

学際的・批判的会計研究の俯瞰的考察
—約40年間の主要な論点及び争点を中心として—

新谷 司

駒沢大学大学院商学研究科

博士学位取得論文

2019年度

目次

序文.....	5
第1部 学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイム.....	8
第1章 研究発表の媒体と会計の理論.....	8
第1節 序.....	8
第2節 主要ジャーナル.....	15
第3節 研究会議及び学会.....	29
第4節 テキスト.....	33
第5節 会計の理論の状況.....	38
第6節 小括.....	44
第2章 理論的枠組と研究方法.....	48
第1節 理論的枠組の状況.....	48
第2節 理論的枠組の変化と拡大.....	58
第3節 2種類の理論と理論の発展の種類.....	61
第4節 研究方法の状況.....	65
第5節 小括.....	82
第3章 パラダイム.....	85
第1節 バレル及びモーガンのパラダイム.....	85
第2節 チュアのパラダイム.....	94
第3節 ラフリンのパラダイム.....	98
第4節 小括.....	108
第2部 学際的・批判的会計研究の開拓者.....	112
第4章 解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究の開拓者.....	112
第1節 序.....	112
第2節 ホップウッドの学歴と職歴.....	117
第3節 ホップウッドの研究の特徴.....	121
第4節 ホップウッドの著書.....	128
第5節 ホップウッドの代表的論文.....	131
第6節 小括.....	146
第5章 批判的会計研究の開拓者.....	149
第1節 序.....	149
第2節 研究者・指導者としてのロウの価値観.....	150
第3節 ロウの学歴と職歴.....	154
第4節 ロウを中心とする実践共同体の研究の特徴.....	159
第5節 ロウを中心とする実践共同体の代表的論文.....	165
第6節 小括.....	178
第3部 フーコー派の会計研究の到達点と問題点.....	188
第6章 規律訓練権力と会計研究.....	188

第1節 序	188
第2節 規律訓練権力、考古学から系譜学への移行及び主体化	200
第3節 規律訓練権力を理論的枠組とする会計研究	211
第4節 小括	220
第7章 統治または他者の「行動の導き」と会計研究	228
第1節 統治性の研究	228
第2節 統治性の研究を理論的枠組とする会計研究	234
第3節 系譜学	237
第4節 小括	243
第4部 フーコー派と経済合理主義の会計史を巡る論争-アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠の事例-	246
第8章 フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史	246
第1節 序	246
第2節 ホスキン及びマクヴィによるフーコー派の会計史	251
第3節 ホスキン及びマクヴィに反論するタイソンの経済合理主義の会計史	270
第4節 小括	278
第9章 フーコー派と経済合理主義の会計史を巡る論争	285
第1節 タイソンに反論するホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史	285
第2節 ホスキン及びマクヴィとタイソンの論争における争点	289
第3節 小括	303
第5部 フーコー派のフィールド研究を巡る論争-キャタピラー社ディケーター工場の事例-	308
第10章 ミラー及びオレアリィによるフーコー派のフィールド研究	308
第1節 序	308
第2節 工場の近代化以前におけるキャタピラー社の状況	313
第3節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築の研究	317
第4節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築の研究結果	325
第5節 小括	341
第11章 フーコー派のフィールド研究を巡る論争	347
第1節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築を巡る論争	347
第2節 小括	362
結文	369
引用参考文献	392

凡例

英語表記のジャーナル(学術雑誌)及び研究会議等の省略表記を以下の通りとする。

AAA	American Accounting Association	CPA	Critical Perspectives on Accounting
AAAJ	Accounting, Auditing and Accountability Journal	CPA 研究会議	Critical Perspectives on Accounting Conference
AABA	Association for Accountancy & Business Affairs	EAA	European Accounting Association
ABFH	Accounting, Business & Financial History	EAR	European Accounting Review
ABPI	Accountancy Business and the Public Interest	IJCA	International Journal of Crirical Accounting
ABR	Accounting and Business Research	IJEA	International Journal of Economics and Accounting
AF	Accounting Forum	IPA 研究会議	Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference
APIA	Advance in Public Interest Accounting	JAE	Journal of Accounting and Economics
AOS	Accounting, Organization and Society	JAPP	Journal of Accounting and Public Policy
AHI	Accounting History	JAR	Journal of Accounting Research
AHJ	Accounting Historians Journal	MAR	Management Accounting Research
APIRA 研究会議	Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference	MCA	Management Control Assiciation
BAA	British Accounting Association	GRAM	Qualitative Research in Accounting and Management
BAR	British Accounting Review	TAR	The Accounting Review
CAR	Contemporary Accounting Research	SEAJ	Social Environmental Accountability Journal

序文

ここでは、本論文全体の研究目的及び構成と本論文を構成する5つの部の研究目的を記述する。本論文の5つの部の研究材料及び研究方法と先行研究に対する貢献、は各部の序の部分において、研究目的の後に記述している。

本論文は、1970年代にイギリスで生成し約40年の歴史を持つ「学際的・批判的会計研究または学際的・批判的見方の会計研究(以下前者に統一)(Interdisciplinary and Critical Perspectives on Accounting Research)」(Broadbent and Laughlin, 2013)の俯瞰的考察を行う。同会計研究は、主流の機能主義的会計研究や実証主義的会計研究に代替し対抗する会計研究であり、会計学以外の他の学問の知識を重視する学際的志向の強い会計研究であり、理論及び研究方法を重視する研究志向の強い会計研究である。同会計研究は、それらが積極的に掲載され発表される、英語を言語とするジャーナルまたは学術雑誌(以下前者に統一)や研究会議等により、世界規模で大きく発展してきた研究である。

学際的・批判的会計研究を俯瞰する本論文全体の研究目的は、同会計研究の多様な理論、理論的枠組、研究方法及び研究成果等に関する論点及び争点とそれらの歴史的発展をできる限り広い視点・範囲から取り上げて考察し、加えて主要な論点及び争点をより詳細に考察して、同会計研究全体の主要な特徴を明らかにすることにある。本論文は、学際的・批判的会計研究という研究を研究対象にしているが、個々の研究または学説を研究対象とする学説研究を行うものではない。本論文は、学際的・批判的会計研究全体の主要な特徴を明らかにして、学際的・批判的会計研究という概念の概念整理を行うものである。

本論文は、序文、第1部から第5部までの本論及び結文からなる。第1部から第5部は、学際的・批判的会計研究の俯瞰的考察を行うために設定した5つの領域である。第1部は学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイム、第2部は学際的・批判的会計研究の開拓者、第3部は学際的・批判的会計研究における代表的な理論的枠組に基づく会計研究(ミシェル・フーコー(Michel Foucault)の研究を理論的枠組とするフーコー派の会計研究)、第4部は会計の歴史(会計史)研究を巡る論争(新しい会計史を代表するフーコー派の会計史と伝統的会計史の経済合理主義の会計史を巡る論争)、第5部は会計のフィールド研究を巡る論争(フーコー派のフィールド研究を巡る論争)、である。

第1部は、学際的・批判的会計研究とは、何を研究対象とするのか、どのような理論的枠組や研究方法を利用し、いかなる理論を形成しているのか、という問いに応える部分である。第1部は、学際的・批判的会計研究の主要な特徴を俯瞰する大きな取組みの第1歩として、学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組及びパラダイムの特徴を検討している。学際的・批判的会計研究が利用する研究方法の特徴も検討している。会計の理論とは、特定の領域・領域内部の会計現象に関する研究活動の結果として形成または維持される同現象に関する理論(説明または理解)である。理論的枠組とは、会計の理論を方向づける複数の理論的枠組で、会計学以外の学問領域の社会理論、組織理論等に由来する理論的枠組である。パラダイムは、会計の理論やその理論的枠組の研究アプローチの諸仮定であるが、社会科学の性質と社会の性質に関する一連の諸仮定または同諸仮定の組み合わせである。

第1部の研究目的は4つある。第1は、経験的研究を前提とする学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの多様な状況に焦点をあてて、それら

の特徴を識別することである。第2は、その学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの歴史的变化に焦点をあてて、それらの特徴を識別することである。第3は、経験的研究を前提とする学際的・批判的会計研究の研究方法の特徴を識別することである。第4は、学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの特徴を理解する前段階として、同会計研究の全体的特徴を概観出来る発表媒体(ジャーナル、研究会議または学会、テキスト)からその特徴を識別することである。以上の4つの研究目的を達成するために、第1部を3つの章(第1-3章)に分割している。

第2部は、学際的・批判的会計研究はどのようにして生成したのか、その中心的な開拓者は誰なのか、その開拓者はどのような研究を行ったのか、という問いに応える部分である。第2部は、学際的・批判的会計研究の開拓者の研究の「通時的考察」と「共時的考察」を行う。「通時的考察」は研究者の研究の歴史的变化を考察し、「共時的考察」は特定の時期の「学際的・批判的会計研究」全体または会計研究全体の中での研究者の研究の位置付けを考察する。第2部で取り上げる学際的・批判的会計研究の開拓者または初期の中心的研究者(以下開拓者に統一)は、アンソニー・ホップウッド(A. Hopwood)とトニー・ロウ(T. Lowe)である。両者は、学際的・批判的会計研究の主要な理論的枠組や方法の開拓者であり、その生成・発展に大きく貢献してきている。ホップウッドは、解釈主義的会計研究(第1世代)の開拓者であり、解釈主義的会計研究(第2世代)の一部を占めるフーコー派の会計研究の開拓者でもある。他方のロウは批判的会計研究の開拓者である。

第2部の研究目的は2つある。第1は、ホップウッドを学際的・批判的会計研究の開拓者、特に解釈主義的会計研究及びフーコー派の会計研究の開拓者として位置付け、彼の経歴及び研究成果等(研究会やジャーナル等の研究組織制度を除く)をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することである。第2は、ロウを学際的・批判的会計研究の開拓者、特に批判的会計研究の開拓者として位置付け、彼の経歴及び研究成果等をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することである。以上の2つの研究目的を達成するために、第2部を2つの章(第4-5章)に分割している。

第3部は、学際的・批判的会計研究における代表的な理論的枠組の会計研究であるフーコー派の会計研究には、どのような会計研究が含まれているのか、フーコー派の会計研究は、フーコーのどのような研究に依拠しているのか、フーコー派の会計研究に問題点はないのか、同会計研究の理論的枠組であるフーコーの研究またはフーコー派の研究に問題はないのか、という問いに応える部分である。

第3部の研究目的は3つある。第1は、フーコー派の会計研究の生成の経緯を示し、フーコー派の会計研究に分類される会計研究と同会計研究を検討した先行の会計研究を識別することである。この先行研究には、フーコー派の会計研究の文献レビューの論文、同会計研究を批判的に検討する論文または論争を形成する論文(以下論争的論文または論争的議論という表記も利用する)が含まれる。第2は、フーコー派の会計研究が、どんな理論的枠組にどの程度依拠しているのか、同理論的枠組と異なる理論的基礎や経験的基礎等にどの程度依拠しているのか、従来の会計研究とは異なる何を明らかにしてきているのか、を示すことである。第3は、フーコーの研究、フーコー派の研究及び会計研究には、どのような問題点があるのか、その問題点を克服する方法はあるのか、を示すことである。以上

の3つの研究目的を達成するために、第3部を2つの章(第6-7章)に分割している。

第4部は、学際的・批判的会計研究が導入し、発展させた研究方法である新しい会計史とは、どのような歴史研究であるのか、その歴史研究にはどのような理論的枠組が利用され、いかなる史料が利用されて、どんな会計の理論が形成されるのか、という問いに対して特定の歴史研究(フーコー派の会計史)を利用して応える部分である。また、学際的・批判的会計研究の特定の歴史研究の特徴は、他の歴史研究とどのように異なるのか、双方の歴史研究の間で論争的議論はあるのか、あるとすればどのような論争的議論なのか、という問いに対して特定の歴史研究(フーコー派の会計史)を利用して応える部分でもある。

第4部の研究目的は2つある。第1は、学際的・批判的会計研究または新しい会計史に属するフーコー派の会計史とこれに対立する経済合理主義の会計史の一連の論争の到達点と問題点を明らかにすることである。第2は、いかなる争点を巡って会計史が対立しているのか、いかなる証拠または根拠が利用されているのか、どのような理論的枠組が利用されているか、などの観点から本論争の争点を整理することである。以上の2つの研究目的を達成するために、第4部を2つの章(第8-9章)に分割している。

第5部は、学際的・批判的会計研究が導入し、発展させた研究方法であるフィールド研究とは、どのような研究であるのか、そのフィールド研究にはどのような理論的枠組や証拠が利用されて、いかなる会計の理論が形成されるのか、という問いに対して特定のフィールド研究(フーコー派のフィールド研究)を利用して応える部分である。また、学際的・批判的会計研究の特定のフィールド研究の特徴は、他のフィールド研究とどのように異なるのか、理論的枠組の異なる研究者からどのような批判があるのか、という問いに対して特定のフィールド研究(フーコー派のフィールド研究)を利用して応える部分でもある。

第5部の研究目的は2つある。第1は、フーコー派のフィールド研究の内容、同研究を巡る論争的研究の内容、特にフーコー派のフィールド研究の到達点と問題点を明らかにすることである。第2は、いかなる争点を巡って論争が行われ、論争的議論が行われているのか、等の観点から論争または論争的議論の争点を整理することである。以上の2つの研究目的を達成するために、第5部を2つの章(第10-11章)に分割している。

本論文は、新谷(1997a, 1997b, 2011a, 2011b, 2012, 2017, 2019a, 2019b)を補完する内容であり、その延長上の研究である。本論文及び過去の新谷の研究は、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究の論点をできる限り広い範囲から識別し、同研究の問題点を巡る論争もその範囲に含めて検討を行い、学際的・批判的会計研究の俯瞰的考察を進めるものである。同会計研究の論点及び争点とその歴史的発展を俯瞰した先行の和文献はほとんど存在しないため、本論文は当該先行研究を補完する価値を持つ。ただし、学際的・批判的会計研究における特定の研究主題・範囲、理論的枠組、ジャーナル、研究者、地域または時代等の研究に限定して検討を行った和文献は、一定数存在する。

本論文では、学際的学問の概念や表現を多用するため、会計学では一般に利用されない概念や表現を引用符号(「」)で囲んで示している。同引用符号は、当該概念や表現の意味を説明した後で外すことを原則とするが、読み手の混乱を回避するため引用符号を外さずに表記する場合もある。その場合は本文で理由を示す。また、本論文では、通常通り、他者の文や表現を引く場合、特定の文や表現を強調する場合等にも引用符号を利用している。

第1部 学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイム

第1章 研究発表の媒体と会計の理論

第1節 序

第1項 第1部の研究目的

「学際的・批判的会計研究または学際的・批判的見方の会計研究(以下前者に統一)(Interdisciplinary and Critical Perspectives on Accounting Research)」(Broadbent and Laughlin, 2013)は、1970年代にイギリスで生成し、約40年の歴史を持つ⁽¹⁾。本論文では、「学際的・批判的会計研究」という表記を利用しているが、同表記は「学際的会計研究」という表記と相互互換的に利用している。

「学際的・批判的会計研究」または「学際的会計研究」では、当初から「学際的」と「批判的」という表記が利用されてきた。例えば、「学際的」という表記を1985年の創設時から利用している研究会議の名称は、「会計の学際的見方研究会議またはIPA研究会議(Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference)」であるが、創設計画段階の名称は、「批判的会計学研究会議(Critical Accounts Conference)」である。同研究会議の報告論文を集めた論文集という形態の著書のクーパー及びホッパー編(Cooper and Hopper eds, 1990)の主題は「批判的会計学(Critical Accounts)」であり、当該研究会議の報告論文を集めたジャーナルのAOS((Accounting, Organizations and Society)における特集号の主題は、「批判的会計研究(Critical Studies in Accounting)」である。

「学際的・批判的会計研究」は、主流の機能主義的会計研究や実証主義的会計研究に代替し、対抗する会計研究として生成した。同会計研究は、学際的志向の強い研究(社会学等の他の領域の知識を重視した研究)であり、研究志向の強い研究(理論・理論的枠組等を重視するだけでなく、フィールド研究または歴史研究等の研究方法も重視する研究)である。学際的・批判的会計研究は、同会計研究が積極的に掲載され発表される、英語を言語とするジャーナルや研究会議等により、世界規模で大きく発展してきた。

同研究は、1970年代の規範的会計研究(あるべき理論または原理・原則を基礎とする会計研究)から経験的会計研究(知識・理論の源泉は経験にあり、その検証は経験に依存するという経験主義の立場の会計研究)への重点移動の中で生成している。アメリカで生成した経験的研究は、理論の形成や検証等に科学的・定量的方法(統計的方法等)を利用する「実証主義的会計研究」(「実証主義会計理論研究」と「資本市場研究」を含む研究で、詳細は後述)であり、イギリスで生成した経験的研究は、理論の形成や検証等に定性的研究方法(フィールド研究、歴史研究等)を利用する学際的・批判的会計研究である。なお、学際的・批判的会計研究の歴史研究は、新しい会計史とも呼ばれる。学際的・批判的会計研究は、フィールド研究と歴史研究(新しい会計史)を会計研究の新しい方法として、会計のジャーナルに導入し、浸透させていくことに大きく貢献した。

この学際的・批判的会計研究は、従来までの伝統的・支配的会計研究(規範的会計研究や

実証主義的会計研究等)と異なる特徴または対立する特徴を持つ。それは、3段階に区別できる理論、つまり、「会計の理論(Accounting Theories)」、当該理論を方向づける「理論的枠組(Theoretical Frameworks)」及び「パラダイム(Paradigms)」、において識別される特徴である。この「会計の理論」、「理論的枠組」及び「パラダイム」は、学際的・批判的会計研究を含むあらゆる会計研究にとって不可欠である。このうち「会計の理論」及び「理論的枠組」は論文等の中で明示することが一般的に求められるが、「パラダイム」については研究者自身が無関心であるかまたはその存在に気づいていないことが一般的である。

ここで言う「会計の理論」とは、特定の領域・領域内部の会計現象に関する研究活動の結果として形成または維持される同現象に関する理論(説明または理解)である。「理論的枠組」とは、会計の理論を方向づける会計学以外の学問領域の理論や概念等である。例えば、後述するギデنز(A. Giddens)の構造化の理論やブレイヴァーマン(H. Braverman)の労働過程論を指す。「パラダイム」は、この「会計の理論」や「理論的枠組」の研究アプローチの諸仮定に相当する。

この「パラダイム」という用語の意味及び利用方法は、原則として、バレル及びモーガン(Burrell and Morgan, 1979)で利用する「パラダイム」という用語の意味及び利用方法に従っている⁽²⁾。バレル及びモーガンで利用する「パラダイム」は、研究アプローチにおける社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定または諸仮定の組み合わせを指す。ただし、「パラダイム」という用語は、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定の組み合わせから作成される「理論的分類図式」の全体を指す場合にも、同図式の一部を指す場合にも利用される。この理論的分類図式の示す特定の平面は、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定を軸として作成され、その諸仮定の特定の組み合わせを示すため、これらの諸仮定を基礎とする理論や理論的枠組を分類でき位置付けることができる。バレル及びモーガンのパラダイムまたは理論的分類図式の詳細は、第3章で説明する。

なお、会計の理論と理論的枠組とパラダイムの関係を主に検討してきているのは、学際的・批判的会計研究の管理会計(Management Accounting)の研究領域においてである。

本論文の第1部の研究目的は、学際的・批判的会計研究の主要な特徴を俯瞰するより大きな取組みの第1歩として、学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムの主な特徴を識別することにある⁽³⁾。この会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムは、伝統的・支配的会計研究における会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムと異なる。また学際的・批判的会計研究における一方の会計の理論、理論的枠組及びパラダイムは、他方の会計の理論、理論的枠組及びパラダイムと異なる。ただし、この一方と他方の研究の研究方法はほぼ共通している。

会計の理論を左右する理論的前提は、理論的枠組とパラダイムであるが、このパラダイム(社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定)の中に研究方法論が含まれる。研究方法論は研究方法を採用する場合の仮定・前提であり、研究方法と区別できる。経験的研究の学際的・批判的会計研究は、理論の形成や検証等に定性的方法(フィールド研究、歴史研究等)という研究方法を利用する。第1部では、学際的・批判的会計研究で利用される研究方法の定性的研究方法、フィールド研究、歴史研究(新しい会計史)の主な特徴も識別する。

第1部の研究目的は4つに細分化できる。第1は、経験的研究を前提とする学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの多様な状況に焦点をあて、

それらの特徴を識別することである。第2は、その学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの変化に焦点をあてて、それらの特徴を識別することである。第3は、経験的研究を前提とする学際的・批判的会計研究の研究方法の特徴を識別することである。第4は、学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムの特徴を理解する前段階として、同会計研究の全体的特徴を概観出来る研究発表の媒体(ジャーナル、研究会議または学会、テキスト)からその特徴を識別することである。この4つの研究目的を達成するため、第1部を3章(第1-3章)に分割している。

第1章は、学際的・批判的会計研究の全体的特徴を概観できる研究発表の媒体と同会計研究における会計の理論の状況を検討する。第2章は、学際的・批判的会計研究における理論的枠組の状況及び変化と同研究が採用する定性的研究方法を検討する。第3章は、学際的・批判的会計研究の研究アプローチのパラダイムを検討する。

学際的・批判的会計研究は、1970年代からジャーナルと研究会議及び学会を通じて発展してきた。このジャーナルは、学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する最も歴史のある3つの主要なジャーナルである。それは、1976年創刊のAOS(Accounting, Organizations and Society)、1988年創刊のAAAJ(Accounting, Auditing and Accountability Journal)、及び1990年創刊のCPA(Critical Perspectives on Accounting)である⁽⁴⁾。

また研究会議及び学会とは、学際的・批判的会計研究を積極的に報告・発表する最も歴史のある4つの研究会議と1つの学会を指している。学会は、研究者がその研究成果を発表し、討論するための組織であり、毎年支払う学会費で運営される組織であるが、同組織は研究発表の場として、参加費を徴収して開催する年次研究会議や査読を通過した論文を掲載する学会誌を持つ。本論文で取り上げる学会は、EAAと略称できるヨーロッパ会計研究学会(European Accounting Association)である。同学会の学会誌は、EAR(European Accounting Review)である。

一方研究会議は特定の組織が会議の開催時に徴収する参加費で運営する研究会議を指している。本論文で取り上げる研究会議は、1985年創設のIPA研究会議(Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference)、1995年創設のAPIRA研究会議(Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference)、1994年創設のCPA研究会議(Critical Perspectives on Accounting Conference)である。この3つの研究会議は3年毎に一巡する形で開催され、IPA研究会議はイギリスを中心にヨーロッパで開催され、APIRA研究会議はオーストラリアとそれ以外のアジアの諸国で開催され、CPA研究会議はアメリカ中心で開催される。IPA研究会議を除く2つの研究会議は特定のジャーナルと連携している。APIRA研究会議はAAAJと連携し、CPA研究会議はCPAと連携している。

最後にテキストとは、学際的・批判的会計研究の基礎を解説するテキストである。学際的・批判的会計研究は研究志向で進展し、その発表手段がジャーナルであったため、論文の点数は相当量に及ぶが、テキストとみなすことのできる文献の点数は極めて少ない。

なお、第1部は、学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムの多様な状況と変化の主な特徴の識別に留めており、それ以上の詳細な検討を行っていない。第1部では、特定の理論的枠組またはパラダイムに基づく学際的・批判的会計研究の批判的検討、特定の研究方法を巡る議論や論争の中に現れた学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムに関する相互批判と相互理解の論争的議論等の一部

は取り上げるが、それらを詳細に取り上げない。また第1部では、複数の理論的枠組を同時に利用する理論的枠組等に関する議論や論争の一部は取り上げるが、それらを詳細に取り上げない(新谷, 2017, pp. 6, 9 ; Wickramasinghe and Alawattage, 2007, pp. 433-434)。

学際的・批判的会計研究における学際性・批判性は、他の学問領域の理論を理論的枠組として借用することに由来するが、同会計研究の場合には、主に社会理論、組織理論等の理論を会計研究の理論的枠組としている。学際的・批判的会計研究が利用する理論的枠組として、第1部が主に取り上げるのは、次のような9つの理論的枠組である。それぞれの理論的枠組の概要は後述するが、ここではその理論的枠組の会計研究の名称と略称を示す。

①「解釈主義社会学」(バレル及びモーガン(1979)の言う「解釈主義社会学」と同義で、詳細は後述)のパラダイムに位置付けられる社会理論であるハーバート・ブルーマー(H. Blumer)のシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、「解釈主義社会学」の会計研究、または解釈主義的会計研究)、②ミシェル・フーコー(M. Foucault)の研究を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、フーコー派の会計研究)、③ブルーノ・ラトゥール(B. Latour)の研究またはアクターネットワーク理論(Actor Network Theory、以下ANTと略称)を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、ラトゥール派の会計研究またはANTの会計研究)、④新制度派社会学または旧制度派経済学等のように制度論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、制度論の会計研究)、⑤アンソニー・ギデンズ(A. Giddens)の理論、特に構造化の理論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、ギデンズ派の会計研究または構造化の理論の会計研究)、⑥ピエール・ブルデュー(P. Bourdieu)やシャツキー(T. R. Schatzki)等の実践行動(practice)の理論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合には実践行動の理論の会計研究)、⑦カール・マルクス(K. Marx)及びマルクス派の研究を理論的枠組とする「会計の政治経済学」の会計研究とマルクスの政治経済学(『資本論』)を理論的枠組とする会計研究(双方をまとめて略称する場合は、政治経済学の会計研究)、⑧マルクス派のハリー・ブレイヴァマン(H. Braverman)等の労働過程論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、労働過程論の会計研究)、⑨マルクス派のドイツ批判理論を代表するユルゲン・ハーバーマス(J. Habermas)の理論を理論的枠組とする会計研究(略称する場合は、ハーバーマス派の会計研究または批判理論の会計研究)。なお、政治経済学の会計研究、労働過程論の会計研究及びハーバーマス派の会計研究をまとめた場合の略称は、マルクス及びマルクス派の会計研究、とする。

第2項 第1部の研究材料、研究方法及び先行研究に対する貢献

第1部の研究方法は、文献レビューである。研究材料は、学際的・批判的会計研究の文献、特に特定の研究領域の同文献に関する文献レビュー、及び同文献レビューにおいて検討対象にされた文献等である。このうち文献レビューが最初の検討対象となる。

まず、学際的・批判的会計研究における主要なジャーナル、研究会議または学会、テキストの特徴を示した主要な文献またはそれを検討した主要な文献レビューとして、ホップウッド(Hopwood, 1976)、ギヤスリー及びパーカー(Guthrie and Parker, 1988)、ティンカー及びクーパー(Tinker and Cooper, 1990)、ジャンドロン及びベイカー(Gendron and Baker, 2005)、ホップウッド(Hopwood, 2002)、カルモナ(Carmona, 2002)、ロスレンダー

(Roslender, 2018)等を挙げるができる。

次に、学際的・批判的会計研究における会計の理論の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとして、バーチェル他(Burchell et al., 1980)、ヴァイヴィオ(Vaivio, 2008)、フライシュマン(Fleischman, 2013)、モラレス及びスポネン(Morales and Sponem, 2017)等を挙げるができる。また学際的・批判的会計研究における多様な理論的枠組の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとして、バクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2003, 2006)、ホッパー他(Hopper et al., 1987)、イェンソン及びマッキントッシュ(Jönsson and Machintosh, 1997)等を挙げるができる。

さらに学際的・批判的会計研究には定性的研究方法、フィールド研究、歴史研究(新しい会計史)の特徴を検討した複数の文献または文献レビューがある。定性的研究方法の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとしては、パーカー(Parker, 2003, 2011)、クーパー及びモーガン(Cooper and Morgan, 2008)等、フィールド研究の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとしては、ヴァイヴィオ(Vaivio, 2008)、リー及びハンフリー(Lee and Humphrey, 2017)等、歴史研究(新しい会計史)の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとしては、カルモナ他(Carmona et al., 2004)、カーネギー(Carnegie, 2014)等を挙げるができる。

最後に、学際的・批判的会計研究の研究アプローチの多様なパラダイム(社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定)の特徴を検討した主要な文献または文献レビューとして、ホッパー及びパウエル(Hopper and Powell, 1985)、ディラード及びベッカー(Dillard and Becker, 1997)、チュア(Chua, 1986)、ラフリン(Laughlin, 1995)、ウィックラマシング及びアラワティジ(Wickramasinghe and Alawattage, 2007)等を挙げるができる。学際的・批判的会計研究の研究アプローチのパラダイムを識別するほとんどの研究は、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式を準用したが、チュア(Chua, 1986)とラフリン(Laughlin, 1995)は、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式の問題点を回避する新しいパラダイム及び理論的分類図式を考案した。このバレル及びモーガン(1979)、チュア(1986)及びラフリン(1995)のパラダイム及び理論的分類図式の全てを簡潔に示したテキストには、ライアン他(Ryan et al., 1992)がある。

なお、上記のように第1部で詳細に取り上げていない文献には、特定の理論的枠組またはパラダイムに基づく会計研究に関する批判的検討の文献等が相当量含まれている。例えば、解釈主義的会計研究を検討したチュア(Chua, 1988)、フーコー派の会計研究を検討したアームストロング(Armstrong, 1994)、ラトゥール派の会計研究またはANTの会計研究を検討したユステセン及びモーリットセン(Justesen and Mouritsen, 2011)、制度論の会計研究を検討したモル他(Moll et al., 2006)、ギデンズ派の会計研究を検討したイングランド他(Englund et al., 2011)、政治経済学の会計研究及び労働過程論の会計研究を検討したオーエン(Owen, 2010)及びブライヤー(Bryer, 2019)、労働過程論の会計研究を検討したディラード(Dillard, 2006)、ハーバーマス派の会計研究を検討したブロードベント及びラフリン(Broadbent and Laughlin, 2018)、等がある。第1部ではこれらの文献を取り上げて詳細に検討していないが、それぞれの理論的枠組またはパラダイムとそれらに基づく会計研究の主な特徴を識別する場合に参考になっている。

第1部では、学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組、パラダイム、定性的研究方法

(フィールド研究と歴史研究)を検討した上記の文献レビューとその研究材料となった文献及び関連する文献(主に管理会計研究領域の文献)に基づいて、同会計研究の理論、理論的枠組、パラダイム、定性的研究方法(フィールド研究と歴史研究)の主な特徴を識別するが、第1部の研究に先行する和文献の先行研究では、2種類の先行研究がある(ほとんどが管理会計領域の先行研究)。

第1は、学際的・批判的会計研究における特定の理論的枠組とそれに基づく会計の理論の特徴に焦点をあてた先行研究である。同会計研究の定性的研究方法(フィールド研究と歴史研究)の主要な特徴は、特定の理論的枠組とそれに基づく会計の理論の採用という点にあるため、定性的研究方法(フィールド研究と歴史研究)に焦点をあてた先行研究もここで取り上げる。これらの先行研究は、①複数の理論的枠組を同時に上げた研究、②会計史研究または同研究におけるフーコー派の会計研究を上げた研究、③マルクス派の会計研究を上げた研究、④その他の研究、の4つに分類することができる。

複数の理論的枠組を同時に上げた研究には、AOSが主催した1983年のAOS研究会議に発表された諸論文を取り上げた伊藤(1985)、マルクス派の会計研究とフーコー派の会計研究を取り上げた陣内(1991)及び山上(1990a, 1990b, 1992)、解釈主義的会計研究、ギデンズ派の会計研究及びフーコー派の会計研究を取り上げた國部(1991a, 1991b, 1992a, 1992b, 1993a, 1993b, 1999)、30年間の解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究とマルクス派の会計研究を取り上げた新谷(2011a, 2011b)、学際的・批判的会計研究の数少ないテキスト(Roslender, 1992)の1つを翻訳した加藤他(1995)、AOSの編集方針等と同誌に掲載された20年間の論文を取り上げた堀口他(2008, 2010)、AOSの主要な論文を取り上げた堀口(2010, 2018)、学際的・批判的会計研究の2人の開拓者を取り上げた新谷(2019)、管理会計の変化に関するラトゥール派の会計研究、制度論の会計研究、ギデンズ派の会計研究を取り上げた吉田(2003, 2004)、管理会計の変化を扱う伝統的・支配的会計研究、制度理論の会計研究、フーコー派の会計研究等を取り上げた浅田(2012)、管理会計の変化を扱う学際的・批判的会計研究の特定の著書(Wickramasinghe and Alawattage, 2007)の構成に影響を受けている杉山(2018)、管理会計の実証主義会計理論研究と学際的・批判的会計研究の論争を取り上げた加登(2006)及び藤岡(2008)、等が含まれる。

会計史研究または同研究におけるフーコー派の会計研究を取り上げた研究には、フーコー派の会計研究者による伝統的・支配的管理会計史とフーコー派の会計史とマルクス派の会計史の比較研究の論文を取り上げた内田(2002, 2004)、学際的・批判的会計研究の歴史研究または新しい会計史を取り上げた清水(2005)、フーコー派の会計史研究の方法を支持した岡野(1991)、フーコー派の会計史研究(ラトゥールの研究を同時に導入した会計史研究を含む)の論文を取り上げた徳前(1994a)及び永野(1997b, 1998, 2004)、フーコー派の会計史の方法を示した論文を取り上げた末石(1994)及び徳前(1994b)、フーコー派の会計研究を巡る論争を取り上げた新谷・徳前(1988)、新谷(2012)、フーコー派の会計史研究の影響が大きい原価計算史である鈴木(2001)、フーコー派の会計研究中心の論文集(Hopwood and Miller eds., 1994)を翻訳した岡野他(2003)、フーコー派の先導的会計研究者の研究を取り上げた阿部(2016, 2018)、等が含まれる。

マルクス派の会計研究を取り上げた研究には、日本と欧米の政治経済学の会計研究を取り上げた伊藤(1987)及びOguri(2002)、労働過程論の会計史の論文を取り上げた鈴木(2009)、

マルクス派による経営・会計の文献に関する言説分析の著書(Lehman, 1992)を翻訳した岡本(1996)、イデオロギー概念を利用するマルクス派の会計研究を取り上げた中村(2014, 2016)、ハーバーマス派の会計研究の論文を取り上げた永野(1995, 1996a, 1996b)、政治経済学の会計研究の最初のモノグラフ(Tinker, 1985)を取り上げた由井(1986)、減価償却会計に関する政治経済学の会計研究を批判した由井(1996)及び新谷(2015)、政治経済学の会計研究者の研究方法を批判した藤田(1999)、政治経済学に基づく会計史研究の論文を取り上げた金森(2010)、等が含まれる。

その他の研究には、解釈主義的会計研究の開拓的論文を取り上げた内田(2004)及び大塚(1994)、社会に普及する監査の問題性を論じたパワーの著書(Power, 1997)を翻訳した國部及び堀口(2003)、ラトゥール派またはANT等の管理会計研究または会計研究を取り上げた潮・足立(2010)、美濃島(2012)及び堀口(2004, 2018)、多様な制度論の会計研究を取り上げた澤邊(2012)、庵谷(2013)、鈴木(2009)及び平賀(2010, 2013)、シャツキー(T. R. Schatzki)の実践行動(practice)の理論を理論的枠組とする会計研究を取り上げた藤岡(2009)及び澤邊(2013)、学際的・批判的管理会計研究が会計学以外の学問領域の理論的枠組を利用することに対する批判を取り上げた澤邊(2014)、管理会計研究のフィールド研究の文献レビューを取り上げた横田他(2010)、歴史研究も含むケース研究の有効性を論じた澤邊他(2008)、管理会計研究における定性的研究の妥当性を検討した木村(2013)、管理会計研究におけるアクションリサーチ及び学際的・批判的会計研究者による介入主義的研究を検討した岡田(2014)、松尾(2014)及び澤邊(2014)、学際的・批判的会計研究の研究報告を行う研究会議の状況を取り上げた陣内(1985)及び國部(1991c)、ジャーナルランキング文化とヨーロッパの会計研究の状況を取り上げたスズキ(2009)、会計とジェンダーによる差別との関連性に関する研究を取り上げた小森(1998, 2000)、イギリス等の会計士及び会計専門職を批判するイギリスの会計研究者の研究、批判と介入の会計研究を取り上げた新谷(2017, 2019)、同会計研究者の歴史的先行者であるアメリカの会計研究者の研究または同研究を多く引用する「会計支配体制」に関する議会報告書を取り上げた小森(1977a, 1977b)、平松(1980)、今福(1980, 1997a~19971)、早川(1982)、津守(2002)、このアメリカの会計研究者の著書(Briloff, 1976)を翻訳した熊野他(1980)、等が含まれる。

第2は、学際的・批判的会計研究の研究アプローチのパラダイム及び理論的分類図式とそこに位置付けられる会計の理論に焦点を当てた先行研究である。この先行研究には、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式を利用して、管理会計領域の伝統的・支配的会計研究、解釈主義的会計研究、ギデنز派の会計研究、フーコー派の会計研究、マルクス派の会計研究を取り上げた上東(2000a, 2000b, 2000c, 2000d, 2001, 2002, 2011)、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式を利用して、管理会計領域の学際的・批判的会計研究を分類した ディラード及びベッカー(Dillerd and Becker, 1997)を取り上げた内田(2000)、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式を利用して管理会計領域の学際的・批判的会計研究を分類したディラード及びベッカー(Dillerd and Becker, 1997)と マッキントッシュ(Macintosh, 1994)を取り上げた上柰(2011)、バレル及びモーガンのパラダイム及び理論的分類図式に代わるチュア(Chua, 1986)のパラダイム及び理論的分類図式を取り上げた高寺(1984)、等が含まれる。

学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイムに関わるほと

多くの先行研究は、それぞれの部分に関心があるが、これらの3つの理論の相互関係にはほとんど関心がない。また、ほとんどの先行研究は、初期の学際的・批判的会計研究または一部の学際的・批判的会計研究における理論的枠組またはパラダイムの特徴とそれらに基づく会計の理論の特徴を識別しているが、学際的・批判的会計研究におけるそれらの現在の全体状況を横断的に俯瞰できる先行研究や批判的会計研究(後述するように、広義及び狭義2通りの意味で利用されるが、広義の場合には、マルクス及びマルクス派の会計研究を中心とする会計研究)を取り上げる先行研究が相対的に少ない。さらに学際的・批判的会計研究を特徴づける会計の理論、理論的枠組、パラダイムがどのように変化してきたのか、いかにして議論されてきたのか、について関心を持つ先行研究、つまり、学際的・批判的会計研究におけるそれらの歴史的発展を縦断的に俯瞰できる先行研究がほとんどない。また、学際的・批判的会計研究における定性的研究方法、フィールド研究、歴史研究(新しい会計史)の固有の特徴を取り上げる先行研究は、ほとんどない。

加えて、ほとんどの先行研究は、学際的・批判的会計研究における様々な発表媒体の特徴に関心が少なく、同会計研究の代表的ジャーナルのAOSに関心が集中している。同会計研究を発表するAOS以外のジャーナル、複数の研究会議または学会、同会計研究の基礎を解説する複数のテキストには相対的に関心が低い。

和文献の先行研究に対する第1部の貢献は、過去の和文献の先行研究において関心が低い部分にも焦点をあてて、学際的・批判的会計研究における会計の理論、理論的枠組及びパラダイム、定性的研究方法、フィールド研究及び歴史研究、ジャーナル、研究会議または学会及びテキスト、の特徴についてできる限り包括的に明らかにすることにある。なお、第1部は、新谷(2019b)を基礎にして修正及び追加を行ったものである。

第2節 主要ジャーナル

第1項 主要ジャーナルの種類と創刊から現在までの経緯

ここでは学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する3つの主要なジャーナルの種類と創刊から現在までの経緯を最初に検討し、その後でジャーナルの創刊目的及び編集方針、同ジャーナルの特集号に示された推奨するテーマまたは新たに挑戦するテーマ、同ジャーナルの歩みを回顧するレビュー論文及び文献調査、ジャーナルランキングの文化、を検討する。主要3誌の創刊目的及び編集方針等は、学際的・批判的会計研究の主な特徴を最も典型的に示している。

主要な3誌の創刊では、学際的・批判的会計研究の生成地であるイギリス出身の研究者の貢献が大きい。学際的・批判的会計研究の2人の開拓者は、アンソニー・ホップウッド(A. Hopwood) (1944-2010)とトニー・ロウ(T. Lowe) (1929-2014)であるが、この2人と彼らの高弟、またはロウが所属していたシェフィールド(Sheffield)大学を拠点とする「実践共同体(Community of Practice)」の構成員が主要3誌の創刊に関わっている(新谷, 2019)。このロウを中心とする「実践共同体」は、特定の主題への情熱を共有し、研究者間の緊密な相互作用により知性が深化・発展する研究者の集団である(Laughlin, 2014, p. 769)。

AOSを創刊したのはホップウッドであり、1976年から2000年まで初代編集長を務めてい

る。その後2000年からチャップマン(C. S. Chapman)が二代目編集長となり、2015年からロブソン(K. Robson)が三代目編集長となっている。ホップウッドは、イギリスのLSE(London School of Economics)で学んだ後アメリカのシカゴ(Chicago)大学大学院で学び博士号を取得し、イギリスの大学に勤務し、EAA(European Accounting Association)と略称されるヨーロッパ会計研究学会も創設した研究者である。ホップウッドは、アメリカの行動科学的・組織論的会計研究の研究者だけでなく、イギリスの社会理論的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)の研究者とも研究交流を持ち、ヨーロッパの主要な国の会計研究者とも研究交流を持っていた。初代副編集長はホップウッドの高弟でもあり、ロウを中心とする実践共同体の主要構成員でもあるディビッド・クーパー(D. Cooper)である。

AAAJ を創刊したのはオーストラリアの会計研究者のパーカー(L. D. Parker)及びギャスリー(J. Guthrie)であり、1988年から現在まで共同編集長を務めている。彼らは、IPA 研究会議またはロウを中心とする実践共同体と結び付くことを切望し、最終的に同共同体の構成員であるラフリン(R. Laughlin)に初代副編集長を依頼している。ラフリンは 2004 年に副編集長を退き、二代目副編集長は、シェフィールド大学とつながりがあるブロードベント(J. Broadbent)及びウナーマン(J. Unerman)が務めている(Laughlin, 2014, p. 773)。

CPA を創刊したのは、ロウを中心とする実践共同体の主要構成員であるトニー・ティンカー(T. Tinker)とディビッド・クーパーである。いずれもイギリス出身であるが、ティンカーは、現在アメリカの大学に勤務し、ディビッド・クーパーは現在カナダの大学に勤務している。ティンカーは、ロウの指導する博士課程の学生であり、ロウ の勤務するシェフィールド大学の講師として採用されている。ティンカーとクーパーは、1990 年から 2008 まで共同で CPA の初代共同編集長を務め、初代副編集長の 1 人は実践共同体の主要構成員であるトレバー・ホッパー(T. Hopper)が務めた。その後、ティンカーは新しいジャーナルの IJCA(International Journal of Critical Accounting)と IJEA(International Journal of Economics and Accounting)の創刊のために同職を退き、クーパーは CPA の編集相談役となり、二代目共同編集長は、アニセット(M. Annisette)、クリスチーナ・クーパー(C. Cooper)及びジャンドロン(Y. Gendron)である。

3 誌は、いずれもアメリカ主導の実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究に対抗・批判するという姿勢と学際的・批判的会計研究を積極的に掲載するという姿勢(コンテキストと関連させて会計を研究することと会計学以外の社会科学から理論的枠組を借用する学際的研究を進めること)を共有しているが、3 誌の創刊の経緯及び創刊目的と編集方針等は、必ずしも同一ではない。

AOS は、アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)との共存を志向するジャーナルとして創刊されたが、AAAJ と CPA は、学際的・批判的会計研究のみを掲載するジャーナルとして創刊された。

AOS を創刊したホップウッドは、アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの社会学的・組織論的会計研究との共存を志向するジャーナルとして AOS を創刊することを決定した(Baker, 2011, p. 216)。アメリカの会計研究では、財務会計研究領域の実証主義的会計研究が支配的な会計研究を構成し、あらゆる種類の管理会計研究が減少していくことになるが、AOS はそのアメリカの主流の管理会計研究の一部と結び付く姿勢を採った。アメリカの主流の管理会計研究は、経済学や OR 等に基づく分析的会計研究と心理学等に

基づく行動科学的会計研究であるが、AOS はこの後者に含まれるフィールド研究に基づく行動科学的・組織論的会計研究を、特に支持する姿勢を採った(Birnberg and Shields, 2009, p. 130)。

アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの社会学的・組織論的研究の双方を架橋して、国際的に推進していくというホップウッドのアイデアは、シカゴ(Chicago)大学で 1972 年に開催された経験的研究会議においてバーンバーグ(J. G. Birnberg)との議論の中から生まれた。ホップウッドはこのアイデアに基づいて、バーンバーグと共同で「行動科学的会計ニュースレター」(Behavioral Accounting News Letter)を創刊し 1974 年から 1978 年まで作成・発行した。これは AOS の前身の雑誌に相当する(Hopwood, 2009, pp. 887-889)。非経済学ベースの 2 種類の会計研究における情報交換手段として利用されたのが、この行動科学的会計ニュースレターであった(Gendron and Baker, 2005, p. 541)。しかし、1975 年当時の同刊行物には、行動科学的・組織論的会計研究が相対的に多く、社会学的・組織論的会計研究が相対的に少ないという蓄積量の不均衡があった。

ホップウッドは、行動科学的会計ニュースレターの創刊号の序文で、同刊行物を別のジャーナルにする意図はないと書いたが、その後既存の会計ジャーナルの編集方針では、将来性のある行動科学的、組織論的、社会学的会計研究を扱うことができないと考え、結局パーガモンプレス(Pergamon Press)社から新しいジャーナルを出版した(Hopwood, 1998, p. xxvi)。同社は、1992 年にエルゼビオ(Elsevier)社によって買収されている。

1970 年代当時は行動科学的・組織論的会計研究と社会的責任会計研究の論文が非常に多かったため、新しいジャーナルに「行動科学的会計及び社会的責任会計のジャーナル(Journal of Behavioral and Social Accounting)」というタイトルが付けられるという期待もあった。しかし、ホップウッドは、新しい研究領域の開拓とその発展を期待して、「会計、組織及び社会」(Accounting, Organizations and Society)というタイトルを選択した。社会または組織のコンテクストの中で会計を分析する社会学的・組織論的会計研究に対する期待が込められていた(ibid., p. xxvii)。

AOS の編集方針は、主流派の経済学ベースの実証主義的会計研究を優先的に掲載する既存の権威あるジャーナル、AAA と略称されるアメリカ会計学会(American Accounting Association)のジャーナルである TAR(The Accounting Review)、アメリカのシカゴ(Chicago)大学が関わるジャーナルの JAR(Journal of Accounting Research)、アメリカのロチェスター(Rochester)大学が関わる JAE(Journal of Accounting and Economics)等の編集方針と大きく異なっている(Gendron and Baker, 2005, p. 541-542)。発表される論文の質及び AOS の研究の質を担保するため、さらには非経済学ベースの会計研究の正統性を示すために、他のジャーナルには見られない編集委員会が構成された。行動科学的・組織論的会計研究、社会学的・組織論的会計研究の研究者だけでなく、同研究の母体の学問である行動科学等の研究者も編集委員として招かれ、双方の人数はほぼ同数であった(ibid., pp. 544-545)。

AOS の創刊は、既存の権威あるジャーナルの編集方針に不満を抱き、そのジャーナルへの投稿・掲載が困難であることを認識していた研究者、新興の会計研究者数の増加とそれに伴う投稿・掲載の競争の激化を懸念する研究者、新興の会計研究者の共同体が帰属できる場の創設を期待する研究者等にとって、画期的な出来事であった(ibid., pp. 542-544)。

AOS は、創刊後 10 年間の間に主に 2 つの困難に直面した。第 1 の困難は、行動科学的・組織論的会計研究の方が社会学的・組織論的会計研究よりも多く発表されており、ホップウッドが期待した後者の研究の蓄積が相対的に進まなかったことである。このため、ホップウッドは同編集記において、社会学的・組織論的会計研究が行動科学的・組織論的会計研究よりも挑戦的な研究であるとし、同会計研究の必要性を強調した (ibid., pp. 547-548)。ジャンドロン及びベイカー (Gendron and Baker, 2005) の調査 (「論文要旨」及び「本文」の読解・検討に基づいており、公式的仮説や定量的分析が欠如した論文を社会学的・組織論的会計研究と分類している) によると、この社会学的・組織論的会計研究が AOS に多数発表されるようになり、同研究が AOS の論文の過半数を超えるようになるのは 1985 年以降のことである (ibid., pp. 528-530)。

第 2 の困難は、1979-1980 年における AOS の投稿論文不足である。この対策として、ホップウッドは編集記を通じて論文投稿の勧誘を行うだけでなく、アメリカや欧州における会計の研究会議に定期的に出席し、その出席者と対面して AOS の宣伝を行い同誌への投稿の勧誘も行った (ibid., pp. 544-545)。また彼は、新興の行動科学的・組織論的会計研究者及び社会学的・組織論的会計研究者の対面的・直接的交流を進め、AOS に関心を寄せる研究者を多数動員するために、少なくとも 1976 年、1979 年、1981 年及び 1984 年にアメリカで AOS 主催の AOS 研究会議を開催した。同会議には、行動科学、組織理論及び社会理論を基礎とするエリートの管理会計研究者とそれ以外のエリートの管理会計研究者と会計学以外のエリートの社会科学の研究者が招待された (Birnberg and Shields, 2009, p. 128)。

アメリカの行動科学的会計研究とイギリス等の学際的・批判的会計研究との共存を志向するという AOS の編集方針には同意できず、学際的・批判的会計学重視のジャーナル、または学際的・批判的会計研究の独立した知的空間をつくるジャーナルが創刊される必要があると考える研究者がいた。その研究者達が AAAJ と CPA の創刊を導いた (Broadbent and Laughlin, 2013, p. 34)。

AAAJ の創刊は、ギヤスリーとパーカーの長期的な共同研究・共同発表の成果による。この成果とは、1984 年に AOS に掲載された「従業員のための財務報告」、1986 年に APIA (Advance in Public Interest Accounting) に掲載された「企業の社会的責任開示の国際比較」、1988 年に ABR (Accounting and Business Research) に掲載された「企業の社会的責任報告」である。AAAJ を創刊するアイデアの起源は、1982 年から発行された「社会的責任の監視装置」というニュースレターにある。このタイトルの副タイトルは、「社会責任会計、企業の社会的開示、公益の会計と結び付いた論点に関心を持つ人々のニュースレター」、である。このニュースレターは、AAAJ の前身の雑誌に相当し、ギヤスリーとマシューズ (Mathews) の共同編集である (Carnegie and Napier, 2017a, p. 1645)。

2001 年にエメラルド社 (Emerald) に社名変更された MCB ユニバーシティプレス社 (MCB University Press) は、「社会的責任の監視装置」とギヤスリー達の研究共同体に関心を示し、ギヤスリーに対して、当時発行されていたジャーナルにおいて相対的に未発達の研究領域を扱う高品質の新たなジャーナルの創刊を打診した。ギヤスリーとパーカーは、相対的に未発達の研究領域には、社会的責任会計・環境会計、公共部門 (及び公共サービス) の会計、会計史等があるという共通認識を持っていた。ギヤスリーとパーカーは AOS で掲載不可と判定された論文を引き受けるジャーナルではなく、学際的・批判的会計研究に含ま

れるより広い研究領域を扱うジャーナルとして、AAAJ を創刊することにした(ibid., p. 1645)。

CPA の創刊の経緯を示す論文等を見つけることは困難であるが、ロウを中心とする実践共同体の構成員が、学際的・批判的会計研究の独立した研究空間を生成・発展させることを優先事項と考えたことが、CPA 創刊の 1 つの理由である。この背景には、実践共同体の構成員であるロウ、パクスティ(A. G. Puxty)及びラフリンが、実証主義会計理論研究の提唱者であるワッツ及びジーマン(Watts and Zimmerman, 1979)の批判的コメント論文をアメリカ会計学会のジャーナルの TAR に投稿したところ、査読で掲載不可と決定され、ワッツ及びジーマンと合理的論争を試みる厳しい選択が不成功に終わり、TAR から論争の封じ込めを受けたことがある(新谷, 2019, p. 80)。

1980 年代後半にマンチェスター(Manchester)大学で開催された労働過程論研究会議(Labour Process Conference)に出席したティンカーを含む複数の研究者は、同研究会議で報告される論文を発表するジャーナルを創刊したいという希望を持っていた。また一方で、IPA 研究会議を創設したホッパーとクーパー、CPA 研究会議を創設することになるティンカー(及びクーパー)は、同研究会議で報告される種類の研究が、既存のジャーナルに完全に受け入れられない、と考えていた。会計を扱うジャーナルの創刊に関心を持っていたアカデミックプレス(Academic Press)社は、彼らの支持する研究を発表する場を提供することになった(Morales and Sponem, 2017, pp. 150-151)。同社は、1969 年にハーコート・ブレース&ワールド(Harcourt Brace & World)社により買収され、この社名は 1 商標名となった。ハーコート・ブレース&ワールド社は、2000 年にエルゼビア社に買収されたため、CPA の出版社も AOS と同じ出版社になっている。

CPA は、社会的・経済的・政治的コンテクストと関連させて会計を理解する会計研究と会計学以外の社会科学を理論的枠組として利用する学際的会計研究を進め、社会生活及び組織生活の質の改善に努める会計の可能性を追求する会計研究を奨励する。後者の会計研究は、改善されるべきものへの批判と介入を行う会計研究(Tinker and Cooper, 1990, p. 1)であり、当該会計研究は、「プラクシス志向(Praxis-oriented)」(Everett et al., 2015, p. 38)の会計研究または批判的会計研究とも呼ばれる。CPA は、批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究を重視する姿勢を採り、会計研究を政治参加と結びつける姿勢を表明しているが、AOS と AAAJ はそのような姿勢を表明していない。

AOS と AAAJ と CPA の 3 誌は、いずれも推奨する共通テーマまたは新しい共通テーマを設定する特集号を企画している。3 誌の間で類似する共通テーマが設定される場合もあるが、3 誌の特集号の共通テーマは、必ずしも同一ではない(詳細は後述)。

AOS は、AAAJ や CPA に先行して創刊しているため、最初は AOS が共通するテーマまたは類似するテーマを最も早く取り上げ、学際的・批判的会計研究固有の新しい研究を牽引する傾向を持っていた。しかしその後特集号を積極的に展開していくのは、AAAJ と CPA である。AAAJ は、特定のゲスト編集者を招聘して共通テーマを設定してきており、過去の共通テーマの過半数が社会的責任会計及び環境会計であるという特徴を持つ。CPA は、3 誌の中で最も積極的に論争的テーマと時事的なテーマを共通テーマに設定する挑戦的な取り組みを行ってきている。CPA の論争重視のスタイルは、学際的・批判的会計研究の開拓者の 1 人であるロウの論争的研究スタイル(第 2 部参照)に由来している(Laughlin, 2001, p. 772)。

特集号の形式に多様性があるため、特集号の多寡を単純に比較することはできないが、その多様な形式をすべて特集号とみなせば、特集号の号数が最も多いのはCPAである。しかし特集号の表記形式が安定しているのはAAAJのみであり、AOSとCPAはその表記形式が不安定または多様である(一部混乱も見られる)。

AOS(1975年1巻1号から2017年59巻までの範囲)のHP(ホームページ、以下HPと略称)は、4号分を特集号と明示しているが、冊子形態のAOSには特集号という表記がある号が他に3号分存在する。また掲載論文の過半数が共通テーマの論文である号(共通テーマの論文数が過半数に満たない号も一部含む)、つまり実質的な特集号が相当数存在する。AAAJ(1988年1巻1号から2017年30巻5号までの範囲)は、特集号と明示するものが46号分ある。CPA(1990年1巻1号から2017年46巻までの範囲)は、特集号という表記のある号と掲載論文の過半数が共通テーマの論文である号が相当数存在する。CPAには、特集号という表記を持たないが、特定のテーマを持つ実質的な特集号、「批判的論評(Critical Commentary)」という表記を持つ実質的な特集号、「テーマ(Thematic Issue)」という表記を持つ実質的な特集号、「特集(Special Issue)」という表記を持つ実質的な特集号、「テーマ(Thematic Section)」という表記を持つ実質的な特集号、「特集(Special Section)」という表記を持つ実質的な特集号等があり、多様な表記になっている。

3誌は、いずれも創刊後25年を経過している。同誌は、この25周年を契機に特定の領域における過去の掲載論文の文献レビュー等を行い、それぞれの回顧を行っている。しかし、その回顧の時期及び回数、回顧の対象及び方法は、3誌の間で必ずしも同一ではない(詳細は後述)。

AOSとCPAでは、25周年を契機に特定の領域またはテーマ等に関連する過去の掲載論文等を調査及びレビューする論文が発表されている。AAAJでは、より短い間隔で定期的に、特定の領域またはテーマ等に関連する過去の掲載論文等を調査及びレビューする論文が発表されており、また定期的に、過去の掲載論文全体の特徴を識別する調査が行われている。

3誌は、いずれも編集長による編集記を掲載する。また3誌は、いずれも掲載論文の冒頭にその要旨を示すが、AAAJのみが2015年から従来の短文の要旨形式から質問項目に回答する要旨形式に変更されている。その要旨形式は、目的/設計・方法論・アプローチ/研究成果(発見物)/研究の限界・含意/独創性・価値/キーワード/論文の種類、という7項目に細分化した形式である。特集号の表記、要旨形式の表記、過去の掲載論文の定期的調査等の範囲で判断すると、3誌のうちAAAJが最も形式が整えられたジャーナルである。

第2項 AOSの編集方針と特集号の共通テーマとAOSの歩みの回顧

第1目 AOSの編集方針とAOSの目的及び範囲

AOSは、会計と環境が相互に作用する複雑な動的過程の研究を奨励する。会計は静的な現象、純粋に技術的な現象とみなされてきたが、会計は組織の経済的、社会的、技術的、政治的環境の変化と関連して変化する動的な現象である。例えば、社会的圧力により様々な形態の会計が実践されてきている(Hopwood, 1976b, p. 1)。

あらゆる形態の会計システムが実際に利用される方法を理解することが緊急の課題で

ある。実際の会計はその環境に反応して変化するだけでなく、その環境の変化を形成する。そのため会計と環境が相互作用する複雑な動態的過程を研究する必要がある。この研究は、「アクションの中の会計(Accounting in Action)」を研究する。組織的コンテキストまたは社会的コンテキスト等の様々なコンテキストの中の会計の動態的過程を研究し、会計が実際に利用される方法を研究する(ibid., pp. 2-3)。

AOSは、経済学(財務論)及び定量的方法と統合した会計研究を奨励せず、社会科学及び行動科学と統合した会計研究を奨励する。後者には、会計を行動科学、組織理論、社会理論に基づいて研究する方法が含まれる。会計を組織的現象または社会的現象とみるための理論や学問が求められる。権力、影響、統制(Control)に焦点をあてる研究が求められる。社会科学及び行動科学に基づくより多様でより厳密な研究方法が必要である。論文は、独創的な理論的・経験的論文から特定領域の文献レビューまでに及ぶ(ibid., p. 3)。

AOSは、会計と人間行動、組織的構造及び組織のプロセスと組織の社会的・政治的環境との相互関係のあらゆる側面に関心を持つ。AOSは、会計と人間行動及び組織との関係に焦点をあてる行動科学的・組織論的会計研究と会計、組織及び社会との関係に焦点をあてる社会学的・組織論的会計研究に基づく研究を求める(AOSの「目的と範囲」)。

AOSは、次のテーマを例示している。㊦会計の社会的役割、社会的責任会計、希少資源のための会計(=環境会計)、㊧従業員や労働組合に対する会計情報の提供等、㊨会計基準設定の社会的政治的側面等、㊩会計情報利用者の行動科学的研究、㊪会計システムと組織的構造及び組織のプロセスとの関係等、㊫会計システムと組織的戦略との関係等、㊬人的資源会計、㊭予算、計画及び投資意思決定評価の行動科学的側面等(AOSの「目的と範囲」)。

第2目 AOSの特集号が推奨する共通テーマまたは新しい共通テーマ

AOSの特集号(実質的なものも含む)の共通テーマに含まれたキーワードとして、1970-1980年代では、組織と社会のコンテキストの中の会計、人的資源会計、行動科学、批判的会計研究、情報及び会計のシステムの組織的側面、日常の会計士、会計・知・権力、会計とジェンダー、等がある。なお、日常の会計士または日常の会計と言う場合の日常という表現は、日常生活または日常世界の現実の構成メカニズム(人々の仮定も含む)に関心を持つ現象学的社会学またはそれを含む「解釈的社会学」において利用される表現である。

1990年代では、監査判断、企業戦略と組織の会計、会計と社会変革、新しい会計史、フェミニストの見方、会計と環境、会計・計算・制度、会計と日常世界、少数の他者の声、公共部門への介入、監査の倫理と独立性、可視化と可視性の構築、会計の商業化、監査産業、キャタピラー社の工場の会計の変化を巡る論争、等がある。2000年代では、業績評価、ABC(Activity Based Cost)論争、知識集約的企業の情報、企業資源計画システムの統合と統制、組織間関係における会計と統制、ビジネスリスクの監査、会計と炭素市場、会計と財務論の社会的研究、会計・会計研究・経済危機・金融危機、保証の世界、会計・組織・社会における不正・非行の学際の見方、社会的組織的実践としての財務会計・財務報告、等がある。

第3目 AOSの歩みを回顧するレビュー論文及び文献調査

AOSは、創刊25周年を契機に同誌に掲載された論文の回顧を行っており、40周年にも同様の回顧を行っている。それらは、特定の領域ごとに過去のAOS掲載論文(及びその他の論文)の文献レビューを行うもので、AOSの論文の回顧に相当する。

この特定の領域等を示すキーワードには、社会的責任会計、社会的持続性のための会計研究、実験的財務会計研究、実験的管理会計研究、ジェンダーの見方による会計研究、新しい会計史、会計専門職と会計規制、等がある。AOSの論文の回顧には、学際的・批判的会計研究の文献レビューと同研究以外の研究の文献レビューが混在している。

AOSの25周年を契機とした文献レビューの最初は、2002年27巻7号に掲載されたグレイ(Gray, 2002)であり、社会的責任会計をテーマとする研究の文献レビューである。次の文献レビューは、2002年27巻8号に掲載されたリビイ他(Libby et al., 2002)であり、実験的財務会計研究の文献レビューである。

2003年28巻2/3号に掲載された5点の文献レビューはいずれも管理会計研究の文献レビューである。バクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2003)は、7つの代替的な理論的枠組に基づく管理会計研究の文献レビューである。ルフト及びシールズ(Luft and Shields, 2003)は、3つの代替的な理論的枠組に基づく経験的管理会計研究の文献レビューである。チェンホール(Chenhall, 2003)は、条件適合理論に基づく経営管理(Management Control)システム的设计に関する研究の文献レビューである。スプリングル(Sprinkle, 2003)は、実験的管理会計研究の文献レビューである。パワー(Power, 2003)は、監査プロセスや監査実践の正当化を行う説明を問題とみなす研究で、かつフィールド研究を行った少数の監査研究に限定した文献レビューである。

2003年28巻4/5号にも2点の文献レビューが掲載されている。クーパー及びロブソン(Cooper and Robson, 2006)は、会計専門職と会計規制に関する研究の文献レビューであり、ネイピア(Napier, 2006)は、新しい会計史に関する研究の文献レビューである。

2015年47巻と2016年49巻における特集号「AOSの40年間の回顧」には、合計5点の文献レビューが掲載されている。チェンホール及びメールス(Chenhall and Moers, 2015)は、管理会計の刷新の役割に関する研究の文献レビューである。トロットマン他(Trotman et al., 2015)は、監査チームの判断及び意思決定に関する研究の文献レビューである。クリスチーナ・クーパー(Cooper, 2015)は、フーコーの新自由主義及び生政治学の研究に基づく経営管理の研究のレビューである。カルモナ及びエザメル(Carmona and Ezzamel, 2016)は、会計とジェンダーの関係に関する研究の文献レビューである。オドワイアー及びウナーマン(O'Dwyer and Unerman, 2016)は、社会的持続性のための会計研究の文献レビューである。

第3項 AAAJの編集方針と特集号の共通テーマとAAAJの歩みの回顧

第1目 AAAJの編集方針とAAAJの目的及び範囲

AAAJは、会計及び監査と社会的、経済的及び政治的環境との相互作用に焦点をあてる研

究を奨励する。会計及び監査の領域は、様々な環境によって形成され、様々な環境を形成している。従来の会計研究の過半数は、会計及び監査をそのコンテキストから切り離された技術的プロセスとみなす機能主義的研究であった(Guthrie and Parker, 1988, p. 3)。

AAAJ は、幅広い視野を持つ代替的見方の会計研究を求める。民間部門の組織だけでなく公共部門の組織も研究対象となり、伝統的・支配的ジャーナルの中で周縁化された研究のテーマ等も採用される(ibid., p. 3)。会計及び監査領域の政策及び実践に対する批判的分析が奨励され、会計及び監査に対する会計専門職の哲学及び伝統、代替的な新しい政策の意味、会計が社会的、経済的及び政治的環境に及ぼす影響、を巡る論争が奨励される(AAAJの「目的と範囲」)。

AAAJ は、周縁化された研究のテーマとして、次のテーマを挙げている。⑦会計及び監査に関する批判的・歴史的見方、⑧会計及び監査の役割及び性格を説明するアカウンタビリティ、⑨政策形成のプロセス及び影響等、⑩報告対象者の範囲の拡大、⑪政府のアカウンタビリティの性格等、⑫企業のアカウンタビリティの性格等、⑬会計基準及び監査基準の経済的、社会的及び政治的側面、⑭非営利組織のアカウンタビリティの性格等、⑮外部監査及び内部監査のプロセス等、⑯会計及び監査の制度及び測定に対する挑戦(AAAJの「目的と範囲」)。

AAAJ は、伝統的・支配的ジャーナルの中で未だ簡単に認められていない研究アプローチ及び研究方法を支持する。これには、ケース研究、フィールド研究、歴史的発展の研究、内容分析、批判理論及び「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等による分析、エスノメソドロロジーの研究等が含まれる(Guthrie and Parker, 1988, p. 4)。

AAAJ は、特定のレビュー論文も重視する。同論文は、基本的な文献調査以上の内容であり、特定の研究テーマの重要な問題点及び論点を識別し、過去の文献を批判的に検討し、将来の研究の方向性及び発展を識別するものである(ibid., p. 4)。

AAAJ は、社会的責任会計及び環境会計の会計研究を牽引する役割を果たしてきている。それは、上記の共同編集者の研究歴や AAAJ の前身の雑誌の特徴からだけでなく、後述するように、AAAJ の掲載論文において社会的責任会計及び環境会計の会計研究の割合が高いことから明らかである。そのことは、アメリカのグーグル(Google)社が提供する文献のデータベースであるグーグルスカラー(Google Scholar)の調査結果からも確認できる(Carnegie and Napier, 2017a, pp. 1674-1675)。

第2目 AAAJの特集号が推奨する共通テーマまたは新しい共通テーマ

AAAJ の特集号の共通テーマに含まれたキーワードとして、1990年代では、日本の批判会計学、緑の会計(=環境会計)、フェミニストの会計、会計・アカウンタビリティ、イギリスの公共部門、医療の会計、倫理・政治・学術的会計研究、21世紀の会計史、可能性(enabling)の会計研究、環境評価のアカウンタビリティ、公共部門の変化、アジアの会計専門職の組織化、等がある。

2000年代では、会計と植民地人(現地住民)、家庭の会計(家計)、知的資本の管理・測定・報告、社会的責任報告及び環境報告と組織の正統性、知的資本と資本市場、官民連携(パブ

リックプライベートパートナーシップ)、会計研究と公益、NGO のアカウントビリティ、オンライン報告、政治参加、成文化された言説としての会計、啓蒙(Light)と政治参加、会計とジェンダー、企業統治・アカウントビリティ・アカウントビリティのメカニズム、会計と従属性(サバルタニティ)、等がある。2010 年代では、市民の会計、権力・政治・会計、持続可能性、フランス哲学者と会計研究、気候の変化と温室ガス、社会的責任のアカウントビリティと持続可能性のための利害関係者の政治参加、会計と流行文化、生物多様性の会計、会計の多国籍的規制、統合報告、多元主義社会の会計、緊縮財政時代の公共部門の会計及びアカウントビリティ、人権のための会計、強化された構造化の理論の会計研究、会計研究における人種差別、等がある。

第 3 目 AAAJ の歩みを回顧するレビュー論文及び文献調査

AAAJ は、創刊 20 周年の時期に既に同誌に掲載された論文の回顧を行っており、25 周年にも同様の回顧を行っている。それらは、特定の領域毎の過去の AAAJ 掲載論文(及びその他の論文)の文献レビューであり、AAAJ の論文の回顧に相当する。

この特定の領域等を示すキーワードには、公共部門の会計、社会的責任会計・環境会計、実験的監査研究、戦略的管理会計、新しい会計史、会計のヒストリオグラフィ、緑の会計、ジェンダーの見方による会計、知的資本、等がある。

創刊 20 周年の特集号「啓蒙(Light)と政治参加について:AAAJ の 20 年間」の 2008 年 21 巻 2 号には、合計 5 点の文献レビューがある。ブロードベント及びギャスリー(Broadbent and Guthrie, 2008)は、公共部門の会計研究の文献レビューである。オーエン(Owen, 2008)は、社会的責任会計研究及び環境会計研究の文献レビューである。ハンフリー(Humphrey, 2008)は、実験的監査研究の文献レビューである。ラングフィールドスミス(Langfield-Smith, 2008)は、戦略的管理会計研究の文献レビューである。ウォーカー(Waker, 2008)は、新しい会計史研究の文献レビューである。

創刊 25 周年の特集号「特別号: AAAJ と研究の刷新」の 2012 年 25 巻 2 号には、合計 5 点の文献レビューがある。この文献レビューの執筆者は、1991 年から 1997 年の特集号のゲスト編集者 5 組である。グレイ及びラフリン(Gray and Laughlin, 2012)は、緑の会計研究の文献レビューである。レーマン(Lehman, 2012)は、ジェンダーの見方による会計研究の文献レビューである。ハンフリー及びミラー(Humphrey and Miller, 2012)は、公共部門の管理改革関連の研究に関する文献レビューである。カーネギー及びネイピア(Carnegie and Napier, 2012)は、会計史研究の文献レビューである。バリット(Burritt, 2012)は、環境業績管理の研究の文献レビューである。

AAAJ は、同誌に掲載された過去の論文全体のテーマの割合、同論文の引用回数、ダウンロード数、過去の特集号等を、定期的に調査・報告している。例えば、25 年間における AAAJ の研究成果全体の回顧を行っているギャスリー及びパーカー(2012)によれば、2006 年から 2011 年までの 6 年間に発表された 221 点の論文のうち多いテーマのトップ 5 は、企業統治・企業倫理、社会的責任会計・環境会計、会計史、管理会計、公共部門の会計であり、同論文のうちダウンロード数の多いトップ 10 点の論文のうちの半数が社会的責任会計・環境会計の論文である。

また、29年間に於ける AAAJ の研究成果全体の回顧を行っているカーネギー及びネイピア (Carnegie and Napier, 2017a) によれば、AAAJ の掲載論文の中で最大の割合を占めるテーマは、全体の 21% を占める社会的責任会計及び環境会計であり、それに続くテーマは、公共部門 (及び公共サービス) の会計、管理会計、会計史等である。また同論文によると、グーグルスカラーで引用件数の多いトップ 30 点の AAAJ の掲載論文のうち 24 点は社会的責任会計研究及び環境会計研究である。

第 4 項 CPA の編集方針と特集号の共通テーマと CPA の歩みの回顧

第 1 目 CPA の編集方針と CPA の目的及び範囲

CPA は、社会的・経済的・政治的コンテクストに関連させて会計を理解する会計研究と会計学以外の社会科学を理論的枠組として利用する学際的会計研究を進め、社会生活及び組織生活の質の改善に努める会計の可能性を追求する会計研究を奨励する。後者の会計研究は、改善されるべきものへの批判と介入を行う会計研究 (Tinker and Cooper, 1990, p. 1) であり、当該会計研究は、プラクシス志向の会計研究または批判的会計研究とも言う。

プラクシス志向の会計研究と批判的会計研究と学際的・批判的会計研究との関係の詳細は後述するが、ここではプラクシス志向の会計研究が、広義及び狭義 2 通りの意味で利用される批判的会計研究の広義の場合 (マルクス派の会計研究を中心とする会計研究) と同義とする。また、批判的会計研究の狭義の場合は、同会計研究がマルクス派の会計研究と同義とする。広義及び狭義の批判的会計研究はいずれも学際的・批判的会計研究に含まれる。

プラクシス志向の会計研究では、会計または監査を担当する会計士または会計専門職に対して有効な提案をするのではなく、資本主義の再生産の社会的政治的仕組みの中での会計や監査の役割 (資本主義的役割) を問題とみなす。この立場は、会計士または会計専門職を批判対象とするため、それらに対して肯定的イメージを与える主流の会計研究と対立する (Morales and Sponem, 2017, p. 151)。しかし、プラクシス志向の会計研究では、社会生活及び組織生活の質の改善のための会計の可能性を追求すること、または社会または組織への介入のために会計の知識を活用すること、にも努める (ibid., p. 160)。また、論争を奨励する特徴を持つ CPA は、異なる思想や研究アプローチを採用する研究者や研究者以外の人々による投稿を奨励している (ibid., p. 152)。

プラクシス志向の会計研究では、伝統的・支配的会計研究を構成する実証主義的会計研究や機能主義的会計研究の理論的枠組や方法だけでなく、学際的・批判的会計研究内部の特定の理論的枠組や方法にも批判的である。同会計研究は、実証主義の偏重、規範的会計研究の理想化、統計学及び定量的方法の偏重、等に基づく会計研究に批判的であるだけでなく、政治参加を無視するフランス哲学の多元論的、相対主義的な会計研究等にも批判的である (Tinker and Cooper, 1990, p. 2)。

プラクシス志向の会計研究では、フィールドベースのケース研究や歴史研究を含む定性的な研究方法が採用されるが、社会の中で周縁化される人々の声 (例えば、人種、ジェンダーにより差別される人々、差別される植民地現地人や原住民の人々、サバルタン=従属集団と表現される差別の対象者等の声) を代弁できるという点で、特に歴史研究が重視され

る (ibid., p. 2)。

CPA の研究領域には次のような領域が含まれている。㉞政治経済学の会計研究、批判的会計研究、権力行使に関わる会計研究等、㉟直接金融及び間接金融の国際的資本編成のプロセスにおける財務会計の役割等、㊱労働過程を組織化する管理会計の役割、㊲様々な社会編成における会計と国家との関係、㊳主体の再生産に関わる会計史研究等、㊴労働及びその他の生活領域において「真の」民主主義を確立する会計の役割、㊵監査手続きにおける利害の対立等に見られる会計の社会的性格と私的性格、㊶ラディカルな、批判的な会計情報を求める新しい報告対象の識別、㊷労働現場のジェンダー及び階級による差別に関わる会計、㊸会計、社会的対立、産業化、官僚制、テクノクラシーの関係、㊹科学及びテクノロジーとしての会計の役割の再評価等、である (CPA の「目的と範囲」)。

第 2 目 CPA の特集号が推奨する共通テーマまたは新しい共通テーマ

既述のように CPA には、特集号という表記を持たないが、特定のテーマを持つ実質的な特集号から、「批判的論評 (Critical Commentary)」、「テーマ (Thematic Issue)」、「テーマ (Thematic Section)」、「特集 (Special Issue)」、「特集 (Special Section)」のように様々な表記を持つ実質的な特集号がある。

特集号の表記を持たない実質的な特集号の共通テーマに含まれたキーワードは、会計とプラクティス、会計におけるジェンダー、会計基準設定の批判的検討、批判的会計史、監査人の責任、マルクス派と会計の概念的枠組、アメリカ会計研究学会株式会社、様々な国の批判的会計研究、企業世界の中の大学、政府のアカウンタビリティと国家の監査人、等である。「批判的論評」という表記を持つ実質的な特集号の共通テーマに含まれたキーワードは、監査の失敗と貯蓄貸付銀行産業、管理会計とアメリカの競争力、環境報告の問題点、会計におけるジェンダー、アフリカの会計研究、会計研究における人種差別とジェンダー、アメリカの経験主義の問題点の隠ぺい、インサイダー取引規制、等である。「テーマ (Thematic Issue)」または「テーマ (Thematic Section)」という表記を持つ実質的な特集号の共通テーマに含まれたキーワードは、会計と公共圏、グローバル世界の公共の会計と公益、アフリカの会計研究、管理会計の定性的研究等である。

「特集 (Special Issue)」または「特集 (Special Section)」という表記を持つ実質的な特集号の共通テーマに含まれたキーワードは、批判的見方の会計研究教育、会計と近代性、会計と帝国、会計の方法論 (中範囲論文と呼ばれたラフリン (1995) を巡る論争)、学会の管理主義 (Managerialism)、エンロン社の詐欺事件、アーサーアンダーセンを殺した殺人者、日本の批判会計学、ヨーロッパの批判的会計研究、労働過程、地球温暖化の会計、解釈主義的会計研究の将来、サーベンス・オックスリー法、知的資本の批判的見方、グローバルとローカルの会計—トルコのケース、租税の批判的見方、マッキントッシュと批判的会計研究、解放の会計研究、人権のための会計研究、アカウンタービリティ (Accountability) (Accountability という文字の中に counter という文字を組み込んだ造語で、計算が支配するアカウンタビリティの体制に抵抗する実践を意味する—新谷)、ラフリン教授と批判的会計研究、公共部門の統治とアカウンタビリティ、金融化の批判的見方、構造化の理論、

会計の刷新と公共部門の変化、金融危機、会計における平等・多様性・包摂、国家・芸術・流行文化、新興国経済における公共部門の会計、自然災害の会計と人類の介入、会計研究者の持続可能性、不道德を巡る論争、量的方法と会計研究、社会的責任会計・環境会計、等である。

第3目 CPAの歩みを回顧するレビュー論文及び文献調査

CPAもAOSと同様に、創刊25周年を契機に同誌に掲載された論文の回顧を行っている。それらは、特定の領域ごとに過去のCPA掲載論文(及びその他の論文)の文献レビューを行うもので、CPAの論文の回顧に相当する。

この特定の領域等を示すキーワードには、社会的責任会計・環境会計、会計における人種差別、会計におけるジェンダー、プラクシス志向の会計研究、新自由主義、発展途上国の会計、政治的多元主義、がある。

創刊25周年の特集号「25周年」の2017年43巻には、合計8点の文献レビューがある。アニセット及びプラサド(Annisette and Prasad, 2017)は、人種差別に対するCPAの研究に関する文献レビューである。ヘインズ(Haynes, 2017)は、ジェンダーに対するCPAの研究に関する文献レビューである。ディーガン(Deegan, 2017)は、社会的責任会計・環境会計に対するCPAの研究に関する文献レビューである。ディラード及びヴィンナリ(Dillard and Vinnari, 2017)とモラレス及びスポンネン(Morales and Sponem, 2017)は、過去のCPAに掲載された論文がCPAの編集方針、またはプラクシス志向の研究に従ったものかどうかについて調査する文献レビューである。シャペロ(Chiapello, 2017)は、新自由主義に対するCPA(及びAOSとAAAJ)の研究に関する文献レビューである。ホッパー他(Hopper et al., 2017)は、開発途上国におけるグローバル化と会計の相互作用に関する研究(CPAに掲載された論文を含む)の文献レビューである。ブラウン(Brown, 2017)は、CPAの創刊当初から批判されてきた政治的多元主義も含む広い範囲の政治的多元主義の議論を導入し、批判的会計研究の介入の基礎となりうる政治的多元主義を追求する論文である。

第5項 ジャーナルランキングの文化

アメリカとイギリスは、国際的影響力の大きい会計研究を生成、発展させてきており、会計研究の先進国である。アメリカでは実証主義的会計研究が生成している。この背景には、1950年設立の国立科学財団が社会科学研究の自然科学化を支援したことと1950年代末期のフォード(Ford)財団及びカーネギー(Carnegie)財団がビジネススクールの教育・研究の自然科学化を支援したこと、等がある(上埜, 2014, pp. 3-5)。イギリスではアメリカ生成の実証主義的会計研究に対するポスト実証主義的会計研究として、学際的・批判的会計研究が生成している。この2つの会計研究は、1980年代後半までに、対立しながらも国際的に影響力の大きい会計研究へと発展してきた。

この国際的影響力を及ぼした要因の1つに、1980年代以降に急速に繁栄した英語を言語とするジャーナルの存在がある。現在150種類を超えている英語を言語とする会計ジャーナル(Baker, 2011, p. 207)の繁栄は、ジャーナルランキングの文化を生み出し、ジャーナル

ランキングに基づくジャーナルの点数化を通じて、研究者の評価及び研究者の所属する教育機関の評価を可能にした。ジャーナルランキング文化の生成において最も重要なのは、ジャーナルランキング一般の出現、特に会計研究の場合には、半公共的機関のABS (Association of Business School)によるABSランキングの出現である。ABSの発行するアカデミックジャーナルガイド(Academic Journal Guide)は、5段階でジャーナルの評価を行っている。これらのランキングにより、論文が発表されるジャーナル自体が論文の品質を示す代用物とみなされている(Lee and Humphrey, 2017, p. 170)。

ジャーナルの繁栄は、そこで発表された論文がどれぐらい引用されたかという基準に基づいたジャーナルのランキング化を可能にした。ジャーナルに掲載された論文の引用回数の合計がそのランキングに影響を及ぼす。ジャーナルのランキングは、高品質の論文を掲載するジャーナルが高品質のジャーナルであるという考えに基づくはずであるが、実際には引用回数の多い論文を掲載するジャーナルほど高品質のジャーナルとみなされる。ジャーナルのランキングを導く過程がブラックボックス化する問題も孕んでいる。海外のビジネススクールや経済・経営系学部は、特定のデータベースに基づき、ジャーナルのランキングスキームを開発し、そのジャーナルのランキングを発表するようになった。そしてABS等の半公共的機関は、様々なランキングの平均等を採用しより権威あるランキングスキームを開発し、そのランキングを発表している(スズキ, 2009, pp. 374-375)。

アメリカをはじめとする多くの国々のビジネススクールのジャーナルランキングでは、少数のジャーナルの種類が第1層に分類され、それ以外の多くの種類が第2層以下の層に分類される。アメリカ、イギリス等では、実証主義的会計研究を重視するアメリカのジャーナル、AAAのジャーナルであるTAR、アメリカのシカゴ大学が関わるジャーナルのJAR、アメリカのロチェスター大学が関わるJAEを第1層に分類し、それ以外の類似ジャーナルも相対的に高い層に位置付ける(Baker, 2011, p. 207)。

第1層のほとんどは実証主義的会計研究(及び財務会計研究)を重視するジャーナルであるが、AOS(アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの社会的・組織論的会計研究または学際的・批判的会計研究との共存を志向するジャーナルとして創刊され、管理会計研究を多く掲載するジャーナル)は、その第1層に分類されている。またイギリスでは、AAAJとCPAを第2層に分類しているが、オーストラリアでは、AAAJを第1層に分類している(ibid., p. 207)。アメリカが社会科学の自然科学化を進めるリーダーであること、アメリカが世界の経済・ビジネスのリーダーであること、等を反映して、アメリカ生成の実証主義的会計研究は世界的に高く評価されており(Parker and Guthrie, 2014, p. 1219)、その評価は同会計研究をトップジャーナルに位置付けるジャーナルランキングの中にも反映されている。

ジャーナルのランキングは、ジャーナル毎に異なる点数を付与し、それがジャーナル掲載の論文の評価点数となる。このランキングは、研究の評価、研究者の評価または研究機関の評価のランキング化にも利用されるようになり、公的研究費の傾斜配分にも利用されるようになった。ビジネススクールの院長等は、同スクールのランキングが最大の関心事となる。ビジネススクール等に所属する研究者は、高い点数を獲得できるトップジャーナル(実証主義的会計研究のジャーナル)に投稿するよう圧力をかけられるようになり、保守的で均一的な研究志向、立身出世主義の研究志向を持つようになる。またトップジャーナ

ルにランキングされるジャーナルの中には、研究方法や研究テーマを狭める編集方針を採用し、当該ジャーナルの既得権益とそこに掲載されるエリート研究者の既得権益を守る戦略を採用するジャーナルが現れるようになった(スズキ, 2009, pp. 374-375)。トップジャーナルが支持しない研究方法や研究テーマ等を採用する研究は、同ジャーナルに論文を發表することが妨げられるようになる(Lee and Humphrey, 2017, p. 171)。

ジャーナルのランキング化は、ジャーナルに掲載される複数の研究論文でも行われてきている。例えば、ボナー他(Bonner et al., 2016)は、トップ5にランキングされる会計ジャーナルとして、TAR、JAR、JAE、AOS、CAR(Contemporary Accounting Research)を識別した。これは、過去に發表された16点のランキング化の論文による結果と同じであり、他の調査等の結果(ビジネススクールによるランキング等)とも同じであることを示した。

学際的・批判的会計研究の研究者は、実証主義的会計研究に有利なジャーナルランキングの文化の中で、学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する編集方針(特定の研究方法や研究テーマ等の採用・制約)を持つジャーナルを創刊して、新しい会計研究を生成し、発展させてきた。ジャーナルランキングの文化をはじめとすると業績指標及び業績測定文化の中では、研究者は競技者・競争者とみなされている(Gendron, 2008, p. 100)。

第3節 研究会議及び学会

第1項 IPA研究会議、APIRA研究会議及びCPA研究会議

既述のように、1985年に創設されたIPA研究会議、1995年に創設されたAPIRA研究会議、1994年に創設されたCPA研究会議は、特定の組織が会議の開催時に徴収する参加費で運営する研究会議である。いずれの研究会議の基本構成も、複数会場同時進行方式(パラレルセッション方式)で行われる多数のテーマ別研究会議と少数の全体研究会議からなる。これらの研究会議で報告された研究内容を調査できる資料は、同諸研究会議に出席していない限りほぼ入手困難である。しかし数回分の研究会議の研究内容の概要は、公表された資料と研究会議出席者から提供された資料の範囲内で調査可能である。

IPA研究会議の創設者は、ロウを中心とする実践共同体の主要構成員のクーパーとホッパーである。既述のように、IPA研究会議(「会計の学際的見方研究会議」)の創設計画段階での名称は、「批判的会計研究会議(Critical Accounts Conference)」である。同研究会議の報告論文を集めた論文集であるクーパー及びホッパー編(1990a)のテーマは「批判的会計学(Critical Accounts)」であり、当該研究会議の報告論文を集めたAOSの特集号のテーマは「批判的会計研究(Critical Studies in Accounting)」である。

研究会議名を批判的会計研究から学際的会計研究という無難な用語へ変更した理由は、研究会議運営の財政補助を行う機関(1984年に「社会科学研究審議会」から「科学」という2文字が消滅して改名された「経済社会研究審議会」)の要請による(Hopper and Bui, 2016, p. 12)。

IPA研究会議は、同会議に先行して1983年に創設された労働過程論研究会議(Labour Process Conference)の会計研究会議版として創設されており、その本来の創設目的は、批判的会計研究の国際的な研究交流にあった。しかし、創設時のIPA研究会議に提出された多

くの論文は、実証主義的会計研究に対抗するという点でのみ共通する論文であった(新谷, 2019, pp. 2-3)。

IPA研究会議での報告者は事前に報告論文の提出を求められ、参加者には事前に全報告者の論文集が届けられる。当日の研究会議は報告者の報告ではなく事前に決められた討論者のコメント論文の報告から始まり、それに対する報告者の返答が行われ、続いて参加者を含めた討論が行われる(國部, 1991c, p. 763)。この形式は、学際的・批判的会計研究の開拓者の1人であるロウの論争的研究スタイルに由来している(Laughlin, 2001, p. 772)。

IPA研究会議は、1985年の第1回研究会議から継続して今日まで開催されている。第1回研究会議は、5カ国から123名の参加があった。研究報告は「会計の重要性、アカウントビリティ、脱工業化及び産業民主主義」、「会計理論への批判的アプローチ」、「会計専門職の位置付けとその知識の効用」の4つの部門に分かれ、36点の研究報告が行われ、5つのワークショップが開かれた(陣内, 1985, p. 62)。批判的会計研究の研究会議であったため、同研究会議への出席による負の影響を恐れて、名簿に記載せずに参加する研究者もあった。第3回研究会議は、18カ国から183名の参加があった。「規制と専門職」、「会計領域の変化」、「会計史と理論」、「経営管理」の4つの部門に分かれ、48点の研究報告が行われ、8つのワークショップが開かれた(國部, 1991c, p. 764)。近年の2018年のIPA研究会議では、170点以上の研究報告が行われており、創設時の研究報告数の約5倍に及んでいる。

APIRA研究会議の創設者は、オーストラリアの研究者のギャスリーとパーカーである。1995年に創設された同研究会議は、既に日本で2回開催されており、1998年に大阪で開催された第2回研究会議では、15カ国から160人の参加があり、75点の研究報告が行われた(Guthrie and Parker, 1999, p. 12)。2001年にオーストラリアのアデレードで開催された研究会議では、25カ国から200人の参加があり、150点の研究報告が行われた(Guthrie and Parker, 2002, p. 7)。2010年にオーストラリアのシドニーで開催された研究会議では、210人の参加があり、158点の研究報告が行われた(Guthrie and Parker, 2011, p. 9)。近年のAPIRA研究会議では、ほぼ150点以上の報告が行われている。

CPA研究会議の創設者は、ロウを中心とする実践共同体の主要構成員のティンカーとクーパーである。近年の2017年にカナダのケベックで開催されたCPA研究会議では、少なくとも180点以上の研究報告が行われた。

いずれの研究会議も参加者数及び報告論文数が増加してきており、近年の報告論文数は150点以上を超えてきている。

第 2 項 EAA の学会と EAR 及び博士号取得候補生のための研究会議 (Doctoral Colloquium)

学際的・批判的会計研究の開拓者の1人であるホップウッドは、アメリカ生成の実証主義的会計研究に対抗するヨーロッパ特有の会計研究を発展させ、ヨーロッパの会計研究者のネットワークを形成し、ヨーロッパ内の会計研究を架橋するというビジョンを実現させるために、1977年にEAAと略称されるヨーロッパ会計研究学会(European Accounting Association)を創設した(Cooper, 2002, p. 77)。同学会は、英語を母国語としない国の研究者の学会報告やジャーナルへの投稿に対して独自の対応を行う特徴を有する。EAAは、学

会(学会組織が参加費を徴収して開催する年次研究会議)を開催し、EAR (European Accounting Review)というジャーナルを発行している。このEAAとEARでは管理会計研究が重視されている。ホップウッドは、EAAの前身のワークショップの設定、EAAの創設及びEAA内部の研究組織制度の構築において中心的な役割を果たした。彼は、1977年にEAAの初代会長を務め、1987年及び1988年にも会長を務め、EARの創刊や博士号取得候補生のための研究会議(Doctoral Colloquium)の創設にも積極的に関わった。

EAAの前身は、1976年11月に開催されたEIASM(European Institute for Advanced Studies in Management)の「ヨーロッパの会計」というテーマのワークショップである。それはヨーロッパの多様な会計研究の展開に焦点をあてたワークショップである。ホップウッドとフランスの会計研究者のマルケス(E. Marques)が共同議長を務め、16カ国から約80名の研究者とEIASMと同機関の財政支援機関のEFMD(European Foundation for Management Development)の職員(オフィサー)が参加した(Carmona, 2002, p. 11)。

EIASMは、フォード財団の財政支援を受けて、ヨーロッパの経営(Management)研究の独自性を形成する目的で1971年に創設された。同機関はヨーロッパの経営分野の学会の運営支援、ワークショップ、研究会議、博士号取得候補生の教育ネットワークの運営支援等を行う。ホップウッドは1972年からEIASMの非常勤教員を務めていた(ibid., p. 32)。

ヨーロッパの会計研究者は、EIASMのワークショップが開催される以前またはEAAが創設される以前には、一国単位で研究活動を行っていたため、自国以外の他国の研究者の活動を知らない状況であった。1976年までにヨーロッパにおける会計研究者の共同体の可能性が認識され、ヨーロッパ内部に多様で豊かな学術的伝統が存在することが認識された。北欧諸国のデータ密着型で帰納的な理論形成を行うグラウンデッドな(Grounded)組織論的会計研究、イタリアの会計史研究、イギリス特有の学際的・批判的理論と経験主義に基づく会計研究がヨーロッパ全域の研究者に知られるようになった。また同一の研究対象に対して多様な研究アプローチ、パラダイム、理論的枠組、研究方法等が存在することが認識された(ibid., p. 34)。

EAAの会員数は、創設当初の1977年の84人から右肩上がりに1983年の533人まで増加する。その後右肩下がりとなり1988年の380人まで減少する。しかし翌年の1989年には756人までほぼ倍増する。その後増減を繰り返しながら1998年には1,173人まで増加している。1977年から1999年までの期間で学会会員であった研究者の在籍国は全部で75カ国あり、最大の在籍国の上位5カ国の割合を示すと、イギリスの20%、スウェーデンの7.6%、アメリカの7.0%、スペインの6.8%、オランダの6.8%である(ibid., p. 15)。

1978年から開催されている学会の基本構成は、複数会場同時進行方式で行われる多数のテーマ別研究会議と少数の全体研究会議からなる。同学会は英語を母国語としない国の研究者に対して独自の対応を行っており、1986年以降の学会では報告論文は英語表記を期待されるが、フランス語表記やドイツ語表記でも認められている(ibid., pp. 14, 19-20)。

1978年以降の学会の報告論文数の推移をみると、1978年の学会の報告論文数は23点であったが、その後増減を繰り返しながらも右肩上がりに増加し、1998年と2001年の学会の報告論文数は、それぞれ296点と365点となった。近年の報告論文数は300点を超えている。また1978年、1983年、1988年、1993年及び1998年の5年間に開催された学会のテーマ別研究会議における報告論文の著者の多い出身国の上位6カ国の割合を示すと、イ

ギリス(21.6%)、アメリカ(10.4%)、スペイン(7.7%)、オランダ(6.8%)、オーストラリア(6.6%)、スウェーデン(5.1%)である。さらに、1978-79年、1989-1990年、2000-2001年の3期間のテーマ別研究会議で利用している17のテーマ(Thematic Section)の報告論文数をみると、報告論文数が安定的に多いテーマ(Thematic Section)は管理会計であり、同テーマ(Thematic Section)は当該期間において平均20%を占めている(ibid., pp. 14, 19-20, 23-24, 31)。

1990年に創刊されたEARの前身は、1977年から発行され、1988年にeaaニューズレターという名称が付与されたニューズレターである。EAAの学会と同様に、EARは、英語を母国語としない国の研究者の論文を世界に発信するために独自の対応を行っている。ジャーナルに掲載される非英語圏の研究者の論文の英文を修正・編集するために、またはその英文作成を支援するために特別予算が設定されている(ibid., p. 27)。

EARは、他の国際的ジャーナルと比較するとヨーロッパの一部の国の会計研究を世界に発信する役割が相対的に大きい。カルモナ他(Carmona et al., 1999)は、EARを含む13種類の国際的ジャーナルが1992年から1997年までの間に掲載した全ての論文を調査し、EARがヨーロッパの一部の国の会計研究を世界に発信する上で相対的に大きな役割を果たしていることを示した。

ヨーロッパの国々の研究者がその研究を世界に発信する場合、EARに依存する割合はその国々によって異なるが、その割合の大きさから4つのグループに分けることができる。第1グループはEARが唯一の国際的ジャーナルとなっている国(キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトヴィア、リトアニア、ポーランド、ルーマニア、ロシア、スロベニア、ユーゴスラビア)、第2グループは国際的ジャーナルに掲載された論文の2/3以上(100%未満)がEARに掲載されている国(スイス、ドイツ、オーストリア、イタリア、フランス、ベルギー)、第3グループは国際的ジャーナルに掲載された論文の1/2以上2/3未満がEARに掲載されている国(ギリシャ、デンマーク、スペイン、オランダ)、第4グループは国際的ジャーナルに掲載された論文の1/2未満がEARに掲載されている国(イギリス、スウェーデン、フィンランド、アイルランド、ノルウェイ)である(ibid., p. 27; Loft et al., 2002, pp. 68-69)。

またEARは、編集方針として、様々な背景知識を持つ全ての研究者がその多様な研究をより広い範囲の研究者・読み手に発信するフォーラムを提供すること、管理会計研究の新しいヨーロッパの伝統に重要な役割を果たすこと、を掲げている。実際にEARに掲載される論文、少なくとも管理会計領域の論文には、同ジャーナルの編集方針に従った論文、つまり多様なパラダイム、理論的枠組または研究方法に基づくヨーロッパ的な会計研究が含まれている。EAR(1992年の創刊号から2001年の第10巻までの範囲)には、相対的に多くの伝統的な会計研究が掲載され、学際的・批判的会計研究のうちの解釈主義的会計研究(及びフーコー派の会計研究等)も掲載されている。ただし、批判的会計研究は掲載されていない(Bhimani, 2002, pp. 99-107)。

EAAは、1985年以降博士号取得候補生のための研究会議(Doctoral Colloquium)を開催している。これは、ヨーロッパの会計研究に強くコミットし、その社会的ネットワークを構築する「同窓生」を輩出すること、またはヨーロッパ特有の研究アプローチを促進することを目的としている。この研究会議に最初から参加し、それ以降15年間にわたりこの基

礎を形成した教員の1人がホップウッドである。他の教員はボール(R. Ball)とツェフ(S. Zeff)である。教員に対する報酬はないが、巨大監査事務所または学会のホスト大学から学生は財政支援(旅費及び宿泊代と次回の学会の参加料)を受ける(Cooper, 2002, pp. 77-78 ; Carmona, 2002, p. 25)。

研究会議の基本様式は、1985年以降実質的に変わっていない。研究会議の申請要件は、ヨーロッパの大学で研究する博士号取得候補生であり、学術的会計研究の研究者であること、である。17名の枠に対して毎年平均して45人程度の申請がある。この17名と他の1名からなる18名の博士号取得候補生と6名の教員が3日間の研究会議に参加するが、学生は2つの集団に分けられる。当初この集団は財務会計と管理会計という領域で分けられたが、5カ年程経過した後で経済学的アプローチと社会学的・行動科学的アプローチというアプローチの違いで分けられるようになった。候補生1名当たり約45分が与えられ、英語表記で作成した研究計画書を英語で報告し、同計画書について討論する。候補生はそこでのコメントに対してフィードバックすることも求められる(Cooper, 2002, pp. 79-80)。

18人のうちの1人はAAAの博士号取得候補生の共同教育事業(Doctoral Consortium)から選出された候補生である。これに対応してEAAの博士号取得候補生の研究会議では、AAAの博士号取得候補生の共同教育事業に出席して最も利益を受けると想定される候補生を1人選出する(ibid., 79-80)。ツェフがAAAの会長であった時に彼の働きかけにより1990年からこの交換枠が設定されている(Carmona, 2002, p. 25)。

しかし、EAAの博士号取得候補生のための研究会議とAAAの博士号取得候補生の共同教育事業は複数の異なる側面を持つ。その最も重要な相違点は2点ある。第1に、前者が研究のパラダイムや方法の多様性・多元主義を前提にしているのに対し、後者はそれを前提にしていない(Panozzo, 1997, pp. 447-448)。第2に、前者が基本的に教員を前にした報告であるのに対し、後者は基本的に教員による講義である(Carmona, 2002, p. 24)。

第4節 テキスト

学際的・批判的会計研究を発表する主要3誌(AOS, AAAJ及びCPA)のジャーナルには、会計で年間100点以上に及ぶ論文が掲載されている。しかし学際的・批判的会計研究のテキストの点数はそれらの論文の点数に比べて圧倒的に少ない。この主な理由は2つある。第1の理由は、同研究が研究志向で進展し、その発表手段がジャーナルであったこと、ジャーナルが機関または学部の評価、研究者の評価を左右する状況にあったこと、である。第2の理由は、研究の領域では学際的・批判的会計研究の評価が確立されたが、教育の領域ではその評価が十分に確立されてきていないこと、である。例えば、同研究は、大学院の履修科目の中にも含まれていない(Roslender, 2018, p. 6)。

テキストとテキスト以外を区別する基準を明示することはできないが、学際的・批判的会計研究の幅広い内容を取り扱う著書をテキストとみなした場合には、以下に挙げられるように、少なくとも12点のテキストが識別できる。ロスレンダーは、そのうち以下の第10のテキストを除く11点を識別している(ibid., pp. 6-7)。テキストの多くは、管理会計領域の著書または論文集である。

第1のテキストは、クーパー及びホッパー編(Cooper and Hopper eds., 1990a)『批判的

会計学(Critical Accouts)』である。編者は、IPA 研究会議の創設者であり、ロウを中心とする実践共同体の主要な構成員である。同書は、1985 年開催の第 1 回 IPA 研究会議の報告論文 18 点から構成される論文集である。同書は、4 部に区分されている。それは、「理論及び政策の主要問題」、「会計と労働者の統制(Control)」、「代替的会計計算」及び「会計専門職と権力」である。

「理論及び政策の主要問題」の部には、「会計思想の批判的分析」、「脱構築主義と否定の弁証法による取引コスト理論批判」、「実現可能な社会主義のための会計」というテーマの論文が含まれている。「会計と労働者の統制」の部には、「過去と将来の工場」、「規律訓練としての会計」、「労使協議と情報開示」、「イデオロギー的役割を担う年次報告書」、「権力/会計とイデオロギー」というテーマの論文が含まれている。「代替的会計計算」の部には、「会計」、「国民所得と国費に関するマルクス派の分析」、「労働者協同組合の業績測定」、「外部性の会計を利用しない帰結」、「社会的責任会計と資本主義企業」、「VFM(Value for Money)の監査」というテーマの論文が含まれている。「会計専門職と権力」の部には、「公益への貢献」、「階級構造における会計専門職」、「イギリスにおける会計専門職の発展の理解」、「権力と会計専門職の研究」というテーマの論文が含まれている。

なお、第 1 回 IPA 研究会議の提出論文の一部は、同書が出版される前に AOS の 1986 年 11 巻 2 号に 3 点掲載され、1987 年 12 巻 5 号に 9 点掲載されている。

第 2 のテキストは、チュア他編(Chua et al. eds.) (1989)『経営管理の批判的見方』である。編者全員がロウを中心とする実践共同体の構成員である。序章を除く合計 15 点の論文は、ロウがリーダーを務める MCWG (Management Control Workshop Group) から生み出されたものである。15 点の論文集からなる同書は、3 部に区分されている。それは、「概念の批判」、「行為の批判」、2 人の研究者の「自己批判」である。「概念の批判」の部には、「パラダイム問題」、「経営管理の理論発展の戦略」、「社会科学としての会計学」、「権威、アカウントビリティ及び会計」、「権力と経営管理」、「イデオロギー、合理性及び経営管理の過程」、「会計と社会的利益の追求」というテーマの論文が含まれている。「行為の批判」の部には、「労働と熟練の衰退」、「専門家及び専門知識の管理(Management)と統制(Control)」、「文化の生産及び再生産における会計」、「会計専門職、コーポラティズム及び国家」、「権威または支配」、「専門職の権威と資源配分」というテーマの論文が含まれている。

第 3 のテキストは、パクスティ(Puxty)著(1993)『管理会計の社会的・組織的コンテクスト』である。著者はロウを中心とする実践共同体の構成員である。同書は、6 章から構成されている。第 1 章の「一般の見方」は、伝統的管理会計研究を取り上げている。第 2 章から第 6 章までは、学際的・批判的会計研究を取り上げ、メインテーマとサブテーマを示している。しかし同テーマのほとんどが対象を明確にしていなかったため、括弧内にその対象を明示する。第 2 章のテーマは「広げる：システム論の見方」、第 3 章のテーマは「狭める：ミクロ社会学からの物語(シンボリック相互作用論、現象学的社会学、エスノメソドロジー)」、第 4 章のテーマは「下からの声の物語(ブレイヴァマン等の労働過程論と会計言語または会計イデオロギーの研究)」、第 5 章のテーマは「理性的・自律的主体の信頼性または自明性に対する異議申し立て(Universal Abandon)：フーコーと構造主義及びポスト構造主義」、である。最終章の第 6 章では、ハーバーマス(Habermas)のドイツ批判理論を取り上げている。

第4のテキストは、ロスレンダー(Roslender)著(1992)『会計と社会』(原題は『現代会計の社会学的見方』)である。著者は社会学の研究者・教員の経験を持ち、会計学に転向した研究者・教員の1人である。同書は9章から構成され、同章を「会計制度の社会学」と「会計学のための社会学」の2部に区分している。「会計制度の社会学」の部には、「会計専門職」、「現代会計の役割」、「会計士の労働の経験」、「会計制度とイデオロギー」というテーマの章が含まれている。「会計学のための社会学」の部には、「財務会計」、「管理会計」、「財務」、「監査」、「要約と結論」というテーマの章が含まれている。

第5のテキストは、パークス(Perks)著(1993)『会計と社会』である。序章と結章を除くと8章から構成されている。同8章には、「専門職、社会及び会計」、「アカウントビリティ」、「社会における監査の役割」、「社会的責任報告会計」、「利益の超越」、「会計基準」、「概念的枠組」、「会計士と会計の権力」というテーマが含まれている。

第6のテキストは、マッキントッシュ(Macintosh)著(1994)『管理会計と統制(Control)システム』である。これは管理会計のテキストであるが、管理会計研究を、バレル及びモーガン(1979)の4つの社会学(「機能主義社会学」「解釈主義社会学」「ラディカル人間主義社会学」「ラディカル構造主義社会学」)のパラダイム(社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定の組み合わせから構成される4つの平面または「社会学」とポストモダン(フーコー派中心)に基づいて分類している。なお、ギデنز派の理論を「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の中に含めている。これらのパラダイムとポストモダンに基づく会計研究の成果がテキストの中に反映されている。序章と結章を除くと13章から構成されている。括弧内に補足する用語を加えて各章のテーマを表記すると、「ケース研究」、「(ラディカル構造主義社会学の)普遍的理論」、「(ラディカル構造主義社会学の)マクロモデル」、「ケース事例」、「戦略と統制」、「テクノロジーと相互依存性」、「不確実性、記録及び統制」、「解釈主義のモデル」「機能主義の枠組」、「(ギデنزの)構造化」、「(管理主義イデオロギーの)伝統的批判」、「(フーコー派の)ラディカルな批判」、「(ラディカル人間主義社会学の)従業員会計システム」、となる。

なお、この第2版は、マッキントッシュ及びキャットローヌ(Macintosh and Quattrone)著(2010)『管理会計と統制システム』である。マッキントッシュ(Macintosh, 1994)『管理会計と統制システム』には含まれていなかった実践行動(practice)の見方やANTの見方が加えられている。

このポストモダンとは、現代の建築、芸術・文学、哲学・社会学等の中に現れた1つの思想または言説(主体・人間中心及び理性中心の近代的な世界を問題にする思想または言説)であるが、管理会計研究の理論的枠組として利用されるポストモダンは、哲学・社会学等の中に現れたフーコー(M. Foucault)、ドゥルーズ(G. Deleuze)、またはデリダ(J. Derrida)等のポスト構造主義の思想または言説を指している。ANTの中心的研究者であるラトゥールの思想または言説もポストモダンに分類される。ポストモダンは、構造主義の次に出現したポスト構造主義とほぼ同義である。ポスト構造主義は、あらゆる社会、文化には無意識の構造または普遍的構造があり、それによって人間が左右されている、とする構造主義の特徴を一部共有し、一部批判する思想または言説である。

第7のテキストは、ジョーンズ(Jones)著(1995)『会計と企業』である。著者も社会学の研究者・教員の経験を持ち、会計学に転向した研究者・教員の1人である。同書は9章か

ら構成され、第1章を除く全8章を4部に区分している。それは、「資本：所有と支配を巡る論争」、「経営：組織を巡る論争」、「労働：生産に関する論争」、「会計：社会的分析と社会理論」である。「資本」の部には、「企業の統制(Control)」、「企業の会計」というテーマの章が含まれている。「経営」の部には、「企業の組織」、「会計と経営」というテーマの章が含まれている。「労働」の部には、「企業における生産」、「会計と労働過程」というテーマの章が含まれている。「会計」の部には、「会計の社会的分析」、「会計における社会理論」というテーマの章が含まれている。

第8のテキストは、ホップウッド及びミラー編(Hopwood and Miller eds.)(1994)『社会・組織を構築する会計』(原題は『社会的・制度的実践としての会計』)である。編者は、学際的・批判的会計研究のフーコー派の会計研究の先導的・中心的研究者である。同書は12章から構成されるが、第1章を除く合計11章の多くが、フーコー派の会計史である。同書は、AOSに以前に掲載された論文に修正を加えたもので構成される論文集である。11点の論文のテーマは、「初期の複式簿記と会計計算のレトリック」、「近代的な会計権力の起源」、「人間を計算可能して統治すること」、「会計と第一次世界大戦」、「会計と労働者」、「経済測定における政治的要素」、「イギリス大企業における企業統制」、「付加価値会計と国家の経済政策」、「会計による管理」、「イギリスにおける会計規制」、「監査社会」、である。

第9のテキストは、マッキントッシュ及びホッパー編(Macintosh and Hopper eds.)(2005)『会計・社会的なるもの・政治的なるもの』である。AOS等に以前に掲載された財務会計研究及び管理会計研究から35点を選抜し、同研究を縮約・修正して編集された論文集である。論文の過半数(35点中20点)はAOSに掲載された論文である。解釈主義的会計研究、批判的会計研究、フーコー派の会計研究等の多様な理論的枠組を利用した学際的・批判的会計研究が再現されており、全体を「古典の論文」、「現代の論文」、「従来への慣習を超越する最近の論文」の3部に区分している。3区分に分類された論文のメインテーマは次のようである。なお、メインテーマでは理解困難な場合、括弧内にサブテーマを示す。

「古典の論文」には、「組織、社会における会計の役割」、「変化する環境内にある組織の曖昧な情報システム的设计」、「会計の政治経済学に向けて」、「会計報告書の価値」、「管理会計の組織的・社会的側面に関する研究の理解」、「会計思想のラディカルな展開」、「会計システムとアカウントビリティのシステム」、「会計システムの考古学」、「会計と統治可能な人間の構築」、「組織的コンテクストの中の会計」、「正当化する制度としての会計」、「うっかり秘密をもらす(脱構築、特権及び会計研究)」というテーマの論文が含まれている。

「現代の論文」には、「原価計算、労働者統制及びコングロマリットの出現」、「組合の集会所から(新しい製造体制及び会計体制に関する労働者による批判)」、「労働者の労働を退化または低質化させるテーラーリズムから女性労働者を差別するミズテーラーへ(会計労働の変化)」、「イデオロギー的役割を担う年次報告書」、「組織の変化と会計」、「規律訓練的实践としての管理会計」、「工場における会計の实践と空間の实践の関係」、「意識の劇場における意思決定」、「他の世界の会計(制限のないフェミニズム)」、「批判的会計研究、合理的会計理論研究及び解釈主義的会計研究」、「管理会計における構造化の理論」、「会計体制の概念」、「会計、学習及び文化的統合」、「会計情報システム研究の白アリ理論」というテーマの論文が含まれている。

「従来への慣習を超越する最近の論文」には、「管理会計研究の同種性または異種性」、「超

現実の財務」、「現実との対応関係から解放された記号としてのモノ、イメージ等であるシミュラクルとこれを基にして成立する仮想現実のハイパーリアルとしての会計」、「会計に対する文芸理論の見方」、「教育としての事業計画」、「制度的環境と統治制度の変化」、「神の会計(イエズス会の会計とアカウンタビリティ)」というテーマの論文が含まれている。

第10のテキストは、ウィックラマシング及びアラワティジ(Wickramasinghe and Alawattage)著(2007)『管理会計の変化』である。管理会計の歴史的変化に焦点をあてたテキストであるが、学際的・批判的会計研究の理論的枠組を広範囲に扱っている。同書は15章から構成され、第1章を除く全14章を4部に区分している。それは、「管理会計に対する機械論的アプローチ」、「管理会計に対するポスト機械論的アプローチ」、「管理会計の変化に関する合理主義的アプローチ」、「管理会計の変化の解釈主義的見方と批判的見方」である。

「管理会計に対する機械論的アプローチ」には5章分が含まれており、「管理会計に対するポスト機械論的アプローチ」には4章分が含まれている。「管理会計の変化に関する合理主義的アプローチ」には、「管理会計の変化に関する新古典派経済学理論」と「管理会計のコンティンジェンシー理論に向けて」というテーマの章が含まれている。「管理会計の変化の解釈主義的見方と批判的見方」には、「管理会計における解釈主義・制度論・ANT」、「管理会計の変化に関する政治経済学へ向けて」、「管理会計の変化に関する政治経済学を超えて」というテーマの章が含まれている。

同書は、「解釈主義・制度論・ANT」が、いずれも解釈主義的研究を行うための理論的枠組と考え、同枠組の中に、シンボリック相互作用論、旧制度派社会学及び旧制度派経済学と新制度派社会学(ギデنزの構造化理論を含む)、ANTを含めている。また同書は、「政治経済学」の理論的枠組の中に、「会計の政治経済学」の理論的枠組であるマルクスまたはマルクス派の研究、マルクスの政治経済学(『資本論』)、ブレイヴァマンを出発点とする労働過程論を含めており、「政治経済学を超える」部分の理論的枠組の中に、フーコーの研究とハーバーマス(Habermas)の研究等を含めている。

第11のテキストは、チャップマン他編(Chapman et al., eds.) (2009)『会計・組織・制度』である。本書は、ホップウッドの高弟である3人の編者が、会計・組織・制度に対するホップウッドの貢献を検討した18点の諸論文をまとめた論文集である。特定の理論的枠組の会計研究というよりも多様な理論的枠組の会計研究の論文集である。18点の諸論文が18章を構成しており、それぞれは次のようなテーマである。「会計と組織と制度を結び付ける」、「日常の会計実践と志向性」、「会計の国際化に対する制度論の見方」、「アクションの中で会計を研究する」、「デジタル経済及びグローバル経済の中の管理会計」、「アメリカにおける組織理論に基づく管理会計研究」、「会計と社会的空間の関係性」、「経営の対象は何か」、「ガバナンスとその国際的ダイナミクス」、「監査のグローバルな統治」、「コントローラーという行為主体の研究」、「ウォールストリートとアフリカ市場における派生体」、「利益管理及び会計方法選択に対する規制の影響の行動科学的研究」、「科学の計算」、「国家不在の財務会計」、「財務報告と会計基準設定の社会政治的研究」、「会計における専門家気質の陰り」、「オフショア金融センター」。

第12のテキストは、ロスレンダー編(Roslender ed.) (2018)『ラウトレッジ社の批判的会計学の手引き』であり、批判的会計研究のテキストである。編者は、第4のテキストの

著者でもある。第1のテキストの一方の編者であるクーパーは、同書の短い「前書き」を書き、他方の編者であるホッパーは他の研究者と共著の論文を提供している。同書は、全26章から構成されており、第1章を除く全25章を5部に区分している。それぞれの部にテーマは設定されていないが、仮に設定するとすれば「理論的源泉」、「会計専門職と会計制度」、「固有のテーマ・論点」、「他の学問・領域と影響を及ぼし合うテーマ・論点」及び「新しい理論的源泉」となる。

「理論的源泉」には、「解釈主義」、「構造主義のマルクス派」、「批判理論」、「哲学的伝統」、「フーコー」、「ブルデュー」というテーマの章が含まれている。「会計専門職と会計制度」には、「会計の専門職」、「監査の専門職」、「倫理」、「規制」、「植民地化の方法としての会計」、「アカウントビリティ」というテーマの章が含まれている。「固有のテーマ・論点」には、「社会的責任会計・環境会計」、「新興経済」、「企業統治」、「金融化」、「グローバル化」、「流行文化」というテーマの章が含まれている。「他の学問・領域と影響を及ぼし合うテーマ・論点」には、「会計史」、「会計教育」、「組織研究」、「財務」というテーマの章が含まれている。「新しい理論的源泉」には、「持続可能性は新しい批判なのか」、「ANTと批判的会計研究」、「批判的实在論(Critical Realism)」というテーマの章が含まれている。

第5節 会計の理論の状況

学際的・批判的会計研究における会計の理論の特徴、伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究における会計の理論の違いを説明するために、ここではバーチェル他(Burchell et al., 1980)、ヴァイヴィオ(Vaivio, 2008)、フライシュマン(Fleischman, 2013)及びモラレス及びスポネン(Morales and Sponem, 2017)を取り上げる。前者の2点は、主に管理会計領域の伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究における会計の理論の違いを説明しており、後者の2点は前者の2点に含まれていないプラクシス志向の会計研究における会計の理論を説明している。

バーチェル他(1980)は、伝統的・支配的会計研究と対立する学際的・批判的会計研究を提唱した論文であり、伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究の断絶点を明示した画期的論文である。しかし、同研究は、1970年代後期から生成した学際的・批判的会計研究の蓄積が未だ浅い時期の論文であるため、伝統的・支配的会計研究における会計の理論に対して、学際的・批判的会計研究における会計の理論がどのように異なるかを、具体的に例示して説明する論文とはいえない。

一方ヴァイヴィオ(2008)は、学際的・批判的会計研究の中で最も文献量の多い管理会計領域に限定された論文であるが、学際的・批判的会計研究における会計の理論が、伝統的・支配的会計研究におけるそれらと比較してどのように異なるかを、具体的に例示し説明する論文である。同論文は、学際的・批判的会計研究の蓄積が一定進んだ時期の論文である。

また、フライシュマン(2013)は、会計史領域の学際的・批判的会計研究(新しい会計史)における会計の理論の特徴を説明した論文であるが、管理会計史領域におけるそれらの特徴だけでなく、プラクシス志向の会計研究におけるそれらの特徴も説明する論文である。フライシュマン(2013)は、「抑圧された者からの声」、「批判対象の会計専門職」、「社会的責任会計及び環境会計」、「介入主義者の戦略」という項目の下でプラクシス志向の

会計研究を取り上げている。ここでは、これらの4項目のうち「抑圧された者からの声」と「介入主義者の戦略」のみを取り上げる。

モラレス及びスポネン(2017)は、プラクシス志向の会計研究における会計士または会計専門職の研究の特徴を取り上げており、財務会計または監査の領域に関連する研究の特徴を取り上げている。そこでは、資本主義の再生産の社会的政治的体制の中での会計や監査の役割を問題とみなす研究、または会計士、会計専門職を批判対象とする研究の特徴を説明するだけでなく、生活の質の改善に役立つ会計の可能性を追求する研究、社会または組織への介入のために会計の知識を活用する研究の特徴も説明している。ここでは、このうち前者の研究(会計や監査の役割を問題とみなす研究、または会計士、会計専門職を批判対象とする研究)のみを取り上げる。

第1項 バーチェル他(Burchell et al., 1980)

バーチェル他(1980)は、伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究における会計の理論を比較し、後者の研究が必要な根拠を提示している。同論文の研究目的は、会計の「機能主義的主張または要求」を示す会計研究(機能主義的会計研究)から断絶した学際的・批判的会計研究(特定のコンテキストと会計の相互作用の過程を研究する新しい会計研究)を提唱することにあつた。

伝統的・支配的会計研究は、会計技能(計算手続き)を制度化し、会計知識をそのコンテキストから引き離す傾向がある。この傾向の基礎には、会計の役割に関する「機能主義的主張及び要求」がある。この「機能主義的主張及び要求」には、会計が「意思決定に適合する情報」を提供する、「資源の合理的配分」を達成する、制度上の「アカウンタビリティ」及び「ステewardship」を履行する、組織の環境的状况に適合する等が含まれる(Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 9-10)。またこの「機能主義的主張及び要求」は、経済学や経営学の理論の影響を受けており、会計専門職の機関、会計技能を規制する機関、国家当局及び学会自体から生み出されてきた。

学際的・批判的会計研究の立場からみれば、その機能主義的主張及び要求の多くは、実際の会計実践からかけ離れて生み出されてきたものである。実際の会計の役割は、機能主義的主張及び要求で言う会計の役割とは異なる。実際にこの機能主義的主張及び要求に異議を表明する研究結果が生み出されてきている。

例えば、投資の意思決定に会計情報を利用する財務会計研究では、情報の有用性は情報の形態を決定する人々の見通しにより事前に決定されるよりもむしろ情報を利用するコンテキストの中で事後的に決定される、ことを明らかにした。また別の財務会計研究では、会計情報が会計の技術的プロセスの産物だけでなく、制度的・政治的プロセスの産物でもあることを明らかにした(Birnberg et al., 2013, p. 900; Burchell et al., 1980, pp. 10-11)。

他方、管理会計研究では、会計が中立的技術として利用されるのではなくある意味を付与される象徴・シンボルとして利用されること、会計を利用する組織のコンテキストが会計に影響を及ぼすこと、政治的プロセスが会計情報を生み出し会計情報が政治的プロセスを生み出すこと、会計と組織の業績との間には希薄な関係しか存在しないこと、を指摘した(Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 12-13)。

機能主義的主張及び要求は、会計による中立的・客観的計算、中立的利益または普遍的利益の把握、合理的意思決定等を仮定しているが、会計は特定の利害関係者の私的利益を擁護し、その利益を作り出す手段または事後にその利益を正当化する手段でもある (ibid., pp. 12-13)。

バーチェル他 (1980) は、今日の支配的会計研究を取り上げていないが、ガフィキン (Gaffikin, 2007) やバーンバーグ及びシールズ (Birnberg and Shields, 2009) 等は、今日の財務会計の支配的研究と管理会計の支配的研究について取り上げている。

ガフィキン (2007) は、現代のアメリカの財務会計研究における2つの支配的潮流として、アメリカのシカゴ大学のバール及びブラウン (Ball and Brown, 1968) 等を開拓者とする資本市場研究とアメリカのロチェスター (Rochester) 大学のワッツ及びジマーマン (Watts and Zimmerman, 1986) を開拓者とするエージェンシー理論 (企業を主人=出資者と代理人=経営者との契約関係の束とみなす理論) ベースの実証主義会計理論研究を識別している。

前者の研究は、1970年代以降に一般化した株式市場反応研究 (会計情報の公表と株価との関係に注目する研究) を出発点としているが、その後複数の種類の研究が展開され、1990年代以降には価値関連性研究 (会計の測定値と株価との直接的関連性に注目する研究) と呼ばれる種類の研究が展開されている。後者の研究は、1980年代以降に一般化した会計方針選択行動研究である。自己の利益を最大化するために契約を採り結ぶ経営者と利害関係者は、その契約の作成・実施において契約コストの削減を考えている。経営者は企業と一定の報酬契約を結び自己の報酬の増額を考え、債務者との債務契約で設定する財務制限条項への抵触の回避を考え、企業に対する規制から生じる政治的コストの回避を考えている場合に特定の会計方針選択行動 (会計政策または利益調整の裁量的行動) を採る。同研究はこの行動を説明する3つの仮説 (経営者報酬と財務制限条項と規制に関連する仮説) を提示している (Gaffikin, 2007, pp. 4, 8-11)。

双方の会計研究は、経済学または財務論を基礎としており、大量の財務データとコンピュータ利用を前提として、特定の仮説を定量的・科学的方法によって検証する研究である。本論文では双方の研究を中心とする研究を「実証主義的会計研究」と表現しており、後者の会計方針選択行動研究を「実証主義会計理論研究」と表現している。

一方バーンバーグ及びシールズ (2009) によれば、アメリカの会計研究は経済学を基礎とする財務会計研究が支配的になり、あらゆる種類の管理会計研究が減少してきている。また彼らによれば、1960年代以降から現在に至るまで、アメリカの管理会計研究の2つの主要な潮流は、分析的研究 (経済学の定量的モデル、オペレーションリサーチ、統計学を利用して管理会計、意思決定、業績評価の最適モデルを演繹的に構築する研究) と行動科学的・実験室的会計研究 (心理学及びその他の行動科学、実験室調査及び質問票調査等による定量的方法を利用して管理会計が個人及び小集団の意思決定、判断、動機付け及び社会的相互作用に及ぼす影響を調査する研究) である (Birnberg and Shields, 2009, pp. 116-118)。

第2項 ヴァイヴィオ (Vaivio, 2008)

ヴァイヴィオ (2008) は、フィールド研究や歴史研究等の定性的研究を採用する学際的・批判的会計研究の管理会計研究に限定しているが、当該会計研究と伝統的・支配的会計研

究における会計の理論を比較し、前者の研究が必要な根拠を提示している。

ヴァイヴィオ(2008)は、伝統的・支配的会計研究における会計の理論を3種類に区別している。それは、機能主義的観点またはテキストブック的観点に基づく管理会計の理論、経済学的観点に基づく管理会計の理論、コンサルタント的観点に基づく管理会計の理論、である。学際的・批判的会計研究の定性的研究は、この3種類の観点に基づく管理会計の理論によって管理会計を説明・理解することに抵抗する研究(教育的目的も含む)であり、それらとは異なる管理会計の理論を提示する研究である(Vaivio, 2008, pp. 64-65)。

テキストブック的観点では、すべての管理会計が組織を管理する実践的技術・道具であると説明する。例えば、管理会計は、組織の合理的意思決定(あらゆる情報の収集・検討の結果として最適の行為を選択する方法)及び合理的統制(特定の目標と結果を比較して、意思決定を実行し監視する方法)を支援するもので、組織の利用者の機能的目的に適合する中立的・技術的システムである。定性的研究からみると、これらのテキストブック的観点における諸前提は組織の現実と異なる。組織には様々な意見、利害、偏向、競合、隠れたアジェンダに係わる多様な行為者が存在するため、合理的意思決定、合理的統制及びこれらを支援する管理会計は幻想である。定性的研究によれば、様々な方法で選択的に利用される管理会計の数字は、単に化粧を施す目的、最新の管理会計のイメージを付与する目的、外部のサプライヤーとの交渉を有利にする目的、組織内部の権力を掌握して資源を支配する目的、主観的な意思決定または計画を正当化する目的等に利用される(*ibid.*, pp. 65-67)。

テキストブックの観点に大きな影響を与えてきた経済学的観点は、新古典派経済学、特にミクロ経済学の企業の理論に基づいている。同観点では、企業は抽象的生産主体であり、希少資源と機会原価という条件の下で行動し、市場価格に対して生産要素の最小化、利潤の最大化を図る。このために管理会計が利用される。アメリカを生成地とする同観点に基づく定量的会計研究は、業績評価、業績尺度と動機付けの関係等の分析を可能にしたが、イギリス及び北欧を生成地とする定性的会計研究は、そのブラックボックス化された組織に実際に入り込み、ステレオタイプ化された行為者と実際に接触し、組織と行為者の実際の世界を説明する。そして定性的会計研究は、会計が単一の経済的現実を反映するよりもむしろ現実を構築する側面を強調する。定性的会計研究によれば、会計は規律訓練権力(詳細は第6章)の行使または統治(詳細は第6章)を可能にする母体の一部を構成する、会計は組織の支配的文化を変える場合の儀式的・象徴的シンボルになる、会計は利害関係者を搾取するまたは差別する道具となる、等の結論が得られた(*ibid.*, pp. 67-69)。

経済学的観点に基づく会計の理論が一般性・普遍性のある理論の構築を目指すのに対し、定性的会計研究が構築する会計の理論は、特定の空間と時間(コンテキストと歴史)に制約される。定性的会計研究は、管理会計を一般的で普遍的な計算技術ではなく、特定の組織と社会に埋め込まれた社会的現象として分析する(*ibid.*, pp. 67-69)。

コンサルタント的観点は、商業主義により経営関連(Management)の商品またはサービスを販売するコンサルタントの観点である。例えば、会計事務所、コンサルタント志向の教育機関、コンサルタントとして活動する著名な学者による観点である。これらはパッケージ化された問題解決策の中に通常新しい管理会計の処方箋を含める。同観点では、先導的な権威及び「成功物語」の証拠を伴う新たな改革と改善の処方箋を作成し、既存の実務を改善すべき対象とみなす。しかし、定性的研究は同観点による処方箋を経験的状况に基づい

て問題にする。同研究によれば、コンサルタントが仮定するように管理会計は変化しない。その変化はゆっくりであり期待されない帰結を生む。その変化は大規模なものではなく周辺の・部分的である。変化に対して抵抗が発生する。一方の状況で変化しても他方の状況で変化する保証はない。パッケージ化された問題解決策は、組織における改善・改革の均質化または思考の均質化を生み出し、組織の競争上の優位性を脅かす(ibid., pp. 69-71)。

第3項 フライシュマン(Fleischman, 2013)

フライシュマン(2013)の「抑圧された者からの声」という項目に含まれた会計研究とは、人種の差別、ジェンダーによる差別、植民地人(現地住民)・先住民の差別、と共犯関係にある会計を分析した会計研究である。この研究は新しい会計史研究の特徴的テーマである。

人種の差別と共犯関係にある会計を分析した研究がある。例えば、人種差別の奴隷制度と共犯関係にある会計は、様々な質的属性を持つ売買対象の人間または奴隷を、限られた属性のカテゴリー(年齢・性・肌の色)により貨幣評価を行った。またジェノサイド(特定人種の計画的大量虐殺)に関わる会計を分析した研究もある。ユダヤ人の全滅には、ユダヤ人の生命の抹殺が含まれるだけでなく、ユダヤ人の財産の流用・横領・処分も含まれており、会計と会計士はユダヤ人の生命の抹殺と財産の収容に深く関与した。例えば、会計士は、ユダヤ人の生命の抹殺の過程を効率性問題に変換し、ユダヤ人の最終的な死去までの過程・期間を事前に会計期間として予定し、生存時の食費、死去した時点の肉体等の処分費用も含めて、ユダヤ人の生命の維持及び抹殺を最小のコストで計算する事前の見積予算を設定した(Annissette, 2009, pp. 454-460)。

ジェンダーによる差別と共犯関係にある会計を分析した研究もある。例えば、女性の就職及び昇進・昇格に対する非公式の障壁により、会計士の業務が男性中心であり、簿記係及びクランクによって行われるルーチン化された補助的会計業務が女性中心であった。会計専門職から特定の人種が排除されることを取り上げた研究もある。例えば、オーラルヒストリーを利用して、会計専門職を目指すアフリカ系アメリカ人が直面した人種差別問題を明らかにした(ibid., p. 460 ; Funnell and Walker, 2013, p. 12)。

植民地人(現地住民)・先住民の差別と共犯関係にある会計を分析した研究もある。例えば、会計の言説や技術が、植民地人(現地住民)をより劣る種として構築する役割を果たした。これは、ヨーロッパ人の優位性と現地人または先住民の劣位性を表象することが支配や統制の関係維持を確実にし、帝国の権威に対する挑戦を無効にする、というサイード著『文化と帝国主義』(E. W. Said, 1994)やバーバ著『文化の地位』(H. Bhabha, 1994)の主張と一致する。会計と植民地現地人・先住民の差別(帝国主義または植民地主義)との共犯関係に関する歴史研究は、主に4つの地域の住民に焦点を当ててきた。第1はフィジー島のフィジー部族(Fijian)、第2にアメリカ合衆国のナヴァホ部族(Navajo)、第3にカナダのファーストネーションズ部族(First Nations)、第4にオーストラリアの先住民部族(Aborigine)、である(Greer and Neu, 2009, pp. 471-478)。

フライシュマン(2013)の「介入主義者の戦略」という項目に含まれた会計研究の典型は、アメリカのブリロフ(A. Briloff, 1917-2013)の会計研究とイギリスのジッカ(P. Sikka)の会計研究である(詳細は第2部第5章の注(5)参照)。ジッカは、公認会計士、監査法人・会計事

務所、会計専門職の指導層、会計・監査基準設定機関、大企業等の不公正な行為を厳しく批判する研究者であり、イギリスのマスメディアや市民に注目され、議会等でその証言を求められる研究者であるため、「イギリスのブリロフ」(Tinker, 2005)とも呼ばれている。このような活動の歴史的先行者が、アメリカのブリロフである。ジッカは、会計問題の議論に多くの国民が民主主義的に参加できる「公共圏」を形成するために積極的に発言し行動しており、ブリロフと同様に「会計変革の活動家(Accounting Activists)」と呼ばれている(Samkin, 2010, p. 238)。彼は、全国新聞、テレビ番組、政治集会、下院の特別委員会等を通じて、会計問題に関連する多くの言説を発表しているが、彼が「公共圏」に政治参加する主要なメディアとして選んだのは、ガーディアン(Guardian)紙である。

ジッカの研究では、ブリロフのような詳細な財務分析が行われてきていないが、イギリスには「批判的財務分析」と呼ばれる研究を行う研究者が一部存在する。問題のある企業の行為・会計の行為について第一次資料の財務諸表等を利用して行う研究である。例えば、イギリスの水道事業の民営化と損益計算の導入が新規株主と経営者に多くの配当金と報酬を与え、計算書類の読み手に楽観的な利益成長の見通しを与え、労働者の25%を削減していることが、分析されている(新谷, 2011b, pp. 196-197)。

第4項 モラレス及びスポネン(Morales and Sponem, 2017)

モラレス及びスポネン(2017)によれば、資本主義の再生産の社会的政治的体制の中で会計や監査の役割を問題とみなす研究、または会計士、会計専門職を批判対象とする研究には、会計士または会計専門職の規範的主張を問題とみなす研究と社会政治的な政策・動向に会計や監査が関わる方法を問題とみなす研究、等が含まれる(Morales and Sponem, 2017, pp. 155-159)。

会計士または会計専門職の規範的主張を問題とみなす会計研究では、利害や権力という概念を導入して、会計が中立的で非政治的な技術であることを否定し、それらの政治的性格を強調する。会計士や会計専門職が非政治的で技術的問題に関する中立的解決策を提供する、または公益のために行動する、と主張する会計研究は、会計や監査の政治的次元、それらの変更のためのロビイング活動、商業上の利益を追求する行動、会計士または会計専門職のルールを自ら決める自己規制の行動を正当化し、その権力の維持・拡大を図るものである。特に巨大な多国籍会計事務所は、会計基準または監査基準の設定機関に対する寄附者、専門知識を提供する貢献者、基準を実務に適用することを確実にする主導者、基準設定過程に影響を及ぼすロビニスト、国際機関、政府、経営者団体の支援を受けてローカルな中小の会計事務所を淘汰する競争相手、様々な経営助言サービスを提供する貢献者、会計基準を濫用・悪用し、それを問題にせず監査する不誠実者、租税回避・資金洗浄・贈収賄・汚職・カルテル形成等の行動もいとわない不正者、等の役割を果たし、自己の商業上の利益を守る(ibid., pp. 155-156 ; 新谷, 2019, p. 64)。

次に社会政治的な政策・動向に会計や監査が関わる方法を問題とみなす研究には、新自由主義の制度・政策と会計及び監査との関わりを問題とみなす研究がある。新自由主義という用語は、イギリスのサッチャー(M. Thatcher)大統領またはアメリカのレーガン(R. Reagan)大統領に始まる公共政策(民営化、金融の規制緩和、社会保障の解体・再編、法

人税減税等)を指すものとして使用された。

しかし、今日では、新自由主義は、①金融化を重視する経済システム、②株式会社に代表される民間部門、NPM(新公共経営)という経営の手法、コンサルティング会社、NPO等を利用して、従来国家が担ってきた教育、医療、社会福祉等の活動を縮小すること、③教育・医療・福祉等の活動の産物も含むあらゆる種類の商品及びサービスを分配するために自由市場経済に依存する経済体制、④社会主義経済から資本主義経済への移行政策、⑤社会主義国における市場経済の導入、⑥国際金融機関主導の構造的調整政策(国営企業の民営化、金融の自由化、規制緩和等)、⑦NGOを活用する開発政策、⑧非営利組織会計の株式会社会計化、等の様々な制度や政策を指す用語として利用されている。当該問題に対する研究の理論的枠組には、新自由主義を資本主義の新たな段階または政治的言説とみなすマルクス派の研究と自由主義の新たな統治形態とみなすフーコー及びフーコー派の研究がある(Chiapello, 2017, pp. 50-51)。

こうした新自由主義の制度・政策に対して会計士または会計専門職は、次のようなくつかの方法で一定の役割を果たしている。第1に、会計士または会計専門職は国家の活動または責任の縮小を支援する。例えば、従来国家が担ってきた公共的サービスの組織が民営化される場合、会計は国家から少数の個人または企業への富の移転・集中を進めることを可能にしたが、従業員の雇用条件や提供するサービスの質を切り下げた。第2に、会計士または会計専門職は政治的行為を技術的・中立的・普遍的行為に変換する。例えば、他の公共的活動の予算削減が進められる一方で、国家の防衛予算は民間の兵器産業に配分・蓄積される。会計は戦争を資源の合理的な配分を通じて統制される活動とみなし、軍人を「死の生産者」とみなす(Morales and Sponem, 2017, p. 157)。

第3に、会計士または会計専門職は発展途上国の開発を促進するよりもそれを妨害する。例えば、会計は他国の植民地支配を支え、植民地支配から解放された他国の人種差別の政策を支え、少数の資本家に富を集中させた。租税回避の会計は途上国における公共投資、所得分配等に有害な影響をもたらした。第4に、会計士または会計専門職は株主利益を優先する一方で企業存続の土台を危うくする。例えば、金融市場及び証券市場の拡大、金融利益の拡大、実体経済に対する金融経済の支配、等の経済の金融化の中で、会計士または会計専門職は、短期的利益、株価、配当等の株主利益または株主価値を最優先する企業統治、経営を可能にする支援をする一方で、研究開発活動投資等への資源配分の抑制を支援する(ibid., pp. 158-159 ; Dillard and Vinnari, 2017, p. 95)。

第6節 小括

第1部の主要な研究目的は、学際的・批判的会計研究の俯瞰的考察を進めるより大きな取組みの第1歩として、学際的・批判的会計研究を特徴付ける多様な会計の理論、理論的枠組、研究方法及びパラダイムの状況とそれらの変化を明らかにすることにある。

第1部の第1章の研究目的は、学際的・批判的会計研究における発表媒体(ジャーナル、研究会議または学会及びテキスト)と会計の理論の特徴を明らかにすることであった。

学際的・批判的会計研究のジャーナルの特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は3つの主要なジャーナル(AOS、AAAJ及びCPA)と学会誌(EAR)の創刊と発展によりグローバルに発

展してきた研究である。それぞれのジャーナルの編集方針や特集号の内容(研究のテーマ、研究対象、研究の方法等)は、学際的・批判的会計研究の方向に大きな影響を与えた。

3つの主要なジャーナルは、いずれもアメリカ主導の実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究に対抗・批判するという姿勢と学際的・批判的会計研究を積極的に掲載するという姿勢を共有しているが、3誌の創刊の経緯及び目的と編集方針等は、必ずしも同一ではない。AOSは、アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの学際的・批判的会計研究との共存を志向するジャーナルとして創刊されたが、AAAJとCPAは、学際的・批判的会計研究のみを掲載するジャーナルとして創刊された。3誌は、いずれも社会的・経済的・政治的コンテキストと関連させて会計を理解する学際的会計研究を進め、また会計学以外の社会科学を理論的枠組として利用する学際的会計研究を進めるが、CPAだけが批判的会計研究またはプラクシ志向の会計研究を重視する姿勢を採っている。

学際的・批判的会計研究の研究会議または学会の特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は、主に3つの研究会議(IPA研究会議、APIRA研究会議及びCPA研究会議)または学会(EAA学会)の創設と発展によりグローバルに発展してきた研究である。IPA研究会議、APIRA研究会議、及びCPA研究会議はいずれも、アメリカ主導の実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究に対抗・批判する研究会議として創設され、参加者数及び報告論文数が増加してきている。EAAは、アメリカ生成の実証主義的会計研究に対抗するヨーロッパ特有の会計研究を発展させ、ヨーロッパの会計研究者のネットワークを形成するために創設され、博士号取得候補生の研究会議(Doctoral Colloquium)を積極的に展開している。EARは、他の国際的ジャーナルと比較するとヨーロッパの一部の国の会計研究を世界に発信する役割が相対的に大きいジャーナルである。EAAとEARは管理会計研究を重視している。

学際的・批判的会計研究のテキストの特徴に焦点をあてる場合、同会計研究はジャーナル中心で発展してきており、テキスト作成に重点をおかない研究である。作成されたテキストの多くは、管理会計領域の著書または論文集である。

学際的・批判的会計研究の理論の特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は、伝統的・支配的会計研究における会計の理論、またはバーチェル他(1980)のいう機能主義的主張及び要求に異議を申し立てる研究である。例えば、管理会計領域の場合、一方の伝統的・支配的会計研究は、機能主義的観点またはテキストブック的観点に基づく管理会計の理論、経済学的観点に基づく管理会計の理論、コンサルタント的観点に基づく管理会計の理論、を提示する。他方の学際的・批判的会計研究は、この3種類の観点に基づく管理会計の理論によって管理会計を説明・理解することに抵抗し、それらとは異なる管理会計の理論を提示する。また、プラクシ志向を持つ学際的・批判的会計研究は、資本主義の再生産の社会的政治的仕組みの中での会計や監査の役割を問題とみなす研究、生活の質の改善に役立つ会計の可能性を追求する研究、さらには社会または組織への介入のために会計の知識を活用する研究、を通じて会計の理論を提示する。また同会計研究では、会計が人種の差別、ジェンダーによる差別、植民地人(現地住民)・先住民の差別、と共犯関係にあるという理論、さらには会計が権力と共犯関係にあり、非民主主義、社会の不正義、不公正と共犯関係にあるという理論を提示する。学際的・批判的会計研究は伝統的・支配的会計研究に代わる代替的会計研究である。

[注]

(1)隣接学問領域にも会計学における学際的・批判的会計研究と類似する学派形成・理論運動が見られる。例えば、法学・法社会学等では、アメリカを中心に「批判的法研究または批判的法学(Critical Legal Studies)」が生成・発展している。批判的法学は、1977年の「批判的法研究会議(Conference on Critical Legal Studies)」の設立以来、多くの支持者を得て大きな理論運動に成長している。マルクス派の近代・現代法批判からポストモダンの思想や理論を採り入れた近代・現代法研究までをその構成要素とする。この批判的法学は、相当量の和文献(松井, 1986a, 1986b ; 和田, 1996 ; 船越, 2011 ; 見崎, 2018a, 2018b, 2018c)において検討されている。経営学・経営組織理論等では、イギリスを中心に「批判的経営研究または批判的経営学(Critical Management Studies)」が生成・発展している(Alvesson and Willmott eds, 1992, 2009, 2011a, 2011b, 2011c, 2011d)。同研究者には、学際的・批判的会計研究者と同様に、経営学以外の社会科学を専攻した研究者が含まれており(Fournier and Grey, 2000)、同研究者の一部は学際的・批判的会計研究者と重なっている。和文献では、批判的経営学が、一部の文献(CMS研究会, 2001)を除いてほとんど検討されていない。

批判的経営学は、1999年の「批判的経営研究会議(Critical Management Studies Conference)」の設立以来、多くの支持者を得て大きな理論運動に成長している。マルクス派の経営学・組織論批判からポストモダンの思想や理論を採り入れた経営学・組織論までをその構成要素とする。本研究会議は、1983年に設立されているマルクス派の「労働過程論研究会議(Labour Process Conference)」の出席者と1981年に設立されている「組織シンボリズムの常設研究会議(Standing Conference on Organizational Symbolism)」の出席者(解釈主義社会学またはポストモダンの思想や理論を採用する研究者)が母体となっている(Adler et al., 2007)。

(2)「パラダイム」は、科学哲学者または科学史家のクーン(T. Kuhn)の『科学革命の構造』(Kuhn, 1962)において、実際に行われているものとしての科学を論じた際に利用した概念である。クーンは「パラダイム」という概念を少なくとも21の異なる意味で利用している。マスターマン(M. Masterman)によれば、その意味内容は、3つの主要グループに分類できる。それは、①信念、知覚自体を支配する組織化原理等の世界観に相当する「形而上学的パラダイムまたはメタパラダイム」、②一般に承認された科学的業績、政治的諸制度に類似するもの等の具体的で観察可能な習慣に相当する「社会学的パラダイム」、③実際のテキストまたは古典的著作、実際の用具等の実際のパズル解きを生じさせるものに相当する「人工物パラダイムまたは構成パラダイム」である。クーンはどの「パラダイム」も科学の理論と等置していない。最初の2つの「パラダイム」は理論に先行し、理論とは別のものであり、最後の「パラダイム」はほとんど理論とはいえないものである(ラカトス・マスグレーブ, 森監訳, 1990, pp. 90-100)。第1部で取り上げるパラダイムは、このクーンの「パラダイム」と無関係ではないが、バレル及びモーガン(1979)が識別した社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定またはその組み合わせからなる理論的分類図式の全体またはその一部を指すのであり、理論に先行し理論とは異なる。バレル及びモーガン(1979)等が利用するパラダイムまたは理論的分類図式は、マスターマンのいう「メタパラダイム」または「社会学的パラダイム」に相当する。

(3)学際的・批判的会計研究が会計研究の発展に貢献してきている領域の1つに社会的責任会計及び環境会計がある。同領域の代表的な論文の論文集としてグレイ他編(Gray et al. eds., 2010a, 2010b, 2010c, 2010d)がある。また会計倫理または会計教育という領域もある。同領域の代表的な論文の論文集としてマクファイル編(McPhail ed., 2013a, 2013b, 2013c, 2013d)がある。これらの領域は学際的・批判的会計研究の特有の研究主題に関連しているが、本論文では取り上げていない。本論文が学際的・批判的会計研究として取り上げている領域は、管理会計、財務会計及び監査または会計専門職の業務等の領域である。

(4)1990年代中期に会計のジャーナルの種類は77種類であったが、近年は150種類を超えている(Baker, 2011, pp. 209, 212)。1976年のAOS創刊時から2009年2月までに3つの主要なジャーナル(AOS, AAAJ, CPA)に発表されてきた論文の点数を計算すると、合計2374点であり、年間平均では約100点に及んでいる(Rahaman, 2010, p. 420)。学際的・批判的会計研究を掲載するジャーナルには、次のようなジャーナルもある。AF(Accounting Forum)、AH(Accounting History)、APIA(Advance in Public Interest Accounting)、BAR(British Accounting Review)、EAR(European Accounting Review)、IJCA(International Journal of Critical Accounting)、IJEA(International Journal of Economics and Accounting)、MAR(Management Accounting Research)、GRAM(Qualitative Research in Accounting and Management)、SEAJ(Social Environmental Accountability Journal)。

第2章 理論的枠組と研究方法

第1節 理論的枠組の状況

学際的・批判的会計研究における会計の理論を方向付ける理論的前提として他の学問領域の多様な理論的枠組がある。このことを説明するためにバクスター及びチュア (Baxter and Chua, 2003, 2006)、ホッパー他 (Hopper et al., 1987) 及びイェンソン及びマッキントッシュ (Jönsson and Macintosh, 1997) を取り上げる。

バクスター及びチュア (2003, 2006) は、学際的・批判的会計研究の理論的枠組を最も包括的に検討している文献であるが、それぞれの理論的枠組の研究に対して相対主義的な立場を採り、特定の理論的枠組の研究に対する支持を表明していない。他方ホッパー他 (1987) 及びイェンソン及びマッキントッシュ (1997) は、最も早い時期に生成した2種類の学際的・批判的会計研究と伝統的・支配的会計研究を含む合計3種類の会計研究を比較検討し、自己の立場の会計研究を支持してそれ以外の立場の会計研究を批判した研究である。ここで言う2種類の学際的・批判的会計研究とは、マルクス派の理論、特に労働過程論を理論的枠組とする会計研究と「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究である。前者を支持したのはホッパー他 (1987) であり、後者を支持したのはイェンソン及びマッキントッシュ (1997) である。

複数の理論的枠組を扱う論文には、相対主義的な立場を採る論文と特定の理論的枠組を支持する立場を採る論文があるが、このような状況は後述するパラダイムを扱う論文でも同様にみられる状況である。

第1項 バクスター及びチュア (Baxter and Chua, 2003, 2006)

バクスター及びチュア (2003) は、1976年から1999年までの約20年間にAOSに掲載された管理会計領域の学際的・批判的会計研究を、ポスト実証主義またはポスト機能主義の会計研究と特徴づけ、同研究の主要な7つの理論的枠組とそれに基づく会計の理論を識別した研究である。バクスター及びチュア (2006) は、バクスター及びチュア (2003) を基礎にした論文であり、バクスター及びチュア (2003) よりも詳細な議論を展開した論文である。

バクスター及びチュア (2006) は、その理論的枠組を「認識を枠づける理論 (Framing Theory)」と表現し、同理論として、非合理主義の枠組、自然主義の枠組、社会変革志向 (Radical) の枠組、制度論の枠組、ギデنزの構造化の理論の枠組、フーコー派の枠組、ラトゥール派の枠組、という7つの理論的枠組を識別した。

非合理主義の枠組は、組織の合理主義的前提を問題にするマーチ及びオルセン (March and Olsen, 1976) 等の研究を会計研究の理論的枠組にしている。同研究は、組織の曖昧さ、意思決定の行われる状況の不確実さ、不明確な目的、制限された調査・分析、政治的な選択、権力の行使、手続きのルーチン化、偶然性の支配、という組織特性を識別する (Baxter and Chua, 2003, p. 98)。

この組織の非合理主義を理論的枠組とする会計研究の典型的研究には、ヘドバーク及びイェンソン (Hedberg and Jönsson, 1978)、クーパー他 (Cooper et al., 1981) がある。これ

らの会計研究は、管理会計システムの設計及び運用に関する経済合理主義的説明(組織目的及び組織戦略を達成するための管理会計システム)に異議を申し立てる。管理会計システムは、組織の行為と目的が理解できないような曖昧な状況の中で利用され、回顧的に組織の目的を発見しその行為を正当化するために利用されるからである(Baxter and Chua, 2006, pp. 43-45)。

自然主義の枠組では、ブルーマー(H. Blumer)のシンボリック相互作用論等の研究を理論的枠組(Baxter and Chua, 2006, p. 46)としている。シンボリック相互作用論は「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の典型であるため、この自然主義の枠組は「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の枠組と同義である。シンボリック相互作用論では、人間は、様々な事柄に付与する意味の世界とその意味を表現するシンボル(言葉及び言葉以外の記号・表現)の世界に住み、その事柄に付与する意味に従って行為する存在である。人間にとって有する事柄の意味は、シンボルを通じた人間の相互作用の過程において形成される間主観的(相互主観的)で社会的なものである。また事柄またはシンボルの意味は、それらが置かれる状況またはコンテキスト次第で異なる(新谷, 2019, p. 19)。人間または人間の意識には様々な事柄に意味を付与する構成的役割があり、あらゆる事柄の意味が人間によって理解され、伝えられるものである。

このシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究には、トムキンズ(C. Tomkins)をリーダーとするバス(Bath)大学の研究者による研究(Colvill, 1981; Tomkins and Groves, 1983)がある。これらの会計研究は、特定のコンテキストの中で、人間が会計実践に付与する意味、組織または社会に付与する意味、その意味に従ってそれらに対して行為すること(それらを構築すること)、を明らかにする(新谷, 2019, p. 19)。

社会変革志向の枠組は、マルクス派の研究を会計研究の理論的枠組としている。同枠組は2つまたは3つの枠組に細分化できる(Baxter and Chua, 2006, p. 49)。3つに分ける場合は、①マルクス及びマルクス派の研究(「会計の政治経済学」)とマルクスの政治経済学(『資本論』)、②ブレイヴァマン等の労働過程論、③ハーバーマスのドイツ批判理論、が主な理論的枠組であるが、2つに分ける場合は、①及び②が一方の理論的枠組で、③が他方の理論的枠組である。

マルクス及びマルクス派の研究を理論的枠組とする「会計の政治経済学」の典型的研究には、ティンカー(Tinker, 1980, 1985)及び(Cooper and Sherer, 1984)がある。マルクスの政治経済学(『資本論』)を理論的枠組とする会計研究の典型的研究には、ブライヤー(Bryer, 1993, 2017, 2019)があるが、同会計研究のほとんどはこの1人の研究者による。ブレイヴァマン等の労働過程論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究には、ホッパー他(Hopper et al., 1986)、ホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)がある。ハーバーマスのドイツ批判理論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究は、ラフリン(Laughlin, 1987)、ブロードベント及びラフリン(Broadbent and Laughlin, 2013)があるが、同会計研究のほとんどはこの2人の研究者による。

このうち労働過程論を理論的枠組とする会計研究は、労働過程の統制(Control)の様式を科学的管理法に還元して労働者の主観的要素を捨象するブレイヴァマンの理論と労働過程の多様な統制様式と労働者の主体性も射程に入れるポストブレイヴァマンの理論を理論的枠組にしている(第5章注(6)参照)。

マルクスの『資本論』が説明したように、この労働過程は「使用価値形成過程」と「価値増殖過程」からなる「資本主義的労働過程」である。「使用価値形成過程」は、資本家(または雇主あるいはその代理人の管理者)が労働市場で商品として買い入れた労働力を使って、つまり雇い入れた労働者を使って労働を行わせ有用物を形成する過程である。「価値増殖過程」は、生産手段(労働対象と労働手段)の所有者の資本家が利潤を増やして資本を増殖する目的のための過程である(新谷, 2019, p. 72)。

この資本主義的労働過程では、資本家の労働者を使う労働目的と労働者の労働目的とが一致せず、労働を巡り資本家と労働者の利害が対立する。そこで資本家が望むように労働者を方向づけてできるだけ多くの労働をさせるという目的を実現するために労働者を統制する必要がある(同上論文, p. 72)。資本主義的労働過程は、「資本主義的労働者統制過程」である(鈴木, 2001, p. 2)。会計はこの労働過程の統制手段の1つになる。

ブレイヴァマンは、科学的管理法の原理が徹底され、労働者主導の労働過程から資本家主導の労働過程に再編されていく過程を説明した。労働者は、労働者が保持していた技能や構想の労働、または生産過程の総体を把握する知的活動や職務管理の要素を、資本家の持つ経営の機能や機械装置の中に取り込まれ(労働の熟練解体)、労働が細分化されることにより、労働過程の総体を統制する機能を喪失し、単純・単調労働に特化していく。その結果、労働者の労働の衰退(労働過程に対する統制の喪失、理解・関心の欠如、労働者の熟練・技術能力の衰退等)が進行していく(ブレイヴァマン, 富沢賢治訳, 1978, pp. 499-500)。

労働過程論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究であるホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)は、1920年代までに導入された標準原価計算を、熟練労働者の弱体化と労働の衰退(熟練労働または複雑労働から熟練労働の解体または単純労働への移行)を導く科学的管理法を支援する手段と理解する(新谷, 2011b, p. 195)。

またハーバーマスのドイツ批判理論を理論的枠組とする会計研究は、ハーバーマスの社会進化論等を理論的枠組にしている。ハーバーマスによれば、社会の進化の結果として、近代社会が「生活世界」と「システム」と「制御媒体」の3つに分化する。「生活世界」は、言語を基本的な媒体として討議しつつ互いの行為を調整しあうことを前提とするコミュニケーション行為のネットワークである。「生活世界」は、社会生活の非公式の市場化されていない領域であり、家族及び世帯、文化、政党の外部にある政治的世界、マスメディア等において共有される意味と理解を形成する領域であり、文化的知識、社会秩序、規範、人格を形成する領域である。「システム」は、「システム」自体の目的達成に適する手段を選択し、目的の成果を獲得することに自らを方向付ける領域である。「システム」は、社会における財とサービスの生産と流通を担う領域であり、資本主義的な経済組織(経済システム)と近代的な国家の行政組織(国家・行政システム)からなる。それぞれの「システム」は、貨幣または権力という「制御媒体」によって行為が調整される。経済組織で働く人々は金銭的な目標を追求する行動パターンに導かれ、行政組織で働く人々は上司・部下の地位に基づく職務命令により上司の命令を部下に実行させる(山口, 1990, pp. 110-111)。

生活世界における行為の調整による「社会統合」は、3種類の妥当性要求(真理性・正当性・誠実性)を掲げ他者の批判に耳を傾ける開かれた討議から合意を導く形態の理性である「コミュニケーション的理性」に基づく。システムにおける行為の調整による「システム統合」は、システムの目的を達成するために合理的な計算を行って手段を選択するとい

う形態の理性である「道具的理性」に基づく。命令等に従うことを他者に求める場合、コミュニケーション的理性では、妥当性要求を掲げ他者の批判に耳を傾け、命令の承認・同意を相手に求めるが、道具的理性は制御媒体を通じて相手に命令を出す。システムは生活世界のコミュニケーションと討議の負担を軽減させるが、人々の経済的行為や行政的行為の持つ目的を反省しない行動パターンを制度化する(フィンリースン, 村岡訳, 1990, 81-89; 中岡, 1996, p. 152)。

生活世界とシステムの分化が進み、生活世界自体も合理化の進んだ段階に至ると行為者相互の合意を容易に達成できない事態が起こる。この危機に直面した行為領域における行為の調整をシステムの制御媒体によるものに転換してしまえば、効率的な行為の調整が可能になる。コミュニケーション行為に伴う様々な負担を軽減するという形でシステムの行為調整(制御媒体)が生活世界に入り込み、それまで生活世界に属していた行為領域をシステムに転換できるようになると、「生活世界の植民地化」が生じる(山口, 1990, pp. 109-112)。「生活世界の植民地化」は、システムが物質的再生産の領域に留まらず文化的再生産の領域に侵入してくることを指す。

ハーバマスは、「制御媒体」と「制御機構」を区別せず会計自体を取り上げていないが、ハーバマスのドイツ批判理論を理論的枠組とする会計研究であるブロードベント及びラフリン(Broadbent and Laughlin, 2013)は、「制御媒体または社会的制御機関」と「制御機構」を区別し、会計を「制御媒体または社会的制御機関(政府)」が利用する「制御機構」として位置づけ、会計が生活世界の植民地化を導く手段になりうることを示す。

この会計研究では、マクロ社会の内部における生活世界、制御媒体または社会的制御機関及びシステムという 3 つの部分に相当するものを、マクロ社会の「システム(公共的組織)」の内部に「解釈的図式」、「設計原理」、「下位システム」として設定する。その上で、マクロ社会の「制御媒体または社会的制御機関(政府)」が「制御機構(会計)」を利用して、「システム(公共的組織の学校組織、診療組織及び病院組織)」を規制する場合における同システムの順応や抵抗等を検討する。

この順応や抵抗等は、「システム(公共的組織の学校組織、診療組織及び病院組織)」の内部における「生活世界(解釈的図式=組織の信念・価値観・規範)」、「制御媒体(設計原理=組織構造・意思決定プロセス・コミュニケーションシステム)」、「システム(下位システム=会計システム等)」の変化の状況から検討され、それによって「生活世界の植民地化」の有無が評価される。

この会計研究では、公共的組織の 4 種類の変化モデルを提示している。政府による会計の規制は、公共的組織に対する攪乱に相当し、組織内部の 3 つの要素(解釈的図式・設計原理・下位システム)に影響を及ぼして、4 種類の組織変化(「拒絶」・「順応」・「植民地化」・「進化」)モデルがありうる。「拒絶」では、攪乱により組織の設計原理と下位システムは変化するが元に修復し、解釈図式は変化しない。「順応」では、攪乱により組織の設計原理と下位システムが変化し、それを受容するが、解釈図式は変化しない。「植民地化」では、攪乱により組織の設計原理と下位システムが変化してから、解釈図式が変化し組織成員の強制的変革を導く。「植民地化」は、規制が組織の信念・価値観・規範を強制的に変更する。「進化」では、攪乱により組織の解釈図式が変化してから、設計原理と下位システムが変化し、組織成員が共同でこの変化を受容する(Broadbent and Laughlin, 2013, pp. 205-224)。

制度論の枠組は、旧制度派経済学(新制度派経済学を除く)または新制度派社会学の研究を会計研究の理論的枠組としている(Baxter and Chua, 2006, p. 52)。旧制度派経済学を理論的枠組とする制度論の会計研究の典型的研究には、バーンズ及びスケイペンス(Burns and Scapens, 2000)がある。新制度派社会学を理論的枠組とする制度論の会計研究の典型的研究には、コバレスキ及びダースミス(Covaleski and Dirsmith, 1988)またはコバレスキ及びミシェルマン(Covaleski and Michelman, 1993)がある。旧制度派経済学と新制度派社会学の欠点を矯正するために双方の制度論を結合させた理論的枠組を提唱する会計研究の典型的研究には、ディラード他(Dillard et al., 2004)がある。

旧制度派経済学では、「制度」を、定着した思考習慣、または個人・集団の習慣に埋め込まれた思考及び行為等とみなす。旧制度派の制度概念に基づく会計研究の典型的研究であるバーンズ及びスケイペンス(Burns and Scapens, 2000)は、後述の新制度派社会学とギデンズの構造化理論を統合したバーリィ及びトルバート(Barley and Tolbert, 1997)の通時的制度化モデルも利用して、管理会計システムの通時的変化のモデルを提示し、複数の会計研究で利用されている。この管理会計システムの通時的変化のモデルは、相互作用的關係にある行為と制度、行為と制度を媒介するルール及びルーチン、という概念を利用する。バーリィ及びトルバートは、ギデンズの構造化理論で言う行為と構造を媒介するモダリティ(様相)を観察可能なスクリプト(行動の規則性)に置き換えたが、バーンズ及びスケイペンスはこのスクリプトをルール及びルーチンに置き換えた(澤邊, 2012, p. 263)。

通時的な変化を捉えるバーンズ及びスケイペンスモデルでは、行為は制度から生まれるが、行為は制度もつくるものと考えられている。行為が制度(当然のこととみなされる状況)になる前に、行為はルーチンに変化するが、ルーチンはルールを前提とする(ルールによって行為がルーチンとなる)。しかし人間はルールが課された時にルールに従わない選択を行うことができ、ルールの変化、ルーチンの変化を導くことができる。ルールは公式に認められた規範的手続または手続規定であり、ルーチンは実際に行われる方法または実際に利用される手続である(Wickramasinghe and Alawattage, 2007, p. 430)。

他方の新制度派社会学は、「制度」を、規範、規則、認識、文化等の制度的環境とみなす。同社会学を組織理論に利用したのがマイヤー及びローワン(Meyer and Rowan, 1977)である。新制度派組織理論では、組織の実践及び構造の同型化を、組織の効率性及び組織間の競争等の経済的要素から説明するのではなく、文化的要素の制度的規則(社会的・経済的環境の内部の規則・規範・慣行等)の取り込みまたは制度的規則に準拠することによる正統化の獲得から説明する。これを理論的枠組とする会計研究の典型的研究であるコバレスキ及びダースミス(Covaleski and Dirsmith, 1988)では、特定の会計システムの導入や変化を、外部環境の圧力を取り込む社会的・政治的過程として分析する(Moll et al., 2006, pp. 186-187)。

旧制度派経済学は、マクロレベルの分析を軽視し、新制度派社会学はミクロレベルの分析を軽視する。この双方の欠点を矯正するために双方の制度論を結合させた理論的枠組として、ディラードモデル(Dillard et al., 2004)が提唱され、複数の会計研究で利用されている。この結合モデルでは、組織レベルの制度化のプロセスを、政治的・経済的レベル(会計基準、規制等)、組織のフィールドレベル(専門職団体等)、組織レベルの3層から分析する(Wickramasinghe and Alawattage, 2007, p. 433)。

ギデンズの構造化の理論の枠組は、ギデンズの構造化の理論を会計研究の理論的枠組と

している(Baxter and Chua, 2006, pp. 54-56)。構造化の理論は、行為主体(Agent)の主体的行為(Agency)と構造(Structure)を切り離さず統合する(行為主体が構造に拘束されると同時に主体的行為により構造が再生産される)ことを前提にしている。構造化の理論では、社会の3つの次元(意味論的次元・道徳的次元・権力的次元)をそれぞれ主体の3つの領域から理解する。3つの領域とは、「相互行為(コミュニケーション・サンクション・権力)」と「構造(意味作用・正統性・支配)」と双方を媒介する「構造化のモダリティ(解釈図式・規範・資源)」である。

「コミュニケーション」という「相互行為」は、「解釈図式(標準化される相互的知識)」の利用を伴うが、同「解釈図式」は「意味作用の構造(意味付与の秩序)」に依拠しながら同時にそれを再構成する。「サンクション(報奨・制裁)」という「相互行為」は、「規範」の利用を伴うが、同「規範」は「正統性の構造(道徳的価値観を示す秩序)」に依拠しながら同時にそれを再構成する。「権力」を行使する「相互行為」は、「資源(物理的存在に対する支配権である「配分資源」と人間に対する支配権である「権威的資源」)」の利用を伴うが、同「資源」は「支配」の構造に依拠しながら同時にそれを再構成する(國部, 1993b, p. 734)。

この理論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究は、ロバーツ及びスケイペンス(Roberts and Scapens, 1985)である(Baxter and Chua, 2006, p. 54)。この会計研究では、管理会計システムを「構造化のモダリティ」の「解釈図式(現実を理解する言語または現実を社会的に構築する言語)」、「規範(組織や社会に対する体裁作りまたは道徳的・社会的拘束の手段)」及び「資源(権力行使の手段またはイデオロギー装置)」と位置付ける(Englund et al., 2011, p. 500)。例えば、管理会計システムは、経営者が企業の過去の業績を理解し、将来の計画を設定するために利用する「解釈図式」であり、企業で重視する一連の価値と理想を示し、他者に対する報奨と制裁の利用を正当化する場合に利用する「規範」であり、他者の行為を調整し統制する場合に利用する「資源」である(國部, 1993b, p. 735)。

フーコー派の枠組は、「規律訓練権力」、「生政治権力」または「統治性」に関するフーコーの研究を会計研究の理論的枠組にしている(Baxter and Chua, 2006, pp. 57-59)が、ラトゥール派の研究を組み込んでフーコーの「統治性」の研究を発展させたフーコー派の研究も会計研究の理論的枠組にしている(第6-7章参照)。フーコーの研究またはフーコー派の研究を理論的枠組とする会計研究の典型的研究は、ミラー及びオレアリー(Miller and O' Lealy, 1987, 1994a)である

フーコーは『監獄の誕生』(フーコー, 田村訳, 1989)において、君主主権下の身体刑と18世紀の刑罰の改革案を法や主権を中心とする「法的権力」によるもの、19世紀の刑罰の監獄化を「規律訓練権力」によるものと位置付け、他方で監獄とそれ以外の施設・制度において認められる「規律訓練権力」の一般的特徴を識別した。「規律訓練権力」は、頂点や中心が設定されなくとも、個人の身体を管理の対象として、監視・処罰・試験の繰り返しにより、一定の標準や規範に合致した個人を構成しうる権力である(近藤, 2011, pp. 171-186)。

その後彼は規律訓練権力と異なる「生政治権力」が18世紀後半以降に現れてくることを明らかにする。「生政治権力」は、人間の生(生命・生活)を人口または住民等の集団のレベルで管理し、増大・増殖させ、その生に包括的調整を行う権力である。彼はこの生政治権力に絞って議論を行うようになり、その際に利用された概念が彼の造語である「統治性」である。「統治」とは他者の「行動の導き(Conduct of Conduct)」であり、他者の不確定な

行動の領域を構造化することである。彼は16世紀中期から18世紀末期までに現れた国家の統治の技法を枠づける政治理性の議論、すなわち国家理性論から自由主義の政治経済学に至る議論を検討し、16世紀の国家の行政装置が最大限の統治となる規律訓練力に重点を置いていたこと、18世紀に現れる近代国家は人や物の動きの自由(市場の自由)を保障し最小限の統治となる自由主義の政治経済学に重点を置いたこと、を明らかにする(米谷, 1996, pp. 80-94)。

さらに彼は、現在の新自由主義の前史となるドイツとアメリカの新自由主義の議論を検討し、新自由主義が国家の法的介入を通じて狭義の経済領域を超えて社会全体で市場競争を可能にするものであり、社会的行為者一般を企業家または自分自身の企業家にするものであり、彼ら固有の合理性を把握・調整することにより彼らの行動を管理する間接的統治を可能にするものであることを明らかにした(久保, 2011, p. 52)。

ラトゥール派の研究を組み込んでフーコーの統治性の研究を発展させたミラー及びローズ(Miller and Rose, 1989)は、フーコーの統治の概念よりも操作的な概念として、「統治のプログラム」と「統治のテクノロジー」という概念を導入した。「統治」は「統治のプログラム」(統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範)と「統治のテクノロジー」(統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズム)の結合体である。彼らにとって、統治または「行動の導き」は、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すだけでなく、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための様々なプログラムとテクノロジーも指している。

規律訓練権力を理論的枠組とする会計研究の典型的研究であるミラー及びオレアリー(Miller and O'Leary, 1987)は、アメリカの産業技師によって開発された標準原価計算システムを規律訓練権力の行使を可能にする母体の一部とみなす研究である。統治または他者の「行動の導き」を理論的枠組とする会計研究の典型的研究であるミラー及びオレアリー(Miller and O'Leary, 1994a)は、アメリカの大企業の製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築を統治のプログラムとテクノロジーという概念によって捉える研究である。

ラトゥール派の枠組は、ブルーノ・ラトゥール(B. Latour)の研究を会計研究の理論的枠組としている(Baxter and Chua, 2006, pp. 61-62)。ラトゥールは、世界の事物、出来事または知識を、人間及び非人間の異種混交の「アクター(人間及び非人間)」が連鎖して生成する一時的かつ可変的な「アクターネットワーク」から記述し説明することを提唱する。アクターが世界を構築するプロセスをアクターから学ぶ方法である。ラトゥールは、実際に実験室内で発見される事実が社会的に構成されること、すなわち、装置を通じて対象から得られる表象またはそこへの介入手段としての数値や指標等の「刻印または書き込み(Inscription)」が獲得され、それを解読する科学者の技術的作業が行われ、彼らの論文作成が行われること、を明らかにしただけでなく、その事実がより広範なコンテキストの中で社会的に構築されていくことも明らかにした(堀口, 2004, pp. 81, 83)。

ラトゥールの理論は、カロン(M. Callon)やロウ(J. Law)の理論と共に「アクターネットワーク理論(Actor Network Theory、以下ANTと略称)」と呼ばれる。この理論では、世界の事物、出来事または知識を異種混交のアクター間に一時的に成立する「アクターネットワーク」の結果とみる。事物、出来事または知識は、ネットワーク構築者が自らの目的を満たすために他のアクターに働きかけ、他のアクターの目的を自らの目的に合うように「翻

訳」しながら、彼らをネットワークに取り込み、アクターネットワークを構築していく過程であり、その結果である。ネットワークの形成は、書かれたテキスト、技術的道具、人間、貨幣等を「媒介物(Intermediaries)」とする。ANTは、事物、出来事または知識の成立をアクターネットワークの構築から説明するため、それらの原因または責任をネットワーク全体に求める。そして世界は様々なネットワークが相互入れ子構造のように折り重なってできており、一方のネットワークが他方のより規模の大きいネットワークに取り込まれている(足立, 2001, pp. 7, 10, 15; ケンダール・ウィッカム, 山家・長坂訳, 2009, pp. 163-164)。

ラトゥール派の枠組を理論的枠組とする会計研究の典型的研究は、ミラー(Miller, 1991)、またはプレストン他(Preston et al., 1993)である。これらの研究は、ラトゥールの方法や概念を利用して、新しい会計システムが社会的に構成され、普及される過程を分析する研究である。

バクスター及びチュア(2003, 2006)が取り上げていない会計研究の理論的枠組には、「実践行動(practice)」の理論がある。この「実践行動」の理論は、ブルデュー(P. Bourdieu)の研究やシャツキー(T. R. Schatzki)の研究における理論である(Wickramasinghe and Alawattage, 2018 ; Ahrens and Chapman, 2007)。この「実践行動」は、主体(または主体的行為)と構造、主観と客観、方法論的个人主義と方法論的全体論等の二項対立を乗り越える概念、または双方を媒介する概念として利用されるようになった。つまり、従来構造・システム、または主体の目的・価値に関わる意図・動機のいずれかから説明される傾向のあった社会的現象または社会的行為が、「実践行動」から説明されることになった。この「実践行動」には、身体化・習慣化された非意識的慣習的行動が含まれ、無限の可能性を持つコンテキストに対応した創発的(内部の個別的・部分的な要素の相互作用等から全体としての変化が発生・結果すること)行動も含まれる(和田, 1996, p. 106)。

ブルデューにとって「実践行動」は、「ハビトゥス」と「界」の中での戦略的選択から生み出される。「ハビトゥス」は習慣化された認知や動機付けの構造であり、「界」の中での戦略的選択は「界」という特定の社会的状況においてゲーム感覚で行われる即興的な選択である(佐藤, 2010, p. 120)。シャツキー(Schatzki)にとって「実践行動」は、物質的な条件の下での、①規則や手続き等のルール、②目的や感情からなる意味の構造(目的感情構造)、③現場の人々に身体化された実践的な理解・技能、から生み出される(澤邊, 2013, p. 21)。

このうちシャツキー(Schatzki)の実践行動の理論を理論的枠組とする会計研究の典型的研究は、アーレンス及びチャップマン(Ahrens and Chapman, 2007a, 2007b)である。この会計研究は、上級管理職の経営管理を実践行動とみなし、同実践行動が目的及び計画と感情と実践的理解・技能に依存して行われるプロセスと同実践行動がそれらを構築するプロセスを検討する研究である。

学際的・批判的会計研究の理論的枠組を包括的に取り上げるバクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2003, 2006)と類似する研究には、ロスレンダー(Roslender, 1992)、パクスティ(Puxty, 1993)、アーレンス及びチャップマン(Ahrens and Chapman, 2007a, 2007b)、クーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)、ホッパー他(Hopper et al., 2014)、等がある⁽¹⁾。

第2項 ホッパー他(Hopper et al., 1987)

ホッパー他(1987)は、管理会計の理論に先行する組織の見方、会計の見方に関連する8項目の理論的前提(組織目的/組織の分析の焦点/組織成員を含む組織のイメージ/管理会計のイメージ/管理会計の役割/会計の歴史の説明/管理会計が保護する利益/逸脱行為の説明概念)を利用して、主流の会計学のテキストに基づく伝統的見方の管理会計研究、解釈主義的見方または自然主義的見方の管理会計研究、批判的見方(労働過程論の見方)の管理会計研究の特徴を比較し、批判的見方の管理会計研究を支持している。

例えば、組織目的について、伝統的見方は、組織の目的を組織の成員の利害が一致したものとみなし、解釈主義的見方は、組織の目的を、組織の行為に対して組織の成員が間主観的に付与する意味で、組織の行為を正当化するために付与される意味とみなすため、いずれも組織目的が組織内の既得権益を反映するものであることを無視している。労働過程論の見方は、公式の組織目的と既得権益との関係を認識し、その既得権益の行使に抵抗する利害関係者の可能性を認識するため、組織目的を特定の利害関係者の利害を正当化するものとみなす(Hopper et al., 1987, pp. 442, 446)。

組織の分析の焦点について、伝統的見方は、組織内の個人、中間単位の集団、組織の構成要素またはシステムに焦点をあて、解釈主義的見方は、組織の成員間の社会的相互行為に焦点をあてるため、いずれも組織の経営・統制と資本主義の階級構造や国家規制等の制度・構造との関係を無視している。労働過程論の見方は、労働者が資本主義的労働者統制過程の内部にあることを認識している(ibid., pp. 442, 446)。

組織成員を含む組織のイメージについて、伝統的見方は、組織の成員が合理的行動または協調的行動を行う場を組織とみなし、解釈主義的見方は、組織の成員が他者の行為や組織に付与する意味に従ってそれらに対して行為する場を組織とみなし、組織内の利害関係者間の対立・抵抗や支配・服従の要素を無視している。労働過程論の見方は、組織内の対立または統制・抵抗が生産手段の所有関係を中心とする資本主義的生産関係に由来することを認識し、利害関係者間の対立または統制・抵抗の場を組織とみなす(ibid., pp. 442, 446)。

管理会計のイメージまたは管理会計の役割について、伝統的見方は、管理会計が意思決定のための技術的で中立的な情報を提供するというイメージを持ち、管理会計の役割を現実の客観的な表象とみなしている。解釈主義的見方は、特定の行為者が行為するために組織で共有される意味を管理会計が作り出すというイメージを持ち、管理会計の役割を組織の成員間で間主観的に作り出され、維持、修正される特定の意味を持った言語とみなしている。いずれも管理会計が資本主義的労働者統制の一手段であることを無視し、管理会計がその利害関係と無関係な言語であるとみなしている。労働過程論の見方は、管理会計が資本主義的労働者統制の一手段であることを認識し、会計がその利害関係者の利害を反映することまたは正当化することを認識している(ibid., pp. 442, 446)。ここで言う資本主義的労働者統制とは、使用価値形成過程と価値増殖過程からなる資本主義的労働過程では、資本家の労働者を使う労働目的と労働者の労働目的とが一致しないため、資本家が望むように労働者を方向づけてできるだけ多くの労働をさせるという目的を実現するために労働者を統制することを指す。

会計の歴史の説明について、伝統的見方は、組織及び経済または技術の変化・発展に対

応して会計が変化・発展する(経済等の要求に対して会計が対応する)とみなし、解釈主義の見方は歴史の見方を無視し、いずれも歴史の見方における社会的・政治的基礎の理解を欠いている。労働過程論の見方は、歴史の見方を重視し、資本主義的労働者統制過程における利害関係者間の対立・抵抗や支配・服従の中で管理会計が現れ、変化・発展することを理解する(ibid., pp. 442, 446)。

第 3 項 イェンソン及びマッキントッシュ (Jönsson and Macintosh, 1997)

イェンソン及びマッキントッシュ(1997)は、エージェンシー理論等に基づく支配的な管理会計研究と「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられるシンボリック相互作用論等を理論的枠組とする管理会計研究(=解釈主義的管理会計研究)と政治経済学または労働過程論の会計研究を典型とする批判的管理会計研究を比較し、解釈主義的管理会計研究を支持している。

批判的管理会計研究の特徴は、会計に資本主義的労働者統制の一手段であるという意味を付与していることにある。批判的管理会計研究では、資本主義的労働者統制過程における利害関係者間の対立・抵抗や支配・服従の中で、管理会計は、統制側の利害関係者の利害を反映し、正当化するものと考えられている。また批判的管理会計研究では、社会の成員が自己の社会的存在の条件を再評価するよう促すこと、を研究者が誘導する。同会計研究は、社会の成員の不公正な条件を暴露し、その条件の回避、撤廃に介入して、啓蒙と解放を目指す(Jönsson and Macintosh, 1997, p. 375)。

解釈主義的管理会計研究は、次の3点に基づいて批判的管理会計研究を批判している。第1に、組織の成員間の関係を資本主義的労働者統制過程における利害関係者間の支配・服従関係とみなす批判的管理会計研究は、組織の過半数の成員をその認識能力に欠ける者とみなし、組織のフィールドにも入らず、組織の成員の第一次解釈も入手せずに、マルクスまたはマルクス派の著作の理論に従っているだけである(ibid., pp. 375-376)。

第2に、批判的管理会計研究では、研究の結果が研究を始める前からその理論を通じて決められている。批判的管理会計研究では、組織の成員間の社会的関係と組織内の成員個人の存在は、資本主義の生産関係(生産手段の所有関係が中心)と生産力によって決められている。この資本主義的生産様式は複数の国々で同じ様式で機能していると仮定している。批判的管理会計研究の研究者はこの社会的・政治的構造を暴露し、会計がこの構造に左右され強制的、搾取的な性格を持つことを主張する。批判的管理会計研究では、同じ物語で始まり、同じ結果で終わる。同研究は、研究前の事前の仮定または大きな物語をほぼ信頼しており、これらが管理会計の性格と機能を定めると考えている(ibid., pp. 375-376)。

第3に、批判的管理会計研究は、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等に対する伝統的批判を繰り返している。同批判によれば、研究目的が行為者の信念、行為、慣習等を解釈することに留まってはならない、中立的説明が作り出されることにはなりえない、研究者が研究において頼る手段を言語や会話等に留めてはならない(ibid., pp. 377-378)。

しかし、解釈主義的管理会計研究と批判的管理会計研究は、次の3点を共有して、支配的

な管理会計研究と対立する。第1に、双方の会計研究は支配的会計研究による管理会計の機能に関する一般的主張(管理会計は経営者・管理者の合理的な意思決定または制限された意思決定に対して中立的・客観的な事実とデータを提供する)に反対する。批判的管理会計研究は、管理会計が組織内の統制する側の手中にある重要な統制手段とみなす。解釈主義的管理会計研究は、管理会計情報を、目的と手段の主導権争いを行う利害関係者間の戦闘手段とみなす(ibid., pp. 379-380)。

第2に、双方の会計研究は意味の付与、解釈及び言語に特権を与える。解釈主義的管理会計研究は、組織の成員が組織の行為や会計にどんな意味を付与したか、それらをどのように解釈したか、を理解することを主要な関心事とする。批判的管理会計研究は、資本主義的労働者統制過程の中で統制する側と統制される側がそれぞれの支持する組織的現実を構築するために、会計に意味を付与する能力においてどのように異なるのかを主要な関心事とする(ibid., p. 380)。

第3に、双方の会計研究は行為者の行為または相互行為の基礎に特定の構造があることを認識している。解釈主義的管理会計研究は、行為または相互行為の基礎に固有の文化があると考えている。批判的管理会計研究は、その文化自体の基礎に資本主義的な生産関係や関連するイデオロギーがあると考えている(ibid., p. 380)。

ホッパー他(1987)の主張の論点は、批判的会計研究を支持するクーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)等の主張にも同様に認められる。またイエンソン及びマッキントッシュ(1997)の主張の論点は、解釈主義的会計研究を支持する別の研究者であるホップウッド(Hopwood, 1989b)等の張にも同様に認められる(新谷, 2019, pp. 24-25)。

第2節 理論的枠組の変化と拡大

学際的・批判的会計研究の理論的枠組がいかなる歴史的経緯を持つのか、その理論的枠組がいつ出現し、どのように変化し、拡大してきたのかを説明するため、ここではロスレンダー(Roslender, 2016)、ルッカ及びモデル(Lukka and Modell, 2017)、ウィックラマシング及びアラワティジ(Wickramasinghe and Alawattage, 2018)を取り上げる。これらの文献は、学際的・批判的会計研究における理論的枠組の変化と拡大を説明する文献であり、特に解釈主義的会計研究が歴史的に拡大されてきたことを指摘する文献でもある。なお、解釈主義的会計研究の拡大化は、後述する学際的・批判的会計研究のパラダイム及び理論的分類図式に関する議論でも確認できる。

ロスレンダー(2016)は、「解釈主義」の会計研究の第1世代(=解釈主義的会計研究の第1世代)、「新しい解釈主義」(Ahrens et al., 2008)の会計研究(=解釈主義的会計研究の第2世代)及び批判的会計研究の3つに区別し、学際的・批判的会計研究の理論的枠組全体の歴史的変化を説明する。

解釈主義的会計研究の第1世代は、ブルーマー等のシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究である。他方の「新しい解釈主義」と呼ばれる解釈主義的会計研究の第2世代には、多様な制度論を理論的枠組とする会計研究、ギデンズの構造化の理論を理論的枠組とする会計研究、フーコーの研究を理論的枠組とする会計研究、ラトゥールの研究またはANTを理論的枠組とする会計研究等が含まれる(Roslender, 2016, pp. 430-435)。

「新しい解釈主義」という名称は、2008年に発表された論文に由来している。ロスレンダーは、若手研究者の1グループが、解釈主義的会計研究を再興する「挑戦的な」取り組みをしたことに対して「新しい解釈主義」という名称を与えた(ibid., p. 430)。この取り組みの起点は、2005年開催のEAAの学会の一会場において当時35歳以下であった15人の若手研究者が先達の研究者の立ち入りを禁じて「解釈主義的会計研究の将来」について行った検討である。この検討は、その後2008年にCPAに掲載した対話形式の論文であるアーレンス他「解釈主義的会計研究の将来」(Ahrens et al., 2008)に結実した。同論文は、通常の実践または「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究との結合も提唱しており、CPAの編集方針と相違する内容であったが、論争を奨励するCPAの編集方針に合致する内容であった(Cooper, 2008, p. 837)。同論文は、15人の研究者から2通ずつ発信され合計30通のEメールで構成されている。また同じCPAには、アーレンス他(Ahrens et al., 2008)に対する先達の研究者によるコメント論文が8点掲載されている。

アーレンス他(2008)自体は、解釈主義的会計研究の第1世代の研究及びそれに対する批判的な検討論文をほとんど参照していない(新谷, 2011b 参照)。このため、彼らの解釈主義的会計研究を再興する取り組みが、かつて解釈主義的会計研究の第1世代を徹底的に批判したチュア(Chua, 1988)の「結び」において示唆された解釈主義的会計研究の新たな方向とほぼ同じ方向でもあったことを認識できていない。チュア(1988)は、フーコー、ギデンズ、またはハーバーマスの社会理論を利用した会計研究等、を積極的に進めていく取り組みが将来必要になることを示唆していた(Roslender, 2016, p. 430)。

上記のようにロスレンダーは、「新しい解釈主義」の中にマルクス派の批判的会計研究等を含めていない。実際に「新しい解釈主義」を提唱する研究者であるアーレンス及びチャップマン(Ahrens and Chapman, 2007a, 2007b)は、「新しい解釈主義」の中にフーコーの研究、ギデンズの構造化の理論、ラトゥールの研究、実践行動(Practice)の理論を理論的枠組とする会計研究を含めている。

ロスレンダー(2016, p. 435)によれば、「新しい解釈主義」は、伝統的・支配的会計研究の実証主義的会計研究と学際的・批判的会計研究の批判的会計研究を避けた結果である。アーレンス他(Ahrens et al., 2008)に対する先達の批判的会計研究者のアームストロング(Armstrong, 2008)やウィルモット(Willmott, 2008)等と同様に、ロスレンダーは、「新しい解釈主義」を支持する多くの若手研究者が、批判性を放棄してきている現状、プラクシス志向を放棄してきている現状を懸念している(Roslender, 2018, p. 12)⁽²⁾。

ロスレンダー(2016, p. 426)は、解釈主義的会計研究の歴史を3つの時期に分ける。第1の時期は、1980年代の10年間の時期である。この時期は、解釈主義的会計研究の第1世代が、当初先端的な会計研究とみなされ、その後批判的会計研究の批判に直面して後退していく時期である。第2の時期は、1990年代初期から2000年代中期までの時期である。この時期は、解釈主義的会計研究が、批判的会計研究に代替するポスト批判的会計研究(フーコー派の会計研究等)の台頭と批判的会計研究の存続により第3の場所に追いやられた時期である。第3の時期は、2000年代中期以降の時期である。この時期は、ポスト批判的会計研究が解釈主義的会計研究の再興であること、または「新しい解釈主義」の提唱であることを宣言した時期である。

解釈主義的会計研究の第1世代と批判的会計研究(マルクス派の研究を理論的枠組とする会計研究)のみが、他の研究を理論的枠組にする会計研究よりも早く出現している。解釈主義的会計研究の第1世代のブルーマー等のシンボリック相互作用論を理論的枠組とする典型的な会計研究(Colvill, 1981; Tomkins and Groves, 1983)は、1980年代前半から出現した。批判的会計研究のうちの「会計の政治経済学」を提唱する典型的な会計研究(Tinker, 1980; Cooper and Sherer, 1984)は、1980年代前半から出現した。しかし、批判的会計研究のうちの労働過程論を理論的枠組とする典型的な会計研究(Hopper et al., 1986)は、1980年代後半から出現し、ハーバーマスのドイツ批判理論を理論的枠組とする典型的な会計研究(Laughlin, 1987)も1980年代後半から出現し、マルクスの政治経済学(『資本論』)を理論的枠組とする典型的な会計研究(Bryer, 1993, 1994)は1990年代前半から出現した。

新制度派社会学の制度概念を理論的枠組とする典型的な会計研究(Covaleski and Dirsmith, 1988; Covaleski and Michelman, 1993)は、1980年代後半から出現し、旧制度派社会学の制度概念を理論的枠組とする典型的な会計研究(Burns and Scapens, 2000)は、2000年代前半から出現した。ギデンズの構造化の理論を理論的枠組とする典型的な会計研究(Roberts and Scapens, 1985)は、1980年代中期から出現した。フーコーの研究を理論的枠組とする典型的な会計研究(Miller and O'Leary, 1987, 1994a)は、1980年代後半から出現した。ラトゥールの研究またはANTを理論的枠組とする典型的な会計研究(Miller, 1991; Preston et al., 1993)は、1990年代前半から出現した。シャツキーの実践行動の理論を理論的枠組とする典型的な会計研究(Ahrens and Chapman, 2007a, 2007b)は、2000年代後半から出現した。

ロスレンダー(2016)と同様にルッカ及びモデル(2017)も、解釈主義的会計研究(特定のコンテキストの中で会計実践に付与される意味を、内部者から理解する研究)(Lukka and Modell, 2017, p. 38)を、2つの種類の解釈主義的会計研究に分けている。

ルッカ及びモデル(2017)によれば、一方の解釈主義的会計研究は、既存の理論を分析の出発点とすることを否定し、経験的データから理論を生成するという立場を採る研究である。同研究は、ブルーマーのシンボリック相互作用論または同理論に由来しているグラウンデッドセオリーに基づく研究またはエスノグラフィックな研究(=エスノグラフィ)である。ここで言うグラウンデッドセオリーとは、言語データを文章化した後のデータ処理及び分析手続きを定めている点に特徴のある研究方法で、その中心は文章の分割と分割された文章の3段階のコーディングである(第2部第5章注(4)参照)。エスノグラフィックな研究またはエスノグラフィとは、長期間にわたり自然的環境の中で研究対象となる人々の集団及びその行動を観察し、彼らの文化や行動様式を解釈・理解し、それを詳細に記述する研究である。

また、ルッカ及びモデル(2017)によれば、他方の解釈主義的会計研究は、既存の様々な理論を理論的枠組として利用する研究であり、フーコーの研究、ギデンズの構造化の理論、ラトゥールの研究、様々な制度論等の社会理論を明示的に利用する研究である。ルッカ及びモデル(2017)のいう2種類の解釈主義的会計研究とは、ロスレンダー(2016)のいう解釈主義的会計研究の第1世代と新しい解釈主義または解釈主義的会計研究の第2世代に相当するものとみなすことができる。

ウィックラマシング及びアラワティジ(2018, pp. 17-18)は、「解釈主義」または解釈主義

的会計研究の概念の拡大を批判した。彼らは、「新しい解釈主義」(Ahrens et al., 2008)の提唱により、「解釈主義」または解釈主義的会計研究が、伝統的会計研究や実証主義的会計研究に対抗する研究の全て、または統計的研究または定量的研究以外の方法を利用する会計研究の全て、を意味するようになったと批判している。彼らは、「解釈主義」または解釈主義的会計研究の中に、解釈主義的会計研究の第1世代と第2世代が含まれるだけでなく、批判的会計研究も含まれると考えている。彼らと同様の批判は、彼らに先行するウィルモット(Willmott, 2008)でも行われている。ウィルモットは、解釈主義的会計研究が、主流の会計研究との結合を求める研究者(通常の会計実践または「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究との結合を求める研究者)から、批判的会計研究を志向する研究者までの広がりがあること、解釈主義的会計研究が他の会計研究と区別する性質のアイデンティティを欠き、指示対象不在の概念となること、を批判している(Willmott, 2008, p. 921)。

ウィックラマシング及びアラワティジ(2018, pp. 17-18)によれば、批判的会計研究を含めた場合の解釈主義的会計研究は、政治的・イデオロギー的次元を重視する会計研究と方法的・哲学的次元を重視する会計研究に分けることができる。一方の政治的・イデオロギー的次元を重視する会計研究は、マルクスまたはマルクス派の会計研究だけでなく、フーコー派の会計研究も含んでおり、クーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)と同様に、マルクスまたはマルクス派の会計研究とフーコー派の会計研究を同一のグループに分類している。他方の方法的・哲学的次元を重視する会計研究は、解釈主義的会計研究の第1世代とフーコー派の会計研究を除く解釈主義的会計研究の第2世代を含んでいる。

第3節 2種類の理論と理論の発展の種類

既に説明した学際的・批判的会計研究の理論は、同会計研究が定性的研究等のために事前に利用する、または事後に形成または維持する会計の理論と理論的枠組という理論である。ルッカ(Lukka, 2005)とルッカ及びヴィンナリ(Lukka and Vinnari, 2014)は、この会計の理論を「領域(Domain)の理論」と呼び、理論的枠組を「方法(Method)の理論」と呼んでいる。定性的研究等を利用する学際的・批判的会計研究は、これらの理論の発展に貢献するが、これらの理論発展への貢献には複数の種類がありうる。ここで言う理論発展への貢献の種類とは、理論の発見、理論の洗練等のことを指す。

学際的・批判的会計研究における2種類の理論と同研究による理論発展への貢献の種類を説明するため、ここではルッカ(Lukka, 2005)とルッカ及びヴィンナリ(Lukka and Vinnari, 2014)を取り上げる。これら文献は、学際的・批判的会計研究において2種類の理論が存在することを前提にして、同研究による理論発展への貢献の種類等を識別したほぼ唯一の文献である。

第1項 ルッカ(Lukka, 2005)

ルッカ(2005)は、2種類のケース研究(以下本論文で多用している定性的研究に表現を変更する)におけるそれぞれ理論発展への貢献の種類が4種類あることを示す図式を提示した。

この図式の横軸では、2種類の研究(①フィールドに介入する立場の介入主義の研究、②その立場を採らない非介入主義の研究)を区別する。縦軸では、理論発展への貢献の4種類(①「理論の発見」、②「理論の例証」、③「理論の洗練」、④「理論のテスト」)を区別する(Lukka, 2005, p. 392)。

ここで区別された理論発展への貢献の4種類は、学際的・批判的会計研究における理論発展への貢献の種類の識別を目的にしていなかった先行研究のキーティング(Keating, 1995)の3分類(①理論の発見、②理論の例証と特殊化を含む理論の洗練、③理論の反証)を一部修正したものである(ibid., p. 382)。ルッカ(2005)の図式における横軸の一方の介入主義の研究は会計実践の変化を追求するという点で、他方の非介入主義の研究と区別される。非介入主義の研究と同様に介入主義の研究も理論発展への貢献が4種類ありうる(ibid., p. 393)。

第1の「理論の発見」のための定性的研究は、新しい理論または理論的枠組の構築を目指す研究である。伝統的なエスノグラフィックな研究の多くは、経験的データを出発点とする豊かな定性的研究及び帰納的推論に基づく研究であるため、当該研究は理論発展への貢献の種類では、理論の発見の研究に相当する。経験的データは、定性的データまたは定量的データであり、歴史的なアーカイバルデータ(第1次史料)も含む。最もよく知られている理論発見の定性的研究はグラウンデッドセオリーに基づく研究である。既述のように、それは、既存の理論が存在しない特定の領域の現象を説明・理解するための研究であるが、言語データを文章化した後のデータ処理及び分析手続きを定めている点に特徴のある研究方法である。しかしこの方法は学際的・批判的会計研究ではほとんど利用されてきていない(ibid., pp. 383-384)。なお、この理論発見の定性的研究には、ブルーマーのシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究が含まれると思われる。

第2の「理論の例証」のための定性的研究は、特定の既存の理論を理論的枠組にして特定の経験的データを解釈・理解する。多くの学際的・批判的会計研究では、社会学等の他の学問領域の理論を理論的枠組として利用し、この理論的枠組の下で会計の領域の経験的データを解釈・理解する。この定性的研究で利用される経験的データは、理論の発見の定性的研究の場合と同様である。第3の「理論の洗練」のための定性的研究は、既存の理論を洗練させることを目指すもので、既存の理論をさらに特殊化または具体化する修正を行い同理論の説明範囲を縮小すること、または既存の理論の説明範囲を拡大するように同理論を修正すること、がありうる。ただし、この「理論の洗練」と「理論の例証」の区別はしばしば曖昧である(ibid., pp. 384-385)。

第4の「理論のテスト」のための定性的研究という表現は一見したところ誤りのように思われる。「理論のテスト」は、通常定量的研究において仮説または理論を検証または反証する場合の表現だからである。しかし原理として定性的研究から「理論のテスト」を排除する必然性はない。「理論のテスト」の定性的研究で重要な論点は、テストの中で利用されるケースの選択である。この場合効率的な「理論的サンプリング(ある程度の数のケースを収集し分析した後で、ケース、集団、資料を開発された理論との適切性に応じて、またはすでに存在する知識の状態に応じて行うサンプリング)」が利用される(ibid., p. 386)。

ルッカ(2005)でも確認されたように、定性的方法を利用する多くの学際的・批判的会計研究における理論発展への貢献の種類は、「理論の発見」(発見される理論)ではなく「理論の例証」(例証される理論)である。この問題自体は、すでにハンフリー及びスケイペン

ス(Humphrey and Scapens, 1996)等が、キーティング(1995)に基づいて指摘してきているが、学際的・批判的会計研究の一部の研究者は、同問題に対して厳しい批判を行ってきている。その中には管理会計の実践を独自の理論を持つ独立した領域とみなし、その理論の提示を目指すことが管理会計研究であるとする研究者もおり、多くの学際的・批判的会計研究が提示してきた「理論の例証」(例証される理論)の意義を否定する見解もある(Lukka and Vinnari, 2014, p. 1312)。

第2項 ルッカ及びヴィンナリ(Lukka and Vinnari, 2014)

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、定性的研究を利用する学際的・批判的会計研究における理論発展への貢献の種類が、「理論の発見」(発見される理論)ではなく「理論の例証」(例証される理論)であることに関連して行われた一連の批判に対して、同研究における理論発展への貢献の種類に関して混乱があり、過小評価が行われている、と反論している。

定性的研究を利用する学際的・批判的会計研究における理論発展への貢献が「理論の例証」に留まるという問題を最も早く指摘した研究は、ハンフリー及びスケイペンス(1996)であるが、近年のヴァイヴィオ(Vaivio, 2008)、マルミ及びグランlund(Malmi and Granlund, 2009)、リチャードソン(Richardson, 2012)等でも同様の批判が行われている。

これらの研究者は次のように批判する。会計学以外の領域から借用された理論的枠組は、管理会計固有のものではなく、より一般的性格を持ち、管理会計以外の様々な社会現象を説明するためにも同様に利用できるため、この理論的枠組が、管理会計の理論の発展に実際に貢献したのかどうかについて疑問がある。たった1つの一般的な社会理論が特定の組織の管理会計実践を説明・理解する中で経験的に例証されている。他の領域で確立された理論的枠組と管理会計に関する理論の両立性・適合性を例証し、「適合」という結論を導き続けるため、いずれの理論の発展にも貢献しない。他の領域の理論的枠組に挑戦するための努力と管理会計のコンテキストに適合するように同枠組を修正するための努力がほとんど行われてきていない(ibid., pp. 1313-1314; Vaivio, 2008, p. 77)。

さらに厳しく批判する研究者は次のように批判する。会計学以外の領域から借用された理論的枠組は管理会計の理解・説明を妨げる。そうした理論的枠組を利用する学際的・批判的会計研究は、管理会計の特殊領域の研究または管理会計一般の研究の地位を引き下げる。管理会計の領域は独自の理論を持つ独立した領域とみなされていないので、理論化を追求する学際的・批判的会計研究者は会計学以外の領域から理論を借用せざるを得ない(Lukka and Vinnari, 2014, p. 1314)。社会理論等の例証に努めるよりもむしろ既存の管理会計の理論(同じ領域の定性的研究により発見された以前の理論)に依存した研究を行うべきである(Vaivio, 2008, p. 79; Humphrey, 2014, p. 58)。

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、この議論に対して、定性的研究を利用した学際的・批判的管理会計研究における理論発展への貢献の種類に関して混乱があり、過小評価を行っている(Lukka, 2005, p. 381; Lukka and Vinnari, 2014, pp. 1312-1314)、と反論した。

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、その混乱を解消し、その複雑な理論発展の貢献の種類を説明するために、「領域(Domain)の理論」と「方法(Method)の理論」という2種類の理論概念を導入し(Lukka, 2005, p. 381; Lukka and Vinnari, 2014, pp. 1312-1314)、2種類の理論

(「領域の理論」と「方法の理論」)による理論発展への貢献の種類を識別する枠組を導入し(ibid., pp. 1312-1314)、同枠組を利用して実際の学際的・批判的会計研究における2種類の理論(「領域の理論」と「方法の理論」)による理論発展への貢献の種類を検討している。

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、「領域の理論」と「方法の理論」という概念を導入し、学際的・批判的会計研究の多くの研究では、他の領域の社会理論等の理論(「方法の理論」)を借用して、定性的研究を行い、会計の理論(「領域の理論」)を形成する、と説明する。この説明は、「方法の理論」が定性的研究を実施する前にのみ登場し、「領域の理論」が定性的研究を実施した後でのみ登場する、ことを強調した表現であるが、実際は、先行研究の理論を含む双方の理論が定性的研究の実施の前後に登場するはずである。

「方法の理論」は、他の学問領域から理論的枠組として借用する理論である。これは、特定の「領域の理論」の対象を研究するためのメタレベルの概念装置であり、通常は社会学や経済学等の他の領域(Domain)の「領域の理論」に由来する(ibid, p. 13012)。ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、この「方法の理論」と後で詳述するバレル及びモーガン(1979)等が識別したパラダイム(社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定)とを区別する。

一方「領域の理論」は、特定の領域・領域内部の現象に関する研究活動の結果として形成または維持される同現象に関する理論(説明または理解)である。会計研究の場合、管理会計等の領域に関する特定の理論(管理会計の理論)を指す場合もあるが、その内部の項目(Topic Area)に関する特定の理論、例えば、予算や業績評価等の項目に関する特定の知識(予算の理論、業績評価の理論)、を指す場合もある(ibid., p. 1309)。

2種類の理論(領域の理論と方法の理論)による理論発展への貢献の種類を識別する枠組では、6通りの貢献の種類を識別できる。一方の領域の理論については、特定の研究の中で領域の理論を形成することが目的とされているか否かが問われ、2通りの選択肢がある。他方の方法の理論については、どのような「理論の例証」、「理論の洗練」等であるかが問われ、3通りの選択肢がある。領域の理論に関する選択肢の2通りと方法の理論に関する選択肢の3通りの組み合わせは、全部で6通りになる。

方法の理論に関する3通りの選択肢には、第1の「有用性の例証」(領域の理論が対象とする現象の説明・理解に対して方法の理論が有効であることを例証するために最初に数回方法の理論を導入してみること)、第2の「確立された理論の適用」(特定の領域の理論に新規性がない場合に、他の領域で確立された方法の理論を修正せずにその特定の領域の理論の対象に適用すること)、第3の「理論の洗練」(特定の領域の理論の対象またはより一般的な理論の対象の説明・理解によりよく適合するように、他の領域で確立された方法の理論を洗練させること)、がある(ibid., pp. 1314-1315)。

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、この枠組を利用して、ラトゥールの研究またはANTを方法の理論として利用し、会計の領域の理論を提示した複数の実際の学際的・批判的研究について、2種類の理論(領域の理論と方法の理論)による理論発展の貢献の種類を検討している。同研究の典型は、領域の理論を提示することを目標にし、方法の理論を「有用性の例証」または「確立された理論の適用」という形で利用し、結果を解釈する道具として方法の理論を利用するものである。同研究の典型は、「理論の例証」として新たな領域の理論を増加させるものであるが、一部の研究は、方法の理論を「理論の洗練」という形で利用しており、方法の理論自体だけでなく、領域の理論も発展させている(ibid., p. 1327)。

ルッカ及びヴィンナリ(2014)は、以上の議論に基づいて、他の領域の方法の理論を利用して定性的研究を行う学際的・批判的会計研究における理論発展への貢献の種類の問題に対して警鐘を鳴らす一連の研究に対して、次のようにも反論した。学際的・批判的会計研究における方法の理論と領域の理論の相互作用により、たとえ方法の理論がそれを適用する会計の研究者によって修正されず、挑戦されないとしても、会計の領域の理論を提示する会計研究者の認識を変更できる可能性がある(ibid., p. 1314)。また方法の理論と領域の理論の相互作用により、方法の理論が領域の理論の中に統合されていく可能性があり、領域の理論のフィールドが方法の理論に適したフィールドとして確立されていく可能性がある(ibid., p. 1328)。

第4節 研究方法の状況

経験主義の学際的・批判的会計研究は、フィールド研究や歴史研究の研究方法を利用する。フィールド(Field)研究に代替する用語として、ケース(Case)研究、エスノグラフィ(Ethnography)研究、定性的(Qualitative)研究等がある。

フィールド研究の標準的特徴は、繰り返しフィールドを訪問し、質問項目を特に定めない非構造化形式のインタビューまたは質問項目を大まかに定める半構造化形式のインタビューを行い、活動、プロセス及び会議等における自然な状況を直接的に観察し、第1次資料等の文書資料を収集する、ことにある。このフィールド研究では、研究対象の中に研究者が入り込み、研究者自身がデータ収集者及び分析道具になる(Parker, 2003, p. 21)。

フィールド研究という用語、同研究と類似する研究のその他の用語は、研究対象の組織の成員または組織と研究者の接触度合に応じて、区別して利用することができる。例えば、研究者を訪問者とみなす場合はフィールド研究、ファシリテーターとみなす場合はアクションリサーチ、参加者または行為者とみなす場合はエスノグラフィ研究または参与観察研究、と呼ぶことができる(Scapens, 2004, p. 264)。ケース研究は、特定のサンプルを対象にした研究であることに由来する用語であり、サンプルサイズは1例の対象に限定されない。したがって、ケース研究は、フィールド研究やエスノグラフィ研究として行うこともできるし、歴史研究として行うこともできる(Parker, 2003, p. 19)。ケース研究は1事例の研究だけでなく、複数事例の研究としても実行可能である。

歴史研究は、学際的・批判的会計研究において、伝統的会計史に代替する新しい会計史の研究として発展してきている。新しい会計史(New Accounting History)という用語は、ミラー他(Miller et al., 1991)のテーマ「新しい会計史」に由来している。この会計史は、「批判的会計史」(CPAの特集号のテーマ)、「批判的・解釈的会計史」(Carnegie and Napier, 1996)、「社会的・解釈的会計史」(Napier, 2009)、「会計の批判的歴史または批判的会計史」(Fleischman, 2013)、「計算の系譜学」(Miller and Napier, 1993)等と様々な名称でも呼ばれてきている。

定性的研究で言う定性的とは、通常定量化できない種類の証拠(通常言語の証拠)を指す。定性的と定量的は、本来証拠の種類を示す用語であるが、主に定量的方法を利用する実証的会計研究を定量的研究と特徴づけ、主に定性的方法を利用する学際的・批判的会計研究を定性的研究と特徴づけてきている。しかし学際的・批判的会計研究自体は、定量的証拠

の利用を否定していないため、学際的・批判的会計研究では定量的方法も利用される (Richardson, 2015, p. 83)。

本論文では、原則として、従来の用語の利用法に従い、フィールド研究及び類似するその他の研究方法と歴史研究を包括する用語として定性的研究という用語を利用する。ただし、この用語を学際的・批判的会計研究とほぼ同様の意味で利用する場合もある。

以下では、定性的研究方法のフィールド研究及び類似する研究方法と歴史研究とを別々に取り上げて、それぞれの特質を説明する。定性的研究のうちの歴史研究の部分を先に説明し、歴史研究を除くその他の定性的研究をまとめてフィールド研究の部分で説明する。既述のように学際的・批判的会計研究の最大の特徴の1つは、社会理論等の他の領域(学際的領域)の理論的枠組を利用することにある。この特徴は、定性的研究方法を利用する学際的・批判的会計研究に見られる一般的特徴である。ただし、既述のように社会理論等の他の領域の理論的枠組を利用することに異議を唱える立場の研究も学際的・批判的会計研究に含まれており、それは同研究のフィールド研究に含まれている。

第1項 歴史研究(新しい会計史)

第1目 会計史研究の変化

過去30年間に「新しい会計史(New Accounting History)」と呼ばれる会計史研究が大きく発展してきた。この新しい会計史は、ホップウッド及びフーコー派のミラー等が牽引する形で、イギリス生成の学際的・批判的会計研究の歴史研究として発展してきた (Carnegie, 2014, p. 738)。新しい会計史という用語の源泉となった Miller et al. (1991)によれば、歴史学一般の研究動向を参考にする限り、古い会計史は時代遅れであるが、新しい会計史はこの古い会計史研究と異なる。新しい会計史研究は、「単一の理論からなる研究計画」ではなく、会計の過去に対する「様々な理論的アプローチ」を採用し、新しい歴史学の見方を採用することにより、「様々な研究問題と論点を持つ」研究である (Napier, 2009, p. 445)。つまり、社会理論等の他の領域の理論的枠組を利用し、歴史学一般における新しい歴史学を参考にする学際的・批判的会計研究の歴史研究が、新しい会計史研究である。

過去30年間の会計史研究において最も重要な変化は、新しい会計史研究が形成・発展したことであり、当該研究は主にジャーナル中心の研究であった。会計史専門のジャーナルである ABFH (Accounting, Business & Financial History) 及び AH (Accounting History)、または会計学一般のジャーナル AOS、AAAJ、CPA、EAR 及び ABR (Accounting and Business Research) 等では、多くの新しい会計史研究の特集号や特集企画が設定されてきている。

エドワーズ (Edwards, 2009, p. 54-55) によれば、AOS の会計史特集号には、「会計、知、権力」(1986年11巻2号)、「新しい会計史」(1991年16巻5/6号)、「フェミニストの見方の会計研究」(1992年17巻3/4号)、「会計、計算及び制度：歴史研究」(1993年18巻7/8号)、「会計の新たな職業構造の研究」(2002年27巻4/5号)がある。AAAJ の会計史特集号には、「21世紀の会計史」(1996年9巻3号)、「会計と植民地人(現地住民)」(2000年13巻3号)、「アジアの会計専門職の組織化」(1999年12巻3号)がある。CPA の会計史特集号には、「批判的会計史」(1998年9巻6号、1999年10巻1号)がある。

会計史研究に対する新しい会計史の最大の貢献は、様々な社会理論を理論的枠組とし、様々な会計の理論を形成したことである。1980年代後半から1990年代前半に発表された新しい会計史の多くは、マルクス、フーコー、ハーバーマス、ラトゥール、ギデンズ等の理論や制度理論、フェミニズム及びジェンダーの理論等の社会理論等を利用した(Napier, 2009, p. 32)。

しかし、新しい会計史の主要な領域である原価計算・管理会計研究(及び財務会計研究)において、中心を占めたのはマルクス派とフーコー派の理論的枠組であった(Fleishman et al., 1996, p. 315)。

会計史研究に対する新しい会計史研究の貢献には、代替的な歴史研究の方法の導入が含まれる。その中で最も注目されるのは、オーラルヒストリーである。これは、下からの声または抑圧された者からの声として、第1次文献至上主義の中で同文献が存在しない場合の過去の再現として、利用されることになった。

会計史研究に対する新しい会計史研究の貢献には、多様なテーマまたは研究対象の設定、従来のテーマまたは研究対象からの変更が含まれる。エドワーズ(2004)は、会計史研究のテーマまたは研究対象に関する文献調査を行い、1980年までの期間と1998-2002年の期間で比較を行っている。後者の期間に増加した主なテーマまたは研究対象は、会計のヒストリオグラフィ(詳細は後述)、原価計算・管理会計研究、会計専門職及び会計専門職化、公共部門の会計である。減少した主なテーマまたは研究対象は、簿記(初期の会計)と財務会計である。いずれのテーマまたは研究対象の変化も新しい会計史による影響が大きい(Edwards, 2009, pp. 50-51, 64)。

このテーマまたは研究対象の変化の影響は、ABFHまたはAHのような会計史専門のジャーナルよりも会計学一般のジャーナルであるAOS、AAAJ及びCPAの影響による。なぜならそのテーマまたは研究対象の歴史研究は、会計学一般のジャーナルであるAOS、AAAJ及びCPAが、会計史専門のジャーナルであるABFH及びAHに先行して発表してきているからである。

新しい会計史によるテーマまたは研究対象の変化は、バレル及びモーガン(1979)の識別したパラダイム(社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定またはその諸仮定の組み合わせ)の変化による。なぜなら、パラダイムは、研究で利用する理論や方法等の諸前提に係わり、会計研究の研究対象、研究テーマ、研究結果の解釈等を方向付けるからである(Lukka, 2010, p. 111)。

このため、会計史研究に対する新しい会計史研究の貢献には、「パラダイム論争」の形成も含まれる。ただし、ここで言う「パラダイム」は、バレル及びモーガン(1979)等が利用するパラダイム(社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定またはその諸仮定の組み合わせ)というよりも、むしろ理論的枠組や歴史研究の方法等を指している(Fleischman, 2000; Walker, 2008)。そこで、会計史研究の議論の中で利用される「パラダイム」を、バレル及びモーガン(1979)等が利用する「パラダイム」と区別するために、以下「理論的枠組等」という表記に変更する。例えば、「パラダイム論争」という表記を「理論的枠組等を巡る論争」という表記に変更する。

会計史の「理論的枠組等を巡る論争」は、理論的枠組等を巡り相互に対立する議論(「理論的枠組等の対立の議論」)、相互に補完する議論(「理論的枠組等の補完の議論」)、相互に合流する実践(「理論的枠組等の合流の実践」)に分けて説明することができる。

「理論的枠組等の対立の議論」とは、特に伝統的会計史と新しい会計史の間で行われた理論的枠組や歴史研究の方法等を巡る論争的研究と論争の重要性を唱える議論を指す。「理論的枠組等の補完の議論」とは、異なる会計史の間での理論的枠組や歴史研究の方法等を巡る和解・相互理解の必要性を唱える議論を指す。「理論的枠組等の合流の実践」とは、異なる理論的枠組や歴史研究の方法等を相互に学び、それら同時に利用した研究の必要性を説き、実践することを指す。この理論的枠組等を巡る論争は、1990年代の「会計史の繁栄期 (Accounting History's Coming of Age) (会計史研究の論文数が増加する時期)」(Fleischman and Radcliffe, 2005, pp. 62-63)に最も盛んになり、その後沈静化している。しかし、現在でも一部の会計史研究者間で、理論的枠組等の対立の議論が行われている。この理論的枠組等を巡る論争の詳細は後述する。

新しい会計史研究は、「会計研究のヒストリオグラフィ」の展開・拡大に大きく貢献した。「会計研究のヒストリオグラフィ」の文献は、1990年代から急増しており (Carnegie, 2014, p. 725)、同文献の増加の時期は「会計史の繁栄期」の時期と重なっている。「会計研究のヒストリオグラフィ」の文献の増加傾向は、2000年代にも継続している。

「会計研究のヒストリオグラフィ」とは、会計史研究の歴史を批判的に検証する作業である。この「ヒストリオグラフィ」には、過去の会計が歴史研究の対象としてどのように記述されるのか、会計史研究がどのように発展してきたのか、会計史研究の主なテーマまたは研究対象として何が設定されてきたのか、等に関する研究が含まれている (Napier, 2009, p. 30)。

本来「ヒストリオグラフィ」は歴史を記述する行為(歴史記述)を意味するが、一般には蓄積されていく歴史研究の集積物の分析(例えば、共通のテーマまたは研究対象の歴史研究の分析、歴史研究の変化の分析)を指し、さらには「歴史研究の歴史研究」(過去が歴史として記述される方法やその方法の変化の分析等)も指す。したがって、「会計研究のヒストリオグラフィ」には、会計史家が利用する理論的枠組、歴史研究の方法、社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定(例えば、歴史の記述方法の前提となる過去と歴史の関係に関する前提)も含まれる。つまりパラダイムまたは理論的枠組等を巡る論争が含まれる。会計史は、会計研究の領域の1つであるため、時代と地域以外の制約を持たない歴史学一般と会計史との関係に関する議論も「会計研究のヒストリオグラフィ」に含まれる (Carnegie and Napier, 2017b, p. 71)。

例えば、ネイピア (Napier, 2006) は、過去約 30 年間 (1976-2005 年) に AOS に発表された新しい会計史をレビューし、ウォーカー (Walker, 2008) は、過去約 20 年間 (1988-2007 年) に AAAJ に発表された新しい会計史をレビューしている。カーネギー及びネイピア (Carnegie and Napier, 1996, 2012) は、過去の会計史研究に共通するテーマまたは研究対象を複数識別し、それらのテーマまたは研究対象を扱った会計史研究をレビューしている。フライシュマン (Fleischman, 2013) は、経済合理主義の理論的枠組を維持しながら、新しい会計史特有のテーマ (搾取または抑圧された人々に関わる会計問題) に取り組んだ会計史研究も「会計の批判的歴史」または「批判的会計史」の中に位置付けている。フライシュマン (2013) は、この「会計の批判的歴史」または「批判的会計史」に共通するテーマまたは研究対象を複数識別し、それらのテーマまたは研究対象を扱った会計史研究をレビューしている。

カーネギー(Carnegie, 2014)は、1983-2012年の過去30年間にAOS、AAAJ、CPA等の著名なジャーナル13誌とエドワーズ及びウォーカー(Edwards and Walker, 2009)を含む3冊の編集本に掲載された全62点の会計研究のヒストリオグラフィの文献から、8つの共通するテーマまたは研究対象を識別し、それらのテーマまたは研究対象を扱った会計研究のヒストリオグラフィをレビューしている。

著名なジャーナルに掲載される論文数の多い会計史研究者は、3つのグループに分類できる。それは、ホップウッド(A. Hopwood)とネイピア(C. J. Napier)のイギリスのグループ、パーカー(L. D. Parker)とカーネギー(G. D. Carnegie)のオーストラリアのグループ、フライシュマン(R. K. Fleischman)とタイソン(T. N. Tyson)のアメリカのグループである(Carnegie, 2014, p. 753)。

ガフィキンは、ミラー他(Miller et al., 1991)と同様に、伝統的会計史研究が新しい歴史学の展開を含む歴史学一般の発展動向を評価できていないと批判したが、新しい会計史研究で言う「新しい」の意味が歴史学一般に含まれる複数の新しい歴史学の中のどれに由来するのか必ずしも明らかではない、とも批判した(Gaffikin, 2011, p. 237)。この批判に対応して、タイソン及びオールドロイド(Tyson and Oldroyd, 2017)は、現在の会計史研究の発展動向を現在の歴史学一般の発展動向と比較している。

会計史研究に対する新しい会計史研究の貢献には、会計史の論文集またはテキストの作成が含まれる。エドワーズ編(Edwards ed.) (2000a, 2000b, 2000c, 2000d)『会計史』は4巻本であり、68点の会計史の論文(一部会計以外の歴史研究も含む)を所収しているが、そのうちの12点はAOS、AAAJ及びCPAの新しい会計史である。フライシュマン他編(Fleischman et al. eds.) (2003)『会計史の研究』は、11点の会計史の論文を所収している。フライシュマン編(Fleischman ed.) (2006a, 2006b, 2006c)『会計史の研究』は3巻本であり、46点の会計史の論文を所収しているが、そのうちの25点はAOS、AAAJ及びCPAの新しい会計史である。フライシュマン他編(Fleischman et al. eds.) (2013)『批判的会計史』は、大量虐殺、服従、搾取、排除というキーワードとする新しい会計史の論文を所収している。エドワーズ及びウォーカー(Edwards and Walker) (2009)『ラウトレッジ社の会計史の手引き』は、会計史研究の方法論から特定のテーマまたは研究対象の会計史研究までを包括したテキストである。

第2目 理論的枠組等の対立の議論

会計史の理論的枠組等を巡る論争の第1局面は、理論的枠組等の対立の議論である。新しい会計史を提唱したミラー他(1991)を起点として、伝統的会計史と新しい会計史の間で理論的枠組等を巡る論争が展開されていく。この理論的枠組等の対立の議論は、理論的枠組の対立及び会計史の理論の対立に留まらず、歴史研究の方法の対立までに及ぶ。

ミラー他(1991)によれば、新しい会計史研究は、少なくとも次の4つの論点に自覚的である。第1は歴史の客観性(歴史の真理が実際に起こった過去の現実との一致によるもので単一のものという観念、歴史が解釈から独立しているという観念)に対する疑念である。第2は歴史の解釈依存性(歴史は解釈に依存せざるを得ないこと)である。第3はアーカイブ研究(第1次史料研究)自体も特定の理論的枠組または解釈的枠組の内部で意味を持つこ

とである。第4は学際的・批判的研究内部のフィールド研究(歴史研究に先行して出現した研究方法)の中心にあった解釈的作業が歴史研究の中心も構成することである。また、新しい会計史研究は、会計の対象及びその本質的特徴を特定せず、会計の歴史を管理技術の自然の進化と考えず(進歩的歴史観への批判)、会計の概念・範囲を拡大し、会計の歴史をその条件となる特定の複合体(会計実践に意味を与える言語及び理論的根拠と制度的条件等)から分析する(Miller et al., 1991, pp. 395-396, 398-400)。

新しい会計史の陣営から伝統的会計史の陣営をより一層強く批判する論文が、ミラー及びネイピア(Miller and Napier, 1993)である。同論文のテーマ「計算の系譜学」の中に、会計よりも計算という用語を含めているのは、歴史研究の領域を現在の会計の技術または複式簿記の技術に先験的に制限することを回避し、会計の概念・範囲を拡大するためである。また同論文のテーマに歴史学よりも系譜学という用語を含めているのは、現在の起源を過去に求める(現在から過去を捉える)場合の問題点を回避し、偶然的な過去の結果として現在を位置付ける(過去から現在を捉える)ためである。私達の現在よりもむしろ私達が残してきた過去を基礎にする。これは、過去の偶然性を強調するフーコーの系譜学または「現在性の歴史学」の教えである(Parker, 2004, p. 17)。

ミラー及びネイピアは、現代の会計の観念を過去の実践に押し付ける伝統的会計史、進化論的モデルの適用を押し付ける伝統的会計史、または現在の起源を探求してアーカイブ(第1次史料)を研究する伝統的会計史を批判する。彼らにとって、会計には、いかなる本質も存在しないし、会計という名称が付与される不変の客体も存在しない。会計は時代の中でその内容と形式の双方を変えていく。会計史の対象となる不変の対象は存在しない。様々な目的・理念等(内容)によって意味を付与される様々な形式の経済的計算のみが存在する(Miller and Napier, 1993, pp. 631, 644)。たとえ同じ形式の経済的計算または会計計算であっても、それに付与される特定の目的・理念等(内容)は異なりうる。

アーカイブを証拠として利用してもそこに示された実践の記録は実践の意味について無言である。このアーカイブに現在の意味を押し付けないために、特定の計算に意味を付与する同時代の言説の方法・過程を調べることで、特定の実践が構築されていく方法・過程を調べる必要がある(ibid., p. 461)。

伝統的会計史の陣営からの反論には、具体的な歴史研究に基づく反論、方法の問題に限定した反論、等がある。タイソン(Tyson, 1993, 1995)は、アーカイブ研究を前提として具体的な歴史研究に基づいて反論している。タイソン(Tyson, 1993)は、アーカイブの注意深い再検討により、19世紀初期の兵器廠の作業標準の利用(及び出来高賃率の決定)を分析したフーコー派の会計史研究のホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve, 1988a, 1988b)は支持できないと結論付けている。タイソン(Tyson, 1995)は、20世紀初期の製造業における作業標準の利用(及び出来高賃率の決定)の状況を第2次史料に基づいて明らかにしたマルクス派または労働過程論の会計史研究のホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)とフーコー派の会計史研究のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary, 1987)を、主要な批判対象にしている。これらの研究は双方とも実際の実務を説明したものでなく、第1次史料に基づいた説明でもない。彼は、アーカイブ主義者(第1次史料主義者)の立場で歴史研究を行った結果、新古典派・伝統的会計史研究の理論を支持すると結論付けている。

フレイシュマン及びタイソン(Fleischman and Tyson, 1997)は、フーコー派の会計史研究のミラー及びネイピア(Miller and Napier, 1993)を主要な批判対象にしているが、方法の問題に限定した反論を示している。彼らは、アーカイブ研究を支持する自分たちを絶滅種と位置付け、いくつかの懸念を表明した。それは、アーカイブ研究が失われる懸念、イデオロギーのないカテゴリーが剥奪される懸念、方法論・理論的アプローチが制限される懸念、である。新しい会計史家は、会計史に多様な理論的枠組を導入し、会計史を豊かにしたが、第1次史料の客観性を問題にした。伝統的歴史家は、残存する社内文書が客観的現実で党派性の少ない正確性を持つと信じているが、新しい会計史家は史料の客観性が権力側の利益となる可能性を示唆している(Fleischman and Tyson, 1997, pp. 91-92, 98)。

フレイシュマン及びタイソン(Fleischman and Tyson, 1997)は、伝統的会計史家が、現在の実践または観念から過去の歴史を調べ、進歩的歴史観を伴う、という批判に対して、現在との分離は困難であると主張した。また彼らは、歴史家が、歴史の記述、記憶に留める出来事を選択と出来事の展開の選択、史料の読み方において、主観的であること、理論的枠組に基づくこと、を認めており、どのようにして過去が歴史家の歴史になっているのかを、読み手が判断できるように、歴史家の哲学の偏向を公表すべきと主張する。さらに、彼らは、アーカイブがなければ歴史家は個人的な偏向に過度に依存することになり、アーカイブ無視は歴史学を破壊すると主張する(ibid., pp. 95, 98, 99)。

第3目 理論的枠組等の補完の議論と合流の実践

フーコー派の新しい会計史と伝統的会計史の間の理論的枠組等の対立の議論には、少なくともとくとも4つの次元があることを確認できる。カルモナ他は、伝統的会計史とフーコー派の会計史の影響が大きい新しい会計史を、会計の役割、会計とみなされるものの範囲、起源対系譜学、歴史の材料(史料)の源泉という4つの次元で比較している(Carmona et al., 2004, pp. 37-43)。最後の次元(アーカイブの利用)を除く3つの次元で対立がある。

第1の次元において、伝統的会計史は、環境の変化に対して経済的主体が合理的に対応して会計の変化を導くという歴史(要求・対応理論)を描くため、会計は進化・進歩する実践または問題解決の実践として描き出される。一方新しい会計史は、特定の会計を開発・導入する意図と結果は区別すべきであり、会計は決定論的ではなく合理的行為の産物ではないと考えている。会計は社会的・政治的理由でも開発・導入される。

第2の次元において、伝統的会計史は、現在の観点から過去を見るため、会計とみなされるものの範囲を限定する。一方新しい会計史は、現在よりもむしろ偶然的な過去を基礎にして、会計とみなされるものの範囲を拡大し、会計の役割を経済的価値の構築者とみなす程度までに拡大する。

第3の次元において、伝統的会計史または経済合理主義の会計史は、特定の会計実践の起源(Origin)を研究する傾向がある。一方新しい会計史またはフーコー派の会計史は、会計実践の現出(Emergence:Genesis)を研究することに努める。起源の研究は、現在の会計実践の持つ意味・機能と同一性を保つとみなされる会計実践を過去に遡行して発見する研究、歴史を連続的なものと考え、現在の会計実践を規定する不変の本質を過去に求める研究である。現出の研究は、現在の会計実践の意味・機能が過去から不変であると仮定せず、

過去の偶然的な会計実践と同時代の経済的・社会的変化、言説・制度の変化との相互作用から過去の会計実践の意味・機能を明らかにする研究である。

第4の次元において、伝統的会計史または経済合理主義の会計史は、第1次史料を優先し、第2次史料に依存する新しい会計史を批判する。一方新しい会計史は事実それ自体が話すことは困難であり、第1次史料は2つの理由で事実を歪める可能性がある。第1に、第1次史料は経済的・社会的地位の高い者の歴史を伝える傾向があり、経済的・社会的地位の低い者の歴史を伝える証拠がほとんどない。第2に、会計史家は第1次史料の選択やその史料の解釈において彼ら自身の教育やイデオロギーを介入させる。新しい会計史には第2次史料に依存する会計史も存在するが、第1次史料を優先する会計史も存在する。第2次史料の利用は新しい会計史に固有の問題ではない。第4の次元は他の3つの次元に比べて伝統的会計史と新しい会計史の共通の根拠になりうる。

理論的枠組等を巡る論争の第2局面は、理論的枠組等の補完の議論である。これは、異なる理論的枠組の研究の間で和解・相互理解の必要性を唱える議論である。それは、異なる理論的枠組の研究の間での共通点または補完点を識別する研究である。例えば、ファンネル(Funnel, 1996)は、新しい会計史と伝統的会計史の共通点(証拠の重視、物語の重視)を識別する研究であり、ネイピア(Napier, 1989)は、伝統的会計史とフーコー派の会計史を相互補完の研究(証拠重視の歴史と理論重視の歴史)と結論付ける研究であり、カーネギー及びネイピア(Carnegie and Napier, 1996)は、新しい会計史と伝統的会計史の違いを種類の違いよりも程度の違いと結論付ける研究である。またフライシュマン他(Fleischman et al., 1996)は、経済合理主義の会計史とマルクス派の会計史とフーコー派の会計史の複数の理論的枠組間での対話と相対的な歴史的真理の活用を唱える研究、である。

理論的枠組等を巡る論争の第3局面は、理論的枠組等の合流の実践である。これは、異なる理論的枠組を同時に利用した複数主義的・相乗作用的アプローチ(Pluralistic and Synergistic Approach)(Fleischman et al., 1996, p. 316)に相当する。この研究は、同一の研究対象に対して複数の理論的枠組を同時に利用したアプローチである。これを個人の研究者で行う研究は、フライシュマン(Fleischman, 2000)、ウォーカー及びミッチェル(Walker and Mitchell, 1998)である。これを複数の研究者で行う研究は、ブライヤー他(Bryer et al., 2005)、フライシュマン他(Fleischman et al., 1995)、フライシュマン及びマクヴィ(Fleischman and Macve, 2002)である。

ウォーカー(Waker, 2008)によれば、1990年代後半以降において異なる理論的枠組の間での和解・相互理解が過度に追及されたことは、単一の理論的枠組に基づいた会計史研究を阻止する役割を果たしただけでなく、1980-1990年代の論争におけるより深い歴史理解への探求心も抑制した。歴史学では単一の最終的説明がありえないということ、また研究対象、研究方法、材料の選択と解釈、理論的枠組、認識論、結論等を巡る論争こそが歴史研究の知の発展の源であるということを前提にすれば、異なる理論的枠組を持つ会計史研究が競合して異なる説明を行うことこそ同研究の本来の姿である(Waker, 2008, p. 301)。

1990年代後半以降の会計史研究においても、論争的な研究が依然として存在する。代表的な論争を2件挙げると、第1は、11年間に及ぶ論争を行ったホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史(Hoskin and Macve, 1988a, 1988b, 1994)とタイソンの経済合理主義の会計史(Tyson, 1990, 1993)の論争である。アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠の経営

及び管理会計・原価計算の特質とその成立条件を巡る論争である。第2は、ブライヤー(Bryer)のマルクス派の会計史(Bryer, 2012, 2013a, 2013b)とタイソン(Tyson)、オールドロイド(Oldroyd)及びフライシュマン(Fleischman)の経済合理主義の会計史の論争(Fleischman et al., 2013; Tyson et al., 2013; Oldroyd et al., 2015)である。アメリカの資本主義の移行及び発展と自己資本利益率及びその他の会計指標との関連性に関する論争である。

第4目 伝統的歴史学と新しい歴史学

現在の伝統的歴史学の主な方法論的原理を確立したのは、歴史を書く職業人の歴史学の創始者であるランケ(L. V. Ranke)である(Gaffikin, 2011, p. 239)。19世紀前半から活躍した歴史家ランケの歴史学に対する貢献は主に3点ある。第1は、歴史学を哲学や文学から独立した固有の学問として確立した。第2は、過去は現在の基準ではなく過去自体の基準で見るべきという考えを示した。第3は、当時の文献学者が古典文学と中世文学の研究に利用していた方法を歴史研究の方法として提唱した。歴史は第1次史料によるべきで史料批判を前提とするという方法である(エヴァンス, 今関・林訳, 1999, pp. 90-91)。

一方新しい歴史学と呼ばれる歴史学は単一の歴史学ではない。これまでに様々な時間や空間の中で複数の種類の様々な新しい歴史学が現れてきた。それぞれが伝統的歴史学に挑戦する課題を持ち、歴史学の対象の拡大や方法論の複数化等を伴ったことから、伝統的歴史学の側はそれを受けて自己の歴史学を修正するということを繰り返してきた。このため伝統的歴史学と新しい歴史学を区別することは単純ではない(Gaffikin, 2011, pp. 239-245)。

新しい歴史学には、「言語論的転回の歴史学」または「ポストモダンの歴史学」(以下「言語論的転回の歴史学」に統一)と呼ばれる歴史学が含まれる。この歴史学は、伝統的歴史学との間に最も深刻な対立をもたらした。この歴史学が現れるのは、1970-1980年代のことである(ibid., p. 242)。

「言語論的転回の歴史学」は、伝統的歴史学に対して独自の理論的批判を行う。この理論的批判の基礎には独自の言語観と歴史観または歴史記述観がある。言葉は外部の実体を反映せず、言葉によって作られるテキストもまたその実体を反映しない。言葉と実体は一致しない。これが歴史に適用されると、歴史または記述された歴史と過去は区別され、双方は一致せず、一致させる取組みも破綻し、過去を再現できない。「言語論的転回の歴史学」では、記述された歴史、つまりテキストとして存在している歴史は、史料も含めていかなるものとしても実在としての過去とは異なるものである。過去の実在を前提とし、過去の客観的な認識が可能であるとしてきた実証主義的な歴史観を鋭く批判するものであった(岡本, 2012, p. 153)。こうした「言語論的転回の歴史学」の診断を認めることは、史料を典拠として、史料考証・史料批判という手続きを経て、過去の事実を歴史として再現・表象する伝統的歴史学の自殺行為に近い(富山, 1994, p. 1)。

過去と歴史の区別を強調し、過去の再現を放棄する「言語論的転回の歴史学」は、歴史を記述することを「物語る行為」とみなす。「物語る行為」とは、既に生じたある出来事を結末に置き、それが生じるにあたって意味を持つと思われる出来事をそれ以前の無数の出来事の中から選び出し、時間軸の上に配列して1つの物語を形成することである(鹿島, 2006, pp. 6-10)。歴史家の解釈または歴史像に、「物語る行為」の側面があることは伝統

的歴史学でも十分に認識されてきたが、「言語論的転回の歴史学」の代表的存在のホワイト(White, 1973)はさらに進んで歴史記述が文学または言葉の上での虚構と異ならないと主張する(Gaffikin, 2011, p. 243)。歴史記述の基礎が徹底的に破壊されることになる。

「言語論的転回の歴史学」を支持するマンスロウ(Munslow, 1997)は、歴史学を3つに分類した。それは、「脱構築論者(Deconstructionist)の歴史学」、「再構築論者(Reconstructionist)の歴史学」及び「構築論者(Constructionist)の歴史学」である。このうち「言語論的転回の歴史学」は、「脱構築論者の歴史学」である(ibid., p. 243)。

「脱構築論者の歴史学」によれば、言語で書かれた史料はテキストであり過去自体を伝えるものではなく、それを基礎にした歴史叙述はもう1つのテキストに過ぎず過去の事実を表さない。歴史記述に物語性のある歴史という形式を与えるのは歴史家の方であり、過去自体は物語性のあるものとして存在していない。あらゆる歴史記述は一定の立場から書かれたものであるため、それは相対的なものに過ぎない(岡本, 2005, pp. 53-54)。

マンスロウの言う「再構築論者の歴史学」と「構築論者の歴史学」の双方は、過去が実在すること、歴史家の語る歴史が過去の事実に対応することを否定する立場ではない。しかし事実の解釈について双方の信念は異なる。一方の「再構築論者の歴史学」は、個々の史実と史実の関係を含む史実が歴史家の解釈から独立して存在すると信じている。他方の「構築論者の歴史学」は事実の解釈が歴史家によって行われるが、単純な事実を除く全ての事実について単一の解釈はありえないと信じている。なぜなら解釈は常に入手可能な証拠と研究者の問題関心、概念及び理論等に左右されるからである(Napier, 2009, p. 42)。

マンスロウの言う「再構築論者の歴史学」と「構築論者の歴史学」は、伝統的歴史学を構成するものであるが、「再構築論者の歴史学」は批判の対象となっており、現在ではむしろ過去の事実を研究者の問題関心、概念及び理論等を利用して説明する「構築論者の歴史学」の方が、とりわけ歴史研究の場では重視されている(岡本, 2005, pp. 52-53)。

歴史研究の場で重視される伝統的歴史学では、過去から歴史を再現する場合の認識と解釈の過程において歴史家の主観が入ることを否定していない。この伝統的歴史学は、「歴史的な認識(史料に基づく過去の事実・史実の認識)」と「歴史的な解釈(個々の史実と史実を関連させた解釈)」に基づいて、一定の歴史像を描く(小田中, 2000, pp. 1689-1690)。これらの「歴史的な認識」は過去の事実の認識であり、認識には史料批判も含まれる。個々の史実と史実を関連させた歴史家の「歴史的な解釈」は、史実と史実の因果関係または相互関係等の関連を想定しており、多様になりうる。なぜなら「歴史的な解釈」では、研究者の主観に従って特定の解釈枠組を選択し、それに則って解釈を進めていき、史実と史実とを関連させる中で個々の史実に意味を付与しているからである(遅塚, 2010, p. 250)。

伝統的歴史学の「実証(または実証主義)」には、認識レベルの実証と解釈レベルの実証がある。遅塚によれば、実証は、史料批判を通じて認識された史実と解釈、テーゼ、または理論と突き合わせることである。認識された史実と解釈の突き合わせを行えば、正しい解釈となるという立場が実証である(遅塚, 2010, p. 245)。伝統的歴史学の実証では、第1次文献が重視されるため、同歴史学ではアーカイブ研究が重視される。エヴァンス(R. J. Evans)によれば、より正しい史実の認識と解釈は証拠として使用される第1次史料に照らして絶えず検証される必要がある(エヴァンス, 今関・林訳, 1999, pp. 90-91)。過去の痕跡から過去を再構築する程度は第1次史料に依拠する程度と関係している。

小田中によれば、歴史家には、絶対的に正しい解釈が存在しないという合意はあるが、その解釈は歴史家の共同体の中で絶えず検証されている。歴史家は、解釈を歴史学の学会等の研究者共同体における史料批判を通じて互いに検証し続けることと、解釈の正しさや歴史像の妥当性を研究者共同体の中で互いに追及し続けることを重要と考えている(小田中, 2000, pp. 1695-1697)。

伝統的会計史家のタイソン及びオールドロイド(Tyson and Oldroyd, 2017)は、2012年の『アメリカ歴史評論(American Historical Review)』の特集号「批判的見方におけるヒストリオグラフィの転回」に掲載された6点の論文(厳密には4点の論文と2点のコメント論文)から、現在の歴史学の状況、特に若い歴史研究者の研究の特徴を少なくとも2点識別している。それは、「無批判な実証主義」をはじめとする歴史学の方法に関する自己省察の後退とアーカイブ研究の回帰、である。ただし、後者のアーカイブ研究は、ヒストリオグラフィの自己省察に基づくものである。なぜなら、ジェンダー、特定の人種の差別、植民地人(現地住民)差別などで、周辺化された人々、無視された人々、非西欧の場所等がアーカイブ研究の対象となっているからである(Tyson and Oldroyd, 2017, p. 34)。

ファネル(Funnell, 1996, p. 48)によれば、タイソンのように新しい会計史を言語論的転回の歴史学の類似物と誤解して批判をする研究者もみられたが、新しい会計史には歴史学における言語論的転回の歴史学の類似物が含まれていない。新しい歴史学には、言語論的転回の歴史学が含まれているが、新しい会計史研究には、その歴史学の類似物が含まれていない。ただし、フーコーやマルクスの理論的枠組を採用する新しい会計史研究は、言語論的転回の歴史学が伝統的歴史学に突き付けた鋭い批判や歴史学のヒストリオグラフィの自己省察を学んでいる(Funnell, 1996, 1998; Miller et al., 1991; Gaffikin, 2011)。

第2項 フィールド研究

第1目 管理会計研究における研究方法の変化

管理会計研究に関する複数の文献調査に基づいて、少なくとも次の3点を指摘できる。第1に、フィールド研究という研究方法は、1970年代末にはほとんど採用されていなかったが、その後多くの管理会計研究で採用されるようになり、1990年代以降には安定的に採用されるようになった。第2に、現在の管理会計研究では、フィールド研究を採用する割合は、分析的研究やサーベイ研究を採用する割合とほぼ同じであるかそれよりも下回る割合である。第3に、フィールド研究の多くは、学際的・批判的会計研究によって積極的に採用され、フィールド研究を積極的に奨励するジャーナルに掲載されてきた。AOS、AAAJ、MARの役割が大きい。これらのジャーナルはフィールド研究の採用を積極的に奨励するジャーナルである。つまり、学際的・批判的会計研究は、フィールド研究を、会計研究に導入し、発展させる大きな貢献をしてきた(Lee and Humphrey, 2017, p. 164)。

トムキンズ及びグローヴズ(Tomkin and Groves, 1983, p. 364)によれば、1976-1979年に著名なジャーナルに掲載された論文の合計数650点の中でわずか7点の論文がフィールド研究を利用していた。

フェレイラ及びマーチャント(Ferreira and Merchant, 1992)は、管理会計及び経営管理

のフィールド研究の文献調査である。TAR、JAR、JAE のような実証主義的会計研究を掲載する会計学一般のジャーナル、学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する AOS、AAAJ、CPA のような会計学一般のジャーナル、同会計研究を積極的に掲載する 1990 年創刊の MAR(Management Accounting Research) のような管理会計専門のジャーナル等を含む 11 種類のジャーナルとハーバード大学のフィールド研究論文の収集書籍 3 点等において、1984 年から 1992 年までに発表された合計 82 点のフィールド研究の文献調査を行っている。

フェレイラ及びマーチャントが、1984 年を文献調査の出発点としている理由は、アメリカのハーバード大学のカプラン(Kaplan, 1983, 1984)、またはイギリスのホップウッド(Hopwood, 1983)が、フィールド研究という研究方法をもっと採用するよう呼びかけたことにある(Ferreira and Merchant, 1992, p. 3)。

ただし、アメリカ生成の会計研究方法であるフィールド研究とイギリス生成の会計研究方法であるフィールド研究との間には、大きな違いがある。前者のフィールド研究は、特定の企業における管理会計の技術の刷新や変化の詳細を研究する管理主義(Managerialism)⁽³⁾のフィールド研究である。後者のフィールド研究は、会計の変化とその社会的・組織的コンテキストの変化との相互作用(コンテキストによる会計の形成と会計によるコンテキストの構築)を理解するための研究方法であり、管理主義のフィールド研究ではない(Lee and Humphrey, 2017, pp. 164-165)。前者のフィールド研究は、経営管理の問題を技術的問題と捉え、政治的問題と捉えることができない。同研究は、管理会計の実践を、他の行為者との関連で特定の政治的・経済的地位を持つ人々によって導入・洗練される社会的・歴史的現象として説明しない。同研究は、特定のコンテキストの下にあるその複雑な政治的現実を統制の改善のための技術の対象に還元するにすぎない(Smith et al., 1988, p. 112)。

マーチャント及びファン・デル・シュターデ(Merchant and Van der Stede, 2006)は、管理会計領域のフィールド研究と管理会計領域以外のフィールド研究の文献調査である。TAR、JAR、JAE のような実証主義的会計学を掲載する会計学一般のジャーナル、学際的・批判的会計研究を掲載する AOS、AAAJ、EAR 等の会計学一般のジャーナル、同会計研究を掲載する MAR 等の管理会計専門のジャーナル等を含む 14 種類のジャーナルにおいて、1981 年から 2004 年までに発表された合計 318 点のフィールド研究(うち管理会計領域は 216 点)の文献調査を行っている。

マーチャント及びファン・デル・シュターデ(2006)によれば、管理会計及び管理会計以外のフィールド研究の合計 318 点のうち 113 点は MAR、102 点は AOS、56 点は AAAJ、24 点は EAR による。また管理会計のみのフィールド研究の合計 261 点のうち 113 点は MAR、79 点は AOS、32 点は AAAJ、19 点は EAR による。ジャーナルの中でフィールド研究(及び管理会計領域のフィールド研究)のほとんどを掲載しているのが、学際的・批判的会計研究を積極的に掲載するジャーナルである。フィールド研究の約 3 分の 1(管理会計のフィールド研究の約半分)を掲載してきたジャーナルは、1990 年創刊の MAR であり、フィールド研究(及び管理会計のフィールド研究)が安定的に増加してくるのは 1990 年以降である。

ヘスフォード他(Hesford et al., 2007)は、1981-1990 年(第 1 期の 10 年間)と 1991-2000 年(第 2 期の 10 年間)に発表された管理会計研究の文献数の合計 916 点について文献調査を行っている。調査対象のジャーナルは、TAR、JAR、JAE のような実証主義的会計研究を

掲載する会計学一般のジャーナル、学際的・批判的会計研究を掲載する AOS 等の会計学一般のジャーナル、MAR 等の管理会計専門のジャーナルを含む 10 種類のジャーナルである。

同期間の10種類のジャーナルに発表された文献数のうち管理会計領域の割合は28%である。その管理会計領域の文献数のうちAOSのみに発表された割合は28%、MARのみに発表された割合は22%である。この2つのジャーナルに発表された管理会計文献が、全10種類のジャーナルに発表された管理会計文献全体916点の半分を占める。管理会計の研究方法をみると、経験的研究以外の研究が約20%を占めているが、経験的研究のうち分析的研究が約18%、サーベイ研究が約16%、実験的研究が13%、フィールド研究が約19%である。

フィールド研究は、管理会計の領域、特に公共部門の管理会計の領域で多く利用されてきている(Lee and Humphrey, 2017; Merchant and Van der Stede, 2006)が、監査及び財務会計の領域で利用される例もある(Cooper and Morgan, 2008; Malsch and Salterio, 2016)。

管理会計研究においてフィールド研究を奨励するためには、それを教育・指導するための論文集またはテキストの作成が必要である。しかし、ジャーナルに掲載された論文数に比較すると、フィールド研究の論文集またはテキストの数が圧倒的に少ない状況である。ライアン他(Ryan et al.) (1992, 2002)『会計学・財務論の研究方法』(原題は『財務論及び会計学の研究方法及び研究方法論』)は、ケース研究という用語を利用し、フィールド研究の説明を含んだテキストである。ハンフリー及びリー編(Humphrey and Lee eds.) (2004)『会計研究の実際の行動指針』は、定性的研究方法を利用してきた研究者の研究経験に関する自己省察の論文集である。ホク編(Hoque ed.) (2006)『会計研究の方法論的論点』は、学際的・批判的会計研究の理論的枠組とフィールド研究の方法を扱った論文集である。ホク他編(Hoque et al. eds.) (2017)『ラウトレッジ社の定性的会計研究の手引き』も、学際的・批判的会計研究の理論的枠組とフィールド研究の方法を扱った論文集である。

フィールド研究を積極的に掲載するジャーナルも近年創刊されている。それは、2004年に創刊され、フィールド研究を含む定性的研究という用語を含んだ会計及び経営のジャーナルであるGRAM(Qualitative Research in Accounting & Management)である。

なお、定性的会計研究専門のジャーナルであるGRAM、または会計学一般のジャーナルAOS、AAAJ、CPA等において、定性的方法に関する特集号や特集企画がわずかに設定されてきている。それは、GRAMの2008年5巻2号及び2014年11巻1号とCPAの2011年23巻1号「管理会計の定性的研究」である。

第2目 フィールド研究の特徴とフィールド研究に対する批判への反論

ここではフィールド研究の特徴とフィールド研究に対する批判への反論を示す2点の文献を取り上げる。それはパーカー(Parker, 2003)とクーパー及びモーガン(Cooper and Morgan, 2008)である。この2つの文献はフィールド研究のみを扱っているというよりも歴史研究も含む定性的研究を扱っており、前者の文献はそれを定性的研究と表現し、後者の研究はそれをケース研究と表現している。双方の文献によれば、研究方法としての定性的研究方法またはフィールド研究自体は、特定の理論的枠組(社会理論等の理論的枠組)の採用を指示しない(Parker, 2003, p. 16; Cooper and Morgan, 2008, p. 160)。

パーカーによれば、複数の種類の研究方法を包括する定性的研究は、3つの主要な特徴を持つ。第1に、社会または組織の成員によるある現象の1次的解釈を研究者が2次的に解釈するため、主体または主観による意味の研究を含む。社会または組織の成員が、日常のある現象をどのように解釈してどのように行為するのか、日常の現象にどのような意味を付与するのか、を理解するために、社会または組織の成員・行為者の認識と理解に焦点をあてる(Parker, 2003, p. 16)。

第2に、研究者は、ある現象を理解するためには、それを取り囲む状況・コンテキストも検討する必要がある、またはある現象と相互作用する状況・コンテキストも検討する必要がある、と考え全体論的観点(個を全体の中に位置付ける)で検討を行う。研究者は、ある現象を特定のマクロ的状況及びミクロ的状況の中で検討する、またはある現象を特定の社会的、制度的、政治的、経済的、技術的コンテキストの中で検討する(ibid., p. 16)。

第3に、研究者は、ある現象に関する社会または組織の成員・行為者による認識及び理解のため、またはある現象を特定のマクロ的状況及びミクロ的状況の中で検討するため、研究者自身がデータ収集者及び分析道具になり、研究する対象と密接な関係性を構築し自然な環境の中で研究し、多様な手段と多様な理論的枠組を利用する。ここで言う多様な手段とは、インタビュー、観察、フィールドノート、メモ、記録、会話または発言等の音声を文書化したもの(トランスクリプション)、文書、歴史的コンテキスト、写真等を指す。また多様な理論的枠組は社会理論等の理論的枠組である(ibid., p. 16)。

ただし、フィールド研究における理論的枠組に関しては、特定の理論的枠組を採用する立場と特定の理論的枠組を調査前に採用することを回避する立場がある(ibid., p. 16)。

パーカーによれば、定性的研究方法に対して5つの批判があるが、恣意的な分類による批判(定性的研究をジャーナリズムまたはソフトな科学とする批判)を除けば、次の4つの批判がある。第1に、定性的研究は非科学的であり、予備調査的であり、主観的である。第2に、定性的研究には科学的研究における価値自由＝中立性がない。第3に、定性的研究は検証可能な真理の言明、または統計的一般化が困難である。第4に、定性的研究では、厳密性が欠如している。パーカーによれば、全ての批判は、定性的方法の方法論的哲学や原理に精通していないことから生じている(ibid., p. 17)。

定性的研究が非科学的・予備調査的・主観的という第1の批判は、实在論的存在論、実証主義的認識論を採用する定量的研究が、真正の科学・調査で、客観的研究であることを前提にした批判である。定量的研究は、観察者から独立した世界、経験可能で測定可能な有形の世界を仮定して研究する。定性的研究は、複雑な、多次元的な世界、行為者及び研究者から独立して存在しない世界、無形の関係、意味、理解、解釈からなる世界を仮定して研究する。定性的研究は、世界の独立性・客観性を妄想と考えており、独立した研究方法であるため他の研究方法に従属して予備調査的役割を果たすのではない(ibid., p. 17)。

定性的研究が科学的研究における価値自由＝中立性を持たないという第2の批判は、定量的研究者が中立的で価値自由の研究の行為主体であり、彼らとその研究課題や研究データから独立していると信じることを前提にした批判である。定性的研究者は、フィールドの行為主体に関わることを重視するので、価値自由な発見を生み出すことができないと主張する。彼らは、いかなる研究者も価値自由ではないと主張する。なぜなら、全ての研究者は、研究目的、研究計画の枠組、アンケート調査の設計及び結果の解釈、事前教育、理

論的枠組、パラダイム等を持つからである (ibid., p. 17)。

定性的研究では検証可能な真理の提示または「統計的一般化」が困難であるという第 3 の批判は、定量的研究が検証可能な真理を提示し、「統計的一般化」を提示するということを前提にしている。定性的研究は「統計的一般化」ではなく「理論的一般化」を目指す。

「統計的一般化」は、特定の標本からある現象がどのように分布しているかを調べ、標本の母体である母集団全体においてある現象がどのように分布しているかを推定する。定性的研究では、特定のコンテキストの中での特定の現象に関する豊かな意味または理論を生み出す。定性的研究における「理論的一般化」は、研究された現象の意味または理論は事例毎に比較されて、以前の意味または理論が修正されていくことを指す (ibid., p. 17)。

定性的研究では厳密性が欠如しているという第 4 の批判は、定量的研究が構造化された厳密性の高い研究であるということをも前提にした批判である。定性的研究は、構造化された厳密性の高い研究を拒否する。代わりに定性的研究は、弾力的、創造的考察を求める。それは、データの再収集、対話の追加、代替的な研究手段、研究方法及び理論的枠組等の採用により可能になる (ibid., p. 17)。

パーカーは、定性的研究の中に 5 つの研究方法として、歴史研究、フィールド研究またはケース研究、エスノグラフィまたは参与観察、グラウンデッドセオリー、アクション研究、を挙げている。歴史研究を除けば 4 つの研究方法となる (ibid., p. 15)。パーカーは、これらの研究方法を説明し、同方法を利用した会計研究を数点識別している。4 つの方法のうちアクション研究以外は、既に説明してきている。アクション研究は、特定のプロジェクトに参加する組織の行為者と外部の研究者との共同的行为であり、行為者及び組織のプロセス及び意思決定の改善を目的として、反復のサイクル(問題の観察/省察/行動/評価/修正)を回して行くことである。

クーパー及びモーガン(2008)は、フィールド研究及び歴史研究を含むケース研究を、特定のコンテキストの中にある特定の組織または出来事の詳細な調査方法であり、それらの理論化に取り組む方法と説明している。このケース研究は、他の 2 つの研究方法(実証主義会計研究等で利用される大量のデータを扱うアーカイブ研究または統計的研究と実験的研究)と異なる方法であり、異なる理論化を行うものであるため、それらの他の研究方法と補完的關係にある。このケース研究は、研究対象の不確実性・不安定性・特殊性・価値の対立の状況を理解できる研究方法、と位置付けられる。

またクーパー及びモーガン(2008)は、このケース研究を「実践知的社会科学」を可能にする研究方法としても位置付けている。ケース研究は「実践知的社会科学」に役立ち、「実践知的社会科学」はケース研究の理論的基礎になる。後述するように、クーパー及びホッパー (Cooper and Hopper, 2007) は、批判的会計研究の理論的基礎として「実践知的社会科学」を位置付けている。このため、ケース研究が「実践知的社会科学」を可能にし、批判的会計研究を可能にする主張している。ここでいう「実践知的社会科学」は、フライブヨルグ (B. Flyvbjerg) 著(2001)『実践知的社会科学 (Phronetic Social Science)』を指す。

さらにクーパー及びモーガン(2008)は、4 種類のケース研究に分類し、具体的な研究例も含めてその特徴を説明している。そして彼らは、その具体例が「実践知的社会科学」のケース研究であるかどうかの評価も行っている。最後に彼らは、ケース研究に対する 5 つの誤解を取り上げてその検討を行っている。

「実践知的社会科学」の中の「実践知」は、特定の目的を持ち特定のコンテキストの中で、科学的知識と技術的知識という2つの知識を適用する場合の知識及び知恵のことであり、社会的・政治的主体の判断や意思決定において伴われる政治的で知的な行為である。この「実践知」はコンテキストを所与として捉えず、コンテキストの変化や変更の可能性を視野に入れている (Cooper and Morgan, 2008, p. 163)。

「実践知的社会科学」は社会科学者が価値の研究(特定の価値の実現の研究)を採用することを求める。クーパー及びモーガンの理解によれば、社会科学者は、組織的・経済的・社会的活動に関与する人々の価値・利害・権力(意思決定及び相互行為の場合の投入要素であり、それらの産物)の研究、または権力の価値・利害・作用の研究が求められる。実務家は、組織的・経済的・社会的活動に関与する主体であり、特定の価値の実現のためまたは「実践知」を利用して、科学的知識と技術的知識を現実に応用する (ibid., pp. 163-164)。

「実践知的社会科学」の目的は、経験的に検証可能な知識を獲得することではなく、実務家及び他の研究者との社会的対話のための材料を獲得することにある。社会科学者には、何が望ましいのか、誰にとってそうなのか、なぜそうなのか、を分析することが求められる。これらの研究結果は特定のコンテキストに特有の理論を形成する。ただし当該理論は既存の社会科学における理論的枠組を参照して形成されるかもしれない。社会科学の研究は対話に類似する。研究者による貢献は、コミュニケーションの説得力及び妥当性を評価できる対話の参加者・当事者によって判断される (ibid., pp. 164-165)。

クーパー及びモーガンによれば、アーカイブ研究または統計的研究と実験的研究の補完的研究としてのケース研究、または研究対象の不確実性・不安定性・固有性・価値の対立の状況を理解できるケース研究は、変化する研究対象、コンテキストと相互作用する研究対象、一般や平均から逸脱する研究対象または例外的・反証的な研究対象、従来の理論では説明できず新しい理論で説明できる研究対象、等を分析できる (ibid., pp. 161-162)。

クーパー及びモーガンは、このケース研究の種類として4種類を識別している。それは、逸脱のケース研究(異常もしくは重要な状況から学ぶために選択されるケース研究)、バリエーション増大のケース研究(特定の現象を学ぶために、一部の変数を変化させバリエーションを増やすために選ばれるケース研究)、批判的ケース研究(ある理論の反証に関する論理的推論を可能にするために選ばれるケース研究)、範例的ケース研究(新しい理論または理論的理解を確立するために選ばれるケース研究)、である (ibid., p. 166; 澤邊他, 2008, p. 10)。

最後に、クーパー及びモーガン(2008)は、ケース研究に対する5つの誤解、すなわち、ケース研究が科学的知識の前段階であるという誤解、ケース研究が理論に基づいていないという誤解、ケース研究では研究者の依拠する理論に都合のよいケース選択やデータ収集が行われるという誤解、ケース研究の再現性や検証可能性が低いという誤解、ケース研究の研究結果や説明の一般化可能性が困難であるという誤解、を示し、その誤解を解く説明を行っている。このほとんどはパーカー(2003)が提示した定性的研究方法に対する批判と重なっているため、ここでは省略する。

第3目 フィールド研究を巡る論争的議論

1990年以降フィールド研究の増加に伴い同研究を巡る論争的議論が展開されてきた。ここではそのうちの2つの論点を巡る論争的議論を取り上げる。第1は、会計の理論の発展に対するフィールド研究(会計学以外の領域から借用された理論的枠組を利用して、定性的研究を利用する学際的・批判的会計研究)の貢献を巡る議論である。第2は、研究方法の混合法(トライアンギュレーション)を巡る議論である。

第1の議論の起点となったのは、ハンフリー及びスケイペンス(Humphrey and Scapens, 1996)であり、議論の詳細は既に説明した。繰り返すならば、彼らによれば、会計学以外の領域から借用された理論的枠組を利用して、定性的研究を利用する学際的・批判的会計研究は、理論発展への貢献の種類が理論の例証に留まる。

同様の批判の詳細も既に説明した。繰り返すならば、この批判は、ヴァイヴィオ(Vaivio, 2008)、マルミ及びグランlund(Malmi and Granlund, 2009)、リチャードソン(Richardson, 2012)等の研究で行われてきた。

例えば、たった1つの一般的な社会理論が特定の組織の管理会計実践を説明・理解する中で経験的に例証されている。他の領域で確立された理論的枠組と管理会計に関する理論の両立性・適合性を例証し、「適合」という結論を導き続けるため、いずれの理論の発展にも貢献しない(Lukka and Vinnari, 2014, pp. 1313-1314 ; Vaivio, 2008, p. 77)。また、会計学以外の領域から借用された理論的枠組は管理会計の理解・説明を妨げる。そうした理論的枠組を利用する学際的・批判的会計研究は、管理会計の特殊領域の研究または管理会計一般の研究の地位を引き下げる。社会理論等の例証に努めるよりもむしろ既存の管理会計の理論(同じ領域のケース研究により発見された以前の理論)に依存した研究を行うべきである(ibid., p. 79 ; Humphrey, 2014, p. 58)。

ルッカ及びヴィンナリ(Lukka and Vinnari, 2014)は、こうした議論に対して、定性的研究を利用した学際的・批判的管理会計研究における理論発展への貢献の種類に関して混乱があり、過小評価を行っている、と反論した(Lukka, 2005, p. 381 ; Lukka and Vinnari, 2014, pp. 1312-1314)。ルッカ及びヴィンナリによれば、少なくともANTの会計研究の文献レビューに基づく限り、同研究の典型は、その例証により新たな会計の理論を増加させるものであるが、一部の研究では、理論的枠組の洗練、つまり理論の洗練を行っている。ANTの会計研究は、新たな会計の理論を生み出すだけでなく、新たな理論的枠組を生み出している(ibid., p. 1327)。たとえ理論的枠組がそれを適用する会計の研究者によって例証されるだけで、修正されず、挑戦されないとしても、会計の理論を提示する会計研究者の認識を変更できる可能性がある(ibid., p. 1314)。

フィールド研究は、特定の理論的枠組を利用する立場とその理論的枠組を事前に前提にすることを避ける立場が混在している(Parker, 2003, p. 16 ; Cooper and Morgan, 2008, p. 160)

第2の議論の混合法(トライアンギュレーション)とは、同一の現象の研究に対して複数の異なる方法等を利用することを指す。会計研究の場合には、少なくとも、3種類のトライアンギュレーションがある。理論のトライアンギュレーション、データのトライアンギュレーション、調査人のトライアンギュレーションである。

理論のトライアンギュレーションには、同じパラダイム(社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定の同じ組み合わせ)に分類される異なる理論的枠組を複数利用して同一

の研究対象を分析する方法と異なるパラダイムに分類される異なる理論的枠組を複数利用して同一の研究対象を分析する方法がある。単一の理論的枠組では研究対象の包括的な理解が困難であるという理由から複数の研究において、理論のトライアンギュレーションが行われてきた。例えば、アンサリ及びユースク (Ansari and Euske, 1987) やベリー他 (Berry et al., 1991) 等が当該研究に該当する (Hopper and Hoque, 2006, pp. 477-481)。

データのトライアンギュレーションは、同一の研究の中で定性的方法と定量的方法の双方を利用する方法である。研究結果の妥当性の検証や豊かな証拠の獲得のために利用される。観察やインタビュー等の定性的方法は人類学や社会学のエスノグラフィ及びフィールドワークに由来し、定性的方法を支える理論的枠組は、シンボリック相互作用論、現象学、エスノメソドロジー等である。調査人のトライアンギュレーションは、同一の研究のデータ収集のために複数の調査人を伴うことである (ibid., p. 482)。

ここで取り上げるトライアンギュレーションを巡る論争的議論とは、理論のトライアンギュレーションを巡る論争的議論であるが、学際的・批判的会計研究における定性的な会計研究と機能主義的会計研究または実証主義的会計研究における定量的な会計研究の分離を架橋する理論的アプローチを提唱する文献を巡る議論である。

2005年に当時35歳以下であった15人の若手研究者が「解釈主義的会計研究の将来」について行った対話を論文化したアーレンス他 (Ahrens et al., 2008) では、解釈主義的会計研究と「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究との結合も提唱された。この主張を受けてパーカーは、定量的な会計研究の陣営からもっと承認されるべきであるという考えは危険であると批判した。その理由は4点ある。第1に、その考え独立型の知的貢献を行う定性的な会計研究の伝統を無視している。第2に、定量的な会計研究の厳密性という外観が望ましく、定性的な会計研究においてもそれが同様に達成されると仮定されている。第3に、定量的な会計研究の陣営の方法論の優位性の仮定に敬意を払い、定性的な会計研究の陣営による修正と妥協を求めている。第4に、定性的な会計研究の陣営による一層の自己省察を求めている (Parker, 2011, p. 61)。

第5節 小括

第1部の第2章の研究目的は、学際的・批判的会計研究の研究方法、理論的枠組の状況及びその変化、会計の理論及び理論的枠組という2種類の理論の発展の内容、の特徴を識別することにあつた。

学際的・批判的会計研究のフィールド研究の特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は会計研究にフィールド研究を導入し、浸透させる大きな役割を果たした研究である。学際的・批判的会計研究のフィールド研究は、アメリカ生成の会計研究方法としてのフィールド研究と異なるフィールド研究、会計の変化とその社会的・組織的コンテキストの変化との相互作用を理解するためのフィールド研究、または管理主義的ではないフィールド研究を導入した。また同研究は、フィールド研究を扱う論文集またはテキストを作成し、フィールド研究等の定性的会計研究専門のジャーナルを創刊し、フィールド研究を巡る論争的議論を生み出した。さらに同研究では、特定の理論的枠組を採用する立場または特定の理論的枠組を調査前に採用することを回避する立場に基づいて、様々な会計の理論を形成した。

学際的・批判的会計研究の歴史研究(新しい会計史)の特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は、会計史研究に新しい会計史研究を導入し、浸透させる大きな役割を果たした研究である。新しい会計史は、会計史研究の中に、歴史学一般の研究動向、従来と異なる多様なテーマまたは研究対象、代替的な歴史研究の方法、理論的枠組等を巡る論争、会計研究のヒストリオグラフィ、等を導入した。また同会計史は、新しい会計史の論文集またはテキストを作成し、様々な社会理論を理論的枠組とする様々な会計の理論を形成した。

学際的・批判的会計研究の理論的枠組の特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は多様な理論的枠組を利用する研究である。2000年代前半までの管理会計研究は、ポスト実証主義、ポスト機能主義の会計研究であり、非合理主義の枠組、自然主義(「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等)の枠組、社会変革志向の枠組(マルクスまたはマルクス派の研究、ブレイヴァマン等の労働過程論、ハーバーマスのドイツ批判理論)、多様な制度論(旧制度派経済学と新制度派社会学)の枠組、ギデンズの構造化の理論の枠組、フーコー派の枠組、ラトゥール派の枠組(またはANTの枠組)、等の理論的枠組を利用している。

学際的・批判的会計研究の内部では、他の学問領域の理論を理論的枠組とする研究が、当該理論の例証に留まり会計の理論を発展させない等の批判がある。しかし、学際的・批判的会計研究が他の学問領域の理論の例証にすぎないとしても、会計の理論を提示する会計研究者の認識が変わっていく可能性があり、他の学問領域の理論が会計の理論に統合されていく可能性がある。他の学問領域の理論を利用するほとんどの学際的・批判的会計研究は、新たな会計の理論を形成することを目的としている。他の学問領域の理論を例証する研究が多いが、当該理論自体を洗練させる研究もある。

学際的・批判的会計研究の生成当初から今日までの間で利用された理論的枠組は、大きく3つに分類することができる。解釈主義的会計研究の第1世代及び新しい解釈主義または解釈主義的会計研究の第2世代と批判的会計研究である。解釈主義的会計研究の第1世代の会計研究は、ブルーマー等のシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究であり、解釈主義的会計研究の第2世代の会計研究は、既存の様々な理論を理論的枠組として利用する研究であり、フーコーの研究、ギデンズの構造化の理論、ラトゥールの研究、様々な制度論等の社会理論を明示的に利用する研究が含まれる。いずれの解釈主義的会計研究も批判的会計研究と対立してきている。解釈主義的会計研究の第1世代と批判的会計研究であるマルクス派の研究を理論的枠組とする会計研究のみが、他の理論を理論的枠組の会計研究よりも早く1980年代初期から出現しているが、その他の理論を理論的枠組とする会計研究のほとんどは、1985年中期以降から出現している。

[注]

(1)ロスレンダー(Roslender, 1992)は、複数の章において学際的・批判的会計研究を取り上げているが、管理会計をテーマにした章では、シンボリック相互作用論、労働過程論、ドイツ批判理論、フーコーの研究を理論的枠組にした会計研究を取り上げている。

クーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)は、民間企業または公共部門の組織における管理会計実践を分析した批判的会計研究を検討している。この批判的会計研究には、政治経済学の会計研究、労働過程論の会計研究、ハーバーマスのドイツ批判理論の会計研究、フーコー派の会計研究、ANTの会計研究等が含まれており、主にマルクスとフーコー

の研究に基づく会計研究が含まれている。彼らは、制度論(旧制度派経済学または新制度派社会学)または「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究は、人間の解放・変革の志向性、を持たないと考えるため、それらを枠組とする会計研究を、批判的会計研究に含めていない(Cooper and Hopper, 2007, pp. 209-210)。

アーレンス及びチャップマン(Ahrens and Chapman, 2007a, 2007b)は、管理会計領域の解釈主義的会計研究に含まれるフーコー派の会計研究、ANTの会計研究、ギデنز派の会計研究、実践行動(practice)の理論を理論的枠組とする会計研究を取り上げて検討し、実践行動の理論を理論的枠組とする会計研究を支持する議論を展開している。

ホッパー他(2014)は、学際的・批判的研究を、「マイクロ世界の構築及び会計の解釈または解釈主義」、「会計の言説及びテキストまたはポスト構造主義」、「会計の政治経済学」、「制度論の会計研究」、の4つの理論的枠組に分類し、さらに細分化している。「マイクロ世界の構築及び会計の解釈または解釈主義」には、まず、詳細な定性的研究を行うエスノグラフィックな研究とデータと対話しながら理論を形成するグラウンデッドな(Grounded)研究(解釈主義的会計研究)が含まれる。ここで言うグラウンデッドな研究とは、理論が経験的証拠に基づき、データから生まれることを前提とした研究である。「マイクロ世界の構築及び会計の解釈または解釈主義」には、同様の定性的研究を行うギデنز派の会計研究、ラトウール派の会計研究も含まれる。「会計の言説及びテキストまたはポスト構造主義」には、デリダ(Derrida)派の会計研究やフーコー派の会計研究等を含めている。「会計の政治経済学」には、マルクスの政治経済学の会計研究、ハーバーマス派の会計研究、労働過程論の会計研究を含めている。「制度論の会計研究」には、新制度派経済学、新制度派社会学、旧制度派経済学という様々な制度論を理論的源泉とする研究を含めている。

なお、パクスティ(Puxty, 1993)の内容は本文中で示しているため省略する。

(2)ロスレンダーにとって学際的・批判的会計研究のあるべき将来は、「理解」(=解釈)と「社会変革の追求」(=プラクシス)の再結合(Roslender, 2018, p. 12)である。

(3)管理主義(Managerialism)という用語は和文献ではほとんど利用されていないが、洋文献では一般的に利用されている用語である。ただしこの管理主義という用語は様々な意味で利用されている(Grey, 1996, p. 601)。一般的には、管理主義を1 組織集団における経営者または管理者の利害を守り正当化するイデオロギーと考えるものである。例えば、企業の経済的成果を改善するための経営側の思想や言動、より具体的には労働組合に対する攻撃やコスト削減の特定のシステム・技術の利用等をいう(Tyson, 1998, p. 225. Note 2)。管理主義はより広義の意味を持つ用語としても利用される。グレイによれば、管理主義は特定の世界観・前提に基づいて定義可能である。この世界観・前提とは、世界は経営可能・管理可能であり、経営・管理されなければならないという前提、つまり世界は知られ、統制される対象でなければならないという前提である。この定義によれば、人間主義的な統制であろうと強制的な統制であろうと、また他者に対する統制であろうと自律・自己責任を強調する自己に対する統制であろうと、さらには頭脳労働・肉体労働に対する統制であろうと感情労働に対する統制であろうと、いずれであろうと統制が行われるという点を最大の公約数とみなす(Grey, 1996, pp. 601-604)。

第3章 パラダイム

第1節 バレル及びモーガンのパラダイム

第1項 パラダイム論

会計研究の研究アプローチは、多くの研究者が自覚していない前提または仮定に基づいているため、それらを認識するためにはパラダイムという概念が有効である。このパラダイムは、研究アプローチで利用する理論や方法等の諸前提に係わるため、会計研究の研究対象、研究テーマ、研究結果の解釈等を方向付けるものである(Lukka, 2010, p. 111)。

学際的・批判的会計研究の会計の理論の形成を方向付けるのは、他の学問領域の理論的枠組だけでない。パラダイムも理論的枠組と同様の役割を果たすが、双方は区別することができる。なぜなら、パラダイムは会計の理論またはその理論的枠組の研究アプローチの諸仮定に相当するからである。

学際的・批判的会計研究と伝統的・支配的会計研究(実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究)の間では、会計の理論及び理論的枠組が異なるだけでなくパラダイムも異なる。また学際的・批判的会計研究の間でも、会計の理論及び理論的枠組が異なるだけでなくパラダイムも異なる。

ここでは、最初に、バレル及びモーガン(Burrell and Morgan, 1979) (バレル及びモーガン, 鎌田他訳, 1986)のパラダイム論を取り上げ、同パラダイム論を準用したホッパー及びパウエル(Hopper and Powell, 1985)等のパラダイム論を取り上げる。次にチュア(Chua, 1986)のパラダイム論を取り上げ、最後にラフリン(Laughlin, 1995)のパラダイム論を取り上げる。いずれのパラダイム論も会計の理論または理論的枠組の研究アプローチの諸仮定に相当するパラダイムを識別し、その諸仮定の組み合わせからなる理論的分類図式を提示している。

複数の学際的・批判的会計研究者は、会計研究の研究アプローチの特徴を識別するために、会計の理論またはその理論的枠組の研究アプローチの諸仮定に相当するパラダイムを識別した。その際に同会計研究者は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム及び理論的分類図式を利用した。多様な組織理論または社会理論の研究アプローチの諸仮定であるパラダイムを識別し、その諸仮定の組み合わせからなる理論的分類図式を提示したバレル及びモーガン(1979)は、会計の理論及び理論的枠組の研究アプローチの諸仮定であるパラダイムを識別し、その諸仮定の組み合わせからなる理論的分類図式を提示する研究においても準用できたからである。学際的・批判的会計研究の研究アプローチのパラダイムや理論的分類図式を識別する研究は1980年代から始まっており、その理論的枠組を識別する研究が始まった時期と重なっている。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論では、パラダイムは、研究アプローチにおける社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定または諸仮定の組み合わせを指す。ただし、パラダイムという用語は、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定の組み合わせから作成される理論的分類図式の全体またはその一部を指す場合にも利用される。この理論的分類図式の一部に相当する特定の平面は、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定を

軸として作成され、その諸仮定の特定の組み合わせを示すため、これらの諸仮定を基礎とする理論や理論的枠組を分類でき位置付けることができる。

バレル及びモーガンによれば、あらゆる理論は「何らかの科学哲学ならびに社会の理論を基礎にしている」（鎌田他訳, 1979, p. 2）。彼らによれば、組織理論または社会理論等の研究アプローチを特徴付けるのが、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定である。バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論では、社会科学の性質に関する諸仮定は、存在論、認識論、人間の自由意志と環境の関係性(以下、人間の本性)、方法論における主観と客観の仮定である。社会の性質に関する諸仮定は、社会の現状維持(Regulation)または社会の変革(Radical Change)の仮定である(詳細は後述)。

社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定の組み合わせで作成する理論的分類図式は、全部で4つの平面に区分している。平面の横軸は右側と左側の2つに区分し、そこに社会科学の性質に関する諸仮定の主観と客観を重ね合わせる。他方平面の縦軸は上側と下側の2つに区分し、そこに社会の性質に関する諸仮定の現状維持と変革を重ね合わせる。この4つの平面は、主観・現状維持、主観・変革、客観・現状維持、客観・変革、という組み合わせとなり、4つの「社会学」のパラダイムと呼ばれる。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論では、4つの「社会学」のパラダイムの1つは、主流の「社会学」である「機能主義社会学」のパラダイムである。他の3つの「代替的社会学」のパラダイムは、「解釈主義社会学」のパラダイム、「ラディカル人間主義社会学」のパラダイム及び「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムである。これらの「社会学」は、同一または類似する表記の用語と区別するため以下でも引用符号付きで表記する(以下、新谷, 2019, pp. 4-5参照)。

バレル及びモーガンの(1979)のパラダイム論では、4つの「社会学」または4つの平面からなる理論的分類図式の中に複数の社会理論と組織理論を位置付けている(鎌田他訳, 1986, pp. 36-37)。バレル及びモーガンは、「機能主義社会学」のパラダイム中に、客観主義、社会システム理論及び社会的行為理論(理解の理論)等の社会理論を位置付け、客観主義、社会システム論、官僚制の逆機能理論、行為準拠枠及び多元論等の組織理論を位置付けている。「解釈主義社会学」のパラダイムの中に、現象学、現象学的社会学及び解釈学等の社会理論を位置付け、エスノメソドロジーと現象学的シンボリック相互作用論の組織理論を位置付けている。「ラディカル人間主義社会学」のパラダイム中に、フランス実存主義やドイツ批判理論等の社会理論を位置付け、対抗的組織理論という独自の名称を付与した組織理論を位置付けている。「ラディカル構造主義社会学」のパラダイム中に、マルクスの政治経済学、現代地中海マルクス派や紛争理論等の社会理論を位置付け、ラディカル組織理論という独自の名称を付与した組織理論を位置付けている。ブレイヴァマン等の労働過程論は、このラディカル組織理論に含まれる。

4つの「社会学」を構成する諸仮定とは、社会科学の性質に関する主観対客観の4つの仮定(唯名論と実在論を両極とする存在論/反実証主義と実証主義を両極とする認識論/主意主義と決定論を両極とする人間の本性/個性記述の方法と法則定立的方法を両極とする方法論)と社会の性質に関する1つの仮定(現状維持(regulation)と変革(radical change)を両極とするもの)である。以上の4つの「社会学」の諸仮定をより詳細に説明すると次のようになる(Burrell and Morgan, 1979 ; 坂下, 2002 ; 新谷, 2011b)。

存在論に関して客観的立場の実在論は、社会的世界がその成員の認識から独立した客観的実在と仮定する立場であり、主観的立場の唯名論は、社会的世界が複数の成員の合意的意味世界と仮定する立場である、人間の自由意志と環境との関係性(人間の本性)に関して主観的立場の主意主義は人間の行動がその自由意志によると仮定する立場であり、客観的立場の決定論は人間の行動が完全に環境によって決定されると仮定する立場である。

認識論に関して客観的立場の実証主義は、研究者が探究する社会的世界の外側から確認される現象間の規則性や因果関係性により、その世界の現象を説明または予測できると仮定する立場であり、主観的立場の反実証主義は、社会的世界は探求しようとする対象の活動に直接関与しているその成員の視点(内部者の視点)からのみ理解できると考え、研究者はその成員の1次的解釈を2次的に再構成すると仮定する立場である。反実証主義も実証主義もいずれも経験主義であるが、研究者自身が社会的世界を直接認識するのが実証主義、社会の成員による世界の認識を研究者が2次的に再構成するのが反実証主義である(坂下, 2002, p. 59)。

合理主義(理性が知識・理論の源泉であり、実践でも理性が行為の導き手であるという立場)と異なる経験主義は、知識・理論の源泉が経験にあり、その検証は経験に依存するという立場である。ただしこの経験主義には、「不当に歪められた経験主義」も含まれる。それは、理論の役割を軽視し、経験的データの収集と処理だけを重視して、これになじまない事実や解釈等の問題を回避する傾向である(森岡他, 1993, pp. 356, 446)。この「不当に歪められた経験主義」は数量を扱う定量的研究だけでなく、言語等を扱う定性的研究の一部にも存在している(Armstrong, 2008, pp. 871-872. アームストロングは、経験主義ではなく実証主義という用語を利用している)。

方法論に関して客観的立場の法則定立アプローチは、社会的世界の規則性や因果関係性を発見することを仮定するアプローチであり、主観的立場の個性記述アプローチは研究対象である社会の成員の解釈図式を理解することを仮定するアプローチである。法則定立アプローチに含まれる方法は、仮説設定・統計的検証等の科学的方法・定量的方法である。個性記述アプローチに含まれる方法は、フィールド研究や歴史研究等の定性的方法である。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論では、理論、理論的枠組の研究アプローチが社会科学の性質と社会の性質に関する仮定の選択の結果であることを強調している。

4つの「社会学」は、社会科学の性質に関する主観対客観の4つの仮定に関して選択をする。社会科学の性質に関して客観を選択する「機能主義社会学」と「ラディカル構造主義社会学」は、実在論、実証主義、決定論、法則定立的方法を選択する。主観を選択する「解釈主義社会学」と「ラディカル人間主義社会学」は、唯名論、反実証主義、主意主義、個性記述的方法を選択する。

「機能主義社会学」の機能とは、組織・社会等の全体の維持のために役立つことを指し、機能主義とは、特定の現象の存在・存続を、その対象が組織・社会等の全体の維持のために果たす役割から説明する考え方である。「解釈主義社会学」の「解釈」とは、研究者が社会の成員の理解や解釈を方法的原理として採用する社会科学の名称に利用される概念である(新谷, 2011b, p. 175)。

4つの「社会学」は、社会の性質に関する1つの仮定についても選択をする。社会の性質に関して社会的世界の現状維持の仮定を選択するのは、「機能主義社会学」及び「解釈主義社

会学」である。「機能主義社会学」は社会的世界の秩序を調和的な社会統合(個々の集合体または個人が統一の集合体に統合化される)の産物と考え、「解釈主義社会学」はそれを社会の成員による社会的構築の産物と考える。他方社会の性質に関して社会的世界の変革の仮定を選択するのは、「ラディカル人間主義社会学」及び「ラディカル構造主義社会学」である。前者と後者はいずれも、社会的世界の秩序を資本主義社会における一方から他方への支配・統制の産物と考え、「ラディカル人間主義社会学」はその上部構造(イデオロギー及び意識と政治・国家・法律)を問題にし、「ラディカル構造主義社会学」はその下部構造または経済構造(生産関係及び生産力)を問題にする。

第2項 伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究のパラダイム

複数の学際的・批判的会計研究者は、会計の理論及び理論的枠組の研究アプローチのパラダイムと理論的分類図式を示すために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論(パラダイムと理論的分類図式)を利用した。ここでは、その研究の典型としてホッパー及びパウエル(Hopper and Powell, 1985)とディラード及びベッカー(Dillard and Becker, 1997)を取り上げる。いずれも管理会計研究の研究アプローチのパラダイムと理論的分類図式を識別した研究である。

ホッパー及びパウエル(1985)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を利用して、伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究における研究アプローチのパラダイムと理論的分類図式を提示する最も詳細な研究である。

ホッパー及びパウエル(1985)によれば、主流の管理会計研究と学際的・批判的管理会計研究における理論的枠組または方法の理論を識別する場合には、組織理論が重要であり、その組織理論の研究アプローチを特徴づけるパラダイムを識別したバレル及びモーガン(1979)が重要になる。彼らは管理会計研究または管理会計の理論の理論的枠組として組織理論が重要である主張している。彼らによれば、主流の管理会計研究の研究アプローチのパラダイムは「機能主義社会学」のパラダイムであり、学際的・批判的管理会計研究のそれらは「解釈主義社会学」のパラダイムと「ラディカル社会学」のパラダイムである。

彼らは、バレル及びモーガン(1979)のいう「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムと「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムの双方を結合するために「ラディカル社会学」のパラダイムという概念を設定した(Hopper and Powell, 1985, p. 454)。バレル及びモーガン(1979)による双方の区別は、マルクスの前期の業績と後期の業績に認識論的断絶(主観重視の業績と客観重視の業績)があると考えられるマルクス派の研究者を支持したものであるが、ホッパー及びパウエル(Hopper and Powell, 1985)による双方の統合は、主観と客観の統合をマルクスの業績とみる他のマルクス派の研究者の見解を支持したものである。

ホッパー及びパウエル(1985)は、管理会計研究または管理会計の理論の研究アプローチが、バレル及びモーガン(1979)の識別した組織理論または社会理論を理論的枠組としていることを明らかにしている。

標準原価、予算管理等を扱う伝統的管理会計研究は、組織理論または社会理論の客観主義(古典的管理論やクローズドシステム理論等)を理論的枠組にし、会計の逆機能の研究、

会計の社会心理学的研究、オープンシステム論や条件適合理論に基づく管理会計研究は、組織理論・社会理論の社会システム論を理論的枠組にし、利害・対立に焦点を当てる管理会計研究(その価値判断を行わない研究)は、組織理論・社会理論の多元論を理論的枠組にしており、いずれの管理会計研究も「機能主義社会学」のパラダイムに基づいている(Hopper and Powell, 1985, pp. 433-445)。

学際的・批判的会計研究における一方の管理会計研究は、組織理論または社会理論のシンボリック相互作用論、制度論、非合理主義の組織理論を理論的枠組にしており、「解釈主義社会学」のパラダイムに基づいている(ibid., pp. 445-449)。ホッパー及びパウエル(1985)は、バレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式に修正を加え、制度論の組織理論と非合理主義の組織理論を新たに位置付けている。

バレル及びモーガン(1979)は、旧制度派社会学(組織理論)のセルズニック(P. Selznic)やグールドナー(A. W. Gouldner)の理論を「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる組織理論に含めていたが、ホッパー及びパウエルは、メーヤー及びローワン(Meyer and Rowan, 1977)等の新制度派社会学(組織理論)を「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる組織理論に含め、マーチ及びオルセン(March and Olsen, 1976)等による合理主義的前提を問題にする非合理主義の組織理論も「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる組織理論に含めている。つまりホッパー及びパウエルは、解釈主義的会計研究の理論的枠組に相当する「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる組織理論の範囲を拡大し、解釈主義的会計研究の範囲を拡大している。

学際的・批判的会計研究における他方の管理会計研究は、組織理論または社会理論のマルクス及びマルクス派の研究、労働過程論またはドイツ批判理論を理論的枠組にし、「ラディカル社会学」のパラダイムに基づいている(ibid., pp. 449-455)。

ホッパー及びパウエル(1985)は、「機能主義社会学」のパラダイムに基づく会計研究を「機能主義アプローチ」の会計研究、「解釈主義社会学」のパラダイムに基づく会計研究を「解釈主義的アプローチ」の会計研究、「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムと「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムを統合した「ラディカル社会学」のパラダイムに基づく会計研究を「ラディカルアプローチ」の会計研究と呼んでいる。

学際的・批判的会計研究の理論的枠組には、フーコーの研究、ギデンズの構造化の理論等もあるが、ホッパー及びパウエル(1985)の場合には、バレル及びモーガン(1979)と同様に、それらを取り上げていない。したがって、それらが位置付けられるパラダイムを識別していない。

ディラード及びベッカー(1997)は、バレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式の上に、フーコーの研究とギデンズの構造化の理論を新たに位置付けただけでなく、同理論的分類図式に位置付けられないプラクシス志向の研究等があることも指摘した⁽¹⁾。

ディラード及びベッカー(1997)は、フーコーの研究、制度論、ギデンズの構造化の理論を理論的枠組とする会計研究も取り上げ、これらの3種類の理論的枠組の全部を、バレル及びモーガン(1979)の「解釈主義社会学」のパラダイムに新たに位置付けている。つまり、ディラード及びベッカー(1997)は、フーコーの研究等の3種類の理論的枠組を「解釈主義社会学」のパラダイムの中に新たに位置付け、それらを理論的枠組とする会計研究を解釈主義的会計研究とみなすため、解釈主義的会計研究の範囲を拡大している。また、ディラ

ード及びベッカー(1997)は4つの「社会学」またはパラダイムに位置付けられないものとして、ポストモダニズムとジェンダーまたは人種・民族の差別に関わる研究を挙げている。

ディラード及びベッカー(1997)は、バレル及びモーガン(1979)の識別した4つの「社会学」のパラダイムとほぼ同様の名称を会計研究にも利用している。つまり、「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる理論的枠組を採用する会計研究を「機能主義的見方」の会計研究、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる理論的枠組を採用する会計研究を「解釈主義的見方」の会計研究、「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムまたは「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムに位置付けられる理論的枠組を採用する会計研究を「ラディカル構造主義」の会計研究または「ラディカル人間主義」の会計研究と表現している。

なお、伝統的な会計研究も現代の支配的な実証主義的会計研究も「機能主義社会学」のパラダイムの諸仮定を採用しており、機能主義的会計研究と呼ぶことができる。バーチェル他(Burchell et al., 1980)やAAAJの創刊号の編集記が指摘するように、伝統的な規範的会計研究は「機能主義社会学」のパラダイムの諸仮定を利用している。またホッパー及びパウエル(1985)やディラード及びベッカー(1997)によれば、伝統的管理会計研究も「機能主義社会学」のパラダイムの諸仮定を利用している。さらにホッパー他(Hopper et al., 1995)によれば、実証主義会計理論研究も「機能主義社会学」のパラダイムの諸仮定の多くを採用している。また後述するチュア(1986)もいうように、実証主義会計理論研究以外の実証主義会計研究も「機能主義社会学」のパラダイムの諸仮定の多くを採用している。

ホッパー及びパウエル(1985)及びディラード及びベッカー(1997)と類似する研究に、クーパー(Cooper, 1983)、ラフリン及びロウ(Laughlin and Lowe, 1990)、マッキントッシュ(Macintosh, 1994)、ランバート及びラプスレイ(Lambert and Lapsley, 2006)等があり、いずれもバレル及びモーガン(1979)のパラダイムが利用されている⁽²⁾。

しかし、ホッパー及びパウエル(1985)及びその他の学際的・批判的会計研究者が利用したバレル及びモーガン(1979)のパラダイム論(パラダイム及び理論的分類図式)には、いくつかの問題点が含まれていた。その主要な問題点は2点ある。第1は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム自体または理論的分類図式自体の問題点である。第2は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムまたは理論的分類図式が1980年代以降に出現する学際的・批判的会計研究の多様な理論及び理論的枠組を位置付けるために作成されたものではないことに由来する問題点である。

第1の問題点は2つに分かれる。一方の問題点は、主観と客観の相互対立を克服する研究アプローチの試みがあるにもかかわらず研究アプローチの諸仮定を主観と客観のいずれかに分類する2項対立モデルを利用していること、である。他方の問題点は、4つの「社会学」が相互に排他的で比較も総合もできないという相対主義的立場を表明しながら、それらの競合する「社会学」のパラダイムを評価する特権的な立場(4つの「社会学」以外の第5の立場)を堅持していること、である(Chua, 1986, pp. 604-605, 626-627)。なお、前者の問題点への部分的対策(「ラディカル社会学」の導入)はホッパー及びパウエル(1985)によりすでに採られていた。

第2の問題点は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムまたは理論的分類図式が1979年までの組織理論または社会理論を位置付けることのできるものであって、1980年代以降

に出現する学際的・批判的会計研究の多様な理論及び理論的枠組を位置付けるためのものではなかったことである。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイムを準用して、主に管理会計研究の領域のパラダイムを識別する研究は行われてきた。多くの組織理論と社会理論は管理会計研究の理論的枠組とみなすことができたため、管理会計研究のパラダイムを識別するために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム及び理論的分類図式が有効であった。

しかし、管理会計研究では、バレル及びモーガン(1979)が識別していなかった組織理論または社会理論を理論的枠組としている会計研究がある。このため、一部の学際的・批判的会計研究者は、その組織理論または社会理論を解釈主義的会計研究の理論的枠組として識別し、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けることを試みてきている。この試みは、制度論、非合理主義の組織理論、フーコーの研究、ギデンズの構造化の理論の4つをすべて「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付け、解釈主義的会計研究の範囲を拡大した。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイム及び理論的分類図式は、財務会計研究や監査研究の理論的枠組やパラダイムを識別するために、ほとんど利用されなかった。ディラード及びベッカー(1997)がいったように、管理会計研究の領域であっても、ポストモダンの理論やジェンダーやポストコロニアリズムの理論等を、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムに位置付けることは困難であった。つまり、同パラダイムにプラクシス志向の会計研究の全部を位置付けることも困難であった。社会的性差による差別にさらされてきた人々の視点に立つジェンダーの研究は、様々なジェンダーの理論を形成してきているが、そのアプローチは、文化的側面からのアプローチと経済的側面からのアプローチ等に分かれる。植民地支配による差別にさらされてきた人々の視点に立つポストコロニアリズムの研究は、植民地であった時代から植民地から独立した現在にいたるまで存在してきた西欧の文化の植民地主義等を分析し、様々なポストコロニアリズムの理論を形成してきた。

後述するチュア(1986)とラフリン(1995)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムの問題点を回避してそれに代わる会計研究のパラダイムを提示する2つの試みである。

第3項 批判的会計研究及びプラクシスの会計研究

ホッパー及びパウエル(1985)のいう批判的会計研究、ディラード及びベッカー(1997)のいうラディカル構造主義の会計研究またはラディカル人間主義の会計研究の理論的前提には、それぞれのパラダイムが想定されているが、共通する理論的前提の1つは、社会の性質に関する仮定の「社会変革(Radical Change)」である。また双方のパラダイムの理論的源泉であるマルクスは、『フォイエルバッハに関するテーゼ』の11番目の中で、哲学の役割が世界の解釈・理解ではなく世界を変えることにある (Cooper and Hopper, 2007, p. 210)と述べており、研究または理論には、世界を変革する志向が求められている。

CPAの編集記に示された研究または理論の前提として批判と介入が仮定されている会計研究を、本論文では、プラクシス志向の会計研究と表現している。このプラクシス志向の会計研究の多くはマルクス派の理論(「会計の政治経済学」及びマルクスの政治経済学、労働過程論、ドイツ批判理論等)に基づくかもしれないが、それらに基づくことを必ずしも条件としていない。したがって、ここで言う批判的会計研究、批判と介入のための会計研究、

プラクシス志向の会計研究には、バレル及びモーガン(1979)の「ラディカル構造主義社会学」または「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムに位置付けられない部分が含まれている。

以下で詳しく説明するように、本論文では、批判的会計研究という用語を広義及び狭義2通りの意味で利用しているが、いずれの場合も批判的会計研究は学際的・批判的会計研究に含まれる。批判的会計研究という用語を狭義の意味で利用する場合は、同会計研究がマルクス派の会計研究を指す場合とする。批判的会計研究という用語を広義の意味で利用する場合は、同会計研究がマルクス派の会計研究を中心とする会計研究、批判と介入を進める会計研究、またはプラクシス志向の会計研究と同義とする。この後者の場合、批判的会計研究という用語を広義の意味で利用する場合には、批判的会計研究の意味・範囲が論者によって異なることは避けられない。このためその理論的基礎の共有が求められる。

広義の意味の批判的会計研究であるマルクス派の会計研究を中心とする会計研究、批判と介入の会計研究、またはプラクシス志向の会計研究の意味・範囲は必ずしも合意が得られていない。例えば、批判的会計研究の意味・範囲を巡り、ロスレンダー及びディラード(Roslender and Dillerd, 2003)、ブロードベント及びラフリン(Broadbent and Laughlin, 2013)、ホッパー及びブイ(Hopper and Bui, 2016)等の中で論争または見解の不一致がある。

一方のロスレンダー及びディラードは、批判的会計研究という用語の意味を2点指摘する。第1に批判的会計研究は、バレル及びモーガン(1979)の「ラディカル構造主義社会学」または「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムに位置づけられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究である。第2に批判的会計研究は、プラクシス志向の会計研究であるが、特に社会経済体制の変革のプログラムまたは政治的活動を前提とする会計研究である(Roslender and Dillerd, 2003, p. 338)。

他方のブロードベント及びラフリン(2013)やホッパー及びブイ(2016)等は、ロスレンダー及びディラード(2003)の第2の見解のみに異議を表明する。ブロードベント及びラフリンのいう批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究とは、会計関連の社会的制度・行為に対して介入して、その変革を間接的にまたは直接的に導く可能性のある研究(調査・発表等含む)である(Broadbent and Laughlin, 2013, p. 3)。また、具体的な例示を示すホッパー及びブイのいう批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究とは、権力による支配、搾取、非公正のプロセスを促進する会計の役割を解明する会計研究、公共政策の策定・実施等において、会計が様々な差別(階級による差別、ジェンダーによる差別、人種・民族による差別、植民地人(現地住民)に対する差別等)と関連することによって生み出される周縁化される人々、不利な立場に置かれる人々の声を代弁する会計研究(Hopper and Bui, 2016, p. 12)である。

本論文では、プラクシス志向の会計研究が、ブロードベント及びラフリン(2013)やホッパー及びブイ(2016)の見解に示された会計研究であると考えており、またそれがCPAの編集記で言う批判と介入の会計研究と一致すると考えている。このプラクシス志向の会計研究または批判と介入の会計研究が広義の意味での批判的会計研究と考えている。

しかし、広義の意味の批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究を、バレル及びモーガン(1979)の「ラディカル構造主義社会学」または「ラディカル人間主義社会学」のパラダイムの社会理論等(マルクスの理論及びマルクス派の理論)、を理論的枠組とする会

計研究に限定しない場合には、その意味・範囲は論者によって異なる。

例えば、批判会計研究またはプラクシス志向の会計研究(より厳密には「批判理論的管理会計研究(Critical Theorising in Management Accounting Research)」)を、マルクス派の理論を理論的枠組とする会計研究に限定しないクーパー及びホッパーは、同会計研究の中に、マルクス派の理論を理論的枠組とする会計研究だけでなくフーコーの研究を理論的枠組とする会計研究(ラトゥールの研究と結合した場合も含む)も含めており、制度論(制度派経済学または制度派社会学)と「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究を、批判的会計研究に含めていない(Cooper and Hopper, 2007, pp. 209-210)。

広義の意味の批判会計研究またはプラクシス志向の会計研究の意味・範囲を巡る見解の相違を回避または縮小するためには、その理論的基礎の共有が有効である。クーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)、クーパー及びモーガン(Cooper and Morgan, 2008)、ディラード及びヴィンナリ(Dillard and Vinnari, 2017)は、プラクシス志向の会計研究の理論的基礎として、フライヨルグ(B. Flyvbjerg)著(2001)『実践知的社会科学(Phronetic Social Science)』を挙げている。

クーパー及びホッパー(2007)は、批判的会計研究と表現する会計研究(権力と対立を強調し、社会的改良を志向する研究、または権力及び対立を問題とみなす研究で、解放・変革の志向性を持つ会計研究)が、フライヨルグ(2001)を理論的基礎としていることを明示している。ただクーパー及びホッパー(2007)は、その理論的基礎と批判的会計研究の関連性を詳しく説明していない。

しかし、クーパー及びモーガン(2008)は、批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究の理論的基礎とみなされる「実践知的社会科学」を次のように説明していた。「実践知的社会科学」の中の「実践知」は、特定の目的を持ち特定のコンテキストの中で、科学的知識と技術的知識という2つの知識を適用する場合の知識及び知恵のことであり、社会的・政治的主体の判断や意思決定において伴われる政治的で知的な行為である (Cooper and Morgan, 2008, p. 163)。

クーパー及びモーガンの理解によれば、「実践知的社会科学」における社会学者は、価値の研究(特定の価値の実現の研究)を採用し、組織的・経済的・社会的活動に関与する人々の価値・利害・権力(意思決定及び相互行為の場合の投入要素であり、それらの産物)の研究が求められる (ibid., pp. 163-164)。「実践知的社会科学」の目的は、経験的に検証可能な知識を獲得することではなく、実務家及び他の研究者との社会的対話のための材料を獲得することにある。社会学者には、何が望ましいのか、誰にとってそうなのか、なぜそうなのか、を分析することが求められる。社会学者の貢献は、コミュニケーションの説得力及び妥当性を評価できる対話の参加者・当事者(実務家及び他の研究者)によって判断される (ibid., pp. 164-165)。

一方ディラード及びヴィンナリ(2017)も、フライヨルグ(2001)『実践知的社会科学』の内容を検討し、彼らの理解に基づくプラクシス志向の会計研究を提示している。ディラード及びヴィンナリは、クーパー及びモーガン(2008)と同様に、プラクシス志向の会計研究の理論的基礎を「実践知的社会科学」に求めている。ディラード及びヴィンナリによれば、プラクシス志向の会計研究は、特定の不公正、不公正と結びつく価値及び利害、不利

益の犠牲を被る特定の集団、不公正の原因である特定の集団及び制度、を明らかにし、それを変革するための社会的行為(プラクシス)を明らかにする研究、である(Dillard and Vinnari, 2017, p. 91)。

『実践知的社会科学』は、行為様式として何が人類にとって望ましいものか、に関わり、特定の価値の実現、またはそれを特定の社会的行為(プラクシス)と結びつける価値合理性(つまり価値に導かれる行為の価値合理性)を問う。現在の現実はどのようにしたら別の現実になりうるか、現実を変えるためには社会的行為(プラクシス)が必要である。ただし、最終的解答または単一の解答を見つけることができないという認識も必要である。社会的行為(プラクシス)のためには、現在の現実の状況、すなわち、価値や利害の状況、それに伴う権力関係、誰が利益を得て、損失を被るのか、問題やリスクは何か、を調べる必要がある。この社会科学の目的は、経験的に検証可能な知識を獲得することではなく、社会的対話と社会的行為(プラクシス)のための材料を獲得することである(ibid., p. 90)。

第2節 チュアのパラダイム

第1項 パラダイム論

チュア(1986)は、学際的・批判的会計研究(及び主流の会計研究)のアプローチの特徴を識別するために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を基礎にしたがらもそれらの問題点を回避する形の新しいパラダイムと理論的分類図式を提示し、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論とは異なるパラダイム論を提示した。ただし、チュア(1986)はパラダイムという用語を利用せず、その代わりに「信念」または「支配的前提」という用語を利用している。

チュア(1986)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム及び理論的分類図式と異なる形で、研究のアプローチの特徴付けを可能にする「信念」または「支配的前提」とそれに基づく理論的分類図式を提示した。会計研究の多用な研究アプローチの特徴に関する相対的な位置付けを示すために、会計学者が初めて提示した「信念」または「支配的前提」(パラダイム)と理論的分類図式である。

チュア(1986)のパラダイム論は、「主流」の会計研究、「解釈主義的見方」の会計研究、「批判的見方」の会計研究、という3種類の会計研究のアプローチを特徴付ける諸仮定(パラダイム)として、「認識の信念」、「世界の物理的・社会的現実に関する信念」、「認識と世界の関係に関する信念」または「理論と実践の関係に関する信念」、という3つの信念を識別した。この信念または諸仮定は「支配的前提」とも表現している。この信念または支配的前提の組み合わせが理論的分類図式を構成する。なお3種類の会計研究のアプローチの理論的枠組を取り上げているが、その説明に重点を置いていない。

チュア(1986)のパラダイム論は、主観・客観の2項対立モデルを採用しないだけでなく、相対主義的立場と特権的立場の共存という立場も採用していない。彼女の識別した支配的前提は主観・客観の2項対立モデルではなく、その前提の考察は相対主義的立場ではない。彼女は、「主流」の会計研究の支配的前提、「解釈主義的見方」の会計研究の支配的前提、「批判的見方」の会計研究の支配的前提を識別し、これを利用して主流の会計研究及び解

積主義的見方の会計研究を批判し、批判的見方の会計研究を支持する議論を展開している。

3種類の会計研究のアプローチとその理論的枠組は次のように示している。「主流」の会計研究は、条件適合理論に基づく(実証主義的)管理会計研究、エージェンシー理論を利用する実証主義会計理論研究、効率的市場仮説を利用する(実証主義的)資本市場研究、である。「解釈主義的見方」の会計研究は、主にシンボリック相互作用論の著作を理論的枠組とする会計研究であり、特にポーランド及びポンディ(Boland and Pondy, 1983)を取り上げている。「批判的見方」の会計研究には、マルクス派の理論を理論的枠組とする会計研究だけでなくフーコーの研究を理論的枠組とする会計研究も含まれているが、特にティンカー他(Tinker et al. 1982)を取り上げている。

3つの支配的前提または信念は次のようである(Chua, 1986, pp. 604-605)。第1は認識に関する信念であり、認識論の前提と方法論の前提に細分化される。これらの前提はバレル及びモーガン(1979)のパラダイムに含まれていた認識論、研究方法論、の仮定に類似する。第2は研究の対象である物理的、社会的現実に関する信念であり、存在論、人間の意図と合理性に関するモデル、社会の性質の前提に細分化される。これらの前提は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムに含まれていた存在論、人間の自由意志と環境との関係性(人間の本性)、社会の性質、の仮定に類似する。第3は第1の認識と第2の経験的世界との関係に関する信念、または理論と実践との関係に関する信念である。これらの3つの支配的前提は不変ではなく歴史的なものであり、相互に排他的な2項対立で示されない。

第2項 伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究の信念

まず主流の会計研究の支配的前提を取り上げている。主流の会計研究の第1の認識に関する信念には、理論は当該理論を検証または反証するために利用される観察・経験と独立しているという信念がある。また科学的説明としての仮説演繹法が承認されるという信念、一般化の基礎を提供するために定量的方法によるデータ分析とデータ収集が支持されるという信念がある(ibid., pp. 606-611)。

第2の物理的、社会的現実に関する信念には、経験的現実が客観的であり、主体(及び研究者)の外部に存在するという信念がある。人間は本質的に受け身の客体であり、社会的現実の創造者ではないという信念もある。また個人及び企業に関して効用最大化という単一の目的が仮定され、それらは与えられた目的を合理的に追求すると仮定されている。さらに社会及び組織は本質的に安定的であるという信念がある。逆機能的な対立行動は適切な会計的統制(Control)の設計を通じて管理されうるという信念がある(ibid., pp. 606-611)。

第3の理論と実践との関係に関する信念には、理論または認識(会計理論または会計研究)は目的と手段の二項対立を前提とした場合の手段に関わるという信念がある。例えば、会計は意思決定者の情報要求・目的に関わらず、それを満たす効果的・効率的手段に関わる。また理論または認識は、経験的現象の予測及び制御の技術または手段になる。意思決定者、企業、市場、政府等の既存の制度的構造を当然とする信念がある(ibid., pp. 606-611)。

上記の主流の会計研究の支配的前提には一定の限界がある。第3の信念により、会計士または研究者は意思決定者、企業、または社会の目的に関する問題に関心を持たず、政府、市場、価格、組織に関連する既存の制度的構造を所与のものと考え、その評価または変革

を試みない。こうした中立的立場自体が1つの価値判断に基づく立場であり、結局現状肯定の保守的立場となる(ibid., pp. 610-611)。

第2の信念により、効用最大化を仮定することは、例外なく資本提供者の目的を前提とする。資本提供者または所有者の要求が優先される。また個人または組織の目的を優先する考え方、目的合理的な考え方は問題にされない。しかし人間は事前の目的に向かって努力する行為を行わず、行為に意味を付与するため事後に目的を再構成できる。この場合目的は行為の原因よりもむしろ行為の結果になる。個人または組織の行為及びその過程には可変性や曖昧さが含まれる。さらに組織内部または利害関係者間における利害対立関係・権力関係や政治的交渉が問題にされない(ibid., pp. 611-612)。

第1の信念には、科学哲学の議論に対する認識が欠如している。理論と観察は独立しているのではなく、観察は理論依存的である。観察は競合する理論間の中立的裁定者とはならない。主流の会計研究は、科学的研究(迷信や偏見から人々を救い、自然的・社会的環境と人々との関係を改善する材料を提供しうる研究)を前提にし、経験的現実を予測・制御するための一般化可能な認識・理論を生み出してきている。同会計研究は、会計研究のあり方に厳格で偏向的な制限を課しており、それが抱える問題点を無視し、それとは異なる代替的な研究の可能性を排除してきている(ibid., pp. 612-613)。

次に、解釈主義的見方の会計研究の支配的前提を取り上げている。解釈主義的見方の会計研究の第1の認識に関する信念には、理論は人間の意図の説明を行うために利用されるという信念がある。その理論の適切性は3つの公準により評価されるという信念がある。3つの公準とは、シュッツ(A. Schutz)著(1962)『シュッツ著作集第1巻：社会的現実の問題』が提示した論理的一貫性の公準、主観的解釈の公準、行為者の日常生活の常識的解釈との一致の公準(適合性の公準)である。第1公準は、行為者の日常生活で形成される類型的構成物(1次的構成物=1次的解釈)に基づく研究者の類型的構成物(2次的構成物=2次的解釈)が明確性・明白性を備え、論理的一貫性に準拠することを求める。第2公準は、研究者が行為者の行為やその結果を行為者の主観的意味に即して捉えることを求める。第3公準は、研究者の2次的構成物は、行為者及びその仲間の持つ類型的構成物(1次的構成物)と整合することを求める。日常世界の中の行為者が研究される対象であり、エスノグラフィ、ケース研究及び参与観察が奨励される(ibid., pp. 613-615)。

第2の物理的、社会的現実に関する信念には、社会的現実が創発的(内部の個別的・部分的な要素の相互作用等から全体としての変化が発生・結果すること)であり、主観的に形成されるが、人間間の相互作用を通じて社会的に形成され、客観化されていくという信念がある。また全ての人間の行為は事前の目的または意味を持ちうるが、当該目的または意味は事後に付与されうるし、全ての人間の行為は社会的・歴史的コンテクストに基づきうる。事前はその目的または意味を付与できない、という信念がある。さらに社会的秩序が仮定され、行為者及びその仲間の持つ共通の類型的構成物を通じて、社会的対立が調停される(ibid., pp. 613-615)。

第3の理論と実践との関係に関する信念には、理論の目的は、経験的現象の予測及び制御にあるのではなく、人間の行為に付与された意味を理解すること、社会的秩序が形成され、再形成される過程や方法を理解することにあるという信念がある(ibid., pp. 613-615)。

この解釈主義的見方の会計研究には、3つの長所がある。第1に、会計情報に多様な意

味が付与される可能性、社会的、政治的、歴史的コンテキストによって異なる意味が会計情報に付与される可能性、を捉えることができる。第2に、会計情報の持つ特定の可視性はその対象の社会的現実を形成する側面、同様の可視性が組織の特定の部門の利害を正当化する側面、を捉えることができる。第3に、会計情報を事前の目的達成の一手段とみなす伝統的見解、または対立が必然的に目的達成を阻害する逆機能とみなす伝統的見解、に異議を申し立てることができる (ibid., pp. 617-618)。

しかし、解釈主義的見方の会計研究には3つの短所もある。第1に、理論または説明の適切性を判断する規準を、行為者の1次的解釈と研究者の2次的解釈の一致の範囲に求めることに問題が残されている。第2に、行為者が観察する日常生活を批判的に評価できないため評価の次元を欠いている。第3に、行為者及びその仲間の日常生活で形成される類型的構成物や人間間の相互行為に焦点をあてるために、社会全体の利害対立を無視する傾向がある (ibid., pp. 618-619)。

最後に批判的見方の会計研究の支配的前提を取り上げている。この前提には主観と客観の2項対立の回避が含まれている。第1の認識に関する信念には、理論を判断する基準は常に時間とコンテキストに左右されるという信念がある。社会的な客体の研究には、歴史研究、エスノグラフィ及びケース研究がより一般的に利用されるという信念がある (ibid., pp. 619-622)。

第2の物理的、社会的現実に関する信念では、人間は歴史的に構成される潜在的能力を持つが、その能力の実現は経済的・政治的諸関係(社会的諸関係)のレベルの支配と社会的意識形態のレベルの支配によって妨げられる(疎外される)という信念がある。加えて、社会的客体は、それらの諸関係の総体の中での歴史的発展と変化を研究することを通じてのみ理解されうるという信念がある。また経験的現実客観的・現実的諸関係によって特徴づけられるが、当該諸関係は主観的解釈を通じて変革され、再生産されるという信念がある。さらに人間の意図、合理性及び主体的行為は認められるが、それらが虚偽意識やイデオロギーに左右されるということも前提にして、批判的に分析されるという信念がある。加えて社会には特有の根本的対立があり、それらが社会的、経済的、政治的領域の不公正やイデオロギーを生み出すという信念がある (ibid., pp. 619-622)。

第3の理論と実践との関係に関する信念には、理論には批判の義務があり、この批判は支配とイデオロギーの実践の識別と除去を目的とするという信念がある。したがって意思決定者、企業、または社会の目的に関する問題に関心を持たず、政府、市場、価格、組織に関連する既存の制度的構造を所与のものと考え、その評価または変革を試みないという立場を拒否する。国家や会計専門職等は、中立的な会計情報の作成・監査に貢献する機関や団体とみなすことはできない。批判は、既存の不正な形態を識別し変革するための社会批判である (ibid., pp. 619-624)。

チュア(1986)のパラダイム論は、バレル及びモーガン(1979)の識別した諸仮定を取り込みながら、その問題点を回避するパラダイム論であったが、多くの学際的・批判的会計研究を位置付けることのできないパラダイム論(パラダイムと理論的分類図式)に留まった。ここで位置付けることのできなかった学際的・批判的会計研究のほとんどは、チュア(1986)の発表後の1980年代中期以降から現れてくる学際的・批判的会計研究(ドイツ批判理論の会計研究、多様な制度論の会計研究、ギデンズの構造化の理論、ラトゥールの研究を理論

的枠組とする会計研究等)である。

第3節 ラフリンのパラダイム

第1項 パラダイム論

ラフリン(1995)も、学際的・批判的会計研究(及び主流の会計研究)のアプローチの特徴を識別するために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム及び理論的分類図式を基礎にしながらもそれらの問題点を回避する形の新しいパラダイム及び理論的分類図式を提示し、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論とは異なるパラダイム論を提示した。ただし、ラフリン(1995)もチュア(1986)と同様にパラダイムという用語を利用していない。

ラフリン(1995)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式と異なる形で、さらにはチュア(1986)の「信念」または「支配的前提」とそれに基づく理論的分類図式とも異なる形で、研究のアプローチの特徴付けを可能にする仮定とそれに基づく理論的分類図式を提示した。会計研究の多用な研究アプローチの特徴に関する相対的な位置付けを示すために、会計学者が改めて提示した仮定(パラダイム)と理論的分類図式である。しかし、ラフリン(1995)は、先行研究であるチュア(1986)のパラダイム論に関して評価を全く行っていない。

ラフリン(1995)のパラダイム論は、会計研究の理論的枠組の6つ、すなわち、「実証主義」、「ブルーマーのシンボリック相互作用論」、「構造化の理論」、「フランス批判理論」、「マルクス派」及び「ドイツ批判理論」の研究アプローチに焦点をあて、その研究アプローチを特徴付ける諸仮定(パラダイム)として、3次元の3段階の仮定を識別した。この3次元の3段階の仮定から構成される全部で27個の立方体を理論的分類図式として提示した。研究アプローチを特徴付ける諸仮定に主観・客観の2項対立モデルを採用していない。

研究アプローチを特徴づける諸仮定として識別した3つの次元は、理論の次元(経験的データを結合する以前の理論化の段階)、方法論の次元(研究過程自体の理論化の段階または方法論の理論化の段階)、現状維持・社会変革の次元(現状批判及び変革の必要性が求められる段階)である。それぞれの次元は強(H:High)、中(M:Mediam)、弱(L:Low)の3段階に区別されるが、厳密に測定可能ではない。

3次元の3段階の仮定から構成される全部で27個の立方体(理論的分類図式)の中の1立方体は、(第1次元の特定の段階:第2次元の特定の段階:第3次元の特定の段階)と表記できる。例えば、(H:M:L)とは、第1次元が強段階、第2次元が中段階、第3次元の弱段階、を指す。

3次元で3段階の立方体から構成される27個の立方体のうち、会計研究の理論的枠組の研究アプローチが位置づけられる立方体は全部で5個(「実証主義」、「ブルーマーのシンボリック相互作用論」、「構造化の理論」、「フランス批判理論」、「マルクス派」及び「ドイツ批判理論」)であり、そのうち学際的・批判的会計研究の理論的枠組が位置づけられる立方体は全部で4個である。

この3次元で3段階の立方体を2次元の平面で表現したものが、図1である。平面の縦軸は方法論の次元の選択肢として3段階、横軸は理論の次元の選択肢として3段階を示し

ており、括弧内の表記は社会変革の次元の選択肢として3段階を示している。

		理論の選択(経験的データを結合する以前の理論化の段階)		
		強	中	弱
方法論の選択 (研究過程自体の 理論化の段階)	強	実証主義(弱)		
	中		ドイツ批判理論(中)	
	弱	マルクス派(強)	構造化理論(弱)	ブルーマーのシンボリック 相互作用論(弱)
			フランス批判理論(弱)	
括弧内の表記の社会変革の選択(現状批判及び変革の必要性が 求められる段階)				
図1	ラフリン(1995)の理論的分類図式を利用したラフリン(1995)による 研究アプローチ位置付け			
(出典)	ラフリン(1995,p.70)を一部修正して作成			

理論の次元は、経験的データを結合する前の理論化の3段階から選択される。これには世界の性質に関する選択(バレル及びモーガン(1979)の存在論の選択)、何が知識を構成するのか、知識は研究・調査の中心とどのように関連するのか、に関する選択(バレル及びモーガン(1979)の認識論の選択)、が含まれている。ここでの理論的前提は存在論と認識論を指す。経験的データを結合する前の理論化の強段階では、世界が、観察者から独立して存在する物質的世界・実在的世界、一般化が可能な世界であると仮定されている。経験的データを結合する前の理論化の弱段階では、世界は物質的世界・実在的世界ではなく人間の心の投影(projection of mind)の世界であり、心の投影が異なる故に世界の一般化は不可能であると仮定されている(Laughlin, 1995, pp. 66-68)。

方法論の次元は、研究過程自体の理論化または方法論の理論化の3段階から選択される。これには、発見の過程における観察者の役割に関する選択(バレル及びモーガン(1979)の人間の自由意志と環境との関係=人間の本性の選択)、発見方法の性格を定める理論的定義(Theoretical Formality)に関する選択(バレル及びモーガン(1979)の研究方法論の選択)、が含まれている。ここでの理論的前提は人間の本性と研究方法を指す。

研究過程自体の理論化または方法論の理論化の強段階では、研究過程自体が厳密に定められ(理論化され)、観察者がどのように見るべきかの理論モデルまたは理論的定義(定義された調査方法)に従うため、観察者は事前に設定された一連の方法の技術を適用するだけであり、観察の過程にほとんど無関係で、観察者の主観性や偏向がほとんど役割を果たさない。研究過程自体の理論化または方法論の理論化の弱段階では、一連の理論的ルール及び手続きに従うことで生じる問題を回避するため、観察者は観察の過程に直接に自由に関わることが認められ、観察者自身の認識の技術を利用することが奨励され、知覚の相違を確保するように試みられる(ibid., pp. 66-68)。

現状維持・社会変革の次元(現状維持から社会変革までの次元)は、現状批判及び変革の必要性が求められる水準の選択であり、研究対象の変革を意図して研究を行うか、同対象

の現状維持の立場で研究を行うかの選択である(バレル及びモーガン(1979)の社会の性質の仮定に関する選択)。その強段階では、研究対象の社会変革の必要性を考慮しており、その弱段階では、現状維持に満足しており、その中段階では、社会変革の可能性がありうるとしても、現状を維持する(ibid., pp. 66-68)。

他方でラフリン(1995)のパラダイム論は、立方体に位置付ける複数の理論的立場の理論的源泉または理論的系譜図も識別している。この理論的立場を示す用語と同一または類似する表記の用語と区別するためここでは引用符号付きで表記している。

複数の理論的立場の思想に影響を与えた源泉の思想家・理論家として識別されたのは、カント(I. Kant)、コント(A. Comte)、ヘーゲル(G. Hegel)、フィヒテ(J. Fichte)、ウェーバー(M. Weber)、マルクス(K. Marx)及びニーチェ(F. Nietzsche)である。

理論的系譜図は、17世紀の大陸合理主義とイギリス経験主義の双方を批判的に検討した2人の哲学者、実証主義哲学のコントと観念論哲学のカントを出発点としている。一方のコントの理論的系譜上には、「実証主義」を含む4つの最終的派生物が現れる(ibid., p. 71)。他方のカントの理論的系譜はヘーゲルとフィヒテに分かれる。カント及びヘーゲルの系譜は、ヘーゲル右派とヘーゲル左派に分かれ、ヘーゲル左派の系譜上にマルクスが現れ、その最終的派生物として「マルクス派」と「ドイツ批判理論」が現れる。カント及びヘーゲルの系譜上にはニーチェも現れ、その最終的派生物として「フランス批判理論」が現れる。カント及びフィヒテの系譜上には、フッサール(E. Husserl)を経由して、「ブルーマーのシンボリック相互作用論」を含む2つの最終的派生物が現れる。またカント及びフィヒテの系譜では、デュルタイ(W. Dilthey)、ウェーバー(Weber)を経由して、ギデンズの「構造化の理論」を含む3つの最終的派生物が現れる(ibid., pp. 72-73)。

ラフリン(1995)が識別した会計研究の理論的枠組または方法の理論とコント及びカントを出発点とする系譜図上の最終的派生物の多くは同一のものである。しかし、系譜図上の最終的派生物の中には、伝統的・支配的会計研究及び学際的・批判的会計研究と直接関連しない理論的枠組または方法の理論も含まれている。ここではそれらの説明をほぼ割愛する。それらとは、コントの理論的系譜上の「実証主義」以外の3つの最終的派生物(实在論、規約主義、道具主義)、カント及びフィヒテの系譜上でフッサールを経由して現れる「ブルーマーのシンボリック相互作用論」以外の1つの最終的派生物(エスノメソドロジー)、同系譜上でデュルタイ、ウェーバーを経由して現れる「構造化の理論」以外の2つの最終的派生物(クーン(M. H. Kuhn)のシンボリック相互作用論とプラグマティズム)である。

第2項 伝統的・支配的会計研究と学際的・批判的会計研究の理論、方法論及び社会変革の次元

以下では、上記で割愛した系譜図上の最終的派生物を除いた範囲で、ラフリン(1995)の識別した会計研究の理論的枠組または方法の理論(=上記で割愛しなかった系譜図上の最終的派生物)の位置付けを確認する(図1参照)。

まず、支配的な会計研究または実証主義的会計研究の典型であるワッツ及びジーマン(Watts and Zimmerman, 1986)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、その理論的枠組または方法の理論を「実証主義」(コントに由来)という表現で、1立方体(理論的分類図

式)の(H:H:L)に位置付けている(ibid., p. 70)。

次に、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする会計研究であるコルビル(Colville, 1981)、トムキンズ及びコルビル(Tomkins and Colville, 1985)及びベリー他(Berry et al., 1985a)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、それぞれの理論的枠組を、「ブルーマーのシンボリック相互作用論」(カント及びファイヒテとフッサールに由来)という表現で1立方体の(L:L:L)に位置付けている(ibid., p. 70)。

さらにギデنز派の会計研究であるマッキントッシュ及びスケイペンス(Macintosh and Scapens, 1990)、ロバーツ及びスケイペンス(Roberts and Scapens, 1985)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、その理論的枠組を「構造化の理論」という表現で1立方体の(M:L:L)に位置付けている。デリダ派の会計研究であるアrinton及びフランシス(Arrington and Francis, 1989)とフーコー派の会計研究であるミラー及びオレアリィ(Miller and O' Lealy, 1987)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、それらの理論的枠組を「フランス批判理論」という表現で、「構造化の理論」と同様に1立方体の(M:L:L)に位置付けている(ibid., p. 70)。なお、「フランス批判理論」は、フーコーの研究等を指しているが、ドイツ批判理論と混同するため通常利用されない表現である。

ブレイヴァマン等の労働過程論の会計研究であるアームストロング(Armstrong, 1987)、ホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)、「会計の政治経済学」の会計研究であるティンカー(Tinker, 1985)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、それらの理論的枠組を、「マルクス派」という表現で1立方体の(H:L:H)に位置付けている。ドイツ批判理論の会計研究であるアrinton及びパックスティ(Arrington and Puxty, 1991)、ブロードベント他(Broadbent et al., 1991)、ラフリン(Laughlin, 1987)の諸仮定またはパラダイムを識別するために、それらの理論的枠組を、「ドイツ批判理論」という表現で1立方体の(M:M:M)に位置付けている(ibid., p. 70)。

「ブルーマーのシンボリック相互作用論」、「構造化の理論」、「フランス批判理論」、「マルクス派」及び「ドイツ批判理論」は、いずれも学際的・批判的会計研究の理論的枠組である。それぞれが、全部で27個の立方体の中の1個の立方体に位置付けられるが、「構造化の理論」と「フランス批判理論」が位置づけられる立方体が同一であるため、学際的・批判的会計研究の5つの理論的枠組は、全部で27個の立方体の中の4個の立方体に位置付けられる。

ラフリン(1995)は、彼の支持する方法の理論である「ドイツ批判理論」を、27個の立方体(理論的分類図式)の中心の(M:M:M)に位置付けたことから、彼の論文または理論は「中範囲思考」論文または理論と呼ばれることになった(Laughlin, 2007, p. 274)。表現は類似するが、マートン(R. K. Merton)著(1968)の『社会理論と社会構造』における中範囲理論とは全く異なる。マートンは、パーソンズ(Parsons)派の社会行動に関する誇大理論では、意図される一般化の提示が困難であると考え、限定された社会的関心事に焦点をあてることを選択し、経験的データを結合する以前の理論化において強段階、方法論の理論化において強段階、社会変革において弱段階を選択した。それは、1立方体の(H:H:L)に位置付けられる(Laughlin, 1995, p. 79)。

ラフリン(1995)のパラダイム論では、会計研究の理論的枠組のほとんどの諸仮定につい

では、簡単な説明に留めているが、ドイツ批判理論を含む3種類の理論的枠組(実証主義、シンボリック相互作用論及びドイツ批判理論)については、そのパラダイムまたは諸仮定(理論の特徴、方法論の特徴、現状維持・社会変革の特徴)をより詳しく比較している。その3種類とは、立方体(理論的分類図式)の(H:H:L)に位置付けられた実証主義(厳密には実証主義を含む3つの最終的派生物)、(M:M:M)に位置付けられるドイツ批判理論と(L:L:L)に位置付けられるブルーマーのシンボリック相互作用論(厳密には、ブルーマーのシンボリック相互作用論を含む2つの最終的派生物)である(ibid., p. 80)。

まず、実証主義の理論の特徴には、一般化可能な世界が発見されること、検証される仮説を伴う完全に定義可能な理論が存在すること、が含まれる。また方法論の特徴には、観察者は発見の過程から独立して、構造化された定量的方法が利用されること、横断的調査のデータが選択的に収集され、仮説に結び付けられる発見に基づいて厳密な結論が導出されること、統計的推測または統計的一般化を妥当性の基準とすること、が含まれる。さらに現状維持・社会変革の特徴では、現状を維持する立場を採用する(ibid., p. 80-81)。

次に、ドイツ批判理論における理論の特徴には、経験的データを結合する前に世界の諸関係を幅広く理解する「骨格(skeletal)」の理論があること、世界に関する「骨格」の一般化の可能性があること、が含まれる。また方法論の特徴には、観察者は発見の過程において重要であり、常にその過程の一部であること、アプローチは定義可能であるが実際の状況の中で修正される必要があること、常に定性的アプローチである必要があり、長期間のケース研究に基づく厚みのある記述だけでなく分析も求められること、「骨格」の理論と豊かな経験的データに結びついた合理的結論が導出されること、研究者が付与する意味と研究対象が付与する意味の一致を妥当性の基準とすること、が含まれる。さらに現状維持・社会変革の特徴では、現状維持と社会変革に対して中間的立場を採る(ibid., p. 80-81)。現状を維持する可能性もあるし、社会変革を求める可能性もある(Chua, 2004, p. 259)。

ブルーマーのシンボリック相互作用論の理論の特徴には、一般化可能な世界は発見されないし存在しないこと、明示的な理論も仮説も持たないこと、が含まれる。また方法論の特徴には、観察者は発見の過程において重要であり、常にその過程の一部であること、非構造的な定性的アプローチである必要があること、長期間のケース研究に基づく厚みのある記述が求められ、明示的で、決定的な結論ではないが豊かな経験的詳細を持つ結論が導出されること、研究対象が付与する意味を妥当性の基準とすること、が含まれる。さらに現状維持・社会変革の特徴では、現状維持の立場を採用する(Laughlin, 1995, p. 80)。

ラフリン(1995)のパラダイム論は、従来よりも広範囲の理論的枠組を位置付けるパラダイムと理論的分類図式であり、あらゆる経験的研究の研究アプローチが部分的で不完全であること、当該研究では常に理論的選択と方法論的選択が行われていること、を強調している。しかし、ラフリン(1995)のパラダイム論は、理論的枠組としてドイツ批判理論を支持し、それに基づく会計研究の支持論を展開している(ibid., p. 65)。彼の立場は相対主義的立場ではない。彼は、結論として、ドイツ批判理論が実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論の欠点を克服するから、ドイツ批判理論を支持すると述べ、会計の実践が多様なコンテキストに左右され、多様な社会的行為主体による社会的実践であるという立場から、ドイツ批判理論に基づく会計研究を支持した。

ガルホファー他(Gallhofer et al.)によれば、ラフリン(1995)のパラダイム論は、バレ

ル及びモーガン(1979)の影響を受けているが、それらはバーンスタイン(R. J. Bernstein, 1976)の影響も受けている (Galhofer et al., 2013, p. 193)。

バーンスタイン(1976)は、あらゆる社会理論(社会に関する経験的研究)が、部分的で不完全であることを強調し、ドイツ批判理論の立場から複数の社会理論の歴史的発展を批判的に検討し、解釈主義的アプローチも批判的に検討している (ibid., pp. 193, 197)。

ラフリン(1995)も、バーンスタイン(1976)と同様にあらゆる経験的研究が、部分的で不完全なものであることを強調し、解釈主義的アプローチを含む複数の社会理論を批判対象とした。しかし、ラフリン(1995)は、バーンスタイン(1976)と同様の研究方法を徹底せず、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論と類似する議論を展開した。この類似する議論とは、ラフリン(1995)が、多くの理論的枠組の特徴の相対的位置付けを把握できる諸仮定と理論的分類図式を提示したこととその理論的枠組が諸仮定の選択であることを強調したことを指す。ラフリン(1995)は、この諸仮定と理論的分類図式を説明目的・教育目的で提供することを優先した (ibid., pp. 193, 197)。

ただしラフリン(1995)は、バレル及びモーガン(1979)と同様の相対主義的な立場を採らず、ドイツ批判理論を支持してその他の研究アプローチ(実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論)の問題点を指摘した。ラフリン(1995)は、実際に次のような議論によって、実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論に反対し、ドイツ批判理論を支持する議論を展開している。

理論の次元において、ドイツ批判理論では、「骨格」の理論が経験的現実を分析するための概念的枠組(言語)を提供するが、コンテキストに左右される様々な経験的現実の差異を認識して同理論を変更できる。同理論は、経験的現実の詳細性と他の多くの経験的現実からの学習の双方を可能にする点で、実証主義及びブルーマーのシンボリック相互作用論と異なる。実証主義は科学的方法と結び付き、洗練された理論的定義を通じて様々な経験的現実の差異を認識できる。この経験的現実は、経験的データを結合する以前の理論化による理論または仮説を経験的に検証するためのデータと同じになる。ブルーマーのシンボリック相互作用論では、経験的データを結合する以前の理論は存在せず、経験的データに基づいて形成される理論がコンテキストに左右される特異な理論のみとなる。この場合他の経験的現実から学習することはできない (ibid., pp. 83-84 ; Laughlin, 2007, pp. 275-276)。

方法論の次元において、ドイツ批判理論では、「骨格」の理論が様々な経験的現実の差異を認識できるため、主体と構造(構造化された慣行等)の双方を扱うことができる。これは実証主義及びシンボリック相互作用論と異なる。実証主義は主体または主観を扱わず、ブルーマーのシンボリック相互作用論は構造を扱わない (ibid., pp. 275-276)。またドイツ批判理論では、「骨格」の理論を通じて認識または発見のプロセスを明示し、同プロセスにおける柔軟性と多様性に対応できる。実証主義は認識の条件等を示して認識または発見のプロセスを明示するが、その認識の条件が限定的である。ブルーマーのシンボリック相互作用論は認識の条件を限定せず同プロセスにおける柔軟性と多様性を不可欠するが、そのプロセスを明示できない (Laughlin, 1995, p. 84)。

現状維持から社会変革までの諸立場の次元において、ドイツ批判理論では、社会変革が必然的ではないが変革の可能性を追求でき、政策または実践の変化を展望できる。あらゆるものが変革されるべきであるという立場でもあらゆるものを保守する立場でもない。こ

こでの立場はドイツ批判理論というよりもハーバーマスの理論に基づく。ハーバーマスは、様々な理論やモデルを利用して、あらゆるものが変革されるべきではないとしながら、何が変わるべきかを明示する。これは実証主義及びブルーマーのシンボリック相互作用論と異なる。実証主義は、科学的客観性の欠如を根拠にして現状の変革の可能性を排除する。ブルーマーのシンボリック相互作用論は、研究者の分析の影響によって行為者の自然的状況が破壊されないようにするため、現状の変革の可能性を排除する (ibid., 84 ; Laughlin, 2007, pp. 275-276)。

ラフリン (Laughlin, 2007) は、ラフリン (1995) のパラダイム論を補完している。ラフリン (1995) では、理論、方法論、現状維持または社会変革が相互に関連するとしていたが (ibid., pp. 68-69)、その後彼は、理論の特徴の中の存在論の水準の選択がその他の部分の選択を直接的または間接的に導く (Laughlin, 2007, p. 274) と説明するようになった。この補完は、かつてラフリン及びロウ (Laughlin and Lowe, 1990) が、バレル及びモーガン (1979) の理論的分類図式を存在論を出発点にして再構成したことと類似している。

ラフリン (1995) とチュア (1986) のパラダイム論には類似点と相違点がある。類似点として、ラフリン (1995) とチュア (1986) のパラダイム論はいずれも、バレル及びモーガン (1979) の識別した諸仮定を取り込みながら、その問題点 (主観・客観の 2 項対立モデルの採用、相対主義的立場と特権的立場の共存) を回避するパラダイム論であった。チュア (1986) とラフリン (1995) はいずれも会計の理論の研究アプローチの諸仮定に焦点をあてたが、ラフリン (1995) はその理論的枠組の議論にも重点を置いた。ラフリン (1995) とチュア (1986) はいずれも、複数の学際的・批判的会計研究を位置付けることのできないパラダイム論 (パラダイムと理論的分類図式) に留まった。ここで位置付けることのできなかった学際的・批判的会計研究は、制度論やラトウールの研究等を理論的枠組とする会計研究、ポストコロニアリズムやジェンダー等を理論的枠組とする会計研究である。

相違点として、ラフリン (1995) は、チュア (1986) よりも多くの研究アプローチを検討対象にした。ラフリン (1995) は、チュア (1986) が取り上げていなかった「構造化の理論」、「ドイツ批判理論」等を取り上げている。ただし、実際に詳細に検討した研究アプローチの種類はチュア (1986) よりもラフリン (1995) が限定されている。チュア (1986) は、会計研究のアプローチを 3 種類に分け、主流の会計研究と解釈主義的見方の会計研究を批判的に検討し、批判的見方の会計研究を支持する形で議論を展開した。他方のラフリン (1995) は、ギデンズ派の会計研究をはじめとする多様な研究アプローチを取り上げたが、実質的に比較検討した研究アプローチは、実証主義を理論的枠組とするワッツ及びジーマン (Watts and Zimmerman, 1986) 等の主流の会計研究とブルーマーのシンボリック相互作用論等を理論的枠組とする解釈主義的会計研究とラフリン自身が支持するドイツ批判理論を理論的枠組にした批判的会計研究であった。

第 3 項 ロスレンダー (Roslender, 2013) による修正と補完

ラフリン (1995) のパラダイム論を含む彼の会計研究に関して、少なくとも 2 回にわたり CPA において論争的議論が展開されてきた。最初が 2004 年の CPA 第 15 巻第 2 号の「会計の方法論：中範囲論争」というテーマの特集号であり、「中範囲思考」の論文と呼ばれたラ

ラフリン(1995)を批判的に検討した論文を6点掲載している。次が2013年のCPA第24巻第3号の「リチャード・ラフリン教授と批判的会計研究：ラフリン教授に捧げる記念論文集」というテーマの特集号であり、ラフリン(1995)を含むラフリンの複数の業績を批判的に検討した論文を7点掲載している。

この13点の論文の1点であるロスレンダー(Roslender, 2013)のパラダイム論は、ラフリン(1995)が行った学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定制と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けに対して異議を表明し、彼の理解に基づく諸仮定の別の特定制と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けを提案している。また、ロスレンダー(2013)のパラダイム論は、ラフリン(1995)のパラダイム論が対象としなかった学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定制と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案している。ただしロスレンダー(2013)のパラダイム論は、ラフリン(1995)のパラダイム論で示された会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定とその組み合わせに基づく理論的枠組自体に異議を表明していない。

		理論の選択(経験的データを結合する以前の理論化の段階)		
		強	中	弱
方法論の選択 (研究過程自体の 理論化の段階)	強			
	中	マルクス派(強)		
		マルクス派(強)	フランス批判理論(弱)	
		構造化理論(強)	ブルーマーのシンボリック 相互作用論(弱)	
	弱	制度論(弱)	ドイツ批判理論(強)	
ANT理論(弱)			実践の理論(弱)	
		括弧内の表記の社会変革の選択(現状批判及び変革の必要性が求められる段階)		
図2	ラフリン(1995)の理論的分類図式を利用したロスレンダー(2013)による研究アプローチ位置付け			
(出典)	ラフリン(1995,p.70)、及びロスレンダー(2013,pp.230-235)を一部修正して作成			

上記のロスレンダー(2013)の2つの提案のうち前者の提案を2つに細分化すると、ロスレンダーの修正案は、以下のように3点に整理できる(図2参照)。第1に、ロスレンダーは、ラフリン(1995)が行ったドイツ批判理論の研究アプローチの諸仮定の特定制と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを問題にして、彼の理解に基づく諸仮定の別の特定制と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けを提案している(Roslender, 2013, pp. 231-233)。

ドイツ批判理論が、現状維持・社会変革について中間的立場を採り、現状批判または社会変革を強く求めないというラフリン(1995)の説明は、支持できない。同理論がマルクスを理論的源泉とし、ドイツ批判理論の第1世代の研究者であるホルクハイマー(M. Horkheimer)の研究等を含んでいるからである。またドイツ批判理論が経験的データと結合する前の理論化において中段階を選択するというラフリン(1995)の説明も支持できない。同理論の中にドイツ批判理論の第2世代の研究者であるハーバーマスの1981年原著刊行

の『コミュニケーション的行為の理論』及び1968年原著刊行の『認識と関心』等の理論的著作が含まれているからである。その理論的著作は経験的データを利用する研究を理論的に拘束するため、経験的データと結合する前の理論化において強段階の選択を導く。したがって、ロスレンダーによれば、ドイツ批判理論は1立方体の(M:M:M)に位置付けられるのではなく、(H:M:H)または(M:M:H)に位置付けられるべきである。またロスレンダーによれば、1立方体の(M:M:M)への位置付けは、ハーバーマスのドイツ批判理論の位置付けというよりも、むしろラフリンがハーバーマスの理論を方法の理論として利用した会計研究(領域の理論を形成する会計研究)の位置付けである⁽³⁾。

第2に、ロスレンダーは、ラフリン(1995)が行った構造化の理論、フランス批判理論、マルクス派、ブルーマーのシンボリック相互作用論の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを問題にして、ロスレンダーの理解に基づく諸仮定の別の特定と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けを提案している(ibid., pp. 230-234)。ただし、ロスレンダーによる諸仮定の別の特定と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けは、3種類の理論的枠組(実証主義とドイツ批判理論とブルーマーのシンボリック相互作用論)を除く理論的枠組の諸仮定の特定と理論的分類図式上での研究アプローチの位置付けにおけるラフリン(1995)の議論と同様に、必ずしも詳細とは言えない。

ロスレンダー(2013)によれば、構造化の理論は方法論の理論化が中段階であり、社会を変革する批判的志向を持つため現状維持・社会変革において強段階であり、経験的データを利用する研究を拘束する理論的著作があるために経験的データと結合する前の理論化が強段階である。したがって、構造化の理論は、1立方体の(M:L:L)に位置付けるのではなく(H:M:H)に位置付けるべきである。またフランス批判理論は方法論の理論化が弱段階ではないが、誇大理論を否定する立場にあることから、1立方体の(M:L:L)に位置付けるのではなく(M:M:L)に位置付けるべきである。さらにマルクス派は方法論の理論化が強段階にあることを望むことから、1立方体の(H:L:H)に位置付けるのではなく(H:H:H)または(H:M:H)に位置付けるべきである。最後にブルーマーのシンボリック相互作用論は、1立方体の(L:L:L)に位置付けることが妥当かもしれないが、ブルーマーのシンボリック作用論が経験的データを利用する研究を拘束する理論的著作を持ち、方法論の理論化において弱段階ではないため、むしろ1立方体の(M:M:L)に位置付けるべきである。

結果として経験的データと結合する前の理論化においてM段階を選択し、方法論の理論化においてM段階を選択することを、一部のドイツ批判理論とフランス批判理論とブルーマーのシンボリック相互作用論が、共有することになる。また、経験的データと結合する前の理論化においてH段階を選択し、方法論の理論化においてM段階を選択し、現状維持・社会変革においてH段階を選択することを、一部のドイツ批判理論及びマルクス派と構造化の理論が、共有することになる。

第3に、ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)のパラダイム論が対象としなかった学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案している(ibid., pp. 234-235)。新たに研究アプローチの諸仮定を特定し、理論的分類図式上に新たに位置付ける理論的枠組は、制度論、ANT(特にラトゥールの研究)、実践行動(practice)の理論である。

ロスレンダー(2013)は、これらの理論的枠組または方法の理論を利用する代表的な会計研究として、制度論を利用するアンサリ及びユースク (Ansari and Euske, 1987)、コバレスキ及びダースミス (Covaleski and Dirsmith, 1988)、コバレスキ及びミシェルマン (Covaleski and Michelman, 1993)を識別し、ANT(特にラトゥールの研究)を利用するミラー (Miller, 1991)、ロブソン (Robson, 1991, 1992)、ビアース及びチュア (Biers and Chua, 2001)、プレストン他 (Preston et al., 1992)を識別し、実践行動の理論を利用するアーレンス及びチャップマン (Ahrens and Chapman, 2007)、アーレンス (Ahrens, 2009)を識別している。

ロスレンダーによれば、制度論は、ブルーマーのシンボリック相互作用論と同様に方法論の理論化において中段階を選択するが、経験的データと結合する前の理論化において強段階を選択し、現状維持・社会変革において弱段階を選択することから、1立方体の(H:M:L)に位置付けられる。またANTは制度論と同様に経験的データと結合する前の理論化において強段階を選択し、社会変革に関心が低いが、方法論の理論化において弱段階を選択することから、1立方体の(H:L:L)に位置付けられる。さらに実践行動の理論は、経験的データを利用する研究を拘束する理論的著作を持たないため経験的データと結合する前の理論化において弱段階を選択し、方法論の理論化においても弱段階を選択し、社会変革に関心が低いことから、1立方体の(L:L:L)に位置付けられる。

ただし、依然として、社会的な性差別を問題とみなすジェンダーの理論、または植民地人の差別を問題とみなすポストコロニアリズムの理論等は、ロスレンダーのパラダイム論でも対象にされていない。ラフリン(1995)は、学際的・批判的会計研究の5つの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、それを理論的分類図式の27個の立方体の中の4個の立方体に位置付けた。ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)のパラダイム論が対象としなかった学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案したため、学際的・批判的会計研究の8つの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、それを理論的分類図式の27個の立方体の中の7個の立方体に位置付けることになった。

現時点では、ラフリンからの反論もなく、双方の見解の妥当性を評価する材料が不足しているが、ロスレンダー(2013)のパラダイム論は少なくとも2つの帰結を持った。

第1に、ロスレンダー(2013)の修正提案は、従来よりも多くの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、その理論的枠組の研究アプローチを理論的分類図式上に位置付けているため、バレル及びモーガン(1979)による同様の取り組みを強化する提案であるが、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論が抱えていた問題を再び抱えることになった。ロスレンダー(2013)のパラダイム論は、従来よりも多くの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、理論的分類図式上で同研究アプローチを位置付けているが、ロスレンダー自身が支持する理論的枠組を示さず、その理論的枠組を支持し他の理論的枠組を支持しない理由を示していないため、相対主義的立場と特権的立場の共存という問題を再び抱えることになった。

第2に、ラフリン(1995)のパラダイム論は、領域の理論(会計の理論)の研究アプローチのパラダイムと方法の理論(理論的枠組)の研究アプローチのパラダイムの不一致に焦点をあてていないが、ロスレンダー(2013)のパラダイム論は、ラフリンの会計研究(会計の理

論)のアプローチのパラダイムとその理論的枠組の研究アプローチのパラダイムの不一致の可能性を問題にした。ロスレンダーによれば、中範囲思考と呼ばれるラフリン(1995)の理論的枠組の研究アプローチを、その理論的分類図式の(M:M:M)に位置付けることは、ハーバーマスの研究アプローチの位置付けというよりも、むしろハーバーマスの研究を理論的枠組とするラフリンの会計研究のアプローチの位置付けである。

複数の会計研究では、方法の理論と領域の理論の一致及び不一致を検討してきている(Chua, 1988; Armstrong, 1994; Englund et al., 2011; Lukka and Vinnari, 2014)が、方法の理論の研究アプローチのパラダイムと領域の理論の研究アプローチのパラダイムの一致または不一致について詳しく検討してきていない。方法の理論と領域の理論は全く同一ではないため、方法の理論の研究アプローチのパラダイムと領域の理論の研究アプローチのパラダイムが一致するとは限らない。この問題は、ラフリン(1995)やロスレンダー(2013)の研究だけでなく、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論を準用したホッパー及びパウエル(1985)やディラード及びベッカー(1997)等の研究にも潜在している可能性がある。

第4節 小括

第1部の第3章の研究目的は、伝統的・支配的会計研究のパラダイムまたは学際的・批判的会計研究のパラダイムを識別することにあつた。学際的・批判的会計研究のパラダイムの特徴に焦点をあてる場合、同会計研究は伝統的・支配的会計研究と異なるパラダイムに基づく会計研究であるが、複数の異なるパラダイムに基づく会計研究をその内部に包摂する研究である。

複数の学際的・批判的会計研究者は、伝統的・支配的会計研究のパラダイムまたは学際的・批判的会計研究のパラダイムを識別し、その組み合わせからなる理論的分類図式を提示するために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を利用した。

バレル及びモーガン(1979)は、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定をパラダイムと呼び、組織理論及び社会理論の研究アプローチのパラダイムを識別し、この諸仮定の組み合わせからなる理論的分類図式を提示した。彼らは、この図式全体またはその一部を「社会学」のパラダイムとも呼んだ。管理会計研究の多くは、組織理論や社会理論と関連しているため、管理会計研究のパラダイムを識別し、その理論的分類図式を提示するためには、バレル及びモーガン(1979)が有効であつた。複数の学際的・批判的会計研究者は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を利用して、学際的・批判的会計研究における会計の理論と理論的枠組の研究アプローチが、「解釈主義社会学」、「ラディカル人間主義社会学」または「ラディカル構造主義社会学」のいずれかに位置付けられることを説明し、これらの「社会学」に位置付けられない会計の理論及び理論的枠組があることも発見した。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式には、2つの問題点があつた。第1の問題点は、主観と客観の2項対立を前提にし、その対立を克服する研究を位置付けることができないこと、4つの「社会学」が相互に排他的で比較も総合もできないという相対主義的立場を採りながら競合するパラダイムを評価できる特権的立場の理論的分類図式を作成していること、である。第2の問題点は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイ

ムと理論的分類図式が、会計の理論または理論的枠組のパラダイムを識別し、その組み合わせからなる理論的分類図式を提示するために作成されたものではなかったことである。

学際的・批判的会計研究者は、これらの問題点を部分的に回避する取組みをおこなったが、それらはバレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の一部修正という形で対応した研究と当該分類図式の再編成という形で対応した研究がある。後者がチュア(1986)とラフリン(1995)である。

チュア(1986)は、会計研究を主流の会計研究、解釈主義的見方の会計研究及び批判的見方の会計研究の3つに分類し、それぞれの支配的前提(認識の信念/経験的世界の信念/双方の関連に関する信念)を識別し、主流の会計研究と解釈主義的見方の会計研究を批判し、批判的見方の会計研究を支持した。チュア(1986)の分類に従えば、学際的・批判的会計研究は、解釈主義的見方の会計研究と批判的見方の会計研究のいずれかである。

チュア(1986)によれば、主流の会計研究は、科学的研究を前提にし、経験的現実を予測・制御するための一般化可能な認識・理論を生み出してきているが、会計研究のあり方に厳格で偏向的な制限を課し、それが抱える問題点を無視し、それとは異なる豊かな研究の可能性を排除する。解釈主義的見方の会計研究は、会計情報に多様な意味が付与される可能性の識別、会計情報の持つ特定の可視性がその対象の社会的現実を形成する側面の識別、会計情報を事前の目的達成の一手段とみなす伝統的見解への異議申し立て、という長所を持つが、理論または説明の適切性を判断する規準を行為者の1次的解釈と研究者の2次的解釈の一致の範囲に求めること、行為者が観察する日常生活を批判的に評価できないこと、社会全体の利害対立を無視すること、に短所がある。

チュア(1986)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の諸要素を取り込みながら、その問題点を回避するパラダイムと理論的分類図式を提示したが、多くの学際的・批判的会計研究の諸仮定を識別できず、同会計研究を位置付けることのできない理論的分類図式に留まった。

ラフリン(1995)は、学際的・批判的会計研究における5つの理論的枠組(ドイツ批判理論、構造化の理論、フランス批判理論、シンボリック相互作用論、マルクス派)の研究アプローチを取り上げ、それらの諸仮定を3次元の3段階で区別し、全部で27個の立方体の中の4個の立方体に位置付けた。3次元は、理論の次元、方法論の次元、現状維持・社会変革の次元であり、各次元の3段階は強、中、弱である。この区別により、研究のアプローチの位置付けは、(第1次元の特定の段階:第2次元の特定の段階:第3次元の特定の段階)と表記可能になった。

ラフリン(1995)は、パラダイムと理論的分類図式の識別する従来の研究よりも多くの理論的枠組を取り上げたが、相対的に詳細に説明したのは3つの理論的枠組である。彼は、自ら支持する理論的枠組のドイツ批判理論とそれ以外の2つの理論的枠組(実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論)のアプローチの諸仮定を比較検討した。彼は、ドイツ批判理論が実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論の欠点を克服するという理由から、ドイツ批判理論を支持し、会計の実践が多様なコンテキストに左右され、多様な社会的行為主体による社会的実践であるという立場から、ドイツ批判理論に基づく会計研究を支持した。

ラフリン(1995)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の諸要素

を取り込みながら、その問題点を回避するパラダイムと理論的分類図式を提示したが、依然として一部の学際的・批判的会計研究の理論的枠組の諸仮定を特定できず、同諸仮定を位置付けることのできない理論的分類図式に留まった。ここでその理論的枠組の諸仮定を特定できず、理論的分類図式に位置付けることのできなかつた学際的・批判的会計研究は、制度論やラトゥールの研究等を理論的枠組とする会計研究、ポストコロニアリズムやジェンダー等を理論的枠組とする会計研究である。

ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が行った学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けに対して異議を表明し、彼の理解に基づく諸仮定の別の特定と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けを提案している。また、ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が対象としなかつた学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案している。ただしロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)で示された会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定とその組み合わせに基づく理論的枠組自体に異議を表明していない。

ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が対象としなかつた学際的・批判的会計研究の3つの理論的枠組(ANT、制度論、実践行動の理論)の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案したため、学際的・批判的会計研究の8つの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、それを理論的分類図式の27個の立方体の中の7個の立方体に位置付けることになった。

ロスレンダー(2013)は、学際的・批判的会計研究の多くの理論的枠組の研究アプローチのパラダイムと理論的分類図式を提示し、パラダイムと理論的枠組をより充実させたが、ロスレンダー自身の支持する理論的枠組とその理論的枠組を支持し他の理論的枠組を支持しない理由を示していないため、相対主義的立場と特権的立場の共存という問題を再び抱えることになった。またロスレンダー(2013)によれば、ラフリン(1995)の理論的枠組の研究アプローチをその理論的分類図式の(M:M:M)に位置付けすることは、ハーバーマスの研究アプローチの位置付けよりもむしろハーバーマスの研究を理論的枠組とするラフリンの会計研究のアプローチの位置付けである。ラフリン(1995)の議論、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論を準用したホッパー及びパウエル(1985)等の議論と同様に、ロスレンダー(2013)の議論にも、方法の理論(会計の理論的枠組)のパラダイムと領域の理論(会計の理論)のパラダイムが一致するとは限らないという問題が潜在している可能性がある。

[注]

(1)上東(上東, 2011, p. 127)は、ディラード及びベッカー(1997)等の見解と異なり、バレル及びモーガン(1979)の「ラディカル人間主義社会学」と「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムの中にギデンズの研究を位置付け、「機能主義社会学」と「解釈主義社会学」のパラダイム中にフーコーの研究を位置付けている。

(2)クーパー(Cooper, 1983)は、1983年開催のAOS研究会議で報告され同年AOSに掲載された2点の論文、主に条件適合理論を利用し、エージェンシー理論や取引コスト理論も援用する管理会計研究のティーセン及びウォーターハウス(Tiessen and Waterhouse, 1983)と「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を理論的枠組とする管理会

計研究のヘイズ(Hayes, 1983)の研究アプローチの諸仮定を分析するために、バレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式を利用している。ラフリン及びロウ(Laughlin and Lowe, 1990)は、財務会計研究及び管理会計研究の理論的特徴を識別するために複数の理論的分類図式を導入しており、その1つとしてバレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式(存在論を出発点とした理論的分類図式に改変)も導入している。マッキントッシュ(Macintosh, 1994)は、管理会計のテキストであるが、管理会計研究のアプローチの諸仮定をバレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式とポストモダンの範囲に位置付けている。ランバート及びラプスレイ(Lambert and Lapsley, 2006)は、公共部門会計のPFI(Private Finance Initiative)またはPPP(Public Private Partnerships)の会計を扱う研究と同部門会計の予算を扱う研究の理論的前提を分析するために、バレル及びモーガン(1979)の理論的分類図式を利用している。

(3)チュア(Chua, 2004, p. 259)は、ラフリン(1995)の説明するドイツ批判理論または中範囲思考の理論的特徴と他の研究者が説明するドイツ批判理論の理論的特徴が異なることを問題にしている。つまりラフリン(1995)の会計の理論と理論的枠組の不一致、またはラフリン(1995)による会計の理論の研究アプローチのパラダイムと理論的枠組の研究アプローチの不一致を問題にしている。主体の啓蒙と解放または社会変革のためのドイツ批判理論、またはハーバーマスの著作で展開された様々な理論や概念が、どのようにしてラフリン(1995)の中範囲思考(経験的データで肉付けされる「骨格」の理論を基礎とする思考、現状維持も社会変革もいずれも承認する思考等)になるのか理解困難であると述べている。

第2部 学際的・批判的会計研究の開拓者

第4章 解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究の開拓者

第1節 序

第1項 第2部の研究目的、研究材料及び研究方法

第2部の研究目的は、1970年代にイギリスで生成した学際的・批判的会計研究の開拓者に焦点をあて、その経歴及び研究成果等をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼らの貢献を識別することにある。

これは学際的・批判的会計研究の開拓者の研究の俯瞰的考察と表現することもできる。研究者の研究は、歴史的な流れの中で、多様に変化していく(Hopwood, 2007, p. 1367)だけでなく、特定の時代の中で一定の位置付けを持つ。本研究では学際的・批判的会計研究の開拓者の多様に変化する研究を把握するために、当該研究者の研究の「通時的考察」と「共時的考察」を行う。「通時的考察」は研究者の研究の歴史的変化を考察し、「共時的考察」は同一時期の学際的・批判的会計研究全体または会計研究全体の中での研究者の研究の位置付けを考察する。

第2部で取り上げる学際的・批判的会計研究の開拓者または初期の中心的研究者(以下開拓者に統一)とは、アンソニー・ホップウッド(A. Hopwood)とトニー・ロウ(T. Lowe)である。両者は、会計学以外の学際的学問を会計学に導入することに高い関心を持ち、管理会計研究を重視し、実証主義的会計研究に批判的な立場を採り、フィールド研究等の経験的研究を支持する研究者である。彼らは、学際的・批判的会計研究の主要な理論的枠組や方法の開拓者であり、その生成・発展に大きく貢献してきている。学際的・批判的会計研究における主要な理論的枠組に基づく研究は、解釈主義的会計研究と批判的会計研究であり、いずれもフィールドベースのケース研究や歴史研究等の定性的方法を利用する。

学際的・批判的会計研究の中で、ホップウッドは、解釈主義的会計研究(第1世代)の開拓者であり、解釈主義的会計研究(第2世代)の一部を占めるフーコー派の会計研究の開拓者でもある。同研究の中で、ロウは批判的会計研究の開拓者である。

したがって、第2部の研究目的は2つに細分化できる。第1は、ホップウッドを学際的・批判的会計研究の開拓者、または会計研究の変革者として位置付け、彼の経歴及び研究成果等(研究組織制度等を除く)をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することである。第2は、ロウを学際的・批判的会計研究の開拓者、特に批判的会計研究の開拓者として位置付け、彼の経歴及び研究成果等(研究組織制度等を除く)をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することである。以上の2つの研究目的を達成するために、第2部を2つの章(第4-5章)に分割している。

第4章は、ホップウッドの経歴及び研究成果等と学際的・批判的会計研究における彼の貢献をできる限り包括的に明らかにする。第5章は、ロウの経歴及び研究成果等と学際的・批判的会計研究における彼の貢献をできる限り包括的に明らかにする。

本研究の方法は、文献レビューである。主な研究材料は、2人の開拓者による学際的・批判的会計研究に関する文献レビューと同文献レビュー等において検討対象にされた2人の開拓者の文献である。本研究の貢献は、学際的・批判的会計研究の2人の開拓者の研究等に焦点をあてた和文献の先行研究の内容を補完することにある。和文献の先行研究の内容及びその補完の詳細は、後述する。

第2項 第4章の研究目的、研究材料及び研究方法と先行研究に対する貢献

第1部で説明したように、ホップウッド(1944-2010年、享年65歳)は、AOS(Accounting, Organizations and Society)というジャーナルを創刊し、初代編集長を務め、加えてヨーロッパ会計学会(European Accounting Association、以下EAAと略称)を創設し、初代会長を務めたことから、世界中で最もよく知られている会計学者の1人である。

第4章の研究目的は、このホップウッドを学際的・批判的会計研究の開拓者、または会計研究の変革者として位置付け、彼の経歴及び研究成果等(研究組織制度等を除く)をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することにある。これは学際的・批判的会計研究の開拓者ホップウッドの研究の俯瞰的考察を行うことである。なお、ホップウッドは学際的・批判的会計研究の開拓者となる前に行動科学的会計研究の開拓者でもあった。

ホップウッドは、学際的・批判的会計研究を支える研究組織制度(研究会・学会の創設・発展、ジャーナルの創刊・発展等)の構築にも大きな貢献をしている。彼は、機能主義的会計研究と断絶して「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする解釈主義的会計研究を支持する「学際的研究集団」を形成し、フーコーの理論を方法の理論とするフーコー派の会計研究を開拓する研究会を形成した。また彼は、学際的・批判的会計研究を積極的に掲載するAOSの創刊及び発展、ヨーロッパ特有の会計研究を発展させるEAAの創設及び発展に対して大きな貢献をしてきた。AOSとEAAの特徴及びそれらに対する彼の貢献は、本論文の第1部で説明しているため、ここでは割愛する。

ホップウッドは、会計学以外の学際的学問を会計学に導入することに高い関心を持ち、実証主義的会計研究に批判的な立場を採り、管理会計領域の行動科学的会計研究の開拓者(従来の管理会計研究または行動科学的・実験室的会計研究と異なる新しい行動科学的・組織論的会計研究の提唱者)(Birnberg et al., 2013, p. 895)として出発する。

その後ホップウッドは、学際的・批判的会計研究における解釈主義的会計研究の開拓者となり、フーコー派の会計研究の開拓者となり、加えて新しい会計史の基礎となるアイデアを提供し、新しい会計史の開拓者となる。彼は一貫してフィールド研究を支持し、実証主義的会計研究による会計学研究の支配に対して抵抗した研究者であるが、批判的会計研究、特にマルクス派のブレイヴァマン(H. Braverman)の著作を起点とする労働過程論を方法の理論とする会計研究(労働過程論の会計研究)に対する批判的な研究者であった。

業績目録等に基づく、彼は4冊の著書、13冊の著書、80点以上の論文の著者である(ibid., p. 897; Chapman et al., 2009, pp. 415-420)。

第4章の研究方法は、文献レビューである。主な研究材料には、まず、彼の経歴、研究

成果等を全体的に検討した文献として、ホップウッド(Hopwood, 1998)、バーンバーグ他(Birnberg et al., 2009)、ミラー(Miller, 2010a, 2010b)、ベイカー(Baker, 2011)、バーンバーグ他(Birnberg et al., 2013)等がある。次に、解釈主義的会計研究に対する彼の貢献を検討した文献として、チュア(Chua, 1988)、バクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2009)等がある。フーコー派の会計研究に対する彼の貢献を検討した文献として、ジャンドロン及びベイカー(Gendron and Baker, 2005)、ロブソン及びヤング(Robson and Young, 2009)、ロブソン及びボタウシ(Robson and Bottausci, 2018)等がある。さらに、新しい会計史研究の基礎となるアイデアの提供とその開拓に対する彼の貢献を検討した文献として、カーネギー(Carnegie, 2014)、ミラー及びネイピア(Miller and Napier, 1993)、ネイピア(Napier, 2001, 2006)がある。

本章の研究に関連する和文献の先行研究には、4種類の先行研究がある。第1は、行動科学的会計研究(行動科学的予算管理)としてのホップウッドの論文を取り上げる研究である。第2は、解釈主義的会計研究としてのホップウッドの論文を取り上げる研究である。第3は、フーコー派の会計研究としてのホップウッドの論文を取り上げる研究である。第4は、これら以外の関心事(実証主義的会計研究の批判、新しい会計史の基礎の形成等)を論じるホップウッドの論文を取り上げる研究である。

第1の先行研究には、伊藤(1977)、大塚(1998)、小菅(1997)がある。これらは、行動科学的会計研究(行動科学的予算管理)の研究者としてのホップウッド(Hopwood, 1972)及びホップウッド(Hopwood, 1973)の内容を検討し、その要点を説明している。また小菅(1982)は、ホップウッド(Hopwood, 1974a/1976a)の内容を検討し、その要点を説明している。どの和文献も行動科学的会計研究の研究者としてのホップウッドの研究を取り上げている。

第2の先行研究には、伊藤(1985)、高寺(1985, 1992)、國部(1992)がある。これらは、主に解釈主義的会計研究の研究者としてのホップウッドの研究を取り上げている。

伊藤(1985)は、1983年のAOS主催のAOS研究会議に提出された複数の論文の内容と同研究会議に提出された諸論文に対するコメント的論文であるホップウッド(Hopwood, 1983a)の内容を検討し、その要点を説明している。高寺(1992)は、ホップウッドの経歴の記述と彼の複数の論文等を所収した著書のホップウッド(Hopwood, 1998)の内容を検討し、ホップウッドの経歴と彼の会計研究の要点を説明している。また高寺(1985)は、ホップウッドの複数の論文であるホップウッド(Hopwood, 1983a, 1984a, 1984b, 1985)等及びバーチェル他(Burchell et al., 1980, 1985)の内容を検討し、その要点を説明している。高寺(1985)の内容は高寺(1992)とほぼ同様である。國部(1992)もホップウッドの複数の論文であるホップウッド(Hopwood, 1983a, 1987a, 1987b, 1990)等の内容を検討しその要点を説明している。

いずれの和文献も、会計とコンテキストとの相互作用、特に会計によるコンテキストの形成(後述の「会計の構築的役割」)を強調するホップウッド(1983a)を取り上げているが、それが「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする会計研究であることを明確に説明していない(後述)。

また和文献では、同じ観点で書かれた論文であり、ホップウッドの論文のうち世界でも引用されている論文であるバーチェル他(1980)の問題提起の内容をほとんど取り上げていない。同論文は、ホップウッドが主流の会計研究、機能主義的会計研究、または会計学の一般の見解から明確に断絶し、それに代替する学際的・批判的会計研究を進めていくこ

とを宣言した論文であり、「解釈主義社会学」のパラダイムと強い親和性を持つ論文である。

第3の先行研究には、永野(1997a)がある。永野(1997a)は、バーチェル他(1985)とホップウッド(1987b)の中の一部の内容を検討し、その要点を説明している。前者はイギリスの付加価値会計の変化のケース、後者はウェッジウッド(Wedge Wood)社の原価計算の生成のケースである。双方の論文は、彼がフーコー派の会計研究の開拓者となった時代の論文であり、前者の論文はフーコー派の会計研究の最初の論文である。しかし永野(1997a)は、この2点の論文の研究方法をフーコーの理論・概念等と結び付けて説明していない(後述)。

なお、岡野他監訳(2003)『社会的・制度的実践としての会計』は、ホップウッドがフーコー派の会計研究の開拓者となった時代のホップウッド及びミラー編(Hopwood and Miller eds., 1994)の翻訳書である。同書の本文等では強調されていないが、同書は、AOSに掲載されたフーコー派の会計研究、または「新しい会計史」に含まれるフーコー派の会計史研究の修正論文が主要部分を占めている。

第4の先行研究には、田中(2010)、加登他(2006)、藤岡(2008)、永野(1997b, 1998, 2004)、酒巻(1999)、等がある。同研究で取り上げられたホップウッドの論文は、実証主義的会計研究の批判、新しい会計史の開拓的研究等として説明されている。

田中(2010)は、アメリカの会計学を批判的に検討した複数の論文について検討し、その要点を説明したものであるが、その論文の中に実証主義的会計研究等を批判するホップウッド(Hopwood, 2007)が含まれている。加登他(2006)が取り上げた論文の中にも実証主義的会計研究等を批判するホップウッドの論文が含まれている。加登他(2006)は、JAE(Journal of Accounting and Economics)に掲載された経験的管理会計研究の文献レビューであるイトナー及びラーカー(Ittner and Larcker, 2001)、同論文が引用した論文の多くが「非本流」のジャーナルの論文であること等を批判したジーマーマンのコメント論文(Zimmerman, 2001)、EAR(European Accounting Review)の編集長ルッカ(Lukka)の企画により実現した同コメント論文に対する4点の反論コメント論文(Hopwood, 2002b; Itter and Larcker, 2002; Luft and Shields, 2002; Lukka and Mouritsen, 2002)、を取り上げてジーマーマン論争の内容を検討している。この反論コメント論文の中に、アメリカの会計研究または会計ジャーナルを本流とする根拠はどこにも存在しないと批判したホップウッド(Hopwood, 2002b)が含まれている。藤岡(2008)も同論争の内容を検討している。

実証主義的会計研究の生成地のシカゴ(Chicago)大学の博士課程に在籍していたホップウッドは、当初より同研究の批判者であったが、それを直接批判する詳細な研究は行っていない(後述)。

酒巻(1999)は、イギリスの社会科学研究審議会の下に設置された会計関連の委員会が「会計とは何か」の共通認識を得られずに解散したこと、会計研究者と会計実務家が想定している理論と実践との関係、を扱ったホップウッド(Hopwood, 1983b, 1985)の内容を検討し、その要点を説明している。しかしホップウッド(1985)では、会計史研究の現状に関する批判も述べられている(後述)。

永野は、会計変化を扱う研究が「新しい会計史」の中心的研究であると説明し(永野, 1997b, 1998)、イギリスの付加価値会計の変化のケースとウェッジウッド(Wedge Wood)社の原価計算の生成のケースを扱ったバーチェル他(1985)及びホップウッド(1987b)を「会計変化論」を扱う諸論文であると説明している(永野, 1997b)。永野は、ホップウッドの研

究を新しい会計史の研究として位置付け、そこで多用される用語を会計変化と考え、その2つのケース研究を詳細に検討している(永野, 1997b)。また永野は、付加価値会計の変化を扱うバーチェル他(1985)の理論的枠組をラトゥール等の「翻訳の社会学」を利用して再検討した研究(Robson, 1991)の主要概念も検討している(永野, 2004)。

永野は、上記の2つのケース研究を「新しい会計史」または会計変化論と位置付けているが、同研究は、より限定的にフーコー派の会計史とも位置付けられる(後述)。またホップウッドは、新しい会計史の基礎を形成するアイデアを提供する研究も発表しており、会計変化概念を歴史研究だけでなくフィールド研究にも適用していた(後述)。

以上のほとんどの和文献の先行研究は、ホップウッドの特定の研究を検討しているため、彼の研究を断片的に取り上げる傾向がある。したがって、これらの多くの研究では、彼の研究関心の変化、行動科学的会計研究における彼の研究の位置付け、学際的・批判的会計研究における彼の研究の位置付け、会計研究全体における彼の研究の位置付け、に対する関心が低い。したがってホップウッドの研究の俯瞰的な考察が必ずしも十分ではない。

一方新谷(2011a, 2011b, 2013, 2017)は、ホップウッドの研究関心の変化、学際的・批判的会計研究における彼の研究の位置付け、会計研究全体における彼の研究の位置付け、等を示している。ホップウッドは特定の理論的枠組の支持を明示しなかった(Baxter and Chua, 2009; Robson and Bottausci, 2018)が、新谷(2011a, 2011b, 2013, 2017)⁽¹⁾は、ホップウッドが解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究の開拓者であること、彼がフーコー派の会計研究の生成を積極的に進めたこと、等を部分的に説明している。ただしその詳細を示していない。本章は、以上の4種類の和文献の先行研究と新谷(2011a, 2011b, 2013, 2017)の内容を補完するものである。

本章では、ホップウッドの研究の具体的特徴を示すため彼の研究の要点整理も行う。合計5点の論文(Hopwood, 1972, 1983a, 1987b; Burchell et al., 1980, 1985)の要点整理を行う。Hopwood(1972)を除く4点の論文は、いずれも学際的・批判的会計研究の開拓的研究であり、その古典に相当する。和文献の先行研究がある場合にはそれに追加説明を加え、それがない場合には新たに要点整理を行う。一部の和文献の先行研究では、ホップウッド(1972, 1983a)の簡略な要点整理とバーチェル他(1985)の比較的詳細な要点整理がすでに行われてきている。

本章では、ホップウッドを、管理会計領域の行動科学的会計研究の開拓者及び学際的・批判的会計研究の開拓者、またはフィールド研究の一貫した支持者、実証主義的会計研究に対する一貫した批判者として位置付ける。また彼を、学際的・批判的会計研究における解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究の中心的な研究者、同時に新しい会計史の基礎にアイデアを提供し、新しい会計史を開拓した研究者として位置付ける。さらに彼を批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者として位置付ける。本章では、これらの位置付けに沿って、彼の経歴、研究成果、学際的・批判的会計研究への貢献をできる限り包括的に取り上げ、和文献の先行研究による検討を補う。なお本章は、新谷(2019a)を基礎にして修正及び追加を行ったものである。

ホップウッドは、様々な学問領域の概念や用語、それに類似する表現や抽象的な表現を利用することを好む研究者である。しかし、彼はこれらの概念や用語または表現を論文中で詳しく説明せず、難解な表現、理解困難な表現、不可解な表現等を多用している。

第2節 ホップウッドの学歴と職歴

ホップウッドは、1944年5月18日に労働者階級の両親の下で生まれた。彼は、高等学校を卒業した後、会計学を学ぶためにLSE(London School of Economics)に進学した。彼は、同大学の卒業後の進路として会計学研究の道を志し、当時イギリスの大学院では会計学の博士号を取得できる条件が整っていなかったため、1965年にフルブライト奨学生としてアメリカのシカゴ大学経営学大学院に5年間留学することを選択した。

当時シカゴ大学の大学院では金融経済学または財務論を基礎とした財務会計研究、資本市場研究と呼ばれる領域の研究が主流であり、それはシカゴ大学大学院に属する証券価格研究所(Center for Research into Security Prices : CRSP)のデータベースを利用したアーカイバル研究(財務諸表数値や株価等の経済活動の大量のデータを利用して特定のモデルを統計的に検証する実証主義的研究)であった(Gendron and Baker, 2005, p. 539)。

大学院入学当初ホップウッドは、会計学、産業経済学及び金融経済学または財務論を研究する予定であった(Hopwood, 1998, p. xv)。シカゴ大学大学院は、実証主義的会計研究の生成・発展の中心的研究機関であり、ボール(R. Ball)、ブラウン(P. Brown)、またはワッツ(R. Watts)等の実証主義的会計研究の中心的な研究者を輩出している。彼らはホップウッドの先輩または後輩にあたる。

しかし、ホップウッドは、実証主義的会計研究生成の研究機関の中で、それに対抗する代替的研究を追求していくことになる。彼は、1967年に経営学修士号を得た後、大学院博士課程のコース選択において、グッドマン(P. Goodman)担当の組織理論のコースを選択したことにより、博士課程の研究方向を大きく変更した。グッドマンは、ホップウッドに対して管理会計をどのように研究するかの新しいアイデアを提供した。彼は同大学の社会心理学担当のホフマン(D. Hoffman)の支援も得て、シカゴ大学大学院では前例のないフィールド研究を利用した博士論文の作成に取り組むこととなった(Hopwood, 1998, p. xviii; Birnberg and Shields, 2009, p. 117)。

ホップウッドは、経験主義が浸透していたシカゴ大学大学院の中で、あるべき機能・仮定された機能ではなく、実際に利用されている会計(Accounting in Use)の機能、または会計実践の実際の機能(Actual Functioning)に焦点を当てる会計研究が必要であると考えた(Hopwood, 1998, p. xvii)。

彼は、会計は組織の中で実践されているため、組織というコンテキストの中で会計を研究する必要があり、組織の自然な状況の中でそれを研究するにはフィールド研究が必要であると考えた。実際に彼はある鉄鋼会社の工場でフィールド研究を行っている(Birnberg and Shields, 2009, p. 117)。最終的に彼は、社会心理学・集団力学に基づく組織理論とフィールド研究を結び付けた新しい行動科学的・組織論的会計研究の論文を提出し、1971年に同大学から博士号を授与されている(Miller, 2010b, p. 4)。同論文は、従来の行動科学的・実験室的会計研究と異なる研究であった。

研究者・教員としてイギリスに戻ったホップウッドは、26歳になった1970年からMBS(Manchester Business School)の管理会計講師として3年間勤務した。1972年に彼はEIASM(European Institute for Advanced Studies in Management)の非常勤教員に加わっ

ている。同機関は、ヨーロッパの経営研究及び教育がアメリカのそれに後れを取ったという認識に基づき、それを支援するために1971年に設置された(Gendron and Baker, 2005, p. 539)。

MBS に赴任したホップウッドは、同大学の人類学と社会学及び組織論の研究者とともに仕事をするのが可能になった。MBS には学際的学問に関心を持つ会計学者のロウも勤務していた(Hopwood, 2008b, pp. 21-22)。この社会学及び組織論は主流の「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会学及び組織論ではなく「代替的社会学」のパラダイムに位置付けられる社会学及び組織論である(第3章参照)。

また彼は、ヨーロッパにおける会計研究のネットワークを発展させる過程において、北欧諸国、特にスウェーデンのグラウンデッドな(Grounded)組織理論研究及び会計研究に高い関心を持った。既述のようにこれらの研究は、理論が経験的証拠に基づき、データから生まれることを前提とした研究である。彼はアメリカの研究の伝統から離れヨーロッパの研究の伝統に関心を移していく(Hopwood, 1998, p. xxv)。

ホップウッドは、会計とコンテキストとの相互作用を理解する立場の会計研究、または「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする会計研究の開拓者となっていく(Chua, 1988; Baxter and Chua, 2009)。また彼は、フーコーの著作と制度論の著作等に影響を受け、特にフーコーの著作に強く影響を受け(Hopwood, 2008b, p. 24)、フーコー派の会計研究の開拓者になっていく(Gendron and Baker, 2005)。

ホップウッドは、1973年にアドミニストレイティブ・スタッフ・カレッジ(Administrative Staff College)の上級スタッフとして赴任し3年間勤務したが、教育志向の強いカレッジであったため研究時間の不満が残る職場であった(Birnberg et al., 2013, p. 896)。

彼は、1976年にオックスフォード(Oxford)大学オックスフォード(Oxford)経営研究センター教授格フェローとして赴任したため、2年間ほとんど教育を担当せずに勤務した。この期間は、相対的に短い期間であったが、教育と大学行政の多くの仕事から解放され、研究資金も多くなり、研究に最も専念できる期間であった(Hopwood, 1998, p. xxviii)。

同機関では学際的研究が強く奨励され、彼は研究資金を利用して同じ考えの4名の研究者を雇い1977年から2年間「学際的(Multidisciplinary)研究集団」を形成した(Birnberg et al., 2013, p. 896; Gendron and Baker, 2005, p. 550)。4名のうちの2名のクラブ(C. Clubb)とバーチェル(S. Burchell)は、ホップウッドが指導する博士課程の大学院生で、研究支援者として雇われた(Baker, 2011, p. 215)。

この研究集団は、会計を社会的、組織的コンテキストの中で研究するためには「会計変化(Accounting Change)」に焦点を当てるのが重要であることに合意した(Hopwood, 1998, p. xxviii)。「会計変化」とは会計実践が変化することを指す。会計実践が変化するのは、それが位置付けられるコンテキストが変化するからである(Baxter and Chua, 2009, p. 67)。ホップウッドは、会計とコンテキストの相互作用(コンテキストによる会計の形成と会計によるコンテキストの形成)と相互の変化を分析する必要性を主張した(Miller, 2010b, p. 3)。

同研究集団の研究成果は、その後AOSに掲載されるバーチェル他(1980)とバーチェル他(1985)に結実していく。前者は解釈主義的会計研究の論文であり、主流の会計研究、機能

主義的会計研究からの明確な断絶を宣言した論文であり (Birnberg et al., 2013, p. 897)、後者は AOS 上初めてのフーコー派の会計研究の論文である。

1976 年はホップウッド が AOS を創刊しその初代編集長に就いた時期である。AOS はアメリカの行動科学的・組織論的会計研究とヨーロッパの社会学的・組織論的会計研究 (= 学際的・批判的会計研究) との共存を志向するジャーナル、または後者の学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する最初のジャーナルである。また 1977 年は彼が EIASM のワークショップを母体にして EAA を創設しその初代会長に就任した時期である。いずれも彼が 30 歳代前半で、教授職でなかった時期である。

ホップウッドは 34 歳になった 1978 年に、LBS (London Business School) の会計・財務報告論イギリス勅許公認会計士協会教授として赴任し 7 年間勤務した。会計学の同僚は、伝統的会計研究を支持する研究者であったため、彼の研究関心を共有しなかった。しかし、彼は博士課程の研究科長として同課程に幅広い学問分野を導入した (ibid., p. 896)。

この時期ホップウッドは、前任校の時期に組織した学際的研究集団の議論の場を当該集団の外部の研究者が参加できる場へと拡大し、月例の研究会を組織している。同研究会はフーコーの見方を議論する研究会 (以下「フーコー派の会計研究会」と表記する) であった。研究会のメンバーには、後に AOS 等で発表される初期のフーコー派の会計研究の著者が複数含まれていた。研究会のメンバーは、ホップウッドの他に、バーチャー (P. Bircher)、ブゲン (P. Bougen)、バーチェル (S. Burchell)、クーパー (D. Cooper)、デント (J. Dent)、ロフト (A. Loft)、マックスィニー (B. McSweeney)、ミラー (P. Miller)、オレアリィ (T. O' Leary)、プレストン (A. Preston)、ロバーツ (J. Roberts)、ロブソン (K. Robson)、トムソン (G. Thompson) 等が含まれており、彼らは定期または非定期いずれかの形態で出席した (Gendron and Baker, 2005, p. 565)。

ホップウッドは、1970 年代以降、イギリスにフーコーのアイデアを導入し、発展させていく社会学者または哲学者、すなわち、フーコーの著作に関心を持つ社会学者または哲学者の理論運動の発展に利用されたジャーナルの I & C (1977 年から 1981 年まで年間 1500 部を発行していた Ideology & Consciousness) の関係者等、と連携し、フーコー派の会計研究を生成・発展させる開拓者となった。彼は、フーコー派の会計研究の当事者・支援者・指導者として活躍した。この詳細は後述する。

ホップウッドは、1985 年に LSE の国際会計論・財務管理論アーンスト・ヤング (Ernst & Young) 会計事務所教授として赴任し 10 年間勤務した。彼は複数の国の会計制度を比較する一般的な国際会計論を否定し、特定の国の会計体制がその国の経済的・社会的・法律的、規制的システムとどのように相互作用しているのかに焦点をあてる国際会計論を展開した。彼は LSE の会計学研究の立場 (多くの学際的学問が会計の解明に貢献するという立場) を形成・確立することに大きく貢献した。同大学の研究者のバックグラウンドの学問が幅広く多様であることに反映されているように、同大学で研究を進める研究者は幅広い学問分野の下で訓練された (Birnberg et al., 2013, p. 896)。

ホップウッドの最後の研究拠点はオックスフォード (Oxford) 大学であり、同大学に 1995 年から 2006 年まで 11 年間勤務して退職している。1995 年にオックスフォード大学経営研究教授として赴任し、1997 年にオペレーション管理 (Operations Management) のアメリカンスタンダードカンパニー教授に選ばれ、1999 年にサイド (Said) ビジネススクール院長

に指名されている (Hopwood, 2008b, p. 21)。

「ビジネスは非常に興味深い、ほとんどのビジネススクールは全くつまらない」という表現は彼が好む表現であるが、一部の人々を苛立たせる表現でもある。サイドビジネススクールの改革に対する彼のビジョンは「『知的な(Intelligent)』ビジネススクール」であり、それは彼にとって非常に興味深いビジネススクールへと改革することを意味する (Miller, 2010b, p. 5)。彼は、伝統的なビジネススクールでは採用しない研究者、経営以外の学問において十分な業績のある研究者を採用し、経営の新しいアプローチを奨励する体制を構築する等の改革を行った (Birnberg et al., 2013, p. 896)。

ホップウッドは、2006年に構築環境(Built Environment)というチャールズ皇太子財団の会長に指名され、チャールズ皇太子(HRH The Prince of Wales)により開始された「持続可能性の会計プロジェクト」(2004年に開始され、企業行動による長期的かつ広範な帰結を考慮しつつ、持続可能性問題に対応できる意思決定及び報告システムを開発するプロジェクト)に関わることとなった (ibid., p. 902)。この領域に対する彼の関心事はAOSの特集号「会計と環境」(2009年34巻3/4号)の中のHopwood(2009b)に示されることになる。

2009年はホップウッドが35年間勤めてきたAOSの初代編集長を辞した時期である。この時彼はAOSに「省察及び展望と深謝」と題する原稿(Hopwood, 2009a)を寄せている。2010年5月8日、彼は癌との長きに及ぶ闘いの末に享年65歳で死去した。彼の追悼記事はガーディアン(Guardian)紙(2010年6月28日付け)に報道された(Miller, 2010c)。彼を「会計の複雑な人間的次元を研究した学者」として紹介した記事の執筆者はミラーである。ホップウッドの死去後、2010年のAOS、BAR、EAR等には、特定の研究者等から寄せられた追悼文書が掲載された(AOS, 2010; Miller, 2010a, 2010b; Carmona and Lukka, 2010)。LSEのウェブサイトには彼に対する追悼文のサイトが設けられ、世界中の多くの会計研究者から追悼の辞が寄せられた。

なお、ホップウッドの生前の功績を称え、2009年に、3名の高弟が共同編集した追悼論文集としての著書、チャップマン他編(Chapman et al., eds.) (2009)『会計、組織及び制度』が出版されている。同書は、同3名を含む33名の研究者が執筆した全18章の論文から構成されている。

目次に沿って各論文の主題を識別すると、「第1章 会計と組織と制度を結び付ける」、「第2章 日常の会計実践と志向性」、「第3章 会計の国際化に対する制度論の見方」、「第4章 アクションの中で会計を研究する」、「第5章 デジタル経済及びグローバル経済の中の管理会計」、「第6章 アメリカにおける組織理論に基づく管理会計研究」、「第7章 会計と社会的空間の関係性」、「第8章 経営の対象」、「第9章 ガバナンスとその国際的ダイナミクス」、「第10章 監査のグローバルな統治」、「第11章 コントローラーという行為主体の研究」、「第12章 ウォールストリートとアフリカ市場における派生体」、「第13章 利益管理及び会計方法選択に対する規制の影響の行動科学的研究」、「第14章 科学の計算」、「第15章 国家不在の財務会計」、「第16章 財務報告と会計基準設定の社会政治的研究」、「第17章 会計における専門家気質の陰り」、「第18章 オフショア金融センター」、となる。

ホップウッドの卓越した研究活動及び学会活動は多くの表彰の対象となった。1998年にイギリス会計学会(British Accounting Association、BAAと略称)から Distinguished

Academic Award、2001年と2008年にアメリカ会計学会(American Accounting Association、以下AAAと略称)の諸部門からLifetime Achievement Awards、2005年にヨーロッパ会計学会(EAA)からLeadership Award for Academic Leadershipを授与されている。また2006年にAAAでPresidential Scholarとなり、2008年にはAccounting Hall of Fame(会計学の殿堂)に加えられ、同年AAAからNotable Contribution to the Management Accounting Literature Awardも授与されている。またデンマーク、フィンランド、イタリア、スウェーデン、イギリスの5カ国の大学から名誉博士号を授与されている(Miller, 2010a, p. 226)。

第3節 ホップウッドの研究の特徴

ホップウッドの卓越した才能は様々な理論に基づき、それを利用して新しい会計研究を先駆的に作り出していくことにあった(Miller, 2010b, p. 3)。

彼の研究の内容を大きく2つに分ける場合には、前期の行動科学的・組織論的会計研究と後期の社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)に分けることができる(Birnberg et al., 2013, p. 897)。

複数の研究者は、ホップウッドを、行動科学的・組織論的会計研究の開拓者、フィールド研究の一貫した提唱者、実証主義的会計研究の一貫した批判者、解釈主義的会計研究の開拓者、フーコー派の会計研究の開拓者、「新しい会計史」の基礎となるアイデアを形成し、新しい会計史を開拓した研究者、批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者と位置付けている。この位置付けの詳細を以下説明する。

第1項 行動科学的会計研究の開拓者・フィールド研究の一貫した支持者

バーンバーグ他は、ホップウッドを、行動科学的会計研究の開拓者と位置付け、フィールド研究の一貫した提唱者と位置付けている。その理由は、ホップウッドが同会計研究にフィールド研究と組織理論(社会心理学及び心理学に基づく組織理論)を導入し、従来の行動科学的・実験室的会計研究と異なる新しい行動科学的・組織論的会計研究を提唱したからである(ibid., p. 895)。こうした考えは1971年に提出した彼の博士論文に反映され、博士論文を基礎にした著書(Hopwood, 1973)や論文(Hopwood, 1972, 1974b)に反映された。

1960年代以降から現在に至るまで、アメリカの管理会計研究の2つの主要な潮流は、分析的研究(経済学の定量的モデル、オペレーションリサーチ、統計学を利用して管理会計、意志決定、業績評価の最適モデルを演繹的に構築する研究)と行動科学的・実験室的会計研究(心理学及びその他の行動科学、実験室調査及び質問票調査等による定量的方法を利用して管理会計が個人及び小集団の意志決定、判断、動機付け及び社会的相互作用に及ぼす影響を調査する研究)であった(Birnberg and Shields, 2009, pp. 116-118)。

ホップウッドは博士論文の作成にあたり、自然な状況の中で管理会計研究を行うためにフィールド研究を導入し、組織文化や管理哲学が管理会計システムに付与する意味やその影響を理解するために組織理論を利用した(ibid., pp. 116-118)。彼は会計が組織に関わる現象であるため、そのようなものとして会計を研究する必要性があり、管理者が組織の複雑

な環境に直面していて、会計データに対して画一的反応ではなく多様な反応を示すことを理解する必要があると考えた。組織の環境の複雑性は実験室の環境では再現できないので実験室的研究は支持できない。フィールド研究のみがその環境を豊かに理解できる。また組織の環境は複雑であるため、普遍的なモデルを開発する分析的研究も支持できない。この見解は彼の全研究において一貫して主張されてきたことである(Birnberg et al., 2013, pp. 898-899)。

第2項 解釈主義的会計研究の開拓者

チュア(1988)とバクスター及びチュア(2007)は、ホップウッドを解釈主義的会計研究の開拓者として位置付けているが、同研究では通常フィールド研究が前提となる。チュア(1988, pp. 66-67; 1986, pp. 615-618)は、ホップウッド(1983a, 1985, 1987b)及びバーチェル他(1980)を解釈主義的会計研究と位置付け、バクスター及びチュア(2007, p. 70)は、ホップウッド(1983a)を解釈主義的会計研究の重要な原動力、または中心と位置付けている。

ロスレンダー及びディラード(Roslender and Dillard, 2003, p. 337)は、バーチェル他(1980)を「解釈主義社会学」のパラダイムと強い親和性を持つ会計研究と説明している。ここで言う会計研究は、ロスレンダー(2016)のいう2つの世代の解釈主義的会計研究のうちの第1世代の解釈主義的会計研究である。

ロスレンダーは、アーレンス他(Ahrens et al., 2008)の議論を転換点として、解釈主義的会計研究を第1世代と第2世代の2つに区分するが、いずれもフィールド研究等に基づく経験的研究である。第1世代の解釈主義的会計研究は、1980年代初期から現れ、主にシンボリック相互作用論の著作を方法の理論とする会計研究である。今日の第2世代の解釈主義的会計研究は、批判的会計研究(マルクス派の社会理論等)を除く様々な社会理論を方法の理論とする会計研究である。フーコー派の会計研究や制度論の会計研究はここに含まれる。批判的会計研究はその生成当初から解釈主義的会計研究と区別され、今日でも両者は区別されている(Roslender, 2016, pp. 426-427, p. 435; Roslender, 2018, pp. 4, 12)⁽²⁾。

ホップウッド(1983a)が提唱する「アクションの中の会計(Accounting in Action)」研究とは、会計を状況に埋め込まれた実践(Situated Practice)として研究すること、つまり会計という実践を組織や社会等のコンテキストの中で理解すること、会計実践とコンテキストとの相互作用が会計実践をどのように構築し、コンテキストをどのように形成するののかについて理解すること、を指す(Chua, 1988, p. 73)。

ホップウッド(1983a, pp. 300-301)は、この会計実践とコンテキストとの相互作用を「会計の反映的役割」及び「会計の構築的役割」と表現している。前者は、コンテキストまたは環境が会計に影響を及ぼすこと、会計に反映されること(=会計がコンテキストまたは環境に適合すること)、であり、後者は、会計がコンテキストまたは環境に影響を及ぼすこと、それらを形成することである。ホップウッド(1987b, p. 218)は、この会計とコンテキストとの相互作用を「絡み合い(Interwining)」とも表現している。

ホップウッド(1983a)の主題にある「コンテキストの中で会計を研究する(Study Accounting in the Contexts)」は、「アクションの中の会計」研究とほぼ同様の意味である。また、ホップウッドが、会計を「組織に埋め込まれた現象」(Hopwood, 1987b, p. 228)、

「組織及び社会に埋め込まれている」(Burchell et al., 1985, p. 402)ものと述べる時に、しばしば利用する「埋め込み(Embedding, Embeddedness)」という表記も「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等の中でしばしば利用される表記であり、「アクションの中の会計」研究とほぼ同様の意味で利用される(永野, 1998, p. 75)。

ネイピア(Napier, 1989)及びスチュアート(Stewart, 1992)は、これらと同様の意味の表現として、「コンテクスト化(Contextualising)」、「コンテクストアプローチ(Contextual Approach)」または「コンテクスト主義(Contextualism)」も使用している(同上論文, p. 75)。

さらにホップウッドはコンテクストの中で研究される会計を、「会計変化」とも表現した。既述のように、「会計変化」とは、会計実践が変化することを指す(Hopwood, 1998, p. xxviii)。会計実践が様々に変化するのは、それが位置付けられるコンテクストが様々に変化することからである(Baxter and Chua, 2009, pp. 67-68)。またホップウッドは、変化する会計を「モーションの中の会計(Accounting in Motion)」(Hopwood, 1987b)とも表現している。

ホップウッド(1983a)のいう「アクションの中の会計」研究は、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の1つであるシンボリック相互作用論の前提を採用しているが、彼はこのシンボリック相互作用論について、ほとんどまたは全く明示的に言及していない(Chua, 1988, pp. 61, 66-73)。シンボリック相互作用論では、人間は、様々な事柄に付与する意味の世界とその意味を表現するシンボル(言葉及び言葉以外の記号・表現)の世界に住み、その事柄に付与する意味に従って行為する存在と考える。人間にとって有する事柄の意味は、シンボルを通じた人間の相互作用の過程において形成される社会的なものであると考える(椎野, 2007, pp. 166-167)。また事柄またはシンボルの意味は、それらが置かれる状況またはコンテクスト次第で異なると考える。

このシンボリック相互作用論の前提に基づく「アクションの中の会計」研究は、特定のコンテクストの中で、人間が会計実践に付与する意味、組織または社会に付与する意味、その意味に従ってそれらに対して行為すること(それらを構築すること)、を理解する研究である。会計実践に対する行為(会計実践の変化)が組織・社会の変化を導く可能性があり、組織・社会に対する行為(組織・社会の変化)が会計実践の変化を導く可能性があるため、「アクションの中の会計」研究は、会計実践と組織・社会の相互作用に焦点をあてる。

「アクションの中の会計」研究、または解釈主義的会計研究は、自然主義的(Naturalistic)(Hopper et al., 1987)研究、日常の会計(Everyday Accounting)(Tomkins and Groves, 1983)の実務の研究、等とも呼ばれた(Baxter and Chua, 2009, p. 70)。

ホップウッドは、AOSの編集方針を示したAOS創刊号の編集記においても、「アクションの中の会計」の動的な過程を研究する必要性を述べている(Hopwood, 1976b, p. 3)。さらにバーチェル他(1980, p. 22)でも、「アクションの中の会計」、または組織的コンテクストまたは社会的コンテクストの中の会計、を研究する必要性を述べている。

しかし、「アクションの中の会計」研究を唱えるホップウッドは、その研究のために特定の研究方法を限定せず、特定の社会理論(シンボリック相互作用論及びその他を含む社会理論)を限定していない(Chua, 1988, p. 70)。「アクションの中の会計」研究は、様々な方法や社会理論との接合、またはそれらの包摂が可能である(Hopwood, 1998, pp. xxxi-xxxii)。

ただしホップウッドは会計とコンテクストとの相互作用を理解するために理論への関心と経験への関心を結合させる必要性を唱えてきている。この理解には、データ(経験や観

察)に基づきデータ(経験や観察)と対話しながら理論を形成していくグラウンデッドな洞察(Grounded Inquiry)が不可欠である(ibid., pp. xxxi-xxxii)。グラウンデッドな洞察のためには、ホップウッドが一貫して主張してきたフィールド研究が通常前提になる。

第3項 フーコー派の会計研究の開拓者

ジャンドロン及びベイカー(2005, pp. 549-554)は、ホップウッドを、フーコー派の会計研究(解釈主義的会計研究の第2世代の一部)の開拓者として位置付ける。ホップウッドは、イギリスにフーコーのアイデアを導入し、発展させていく社会学者、哲学者と連携してフーコー派の会計研究を生成・発展させる開拓者であり、その最初の会計研究(Buechell et al., 1985)の執筆者である。また彼は、AOSの内部及び外部において、フーコー派の会計研究の当事者・支援者・指導者として活躍した(新谷, 2013, pp. 110-113)⁽³⁾。

イギリスでは、1970年代後半から、フーコーの著作に関心を持つ社会学者及び哲学者の理論運動が発展している。彼らが理論運動の発展に利用した主要な手段の1つがI&C(Ideology & Consciousness)というジャーナルである。ホップウッドは、1970年代末にフーコーの見方を議論する月例のフーコー派の会計研究会を組織している。研究会のメンバーには、後にAOS等で発表される初期のフーコー派の会計研究の著者(ホップウッドの博士課程の大学院生も含む)が複数含まれていた。

フーコーのアイデアが会計研究に導入される際に非常に重要な役割を果たしたのが、ホップウッドが指導する大学院生であるバーチェル(S. Burchell)である。バーチェル(S. Burchell)は、I&Cの編集委員であり、フーコーの著作の翻訳等を行う研究者のバーチェル(G. Burchell)と兄弟であり、ホップウッドが社会的・制度的実践と会計を結びつける方法を探究するために組織した学際的研究集団の一員であり、同集団の研究会を拡大した月例のフーコー派の会計研究会において、フーコーの理論及び概念の手ほどきを行っている(Gendron and Baker, 2005, pp. 549-550, 565)。

またホップウッドはバーチェル(S. Burchell)を通じて、I&Cの編集委員でフーコー研究者であり、1983年にLSEで社会学博士号を取得したミラー(P. Miller)を、1982-1983年にLBSで開催した博士号候補生の方法論セミナーの講師として招聘した(Baker, 2011, p. 215)。その後ミラーは、会計学者となり、フーコー派の会計研究またはラトゥール(B. Latour)の著作を方法の理論とするラトゥール派会計研究(解釈主義的会計研究の第2世代の一部)の開拓者として活躍し、AOSの副編集長を一時期務めた。

ホップウッドは、フーコー派の会計研究を開拓する際に、AOSの内部及び外部において、同研究の当事者・支援者・指導者の役割を果たした。

ホップウッドが、AOSの編集長であったことにより、フーコーの理論や概念を会計研究の中に導入し、浸透させていくことが大きく進展することになった。彼は、他の会計ジャーナルの編集長と同様に、特定の研究をジャーナルに掲載し当該研究に対して学術的な名声・名誉を付与できる能力を持ち、優先的に掲載したい研究について潜在的投稿者に対してシグナルを送る能力等を持つからである(Gendron and Baker, 2005, pp. 553-554, 566)。

ホップウッドは、AOS編集委員会の内側にある能力(特定の研究に学術的名声を付与する能力と特定の研究を優先するシグナルを伝える能力)を行使するために、同編集委員会の

外側でフーコーの理論や概念を会計研究の中に導入・浸透させる様々な取り組みを行った。

この取り組みには、月例のフーコー派の会計研究会以外のより直接的な取り組みも含まれる。それは、ホップウッド自らも同研究の論文作成を進めていたことと、特定の研究者に対してフーコー派の会計研究の論文作成を要請・支援または指導していたことである。いずれもフーコー派の会計研究の蓄積に最も実効性のある取り組みである。

ホップウッドは、AOS が後援する 1984 年の AOS 研究会議において、会計学以外の分野で博士号を持つミラーとオレアリィに対して、フーコー派の会計研究の論文を作成・報告するように要請している (ibid., p. 554)。同研究会議ではホップウッド自身も 3 つのケース研究を含む論文を作成・報告している。1 ケースはウェッジウッド社のケースで、フーコー派の会計研究とみなされ (Miller and Napier, 1993)、2 ケースは匿名の M 社と Q 社のケースで、解釈主義的会計研究とみなされる (Chua, 1988, pp. 66-67)。

ホップウッドは、フーコー派の会計研究の博士論文を作成するロフト (A. Loft) の指導者でもあり、同論文を研究会議で報告することを導いた。同論文を作成するロフト等はフィールドワークのデータの解釈でもフーコーの理論・概念が有効であると考えた (Gendron and Baker, 2005, pp. 551-552)。ロフトは 1984 年に EAA の博士課程セミナーにフーコー派の会計研究の論文を提出している。翌年ロフトは、この論文を 1985 年の第 1 回 IPA 研究会議に提出している。

ホップウッドを頂点とするフーコー派の会計研究会とは全く独立していた研究者のホスキン (K. Hoskin) とマクヴィ (R. Macve) は共同で、1985 年の第 1 回 IPA 研究会議にフーコー派の会計研究を報告した。マクヴィは会計学者であるが、ホスキンはマクヴィと大学時代からの友人で教育学の博士号を持つフーコー研究者である。

AOS 編集委員会の内側にある特定の研究に学術的名声を付与する能力、特定の研究を優先するシグナルを伝える能力は、査読のプロセスや論文掲載の決定において行使された。

上記のロフト論文とホスキン及びマクヴィの共著論文が、相対的に短期間で 1986 年の AOS に掲載されていることは、AOS の通常の査読のプロセスを通過していないことを暗示している。AOS 編集委員会は刷新的とみなされる論文の査読のプロセスを簡略化していた。AOS 編集委員会が刷新的とみなしていた会計研究はフーコー派の会計研究であり、フーコー派の会計研究は AOS 編集委員会によって促進された研究である (ibid., pp. 559-560)。

AOS の編集委員会は、編集委員長であるホップウッドと彼の共同執筆者が執筆したバーチェル他 (1985) を 1985 年の同誌に掲載している。この論文は AOS 上初めてフーコー派の会計研究として掲載された論文であり、同会計研究の最初の論文である (詳細は後述)。

AOS 編集委員会は、上記のロフト論文とホスキン及びマクヴィの共著論文をそれぞれロフト (Loft, 1986) とホスキン及びマクヴィ (Hoskin and Macve, 1986) として同誌に掲載することを決定し、1986 年に同誌がフーコー派の会計研究に道を開くことを公に宣言した。この AOS 編集委員会からのシグナルは翌年の 1987 年にさらに強化された。AOS 編集委員会は、上記の 1984 年 AOS 研究会議で報告されたミラー及びオレアリィ共著論文とホップウッド論文をそれぞれミラー及びオレアリィ (Miller and O'Leary, 1987) とホップウッド (Hopwood, 1987b) として同誌に掲載することを最終決定した (ibid., p. 560)。

第 4 項 「新しい会計史」の基礎となるアイデアの提供者及び「新しい

会計史」の開拓者

ミラー及びネイピア(1993)及びネイピア(2006)は、イギリスの付加価値会計の変化のケースとウェッジウッド社の原価計算の生成のケースを扱ったホップウッドの諸論文を新しい会計史の研究として位置付けているが、より限定してフーコー派の会計史として位置付けた。これらのホップウッドの諸論文は新しい会計史またはフーコー派の会計史の開拓的研究である。

また、ネイピア(2001, p. 20)及びカーネギー(2014, pp. 718-720)は、ホップウッドを、「新しい会計史」の基礎となる多くのアイデアを提供した研究者、「新しい会計史」の出現に大きく貢献した研究者、と位置付けている。

新しい会計史という用語は、ミラー他(1991)の主題「新しい会計史」に由来している。同論文は、新しい会計史を古い会計史研究と異なるものと位置付け、古い会計史を歴史学及びその他の社会科学における歴史研究の議論と比較して時代遅れであると批判している。1980年代後半以降から発表され1990年代に繁栄期を迎える新しい会計史の多くは、マルクス、フーコー、ハーバーマス、ラトゥール、ギデンズ等の理論や制度理論、フェミニズム及びジェンダー等の社会学の理論を利用している(Napier, 2009, p. 32)。

ミラー他(1991)によれば、新しい会計史研究は、歴史の客観性(歴史の真理が実際の過去の現実との一致によるもので単一のものという観念、歴史が解釈から独立しているという観念)に問題があること、歴史が解釈に依存すること、特にアーカイバル研究(実証主義的会計研究のアーカイバル研究と異なり、歴史研究一般における第1次史料に基づく研究)自体も特定の理論的解釈的枠組の内部で意味を持つこと、等に自覚的である。

また新しい会計史研究は、会計の知識及び実践の変化を、管理技術の自然の進化と考えず(進歩的歴史観への批判)、それらの変化を会計の概念・範囲の拡大によって捉え直し、それらの変化に影響を及ぼす言語及び理論的根拠、会計専門職及びその他の専門職の団体、企業、国家機関及び諸制度、資本蓄積様式及び社会的規制様式等に焦点をあてる(Miller et al., 1991, pp. 395-396)。

カーネギー(2014, pp. 718-720)は、ホップウッド(1983a, 1985, 1987b)とホップウッド及びジョンソン(Hopwood and Johnson, 1986)が、この新しい会計史の基礎となるアイデアを提供したと主張している。

例えば、ホップウッド(1983a, pp. 288-290)によれば、会計変化に係わる従来の多くの会計史研究は会計を技術とみなす見方を採用し、機能主義と進化論を前提としているため、会計史研究では、会計変化のコンテキストである組織及び社会の状況を実際に調べる必要があり、会計の出現及び発展の歴史的条件を実際に調べる必要がある。

また、ホップウッド(1985, pp. 365-366)によれば、従来の会計史研究は会計技術を社会・経済・制度から引き離して研究し、目的論的・進化論的な歴史研究を示す傾向があったため、それが部分的・無批判的・非理論的な理解に留まっている。従来の会計史研究は、3つの問題に対する回答を欠いているため、同問題に回答する新しい会計史研究の研究計画が必要と主張した。3つの問題とは、過去及び現在の会計と社会的なるもの(social)の関係、会計変化を導く主要な要因、社会的なるものを構築する会計の役割、である。

ホップウッドは会計史研究においても、「会計の反映的役割」及び「会計の構築的役割」

の分析の重要性を主張している。バーチェル他(1985, pp. 382-385)は、会計変化に係わる研究では、会計と社会的なるもの、または環境(=コンテクスト)との関係が分析されるというよりも仮定される傾向にあることを批判している。またネイピア(2006)は、その傾向の1つの帰結が会計史の一面的な研究であると主張している。それは、会計史が、社会の中での「会計の構築的役割」(「会計の反映的役割」と対になる役割)をほとんど分析してきていないことである(Walker, 2016, p. 44)。

第5項 実証主義的会計研究の一貫した批判者

ベイカー(Baker, 2011, p. 209)は、ホップウッドを実証主義的会計研究に対抗する代替的会計研究の先導者として位置付ける。ホップウッドは、アメリカ生成の行動科学的・組織論的会計研究、イギリス生成の社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)の生成・発展、及びヨーロッパの会計研究の生成・発展に一貫して関与しており、アメリカ生成の実証主義的会計研究に対抗する様々な代替的研究を支持してきている。このため晩年に彼がアメリカの実証主義的会計研究を批判することは驚くべきことではない。

例えば、ホップウッド(2007)の中で、彼は、今日のアメリカの会計研究者やアメリカのジャーナルが牽引する会計研究のスタイルが保守化し、制度化し、パターン化してきていると批判した。また彼は、実務の世界では監査資本(=監査法人)の影響力が巨大化し、財務会計の分野では監査資本が制度設定の重要な一員となり、規制当局に強力に働きかけを行うようになり、管理会計分野では監査資本のコンサルタント業務を通じて管理会計の手法がファッションの世界のように流行的現象となってきた、と批判した。さらに彼は、会計研究者の世界では、会計研究の変革の衝動が失われてしまい、特定の理論と研究方法を短期間に習得できる会計研究が優先され、会計研究自体が出世の手段となり、ジャーナル自体も保守化して主流化が著しくなってきた、と批判した(田中, 2010, pp. 3-6)。

一方、ホップウッド(2008a)の中で、彼は、ヨーロッパの会計研究が多様な研究方法やパラダイムに基づく多元的な研究から、特定の研究方法やパラダイムに限定する一元的なアメリカ的な研究へと変化・後退してきていると警鐘を鳴らした⁽⁴⁾。彼の批判するアメリカ的な会計研究には、特定の会計学の主流化、非主流の会計学の周縁化及び管理会計研究の周縁化、経済学・財務論の主流化(政治学・社会学の周縁化)、論文の内容よりもジャーナルに掲載できた論文の点数を重視する点数至上主義文化(Culture of Journal 'Hit')、それを前提にした昇進・昇格と立身出世主義、ジャーナルに発表された論文がどれだけ他の論文に引用されたかを基準にして研究者または同研究者の所属研究機関が評価されるランキングの制度、ランキングの制度を前提にした研究者の給与変動や公的研究資金の傾斜配分、ジャーナル自体が研究の種類を制限するジャーナル至上主義等の特徴がある。

第6項 批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者

ブライヤー(Bryer, 2006, p. 554)は、ホップウッド(Hopwood, 1989b)を批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者として位置付ける。ただし、ホップウッド(1989b)は、批判対象としている研究のアプローチや研究論文を本文中で明示せず、当該文献に相当する

文献を参考文献一覧でも明示していない。ホップウッド(1989b)は、本論文の第5章で取り上げる、ロウを中心とする研究者集団が執筆した論文集である Chua 他編(Chua et al., eds., 1989)に所収された第8章の論文である。

ホップウッド(1989b)における批判の対象は、会計の起源と帰結を社会的利害に求める会計研究(会計が社会的利害によって生み出され、会計が社会的利害の追求に貢献すると考える会計研究)である。彼は、この会計研究について、社会的対立を起源とし特定の社会的権力の行使を可能にする経済的計算の体制に関する会計研究、会計を社会的本質に還元する会計研究、等とも表現している(Hopwood, 1989b, pp. 147-149)。

ホップウッドによれば、会計が様々な利害から生み出され、様々な利害に奉仕するにもかかわらず、この会計研究は唯一の社会的利害を仮定している、会計が組織の領域よりも社会の領域に存在すると仮定している。ブライヤーの表現では、「自然主義者」(=解釈主義的会計研究者のホップウッド)からの反論によれば、「要するに、労働過程論の見方では、会計の歴史的起源または社会的機能を説明せずに、会計が資本主義的であることを仮定している」(Bryer, 2006, p. 554)。

ホップウッドの支持する会計研究では、組織的コンテキストの中で実践されている会計を理解する。そのためにフィールド研究が必要になる。会計が利用されるコンテキストは様々なため会計は様々な実践される。会計は常に変化するため会計実践を安定的とみなすべきではない(Baxter and Chua, 2008, pp. 67-68)。会計には資本主義的役割と異なる役割がありうる。しかし、労働過程論を方法の理論とする会計研究等の文献レビュー(1980年代中期から2007年までに発表された70点以上の会計研究の文献レビュー)を行っているクーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007, p. 208)によれば、会計の形態は変化しているが、会計は常に資本主義的役割を担ってきた。ホップウッドの会計研究は、会計の資本主義的役割を識別しない点で批判的ではなかった(新谷, 2011b, p. 180, 189)。

第4節 ホップウッドの著書

ホップウッドは4冊の著書、13冊の編著を著している(Birnberg et al., 2013, p. 897; Chapman et al., 2009, pp. 415-420)。バーンバーグ他(2013, p. 897)は、ホップウッドは4冊の著書、12冊の編著を著していると述べているが、その詳細を示していない。チャップマン他編(2009, pp. 415-420)は2009年までのホップウッドの「研究業績一覧」を示している。このため同「研究業績一覧」の中で、彼の著書と編著を確認することができる。

まず、ホップウッドが著者の著書を「研究業績一覧」から確認すると3冊の著書を確認できる。3冊の著書を発表年順に挙げると、ホップウッド(1973)著『会計システムと経営行動』、ホップウッド(1974a/1976a)著『会計と人間行動』、ホップウッド(1998)著『外側から見た会計学』となる。

もう1冊の著書は「研究業績一覧」に示されておらず、日本の研究機関の図書館等においてもその所在を確認できない。ただし、Amazon等が取り扱う古書の中にホップウッド(1977)著『人的資産会計』の存在を確認できる。この1冊を含めると合計4冊となる。

入手困難な著書の1冊を除く3冊のうち、最初の2冊は行動科学的・組織論的会計研究の成果であり、最後の1冊は主に社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研

究)の成果(前半に行動科学的・組織論的会計研究の成果を含む)である。

1冊目のHopwood(1973)著『会計システムと経営行動』は、序章(第1章)及び結章(第9章)と7つの章からなる。7章の中には、「第2章 業績評価における会計情報の機能と利用」、「第3章 研究方法論」、「第4章 業績評価における会計情報利用の効果」、「第5章 数字は嘘をつかないが嘘つきは数字をつかう」、「第6章 独立的情報システムの構築」、「第7章 予算参加、会計情報の操作、及び管理者の昇進」、「第8章 リーダーシップの傾向とスーパーバイザーの評価スタイル」が含まれる。

この著書はホップウッドがシカゴ大学に提出した博士論文に基づいている。博士論文は、社会心理学・集団力学に基づいて、予算編成のような技術が複雑な行動科学的現象であること、意志決定者が人間である以上彼らの目的と組織の目的は異なりうること、予算編成や投資提案は政治的交渉になりうること、などを明らかにした(Miller, 2010b, p. 4)。

当時、シカゴ大学では、行動科学的会計研究を行う場合には実験室研究を利用することが求められたが、ホップウッドの博士論文では、会計の実際の機能を自然な状況の中で調査するために、フィールド研究を利用した。なおこのフィールド研究と関連する基礎理論は社会心理学の理論であることが条件とされた(Hopwood, 2008b, pp. 21-22)。

フィールド研究を引き受ける企業を見つけることは困難を極めたが、最終的にはある鉄鋼会社でフィールド研究を行うことになった。このフィールド研究はシカゴ大学の会計研究では全く新しく十分に認知されていなかったため、最終的には当該研究に関わる探索的調査結果または記述的調査結果の部分を博士論文から削除するよう求められ、それを質問紙調査、統計的検定等を利用した科学的な調査結果に変更された(Hopwood, 1998, p. xx)。

この博士論文は行動科学的・組織論的会計研究に対して2つの大きな貢献を行った。第1は、同論文が単一の大企業(製造事業部)の予算編成行動の体系的な研究を行い、価値あるフィールドの洞察を得たことである。第2は、上司が部下(原価センター長または総職長)の業績評価のために予算データを利用する場合の部下の心理・行動を説明する図式として、4種類の管理者スタイルを識別したことである(Birnberg et al., 2013, p. 899)。この管理者スタイルの分析は、後で検討するホップウッド(1972)にも示されている。

2冊目のホップウッド(1974a/1976a)著『会計と人間行動』は、序文と全9章からなり、その多くは特定の主題に関する研究である。全9章の中には「第1章 会計の行動科学的側面を検討する理由」、「第2章 組織の統制」、「第3章 予算化の論点」、「第4章 予算編成プロセスへの参加」、「第5章 業績評価における会計データの役割」、「第6章 会計情報と意思決定プロセス」、「第7章 情報の解釈」、「第8章 外部向け会計報告書の利用」、「第9章 会計システムの設計」が含まれている。なお、第6章には、会計システムと組織の意思決定、組織の行為・実践の関係を説明する4種類の状況の分析があるが、同分析は、後で検討するバーチェル他(1980)にも示されている。

同書は、行動科学的・組織論的会計研究に対して2つの大きな貢献を行った。第1は、行動科学的・組織論的会計研究に関心を持つ者に対して複数の主題に関わる大量の参考文献を提供している。第2は、従来の行動科学的・組織論的会計研究の限界に関わる見解を示しており、それは第1章の中で示している。当時ほとんどの行動科学的・組織論的会計研究は個人に焦点を当てていたが、彼は焦点を当てるべき対象について、個人を超えた集団、組織、社会及び環境まで拡張するべきことを主張した(Birnberg et al., 2013, p. 900)。

3冊目のホップウッド(1998)著『外側から見た会計学』は、ホップウッドが1972年から1997年までに発表してきた主要な論文等を収録した論文集である。最初にホップウッドの研究関心の変化とその研究遍歴を配置し、その後「アクションの中の会計の探求」、「組織的コンテキストにおける会計」、「会計と公共部門の変容」、「社会的責任会計と計算書類の社会的意味」、「様々な合理性と会計変化の原動力」、「研究の努力に関する省察」、「選別された編集記」という主題または項目の下に収録した複数の論文等を配置している。この中の「アクションの中の会計の探求」には行動科学的・組織論的会計研究の成果が配置され、それ以外の部分には主に社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)の成果が配置されている。

このホップウッド(1998)の主題「外側から見た会計学」が指す意味には留意が必要である。「外側から会計を見る」とは、通常は、実際に会計を実践する人々や会計を改善する人々から一定の距離を置いて研究することである。しかしホップウッドの場合には、「アクションの中の会計」を研究する、またはコンテキストの中で会計実践を理解するために、実際の会計と十分に近い距離で研究するということも意味している(Miller, 2010a, p. 225)。

次に、ホップウッドの編著を「研究業績一覧」から確認すると12冊の編著を確認できる。12冊の著書の発表年順に挙げると、ブロムウィッチ及びホップウッド編(Bromwich and Hopwood eds.) (1981)『イギリス会計研究の評論』、ブロムウィッチ、ホップウッド及びシヤウ編(Bromwich, Hopwood and Shaw eds.) (1982)『監査研究』、ブロムウィッチ及びホップウッド編(Bromwich and Hopwood eds.) (1983)『会計基準の設定』、ホップウッド及びシュレーダー編(Hopwood and Schreuder eds.) (1984)『ヨーロッパの会計研究者の貢献』、ホップウッド及びトムキンス編(Hopwood and Tomkins eds.) (1984)『公共部門の会計の論点』、ブロムウィッチ及びホップウッド編(Bromwich and Hopwood eds.) (1986)『管理会計の研究と現代の課題』、ホップウッド編(Hopwood ed.) (1989a)『会計変化に対する国際的圧力』、ホップウッド、ページ及びターレイ編(Hopwood, Page and Turley eds.) (1990)『変化する環境の中で会計を理解すること』、ブロムウィッチ及びホップウッド編(Bromwich and Hopwood eds.) (1992)『会計と法』、ホップウッド及びミラー編(Hopwood and Miller eds.) (1994)『組織・社会を構築する会計(原題:社会的・制度的実践としての会計)』、レウズ、パフ及びホップウッド編(Leuz, Pfaff and Hopwood eds.) (2004/2005)『会計の経済学と政治学』、チャップマン、ホップウッド及びシールズ編(Chapman, Hopwood and Shields eds.) (2007a, 2007b, 2008)『管理会計研究ハンドブック1巻』、『管理会計研究ハンドブック2巻』及び『管理会計研究ハンドブック3巻』、である。

「研究業績一覧」の調査範囲に含まれない2010年にホップウッド及びその他による編著が1冊出版されている。それは、ホップウッド、ウナーマン及びフリーズ編(Hopwood, Unerman, and Fries eds.) (2010)『持続可能性のための会計』である。この1冊を加えるとホップウッドが編著は合計13冊となる。

ここでは、ホップウッドが関わった多くの編集本を取り上げることは省略し、ホップウッド及びミラー編(1994)『組織・社会を構築する会計』のみを再度取り上げて、その構成を確認することに留める。同書は、ホップウッドが組織した学際的研究集団またはフォーコー派の会計研究会の構成員を中心とする論文集であり、編者のホップウッド及びミラーを含む合計16名の研究者が執筆している。その大半がAOSに掲載されたフォーコー派の会計

史研究の修正原稿からなっている。全体は 12 章から構成されており、その内訳は、「第 1 章 社会的・制度的実践としての会計」、「第 2 章 初期の複式簿記と会計計算のレトリック」、「第 3 章 近代的な会計権力の起源」、「第 4 章 人間を計算可能にして統治すること」、「第 5 章 会計と第一次世界大戦」、「第 6 章 会計と労働者」、「第 7 章 経済測定における政治的要素」、「第 8 章 イギリス大企業における企業統制」、「第 9 章 付加価値会計と国家の経済政策」、「第 10 章 会計による管理」、「第 11 章 イギリスにおける会計規制」、「第 12 章 監査社会」、である。第 9 章は、AOS に掲載されたフーコー派の会計研究または会計史の開拓的研究であるバーチェル他(1985)の修正原稿である。

第 5 節 ホップウッドの代表的論文

既述のようにホップウッドは、4 冊の著書、13 冊の編著だけでなく、80 点以上の論文の著者である。

彼の経歴、研究成果等を全体的に検討したバーンバーク他(2013)は、ホップウッドの前期の行動科学的・組織論的会計研究の代表的研究として、ホップウッドの博士論文及び同論文に関連した単著論文であるホップウッド(1972, 1973, 1974b)と彼の単著著書であるホップウッド(1976)に注目し、ホップウッドの後期の学際的・批判的会計研究の代表的研究として、彼の単著または共著の論文であるバーチェル他(1980)、ホップウッド(1987b, 1992, 2009)に注目している。

一方アメリカのグーグル社による文献のデータベースであるグーグルスカラーは、ホップウッドの単著または共著及び編集文献の被引用状況(2018 年 10 月 20 日現在)に基づいて、世界の研究者等から 800 回以上の引用回数を持つホップウッドの著書が 2 点、彼の論文が 5 点あることを示している。著書はホップウッド(1976)とホップウッド及びミラー編(1994)であり、論文はバーチェル他(1980)、ホップウッド(1987b)、ホップウッド(1983a)、ホップウッド(1972)、バーチェル他(1985)である。

以下では、ホップウッドの後期の研究、特に学際的・批判的会計研究の開拓的研究を識別していると思われる調査結果を利用し、そこで識別された 5 点の代表的論文の内容を検討する。同 5 点を発表年度順に並べた場合、最初の 1 点のみが行動科学的・組織論的会計研究であり、残りの 4 点は全て学際的・批判的会計研究である。

ホップウッド(1972)は、世界の研究者等から 1,111 回引用され、5 つの文献の中で第 4 に引用回数が多い論文である。同論文は 5 点のうち唯一の行動科学的・組織論的会計研究である。

バーチェル他(1980)は、世界の研究者等から 1,819 回引用され、5 つの文献の中で第 1 に引用回数の多い文献である。同論文は解釈主義的会計研究の立場から機能主義的会計研究との断絶を宣言する研究である。

ホップウッド(1983a)は、世界の研究者等から 1,194 回引用され、5 つの文献の中で第 3 に引用回数が多い論文である。同論文は解釈主義的会計研究を提唱する研究である。

バーチェル他(1985)は、世界の研究者等から 878 回引用され、5 つの文献の中で第 5 に引用回数が多い文献である。同論文はフーコー派の会計研究の開拓的研究である。

ホップウッド(1987b)は、世界の著者から 1,659 回引用され、5 つの文献の中で第 2 に引

用回数の多い文献である。同論文は解釈主義的会計研究の開拓的研究とフーコー派の会計研究の開拓的研究を含む研究である。

第1項 ホップウッド (Hopwood, 1972)

序文及び第1章～第8章から構成される本論文は、1971年にシカゴ大学から博士号を授与された論文を基礎として作成された論文の1つである。

同論文は、会計技術に焦点をあてる会計研究ではなく、人間の心理・行動に焦点をあてる行動科学・組織理論に基づく会計研究の必要性を提唱した。例えば、従来の会計研究では、業績評価のために利用する会計情報が従業員に対して否定的効果を持つ場合、その会計情報の内容を変更する技術的解決策を提案してきた。これに対してホップウッドは、その否定的効果の多くは、情報の内容を変更せずに(技術的解決策を示さずに)、情報の利用方法を変更することによって縮小・除去される、と提案した(Birnberg and Shields, 2009, p. 120)。

彼は行動科学等の文献に基づいて、上司が部下(原価センター長または総職長)の業績評価のために予算データを利用する場合の部下の心理・行動を説明する図式として、4種類の管理者スタイルを識別し、いくつかの仮説を設定してその検証を行っている。予算データを利用する場合の部下の心理・行動には、「予算拘束型(短期的予算達成能力による業績評価のために予算達成にのみ関心を持つ)」、「利益意識型(組織の長期的目的に関連付けられた原価低減による業績評価のために原価にのみ関心を持つ)」、「予算拘束・利益意識型(予算達成と原価に関心を持つ)」、「非会計型(業績評価において会計情報があまり重視されないために予算達成と原価に関心を持たない)」がある(Birnberg et al., 2013, p. 899)。

自分達の業績評価が予算の編成・執行に依存している(予算拘束型及び予算拘束・利益意識型)と考える部下は、利益意識型及び非会計型と比較して、仕事によるストレスをより多く抱え、彼らの仕事の状況と上司との人間関係及び同僚との人間関係についてほとんど満足感を感じていない。またこの部下は会計記録を歪曲・曲解し、それによる逆機能的な意思決定を行うことが多い。利益意識型及び非会計型に分類される部下は、上司との人間関係について高い満足感を感じている。こうした結果は、同一の会計情報が利用される場合の動機のコテキストまたは組織のコテキストによって、部下の反応(機能的反応または逆機能的反応)が異なることを示している(Miller, 2010b, p. 4)。

彼が管理会計研究に導入したフィールド研究という新しい研究方法には、2つの方法が含まれている。第1は、部下(原価センター長または総職長)に対する個別性の高い質問紙調査である。上司が部下の業績評価のために予算データ(会計情報)を利用する場合の上司のスタイルと部下の仕事によるストレスのようないくつかの心理・行動の変数に対するそのスタイルの効果を測定している。彼の調査の主要な特徴は、あらゆる組織に実施される一般的な質問紙調査と異なり、特定の企業における管理会計の特定のコンテキストのみに実施される個別性の高い調査計画が設計されていることにある(Birnberg and Shields, 2009, p. 121)。第2は、特定の部下(原価センター長または総職長)に対するインタビューである。これは質問紙調査において他の部下(原価センター長または総職長)と異なる反応を示した部下(原価センター長または総職長)の逆機能的行動を研究するためであり、彼の仮

説に関してより詳細な洞察を提供するためである (ibid., p. 121)。

第2項 バーチェル他 (Burchell et al., 1980)

序文、第1章～第5章及び結文から構成される本論文は、ホップウッドが1977年から2年間組織した学際的研究集団による論文であり、1979年開催の「組織と社会における会計の役割」という主題のAOS研究会議で発表された論文を基礎にしている。コンテキストの中で実際の会計実践を研究する新しい会計研究、または主流の機能主義的会計研究から明確に断絶した学際的・批判的会計研究、を提唱した論文である (Birnberg et al., 2013, p. 897)。

また、同論文はフォーコーの著作をAOS上で初めて引用した文献でもあり、英語圏の会計研究の理論的基礎として、フランスの学際的学問の知識人の著作を採用するモデルを初めて示した論文でもある (Gendron and Baker, 2005, p. 530 ; Chiapello and Baker, 2011, p. 142)。

この論文は、一般に言われている会計の役割と実際の会計実践の役割とは異なるものであり、従来の会計研究がこの後者の実際の会計の役割をほとんど無視してきているため、実際の会計実践を研究する新しい研究方法が必要であることを述べた論文である。

会計を単なる「計算手続きの集合」と考えてはならないという主張で始まる同論文の問題意識は、会計は組織・社会の中でどのような役割を果たすのか、なぜそのような役割を果たすのか (Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, p. 6)、という点にある。

同論文は「第1章 制度化、抽象化及び理論的根拠の研究」において、会計の発展の基礎にある2つの重要な傾向(会計技能の制度化と会計知識の抽象化・客観化)を概観し、次の「第2章 会計の命令」において、会計の制度化と抽象化の中で最も重要な要素として、会計の「本質」部分、または「会計の機能主義的主張及び要求の核心」部分、を識別している。これらには、「意思決定に適合する情報」の提供、「資源の合理的配分」の達成、制度上の「アカウントビリティ」と「スチュワードシップ」の履行、条件適合理論のいう組織の環境的状况に対する会計の適合(会計が組織または社会を反映すること＝会計の反動的役割)、が含まれる (Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 9-10)。

同論文によれば、これらの機能主義的主張で言う会計の役割は、会計思考の規範的構造を提供し、会計実践の改革を進めるものであるが、その機能主義的主張の多くは、会計実践からかなり離れて生み出されてきたものである。それは、会計専門職の機関、会計技能を規制する機関、国家当局及び学会自体から生み出されてきたものである。そこでは伝統的な経済学や管理の理論の影響を受けた会計の役割の主張が重要とみなされた。その主張は、人々が理解するようになった会計の役割を私達に教えてくれるが、会計の実践を説明するものではない (Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 10-11)。

次に同論文は「第3章 会計実践の複雑性」において、実際の会計実践に関する研究から、会計の機能主義的主張を動揺させる議論を識別している。同研究は財務会計と管理会計の双方の領域にみられ、会計の使命または「会計の命令」を再評価するものである。

例えば、投資の意思決定に会計情報を利用する財務会計研究では、情報の有用性は情報の形態を決定する人々の見通しにより事前に決定されるよりもむしろ情報を利用するコン

テキストの中で事後的に決定される、ことを示唆した。また別の財務会計研究では、会計情報が技術的プロセスの産物だけでなく、制度的・政治的プロセスの産物でもあることを示唆した(Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 10-11)。

他方、管理会計研究では、技術として会計が利用されるのではなく意味が付与される象徴・シンボルとして会計が利用されること、会計を利用する組織のコンテキストや組織における会計の利用方法が会計に影響を及ぼすこと、政治的プロセスが会計情報を生み出し、会計情報が政治的プロセスを生み出すこと、会計と組織の業績との間には希薄な関係しか存在しないこと、を指摘した。こうした研究は、会計の機能主義的主張の正確性を問題とみなすには十分である。実際の会計の役割は機能主義的主張で言う会計の役割とは異なる(Birnberg et al., 2013, p. 900 ; Burchell et al., 1980, pp. 12-13)。

次に同論文は「第4章 会計システムと組織的実践」において、多様なコンテキストの中にある実際の会計の役割を示唆するために、4種類の状況に基づき、会計システムと組織の意思決定と組織の行為・実践の関係を識別している。4種類とは、組織の行為の目的が確実(一致)であるか不確実(不一致)であるかの2通りと組織の行為の結果が確実であるか不確実であるかの2通りの組み合わせから構成される4種類である(ibid., pp. 13-14)。バーチャル他は、この4種類の状況に基づく会計システムの役割を4種類識別しているが、その役割を持つ会計システムに特定の名称を与えていない。そこで、文脈から適当と思われる名称を会計システムに付与することとし、一律に装置という表現を最後尾に付ける。

第1に組織の行為目的と行為結果が確実である状況では、組織の意思決定は「計算」に基づいて行われ、「計算」は組織の意思決定に対して1つの方法を提供する。この「計算」を行う場合の会計システムの役割は「解答機械」である。この会計システムは「解答提供装置」と表現できる。第2に組織の行為目的は確実であるが、行為結果が不確実である状況では、組織の意思決定は主観的な「判断」に基づいて行われ、この「判断」を行う場合の会計システムの役割は「学習する機械」である。この会計システムは「解答獲得支援装置」と表現できる。これは解答を提供するというよりも意思決定を支援するものであり、問題を精査し、その前提等を明確にするため等に反復的に利用される(ibid., pp. 13-15)。

第3に組織の行為目的は不確実であるが、行為結果が確実である状況では、組織の意思決定は「交渉」という政治的プロセスに基づいて行われ、この「交渉」を行う場合の会計システムの役割は、利害関係者が自己の立場を高めようとするための「攻撃手段としての機械」である。この会計システムは「政治的利益増幅装置」と表現できる。第4に組織の行為目的と行為結果が不確実である状況では、組織の意思決定は「インスピレーション」に基づいて行われる。この場合行為の回顧的理解の必要性、または少なくとも組織の目的との合致を示す必要性、などから会計システムの役割は「合理化の機械」である。この会計システムは「政治的利益擁護装置」と表現できる。これは利害関係者が既に決定された事項を正当化・合理化する役割である(ibid., pp. 13-14, p. 15, 18)。

以上から会計は機能主義的主張が仮定するように、中立的利益または普遍的利益のためまたは合理的意思決定のために必ず役立つものでもない。会計は特定の利害関係者の私的利益を擁護し、その利益を作り出す手段、またその利益を正当化する手段でもある⁽⁵⁾。

第4章の「第1節 計算実践の拡張」では、上記の第1の状況における「計算」の範囲が第2の状況における「判断」の領域へ拡張されること、例えば、「計算」の実践とその定

式化及び客観化が従来経営者・管理者の自由裁量や判断に任されていた領域に侵入してきていること、「計算」の実践が組織の分割や部門化を作り出すこと、「計算」の実践が経営者・管理者が介入するための新しい可視性と新しい目標を作り出すこと、が説明されている(Birnberg et al., 2013, p. 901 ; Burchell et al., 1980, pp. 15-16)。

また「第2節 組織の『攻撃手段としての機械』」では、上記の第3の状況の補足説明が行われ、特定の利害関係者の私的利益に左右されて会計システムが生じるが、それは単一の利害関係者(利用者)の私的利益に左右されるものではなく、複数の利害関係者(利用者)の異なる私的利益に左右されること、などが説明されている。続く「第3節 会計と行為の合理化」においても、上記の第4の状況の補足説明が行われている(ibid., pp. 17-18)。

さらに「第5章 会計と社会的実践」では、会計の実践と組織の実践の相互作用だけでなく、会計の実践と社会の実践との相互作用を理解する必要があること、を説明し、その先行研究としてマルクス(K. Marx)とウェーバー(M. Weber)等の議論を取り上げているが、いずれも会計を単純化していると批判している(Robson and Bottausci, 2018, p. 63 ; Burchell et al., 1980, pp. 19-22)。

最後の「結文 結論と会計研究追求の含意」では、「アクションの中の会計」、組織の中での会計システムの機能、変化する社会的コンテキストの中での会計規制の機能、等がほとんど研究されてきていない、と述べている。この「アクションの中の会計」研究等では歴史的研究が必要になる、とも述べている。数年後この歴史的研究は、ホップウッドが開拓するフーコー派の会計研究または会計史研究によって発展させられることになる。

会計の技能を洗練させることに焦点があてられる場合、会計は技術的である。一方、多様な行為者・利害関係者の多様な目的・利害を反映して会計が形成され、その私的利益を高めることに会計が貢献することに焦点があてられる場合、会計は組織的・社会的である。会計は技術的で、かつ組織的・社会的である(Birnberg et al., 2013, p. 901 ; Burchell et al., 1980, p. 22)。会計の技術は組織・社会を形成し、組織・社会は会計の技術を形成する。

第3項 ホップウッド(Hopwood, 1983a)

序文、第1章～第3章及び結文から構成される本論文は、1983年開催の「組織のコンテキストにおける会計」という主題のAOS研究会議に提出された諸論文を評価し、新しい管理会計研究の在り方を提議した論文である。

序文では、AOS研究会議に提出された諸論文が、組織に焦点をあてた管理会計研究、または会計変化のプロセスを理解する管理会計研究であるが(Hopwood, 1983a, pp. 287-288, 294)、主に3種類の会計研究を含んでいることを説明している。

第1は、組織形態に対応する会計や経済的利害に応える会計等に焦点を当てる経済学的見方または歴史の見方の会計研究である。第2は、組織的条件や経済的条件に適合する会計等に焦点を当てる組織論の見方または条件適合理論的枠組の会計研究である。第3は政治的・社会的利害に応える会計、外部的正当化のための会計、権力性を有する会計等に焦点を当てる社会学的見方または制度論的見方の会計研究である。

「第1章 組織に焦点をあてる根拠」の「第1節 常に変化する会計(Accounting Repeatedly Becomes What It Was Not)」、「第2節 会計と組織的行為」、「第3節 会計

と会計の使命の達成」では、新しい会計の見方の研究、実際の会計と伝統的な技術的会計の見方、または使命として求められる会計の見方との違いを説明している。

そして「第2章 組織に焦点をあてた研究のアジェンダ」では、ホップウッド自身の個人的見解に基づいて AOS 研究会議に提出された諸論文の類似点と相違点等を指摘している。「第3章 新しい論点」では、研究会議の審議中に現れた論点、懸念、関心事、可能性を示している。

第3章の「第1節 変化する現象としての会計」では、会計変化を説明する伝統的な会計史の見方、または組織に基づく見方(組織のコンテキストの中で会計を分析する見方)を取り上げている。前者は、会計変化を説明するものであるが、会計実践の基礎にある社会的、制度的、経済的、政治的要因を検討できず、企業に関わる社会理論や歴史学の近年の理論的發展を無視している。後者を代表する条件適合理論に基づく会計研究は、会計の多様性を生み出す環境の諸条件を説明するが、組織の変化と会計変化との相互作用を扱うことができず、組織内部の政治的プロセスを無視する(Hopwood, 1983a, pp. 296-297)。

「第2節 非同質的現象としての会計」では、会計が多様な条件に従って多様に適合するという認識、つまり条件適合理論の認識の重要性を認めるが、同理論の決定論的な性格を問題にしている。経営者による選択と組織のコンテキストによって課される制約との相互作用、会計とコンテキストとの相互作用(会計がコンテキストを形成し、コンテキストが会計を形成するという相互作用)を認識する必要がある(ibid., pp. 297-298)。

「第3節 組織の領域に関する説明の競合」では、次のように指摘されている。組織の説明は組織の様々な職能等(例えば、生産管理、人事)の担当者ができるため、会計を担当する会計士が行う組織の説明は、他の職能の担当者が行う組織の説明と競合する状態にある。会計士による組織の説明が優先される状況、それが組織の選択や行動を導く状況を問題にしなければ、会計の権力性を不問にし、他の代替的説明を阻害することになる。それらの状況では会計が作り出す可視性が、組織にとってどんな行為が可能で、望ましいかを考える組織の成員の言語や認識に対して支配的影響を及ぼす(ibid., pp. 298-299)。

「第4節 組織の秩序と無秩序の対立」では、次のように指摘されている。組織の世界は会計が実現しようと努める秩序またはそれに抵抗する無秩序から構成される。会計が組織の目的や成果に関する特定の観念の構築に関わる時、会計は組織に影響を及ぼしうる様々な制約や命令を中立的に反映するのではなく、組織の特定の使命、特定の利害の普及に関わり、組織の選択肢及び行動を制限する(ibid., pp. 299-300)。

「第5節 会計の反映的役割と構成的役割」では、コンテキストまたは環境が会計に影響を及ぼすこと、会計に反映されること(=会計がコンテキストまたは環境に適合すること)を「会計の反映的役割」と表現し、会計がコンテキストまたは環境に影響を及ぼすこと、それらを形成することを「会計の構築的役割」と表現している(ibid., pp. 300-301)。

「第6節 外部に起源がある内部の説明」とは、組織のコンテキストの説明には、その外部にある社会のコンテキストの説明が不可欠であることを指す(ibid., pp. 301-302)。会計に対する組織の影響の多くは、社会的影響、社会的圧力、または社会的緊張によるものである。国家や専門職が会計や経営の実践に対して重要な影響を及ぼすようになると、制度論が教えるように、組織の内部的目的からではなく、その環境の圧力に対応した外部的正当化の目的で特定の会計や経営の実践を導入する場合もある。会計と組織と社会の間で

相互作用の関係がある (Chapman et al., 2009, p. 2)。

「第7節 会計研究の方法論」では、会計実践が実際に行われているコンテキストの中でそれを研究し、分析し、解釈する必要がある (Hopwood, 1983a, p303) と述べ、フィールド研究の必要性と当該研究の困難性を示唆している。現在、フィールド研究には大きな障害がある。データへのアクセスが困難であり、データ収集とデータ分析のための時間と財源の個人的負担が極めて大きい。またフィールド研究がジャーナルの査読者に理解されるかどうか、適切な評価を受けるかどうかは明らかではない (Baxter and Chua, 2009, p. 68)。

上記のようにホップウッドにとって最も重要な研究対象は実際の会計実践である。この会計実践は変化する現象であり、非同質的な現象である (Hopwood, 1983a, p. 296-298)。彼はこの多様で常に変化する実際の会計実践により多くの注意を払うことを提唱してきた (Baxter and Chua, 2009, pp. 65-67)。

ホップウッドは変化する会計実践の研究を、特に「会計変化の研究」と呼んで、彼の主要な研究対象に位置付けてきている (Hopwood, 1998, p. xxviii)。ホップウッドの言うかある会計実践となるプロセスやかある会計実践でなくなるプロセスとは、常に会計実践が変化するプロセスを指す (Baxter and Chua, 2009, p. 72)。「会計がかあるものではなくなる (Accounting Becoming What It Was Not)」というホップウッドの表現及び類似の表現は不可解な表現であるが、会計が変化することを表現するために利用された表現である。

会計実践が多様であり、様々に変化するの、それが位置付けられるコンテキストが多様であり、コンテキストが様々に変化するからである (Baxter and Chua, 2009, p. 67)。会計とコンテキストの相互作用を分析する必要がある (Miller, 2010b, p. 3)。

ホップウッドによれば、会計変化はコンテキストの変化の一部になり、コンテキストの変化は会計変化の一部となるため、会計は本質を持たない技術である。会計研究もまた同様である。会計研究も一連の多様な環境や圧力の中で変化する (Hopwood, 2007, p. 1367)。

ホップウッドのいうコンテキストには、様々な意味がありうる。コンテキストは、人々が働く製造業の営利組織や医療等の非営利組織を指すだけでなく、より広い範囲の制度的・規制コンテキストである専門職業機関や監視機関を指す場合もあり、また会計の役割を構築する場合の理論的根拠となるアイデアやイデオロギー (例えば、市場等の一般的観念や効率性や競争等の特殊的観念) を指す場合もある (Miller, 2010b, p. 3)。

第4項 バーチェル他 (Burchell et al., 1985)

序文、第1章～第6章及び結文から構成される本論文は、学際的研究集団またはフーコー派の会計研究会の一部であるホップウッド及びその他が作成した論文であり、フーコーの概念や理論等を基礎としたフーコー派の会計研究または会計史の最初の論文である。

同論文は、フーコーが利用する概念や方法だけでなくそれらと類似する概念や方法を多用しているが、その説明がほとんどなく支持する理論的枠組も明示していない。そこで以下ではフーコーが利用した概念等を説明しながら、同論文の要点を示すことにする。

同論文は、「系譜学 (Genealogy)」、「言説 (Discourse)」、「可能性の条件 (Conditions of Possibility)」、「出来事 (Event)」、「劇場舞台 (Arena)」、等のフーコーの概念を利用しているが、これらと関連する「問題化 (Problematization)」、「権力・知 (Power/Knowledge)」等

のフーコーの概念を利用していない。また、同論文はフーコーの「問題化(Problematization)」または「装置(Apparatus)」という概念と類似する「会計コンステレーション(Constellation)」または「社会的諸関係のネットワーク」という概念、彼の「可能性の条件」という概念と類似する「可能性の歴史学(History of Possibility)」という概念等を利用している。これらのほとんどの概念はフーコーの「系譜学」に係わる諸概念であるが、ほとんどその意味が示されていない。

そもそもフーコーの「系譜学」とは、「出来事(話されたり、書かれたり、行動されたりして、経験されたこと)」の「由来」と「現出」の研究である。「由来(Provenance)」の研究とは、ある価値や考え方などに基づく実践が出現する時に何が起こっているのか、どのような言説が生産されたのかを出来事として取り上げ記述していくことである。「現出(Emergence)」の研究とは、ある実践がどういう偶然の力(偶然性)が相まった結果として現出するのか、そのプロセスを描きだすことである(相澤, 2007, pp. 118-119)。

「系譜学」は、出来事の偶然性または「可能性の条件」を明らかにするため、歴史の必然性、因果性、現在につながる起源(Origin)、目標を目指す目的論、進歩を前提とする進歩論等を拒否する(相澤, 2005, pp. 9-10, 12)。つまり構造や人間の意図から出来事を説明することを拒否する。

ホップウッド及びその他のいう「会計コンステレーション」、「社会的諸関係のネットワーク」、「可能性の歴史学」は、フーコーの概念である「問題化」、「装置」、「可能性の条件」、「劇場舞台」とほぼ同義で利用されることがある。それは、様々に変化する「異質な諸要素の偶然的な一時的結び付き」の複雑な歴史的過程(Justesen and Mouritsen, 2011, p. 164)という意味である。彼らは、この「会計コンステレーション」を意図せざる現象(=偶然的な現象)、「ゴミ箱」とも表現している。「ゴミ箱」とは、人や状況の偶然性が大きな役割を占める非合理的意思決定のモデルである。さらに彼らは、それを「管理体制(Regime)」とも表現している。彼らによれば、「管理体制」は、付加価値会計の作成、配布、利用を決める体制である(Burchell et al., 1985, pp. 400-402; 永野, 1997a, pp. 54-55)。

系譜学が焦点をあてる「言説」は、フーコーの歴史的な認識及び解釈の重要な出発点である。様々な時代になし得たこと、語り得たことから出発する。特定の時代に言われ、表現された「言説」を通じて、行為や言葉の意味を正確に理解する立場を採る(慎改訳, 2010, pp. 20-21)。

系譜学が対象とする歴史を変容・反転する出来事は、「問題化(Problematization)」に関連している。フーコーのいう「問題化」とは、ある対象が共通の思考の対象となり、その問題点が識別され、議論され、その問題解決策が提示され、議論されること等を指す(Robson and Bottausci, 2018, p. 65)。フーコーは、「問題化」に関連する「出来事」を「劇場舞台」上の「出来事」とも表現する。彼は、西洋の真/偽の分割の歴史を真理の「劇場舞台」上での「出来事」とみなし、その舞台演出そのものを描き出すことを哲学の役割と考えた。舞台演出の焦点は言説的实践及び非言説的实践の複雑な絡み合いとそこに浸透する権力関係である(米虫, 2005, pp. 8-11)。「問題化」は、フーコー及びその他の研究者が利用する概念であり、同研究者によって異なる意味で利用される概念でもあるため、本論文では、「問題化」という表記で常に引用符号付きで示す。

ホップウッド及びその他が「劇場舞台」で上演する「問題化」とは、付加価値または付

加価値会計の計算等が共通の思考の対象となり、問題点や問題解決等が出現する過程であり、それらが興隆、衰退する過程である。この「問題化」は、付加価値または付加価値会計に関する言説的实践及び非言説的实践からなる (Robson and Bottausci, 2018, p. 65)。彼らの焦点は、付加価値または付加価値会計の实践の内部で機能する「言説」にある。付加価値または付加価値会計に関する「系譜学」の分析である。

ホップウッド及びその他は、付加価値の「出来事(付加価値関連の实践またはその内部で機能する言説)」を3つの「劇場舞台」から分析する (Burchell et al., 1985, pp.399-400)。彼らは、「劇場舞台」を「課題、制度、知識体系、实践、行為の複合体」と定義している。3つの「劇場舞台」は、企業の財務報告基準、国家の経済政策、労使関係の制度に係わる空間である。

ホップウッド及びその他は、「会計コンステレーション」を付加価値が出現する基礎とみなし、それを「特定の制度、経済的・行政的過程、知識体系、規範のシステム、測定と分類の技術」の間に存在する「諸関係の特定の領域」(ibid., p. 400)と定義している。この「会計コンステレーション」、「諸関係の特定の領域」または「社会的諸関係のネットワーク」は、付加価値の实践及び言説が生じる複雑なコンテキスト、様々に変化する「異質な諸要素の偶然的な一時的結び付き」の複雑な歴史的過程を指し、フーコーのいう「装置」等とほぼ同義である (Justesen and Mouritsen, 2011, p. 164; Mennicken and Miller, 2012, pp. 11-12)。「会計コンステレーション」と「劇場舞台」の定義は、双方を明確に区別することが困難であるほど類似している (永野, 1997a, p. 54)が、彼らによれば、「会計コンステレーション」は複数の「劇場舞台」間の相互作用を含む全体である (Burchell et al., 1985, p. 403)。

ホップウッド及びその他は、付加価値または付加価値会計に係わる利害関係者に帰属する利害または利益として「社会的利益(Social Interests)」概念を導入していると考えることができる。ホップウッド及びその他は、当該概念を明示していないが、当該概念が経営者や株主等の社会的地位・経済的地位の由来する私的利益から離れたより広い範囲の利益(意図・目的や根拠等を含む)を含む概念にする必要があるという立場を採り、さらにそれを仮定するのではなくそれが構成されていく流動的過程を説明している。この「社会的利益」の関係者には、経営者または使用者代表、株主、会計規制の設定者だけでなく、労働組合代表、学者・研究者、政府機関等が含まれる。またホップウッド及びその他は、当該関係者の意図した目的により意図されざる結果が生まれることも認識している (Robson and Young, 2009, pp. 350-351)。

ホップウッド及びその他は、付加価値会計の表象の可能性と介入の可能性の双方を強調している。前者は社会的・経済的行為者間の特定の関係を可視化する能力であり、後者はその関係の存在の条件に対して特定の方法で影響を与える能力である。会計情報(会計の知)とそれを媒介とした権力(会計の権力)の二重の能力を示す見解は、初期のフーコー派の会計研究で典型的に見られた会計を「権力・知」(詳細は第6章)とみなす見解と同様の見解である (ibid., p. 351)。

以上を踏まえて本論文の詳細を見ていくこととする。ホップウッド及びその他は、同論文の研究方法を述べることから始めている。「第1章 会計と社会の変化」では、同論文は、イギリスの付加価値概念の興隆と衰退、または付加価値会計の興隆と衰退という会計変化とその社会的コンテキストまたは会計コンステレーションとの相互作用を分析する

(Burchell et al., 1985, pp. 382-385)、と述べている⁽⁶⁾。ただし、同論文は、付加価値という言葉が、その付加価値の言説の特性を決めるプロセスや条件によりどのように影響されたのかを分析する、と述べ(ibid., pp. 385, 409)、付加価値関連の計算を、特定の役割や機能(例えば、特定の管理的機能や政治的機能)を持つ実践であると仮定とせずに、付加価値関連の実践の内部で機能する言説として分析する(ibid., p. 409)、と述べている。

「第2章 付加価値の出来事」では、1970年代後半のイギリスで付加価値への関心が突然に増大したことを「付加価値の出来事」と表現している。この関心の増大は、具体的には、付加価値が様々な場所(民間企業、新聞、政府機関、労働組合、使用者団体、会計専門職など)で価値の指標として現れ、会計実践を含む様々な実践(財務報告書、賃金制度・報酬制度、利益分配制度、経済分析・産業分析、従業員及び労働組合への情報開示など)として現れたこと、この実践の中で様々な付加価値が述べられ、議論されたこと、を指す(ibid., pp. 385-387)。付加価値の出来事は付加価値の実践及びその内部にある言説を指す。

「第3章 付加価値と社会的なるもの」では、付加価値関連の多様な実践と多様な付加価値概念は付加価値の多様な役割・機能と結び付いているが、それには一般に2種類の形態があると分析している。一方は付加価値を特定の金額を決定する概念として利用する。例えば、付加価値基準賃金報奨制度(Value Added Incentive Payment Scheme:VAIPS)において、詳細な計算手続きを通じて労働所得を決定する場合の概念として付加価値が利用される(ibid., pp. 387-390)。

他方は付加価値を特定の対象を表象する概念として利用する。この後者は2種類に分けられる。第1は創造した富を表象する概念または企業業績の指標の効率性や生産性を表象する概念として、付加価値が利用される。第2は生産に関わる社会的状況または協働的状況を表象する概念(例えば、協働する仲間の努力による生産の尺度)として、付加価値が利用される。付加価値の表象は合理的な生産統制を導く手段にも、協働的な仲間による生産の努力を導く手段にも利用できる。付加価値概念の曖昧性、その役割・機能の曖昧性が、政治的立場の異なる多くの付加価値支持者を生み出す基礎にある(ibid., pp. 387-390)。

「第4章 3つの劇場舞台」では、付加価値関連の実践が行われ、同実践の内部にある付加価値概念が利用された、または付加価値会計が出現した3つの社会的空間を区別し、当該空間で付加価値または付加価値会計への関心が増大した条件やプロセスを識別している。この社会的空間は、企業の財務報告基準、国家の経済政策及び労使関係の制度に係わる空間である。ホップウッド及びその他は、この区別された社会的空間を劇場舞台と呼んだ(ibid., p. 390)。

1970年代後半前後に、経済政策及び所得政策、企業及び労働に関する法律、労使関係の制度、会計規制や財務報告の標準化に対して行われた政府の介入は、企業及び企業のコンテクストに多様な影響を与え、付加価値関連の出来事の形成に大きな影響を与えた(ibid., pp. 390-399)。

第4章の「第1節 会計基準」では、付加価値関連の出来事の出現に大きな影響を与えたものとして、1975年作成の『コーポレートレポート』を識別している。これは、会計の標準化に対する会計専門職の支配を維持するために始まった会計基準設定機関(Accounting Standards Steering Committee:ASSC)の取り組みである。ASSCは会計専門職による会計基準設定に対して労働党政府が介入するという危機意識を背景として、財務報告

書の範囲と目的を検討した同レポートを作成している。このレポートは、財務報告の議論の中に付加価値計算書を組入れ、付加価値について従業員を企業の他の利害関係者と同等に置く業績基準と説明し、従業員も他の利害関係者と同様に報告実体の情報に対して正当な権利を持つと説明した。付加価値の代替的・補足的な業績指標としてのメリットは、1970年代後半の経済政策・所得政策、従業員や労働組合への情報開示の中でも認められるようになった(ibid., pp. 391-394)。

「第2節 マクロ経済政策」では、付加価値関連の出来事の出現に大きな影響を与えたものとして、労働党政府が経済政策(所得政策)として認めた賃金制度、具体的には生産性(付加価値と賃金との関係を示す指標)の向上に基づいて賃金の分配分を計算し、生産性の改善や参加意識の向上というインセンティブを持ち、企業で広く採用されるようになったVAIPS、を識別している。従業員による生産性の増大がある場合に賃金の上昇があることを認めた制度により生産性の協定が普及することになった。VAIPSが機能するには、生産性または業績を改善するための議論や協力が必要となるため、企業に関する包括的で詳細な情報が必要となり、生産性や業績の改善策や従業員の参加意識の向上策を検討する組織の設定が必要となった。こうした組織の変化は労使関係の改善と評価された。このVAIPSは従業員の参加を促し、産業民主主義を強化する議論とも関連していた(ibid., pp. 394-397)。

「第3節 労使関係と情報開示」では、付加価値関連の出来事の出現に大きな影響を与えたものとして、産業民主主義という思想とこれに関連する制度や実践の変化、を識別している。労働党政府は労使関係に介入する場合の中心思想を産業民主主義に求めたが、その他の機関が労使関係に介入する基礎にも当該思想があった。1970年代後半には法律を通じて、労働組合に対する情報開示義務及びその実践規範、労働組合の職場での意思決定権の付与が法律で定められた。使用者団体の機関では従業員とのコミュニケーション手段として付加価値を重要視するようになった。先進的な取組みを行う企業では利益分配制度の基礎に付加価値概念を利用するようになった(ibid., pp. 397-399)。

「第6章 付加価値の出現と衰退」では、付加価値に対する関心または付加価値関連の出来事が衰退・消失したプロセスを説明している。1979年の新たな保守党政府の誕生により、3つの社会的空間における付加価値関連の出来事が衰退・消失した。

第1の空間において、新政府は金融政策や財政引き締めを経済政策を重視し、所得政策を政治の対象から排除した。また経営管理の新技术を重視し、協働や参加という概念を経済政策等の用語や実践の中から排除した。第2の空間において、新政府は会計基準の設定に介入することをやめ、会計専門職は会計基準の対象や内容を狭めることとなり、付加価値を審議すべき対象から排除した。第3の空間において、新政府は産業民主主義の思想を重視することをやめ、労働者の参加意識及び労働者の権利を高めるための介入をやめた。付加価値に必要な社会的コンテキストが消失したため、付加価値関連の出来事が衰退・消失した(ibid., pp. 405-408)。

第5項 ホップウッド(Hopwood, 1987b)

序文、第1章～第5章で構成される本論文は、1984年開催の「組織と社会のコンテキストの中で会計を認識することについて」という主題のAOS研究会議で、ホップウッドが発

表した論文を基礎としている。

この論文はフーコーの概念や理論を利用している点でフーコー派の会計研究の論文であるが、特定の個別企業の会計変化とその組織的コンテキストとの相互作用の理解を試みる点で解釈主義的会計研究の論文でもある。ここで言う相互作用とは、3つの個別企業(ウェッジウッド社の歴史的ケース、匿名のQ社とM社の現代的ケース)の会計変化とそれぞれの組織的コンテキスト(市場競争、情報処理技術、生産の戦略、組織形態等)の変化との相互作用である。会計変化は、会計史にもフィールド研究にも利用される概念である。

既述のように、ウェッジウッド社のケースは、フーコー派の会計史研究、Q社及びN社のケースは解釈主義的会計研究、とみなすこともできる。前者は、先行研究及び史料等に基づくホップウッドの解釈によるものである。後者は、企業名も先行研究も不明であり、解釈の源泉も不明である。

序文の中で、ホップウッドは、会計変化のプロセスがほとんど明らかにされていないため、「アクションの中の会計」を理解する必要があると、会計変化と組織的・社会的行為または組織的・社会的コンテキストの間の相互作用の方法を検討する必要があると述べている(Hopwood, 1987b, p. 209)。

ホップウッドは、まず会計変化に関する従来の見方の検討から始めている。「1章 会計変化の見方」の「第1節 会計の改善と組織の改善」では、次のように指摘されている。会計変化に関する従来の見方は、組織を改善してその業績を高める役割を会計が果たすことを前提としており、その役割を果たすように会計が変化し、進化すること、したがって会計変化が組織の機能(改善)を可能にする役割を持つことを前提にしている。かくあるべき会計に変化することが前提にされている(ibid., pp. 209-210)。

会計学は、この「かくあるべき会計に関わる抽象的な知識体系」、経済学等のような「自律的な言説に由来する知識体系」、または会計の実践から切り離された会計の「外部の抽象的な知識体系」の形成に多くの努力をしてきた(ibid., p. 210)。この抽象的な知識体系が会計変化を生み出していることは否定できないが、それによって会計変化が説明され、評価されるということにはならない。なぜならこの場合には会計実践の変化のプロセス、会計実践の変化が組織に及ぼす影響やそれに対する組織の抵抗(逆機能的影響を含む)、会計実践が可視性の構築等を通じて組織に介入し組織の機能を積極的に形成すること等を明らかにできないからである(ibid., p. 211)。

「第2節 会計と組織的秩序の構築」では、組織というコンテキストの中で会計を分析する研究に分類される条件適合理論に基づく会計研究の長所と短所を識別しているが、組織というコンテキストの中で会計を分析する研究の重要性を主張している。組織というコンテキストの中で会計を分析する研究が現れ始めているが、その中の条件適合理論に基づく会計研究は、企業の採用する技術、経営構造、企業の置かれた環境等により会計実践が異なり、会計に多様性が存在することを明らかにした。

条件適合理論に基づく会計研究は様々な会計実践が様々な環境を反映すること(会計が環境に適合すること=会計の反動的役割)を明らかにするが、会計が組織に介入しその出来事を産出・促進すること(会計が環境を形成すること=会計の構成的役割)を明らかにできない。また経営者による自由裁量や選択が会計に及ぼす影響、組織内部の政治的プロセスや産出・促進の権力の行使が会計に及ぼす影響等を明らかにできない(ibid., p. 212)。

しかし依然として組織というコンテキストの中で会計を分析する研究が重要である。この研究では、会計がそのコンテキストと相互作用し、会計が他の実践や利害の盛衰に左右されるとみなされるため、会計が進歩する可能性、または目標や目的に向かって発展する可能性という規範的で偏った可能性は否定されうるからである (ibid., pp. 212-213)。

「第3節 会計と社会的秩序の構築」では、会計が組織の影響に左右されるだけでなく社会の影響や圧力、社会の対立にも左右されること、また会計が組織を形成するだけでなく社会をも形成すること、を主張している。会計が組織の選択、意思決定及び行為を形成できるのは、組織が会計の作り出す経済的可視性や計算の体制を優先的に利用するからである。会計が特定の組織内部の集団間の階層的秩序を維持・強化する場合、会計はその社会的集団間の秩序の維持・強化を可能にする (ibid., p. 213)。

「第4節 モーションの中の会計の見方について」では、本部分以降で示す内容が会計変化のプロセスを示すケースであること、「アクションの中の会計」を分析するケースであること、を述べている (ibid., p. 214)。この「モーションの中の会計」研究とは、「アクションの中の会計」研究または会計変化の研究とほぼ同義である。

「第2章 会計が存在しなかったところに会計を導入することについて」では、18世紀の製陶業者ウェッジウッドによる会計(原価計算)の構築を会計変化として取り上げている。裕福な人々のための製陶器の製造・販売において高い収益性を獲得し事業を拡大していたウェッジウッドは、現在管理目的と見られている目的で会計を利用していなかった。彼は、製品や価格決定等に会計情報を利用していなかった (ibid., pp. 214-215)。

1772年の大不景気の波に製陶器産業も襲われたことを契機に、彼は生産費の水準に目を向け、彼の原価計算を生み出した。当時原価はアイデアにすぎなかったが、彼はこの原価を具体化するために苦労して原価計算の方法を作り上げた。原価計算は何かを暴露することではなく苦労して作り上げるものであった (ibid., pp. 215-216)。

しかしそうして作り上げた原価計算の数値は財務諸表の数値と一致しなかった。彼が調べたところ、その不一致は従業員の横領などの「濫費や浪費」によるものであった。そこでこの事態を正すために従業員を入れ替え、週単位で計算書を作成させることを日常業務にした。また原価と利益に基づいて価格を変更した。この原価計算の創出(可視性の創出)は組織の活動に介入する手段であるが、これが他の経営管理手段にも影響を及ぼし、それを生む原動力となった。従業員は規則を身に付け良き労働力となった (ibid., pp. 216-218)。原価計算システムは、景気後退時に合理的な価格切り下げを行うためにつくられ、その後同システムは横領の事例を見つけるために利用され、最後に同システムは労働力または組織の監視のための実践及び言説になった。

「第3章 会計と組織化と組織」では、匿名のM社における組織の会計が変化するプロセス、会計がそのコンテキストと相互作用するプロセスの理解を示している。会計が変化するのには、会計がそのコンテキストである組織と「絡み合う」時である。この「絡み合い (intertwining)」には、会計変化が組織を構築する役割を果たし、その後の組織の変化の前提条件を変える局面とこの組織の変化がその後の会計変化の前提条件を変え、会計変化が組織を反映する役割を果たす局面が含まれる (Hopwood, 1987b, p. 218)。

この「絡み合い」は、ホップウッドが利用する表現の1つである。この表現は、会計実践を形成する(会計実践を反映する)コンテキスト、会計実践によって形成されるコンテク

ストの探究を欠いたままで会計の実践を理解することが困難であることを主張するための1つの方法である(Birnberg et al., 2013, p. 902)。「絡み合い」は、会計のコンテキストの理解、会計とコンテキストとの相互作用の理解を重視することを意味する表現である。

この組織と会計の関係では、M社はまず市場の変化に対して新しい会計の取組み(原価計算)を行い、組織に介入していく。この会計変化が生産政策の前提条件を変えその後の生産政策の変化を生み出す。この変化が組織の形態と情報システムの前提条件を変えその後の組織の形態と情報システムの変化を生み出す。さらにこれらの変化が会計の前提条件を変えその後の会計変化を生み出す(Hopwood, 1987b, p. 222)。このように会計が組織の変化を誘発し、組織の他の側面を形成し、その側面がその後の会計を形成して会計を変化させる。こうして会計は組織との間で自己変革の「可能性の条件」を作る(ibid., p. 226)。

M社は20世紀初頭に創業された工業部品製造会社であり、多くの西洋諸国に製造と販売の拠点を持つ国際的企業である。1950年代に急成長し高い利益と総資本利益率を獲得したが、1960年代に競争企業の参入により激しい競争環境下に置かれることになった。当時特定の競合製品の日本企業の売却価格はM社の単位原価以下であった。これが市場の変化の状況である(ibid., p. 219)。

市場競争の脅威の認識は、M社の製品政策、生産方式及び生産場所等の生産政策の変更を導いたが、この政策の変更は同社の利用する原価計算に基づくものであった。会計(原価計算)と組織の生産政策との「絡み合わせ」があった。原価のカテゴリー、原価計算のルール、原価の計算という会計が、組織の生産政策の変更に影響を与えた(ibid., p. 220)。

複数の諸国に生産拠点及び販売拠点を持つM社は、現地の顧客の要求に応じ僅かに異なる製品を現地で生産する一方で、複数の諸国向けに共通する製品も現地で生産していた。このためそれぞれの国で同じ機械装置及びその他の原価が重複し、大量の在庫が分散・増大し高額になっていた。M社の採用するバッチ生産方式は、急ぎの注文に対応できるほど操業上の弾力性が高かったが、共通の動力装置を持たない機械運転では、長いスループット時間(この場合は、材料投入から製品が完成するまでの時間と仮定)と多くの在庫量を生み出した。また同生産方式では、現地生産毎に生産管理システム、作業員、検査官及び工場監督者が必要で現地に重い負担が課された(ibid., p. 219)。

M社は、国際的市場に応じた製品系列を導入するために製品の種類を削減し、生産拠点を特定の地域に集中させ、同一の製品の生産量を最大化して原価を引き下げた。顧客の要望に応じた製品は特別の原価の加算を必要とする製品にした。M社は大量生産を可能にするように、共通の動力装置(コンベアシステム)に基づくマルチマシンラインを導入した。この生産方式は部品等の運搬に利用されるだけでなく、それらの倉庫の代わりにもなった。資本コストは高いがスループット時間を短縮し必要在庫量も縮小した(ibid., pp. 219-220)。

会計情報システムを含む公式的情報システムは、市場競争の脅威の認識及び生産政策の変更により大きく変更された。従来の情報システムは、現地の販売及び生産に関連する情報の流れを主な対象とした。新しい情報システムは、生産拠点と販売拠点の地理的分離と生産拠点の地理的集中に対応して、全ての種類の製品における予測の需要と実際の需要の情報を収集するため新しい組織の設置と新しい情報の流れ、を必要とした(ibid., p. 221)。

新しい組織とは、中央調整委員会と本部の中央情報室である。前者は市場需要を判断するため、生産能力と在庫政策、販売政策及び営業政策に基づく適切な生産水準を決定する

ために設置した。後者は前者の判断や決定に基づいて生産能力の予定、原材料または部品の出荷、製品組立の計画及び流通の指示を決定し、情報システムを通じてそれら伝達する。実際の生産水準、販売水準及び在庫水準に関する情報は、現地の生産拠点から月次単位で情報システムを通じて送信される。これらの変化の結果としてM社の公式的組織構造が変化する。従来の分権化された組織構造(一国単位の生産拠点・販売拠点の設定、事業の責任単位の設定)からより統合された集権化された組織構造へと変化した(ibid., pp. 221-222)。

以上に及ぶ組織の変化が会計に影響を及ぼし、会計が再び変化する。組織では、4半期単位の反復的で詳細な予算を導入し、月次単位の要約的な財務情報から詳細な財務情報及び販売・生産に関連する詳細な情報に変更した。現地の業績は本部からの介入(振替価格や原価の配分)により条件づけられことになった(ibid., pp. 221-222)。

「第4章 会計と組織の過去からの残余物」では、匿名のQ社の会計が変化するプロセス、会計がそのコンテキストと相互作用するプロセスの理解を示している。同社は公式の情報システム及び管理システムに多額の投資を行い、財務的・会計的性格を持つシステムを構築した。このため組織の詳細は極めて規則的に経済的な観点から可視化され、標準、予算及び計画が重要な中心的な役割を果たした(ibid., p. 223)。

このシステムは公平で専門的な経営の基礎となったが、環境の変化・混乱を可視化できず組織の必要な対応を抑制することになった。なぜなら、同社の情報システム及び管理システムは、同社の経営が相対的に安定していた時期に、同社と相互に規定し合いながら形成されてきたからある。会計は組織のコンテキストを反映し、かつ組織のコンテキストを構成してきた(ibid., pp. 223-224)。

しかし市場の危機(競争の激化や消費者ニーズの変化)は、これらのシステムの問題を認識させる契機となった。従来は可視化されず、管理されていないこと(製品の品質、生産過程の詳細、従業員及び管理者の動機付け、技術進歩等)が新たに可視化され管理される必要があるとみなされた(ibid., p. 223)。新しい経済的可視性の重要な特徴は、労働過程を管理するコンテキストの中で作り出された。経営側と対立し、組織化された労働力は同社の経済的計算及び経営の重要な対象とみなされた。同社は、労働者の期待の明確化、報酬と労働との結びつけ、実際の労働成果の測定や管理に対して多くの投資を行った(ibid., p. 225)。

「第5章 モーションの中の会計の検討について」では、次のように指摘されている。本論文で取り上げた会計変化のケースは、会計の直線的発展、会計の進歩または改善を意味するものではなく、単一の原因(経済的合理性、社会的意図または政治的意思)によるものでもなく、「かくあるべき会計に関わる抽象的な知識体系」に従ったものでもなく、具体的な問題や課題の解決を目指した特殊な変化のケースである。そのケースが強調しているのは、組織の構造及び実践に関する論点、問題及びその他からなる具体的な「コンフィギュレーション(Configurations)」または「可能性の条件」が会計変化のコンテキストを形成し、またこの会計変化を形成する方法である(ibid., pp. 225-227)。「コンフィギュレーション」は、既述のコンステレーションとほぼ同じ意味であるが、別の表現である。

また本論文で取り上げた会計変化のケースは、会計変化に関する組織内部のプロセスに関する豊かな理解を提供したが、組織の外部が組織の内部を作り直す手段に関する理解をほとんど提供しない。いずれのケースも経済危機が組織に対する会計の介入の契機であったが、両者の関係には、組織のその他の実践との相互作用が介在する(ibid., p. 231)。

ホップウッドは、論文の主題に「考古学」という用語を含めているが、それはM社のフィールド研究に由来し、過去から現在が現れた方法を再構築するために組織の歴史を注意深く調査するという方法、という意味で利用している。なお、ホップウッドの説明では、考古学は、言説的編成(後述)と言説的編成以外の領域との関係を明らかにするために特定の「可能性の条件」またはコンフィギュレーション(Configurations)を調べることである。コンフィギュレーションは会計コンステレーションと類似する別の用語である。また彼の説明では、系譜学は用語、カテゴリー、実践及び制度の変化、断絶点に関心があり、現在につながる起源、目標を目指す目的論、進歩を前提とする進歩論等を拒否することである(ibid., pp. 230-231)。以上のようにホップウッドはフーコーの歴史研究方法である考古学または系譜学を簡単に説明しており、2つの方法の区別、同方法(フーコーの考古学と系譜学)と本研究(会計システムの考古学)との関係を詳しく説明していない。

第6節 小活

AOSを創刊し、同誌の初代編集長を務め、EAAの創設者・初代会長を務めたホップウッドは、実証主義的会計研究の開拓者を輩出するシカゴ大学大学院の出身者である。彼は同大学院で、主に管理会計研究に重点を置いて、その実証主義的会計研究と異なる代替的な研究を進めていくことになる。その代替的研究は、会計学以外の学問を導入する学際的会計研究であり、フィールド研究等の定性的方法を利用する研究であった。彼は学際的・批判的会計研究の主要な理論的枠組や研究方法の開拓者である。

彼は、4冊の著書、13冊の編著、80点以上の論文を発表した。4冊の著書とは、ホップウッド(1973)、ホップウッド(1976a)、ホップウッド(1977)及びホップウッド(1998)である。入手困難な著書1冊のホップウッド(1973)を除くと、最初の2冊は行動科学的・組織論的会計研究の成果であり、最後の1冊は主に社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)の成果である。13冊の編著のうち、ホップウッドが組織したフーコー派の会計研究会の構成員が中心となって執筆した論文集は、ホップウッド及びミラー編(1994)である。その大半はAOSに掲載されたフーコー派の会計研究または会計史の修正論文である。

80点以上の論文のうち代表的な5点の論文を発表年度順に識別すると、ホップウッド(1972)、バーチェル他(1980)、ホップウッド(1983a)、バーチェル他(1985)、ホップウッド(1987b)を挙げることができる。最初の1点のみが行動科学的・組織論的会計研究であり、残りの4点は全て社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)である。2点目は機能主義的会計研究を批判する研究であり、3点目は解釈主義的会計研究を提唱する研究またはその開拓的研究であり、4点目はフーコー派の会計研究の開拓的研究である。5点目は解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究が混成した研究である。

彼は、大学院時代に、アメリカの行動科学に影響を受けており、彼の博士論文及び彼の初期の会計研究は、行動科学的・組織論的会計研究であった。ただし彼は大学院時代から実際の会計を研究する必要性を唱え、一貫してフィールド研究を支持した。その後、彼は、ヨーロッパの社会学の影響を受け、北欧のグラウンデッドな会計研究と共鳴し、社会学的・組織論的会計研究または学際的・批判的会計研究を発表していく。この後者の研究には、解釈主義的会計研究、フーコー派の会計研究等が含まれる。彼はこれらの研究を進めるた

めに、学際的研究集団を組織し、同集団を拡大したフーコー派の会計研究会を組織した。

ホップウッドの研究を同一の時代の学際的・批判的会計研究全体、または会計研究全体の中に位置付けると、まず、ホップウッドは、行動科学的会計研究の開拓者であり、フィールド研究の一貫した支持者である。その理由は、彼が同会計研究にフィールド研究と組織理論を導入し、従来の管理会計研究または行動科学的・実験室的会計研究と異なる新しい行動科学的・組織論的会計研究を提唱したからである。

次にホップウッドは、解釈主義的会計研究(解釈主義的会計研究の第1世代)の開拓者である。ホップウッドは、機能主義的会計研究と絶縁し、それに代わる学際的・批判的会計研究、特に「解釈主義社会学」のパラダイムと強い親和性を持つ会計研究を進めていくことを宣言した。そして彼は、初期の解釈主義的会計研究に対する重要な研究者、初期の解釈主義的会計研究の重要な原動力、または中心として当該会計研究の発展を導いていく。

ホップウッドの提唱する「アクションの中の会計」研究は、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の1つであるシンボリック相互作用論の重要な前提を採用しており、管理会計の自然主義的(Naturalistic)研究、日常の会計(Everyday Accounting)実務の研究、等とも呼ばれる一連の解釈主義的会計研究の原動力、または中心とみなされる。ただし「アクションの中の会計」研究を提唱するホップウッドは、その研究のために特定の研究方法や特定の社会理論を限定していない。「アクションの中の会計」研究は、様々な方法や社会理論との接合、またはそれらの包摂が可能である。

次に、ホップウッドは、フーコー派の会計研究(解釈主義的会計研究の第2世代の一部)の開拓者である。彼は、イギリスにフーコーのアイデアを導入し、発展させていく社会学者、哲学者と連携しフーコー派の会計研究を生成・発展させる開拓者と位置付けられる。

イギリスでは、1970年代後半から、フーコーの著作に関心を持つ社会学者及び哲学者達の理論運動が発展し、I&Cというジャーナルが発行されている。ホップウッドは、1970年代末にフーコーの見方を議論する月例の研究会を組織している。研究会のメンバーには、1980年代後半以降に、AOS等で発表される初期のフーコー派の会計研究の著者(ホップウッド及び彼の博士課程の大学院生も含む)が複数含まれていた。

フーコーのアイデアを会計研究に導入し、同研究の中で発展させていく重要な役割を果たしたのは、ホップウッドとI&Cの編集委員である。ホップウッドは、フーコー派の会計研究の研究者としての役割だけでなく、その支援者または指導者の役割も果たし、同会計研究の導入・促進に貢献した。I&Cの編集委員であり、フーコー研究者であり、1983年にLSEで社会学の博士号を取得したミラーは、会計研究者にフーコーの方法を説明する機会(方法論のセミナー)がホップウッドにより与えられ、その後会計学者としてフーコー派の会計研究とラトゥール派会計研究の開拓者になっていく。ホップウッドが指導する博士課程の学生であるバーチェル(S. Burchell)は、I&Cの編集委員であり、フーコー研究者であるバーチェル(G. Burchell)と兄弟であり、フーコー派の会計研究会でフーコーの理論及び概念の手ほどきを行い、ホップウッドとミラーを結び付けた。

次にホップウッドは実証主義的会計研究の一貫した批判者であり、晩年は同研究を直接批判する研究を行った。またホップウッドは、新しい会計史の基礎となるアイデアを提供した研究者、新しい会計史またはフーコー派の会計史の開拓者、である。

最後にホップウッドは、批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者である。

つまり、彼の会計研究は、学際的・批判的会計研究における批判的会計研究以外の領域(解釈主義的会計研究の第1世代及び第2世代の領域)に位置付けられる。

[注]

(1)新谷(2013)は、フーコー派の会計研究の歴史的展開を分析する研究計画に基づく研究で、フーコー派の会計研究の生成に対するホップウッドの貢献を識別する研究であった。執筆者はその後同研究計画を大幅に変更し、同研究に続く研究の発表を取りやめている。同研究に続く研究を、フーコー派の会計研究及びその他の会計研究を含む学際的・批判的会計研究全体の俯瞰的考察という新たな研究計画の中に組み込み、形を変えて発表することにした。本章は、この新しい研究計画の一部であり、フーコー派の会計研究及びその他の会計研究に対するホップウッドの貢献を明らかにしている。

(2)学際的・批判的会計研究における解釈主義的会計研究を巡る論争は近年まで継続し複数の論争が行われてきた。主な論争は同論点を巡る解釈主義的会計研究者とマルクス派会計研究者の論争である。近年の論争の一部を形成するアーレンス他(Ahrens et al., 2008)は、1990年代後半に当時35歳以下であった解釈主義的会計研究者が構築したネットワークを通じて、解釈主義的会計研究の到達点と将来の見通しに関する対話をまとめたものである。15人の解釈主義的会計研究者から2通ずつ発信され合計30通のEメールで構成されている。マルクス派の会計研究者を含む複数の研究者はアーレンス他(2008)に対するコメント論文を発表している。その要点は新谷(2011b, pp. 188-189)を参照。

(3)学際的・批判的会計研究におけるフーコー派の会計研究を巡る論争も近年まで継続し複数の論争が行われてきた。主な論争は同論点を巡るフーコー派の会計研究者とマルクス派会計研究者の論争である。第3回IPA研究会議(1991年)及びCPA(1994年5巻1号)では最初の本格的論争が展開されている。その要点は新谷(同上論文, pp. 190-194)を参照。

(4)イギリスの会計研究者はアメリカの会計研究者よりも広い研究関心を持つが、イギリスにはアメリカの実証主義的会計研究及び行動科学的会計研究に従う多くの研究者が存在することは明らかである(Parker, 2007, p. 42)。

(5)バーチェル他(1980)では、組織及び社会における意思決定において、会計(システム)が4つの役割を持ち得ることを示したが、10年後のホップウッド Hopwood (1990, pp. 8-10)では、機能主義的な会計の役割のみを3つ示している。それは、組織の経済活動の可視性を作ること、現象を客観化する(抽象物に実在性や厳密性を与える)計算を行うこと、経済的知識に実用性(操作可能性)を与え、組織の計画や選択肢を形成すること、である。ホップウッド(1990)は、この3つの会計の役割をバーチェル他(Burchell et al., 1980)で示した4つの会計の役割と結び付けて説明していない(Broadbent and Laughlin, 2005, pp. 18-19)。

(6)バーチェル他(Burchell et al., 1985)とホップウッド(Hopwood, 1987b)の中の一部の内容を検討する永野(1997a)は、同諸研究をフーコー派の会計研究というよりも「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論を方法の理論とする会計研究と捉えている。

第5章 批判的会計研究の開拓者

第1節 序

ホップウッドより15歳年長であったトニー・ロウ(T. Lowe) (1929-2014年、享年85歳)は、イギリス以外の国の若い会計研究者にはほとんど知られていない研究者である(Cooper, 2014, p. 287)。しかし、彼は、ホップウッドと同様にイギリス生成の学際的・批判的会計研究生成・発展の中心的貢献者の1人であり、現在世界で活躍する有力な批判的会計研究者の多くを育てた研究者・指導者である。

第5章の研究目的は、このロウを学際的・批判的会計研究の開拓者、特に「批判的会計研究の開拓者」(Pioneers of Critical Accounting) (Haslam and Sikka, 2016)、またはシェフィールド(Sheffield)大学を拠点とした「シェフィールド会計学派の父」(Laughlin, 2014)として位置付け、彼の経歴及び研究成果等(研究組織制度等を除く)をできる限り包括的に明らかにし、約40年の歴史を持つ学際的・批判的会計研究における彼の貢献を識別することにある。これは学際的・批判的会計研究の開拓者ロウの研究の俯瞰的考察を行うことである。

彼は、ホップウッドと同様に学際的・批判的会計研究を支える研究組織制度(研究会・学会の創設・発展、ジャーナルの創刊・発展等)の構築にも大きな貢献をしている。後述するように、彼は、MCWG(Management Control Workshop Group)という研究会の創設・発展、同組織を母体としたMCA (Management Control Association)という学会の創設・発展に対して大きな貢献をしている。また彼は、批判的会計研究者のホッパー(T. Hopper)及びクーパー(D. Cooper)によるIPA(Interdisciplinary Perspectives on Accounting)研究会議の創設及び発展と批判的会計研究者のティンカー(T. Tinker)及びクーパー(D. Cooper)によるCPA(Critical Perspectives on Accounting)というジャーナルの創刊及び発展に対しても大きな貢献をしている。同研究会議及び同誌の特徴とそれに対するロウの貢献については、本論文の第1部で説明しているため、ここでは割愛する。

ロウは、ホップウッドと同様に、会計学以外の学際的学問を会計学に導入することに積極的であり、経営管理及び管理会計に高い関心を持ち、実証主義的会計研究に批判的な立場を採り、フィールド研究等の経験的研究を支持する研究者である。

ロウはほとんどの論文を共同論文として発表する研究者であり、MCWGの構成員と多くの共同研究を行ってきている。このMCWGの構成員の多くは批判的会計研究者である。彼らの研究には、実証主義的会計研究を直接批判する研究、公共政策に介入するプラクシス志向の会計研究、解釈主義的会計研究を批判する労働過程論の会計研究が含まれている。

ロウは他の共同研究者と共に、主に4つの領域において批判的会計研究の開拓的研究を行ってきている。それは、経営管理に関する概念的研究、経営管理の実践に関する経験的研究、政治参加(Political Engagement)の実践・変革の実践に係わる研究、会計規制に関する研究、である(Cooper, 2014, p. 287)。

ロウの文献を比較的多く掲げている複数の論文や著書に基づくと、彼は少なくとも2冊の編著、36点以上の論文(ほとんどが共著論文)の著者である(Haslam and Sikka, 2016; Cooper, 2014; Sy and Tinker, 2015)。

第5章の研究方法は、文献レビューである。主要な研究材料には、彼の経歴、研究成果、及び研究組織制度構築への貢献を全体的に検討した文献として、ラフリン(Laughlin, 2014)、クーパー(Cooper, 2014)、サイ及びティンカー(Sy and Tinker, 2015)、オグラディ及びロウ(O' Glady and Lowe, 2016)、ハスラム(Haslam, 2016)等がある。この中でロウの研究を最も包括的に検討した文献は、クーパー(2014)であり、彼の研究指導の特徴とシェフィールド会計学派の全体像を示した文献は、ラフリン(2014)である。

第5章の研究に関連する和文献の先行研究には、行動科学的会計研究(行動科学的予算管理)の研究者としてのロウ及びシャウ(Lowe and shaw, 1968, 1970)を検討した小菅(1997b)、批判的会計研究の開拓者としてのロウを含む研究者によるパクステイ他(Puxty et al., 1987)を検討した小野(1999)があるに過ぎない。批判的会計研究の開拓者としてのロウの多くの研究成果を検討した文献はほとんど存在しない。したがってロウの研究の俯瞰的考察がほとんど行われてきていない。新谷(2011b, 2017)では、批判的会計研究の開拓者であり、その指導者としてのロウの位置付けを示しているにすぎない。本章では、小菅(1997b)及び小野(1999)の和文献の先行研究と新谷(2011b, 2017)の内容を補完する。

第5章では、ロウの研究の具体的特徴を示すために彼の研究の要点整理も行う。和文献の先行研究において要点整理がほとんど行われてきていない合計3点の論文の要点整理を行い、関連する合計2点の論文の要点整理もそれに含める。合計3点の論文とは、ロウ他(Lowe et al., 1983)、ホッパー他(Hopper et al., 1986)及びベリー他(Berry et al., 1985b)である。関連する合計2点の論文とは、ベリー他(Berry et al., 1985a, 1986)である。ベリー他(Berry et al., 1986)を除く4点の論文は、いずれも学際的・批判的会計研究の開拓的研究であり、その古典に相当する。

第5章では、ロウをフィールド研究等の経験的研究の一貫した支持者、実証主義的会計研究の一貫した批判者、解釈主義的会計研究の開拓者及びその批判者、批判的会計研究の開拓者、批判的会計研究者の指導者として位置付ける。第5章では、これらの位置付けに沿って、彼の経歴、研究成果、学際的・批判的会計研究への貢献をできる限り包括的に取り上げ、和文献の先行研究による検討を補う。なお本章は、新谷(2019a)を基礎にして修正及び追加を行ったものである。

第2節 研究者・指導者としてのロウの価値観

ロウは、「シェフィールド会計学派」の父と呼ばれる。「シェフィールド会計学派」とは、教員(兼研究者)のキャリアが同大学から始まり、ロウの価値観(学問及び政治に対する価値観)に影響され、「実践共同体(Community of Practice)」を構成する人々からなる。このロウを中心とする「実践共同体」は、特定の主題への情熱を共有し、研究者間の緊密な相互作用により知性が深化・発展する集団である(Laughlin, 2014, p. 769)。なお「実践共同体」という用語自体は、レイブ及びウエンガー(J. Lave and E. Wenger) (1991)『状況に埋め込まれた学習』(レイブ及びウエンガー, 佐伯胖訳, 1996)に由来する。

同学派は同じパラダイム、理論、方法等を採用する研究者の集団ではないが、その多くは批判的会計研究を志向する研究者であった(Puxty, 1993, p. x)。したがって、彼らの多くは、マルクス派の社会理論を方法の理論とする会計研究、政治参加の会計研究、またはプ

ラクシス志向の会計研究、を支持する。

ロウ達の実践共同体は、ロウがMBS(Manchester Business School)で勤務していた時期(1968-1971年)に創設し、シェフィールド大学に勤務していた時期(1971-1985年)にも発展・拡大した研究会のMCWGを母体とする共同体である(Laughlin, 2014, p. 769)。特に、ロウがシェフィールド大学に勤務していた時期は、彼が同大学経済学部(Division of Economic studies)において、会計学・財務管理論担当(Accounting and Financial Management)の最初の教授を務めた時期であり、彼の下に多くの研究者(教員及び大学院生)が集結し、実践共同体が拡大した時期である。

実践共同体の存在は、ロウの論文がほとんど共著論文であることに反映されている。彼及び彼の共著論文の中では彼個人の役割を読み取ることは困難である。彼にとって、あらゆる論文は、実践共同体の知性の発展と深化を目的としているため、彼は個人研究の形をほとんど採らなかった(Jacobs, 2016, p. 26)。実践共同体を母体とした共著論文における彼の共著者は、教員(兼研究者)のキャリアがシェフィールド大学から始まる研究者、またはMCWGの構成メンバーの研究者である。

ロウの学問及び政治に対する価値観(Values)とは、主に次の3つである。

第1に、会計の規範的研究から経験的研究への重点移動は支持するが、後者の経験的研究では、経済学と実証主義及び科学的方法に基づく実証主義的会計研究の支配を拒否すべきであり、他の社会科学に基づく会計研究の可能性を追求すべきである(Laughlin, 2014, p. 770; 新谷, 2017, p. 4)。

ロウは、社会学者が絶対的真理を主張することを否定したが、同学者が自ら採用する社会科学的アプローチ及びその帰結に信念を持ち、同時にそれが批判的な異議申し立てに開かれていることと他の代替的アプローチ及びその帰結もそれらに開かれていること、を支持した。ロウ自身は、組織及び社会の中で会計を研究する場合の社会科学的アプローチとして、要素論・還元主義と対立する全体論の特性を持つ社会システム論(社会を相互作用しあう複数の要素からなる1つのシステムまたは体系と捉える考え方)及びサイバネティクス(生物個体の行動と通信機械の動作の同型性から出発し、機械系、生態系、社会組織等における制御と情報伝達の構造を同一の視点で捉える考え方)が有効であることに信念を持っていたが、会計研究がその社会システム論及びサイバネティクスのみ依存することは期待していなかった(Laughlin, 2014, p. 770)。なお、バレル及びモーガンによれば、社会システム論及びサイバネティクスは、「機能主義社会学」のパラダイムに基づく社会理論である(バレル及びモーガン, 鎌田他訳, 1986, pp. 49-146)。

実証主義的会計研究の支配を拒否するロウの姿勢が典型的に示されたのは、ロウを含む実践共同体による実証主義会計研究批判の論文である。同論文は、実証主義的会計研究の典型であるワッツ及びジーマン(Wattz and Zimmerman, 1979)への批判的コメントを行い、当該コメントが開かれた議論に発展することを期待した論文であった。彼らは同論文をワッツ及びジーマン(1979)を掲載したTAR(The Accounting Review)に投稿したが、査読で掲載不可と決定されている。その後同論文はより拡張した内容に修正され、別のジャーナルのJAPP(Journal of accounting Public Policy)において、ロウ他(Lowe et al., 1983)として掲載されている(Laughlin, 2014, p. 772)。

第2に、研究と同様に教育が重視されなくてはならない。社会科学を基礎とした教育、

批判的であることを教える教育を進めるべきであるが、過剰な教育を抑制し、学生の広範な読解及び著述による自己発見を促進して学生の能力を伸ばすべきである。ロウ自身は会計学及び財務管理論の全範囲を学生に教え、彼の監督の下にあった全ての講師に同様のことを求めた。ロウにとって、将来の世代の会計士の思考や能力を鼓舞しない教育は許されないことであった。ロウの教育を重視する姿勢は、新しい教育プログラム(カリキュラム)の設定や教育用のテキスト作成に影響を及ぼした(ibid., pp. 770-771)。

ロウの教育重視の姿勢は、シェフィールド大学の関係者が会計学教育のテキストを開発することを導いた。大学1年生向けの財務会計論、管理会計論及び財務管理論の刷新的なテキストを開発する主導者は、AD(Accounting Education)というジャーナルを創刊し、ロウが指導して大学教員となった研究者のウイルソン(Wilson)である。1984年にこの3種類のテキストを開発することが決定された。

6人の執筆者のうちチュア(W. F. Chua)、ドッズ(J. C. Dodds)、ラフリン(R. Laughlin)、パクスティ(T. Puxty)及びウイルソン(R. M. S. Wilson)の5人がシェフィールド大学の教員であり、もう1人が同大学の教員の研究仲間のグレイ(R. Gray)である。管理会計のテキストであるウイルソン及びチュア(Wilson and Chua)著(1988)『管理会計論』、財務管理のテキストであるパクスティ及びドッズ(Puxty and Dodds)著(1988)『財務管理論』、財務会計のテキストであるラフリン及びグレイ(Laughlin and Gray)著(1988)『財務会計論』は、最終的に1988年に出版された。社会システム論及びサイバネティクスに基づくロウの研究の多くの部分がテキストに含められ、3冊全部がロウに謹呈された(Laughlin, 2014, p. 771)。

第3に、会計学(会計研究)及び経営学(経営研究)の全ての考えや実践に対して批判を行うべきであるが、その批判は理解に留まるべきではなく、より良きものへ変革する可能性を含んでいなければならない(ibid., pp. 770-771; 新谷, 2017, p. 4)。マルクスの『フォイエールバッハに関するテーゼ』の11番目に類似する表現の価値観である。

このロウの価値観が典型的に示されたのは、ロウを含む実践共同体がイギリスの全国石炭庁(National Coal Board、以下NCBと略称)の労使紛争・階級闘争に政治参加した研究である。ロウを含む実践共同体は、1984-1985年の炭鉱争議が発生する前からNCBの特定のエリア(複数の炭鉱を含む地理上のある単位)をフィールド研究の対象にしていたが、炭鉱争議の発生により、この共同体は研究者としての役割・責任に関する倫理的判断を自ら問うことになった。結果として彼らは、NCBと政府の会計を利用した政策判断に異議を申し立てるベリー他(Berry et al., 1985b)も発表した。

ロウは、上記のような価値観を前提にして、有力な批判的会計研究者を指導した研究者であり、同研究者と共同研究を進めてきた研究者である。ただし、上記のようにロウ自身は、社会システム論及びサイバネティクスが会計研究に有効な理論的枠組と考えていた。したがって、マルクス派の理論等を採用し、かつロウ自身が加わる共同研究という形態を採った多くの批判的会計研究は、ロウ以外の批判的会計研究者によって主導され、ロウによって強く支持された研究であったと考えることができる。

ロウは、教員(兼研究者)のキャリアがシェフィールド大学から始まり、ロウの価値観を共有し、共同研究を行った研究者から、その指導力を高く評価され、強く慕われている。

例えば、MBSの大学院博士課程でロウの指導を受け、彼と共同研究を行い、彼がシェフィールド大学の会計学・財務管理論の常勤講師に任命した批判的会計研究者のティンカー

は、サイとの共著論文の中で、ロウを長老であるが、因習打破主義者または先見者であり、会計士であるが、会計学以外の経済学、社会科学に関心が高い研究者で、学際的・批判的会計研究の扇動者であると、説明している(Sy and Tinker, 2015, p. 477)。

また、ロウと共同研究を行い、彼がシェフィールド大学の会計学・財務管理論の常勤講師に任命した批判的会計研究者のラフリンは、ロウを、「若い研究者を受け入れ、彼らと共に仕事をし、代替的な学問・思考を導入する可能性を追求し、彼らが研究者として完成するまで導く特別な力のあった」研究者・教育者と説明する(Laughlin, 2001, p. 74)。若い研究者に対するロウの指導は、博士課程の研究指導に限られることはなく、多くの場合彼の後見の下で彼らが常勤講師として採用されるまでに及ぶものであった。

さらに、ロウと共同研究を行い、彼がシェフィールド大学の会計学・財務管理論の常勤講師に任命した批判的会計研究者のパクスティ(1995年他界)は、ロウを批判的会計研究の守護神、大学内の古い考えに対抗する守護神と説明する。パクスティ達の進める批判的会計研究の集団と対立する大学内の集団から彼らを守る役割を果たしたのがロウであった(Puxty, 1993, p. x)。

パクスティは、この批判的会計研究の集団に対立する大学内の集団(ibid, p. x)の詳細を説明していない。ラフリンも批判的研究者達が関与した「シェフィールド大学内部の学術的論争」(Laughlin, 2014, p. 769)の詳細を説明していない。しかし、サイ及びティンカー(2015)は、同大学内の集団の対立、または同大学内部の学術的論争が、経済学科(Economic Department)の経済学教員、同大学管理職(Overseer Chair)の経済学教員及び彼らを支持した会計学科(Accounting Department)の一部の会計学教員と会計学科の会計学教員である教授のロウ、常勤講師のティンカー、ウィルソン、パクスティ、ラフリンとの間での対立及び論争であることを説明している⁽¹⁾。

シェフィールド大学経済学科の教授であるクレイトン(G. Clayton)及びフォード(J. Ford)は、経済学教員の椅子を確保するために、経済学教員が教育する会計科目の設置という形で、会計学科の採用人事に介入し、会計学科の中で伝統的会計学を支持する教授のアンダーダウン(B. Underdown)及びスミス(E. Smith)と同教員のブラウン(Mr. Brown)はその介入を支持した(Sy and Tinker, 2015, p. 479)。

経済学科と会計学科の双方を管理する管理職のニコルソン(J. Nicolson)は、経済学者であり、会計学科の採用人事に対する経済学科の経済学教員等による介入を支持する立場を採った。経済学科の経済学教員及び管理職の経済学教員は、会計学に対する理解の欠如を自覚していたにもかかわらず、ロウの所属する会計学科の教育及び研究に介入した(ibid., p. 479)。

この2つの集団の対立は学術的論争にも及んだ。この経済学科の経済学教員、管理職の経済学教員及び彼らを支持した会計学科の一部の会計学教員は、ロウの哲学的、社会的アプローチの会計研究について「批判文書(Attack document)」を作成した。これに対してロウ、ティンカー、ウィルソン、パクスティ、ラフリン等は、「反論文書(Counter Report)」を作成している。この会計学科への介入、ロウの会計研究の方法への批判を頂点とする2つの集団の対立及び論争の後で、1970年代末以降に同学科に所属していた批判的会計研究者のほとんどは漸次的にシェフィールド大学から転出していくことになる(ibid., p. 479)。

例えば、ロウとティンカーは、この対立及び論争の後でイギリス国外へ転出する。海外

留学を認められたロウはその後シェフィールド大学に戻るが、それを認めない仕打ちを受けたティンカーはその後イギリスの大学に戻らず、アメリカの大学の教員となる (ibid., p. 479)。ロウは1985年に早期退職して同大学を去り、パクスティは1980年代末に同大学から去りイギリスの別の大学に異動する。一方ラフリンは同大学に留まる選択をする。

第3節 ロウの学歴と職歴

ロウは、1928年6月24日に、労働者階級の両親の下で生まれ、中等学校を卒業後19歳で2年間(1947-1949年)の兵役に就きイギリス陸軍のロイヤル・コープス・オブ・シグナルズ(Royal Corps of Signals)に配属された。兵役後、母が掃除婦を務める地方の勅許会計事務所において実務実習生(Articled Clerk)となり、1952年に勅許会計士(Chartered Accountant)の資格、1953年に勅許書記士(Chartered Secretary)の資格を取得した。彼は、その後、小さな勅許会計士事務所を立ち上げた。実務経験のある彼は、経済学、特に会計学を学ぶためにLSEに入学し、1957年に29歳で卒業した(Laughlin, 2014, p. 767; Jacobs, 2016, p. 25)。

1957年に彼は、勅許会計士及び勅許書記士の資格と学士の学位により、リーズ(Leeds)大学の講師に任命された。同大学で1957-1966年まで9年間勤務するが、アメリカの大学で教育及び研究を行う地位を取得し1962-1963年の2年間渡米した。彼は、マサチューセッツ工科大学(Massachusetts Institute of Technology)のスローン・ファカルティ・フェロー、ハーバードビジネススクール(Harvard Business School)のフォード財団・リサーチ・フェロー、さらにはカリフォルニア大学バークレー校(University of California, Berkeley)の客員講師を務めた(Laughlin, 2014, p. 768)。

ロウは上級講師になるため、1966年にブラッドフォード(Bradford)大学に異動し2年間(1966-1968年)勤務したが、再び上級講師になるために、1968年にMBSに異動し3年間勤務した(1968-1971年) (ibid., p. 768)。

既述のように、ロウは、会計士及び会計学者であったが、社会学者、経済学者、新しい学問の開拓者・扇動者でもあった。彼は、最初に新しいマネジリアルエコノミクス(企業経済学)の影響を強く受けている。彼は、レイモンド(T. Raymond)と共に、ミクロ経済学またはマネジリアルエコノミクスのジャーナルであるJME(Journal of Managerial Economics)を創刊している。同ジャーナルの初代編集長はレイモンドである(Sy and Tinker, 2015, pp. 477-478)。

また彼は、アメリカでの研究留学の際に、サイモン(H. Simon)、サイヤート(R. Cyert)等によって展開された新しい「企業の行動理論」、マネジリアルエコノミクスの新しい企業の理論により再び強い影響を受けている (ibid., p. 478)。この理論は、企業行動の最善の説明原理を市場ではなく経営者の自由裁量に求める点で、新古典派経済学の理論と対立する。留学から戻ったロウはマネジリアルエコノミクスのジャーナルとして、クルー(M. Crew)と共にME(Managerial Economics)を創刊している。同ジャーナルの初代編集長はクルーとロウである (ibid., pp. 477-478)。

しかし、その後JMEとMEの編集長の椅子は、同ジャーナルの出版社であるブラックウ

エル(Blackwell)社とその背後にいた新古典派経済学者のプレストン(M. Preston)に奪われることになる(ibid., pp. 477-478)。

次にロウは、サイモンの研究スタイルに大きく影響を受け、彼に従って社会システム論及びサイバネティクスを利用した研究を進めていく。サイモンは学際的で、幅広い学問の知識を持つ研究者であり、経済学のジャーナルのAER(The American Economic Review)、行動科学のジャーナルのBSJ(Behavioural Science Journals)、会計学のジャーナルTAR、コンピュータ科学のジャーナルのCSJ(Computer Science Journal)等に論文を幅広く投稿している。ロウもサイモンと同様に、経済学、社会システム論及びサイバネティクス、行動科学、会計学等の複数の学問のジャーナルに幅広く投稿した(ibid., p. 478)。

社会システム論及びサイバネティクス、に基づいて経営管理を研究する彼の立場は、リーズ大学及びブラッドフォード大学に勤務していた時に形成されたが、その立場に基づく論文が現れてくるのは、ロウがMBSに勤務する最後の年であった(Laughlin, 2014, p. 768)。このMBSの同僚には、オペレーションズリサーチ、一般システム論、サイバネティクスの分野で有名なビア(S. Beer)、アッシュバイ(R. Ashby)、ベルタランフィ(V. Bertalanffy)がおり、ロウは特にビアの著作に大きな影響を受けた。彼は、勤務先のMBSや次の勤務先のシェフィールド大学の大学院の授業において、ビア(1972)『企業組織の頭脳』を利用した(Sy and Tinker, 2015, p. 478)。

ロウは、1968年にMBSに赴任してから同機関を拠点にして、MCWGという非公式の研究会を組織している。同研究会の創設時期は明らかではないが、同研究会は公式組織の形態を採用せずおよそ四半期毎に集まった。この集団には、ロウ、ホップウッド、MBSにおけるロウの博士課程の大学院生であるティンカー、ベリー、オトレイ(D. Otley)が含まれ、ホップウッドの勧めでホッパー(T. Hopper)も同集団に加わっている(Hopper and Bui, 2016, p. 11)。

ロウがMBSで3年間(1968-1971年)勤務している時に、ホップウッドも同僚の1人として2年間勤務しており(1970-1972年)、ホップウッドもこのMCWGに参加している。ロウとホップウッドが同じ期間において同じ研究会に所属した唯一の時期であった。双方は経済学支配の会計学研究に対抗する姿勢を共有していたが、後述するようにそれに対抗する方法は大きく異なっており、双方が一緒の仕事をすることは困難であった(Laughlin, 2014, p. 768)。

社会システム論及びサイバネティクスに基づく研究に高い関心を持っていたロウと彼の博士課程の大学院生は、MBSを拠点にしたMCWGにおいて、オペレーションズリサーチ、社会システム論及びサイバネティクスの領域の同僚と学際的な議論を共有した。この研究会では、要素還元主義的アプローチと対立する全体論的なアプローチ(部分を全体またはコンテキストに関連させて理解するアプローチ)を採る社会システム論及びサイバネティクスを提唱する同僚の仕事が影響力をもった(Hopper et al., 2001, p. 273)。

この仕事の多くは、伝統的なオペレーションズリサーチに対する哲学的挑戦であり、非常に狭い視野の数学的なアプローチでは、不確実性や複雑な要素を伴う経営問題にほとんど適合しない、ことを示唆していた。ロウ及び彼の博士課程の大学院生が、当時、新古典派経済学に基づいて数式を多用する傾向を持つ管理会計研究に対して、この同僚の哲学的挑戦と類似する結論を引き出すことは容易であった。彼らは、複雑で不確実な状況では、

学際的な新しい管理会計研究を必要とすると考えた (ibid., p. 273)。

1971年に、ロウは43歳でシェフィールド大学における会計学・財務管理担当の最初の教授として赴任し、1985年に57歳で早期退職するまでの14年間(1971-1985年)勤務した。この時期に彼の下に多くの若い常勤教員、非常勤教員、博士課程及び修士課程の大学院生及び大学生が集結した。ロウは、彼が教員の任命権を持った期間の最初の2年間(1971-1972年)に、ティンカー、ウィルソン、パクスティ、ラフリンを会計学・財務管理論担当の常勤講師として任命した。彼らの多くは博士号を取得していなかったが、彼らはロウの下で最初の常勤職に就いた (Laughlin, 2014, pp. 768-769)。

ミラーもロウに任命され、1985年からシェフィールド大学で最初の常勤職に就いた。1972年からマンチェスター (Manchester) 大学の常勤講師に赴任していたクーパー (D. Cooper) は、1975-1981年にシェフィールド大学の非常勤講師を務めている。彼の博士論文の審査員はロウであった。MBSを拠点としたMCWGからつながりのあったホッパーは、1980年にシェフィールド大学に赴任している (ibid., p. 769)。

シェフィールド大学へ異動したロウの下に多くの若い常勤教員、非常勤教員が終結したことにより、MCWGはイギリス北部を拠点とする研究者のネットワークに変化し、毎年参加人数を増やし、1988年にはMCAという学会に組織変更され、ロウが初代会長を務めることになった (ibid., p. 768)。ロウの自宅は、少数の研究者が集まる研究会議の場となり、研究者の宿泊施設となった。そこでは研究の理論的・方法論的枠組について積極的な議論が行われた (Cooper, 2014, p. 289)。

シェフィールド大学を拠点としたMCWGには、ホッパー、パクスティ、クーパー、ティンカー、ベリー、チュア、オトレイ、ウィルソン、ラフリン、ミラー等が集結した。彼らは、哲学、社会学、政治経済学、組織理論等に大きく影響を受けており、その主な研究領域は、学際的・批判的な管理会計研究であった (Hopper et al., 2001, p. 273)。

学際化の第1の背景には、サッチャー保守党政権の下で学問の追求を妨害された社会学の研究者が会計学に転向したことがある (ibid., 273)。このイギリスの社会学または社会科学には、マルクス派のラディカルな知的伝統が含まれている (Fournier and Grey, 2000)。

イギリス経済の国際的競争力の後退の一因が、経営教育にあるとするサッチャー保守党の政府見解を受けて、イギリスでは会計学を含む経営関連のビジネススクールの設置、学位拡大・学部教員補充の必要性があった。しかしこの経営関連の学位の需要増大と教員の賃金削減が重なり教員補充が困難となったため、他の社会科学系の学問領域からの教員補充も行われることになった。サッチャーの下で学問の追求を妨害された社会学の研究者が会計学や経営学に転向し、批判理論、労働過程論、「解釈的社会学」、フーコーに代表されるポスト構造主義の概念や理論等を会計学や経営学に導入する役割を果たすことになる。会計学で活躍される研究者には、ウィルモット (H. Willmott)、ナイト (D. Knights)、ウィリアムズ (K. Williams)、アームストロング (P. Armstrong)、ローゼンバーグ (D. Rosenberg)、ミラー (P. Miller)、オグデン (S. Ogden)、ジョーンズ (T. C. Jones)、ロスレンダー (R. Roslender)、モーガン (G. Morgan) 等が含まれる (ibid., p. 275; 新谷, 2011b, p. 180)。

学際化の第2の背景には、1960年代以降イギリスを含むヨーロッパの社会学では、「機能主義社会学」のパラダイムに位置付けられる主流の社会学に代わり、「代替的社会学」のパラダイムに位置付けられる社会学が台頭するようになったことと、この影響をイギリス

及びヨーロッパの組織論が受け、イギリス生成の学際的・批判的会計研究も受けたことがある(Hopper et al., 2001, p. 275)。

アメリカと異なり、イギリス及びヨーロッパの組織理論はパラダイムシフトを経験し、条件適合理論や人間関係論等の組織理論を放棄する傾向にあった。当時 MCWG の研究者の中には新興の条件適合理論を社会システム論及びサイバネティクス of 拡張とみなし、条件適合理論に基づく管理会計研究に取り組む者もいたが、その方法論的問題を批判するようになった。この批判では、重要な変数の概念化の困難及び測定 of 困難、矛盾した相関または低い相関、整合した理論 of 欠如、経営管理システム of 設計における経営者の選択 of 軽視等が挙げられた(ibid., pp. 273-274)。

MCWG の研究者は、「代替的社会学」 of パラダイムに位置付けられる社会理論等に大きな影響を受け、学際的・批判的会計研究における方法 of 理論を同「社会学」 of パラダイムに位置付けられる社会理論等に求めた。同「社会学」 of パラダイムでは、フィールド研究や歴史研究等の定性的方法を重視する。彼らは、静的で統計的な定量的方法を問題にして、定性的方法を強く支持した。この MCWG の研究者が、「代替的社会学」 of パラダイムに位置付けられる社会理論等と定性的方法を採用する学際的・批判的会計研究を発表するようになるのは 1980 年代以降のことである。

例えば、既述のように ロウを含む MCWG の一部の研究者が取り組んだフィールド研究には、イギリスの国有産業であった NCB の経営管理を対象としたフィールド研究(Berry et al., 1985a) がある。同研究は、「解釈主義社会学」 of パラダイムに位置付けられる社会理論等の 1 つであるシンボリック相互作用論を方法 of 理論とする解釈主義的会計研究であった。詳細は後述する。

フィールド研究、またはシンボリック相互作用論を方法 of 理論とする解釈主義的会計研究は、MCWG の構成員以外 of 学際的・批判的会計研究 of 研究者にも強く支持されていた。

例えば、トムキンズ(C. Tomkins)をリーダーとするバス(Bath)大学の研究者は、「解釈主義社会学」 of パラダイムに位置付けられる社会理論、特にシンボリック相互作用論を方法 of 理論とする解釈主義的会計研究を提唱し(Colvill, 1981; Tomkins and Groves, 1983)、フィールドベース of ケース研究に基づく解釈主義的会計研究(Rozenberg et al., 1982; Rozenberg, 1989)を発表していた(Puxty, 1993, p. 71)。既述のように、ホップウッドは、1960 年代末に行動科学的・組織論的会計研究を進め博士論文を作成している段階からフィールド研究 of 必要性を認識してそれを実践しており、1980 年代以降解釈主義的会計研究等を進めていく段階でもフィールド研究 of 必要性を唱えそれを実践している。

しかし既述のように MCWG の一部の研究者は、NCB の炭鉱争議を契機に、経済的・社会的コンテキストを無視した従前 of 解釈主義的会計研究を批判し、批判的会計研究またはプラクシス志向 of 会計研究を開拓していく。彼らは、NCB に関する従来 of 解釈主義的会計研究と異なる研究として、マルクス派 of 労働過程論を方法 of 理論とする会計研究であるホッパー他(Hopper et al., 1986)を発表した。ロウはこの研究に対して強い賛意を表明した。また彼らは、公共政策に介入するプラクシス志向 of 会計研究であるベリー他(Berry et al., 1985b)を発表した。ロウはより良き公共政策のために研究者が政治参加することを奨励した(Cooper, 2014, p. 289)。双方の研究の詳細は後述する。

この MCWG の一部の研究者による研究には、彼らの研究活動 of 立場、または研究組織制度

の創設 (IPA 研究会議の創設及び CPA の創刊) を左右した重要な研究成果が含まれている。その成果とは、ロウ、パクスティ及びラフリンによる実証主義会計研究批判の論文である。

既述のようにそれは、会計基準設定 (及びそこでの会計理論または会計学者の役割) という公共政策に係わる問題を扱い、実証主義会計研究を提唱した論文を批判した 2 点の研究であり、TAR に掲載されなかった研究と JAPP に掲載された研究である。

この前者の研究は、ロウを含む MCWG の研究者が 1970 年代から構想していた研究空間の創造に関わるもので、彼らのその後の研究方向を大きく左右した。彼らはシェフィールド大学を超えて論争・相互交流のできる研究空間の創造を構想していた。

ロウ、パクスティ及びラフリンは、アメリカ生成の実証主義会計研究の起点となったワッツ及びジーマン (Watts and Zimmerman, 1979) 「会計理論の需要と供給」が TAR に掲載されたことを受けて、その批判的コメント論文を同誌に投稿した。彼らは、AAA の学会誌である TAR の中で代替的な社会科学に基づく批判を巡り開かれた議論が展開されることを期待した。しかし同論文は査読で掲載不可と決定された。この経過及びその証拠を示す文書は、ティンカー及びパクスティ (Tinker and Puxty, 1995) で再現されている (Laughlin, 2014, p. 772)。

後者の研究であるロウ、パクスティ及びラフリン (1983) は、この掲載不可の論文をより拡張した内容に修正し、別のジャーナルである JAPP に投稿して、掲載を認められたものである (ibid., p. 772)。この研究の詳細は後述する。

ロウを含む MCWG の研究者は、ワッツ及びジーマンと合理的論争を試みるという厳しい選択を行ったが、それは不成功に終わり、AAA の学会誌である TAR から論争の封じ込めを受けた。この経験から、彼らは、統制された研究空間では学術的言説を拒否する人々との論争が不可能であるという認識を強め、それよりも学際的・批判的会計研究の独立した研究空間を生成・発展させることが優先事項であると考えられるようになった (Broadbent and Laughlin, 2013, p. 34; 新谷, 2017, p. 4)。

ロウを含む MCWG の研究者によるこうした考えが、クーパー、ホッパーによる IPA 研究会議の創設 (1985 年創設) を導き、ティンカーとクーパーによる CPA の創刊 (1990 年創刊) を導いた (Laughlin, 2014, p. 773; 新谷, 2017, p. 4)。

ホップウッドは、ロウを含む MCWG の研究者と共に経済学支配の実証主義的会計研究に対抗する姿勢を共有していたが、それに対抗する方法は異なっていた。

まずホップウッドは、彼らと異なり実証主義的会計研究との直接的論争を試みるという厳しい選択を行わなかった (Broadbent and Laughlin, 2013, p. 34)。ただし、第 4 章で説明したように、ホップウッドは、晩年に、アメリカの会計研究、特に実証主義的会計研究にみられる研究のあり方を批判する論文等を発表してきている。

次にホップウッドは、解釈主義的会計研究を支持する立場から、批判的会計研究、特に労働過程論を方法の理論とする会計研究を批判する立場を採った。またフーコー派の会計研究を強く支持する立場を採った。一方ロウを含む MCWG の研究者は、労働過程論の会計研究を支持する立場から、解釈主義的会計研究を批判する立場を採った。

さらにホップウッドは、ロウを含む MCWG の研究者と共に学際的・批判的会計研究を積極的に発表する研究会議の創設やジャーナルの創刊を追求したが、AOS の編集長として、アメリカの行動科学的会計研究とイギリス等の学際的・批判的会計研究との共存を志向する

姿勢を採り、AAAJ と CPA のように学際的・批判的会計研究を重視する姿勢を採らなかった (Baker, 2011, p. 216)。

ロウは 1985 年にシェフィールド大学を退職した後、4 カ国の会計規制及び会計専門職に関する批判的研究の研究アシスタントを務め、マンチェスター工科大学 (University of Manchester Institute of Science and Technology、以下 UMIST と略称) の研究職を務めた。その後彼は、常勤の教員として、サウスパシフィック (South Pacific) 大学 (1990-1993 年)、ニュージーランドのワイカト (Waikato) 大学 (1993-1995 年) に勤務し、非常勤の教員としてトレント・ポリテクニク (Trent Polytechnic)、サザンプトン (Southampton) 大学、マンチェスターメトロポリタン (Manchester Metropolitan) 大学、ヘリオット・ワット (Heriot-Watt) 大学等に勤務した (Laughlin, 2014, p. 774)。

ロウは、2014 年に享年 85 歳で死去した。ロウ の生前の功績を称え、2014 年の BAR 及び SEAJ 等には、特定の研究者から寄せられた追悼文書が掲載された (Wilson, 2014; Gray, 2014)。また、2016 年にロウの生前の功績を称え、2 名の高弟が共同編集した追悼論文集としての著書、ハスラム及びジッカ編 (Haslam and Sikka eds.) (2016) 『批判的会計学の開拓者』が出版されている。同書は、同 2 名を含む 19 名の研究者が執筆した全 13 章の論文から構成されている。

目次に沿って主題を識別すると、「第 1 章 トニー・ロウと学際的・批判的見方の会計研究プロジェクト」、「第 2 章 常に根拠を問う研究者、トニー・ロウの省察的会計学」、「第 3 章 経営管理」、「第 4 章 組織の有効性と社会的責任会計・環境会計」、「第 5 章 批判的方法論の検討」、「第 6 章 批判的会計研究プロジェクトの『持続可能な発展』」、「第 7 章 会計理論の簡潔な歴史的評価」、「第 8 章 会計における支配の利害関心及び解放の利害関心の説明」、「第 9 章 異なる思考」、「第 10 章 国際会計基準審議会の批判的検討」、「第 11 章 バランストスコアカードの批判的分析」、「第 12 章 企業の再形成」、「第 13 章 ビッグ 4 会計事務所」、となる。

ロウは、学外で研究及び教育に係わる複数の要職を務めて来た。彼は、1974-1976 年の 3 年間、会計学部審議会 (the Council of Departments of Accounting Studies、省略表記は CoDAS) - 現在の会計・財務学部委員会 (the Committee of Departments of Accounting & Finance、省略表記は CDAF) の会長を務めている。また彼は、1975-1976 年の 2 年間、会計学の大学教員連盟 (the Association of University Teachers of Accounting、AUTA と略称) の会長を務めている (Wilson, 2014, pp. 213-214)。なお、AUTU は、1984 年にイギリス会計学会 (the British Accounting Association、BAA と略称) になり、2012 年に現在のイギリス会計・財務学会 (the British Accounting & Finance Association : BAFA) になっている。ロウは、その卓越した研究活動及び学会活動と教育活動により、2000 年にイギリス会計・財務学会 (BAFA) から Distinguished Academic Award を授与されている (Laughlin, 2001, p. 73)。

第 4 節 ロウを中心とする実践共同体の研究の特徴

ロウの業績目録の入手は困難なため、彼の文献を比較的多く掲げている複数の参考文献一覧に基づくと (Haslam and Sikka, 2016; Cooper, 2014; Sy and Tinker, 2015)、彼は少なく

とも2冊の編著、36点以上の論文の著者である。2冊の編著とほとんどの論文は、MCWG または実践共同体による研究成果である。

2冊の編著書は、ロウ及びマシン編(Lowe and Machin eds.)(1983)『経営管理の新しい見方』とチュア他編(Chua et al., eds.)(1986)『経営管理の批判的見方』である。36点以上のロウまたはロウを含む実践共同体の論文は、その内容から大きく4つに分類できる。クーパーによれば、第1は経営管理システムを概念化する研究、第2は経営管理の実践に関する経験的研究、第3は政治参加の実践・変革の実践に係わる研究、第4は会計規制に関する研究、である(Cooper, 2014, p. 287)。この4つに分類できる研究を2つの時期に分類すると、1970年代から発表された前期の研究は、社会システム論及びサイバネティクスを方法の理論とする研究であり⁽²⁾、1980年代から発表された後期の研究は、「代替的社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする学際的・批判的研究である。

第1項 編著書—既存の経営管理概念の批判的研究と経営管理の実践の批判的研究

ロウ及びマシン編(1983)は、経営管理を概念定義することに努めた既存の文献に対する批判的研究であり、チュア他編(1986)は、経営管理の概念及び実践に対する批判的研究である(Hopper and Bui., 2016, p. 11)。いずれの著作も、ロウが経営管理の学際的・批判的アプローチを支持していることを示唆している(Cooper, 2014, p. 288)。

ロウ及びマシン編(1983)『経営管理の新しい見方』は、同2名を含む13名の研究者が執筆した全14章から構成される。全体は5部に分けられ、第1部第1章の総論を除く全13章が論文集の部分である。ロウは、他の共著者と共に第1章及び第14章を執筆している。

第2章から第14章までの主題を列挙すると、「第2章 経営管理システム」、「第3章 経営管理と方法論」、「第4章 統制(Control)の概念」、「第5章 オープン社会システムと経営管理」、「第6章 組織設計と経営管理」、「第7章 組織的統制(Control)」、「第8章 経営管理の動機付けの側面」、「第9章 経営管理と労働者の経営参加」、「第10章 自己統制(Self Control)」、「第11章 経営管理の研究及び開発のためのコミュニケーションに基づく方法論」、「第12章 財務管理の慣行」、「第13章 経営管理に対するサイバネティクスアプローチの貢献」、「第14章 組織の有効性と経営管理」となる。

チュア他編(1986)『経営管理の批判的見方』は、編者のチュア、ロウ及びパクスティの3名を含む18名の研究者が執筆した全16章から構成される。全体は3部からなり、第1部第1章の総論と第3部の第15章及び第16章を除く全13章が論文集の部分である。ロウは他の共著者と共同で、第1章、第2章、第4章、第11章及び第12章を執筆している。既述の労働過程論の会計研究批判のHopwood(1989b)は第8章である。

第2章から第14章までの主題を列挙すると、「第2章 パラダイムの問題」、「第3章 経営管理の理論を発展させる戦略」、「第4章 社会科学としての会計学」、「第5章 権威、アカウントビリティ及び会計」、「第6章 権力と経営管理」、「第7章 イデオロギー、合理性、経営管理の過程」、「第8章 会計と社会的利害の追及」、「第9章 労働と非熟練」、「第10章 専門家と専門知識の管理(Management)と統制(Control)」、「第11章 会計に

よる文化の生産及び再生産」、「第12章 会計専門職、協調主義(コーポラティズム)及び国家」、「第13章 権威または支配」、「第14章 専門職の権威と資源配分」となる。

第2項 経営管理システムを概念化する研究論文－全体論的思考に基づく代替的概念の研究

クーパーがロウを含む実践共同体の論文の内容を4つに分類した場合の第1の内容は、経営管理をシステムとして概念化する研究論文である。同論文は、社会システム論及びサイバネティクスの全体論的思考に基づいて経営管理システムの代替的概念を提示する研究である。この研究には、ロウ及びシャウ(Lowe and Shaw, 1968, 1970)、ロウ(Lowe, 1971)、ロウ及びマキネス(Lowe and McInnes, 1971)、ロウ及びティンカー(Lowe and Tinker, 1976a, 1976b, 1977)、ティンカー及びロウ(Tinker and Lowe, 1982, 1984)、がある(Cooper, 2014, pp. 288-289)。

ロウ及びシャウ(1968, 1970)は、予算編成及び予算スラック(下位の管理者の意図的な収益予測の過小評価または費用予測の過大評価)に関する定性的研究及び定量的研究である。社会心理学とカーネギー学派の組織の意思決定論に基づく初期の学際的研究である。それは、売上予測の過小評価という予算スラックが下位の管理者の欲求を満たすために形成されることと上位の管理者がそれに対抗措置をとることを明らかにする研究である(ibid., p. 288)。

ロウ(1971)は、システム思考に基づいて経営管理を概念化するという特異性を持つ研究である。多くの会計学者は経営管理を管理主義の観念(Managerialist Conception)に基づいて狭く概念化するが、ロウは経営管理を社会科学的な見方に基づいて広く概念化する。彼の見方は、会計と環境の相互作用を強調するオープンシステムのシステム思考を採用している。会計システムは組織の統制(Control)システムというより大きなシステムに適合させる必要がある(ibid., p. 288)。

ロウ及びマキネス(1971)は、会計システムを含む諸システムとその環境との関係の動的な性格を認識する重要性を強調した研究である。ロウは、アンソニー(R. N. Anthony)に代表される管理主義の、ハーバード経営大学院(Management School)タイプの経営管理概念に対抗する代替的な経営管理概念の提示に強い関心があった(ibid., p. 288)。

次に示すロウ及びティンカーの一連の共著論文は、システム思考及びサイバネティクス思考と管理主義批判に基づく会計研究を構想したものである。ただしシステム思考及びサイバネティクス思考において強調される均衡の傾向は通常と全く異なる説明である。社会システムは本質的に不安定とみなされ、個々のシステムの平衡を維持する傾向は一時的に処理するメカニズムとみなされている(Puxty, 1993, p. 41)。

ロウ及びティンカー(1976a, 1976b)は、システム思考及びサイバネティクス思考を提示した。ロウ及びティンカー(1977)は、全体論的な見方の会計研究を構想した。財務、管理、社会、監査、情報、租税等の様々な領域で概念化される会計を重視し、研究を進めていくよりも、包括的な会計概念を設定して研究を進めていくことを提唱した。組織及び投資家の富の蓄積に過度に焦点を当てる会計研究を批判し、社会全体の繁栄に焦点をあてる会計研究の方向を提示した。彼らは、会計が社会の中でいかなる機能を果たすかを理解する場

合に理論と方法論が重要であることを強調した (Cooper, 2014, pp. 288-289)。

ティンカー及びロウ(1982)では、経営の研究及び実践の断片的理解がより重要な問題を曖昧化すると批判した。より重要な問題とは、経営の研究及び実践が誰を助け、誰を苦しめるのか、経営の理論や実践の刷新の中で研究者や実践家はどのような役割を果たすのか、を認識する問題である、とした。

同様の方法論的主張及び政治的主張は、ティンカー及びロウ(1984)でも展開されている。彼らは経営の科学が断片的理解に終始する時、経営の科学が社会的問題に取り組めないと批判している。会計及び経営の断片的理解に対する反対、社会全体を射程に入れた全体論的見方の支持は、今日の社会的責任会計及び批判的会計研究に継承されている (ibid., p. 289)。

第 3 項 経営管理の実践に関する経験的研究論文—経験的研究に基づく解釈主義的会計研究と労働過程論の会計研究

クーパーが実践共同体の論文の内容を 4 つに分類した場合の第 2 の内容は、経営管理の実践に関する経験的研究論文である。ロウは多くの大学院生の研究を指導したが、その大学院生の研究は基本的に経験的研究であり、理論を開発し理論を拡張するためにフィールド研究を利用した。この研究には、ティンカー及びロウ (Tinker and Lowe, 1978)、ベリー他 (Berry et al., 1985a)、ホッパー他 (Hopper et al., 1986) がある (ibid., p. 289)。

これらの論文の中には、フィールド研究に基づき、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論(シンボリック相互作用論)を方法の理論とする経験的研究と「ラディカル構造主義社会学」のパラダイムに位置付けられる組織理論(労働過程論)を方法の理論とする経験的研究が含まれている。労働過程論の会計研究は解釈主義的会計研究の批判的省察として開拓された。その後の実践共同体の研究者 (Hopper et al., 1987; Chua, 1988) も解釈主義的会計研究の批判的検討を行っている。

ティンカー及びロウ(1978)は、大規模多国籍企業における 1 年間のフィールド研究(参与観察)に基づいた研究であり、複数の下位単位を統合する組織統合に関する研究である。

ロウが関わるフィールド研究で最も注目されたのは、イギリス国有企業の NCB の経営管理に関するフィールド研究である。これを基礎とした研究には、既に触れたベリー他 (1985a)、ホッパー他 (1986)、ベリー他 (Berry et al., 1985b) があり、これら以外に研究者の倫理・責任を主題としたベリー他 (Berry et al., 1986) もある。いずれも 5 人の常勤の大学教員と複数の博士課程の大学院生の中の数名による共著である⁽³⁾。ロウは経営の実践を理解する必要性を認識し、多くの組織に対してフィールド研究の依頼交渉を行っていたが、この交渉先の中に NCB が含まれていた (ibid., p. 289)。5 人の大学教員及び博士課程の大学院生は、1982 年から 1984 年までの 3 年間に NCB のフィールド研究を実施した。

NCB の経営管理に関する経験的研究の中で最も引用される研究は、ベリー他 (1985a) である。その理由は「アクションの中の会計」を理解する最も初期の研究だからである。この研究は、会計実践をそのコンテキストの中で、そのコンテキストと相互作用するものとして、理解することであり、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論を方法の理論とする解釈主義的会計研究、特にシンボリック相互作用論または同理論を起源と

するグラウンデッドセオリー(Grounded Theory)⁽⁴⁾を方法の理論とする解釈主義的会計研究である。ただし、ベリー他(1985a)には、言語データを文章化した後のデータ処理及び分析手続きが示されてなく、したがってグラウンデッドセオリーがどのように利用されたのかの詳細が示されていない。

また同研究は、制度論の会計研究でもある。その理由は、同研究では、デカップリング(Decoupling)等の制度論の概念を利用して説明しているからである(ibid., p. 289)。デカップリングとは、組織内部の一方の単位の不確実性等が縮小・抑制されることにより、他方の単位に対するその影響を防ぐことが可能になるような単位間の関係を指す(Hopper et al., 1986, p. 118)。既述のように同研究の詳細は後述する。

ホッパー他(1986)は、マルクス派の労働過程論の概念(資本蓄積、国家、階級対立等)を利用しNCBの財務統制及び経営管理を分析した労働過程論の会計研究である。ロウはこの研究方法に強い賛意を示した(Cooper, 2014, p. 289)。既述のように同研究の詳細は後述する。

第4項 政治参加の実践・変革の実践の研究論文—公共政策に介入するプラクシス志向の会計研究(実証主義会計研究批判を含む)

クーパーが実践共同体の論文の内容を4つに分類した場合の第3の内容は、政治参加の実践・変革の実践の研究である。同論文は、公共政策に介入するプラクシス志向の会計研究である。この研究には、ベリー他(Berry et al., 1985b)、ベリー他(Berry et al., 1986)、ロウ他(Lowe et al., 1983)、が含まれる。ロウはより良い公共政策のために研究または研究者が政治参加することを奨励した(ibid., p. 289)。

既に触れたベリー他(1985b)は、会計実務家の雑誌であるアカウンタンス(Accountancy)に掲載した3頁の短い論文であるが、非経済的という意味を収益性がないことと同一視し、特定の炭鉱を非経済的であるという理由で閉鎖するNCBの経営側及び政府側の政策判断に対して異議を唱えた論文である。公共政策に政治参加する論文であり、NCBの炭鉱労働者のストライキ問題に対するイギリス政府の理解と大衆の理解に対して大きな影響を与えた。この論文は、公共政策に関わる批判的会計研究または批判的会計研究者の潜在的役割のあり方を示す主要な研究であり、会計学者の責任及び研究の社会的役割を議論する場合の模範例として利用されてきた(ibid., p. 290)。既述のように同研究の詳細も後述する。

また既に触れたベリー他(1986)は、イギリスの国有企業、具体的にはNCBの研究における研究の倫理及び研究者の責任を議論している。会計学者の役割・責任、会計研究と会計実践との関係は、批判的会計研究の焦点であり続けている(ibid., p. 290)。この論文の内容は、後述するベリー他(1985b)の詳細を説明する部分に含める。

さらに既に触れたロウ他(1983)は、会計学者及び会計研究と公共政策決定の関係に関する研究である。彼らによると、私的利益という素朴な観念を利用した経済学的分析のワッツ及びジーマン(Watts and Zimmerman, 1979)では、会計基準設定のような公共政策決定の複雑な政治的過程を捉えることができず、それに関わる会計学者の行動(会計理論の形成)について危険な理解を導いている。政策決定及び政治的利害と会計学者の役割及び責任の関係を関心事とする批判的会計研究にとって、本論文は注目されるべき文献である(ibid., p. 290)。既述のように同研究の詳細も後述する。

第 5 項 会計規制に関する研究論文—マルクス派の概念等に基づく会計規制、会計専門職及び巨大会計事務所に関する研究

クーパーが実践共同体の論文の内容を 4 つに分類した場合の第 4 の内容は、会計規制に関する研究である。同論文は、マルクス派の概念(国家、資本蓄積、レギュレーション)等に基づいて会計規制、会計専門職及び巨大会計事務所を分析する会計研究である。この研究には、パクスティ他(Puxty et al., 1987)、ウイルモット他(Willmott et al., 1992)、ジッカ他(Sikka et al., 1989)、ロウ他(Lowe et al., 1991)がある(ibid., pp. 290-291)。

パクスティ他(1987)は、4カ国の先進資本主義社会(旧西ドイツ、スウェーデン、アメリカ、イギリス)の会計規制の位置付け及び役割を評価する枠組みとして、国家論に基づく 3つの社会組織化の原理(市場競争の規律、国家または行政の調整、共同体または機能集団の自発的連帯)を示し、その原理が相互に関連していることを強調した。彼らは、会計の規制主体が市場なのか、国家なのか、機能集団の専門職団体なのかにかかわらず、いずれの規制主体も 3つの組織化原理の組み合わせに依存することを強調した(ibid., p. 290)。

また彼らは、この組織化原理の組み合わせに基づき、4つの会計規制形態として、自由主義、法律主義、機能集団主義、協調主義(コーポラティズム)の 4 類型を識別した。4カ国の会計規制の特徴はこの 4 類型に基づいて分析される。イギリスの会計規制は機能集団主義の性格を持ち、旧西ドイツのそれは法律主義の性格を持ち、スウェーデンのそれは協調主義の性格を持ち、アメリカのそれは法律主義と機能集団主義の性格を併せ持つ、と分析した(小野, 1999, pp. 175-176, p. 184)。

パクスティ他(1987)では、先進資本主義諸国の会計規制における 3つの組織化原理には資本蓄積の基本論理が貫かれているとし、この蓄積の論理が先進資本主義諸国の全ての会計規制の基本的類似性を説明すると主張した。彼らは資本蓄積の体制を説明する場合に、レギュレーション理論に基づいている。レギュレーション理論によれば、あらゆる資本主義は下部構造の経済的土台と上部構造の経済・社会制度(レギュレーション：調整様式)が相互規定の関係にある。国家論に基づいて会計規制の組織化原理を識別した本論文は、会計と国家との関係を検討する研究の重要な起点になった(Cooper and Robson, 2006, p. 429)。

ウイルモット他(1992)では、研究開発費の会計基準の展開を検討するために、ロウ他(1991)では、旧西ドイツの会計規制を検討するために、パクスティ他(1987)の理論的枠組みを利用した(Cooper, 2014, p. 290)。

ロウの会計規制及び会計専門職の役割に関するさらなる関心は、ジッカ他(1989)で表明された。この研究は、ロウの指導の下で作成したジッカの博士論文に基づいており、イギリスの監査の政策決定がどのように行われているかに関するものであるが、イギリスの会計専門職の公益性の問題に関わる重要な論点にも取り組んでいる。これまで批判的会計研究の中で批判的に検討されてきた会計専門職に関わる論点、具体的には、会計専門職の秘密主義、不公正な行動及び問題のあるアカウントビリティ、小規模会計事務所と区別して扱うべき巨大会計事務所の商業主義、同事務所の会計基準設定過程の支配、同事務所の国家の規制機関への忠誠等を含む全ての論点を明確に形成したのは、このジッカ他(1989)である(Cooper, 2014, p. 291)⁽⁵⁾。

第5節 ロウを中心とする実践共同体の代表的論文

既述のようにクーパーは、実践共同体の論文の内容を4つに分類し、それぞれの代表的論文を識別している。第1に分類した研究には、社会システム論及びサイバネティクスを理論的枠組とする研究が含まれ、第2から第4までに分類した研究には、学際的・批判的会計研究が含まれている。後者の第2と第3に分類した研究には、NCBを扱ったベリー他(1985a, 1985b, 1986)及びホッパー他(1986)と実証主義会計研究批判のロウ他(1983)が含まれ、第4に分類した研究には、先進資本主義社会の会計規制を分析する枠組みを示したパクスティ他(1987)と会計専門職及び巨大会計事務所を批判する全ての論点を示したジッカ他(1989)が含まれている。

一方グーグルスカラーは、ロウの単著または共著及び編集の文献の被引用状況(2018年10月20日現在)に基づいて、世界の研究者等から100回以上の引用回数を持つロウの論文が2点あることを示している。この論文は、374回の引用回数を持つパクスティ他(1987)と152回の引用回数を持つジッカ他(1989)である。

以下では、ロウを含む実践共同体による批判的会計研究の開拓的研究を識別しているクーパーの説明に従い、労働過程論の会計研究と公共政策に係わる会計研究の特徴をもつ会計3点の論文(関連する2点の論文を含む)を取り上げ、それぞれの内容を検討する。

第1の労働過程論の会計研究として取り上げるのは、NCBを扱ったホッパー他(1986)である。同論文は、ベリー他(1985a)を基礎としているため、同論文の内容を検討する際には、ベリー他(1985a)の内容の検討も含めることとする。

第2の公共政策に係わる研究として取り上げるのは、NCBを扱ったベリー他(1985b)と実証主義会計研究批判のロウ他(1983)、である。前者の論文がアカンタンシーに掲載されるまでの経緯を説明した論文として、ベリー他(1986)があるため、前者の論文の内容を検討する際には、ベリー他(1986)の内容の検討も含めることとする。

以下では、ロウ他(1983)、ホッパー他(1986)、ベリー他(1985b)という順序でその内容を検討する。後者の2点の順序が発表順序と異なるのは、同一の研究対象の会計の部分の説明の前にそれを含む経営管理全体を説明することを優先したためである。

第1項 ロウ他(Lowe et al., 1983)

序文、第1章～第5章及び結文から構成される本論文は、ワッツ及びジーマン(Watts and Zimmerman, 1979)(以下W & Zと略称)の実証主義会計研究の論文を直接批判した研究である。

まず序文で、本論文はその研究目的を明確にしている。W & Zは、会計基準設定という公共政策の策定の複雑な現象または過程を少数の変数と単純化されたモデルによって説明する研究である。公共政策の策定という複雑な現象に対して、単純な理論化は適切ではない。その理論化は、同現象に関する説明能力にも問題がある。W & Zの結論を支持できないことを証明するために、W & Zの設定する仮説が誤った推論に基づいていること、W & Zの提出する証拠がその仮説を検証できないこと、を説明し、W & Zの理論に反駁するた

めにその理論の反証例(インフレーション会計における会計理論形成)を提示する(Lowe et al., 1983, pp. 19-20)。

「第1章 理論的枠組」の「第1節 経済学的枠組」において、本論文は、W & Z が経済学的枠組の導入を正当化していない、それを導入する根拠を説明していない、と批判している。

W & Z は、仮説演繹法を利用している。仮説演繹法の一般的モデルは、特定の法則・原理等(初期条件含む)の設定→法則・原理等から観察可能な仮説の設定→仮説の検証・観察事実との一致の確認→仮説が支持されれば理論(法則・原理)は否定されない、となる。このモデルを適用したW & Z の枠組は、経済財の需要・供給に関する経済的モデルの採用→同モデルからの会計理論の需要・供給という性格の導出、政治的過程と会計理論の間のありうる関係の予測→予測される出来事が期待される順序で発生することを証明する3つのケース研究の提示→予測(政治的過程で会計理論が弁解として利用される)が証明されれば、理論(経済財の需要・供給という性格を持つ会計理論)は否定されない、となる(ibid., p. 21)。

W & Z は、会計基準設定における政治的プロセスを説明するために、政治科学ではなく経済学の枠組を利用している。それは妥当であるかもしれないが、その枠組が正当化または根拠を示さずに導入されることは問題である。W & Z は、規範的会計理論を経済財とみなして、その経済財の需要と供給の性格を理論化している。彼らの理論(または仮説、以下同様)では、会計研究者が形成する規範的会計理論は会計基準設定機関または利害関係者が基準を設定する場合に利用する弁解(=本当の理由を隠した口実)である(ibid., p. 21)。

「第2節 実証主義的アプローチ」において、本論文は、同論文に導入された経済学的枠組の基礎が、経済学内部で一定の影響を持つフリードマン(M. Friedman)の実証主義的アプローチであること、同アプローチが理論の妥当性をその予測能力のみで評価すること、を確認している。本論文によれば、この実証主義的アプローチ自体が批判を受ける問題を抱えている。それは、理論の妥当性または理論の真偽は理論自体で評価することができず、理論の予測能力に依存するという考え(道具主義)に由来している。この場合理論自体またはその仮定の非現実性は、理論の妥当性と無関係となる(ibid., p. 22)。

「第3節 理論検証の提案」において、本論文は、検証される理論の性格に係わるW & Z の説明(pp. 288-289)の中に、複数の誤りを識別している。W & Z は、論点が政治的論点になった後に弁解としての規範的会計理論が形成されるということの反証例(論点が政治的論点になる前に規範的会計理論の論文が形成されること)があったとしても、一般的傾向を扱う自分達の理論を否定する理由にならない、と述べ、これを投げ上げたコインが表または裏になる結果を確率分布で示す大量反復調査の場合と比較している(ibid., p. 22)。

第1の誤りは、一般的傾向の程度・範囲を不明確にしたままで、少数の反証例が自分達の理論を無効にしないと考えることである。第2の誤りは、規範的会計理論を形成する学者の知の探究過程を自然科学の現象と類似するものと考え、さらにこの知の探究過程と投げ上げたコインが表または裏になる過程との間に類似性があると考え、両者を比較していることである(ibid., pp. 22-25)。

「第4節 他の社会科学における提案」において、本論文は、会計基準設定機関と同機関を含む会計基準設定の利害関係者の行動がいずれも私的利益に基づくというW & Z の見方を、他の社会科学に導入した場合、他の社会科学で前提にされてきた人間の行為モデ

ル、例えば、価値に基づく行為モデルが排除されることになる、と批判している。W & Z の提示する会計基準設定の利害関係者の唯一の動機は私的利益、富の増加を実現する会計基準の設定にある。会計基準設定機関はその弁解(本当の理由を隠した口実)として、特定の規範的会計理論を選択する。規範的会計理論家の唯一の動機は、会計基準設定過程の中で彼の評価、地位を高めるという私的利益、それを通じて研究資金を獲得するという私的利益にある。このため W & Z によれば、論点が政治的論点になる(論点が会計基準の対象になる)前に規範的会計理論は形成されない。W & Z はこの一連の見解の経験的検証を支持する(ibid., pp. 25-27)。

「第2章 W & Z の証拠」において、本論文は、W & Z の理論がアメリカの規範的会計理論のすべてに当てはまるのではなく、特定の条件を満たすアメリカとイギリスの規範的会計理論にのみ当てはまることを指摘し、同理論を支持するはずの3つのケースの問題点を指摘している。3つのケースは、鉄道規制、所得税法、証券諸法に係わるケースである。

W & Z の理論では、規範的会計理論家が20世紀以降の大学に勤務する会計研究者であることを前提としているが、その前提が存在しない時代に規範的会計理論が存在していた。鉄道規制の時代の1840-1850年代と所得税法の時代の1880年代には減価償却に関わる多数の会計文献が出現し存在した(ibid., p. 28)。

W & Z は、アメリカの場合、証券諸法の制定という政治的行為の後で、会計原則設定運動が現れ、規範的会計理論が形成されており、インフレ会計の場合には、インフレ率上昇が政治的論点となり、その後でインフレ会計の規範的会計理論が形成されていく、と説明する。彼らは、彼らの理論を維持するために、政治的という用語を定義せず、その意味を拡大し、何らかの方法で政治的過程に結び付けられるすべての出来事を、政治的と説明する。証券諸法が会計原則設定を導き、その後で規範的会計理論が形成されるという彼らの説明または理論は、規範的会計理論が形成される場合の別の過程を無視している(ibid., pp. 28-29)。

「第3章 結果としての結論における明瞭性の欠如」において、本論文は、W & Z の最終的結論を示す部分(pp. 300-301)にある理論という用語の不明瞭性を指摘している。彼らは、会計の規範的理論と会計基準設定過程における同理論の働きを説明するW & Z の理論とを、いずれも会計理論と呼んでいる。しかし両者を区別する必要がある。例えば、後者は理論を説明する理論であるためメタ理論である(ibid., pp. 29-30)。

W & Z の最終的結論によると、観察される現象と一致する一連の予測の対象の会計理論だけが、私的利益に基づく会計理論である。いかなる会計理論、規範的会計理論も会計基準自体を正当化できない(会計基準の理論的根拠を提供できない)。会計基準を正当化できる一般に認められた会計理論は存在せず、決して出現しない。富の増加を導く会計基準設定を私的利益と考える会計基準設定の利害関係者は、彼らの私的利益に基づく基準設定の弁解(本当の理由を隠した口実)として、規範的会計理論を選択するのであって、会計基準を正当化する理論的根拠として規範的会計理論を選択するのではない(ibid., p. 30)。

「第4章 反証例：インフレーション会計のケース」において、本論文は、規範的会計理論の生成・発展を説明するW & Z のモデルとロウ、パクスティ及びラフリン(Lowe, Puxty and Laughlin)のモデルを比較している。

まず、W & Z のモデルは、全ての規範的会計理論の生成・発展を説明する全体的モデル

であるが、ロウ、パクスティ及びラフリンのモデルは、インフレ会計における規範的会計理論の生成・発展のみを説明する部分的モデルである。

次に、ロウ、パクスティ及びラフリンのモデルは、W & Z のモデルの特定の部分に疑問を提示している。W & Z のモデルには2つの基本的主張が含まれている。第1に、会計理論の支配的機能は、政治的過程で生み出される需要を満たす弁解(本当の理由を隠した口実)を提供する。この需要とは、利害関係者の富の増加を導く会計基準設定に必要な規範的会計理論に対する需要である。ただし、少なくとも2組の利害関係者が存在する場合、会計基準設定機関は、どちらか一方の利害関係者の富の増加を導く会計基準設定というよりも双方を含む全体的な富の増加を導く会計基準設定に必要な規範的会計理論を選択する。第2に、いかなる会計理論、規範的会計理論も会計基準を説明できず、その正当化のために利用できないため、会計基準を正当化できる一般に認められた会計理論は存在せず、決して出現しない(ibid., pp. 31-32)。

こうした結論が導かれるのは、次の3つの条件に問題がない場合であるが、ロウ、パクスティ及びラフリンは、少なくとも最初の2つの条件に疑問を呈している。3つの条件とは、①ある論点が政治的論点になった後で、それに係わる規範的会計理論が生成されるという条件、②規範的会計理論が、弁解(本当の理由を隠した口実)として、生成されるという条件、③会計基準設定に係わる利害関係者の私的利益(富の増加を導く会計基準設定)が様々な論点を支配するという条件、である(ibid., pp. 31-32)。

ロウ、パクスティ及びラフリンのモデルによれば、規範的会計理論は、会計基準設定に係わる利害関係者の私的利益と無関係に生成し、規範的会計理論はある論点が政治的論点になった後だけでなくその前でも生成し、規範的会計理論は会計基準設定の政治的過程と関連しその利害関係者に利用されるとしても、必ずしも彼らの弁解(本当の理由を隠した口実)として利用されるのではない(ibid., pp. 32-34)。

「第5章 イギリスとアメリカにおけるインフレ会計の議論:代替的命題の証拠」の「第1節 論点形成の証拠」「第2節 論点が政治的論点になる前の会計理論形成の証拠」「第3節 論点が政治的論点になった後の会計理論形成の証拠」において、本論文は、ロウ、パクスティ及びラフリンのモデルに基づいて、イギリスとアメリカにおけるインフレ会計における規範的会計理論の生成・発展の過程を詳しく説明している。

彼らは、ある論点が政治的論点になる時期について、会計基準を設定する権力を持つ利害関係者、主に会計専門職団体が問題の論点に関する会計基準を作成する行動をとる時期と定義した。インフレ会計の場合のこの時期とは、アメリカの会計専門職団体が会計調査研究第6号「物価水準変動の財務的影響の報告」を作成した1963年、イギリスの会計専門職団体が「インフレ期のスチュワードシップの会計」と題する研究書を作成した1968年である(ibid., pp. 34-40)。

彼らによれば、インフレ会計の多くの規範的会計理論は、論点が政治的論点となる時期よりも前の1950年代に形成されている。その原因の1つは、第二次大戦後のインフレ率の上昇にあるのであって、会計基準の利害関係者が求める弁解(本当の理由を隠した口実)を提供することにあるのではない。1960年代より前に生成されたインフレ会計の規範的理論とは、主に取替原価会計と安定価値会計である。したがって、証券諸法の制定という政治的行為の後で、会計原則設定運動が現れ、規範的会計理論が形成されていく、という説

明(論証)も承認できない。W & Z のモデルまたは理論は、経験的証拠から支持できないだけでなく、証拠から結論を導く論証からも支持できない(ibid., pp. 34-40)。

第2項 ホッパー他(Hopper et al., 1986)

序文、第1章～第3章及び結文から構成されるホッパー他(1986)の前半の第1章～第2章は、序文、第1章～第4章及び結文から構成されるベリー他(1985a)の要約部分である。ベリー他(1985a)は、イギリス国有産業のNCBにおけるあるエリア(複数の炭鉱を含む地理上の単位)の経営管理に関する研究であるが、シンボリック相互作用論またはそれを起源とするグラウンデッドセオリーを方法の理論とする解釈主義的会計研究であり、制度論を方法の理論とした制度論の会計研究でもある。

ベリー他(1985a)では、NCBが目標を合理的に達成する官僚制組織ではなく、組織内の要素間の相対的独立を前提としたデカップリング(Decoupling)を利用する組織であることを明らかにしている。このデカップリングを利用する組織とは、鉱山技師中心の組織文化、または生産及び技術中心の組織文化と組織内の単位間(階層的単位間または職能的単位間)の相対的独立を前提とした組織である。このデカップリングとは、組織の様々な単位(理事会・炭鉱等の階層的単位、または生産・財務等の職能的単位)が相対的に独立しているために、組織における一方の単位の不確実性等が縮小・抑制されることにより、他方の単位に対するその影響を防ぐことが可能になるような単位間の関係を指す(Hopper et al., 1986, p. 118)。

ホッパー他(1986)の後半の3章は、労働過程論を方法の理論として利用して、NCBの経営管理及び労働過程を分析した部分である。NCBにおける1984-1985年の炭鉱争議の発生により、ロウ他の研究者集団は、シンボリック相互作用論またはグラウンデッドセオリーを方法の理論としたベリー他(1985a)が経済的・社会的コンテキストを無視した論文であったことを反省し、同コンテキストを再検討するために労働過程論を方法の理論としたホッパー他(1986)を発表した。

以下では、ホッパー他(1986)の前半の内容を、「研究対象と研究方法」、「シンボリック相互作用論及び制度論に基づく分析枠組」、「公式の経営管理の構造」、「デカップリングの理由とその経営管理の構造」、という見出しの下で説明し、同論文の後半の内容を「労働過程論を方法の理論とする分析」という見出しの下で説明する。

第1目 研究対象と研究方法

ベリー他(1985a)の研究対象は、NCBにおけるあるエリアの経営管理システムである。NCBは、1946年7月に設立されたイギリスの国有産業である。主要事業は、石炭の採鉱(坑内掘り及び露天掘り)と石炭製品及び付随製品の生産である(Berry et al., 1985a, p. 5)。

エリアとは、採鉱事業のライン上にある単位であり、複数の炭鉱(Coalmines)を含む地理上の単位である。研究対象のあるエリアは、坑内掘りを行う12のエリアの中の1エリアであり、平均的な年間生産量、平均より少ない労働者がおり、平均より少ない資本投資を行っている。良好な労使関係と高い労働生産性を持つエリアである(ibid., p. 8)。

同論文の研究方法は、単一または複数の炭鉱からなる単位のエリア(Area)、複数のエリアからなるより大きな単位のリージョン(Region)、における管理者に対して大まかな質問事項を決めて行う半構造化インタビュー、エリアの経営管理に係わる計画、統制、財務関連の文書の研究、である(ibid., p. 8)。1982-1984年に大学教員及び博士課程の大学院生からなる5名の研究者集団はこのフィールド研究を実施した。

第2目 シンボリック相互作用論及び制度論に基づく分析枠組

「解釈主義社会学」のパラダイムと親和性を持つベリー他(1985a)は、シンボリック相互作用論またはグラウンデッドセオリーを方法の理論として採用し、現場や会議等で活動する労働者及び管理者のインタビューや観察に基づき、事前に仮説を設定せずにデータの中から豊かな説明・理論と記述を作り出している。管理者による会計情報の作成と利用を理解する研究であり、彼らの信念や考えによって会計に意味が付与され、会計が社会的に構築されることを理解する研究である(Hopper et al., 2015, p. 7)。

同研究は、制度理論を方法の理論とする研究でもある。その理由は、デカップリングという制度論の概念を利用してNCBの実際の経営管理構造を説明しているからである。

第3目 公式的な経営管理の構造(公式の組織構造)

NCBは、目標が特定され職務が専門化され、その職務が複数の階層的秩序によって構成されているため、表面的には目標を合理的に達成する官僚制組織とみなされている。

NCBは、1946年の国有化により理事会をトップとするライン・アンド・スタッフ組織の形態を採用した。ライン部門には石炭の採鉱・生産(坑内掘り及び露天掘り)、精炭(選炭工程を経た高品位石炭)という石炭製品及び付随製品の生産があり、スタッフ部門には人的資源、会計、財務等がある。ライン上の最上層は理事会であり、その下に中間層のエリアと最下層の炭鉱がある(Berry et al., 1985a, pp. 6-7, 27)。

NCBは、1964年以降この指揮・命令系統のライン上に目標管理システムを導入し、ライン上のトップダウンを強化した。目標は1シフト当たりの生産量等の物質的目標・物量目標であった。理事会、エリア、炭鉱(Coillery)では、この目標管理システムに基づいて、より下層の管理者がより上層の管理者・経営者に対して、「アカウントビリティ会議」を通じて、その目標の達成状況を説明する責任がある(Hopper et al., 1986, p. 117)。

目標管理システムを利用する「アカウントビリティ会議」は、「アカウントビリティシステム」を前提としている。この「アカウントビリティシステム」とは、NCBが所轄官庁のエネルギー省から委託された財産を運用し、その運用結果を報告するシステムである。同システムでは、NCBの理事会及び総裁は所轄官庁に対して説明責任を持ち、エリアの局長会議及び局長は理事会及び総裁に対して説明責任を持ち、炭鉱の管理者及び管理者集団はエリアの局長会議及び局長に対して説明責任を持つ(Capps, 1990, pp. 117-118)。

理事会、エリア、炭鉱は、物質的目標・物量目標のみで表現される長期計画(20年計画)と中期計画(5年計画)を毎年精査する。各炭鉱は、次の18カ月分(四半期単位で改訂する6期分の四半期)の物質的目標・物量目標(販売可能な生産量、人的資源、生産性、採掘の

切羽、開発作業、設備要求)を設定した行動計画を設定する。同行動計画は、各炭鉱とそれをまとめた単位の各エリアの損益予算の基礎として利用される。戦略策定及び資源配分に責任を持つ理事会は、石炭の採鉱・生産等の事業の計画及び統制の責任をエリア及び炭鉱に委任している (ibid., p. 118)。

毎週、毎月、毎四半期のアカウントビリティ会議において、物質的目標・物量目標、予算と実績との比較、目標、予算の修正が行われ、次の期間の計画が設定される。部下から上司へ説明するアカウントビリティ会議は、各炭鉱内部では毎日、毎週開催し、炭鉱とエリアの間では毎月、毎四半期開催し、エリアと理事会の間では毎四半期開催した (Capps et al., 1989, p. 231)。

以上のように、NCB は目標を合理的に達成する官僚制組織とみなされるが、実際の NCB はそのような組織ではなく、以下のようにデカップリングを利用する組織であった。

第4目 デカップリングの理由とその経営管理の構造

既述のようにNCBのデカップリングとは、組織の様々な単位が相対的に独立しているために、組織における一方の単位の不確実性等が縮小・抑制されることにより、他方の単位に対するその影響を防ぐことが可能になるような単位間の関係を指す。ただし、このデカップリングは同組織における鉱山技師の支配を前提としている。

同組織のほとんどすべてのライン部門の管理と多くの重要なスタッフ部門の管理は鉱山技師が担当しているが、一部の重要なスタッフ部門(財務、労使関係、マーケティング等)は鉱山技師以外の専門職等が担当している。例えば、理事会及びエリアにおける財務部門は資格を有する会計専門職が担当し、炭鉱(Coillery)における財務部門は原価記録係が担当している (ibid., pp. 222-223)。

鉱山技師中心の組織文化、または生産及び技術中心の組織文化と組織内の単位間(階層的単位間または職能的単位間)の相対的独立を前提としたデカップリングは、次のような相互に関連する理由から採用される。

第1に、鉱山技師と無関係の職能部門、または理事会が担当する市場と財務の要求から、鉱山技師と関係のある職能部門、または炭鉱及びエリアが担当する生産・技術を守るため、である。短期的な財務計画から長期的な生産計画を守るためである。第2に、財務・会計(予算及び決算)が生産・技術の複雑性・不確実性を受け入れ、それを合理化する(つじつまをあわせる)役割を引き受けるため、財務・会計と生産・技術の組織内対立を最小化するため、である。この場合、生産・技術の複雑性・不確実性を合理化する役割の財務・会計(予算及び決算)は、財務・会計(予算及び決算)に基づく管理者の業績評価をあいまいにする (Hopper et al., 1986, pp. 122-123)。

以下財務管理の3つの論点、投資計画及び投資予算、損益予算、弾力的会計処理または平準化の会計処理、を中心にして、デカップリングの経営管理構造を説明する。

エリア単位で作成される大規模な投資計画及び投資予算は、ほとんどの管理者の意思決定や意識に入っていないが、その計画及び予算の多くは、新しい坑道や切羽の開発等に必要となる技術的知識を持つが財務的知識を持たない鉱山技師が作成する。彼らの作成する資本予算は全部原価計算のみに基づいており、直接原価計算を利用していない。財務部門はこ

の採鉱・生産部門の分析に依存する。NCB の 1 シフト当たりの生産量等の業績目標は投資水準を考慮していない。エリア単位の貸借対照表は作成されない。このため資本投資計画ではエリア単位の資本の効率的利用を考慮できない (ibid., pp. 119-121)。

炭鉱 (Colliery) 単位で作成される損益予算は、物質的目標・物量目標を貨幣額に直したもので、収益と費用の恣意的配分により恣意的計算が行われうる。収益の恣意的配分は売上収益を各炭鉱に配分する恣意的公式による。費用の恣意的配分は間接費の恣意的配分による。その多くは管理者の管理不能な収益及び費用である。損益予算は全部原価計算を利用し直接原価計算を利用していない。費用のほとんどは固定費用のため生産量を増加させれば単位原価が縮小する。炭鉱とエリアは、生産 (生産量、人員、機械等) を重視して単位原価を縮小する「生産センター」であった。また炭鉱もエリアと同様に貸借対照表を作成していないため、炭鉱単位の資本の効率的利用を考慮できない (Berry et al., 1985a, pp. 9, 18-19)。

炭鉱単位またはエリア単位の損益計算書の予算及び決算は、弾力的会計処理または平準化の会計処理に基づいている。炭鉱単位の損益計算書を複数合計してエリア単位の損益計算書を作成するが、エリア単位の損益計算書の数字は、理事会と合意したエリア予算よりも約 7% 大きくなる。前者には予測不能な問題に対応するスラックを組み込むために、引当金を設定しているからである。管理者にはそれに対応する裁量が与えられる。各炭鉱の複数期間の損益計算書、または同一期間の複数の炭鉱の損益計算書において、収益、費用、損益の平準化が可能になる。この平準化の方法として、スラックを組み込むための引当金の設定、間接費の恣意的配分、売上収益の恣意的配分等がある (ibid., pp. 20-22)。

第 5 目 労働過程論を方法の理論とする分析⁽⁶⁾

ホッパー他 (1986) の後半部分は、NCB の財務管理部門及び労働過程に対する国家の政策とイギリスの資本主義の蓄積体制の変化 (1970 年代後半以降における協調主義的な蓄積体制から市場主義的な蓄積体制への変化) を結び付けて分析を行っている。この分析のために、同論文は、マルクス派の労働過程論等で採用される概念 (資本蓄積、階級対立、国家等) を利用している。

国家は、資本主義経済から獲得できる資源に依存するため同経済の維持に利害を持つが、社会的対立の公平な裁定者であるという信念、民主主義の信念も維持する。国家がこの双方の危機、つまり資本蓄積の危機と正当化の危機に対応する時、国家の行動は大きく変化する傾向がある (Hopper et al., 1986, p. 135)。

イギリスの国家は、1970 年代後半以降、協調主義的な資本蓄積体制から市場主義的な資本蓄積体制へ移行し、国有産業である坑内掘りの石炭産業 (NCB) の保護を放棄する方向へ進んでいく (ibid., pp. 134-135)。国家は、坑内掘りの石炭産業 (NCB) に対して、協調主義的な資本蓄積体制における労働者側と経営側 (NCB の理事会) の力に対抗するために、経営側の財務部門に損益改善の圧力をかけ、NCB の事業と労働者を競争的市场にさらす方法を追求していく。国家は、エネルギー政策や産業政策も積極的に利用して同組織の合理化を進めていく (ibid., pp. 135-136)。

1970 年代後半以降、国有産業はその監督官庁の積極的な介入の対象となる。同産業は、

補助金の削減、借入要求の管理、独占及び合併委員会による特別調査及び監査、の対象となり、同産業には民間部門の業績指標の導入等が進められていく。国有産業の財務情報システムが公共支出の管理に有効な手段とみなされていく (ibid., pp. 129-130)。

採算が困難な振替価格(取引価格)の設定、補助金の削減、業績を監視する財務情報システムの利用、石炭需要及びエネルギー一般の需要の後退は、NCB の財務とマーケティングの成果を維持・改善する努力を余儀なくさせる。所轄官庁及び理事会の財務とマーケティングの関心事は、エリアと炭鉱まで浸透していく (ibid., p. 131)。

この後の国家及びNCB の取組みを推測すると、次のようなことが考えられる。投下資本利益率や経済的効率性を炭鉱及びエリアの業績指標とする。炭鉱及びエリアを生産センターではなく投資センターまたはビジネスセンターとして位置づける。石炭産業を分割し、同産業内の組織間の競争とそこで働く労働者間の競争を促す。同産業の中の不採算事業単位を閉鎖し、採算性がある事業単位の一部を民間セクターに売却する。組織の再編により労働者をリストラの対象にし、労働者を分断する。固定費用的な賃金の一部を変動費用化する。同産業の分割と同産業内の競争の促進、その一部の事業単位の閉鎖または売却等により、労働組合を弱体化させる (ibid., pp. 132-133)。

国家は、イギリスの電力供給産業にとっての原材料を生産するエネルギー産業(石炭産業、石油産業、原子力産業等)を国有化するというエネルギー政策を採用してきた。1970年代後期からの景気後退は、電力供給産業の需要を縮小し、同産業を第1の顧客とする坑内掘りの石炭産業(NCB)の需要を縮小させた。しかし、それは民間を含む他のエネルギー産業(露天掘りの石炭産業及び原子力産業)の需要を拡大させた (ibid., p. 133)。

国家は、国際貿易において為替管理の廃止と貿易の自由化という産業政策を採用し、イギリスの製造業(特に坑内掘りの石炭産業である NCB の第2の顧客であるイギリスの鉄鋼業)の衰退、を導いた。1970年代後期からの坑内掘りの石炭産業(NCB)への多額の資本投資は、イギリスの鉄鋼業の生産拡大に対応するものであったが、イギリスの鉄鋼業の生産の半減により、坑内掘りの石炭産業(NCB)は資本投資の利子負担(費用負担)のみを増大させることになった (ibid., pp. 133-134)。

国家は、購入価格の高い国内石炭よりもそれが安い輸入石炭への依存を強めようとするエネルギー政策を採用した。市場規模が極めて小さく(世界の石炭消費の7%)、価格が大きく変動するリスクを持つ輸入石炭の安い価格に基づいて、国内石炭の価格が設定されたため、NCB は損失を計上することになった。損失の連続的計上は、財務省が同組織の投資資金を制限する根拠になり、同組織を分割し、その一部の事業単位を閉鎖または売却する根拠になり、労働者をリストラの対象とし、固定費用的な賃金の一部を変動費用化する根拠となる (ibid., p. 134)。つまり、国家は、エネルギー政策と労使関係政策をセットにして石炭産業またはNCB の合理化を図ったことになる。

国家が国有企業の価格設定や投資政策に影響力を行使できるのであれば、あらゆる部門の国有産業で利益を計上できるはずである。例えば、石炭が電力供給産業にとっての原材料費となる場合には、石炭が石炭産業にとっての売上収益となるため、石炭の価格設定次第、または石炭産業から電力産業への振替価格次第で石炭産業の売上収益が変化する。反対に電力料が石炭産業にとっての燃料費となる場合には、電力料が電力供給産業にとっての売上収益となる。電力料の価格次第で電力供給産業の売上収益が変化する (ibid., p. 134)。

第3項 ベリー他(Berry et al., 1985b)

序文、第1章～第4章から構成されるベリー他(1985b)は、NCB及び政府が炭鉱を閉鎖する時の根拠に問題提議を行った論文であり、序文、第1章～第3章から構成されるベリー他(1986)は、ベリー他(1985b)の作成及び公表の経緯について検討した論文である。

イギリスのエネルギー政策・経済政策とイギリスの労働争議の中心にあったのが、国有産業のNCBである。1979年にサッチャー保守党政権が誕生し、緊縮的財政政策を採る同政権は国内石炭産業の保護政策を放棄し、同石炭産業の合理化政策・炭鉱閉鎖(民営化を前提)を打ち出し、1984-1985年の炭鉱争議を経て、炭鉱閉鎖を進めていった。その後1987年の石炭産業法によりNCBは解散し、新たにイギリス石炭公社(British Coal Corporation、BCCと略称)が設立され、民営化への過渡的形態となる。BCCは1994年に解散し民営化され、石炭産業は複数の民営会社により経営されることになった(早川, 2010, pp. 28, 214-218)。

上記の「労働過程論を方法の理論とする分析」に示した国家及びNCBの取組みはほぼ予想通り実行され、特にサッチャー保守党政権は、エネルギー政策と労使関係政策をセットにして石炭産業の合理化を進めた。同政権は、購入価格の高い国内石炭よりもそれが安い輸入石炭への依存を強めようとするエネルギー政策を打ち出し、国内石炭産業を破局に追い込むとして真っ向から反対した全国炭鉱夫労働組合(National Union of Mineworkers、NUMと略称)と全面対決し、その弱体化を図る労使関係政策を採った(同上書, pp. 28, 187)。

この政策を進めて来たのは、NCB総裁のマグレガー(I. K. MacGregor)である。イギリス出身の彼はアメリカに渡り、1966-1977年までアメリカのアマックス(Amax)社の社長を務めたが、同社の石炭産業への進出に伴い、アメリカ炭鉱夫組合(United Mine Workers of America、UMWAと略称)に組織されていた炭鉱労働者から組合の影響力を排除する取組みを進め、石炭産業での反組合運動のリーダー的存在となった。その後彼は、イギリス鉄鋼公社(British Steel Corporation、BSCと略称)の労働争議の対処、同社の立て直し及び合理化のため、サッチャー首相の求めに応じて、1980年7月に同社の総裁に就任している(同上書, pp. 19-23)。

鉄鋼業でその使命を果たした後、彼は、石炭産業においてそれと類似する使命を果たすため、1983年9月にNCBの総裁に就任した。彼の使命はNCBの経済的効率性を高め、高い生産量の炭鉱に対する投資を進めるだけでなく、非経済的な炭鉱を閉鎖して政府の補助金も削減することにあつた(同上書, pp. 24-25)。

国家財政の赤字削減を優先目標とする政権の民営化の中心は、非国有化(株式売却、資産売却による政府から民間への所有権の移転)であり、資産売却による公社化・民営化の前提条件が「非経済的」な炭鉱の閉鎖であつた(同上書, pp. 272-274)。

ベリー他(1985b)は、このNCB及び政府が炭鉱を閉鎖する時の根拠、「非経済的」という意味を収益性がないことと同一視することに対して、問題提議を行った論文である。同論文は、会計実務家のジャーナルであるアカンタンシーに掲載された3頁の短い論文である。

1984年3月にNCBは、労使協議の場で400万トンの石炭生産量の削減、それに伴う20の炭鉱(Pits)の閉鎖、労働者2万人の削減という合理化提案を提示した。この合理化提案を巡り全国炭鉱夫労働組合はNCBと全面対決し、全国ストライキに突入していった。全国

炭鉱夫労働組合はコートンウッド炭鉱(Cortonwood Coal Mine)を閉鎖するという提案を受けた後で組合員にストライキを呼び掛けた。1985年3月までにはストライキは終結し、労働者は職場へ復帰した。ストライキが始まった時は労働者の約7割が労働現場から去ったが、ストライキが終わった時は労働者の過半数が労働現場に復帰した(Berry et al., 1986, pp. 84-85)。

ロウを含む大学教員と博士課程の大学院生の研究者集団は、1984-1985年の炭鉱争議(Coal Dispute)が発生する前の1982年から1984年までNCBの特定のエリアをフィールド研究の対象にしていた。この研究のために研究者集団はNCBの一定の制約に従う必要があった。例えば、接触できる関係者はエリアの管理者に限られ、労働組合の関係者とも理事会・本部の関係者とも接触できない。炭鉱(Coal mines)閉鎖に関連する決定や手続きを研究してはならない。フィールド研究に基づく公表物について管理者のコメントを受け入れなくてはならない(ibid, p. 92)。

研究者集団の研究段階は大きく3つに分かれた。第1段階の主な研究対象は、エリアの管理者による経営管理である。この成果は、既に詳述したベリー他(1985a)である。第2段階の主な研究対象は、下層の炭鉱、中層のエリア、上層の理事会・本部における会計及びアカウントビリティである。この成果は、経済社会研究審議会に提出されたキャプス他(Capps et al., 1984)である。第3段階の主な研究対象は、イギリスの石炭産業と他国の石炭産業の経営管理の比較、イギリスの石炭産業と国家の関係の歴史または後者による前者に対する介入の歴史、である。研究者集団は、1984年の炭鉱争議の発生により、より重要な研究の発表を優先し、第3段階の研究対象の研究を放棄することになった(ibid., pp. 93-95)。

この研究者集団は、その炭鉱争議の発生により、研究者としての役割・責任に関する倫理的判断を自ら問い、炭鉱閉鎖の根拠を問う分析を発表する行動を選択した。この研究者に許されている自由な研究発表、研究者の倫理的判断に基づく研究発表を優先させることは、それまで研究のフィールドを提供してきたNCBの面目を失わせることになり、同社の経営側の許可を得てフィールド研究を継続させる機会を放棄することになる(ibid., p. 87)。

研究者集団は、フィールド研究に基づく無難な論文(Berry et al., 1985a)と労働過程論を方法の理論とする論文(Hopper et al., 1986)を発表するだけでなく、会計を利用したNCB及び政府の政策判断に異議を申し立てる論文、または階級闘争に関わる論文(Berry et al., 1985b)を、NCBの内部に留めず外部に発表する選択を行った。この延長で研究者集団の一部は、クーパー及びホッパー編(Cooper and Hopper eds.,) (1990b)『炭鉱閉鎖論争』⁽⁷⁾を出版している。

なお、研究者集団の論文では、NCBのフィールド研究の中で彼らに与えられた特権を利用して入手した情報は利用せず、公に入手できる情報を利用している。主な情報はNCBの年次報告書とNCBに関する独占合併委員会の報告書である(Berry et al., 1985b, p. 10)。

研究者集団の第1段階の研究結果と第2段階の研究結果は、経営上の問題解決を提示していないため、NCBの経営陣が注目する論文ではなかった(Berry et al., 1986, pp. 93-94)。しかし、内部の事情に精通した研究者集団が、その企業及び政府の政策判断に異議を申し立てる論文は、経営陣をはじめとする多くの利害関係者が注目することになった。

研究者集団の異議申立て論文は、公共政策に政治参加する論文であるため、NCBの炭鉱

労働者のストライキ問題に対する大衆の理解に大きな影響を与えただけでなく、イギリス政府及びNCBの対応とイギリスの会計専門職団体の対応にも大きな影響を与えた。

研究者集団の論文の中心的主張は、NCBの計算書に示される損益が「非経済的」な炭鉱閉鎖の意思決定の正当な根拠にはならないこと、である。これは「大衆の信念(収益性がないことが「非経済的」という意味)」に挑戦するものであった。研究者集団のいう経済的利益は、変動費用と売上高の差額、または将来キャッシュフローの割引現在価値から計算されるべきものである。経済的利益は費用と収益の差額である損益と同一視すべきではない。加えて同論文は、将来の収益に関わる他の国有産業への石炭供給の振替価格も考慮すべきであること、を主張している(ibid, p. 86)。

研究者集団は、炭鉱閉鎖決定の経済的意思決定に利用された「大衆の信念」が信頼できない理由について、次の5点を挙げている(Berry et al., 1985b, pp. 10-11)。

なお、以下の文中のF23とは、NCBの標準的計算書を指し、諸炭坑(Pits)を対象とする予算・決算を示す損益計算書である。諸炭坑の予算・決算を示すF23という損益計算書は、歴史的な原価に基づくもので、将来の利益を予測する計算書ではない。

第1に、NCB内部における収益(売上)と費用の相互依存性、石炭産業と他のエネルギー産業(例えば、石油産業・ガス産業・電気産業)における収益(売上)と費用の相互依存性、石炭産業と他の国有産業(例えば、鉄道産業・鉄鋼産業)における収益(売上)と費用の相互依存性、を前提にすると、石炭産業のNCBの全部の炭鉱(Coalfields)の収益(売上)または個別の炭鉱の収益(売上)を公正に合理的に決定することは困難である。例えば、石炭産業であるNCBの石炭売上の約70%は、電気産業のイギリス中央電力庁に対する石炭売上である。政府及びNCBは、イギリス中央電力庁に対する石炭の振替価格として、国際的市場価額を採用したが、それは取引量が少なく予測が困難で、かつ流通費や為替相場等に大きく左右される市場価額であった。

第2に、NCBの計算書は全部原価計算に基づいているため、同計算書に基づく1t当たりの利益または単位原価を重視することは不適切な経済的意思決定を導く。多くの原価が固定費用であることを前提にすると、過剰生産が奨励される。生産量が増加すれば、固定費用の1t当たりの単位原価が縮小するからである。F23に含まれる原価の多くは、固定費用であるため、炭坑(Pit)の収益性を高めるためには、生産量を最大化することが望ましい、となる。1t当たりの単位原価の重視は、需要後退の局面において過剰生産と過剰在庫という問題を生み出す。またNCBでは、投資の意思決定の基準として当期利益が優先されるため、高い利益が高い投資額と多い生産量の配分を生み出す。

第3に、F23は、炭鉱(Coalfields)の当期の損益を表示しているため、経済的意思決定に必要な全ての原価が含まれていない。例えば、初期の除却費、エリア及び本部の間接費が含まれていない。第4に、減価償却費は、炭鉱閉鎖決定の意思決定に必要な原価ではなく、簿記の慣行で必要とされる原価として計上されている。第5に、炭鉱(Mining)が不確実な地質に左右され、長期間の開発を必要とすることを前提にすると、歴史的な原価に基づく損益計算書のF23では、将来の利益の予測が困難である。

研究者集団によれば、炭鉱閉鎖の経済的意思決定に適切な計算は直接原価計算であるという合意(売上が変動費を上回る限り、または正の値の貢献利益がある限り炭鉱を閉鎖しないという合意)があるが、NCBは全部原価計算を利用している。そこで彼らは全部原価計

算に基づく計算書を利用して、特定の費用を除く費用を変動費用と固定費用に分解する分析を行っている (ibid., pp. 11-12)。しかし彼らは同分析に限界があることも指摘している。

同分析で利用する NCB の損益計算書とは、F23 の様式を利用して、全炭鉱の平均的金額 (千ポンド単位)、1t 当たりの平均的金額 (ポンド単位)、各原価の比率 (原価合計 100% の場合) を示す計算書である。

1984 年度の石炭業損益計算書の原価の中で、第 1 に大きな割合を占める原価は、時間給等 (約 42%) であるが、同時間給等が変動費用か固定費用かは言及していない。第 2 に大きな割合を占める材料・修繕費 (20.6%) は変動費用であり、炭坑閉鎖により削除可能な費用であるが、この中にはエリア内部で共同利用する施設の使用料が含まれている。この使用料は利用状況によって炭坑に按分されるため、炭坑閉鎖の場合には残存する炭坑により高い按分額が割り当てられる。第 3 に大きな割合を占めるその他の営業費用 (13.7%) と第 5 に大きな割合を占める間接費及びサービス費 (7.5%) の按分も使用料と同様の問題が生じる。その他の営業費用の中には炭坑閉鎖により削除可能な変動費用と削除不可能な固定費用が含まれているが、その詳細が示されていない。間接費及びサービス費は炭坑閉鎖により削除不可能な固定費用である。第 4 に大きな割合を占める減価償却費 (7.9%) も炭坑閉鎖により削除不可能な固定費用である。第 6 に大きな割合を占める原価及びその他の原価の合計は約 8% を占める諸項目 (請負仕事の採掘費、動力費・光熱費、月給等) である。これらは炭鉱閉鎖により削除可能な費用である。

研究者集団は、炭鉱 (Colliery) 閉鎖が提案されているコートンウッド炭鉱の損益分岐点の売上高等を計算する損益分岐点分析も行っている (ibid., p. 12)。損益分岐点の売上高等を計算するための数値は、F23 に示されている。コートンウッド炭鉱の 1981/2 年の売上高 (営業収益) は 1t 当たり 44.3 ポンドで、営業費用は 1t 当たり 50.5 ポンドであるため、営業損失は 1t 当たり 6.2 ポンドとなる。営業費用には炭鉱を閉鎖しても回避できない固定費用が含まれているため営業損失となっているが、売上高から変動費用を差し引いた残額の貢献利益は正の値である (ibid., p. 12)。売上高 (営業収益) は、NCB 内部の諸炭坑間の振替価格 (収益と費用の相互依存性を持つ) に基づいているため、信頼できない。F23 の損益は諸炭坑閉鎖の意思決定の根拠にはならない。

異議申立て論文を発表する研究者集団の行動は、多くの利害関係者による介入を生み出した (Berry et al., 1986, p. 86)。NCB の経営者、同経営者によって雇用され反論の報告書をまとめた 4 名の高名な会計士 (Cutis et al., 1985)、研究者集団の論文に対する会計専門家の一方的反論を掲載するイギリスの会計専門職団体の機関紙アカンタンシーの編集者、研究者集団の論文の意義を否定したサッチャー首相等は、彼らの行動に介入した。

アカンタンシーの編集者は、この論文が公表される前にその公表の影響を考慮して、NCB にコメントするように同論文のコピーを送り、マスコミ関係者にも同様のコピーを送った。NCB のスタッフは同論文が公表されないことを希望しただけでなく、論文の中に事実の誤りがあることを訴えた (Berry et al., 1986, p. 88)。研究者集団と NCB のスタッフは事実の誤りを修正するための機会を設け、研究者集団は、論文発表を 1 ヶ月延期した。しかし同集団は、論文の発表をストライキが終わるまで延期するように求める NCB からの提案を受け入れなかった (Berry et al., 1988, p. 105)。

アカンタンシーの編集者が送付した研究者集団の論文は、マスコミ、テレビニュースが

注目し、さらには上院の関心事となった。会計の専門的知識を無視したサッチャーの発言(1984年12月6日)、「そのような会計計算は、産業が貨幣を失っている事実に取り組むものではない」という趣旨の発言(ibid., 105)は、研究者集団の研究の意義を否定した。

アカンタンシーの編集者は、研究者集団の論文が公表される時に、同号でNCBの財務担当理事ハリソン(B. Harrison)による同論文のコメント(Harrison, 1985)を付けている。コメントの主題は「学術的会計学の陥りやすい過ち」である。しかし、アカンタンシーの編集者は、このコメントに対する研究者集団の反論の機会を認めず、論議の最後の言葉を発言する権利をハリソンだけに与えた。ハリソンによるコメントのために、NCBは4名のコンサルタント・高名な会計士を雇い、同論文に対する回答のレポート(Cutis et al., 1985)を作成させ、同レポートを発表している。この4名は、キューティス(P. J. Cutis)、モーペス(D. Morpeth)、スタンプ(E. Stamp)及びトゥイーディー(D. P. Tweedie)である。研究者集団は、この高名な会計士と調査事項を議論する機会を設けたが、NCBは高名な会計士による発見や議論を彼ら自身で公表することを一切認めなかったため、彼らの議論が制限された。なお、NCBの財務担当理事ハリソンは、アカンタンシーの発行者であるイギリス勅許会計士協会の理事である(Berry et al., 1986, p. 91)。

ハリソンは、研究者集団の利用したNCBの情報が外部に公表された情報に由来するものであることをNCBのスタッフが承認したにもかかわらず、研究者集団に許された特権を利用して入手した情報に基づいて彼らの論文が作成されていると批判した(ibid., p. 90)。

同会計士協会の対応は、より詳細な分析を進めることよりも特定の人物(ハリソン)を護ることに関心があった(ibid., p. 91)。ハリソンは、4名のコンサルタント・高名な会計士による報告書の発表において、同報告書が当初の自分達の見方を追認するものであり、研究集団の論文が誤解と誤った考え方に基づいていることを証明するものである、と説明した。しかしタイムズ紙等はこの報告書を「時間浪費の高名な報告書」と揶揄し、研究集団の論文で提議した問題(炭鉱閉鎖の経済的意思決定が炭鉱の損益計算書に基づいているという問題)はほとんど取組まれていない、と評価した。同報告書は、より詳細な分析を進める試みというよりも報道の影響を抑制する試みであった(Berry et al., 1988, p. 105)。

第6節 小活

ロウは、ホップウッドと同様に、会計学以外の学際的学問を会計学に導入することに高い関心を持ち、経営管理及び管理会計の研究を重視し、実証主義的会計研究に批判的な立場を採り、フィールド研究等の経験的研究を支持する研究者である。彼は、学際的・批判的会計研究の理論的枠組と研究方法の開拓者である。

彼は、中等学校の卒業後2年間の兵役を経て地方の勅許会計事務所就職し、勅許会計士等の資格を取得した後で、LSEの卒業と同時に大学講師となった。彼は、主に経営管理研究及び管理会計研究に重点を置いて、実証主義的会計研究と異なる代替的研究を進めていく。その代替的研究は、会計学以外の学問を導入する学際的会計研究であり、フィールド研究等の定性的方法を利用する研究であった。

彼の研究は個人研究という形を採らず、彼を含む実践共同体の構成員との共同研究という形を採った。実践共同体は、ロウの価値観に影響を受け彼が組織したMCWGという研究会

を母体としている。この集団はシェフィールド学派とも呼ばれ、教員(兼研究者)のキャリアがシェフィールド大学から始まり、ロウの価値観に影響された人々から構成された。

シェフィールド学派の多くは、有力な批判的会計研究者であった。ロウは、その彼らと共に研究し、彼らを指導し、彼らを常勤の講師へと導いた。このためロウは、批判的会計研究の開拓者またはシェフィールド学派の父と呼ばれる。実践共同体の構成員またはシェフィールド学派の有力な批判的会計研究者は、IPA 研究会議を創設し、CPA を創刊しているが、ロウはこの研究会議の創設、ジャーナルの創刊を強く支持し、支援した。

ロウは、最初に新しいマネジリアルエコノミクスの影響を受け、その後社会システム論及びサイバネティクスの影響を受けている。しかし、彼は、会計研究がそれらだけに依存することは期待していなかった。ロウを含む実践共同体の当初の共同研究には、その影響を受けた論文があるが、その後の共同研究の多くは、批判的会計研究に相当するものに変化することになった。ロウが指導・支援して、共同研究を行った研究者の中に有力な批判的会計研究者がいたからである。ロウはこの有力な批判的会計研究者の守護神である。

ロウまたはロウを含む実践共同体は、少なくとも 2 冊の著書、36 点以上の論文(ほとんどが共著論文)を発表した。クーパーは、ロウまたはロウを含む実践共同体の論文の内容を大きく 4 つに分類した。第 1 は経営管理システムとして概念化する研究、第 2 は経営管理の実践に関する経験的研究、第 3 は政治参加の実践・変革の実践の研究、第 4 は会計規制に関する研究、である。この 4 つの領域の研究は、1970 年代から発表された社会システム論及びサイバネティクスを方法の理論とする研究と 1980 年代から発表された「代替的社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする学際的・批判的会計研究に再分類することができる。

1980 年代から発表された後者の研究を、同じ時代の学際的・批判的会計研究全体の中に位置付けると、まず、ロウは実践共同体と共に、フィールド研究に基づき、初期の解釈主義的会計研究を開拓した。その後彼らは、初期の労働過程論の会計研究を開拓した。さらに彼らは公共政策に介入する初期のプラクシス志向の会計研究を開拓した。この中には実証主義会計研究を直接批判する研究も含まれている。

クーパーのいう第 2 の研究に分類されるベリー他(1985a)は、NCB の財務統制及び経営管理を研究対象とし、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられるシンボリック相互作用論及び制度理論を方法の理論としたフィールド研究であった。しかし、同じく第 2 の研究に分類されるホッパー他(1986)は、マルクス派の労働過程論を方法の理論とし、NCB の財務統制及び経営管理を分析した研究であり、批判的会計研究の開拓的研究である。いずれもフィールド研究に基づく経験的研究であるが、後者の論文は、イギリスの NCB の炭鉱争議を契機に、ベリー他(1985a)が経済的・社会的コンテクストを無視した研究であることを反省して作成された論文である。

クーパーのいう第 3 の研究に分類されるベリー他(1985b)は、非経済的という意味を収益性がないことと同一視し、NCB における特定の炭鉱を非経済的であるという理由で閉鎖する NCB の経営側及び政府側の政策判断に対して異議を申し立てた論文である。これは、フィールド研究を承認した NCB から求められた制約に縛られることを回避し、公表された資料のみに基づいて行った研究であり、NCB の公共政策に政治参加する論文であり、プラクシス志向の会計研究の開拓的研究である。

同様に第3の研究に分類されるロウ他(1983)は、私的利益という単純な観念を利用して会計基準設定(公共政策決定)の複雑な政治的過程を分析したW & Z(1979)の実証主義会計研究を直接批判する研究であり、会計学者及び会計研究と公共政策決定の關係に係わるプラクシス志向の会計研究である。

同論文を発表する以前にロウ、パクスティ及びラフリンは、W & Z(1979)の批判的コメント論文をAAAの学会誌TARに投稿したが、査読で掲載不可と決定されている。彼らは、W & Zと合理的論争を試みる選択を行ったが、それは不成功に終わり、TARから論争の封じ込めを受けた。この経験から、彼らは、統制された研究空間では学術的言説を拒否する人々との論争が不可能であるという認識を強め、それよりも学際的・批判的会計研究の独立した研究空間を生成・発展させることが優先事項であると考えられるようになった。この考えが1985年のIPA研究会議創設と1990年のCPA創刊を導いた。

[注]

(1)当時の大学の学部及び学科の構成、大学内部の集団の対立または学術的論争の事実關係等を確認する資料は入手困難である。このため、本部分の記述は、サイ及びティンカー(Sy and Tinker, 2015)だけに基ついた記述である。同論文の記述は当事者であるティンカーの記憶に基づくものと考えられる。

(2)ロウは、社会システム論及びサイバネティクス概念がどのようにして経営管理システムの理解をすすめるのか、についての研究を進めた。当該研究の省察は、オグラディ及びロウ(O' Grady and Lowe, 2016)に示されている。

(3)この研究者集団の1人であるキャプス(T. Capps)は、NCBの北ダービーシャー(North Derbyshire)エリアの経営管理システムに関する博士論文(Capps, 1990)を作成している。

(4)グラウンデッドセオリーは、グレイザー及びストラウス(Glaser and Strauss, 1967)で開発された定性的研究方法の1つであるが、その後著者達の方法論が対立することになる。以下の説明は主にストラウス版(Corbin and Strauss, 2008)に基ついている。この方法は多くの定性的研究方法と異なり、データを文章化した後のデータ処理及び分析の手続きを定めている点に特徴がある。その中心は文章の分割と分割された文章の3段階のコーディングである。第1段階のオープンコーディングでは、ある現象に関するインタビュー結果または観察結果として記録された文章を意味単位で分割し、分割した文章の内容を表現するラベルを付け、類似するラベルをグループにまとめて共通する上位概念のカテゴリーを作る。第2段階のアクシャルコーディングでは、変化のプロセスの枠組み(状況・行為・結果)に基ついて現象毎にカテゴリー同士を結び付け、それを文章化してストーリーライン(理論)を作る。第3段階のセレクトティブコーディングでは、類似する現象の新たなデータを収集し、分析する作業を、暫定的に形成した理論の修正等が不要な状況まで続けていく(戈木, 2006)。

(5)ジッカ(P. Sikka)は、公認会計士、監査法人・会計事務所、会計専門職の指導層、会計・監査基準設定機関、大企業等の不公正な行動を厳しく批判する研究者であり、イギリスのマスメディアや市民に注目され、議会等でその証言を求められる研究者であるため、「イギリスのブリロフ(A. Briloff)」(Tinker, 2005)とも呼ばれている。このような活動の歴史的先行者が、アメリカのブリロフ(1917-2013年、享年96歳)である。アメリカ会計の研究

者及び実務家、アメリカ会計の支配体制等を厳しく批判するブリロフには、「会計専門職の良心」、「会計のラルフ・ネーダー」等の肯定的な呼び名と「会計のアブ(うるさいやつ)」、「使い古しの言葉で闘う年老いた闘士」等の否定的な呼び名がある(Criscione, 2009)。また、彼の会計実務批判は、その実務を行っていた大企業の株価を即座に下落させる効果があったため、ブリロフ効果とも呼ばれた。

ジッカ や ブリロフは極めて勇敢な研究者である。なぜなら、彼らは他の多くの研究者と同様に言論の自由が保障されているが、大企業等の批判対象から名誉毀損等の訴訟により個人攻撃を受ける危険にさらされ、また当該攻撃に対して所属機関等から法律的・財政的保護・支援を受けることが困難な状況にあるにもかかわらず、批判的な言説を発表し続けるからである(Sikka and Willmott, 2005, pp. 158-159)。

ブリロフの多くの研究成果と発言・行動が、ブリロフ自体を研究対象とする会計研究者を生み出したように、ジッカの多くの研究成果と発言・行動は彼自体を研究対象とする会計研究者(Lawrence et al., 2010)を生み出してきている。またブリロフとジッカの両者の仕事を比較する研究も現れてきている(Tinker, 2002, 2005)。

ジッカの多くの研究は、公認会計士、監査法人、会計専門職等の役割の批判的理解とそれらの変革への参加を含む会計研究であり、批判的会計研究固有の特徴であるプラクシス志向の研究である。ジッカ及び彼の共著者が研究してきた論点には、巨大企業及び巨大会計士事務所の租税回避・資金洗浄・贈収賄・汚職・カルテル形成、会計専門職の倫理、会計及び監査の規制、コーポレートガバナンス、国家と会計専門職の関係、所得の不平等、等がある(Sikka and Willmott, 2005, p. 137)。

ジッカは、会計・監査の社会的不公正(Injustice)を監視する「会計業務及び企業業務の監視団体(Association for Accountancy & Business Affairs, AABA と略称)」という組織の代表的存在である。組織設立時の理事は、ジッカ(Sikka)、クリスチーナ・クーパー(C. Cooper)、カズン(J. Cousins)、ミッチェル(A. Mitchell)、ハスラム(C. Haslam)、ラフリン(R. Laughlin)、ウイルモット(H. Willmott)である(Lawrence et al., 2010, p. 251)。AABAは、現在約350万の会員を擁し、勅許会計士協会、巨大会計士事務所、大企業等に強い関心を持ち、オンラインジャーナルのABPI(Accountancy Business and the Public Interest)を発行し、モノグラフやニュースレターも発表している。AABAの使命は「開かれた社会及び民主主義的社会的のために力を尽くすこと」と「汚れた実践に光をあてること」にある(新谷, 2017, p. 10)。

モノグラフには、監査の失敗に伴う利害関係者へのケアの義務を負わず既得権益の確保に努めるイギリスの監査産業を批判する『監査人』(Cousins et al., 1998)、資金洗浄に関わる巨大会計士事務所とその調査を業界内の組織に期待する政府を批判する『会計士のコインランドリー』(Mitchell et al., 1998)、イギリスの上場企業における富裕者と貧困者の所得の不平等と政府による富の公正な分配政策の失敗を批判する『搾取のための会計に反対する』(Sikka et al., 1999)、巨大会計士事務所の租税回避・資金洗浄・贈収賄・汚職・カルテル形成を批判する『汚れたビジネス』(Mitchell and Sikka, 2002)、企業を民主主義的管理の下に置き、公正なアカウンタビリティを構築するために100項目以上の改革を述べた『企業の飼いならし』(Mitchell and Sikka, 2005)等がある。

ジッカは会計学の研究者であるが、マスメディアを通じた広範囲な著作活動とマスメデ

シアへの出演により、一般の人々に幅広く知られている。彼は、全国新聞、コメディアン
のトーマス(M. Thomas)と共演、テレビ番組、政治集会、下院の特別委員会等で多くの発言
をしている。なぜなら、彼は、富の分配・不平等、企業の権力、経営者報酬、年金、政府
補助金、租税回避、コーポレートガバナンス、国際会計基準・監査基準等の幅広い内容に
精通しているからである(Lawrence et al., 2010, pp. 249-250)。

彼は、会計問題の議論に多くの国民が民主主義的に参加できる「公共圏」を形成するた
めに積極的に発言し行動しており、ブリロフと同様に「会計変革の活動家(Accounting
Activists)」と呼ばれている(Samkin, 2010, p. 238)。彼は、全国新聞、テレビ番組、政治集
会、下院の特別委員会等を通じて、会計問題に関連する多くの言説を発表しているが、彼
が「公共圏」に政治参加する主要なメディアとして選んだのは、ガーディアン(Guardian)
紙である。同紙は1819年のピータールー事件(マンチェスターのセント・ピーターズ・フ
ィールドで選挙法改正のための集会を開いていた民衆を騎兵隊が弾圧して多くの死傷者を
生んだ惨事)を契機に生まれた新聞であり、より公正な社会の追及において不満の声を上
げる人々と手をつなぐものであるため、彼は同紙を主要なメディアの発表場所として選ん
だ。メディアのビジネス欄に掲載される内容の多くが、巨大企業の広報企画室から入手さ
れる時代に、それに対抗する声がメディアに現れたことになる(Lawrence et al., 2010,
pp. 250, 253)。

彼は、社会的不公正に関する人々の関心を駆り立てるためにマスメディアを有効と考
えた。マスメディアでの彼の発言は、彼の会計学者の役割像またはプラクシス志向の会計観
に基づく。会計学者の発言が会計技術に集中すれば、会計の社会的条件と社会的帰結が無
視される。会計の社会的条件と社会的帰結を論じることのできる会計学者は、会計関連の
議論に国民が民主主義的に参加できる「公共圏」を作り、その議論を広げて公共の選択肢
を増やすことができる(ibid., pp. 253-254; 新谷, 2017, p. 11)。彼は、批判に留まらず社会的
不公正を防ぐ変革は可能であるという信念を持ち多くの社会的規制を提案している(Sikka
and Willmott, 2005, p. 143; 新谷, 2017, p. 11)。

彼は、会計士団体または会計・監査の規制設定機関の審議過程における公開性、民主主
義、アカウンタビリティの欠如を問題にし、多くの研究者の支援を得て、それに抗議し、
意見表明する行動を行ってきている。また彼は、会計士団体及び巨大会計事務所等が会計
基準等の政策決定に及ぼす影響力に対抗するため、彼の会計に関する批判や変革の提案を
政治家に示し、政治家と共闘する取組みを進めてきている。一研究者であっても政治家の
支援により政策決定に係わる関係者と議論することが可能になる。会計士資格を持たない
労働党の下院議員であるミッチェル(A. Mitchell)及びカズン(J. Cousins)は、ジッカと共に
会計問題に取り組んできた数少ない政治家である。彼らは、1989年以降にイギリスの新聞や
雑誌に100点以上の会計関連の記事や論説を発表しており、会計問題に関わる「公共圏」
の形成に貢献している(Sikka and Willmott, 1997, pp. 151-157)。

ジッカの主要な批判対象の1つは、多国籍企業及び巨大会計事務所による租税回避であ
る。彼は公正な税制を求めるイギリスのTJN(Tax Justice Network)とも連携して研究を進
めており、同事務所を「租税回避産業」と批判する。同事務所は、移転価格操作やタック
スヘイブンを利用できる多国籍企業に対して、合法・非合法の租税回避商品を開発・販
売して同企業の租税支出の回避を支援し、同企業と同事務所の利益蓄積を図っている。ジ

ツカは公認会計士を「ルールを曲げる人」と表現する。同企業及び同事務所によって租税支出を回避された国や地域は税収が奪われ、一般大衆の税負担を高めることが必要になり、発展途上国の場合には一層の貧困が蓄積されることになる(Lawrence et al., 2010, pp. 256-257; 合田寛, 2014, pp. 123-148; 新谷, 2017, p. 11)。

会計のグローバリゼーション、または国際会計基準の設定と巨大会計事務所との関係もジッカの主要な批判対象の1つである。国際会計基準を作成する委員会の意思決定権限は先進国のみに付与され、非民主主義的である。会計基準設定のデュープロセスは、民主主義の外観を持つが、参加できる資源を持つ多国籍企業や巨大会計士事務所等にも開かれている。巨大会計事務所は、会計及び監査の規制に主体的に関与できる場であり、会計基準を会計実践に変換し、会計実践が標準化される場であり、会計基準の開発及び決定に関与できる場であり、自己の利益を守り、資本蓄積を進める場である(Lawrence et al., 2010, pp. 260-262)。

(6)労働過程論の起点は、ブレイヴァマン(H. Braverman)著(1974)『労働と独占資本』(ブレイヴァマン, 富沢賢治訳, 1978)であるが、労働過程という概念はマルクス(K. Marx)の『資本論』第1巻第5章に由来する。資本論第1巻第5章では、まずは労働過程一般を定義し、次に資本主義的労働過程を定義している。労働過程一般とは、社会形態と関わりのない労働の過程であり、道具と機械(労働手段)を利用して対象(労働対象)に働きかける人間の労働によって対象が有用物(使用価値)に転換される使用価値形成過程を指す。

資本主義という社会的形態を採った資本主義的労働過程とは、資本家(または雇主あるいはその代理人の管理者—以下同様)が労働市場で商品として買入れた労働力を使って、つまり雇入れた労働者を使って労働を行わせる過程(使用価値形成過程)である。この過程は、生産手段(労働対象と労働手段)の所有者の資本家が利潤を増やして資本を増殖する目的のための過程であるため、価値増殖過程でもある。この資本主義的労働過程では、資本家の労働者を使う労働目的と労働者の労働目的とが一致せず、労働を巡り資本家と労働者の利害が一般に対立する。そこで資本家が望むように労働者を方向づけてできるだけ多くの労働をさせるという目的を実現するために労働者を統制する必要がある。資本主義的労働過程は資本主義的労働者統制過程である(鈴木, 2001, p. 2)。

ブレイヴァマン著『労働と独占資本』は、マルクスによる19世紀の競争段階における資本主義企業・経済の労働過程の分析を20世紀の独占段階の資本主義企業・経済の労働過程の分析として再興した(京谷, 1993, p. 279)。独占資本段階の労働過程と労働者階級の構成が、生産様式(生産・技術の進展と生産関係)、資本の蓄積(利潤の獲得)によってどのように形成され、変化してきているのかを研究し、特に労働の熟練解体、労働の同質化、労働の衰退の歴史的傾向を識別した。労働の熟練解体、労働の同質化、労働の衰退は相互に関連する概念である。

ブレイヴァマンは、資本主義的企業の個別的分業または作業所内分業の中で、テーラー(F. Taylor)の科学的管理法(テーラーシステム)の原理が徹底され、労働者主導の労働過程から資本家主導の労働過程に再編されていく過程を説明する。労働者は、労働者が保持していた技能や構想の労働、または生産過程の総体を把握する知的活動や職務管理の要素を、資本家の持つ経営の機能や機械装置の中に取り込まれ(労働の熟練解体)、労働が細分化されることにより、労働過程の総体を統制する機能を喪失し、単純・単調労働に特化してい

く。その結果、労働者の労働の衰退(労働過程に対する統制の喪失、理解・関心の欠如、労働者の熟練・技術能力の衰退等)が進行していく(ブレイヴァマン, 富沢賢治訳, 1978, pp. 499-500)。

ブレイヴァマンは、この労働の熟練解体、労働の衰退が製造部門の労働者に留まらず、労働者階級全体に波及した結果として労働様式の同質化(労働の同質化)が起こることを説明している。科学的管理法の採用は、生産部門の労働者に留まらず、サービス業や小売業の労働者、あるいは事務、技術、管理等の職員層も拡大して、労働者階級全体へと波及していく(京谷, 1993, p. 279)。

欧米の社会科学、特に産業社会学や経済学等の学問分野に対して「ブレイヴァマンショック」と呼ばれる衝撃を与えた彼の著書には、大きな賛同及び賞賛が与えられたが、その一方で厳しい批判も行われ、数多くの研究者が国境を越えて参加するポスト・ブレイヴァマンの労働過程論争が展開された。ポストブレイヴァマンの研究の代表的論者には、エドワーズ(Edwards, 1979)、フリードマン(Friedman, 1977)、ブラウオイ(Burawoy, 1979, 1985)が含まれる。ポストブレイヴァマンの批判は大きく2つに分かれる。第1は、資本蓄積の目的の下にある生産現場で熟練解体が進むという見解に対する批判である。第2は、労働者及び管理者(マネジメント)の主体性・主観を低評価していることに対する批判であり、これは労資協調関係の形成という論点に係わっている(鈴木, 2001, p. 5)。

この第2の批判はさらに2つに分けることができる。その1つ目の批判は、労働過程の統制様式を科学的管理法に還元するブレイヴァマンの分析に対して、資本家が労働過程を統制するための複数の代替的統制様式(労働者の同意を取り付ける統制様式も含む)を提示している(京谷, 1993, p. 280)。

例えば、エドワーズは、「せめぎ合いの領域」と呼ぶ作業場に焦点をあて、そこでの統制形態(命令・評価・処罰及び報奨という統制の3要素を含む)の歴史的発展段階を3段階に区分した。第1段階は単純統制(19世紀アメリカの企業家的企業の小規模作業場において支配的な統制形態で、資本家が労働者との人格的接触を通じて統制の3要素を実現する形態)、第2段階は技術的統制(20世紀初期の大規模化した作業場において支配的な統制形態で、資本家は組立ライン等の生産テクノロジーに命令を組み込み、その他の統制要素は従前のままとする形態)、第3段階は官僚制的統制(1945年以降に発展した支配的な統制形態で、統制の3要素がすべて規則や手続きに従って実現され、階層的職務序列に基づく権限が制度化されているが、労働者に経済的インセンティブを与えることでその協力を引き出し、労働者の同意を取り付けることもできる形態)である(鈴木, 2001, pp. 20-25)。

また、ブラウオイは、政治的・イデオロギー的過程に照準を合わせて労働過程を分析する立場を採り、当該過程に対する統制形態またはその作業組織の歴史的発展段階を3段階に区分している。第1段階は市場専制または専制的作業組織(競争的資本主義の時期の労働者に強制する直接的統制またはその作業組織)、第2段階はヘゲモニー体制またはヘゲモニー的作業組織(独占資本主義時代の労働法規等による国家の介入、団体交渉権、労働生活の質充実運動の実施等を通して労働者から同意を引き出すことに基づく統制またはその作業組織で、資本家が労働者に譲歩する形態)、第3段階はヘゲモニー的専制またはヘゲモニー的専制組織(1980年代以降の厳しい国際競争と新自由主義の国家の台頭により、労資関係が大幅に変化し、労働条件が引き下げられてきているため、資本家が労働者に譲歩す

るのではなく労働者が資本家に譲歩する統制形態または作業組織)である(同上書, p. 301)。

ここで言う「専制」とは相対的に優位な状況を指す。また「ヘゲモニー」は、グラムシ(A. Gramsci)のヘゲモニー概念に由来する。グラムシによれば、「ヘゲモニー」は支配集団による知的・文化的・イデオロギー的な指導権を意味するが、この指導権は支配集団による暴力的な強制から生じるというよりも、従属集団の同意を取り付けることを通じて生じる(Wickramasinghe and Alawattage, 2007, p. 464)。

ブラウォイは、労働過程の政治とイデオロギーの次元を考察するために、「生産の政治学(Politics of Production)」という概念を導入した。「生産の政治学」は、国家政治と区別される生産過程内部の政治(生産関係と分業等の生産内関係から生じる闘争)である。「生産の政治学」は、労働過程における政治的・イデオロギー的効果と政治的・イデオロギー的装置(生産関係と生産内関係から生じる闘争を規律化することを通じて生産関係と生産内関係の再生産を保証する装置)からなる。この「生産の政治学」が具体的に実践される場が「工場体制」である。上記の生産過程の統制形態またはその作業組織は「工場体制」でもある(ibid., pp. 463-466)。

労働者及び管理者(マネジメント)の主体性・主観の低評価に対する2つ目の批判は、労働者の運動や意識という主観的要素を捨象するブレイヴァマンの分析自体に対する批判である。労働過程における労働者の主体性、特に階級意識や階級闘争とは区別される労働者の主体性の過小評価を問題にしている(京谷, 1993, p. 281)。

例えば、ブラウォイは、労働における「イデオロギー過程」(目に見えない手段で、労働過程に対する同意を引き出すことに基づく統制、「ヘゲモニー統制」が行われる過程)を媒介にして、経営の統制を労働者が主体的に受容する同意形成のメカニズムとして分析する。また彼は、労働者の同意形成のイデオロギー過程を、労働者が非公式に生産高を制限するメイクアウト(うまくやる)と呼ばれる職場文化(「ゲーム的行動」)に焦点をあてて分析した。この非公式な行為領域において自らの主体性を発揮する余地が、あたかもゲームのように確保されているからこそ、労働者は経営の統制に対して同意を付与する。労働者のこの行為は資本主義的生産関係を脅かすのではなくその生産関係の再生産に寄与する(同上書, pp. 281-281)。ブラウォイによる同意の生産の説明は、「ゲーム的行動」、「内部労働市場」、「内部国家」等の概念を利用している。

ブラウォイのいう「ヘゲモニー統制」は、アルチュセール(L. Althusser)の構造的マルクス主義に忠実である。経営側のイニシアティブによって統制装置を設定し、または統制装置を利用して経営側の意図で労働者を統制する、労働者から同意を得ると考えるのではない。労働者の生産関係への同意は、経営側の意図せざる統制と考えている。「内部労働市場」(特定の管理単位の内部で労働市場が形成されているかのように労働の価格付けと配分が行われていることを指しており、そこには昇進・昇格、企業内移動、先任権に基づく職務保障や諸給付、労働者間の競争・個人主義等がある)と「内部国家」(労資の階級闘争を規制する一連の諸制度を指しており、独占資本主義では苦情処理手続きと団体交渉制度等がある)等の所与の構造があれば、労働者のイデオロギー的、政治的同意がおのずと生み出されると考えている。所与の構造の下で主体が構成され、構造が再生産されると考えている。同意は、抑圧的労働条件の下に置かれた労働者の適応・順応(抵抗ではない)の心理的機制から生じるイデオロギーと説明される。労働者の意識の中では、現実の生産関係と自分と

の関係は別様の想像的關係として構成される。労働者の意識の中では、労働者は、「内部労働市場」の中で競争的な個人主義に基づく自由な主体であり、「内部国家」の中で団体交渉において契約の権利と義務を持つ産業的市民である(鈴木, 2001, pp. 230-231, 251)。

政治的・イデオロギー的過程に照準を合わせたブラウォイの労働過程の分析は、先進資本主義国の生産拠点だけではなく、植民地化政策及びポスト植民地化政策を採用する発展途上国の生産拠点にも適用されてきている(Burawoy, 1985)。

トンプソン(P. Thompson)著(1983)『労働と管理』(トンプソン, 成瀬龍夫他訳, 1990)は、ポストブレイヴァマンの議論を含む労働過程論の中核理論を簡潔に4点に整理している。第1に、労働過程は剰余を生み、世の中に影響を与える人間の意識と経済が再生産される中心である。第2に、個別の企業に対して生産過程の変革を絶えず強制する資本蓄積の論理がある。これは資本間の競争と資本主義に固有の資本と労働との対立から生じる。第3に、資本は労働に対する管理の体制を打ち立てる。資本またはその代理人は労働に対する命令、監督、業績評価、懲罰と報酬の機構を発展させることなしに利潤・利益を実現することはできないため、管理に関心を持つ。第4に、社会関係としての資本・賃労働関係は構造的対立に基づいている。労働力の労働への転化、労働条件に対する管理、の追求は、様々な形態の資本・労働者の対立と労働者の抵抗を生み出す。資本の利害の追求は、管理・強制だけに全面的に頼るのではなく、必要な場合には、労働者の協力と同意形成を動員し、それらを労働過程の中に組み込む(トンプソン, 成瀬龍夫他訳, 1990, pp. 221-232)。

クーパー及びホッパー(Cooper and Hopper, 2007)は、2007年までに発表された労働過程論に基づく管理会計研究をレビューしている。彼らは、同研究(他の理論的枠組を同時に利用する研究も含む)に該当する論文数を数え上げていないが、彼らが本文中で取り上げた論文数を単純合計すると少なくとも70以上に及んでいる。彼らによれば、当該管理会計研究に基づく限り、会計の形態は変化してきたが、会計は常に資本主義的役割を果たしてきた。

1980年代中期から発表された労働過程論に基づく管理会計研究の初期の先導的研究者は、ホッパー(T. Hopper)とアームストロング(P. Armstrong)であるが、双方の研究者は今日に至るまでその中心的研究者である。有力な批判的会計研究者のD. クーパーやティンカーの研究にも労働過程論に基づく会計研究がある。

例えば、労働過程論に基づく管理会計研究の典型(Hopper and Armstrong, 1991)では、資本主義的統制(原価計算等の会計システムを含む)が導入されるといづれ抵抗・障害に直面し、この抵抗・障害がそれまでの資本主義的統制を非効率にするため、これを一時的に克服する新たな資本主義的統制が導入されることが繰り返されること、資本主義的統制に対する抵抗・障害の発生と抵抗・障害の一時的克服のための新たな資本主義的統制の導入という循環の基礎には生産手段の所有関係を中心とする資本主義的生産関係があること、が認識されている(Hopper and Armstrong, 1991, p. 433)。

この労働過程論に基づく管理会計研究では、資本蓄積の手段としての管理会計がどのような資本主義的統制といかなる社会経済的コンテキストの中で導入されるのか、どのような形でいかなるコンテキストの下でそれに対する抵抗・障害が生まれのか、この抵抗・障害を一時的に克服する新たな管理会計が、どのような資本主義的統制といかなる社会経済的コンテキストの中で導入されるのか、に焦点があてられる。

またこの労働過程論に基づく管理会計研究では、会計を含む資本主義的統制は資本主義的生産様式を形成する媒介・原因であるだけでなく、資本主義的生産様式によって形成された結果でもあると考える(Dillard, 2006, P. 284)。資本主義的統制が資本主義的生産様式を再生産することと資本主義的生産様式が資本主義的統制を形成することは、弁証法的関係(相互作用的关系)にある。

(7)NCBの公共政策に政治参加する会計研究、またはプラクシス志向の会計研究が、会計学者だけでなく1人の経済学者によっても行われている。グリーン(A. Glyn)によれば、イギリス政府が1983年度のNCBの計算書における営業損失358百万ポンドを、「非経済的」な諸炭坑(Pits)の閉鎖を正当化するために利用することは誤りである。経済的利益の計算は、NCBの損益計算書の損益計算とは異なる。同計算書では、退職する鉱夫に支払う年金、余剰人員の社会的コスト、労働争議のコスト等を不正確に費用計上し、当期に無関係な地盤沈下のコストも費用計上し、民間企業の配当金の1.5倍、あるいは他の国有企業の上納金の2倍、に相当する上納金を費用計上している(Glyn, 1990b, pp. 59-66)。

また、グリーンによれば、諸炭坑が閉鎖された場合に政府はNCBからの上納金を275百万ポンド失い、税収の減少と失業手当の支払いによりさらに480百万ポンド失う。採算のとれない諸炭坑を閉鎖すれば、NCBの収益性は改善できるが、鉱夫の生活水準を低下させ、彼らのコミュニティを破壊する。社会全体の観点からみると、採算のとれない諸炭坑は、決して非経済的ではない。諸炭坑を閉鎖しなければ、鉱夫に経済的・社会的便益を与え続け、彼らの仕事を継続させることができ、彼らを支援することができる(ibid., pp. 59-66)。

第3部 フーコー派の会計研究の到達点と問題点

第6章 規律訓練権力と会計研究

第1節 序

第1項 第3部の研究目的、研究対象、研究方法、先行研究の状況及び第3部の貢献

第3部の研究目的は、学際的・批判的会計研究の中で中心的位置を占めて来たフーコー派の会計研究の到達点と問題点を検討することにある。このフーコー派の会計研究とは、フランスの心理学者・哲学者・社会学者であるミシェル・フーコー(Michel Foucault)の研究に由来する概念等である「規律訓練権力」、「統治」または他者の「行動の導き(Conduct of Conduct)」を主要な理論的枠組として利用する会計研究である。彼は「規律訓練権力」と異なる「生政治権力」の議論を行うようになった段階で、権力という用語ではなく「統治」という用語を利用するようになる。彼は、この「生政治権力」または「統治」の研究を、彼の造語である「統治性」の研究と表現した。

フーコーによれば、「規律訓練権力(Disciplinary Power)」は、監視及び懲罰を繰り返し受け、生産性を高める訓練を受け、人間諸科学が作り出す一定の標準や規格に従い、命令への服従及び秩序への服従を受け入れる人間を作り出す言説や実践を通じて行使される。フーコーは、人間諸科学が、監視や規格の設定等の規律訓練の技術・実践を通じて「規律訓練権力」を行使するために存在し、その権力を行使する手段(道具)として存在するようになる、と考えており、権力と知を区別している。行動・態度に関する規範的な言説(人間諸科学)は、規律訓練の技術・実践の中で利用される(Armstrong, 2015, pp. 31, 37)。規律訓練の技術及び実践と人間諸科学からなる総体が規律訓練権力の行使を可能にする母体である。規律訓練の技術及び実践と結びつく人間諸科学は、「権力・知」とも表現する。

フーコーによれば、「統治(Government)」またはフーコーの造語である「統治性(Governmentality)」の研究は、個人の行為に影響を及ぼす試みと住民または国民全体に対して政治的権力を行使する試みを結び付ける研究であり、権力のミクロ的側面とマクロ的側面を明らかにする研究である(Mennicken and Miller, 2012, p. 14)。フーコーにとって「統治」は、他者の「行動の導き(Conduct of Conduct)」であり、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指す。

フーコーの「統治性」の研究を発展させたミラー及びローズ(Miller and Rose, 1989)は、フーコーの統治の概念よりも操作的な概念として、「統治のプログラム」と「統治のテクノロジー」という概念を導入した。「統治」は「統治のプログラム」(統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範)と「統治のテクノロジー」(統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズム)の結合体である。彼らにとって、「統治」または他者の「行動の導き」は、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すだけでなく、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための様々なプログラムとテクノロジーも指している。

フーコー派の会計研究には、フーコーの統治性の研究に、フランスの科学・技術研究の社会学者であるブルーノ・ラトゥール(Bruno Latour)の科学人類学の研究を結び付けて、フーコー派の会計研究の刷新を図る会計研究もある。このため、第3部で扱うフーコー派の会計研究には、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した当該会計研究も含める。学際的・批判的会計研究には、フーコー派の会計研究とは別にラトゥール派の会計研究が存在するが、第3部はラトゥールの研究を理論的枠組とするラトゥール派の会計研究自体を検討するのではなく、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用したフーコー派の会計研究を検討する。

ラトゥール派の会計研究は、アクターネットワーク理論(Actor-Network Theory、以下ANTと表記)の会計研究または「翻訳(Translation)の社会学」、「アソシエーション(Association)の社会学」の会計研究とも呼ばれる。以下ラトゥール派の会計研究またはANTの会計研究という表記を原則的に利用する。

ANTは、ラトゥールの同僚であるカロン(M. Callon)とイギリスの社会学者ロウ(J. Law)の3名の研究に対して付与された名称である。彼らは、社会を人とモノからなる異種混交のアクター間のネットワークまたはアソシエーションとみる。ANTまたは「アソシエーションの社会学」の名称は、この社会観に由来する。「翻訳(Translation)の社会学」は、ラトゥールやカロンが利用する「翻訳」という概念に由来する。カロンの利用する「翻訳」とは、科学者等によるアクター・ネットワークの構築を分析する理論的枠組としての「翻訳」(単一のアクターが他のアクターを巻き込むことを前提とする過程)を指す。この「翻訳」アプローチは4つの局面からなる。「問題化(Problematization)」は、問題の識別とその解決策を他のアクターに押し付けることである。「巻き込み(Enrolment)」は、他のアクターを同盟に加えることである。「利害の結合(Interessement)」は、他のアクターと「利害の結合」を図ることである。「利害の監視・活用(Mobilization)」は、巻き込んだアクターの「利害の監視・活用」を行うことである。ラトゥールの利用する「翻訳」は、異種混交の2つの要素が新しい方法で結合することを指す(Justesen and Mouritsen, 2011, p. 167)。

第3部の研究方法は、文献レビューである。研究材料は、3種類の文献(文献レビューの論文・研究対象の論文・理論的源泉の研究)である。第1の種類の文献レビューの論文は、フーコー派の会計研究またはラトゥール派の会計研究に関する先行の文献レビューの論文とフーコーまたはフーコー派の研究とラトゥールまたはラトゥール派の研究に関する先行の文献レビューの論文である。これらは、フーコーまたはフーコー派の複数の論点とラトゥールまたはラトゥール派の論点について調査・検討した研究である。

これらの先行の文献レビューの論文中には、フーコーの研究の理論的枠組を利用した会計研究、またはフーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した会計研究の論文、を識別する文献レビューの論文がある。また先行の文献レビューの論文の中には、フーコー派またはラトゥール派の会計研究の研究手法または研究成果を批判的に検討する論争的研究だけでなく、フーコーまたはフーコー派の研究手法または研究成果とラトゥールまたはラトゥール派の研究手法または研究成果を批判的に検討する論争的研究も含まれている。

第2の種類の研究対象の論文は、フーコーの研究の理論的枠組を利用する研究または会計研究、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した

研究または会計研究、として分類される論文である。第1の種類の方の先行の文献レビューの論文を利用することにより、フーコーの研究の理論的枠組を利用する研究または会計研究の論文、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した研究または会計研究の論文、が識別できる。第3の種類の方の理論的源泉の研究は、フーコーの研究またはフーコー派の研究とラトゥールの研究またはラトゥール派の研究である。

なお、理論的源泉の研究であるフーコーの研究とラトゥールの研究の原著は仏語文献であるが、第3部で取り上げる3種類の文献(文献レビューの論文・研究対象の論文・理論的源泉の研究)は、英語文献及び和文献(日本語の翻訳文献含む)に限定する。フーコーの研究、フーコー派の研究及びフーコー派の会計研究、ラトゥールの研究、ラトゥール派の研究及びラトゥール派、及びこれらの文献レビューを、英語文献及び和文献に限定して検討する。

第3部の研究目的は、3つに細分化できる。この3つの研究目的を達成するために、第3部は2つの章(第6-7章)に分割している。第1の研究目的は、フーコー派の会計研究の生成の経緯を示し、フーコー派の会計研究を検討した先行の文献レビューの論文(論争的論文または論争を形成した論文を含む)、フーコーまたはフーコー派の研究を検討した先行の文献レビューの論文(論争的論文または論争を形成した論文を含む)等を識別・検討し、フーコー派の会計研究に分類される会計研究、を識別することである。第1の研究目的のための検討は、第6章の前半で行う。

第2の研究目的は、フーコー派の会計研究が、どのような特徴を持つのか、より具体的には、どんな理論的枠組にどの程度依拠しているのか、同理論的枠組と異なる理論的基礎や経験的基礎等にどの程度依拠しているのか、を示すこと、さらにはフーコー派の会計研究には、どのような問題点があるのか、その問題点を克服する方法はあるのか、を示すことである。第3の研究目的は、フーコーの研究またはフーコー派の研究を発展させるフーコー派の研究には、どのような特徴があるのか、を示すこと、さらにはフーコーの研究またはフーコー派の研究を発展させるフーコー派の研究には、どのような問題点があるのか、その問題点を克服する方法はあるのか、を示すことである。

この第2及び第3の研究目的のための検討は、フーコー派の会計研究及びラトゥール派の会計研究に異議申し立てを行っている論文、フーコーの研究及びフーコー派の研究に異議申し立てを行っている論文、を中心にして行う。この検討では、アームストロング(1994, 2006, 2015)を主要な検討対象にした。その理由は、同諸研究が、フーコー派の第1世代の会計研究から第2世代の会計研究までを検討対象にした最も包括的で詳細な文献レビューであるからである。

第2の研究目的のうち第1世代の方のフーコー派の会計研究に関わる研究目的のための検討、第3の研究目的のうちフーコーの研究全体に関わる研究目的のための検討は第6章で扱う。第2の研究目的のうち第2世代の方のフーコー派の会計研究に関わる研究目的のための検討、第3の研究目的のうちフーコーの統治性の方の研究とフーコー派の研究に関わる研究目的のための検討は、第7章で扱う。

英語文献の方の先行研究では、すでに第1の研究目的のための検討と第2及び第3の研究目的のための検討を行ってきている。しかし、第2及び第3の研究目的のための検討では、現段階での総括が行われてきていない。ティンカー(2005)は、「批判の衰退」というタイトルの研究において、2005年現在までに発表されてきた複数の種類の会計研究を「批判の衰

退」の例として取り上げている。ティンカー(2005)は、フーコー派の会計研究も「批判の衰退」の例として取り上げており、2005年現在までに発表されてきたフーコー派の会計研究とフーコー派の研究に対する批判を総括的に検討している。第3部は、このティンカー(2005)と類似する作業を2019年現在の時点で行うこととし、アームストロングの一連の研究を中心に検討を行っている。

和文献の先行研究では、第1の研究目的のための検討はこれまで行われてきていない。第2及び第3の研究目的に関わる議論の一部は、すでに先行の和文献でも示されてきている。それは、フーコーの研究の特徴とそれに基づくフーコー派の会計研究の特徴を説明する先行研究とラトゥールの研究の特徴とそれに基づくラトゥール派の会計研究の特徴を説明する先行研究である(國部, 1999; 上東, 2000; 潮・足立, 2010; 阿部, 2016, 2018; 堀口, 2004, 2014, 2018)。第2及び第3の研究目的に関わる和文献の先行研究として、フーコーの研究及びフーコー派の会計研究の問題点等を示す研究も行われてきている(新谷, 1997a, 1997b; 新谷・徳前, 1998)。

第3部は、このフーコーの研究、フーコー派の研究及びフーコー派の会計研究の到達点と問題点に関する検討を、2019年までに発表された英語文献の先行研究に基づいて行うものであり、これまでの英語文献と和文献の先行研究を補完する研究である。

第2項 フーコー派の会計研究の生成の経緯

会計文献上で、フーコーを初めて言及した論文は、AOS(Accounting, Organizations and Society)に掲載されたバーチェル他(Burchell et al., 1980)であるが、最初のフーコー派の会計研究は、AOSに掲載されたバーチェル他(Burchell et al., 1985)である。いずれの論文もホップウッドを中心的著作者とする共同論文である。

フーコーの研究を理論的枠組として利用するフーコー派の会計研究には、会計の変化を研究対象として、歴史的研究またはフィールド研究という研究方法を利用する研究がある。また、フーコー派の会計研究には、同研究を開拓するための研究として、フーコー派の会計研究において利用される研究の課題、方法論、語彙等を作り出す理論的研究がある。通常は、フーコー派の会計研究の初期の研究がこの理論的研究に該当する。

このフーコー派の会計研究の初期の段階とその後の発展段階において、先導的・指導的役割を果たした研究者は、ホップウッドとピーター・ミラー(P. Miller)である。彼らは、フーコーの研究から、「規律訓練権力」、「統治」、「言説(Discourse)」、「系譜学(Genealogy)」、「問題化(Problematization)」等の概念や研究の方法を導入した。

第4章で既に説明したように、ホップウッドはフーコー派の会計研究を会計研究の中に導入し、浸透させることに大きく貢献した。ホップウッドは、学際的・批判的会計研究の開拓者の1人であり、同研究を積極的に掲載するジャーナルのAOSを創刊し初代編集長を務めた。彼は、1970年代後半より、フーコーの研究に関心を持ち、フーコーのアイデア(フーコーの理論的立場、研究方法及び概念など)をイギリスに導入し、それを発展させていく社会学者、哲学者等と連携して、フーコーの研究に基づく会計研究の構想を実現させ、同研究を発展させる中心となっていく。ホップウッドは、1970年代末にフーコーの見方を議論する月例の研究会を組織し、後にAOS等で発表される初期のフーコー派の会計研究の著

者達が同研究会に結集した。ホップウッドは、AOS の内部と外部において、フーコー派会計研究の当事者・支援者・指導者となった。

ホップウッドは、フーコー派の会計研究を開拓する際に、AOS 編集委員会の内側にある能力(特定の研究に学術的名声を付与する能力及び特定の研究を優先するシグナルを伝える能力) を行使するために、同編集委員会の外側でフーコーの理論や概念を会計研究の中に導入・浸透させる様々な取り組みを行った。この取り組みには、月例のフーコー派の会計研究会以外のより直接的な取り組みも含まれる。それは、ホップウッド自らがフーコー派の会計研究の起点となる論文(Burchell et al., 1985)を含む複数の論文を作成したことと特定の研究者に対してフーコー派の会計研究の論文作成を要請・支援または指導したことである。特定の研究者とは、ミラー及びオレアリー、ホップウッドが指導してフーコー派の会計研究の博士論文を作成するロフト(A. Loft)である。

ホップウッドは、AOS の編集長として、フーコー派の会計研究の開拓的研究を積極的にAOS に掲載し、AOS がフーコー派の会計研究を支持するシグナルを送った。AOS は、フーコー派の会計研究を支援し、フーコー派の会計研究の発展を促した。その成果の1つが、ホップウッド及びミラー編(1994)『社会・組織を構築する会計』(原題は社会的・制度的実践としての会計)である。本書に所収された論文の多くがフーコー派の会計史研究である。

ミラーは、社会学領域のフーコー派の研究者として出発し、イギリスにフーコーのアイデアを導入して発展させることに貢献したジャーナルのI & Cの共同編集者を務め、同様の貢献をした著作であるバーチェル他編(Burchell et al.) (1991)『フーコー効果』の共同編者となった。しかし彼は、ホップウッドの支援または指導を受けてフーコー派の会計研究の中心的研究者になり、会計学研究者に転向して大学に所属し、ホップウッドが編集長を務めるAOSの副編集長を一時期務めている。

社会学の研究者の経歴を持つミラーは、共同研究者であるニコラス・ローズ(N. Rose)やテッド・オレアリー(T. O' Leary)と共に複数のフーコー派の社会学的研究またはフーコー派の会計研究を発表してきており、フーコーを最も多く引用する会計研究者であり、その先駆者である。特にミラーとローズは、フーコーの後期の研究である統治性の研究を拡張・発展させる最も重要な研究者である(Miller and Rose, 1990, 2008; Rose and Miller, 1992)。また、彼は、ローズと同様に、フーコーの統治性の研究にラトゥールの研究を結びつける形でフーコー派の研究の刷新を行う研究者でもある(Chiapello and Baker, 2011, pp. 152-153)。フーコーにラトゥールを結びつける刷新的な会計研究には、ロブソン(Robson, 1991, 1992)もある。

会計文献上で、ラトゥールを初めて言及した論文は、AOS に掲載されたハインズ(Hines, 1988)及びピンチ他(Pinch et al., 1989)であるが、初期のラトゥール派の会計研究は、AOS に掲載されたミラー(Miller, 1990, 1991)、ロブソン(Robson, 1991, 1992)及びプレストン他(Preston et al., 1992)である(Justesen and Mouritsen, 2011, p. 166)。

ラトゥールの研究を理論的枠組として利用するラトゥール派の会計研究には、会計の変化を研究対象として、歴史的研究またはフィールド研究という研究方法を利用する研究がある。また、ラトゥール派の会計研究には、同研究会を開拓するための研究として、ラトゥール派の会計研究において利用される研究の課題、方法論、語彙等を作り出す理論的研究がある。通常は、ラトゥール派の会計研究の初期の研究がこの理論的研究に該当する。こ

のラトゥール派の会計研究及び発展において、先導的・指導的役割を果たした研究者は、ミラー、ロブソン及びプレストン他である。この中の Robson は、2015 年から AOS の三代目の編集長を務めている。

ミラー(Miller, 1990, 1991)、ロブソン(Robson, 1991, 1992)等は、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用している研究である。彼らは、ラトゥールの研究から、「翻訳(Translation)」、「刻印または書き込み(Inscription)」、「距離を置いた行動」(Action at Distance)、「計算の中心(Center of Culculation)」、等の概念を導入した。彼らは、ラトゥールの研究とフーコーの研究に類似点があることを認識し、ラトゥールの研究の理論的枠組をフーコーの研究の理論的枠組を補完するために利用している。プレストン他(Preston et al., 1993)は、フィールド研究であり、新しい会計システムが作成・導入されている段階・過程を調査した研究である。彼らは、ラトゥールの研究の方法論的指導に従って、ブラックボックスになる前の作成・制作段階にある事実及び技術を研究している。彼らは、このためにその研究から、「翻訳」、「制作(Fablication)段階」、「ブラックボックス」等の概念を導入した(ibid., pp. 169-170)。

フーコー派の会計研究と ANT の会計研究は、フランスの知識人(会計学以外の領域の知識人、例えば哲学者、経済学者または社会学者など)の著作や理論に影響を受けた学際的・批判的会計研究の一部である。特に、フーコーは、学際的・批判的会計研究の「論文要旨」や「参考文献一覧」等の区分において、最も多く引用・掲示されたフランスの学際的領域の知識人、または西洋の社会学者である。

学際的・批判的会計研究を掲載する 12 種類の会計研究のジャーナルが、それぞれの創刊時から 2009 年中旬までの期間に掲載した論文の「論文要旨」や「参考文献一覧」等の区分において、最も多く引用・掲示されたフランスの学際的領域の知識人は、フーコーとラトゥールである(Chiapello and Baker, 2011, pp. 144-145, 149)。学際的・批判的会計研究を積極的に掲載する最も歴史のあるジャーナルの AOS は、学際的・批判的会計研究の理論的基礎として、フランスの知識人の著作や理論を採用するモデルを作り出した。その最初のモデルは、バーチェル他(1985)である。このモデルは、フランス以外の国の学際的領域の知識人による著作・理論を学際的・批判的会計研究の理論的基礎として採用する形へと発展し、AOS 以外の学際的・批判的会計研究のジャーナルにも導入された(ibid., p. 142)⁽¹⁾。

またフーコー派の会計研究は、西洋の著名な社会学者の著作や理論に影響を受けた学際的・批判的会計研究の一部でもある。AOS が 1976 年から 2003 年までの期間に掲載した 400 点以上の学際的・批判的会計研究または社会学的・組織論的会計研究の論文のうち、1986 年から 2003 年までの 16 年間(2 年分を除く)に掲載した論文の「参考文献一覧」において、最も多く掲示された社会学者はフーコーである。フーコーの著作は毎年単独首位か他の社会学者と同率首位という割合で掲示された(Gendron and Baker, 2005, pp. 530-531)⁽²⁾。

第 3 項 フーコー派の研究または会計研究とラトゥール派の研究または会計研究に関する文献レビュー

まず、フーコー派の会計研究に関する先行の文献レビューとして、アームストロング(Armstrong, 1994, 2006, 2015)、ネイピア(Napier, 2006)、メニケン及びミラー(Mennicken

and Miller, 2012, 2014)、ミラー及びパワー(Miller and Power, 2013)等を挙げることができる。またラトゥール派の会計研究に関する先行の文献レビューとして、ロウ(Lowe, 2001)、ユステセン及びモーリットセン(Justesen and Mouritsen, 2011)、オCONNELL他(O'Connell et al., 2009, 2014)、ルッカ及びヴィンナリ(Lukka and Vinnari, 2014)、バクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2018)、ロブソン及びボタウシ(Robson and Bottausci, 2018)等を挙げることができる。

次に、フーコー派の会計研究に対する異議申し立ての先行研究として、複数の会計研究を挙げることができる。1985年以降に発表されるようになったフーコー派の会計研究は、1990年代以降異なる理論的枠組を採用する会計研究者からの異議申し立てに直面するようになる。この異議申し立ての会計研究は、フーコー派の会計研究の研究方法及び研究成果を巡る論争または論争的研究を生み出した。第3部では、このうちの3つの論争を、フーコー派の会計研究の第1次論争、第2次論争、第3次論争と呼ぶ。

フーコー派の会計研究の第1次論争は、1990年代前半の1990年と1994年に、フーコー派の会計研究の研究方法を巡って展開されている。この論争を構成する中心的論文は、CPA掲載のネイマーク(Neimark, 1990)、グレイ(Grey, 1994)、アームストロング(Armstrong, 1994)、ホスキン(Hoskin, 1994)及びネイマーク(Neimark, 1994)である。

この論争は、フーコー派の会計研究の研究方法及びその研究成果をどのように評価するかを巡り、マルクス派の労働過程論を理論的枠組とする会計研究者とフーコーの研究を理論的枠組とするフーコー派の会計研究者との間で行われた論争である。この第1次論争においてフーコー派の陣営にあったのはグレイとホスキンであり、マルクス派の陣営にあったのはネイマークとアームストロングである。

十分な説明が行われていないという課題は残されているが、同論争の検討は新谷・徳前(1998)で行われている。この論争を構成する論文の中でフーコー派の会計研究の研究方法及びその研究成果を最も包括的に検討したアームストロング(Armstrong, 1994)の内容は、この第3部で取り上げている。

なお、フーコー派の会計研究の主要な掲載誌であるAOSに初めて掲載されたフーコー派の会計研究批判は、ムーア(Moore, 1991)である。同論文は1970年代中期にアメリカで生成された「批判的法研究または批判的法学(Critical Legal Studies)」とほぼ同時期にイギリスで生成された学際的・批判的会計研究のフーコー派の会計研究とを比較検討し、批判的法研究に比べて学際的・批判的会計研究のフーコー派の会計研究が政治的に保守的であることを指摘している。同論文はフーコー派の会計研究の論者から反論を引き起こしうる内容であったが、結局そのような反論が行われず、AOS編集長のホップウッドから異例の短いコメントが同誌に掲載されることに留まった。

フーコー派の会計研究の第2次論争は、1980年代後半から1990年代前半または2000年までにおいて、同一の研究対象を分析したフーコー派の会計史研究者による特定の論文と同一の研究対象を分析した経済的合理主義の会計史研究者による特定の論文の評価を巡り、双方の研究者の間で行われている。この論争は新しい会計史と伝統的会計史との論争ともいうことができる。

この論争を構成する中心的論文は、ホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve, 1988a, 1988b, 1994, 2000)とタイソン(Tyson, 1990, 1993)である。このうちホスキン及びマクヴィ

(1988a, 1988b)は、19世紀前半のアメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における管理及び管理会計・原価計算の変化の起源・原因を、18世紀末の教育施設であるウェストポイント陸軍士官学校における規律訓練の体制に求めている。この会計史に対してタイソン(1990)は、その管理及び管理会計・原価計算の変化の起源・原因を、特定の経済的・技術的条件に求めている。この第2次論争においてフーコー派の陣営にあったのはホスキン及びマクヴィであり、経済合理主義の陣営にあったのはタイソンである。

この第2次論争は、新しい会計史(フーコー派の会計史)と伝統的会計史(経済合理主義の会計史)との方法論争または歴史学の方法を巡る論争という側面も持つ。また同論争は、10年以上に及ぶ論争で、会計史の歴史上最も長期に及ぶ論争である。同論争については、本論文の第4部において検討している。

フーコー派の会計研究の第3次論争は、1990年代後半から2000年代において、フーコー派の会計研究者による特定の論文の評価を巡り、マルクス派の会計研究者とフーコー派の会計研究者との間で行われている。

この第3次論争を構成する中心的論文は、ミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary, 1994, 1998)、アーノルド(Arnold, 1988)、フラウド他(Froud et al., 1988)であるが、当該論争を再検討した論争的論文として、アームストロング(Armstrong, 2006)、ティンカー(Tinker, 2005)もある。この論争及び論争的論文は、ミラー及びオレアリィ(1994)の評価を巡る議論である。同論文は、アメリカのキャタピラー社の諸工場の近代化の中で進められたディーター工場の製造システムの再構築と新しい経済的市民(市民権)の構築を検討対象としている。ミラー(Miller)は、共同研究者のローズ(Rose)と共に、フーコーの統治性の研究を発展させる中心的研究者であり、彼らの研究(Rose and Miller, 1992; Miller and Rose, 1990)は、ミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary, 1994)等のフーコー派の会計研究の理論的基礎を提供している。ミラー及びオレアリィ(1994)の評価を巡る論争及び関連する論争的論文は、本論文の第5部において検討している。

一方、ラトゥール派の会計研究に対する異議申し立ての先行研究として、オCONNELL他(O'Connell et al., 2009, 2014)等がある。バクスター及びチュア(Baxter and Chua, 2018)はラトゥール派の会計研究の批判に対する反論である。

また、フーコーまたはフーコー派の研究の文献レビューのうち、フーコー派の社会学的研究に対する異議申し立ての先行研究として、複数の研究を挙げることができる。フーコー派の社会学的研究であるローズ及びミラー(Rose and Miller, 1992)とミラー及びローズ(Miller and Rose, 1990)は、カーチス(Curtis, 1995)とキア(Kerr, 1999)から異議申し立てを受けている。カーチス(1995)に対してはミラー及びローズ(Miller and Rose, 1995b)の反論がある。

さらに、ラトゥールの研究またはラトゥール派の研究の文献レビューのうち、ラトゥール派の経営研究または組織研究の文献レビューには、マクリーン及びハサード(McLean and Hassard, 2004)、アルカディパニ及びハサード(Alcadipani and Hassard, 2010)、ホワイトトル及びスパイサー(Whittele and Spicer, 2008)、等がある。このうちマクリーン及びハサードは、フーコー派の会計研究に関する先行の文献レビューであるオCONNELL他(O'Connell et al., 2009, 2014)の理論的基礎となっている。

第4項 フーコー派の会計研究として分類される論文

先行の文献レビューには、フーコーの研究の理論的枠組を利用した会計研究、またはフーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した会計研究の論文、を識別する文献レビューがある。ただし、それぞれの文献レビューにおいて、フーコー派の会計研究であることを判断できる厳密な判断基準を明示していない。したがって、特定の研究について、一方の文献レビューはフーコー派の会計研究と分類し、他方の文献レビューはフーコー派の会計研究と分類しない、ということもありえる。

以下では、特定の文献レビューを利用して、フーコーの研究の理論的枠組を利用した会計研究、またはフーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した会計研究として分類される論文を識別する。複数の文献レビューによって異なる分類をしている場合にはそのことを説明するが、1以上の文献レビューがフーコー派の会計研究として分類していれば、当該研究をフーコー派の会計研究とみなすこととする。

アームストロング(1994)とメニケン及びミラー(2012)は、フーコー派の会計研究をその理論的枠組または理論的源泉の違いから2種類に分類している。一方は1975年原著刊行(1974年英訳刊行)のフーコー著『監獄の誕生』(フーコー, 田村訳, 1989)、または同著作に関連する規律訓練権力、権力・知という概念を理論的枠組とする会計研究である。他方は『フーコー効果』に所収された1991年発表の英訳論文である「統治性」(フーコー, 2000, 石田訳)、または他者の「行動の導き」という概念を理論的枠組とする会計研究(Mennicken and Miller, 2012, p. 14)である。アームストロング(1994)は、前者を第1世代のフーコー派の会計研究、後者を第2世代のフーコー派の会計研究と分類した。

アームストロング(1994)とネイピア(2006)は、フーコー派の会計研究(ラトゥール派の会計研究という要素を持つ会計研究を含む)に分類される論文名を明示している。その他の文献レビューの論文は、フーコー派の会計研究に分類される論文名を明示していないため、その論文数を数え上げることが困難になっている。

アームストロング(1994)は、1985年から1992年までに発表されている論文の中から、第1世代のフーコー派の会計研究として11点の研究を識別し、第2世代のフーコー派の会計研究として11点の研究を識別し、合計22点の研究を識別している。第2世代のフーコー派の会計研究は、フーコーの研究だけに基づく会計研究でなく、フーコーの研究とラトゥールの研究またはANTに基づく会計研究である(新谷, 2013, pp. 96-97)。

ここに示す22点の論文の出所は、アームストロング(1994)の参考文献として掲示されているため、本論文では原則として同22点の全てを参考文献として再表記しない。その代りに第6章では、同22点の著者または編者の姓、発表年、掲載誌名(号数含む)、書名(出版社名含む)または研究学会名及びテーマ、を参考文献の表記法に準じて示す。以下でもフーコー派の会計研究を識別するために複数の文献レビューを取り上げるが、同文献レビューの参考文献として掲示された文献も、上記のように取扱い、原則として本論文の参考文献として再表記しない。ここで再表記しない文献には、本論文の他の部分で引用・参考にした文献が含まれているが、同文献は通常通り参考文献として掲示している。

アームストロング(1994)によれば、第1世代のフーコー派の会計研究の理論的源泉の中心は、フーコーの規律訓練権力(Disciplinary Power)に関わる著作である1975年原著刊

行(1977年英訳刊行)の『監獄の誕生』(フーコー, 田村訳, 1989)である。しかし、同会計研究では、フーコーの考古学に関わる著作である1969年原著刊行(1977年英訳刊行)の『知の考古学』(フーコー, 中村訳, 1974)、及びフーコーの系譜学に関わる論文である1971年原著発表(1977年英訳発表)「ニーチェ・系譜学・歴史」(フーコー, 伊藤訳, 1977b)等も理論的源泉として利用されている。この第1世代のフーコー派の会計研究は、1980年代中頃から発表されてきている(新谷, 2013, p. 96)。

第1世代のフーコー派の会計研究には、①AOS第10巻第4号掲載のバーチェル他(Burchell et al.) (1985)「社会的コンテキストにおける会計」、②ABR第20巻第7/8号掲載のエザメル他(Ezzamel et al.) (1990)「数による管理」、③AOS第12巻第3号掲載のホップウッド(Hopwood) (1987)「会計システムの考古学」、④AOS第11巻第2号掲載のホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve) (1986)「会計と試験」、⑤AOS第13巻第1号掲載のホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve) (1988a)「アカウントビリティの起源」、⑥第2回IPA研究会議提出のホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve) (1988b)「原価計算と管理主義の起源」、⑦AOS第12巻第5号掲載のナイツ及びコリンソン(Knights and Collinson) (1987)「工場の規律訓練」、⑧AOS第11巻第2号掲載のロフト(Loft) (1986)「会計の批判的理解に向けて」、⑨第3回IPA研究会議提出のマッキントッシュ及びホッパー(Macintosh and Hooper) (1991)「規律訓練的实践としての管理会計」(MAR第4巻第4号掲載のマッキントッシュ及びホッパー(Macintosh and Hooper) (1993)「規律訓練的实践としての管理会計」)、⑩AOS第12巻第3号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary) (1987)「会計と統治可能な人間の構築」、⑪会計史方法論会議提出のウォルシュ及びスチュワート(Walsh and Stewart) (1991)「会計と制度・施設の構築」(AOS第18巻第7/8号掲載のウォルシュ及びスチュワート(Walsh and Stewart) (1993)「会計と制度・施設の構築」)、が含まれる(新谷, 2013, pp. 96-97)。

またアームストロング(1994)によれば、第2世代のフーコー派の会計研究は、『フーコー効果』に所収された1991年発表の英訳論文「統治性」(フーコー, 2000, 石田訳)に着想の源泉を求め、1980年代後半以降に発表されてきている論文である。ただし、同書には、フーコー研究者であるゴードン(Gordon)の約50頁に及ぶ統治性の解説論文(Gordon, 1991)も含まれている(Mennicken and Miller, 2012, p. 13)。

フーコーの統治性の研究のほとんどは、著書ではなく講義録として残されており、日本と同様に英語圏でもその講義録が英訳され出版されている。この講義録とは、2004年原著刊行の1977-1978年の講義録(2009年英訳刊行)である『安全・領土・人口』(フーコー, 高桑訳, 2007)と2004年原著刊行の1978-1979年の講義録(2010年英訳刊行)である『生政治の誕生』(フーコー, 慎改訳, 2008)である。後で確認できるように、2つの講義録の英訳が出版される前に、第2世代のフーコー派の会計研究の論文とArmstrong(1994)が発表されている。これらの文献は、フーコーの統治性研究の全体に相当する英訳の同講義録が容易に入手・参照できない状況、またはフーコーの英訳論文やフーコー研究者によるフーコー研究のみが入手・参照できる状況において、発表されている(新谷, 2013, p. 97)。

アームストロング(1994)が、フーコー派の会計研究の第2世代として識別した論文には全部で11点の論文が含まれているが、そのうち3点は会計研究ではなくANTの理論家であるラトゥール、カロン及びロウの研究である。残りの8点は会計研究である(新谷, 2013,

pp. 97-98)。

前者の3点の論文には、ロウ編(Law ed)(1986)『権力の行為と信念』に所収の⑫カロン(Callon)(1986)「翻訳の社会学の諸要素」、⑬ラトゥール(Latour)(1986)「アソシエーションの権力」、⑭ロウ(Law)(1986)「距離を置いた統制の方法について」が含まれる(同上論文, p. 97)。

後者の8点の論文には、⑮AOS第16巻第8号掲載のミラー(Miller)(1991)「企業という場所を超えて広がる会計の刷新」、⑯AMR(Academy of Management Review)第14巻第2号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary)(1989)「1900-1940年における階層制組織とアメリカ人の理想との調整」、⑰AOS第15巻第5号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary)(1990)「会計の実践的機能という概念形成の過程」、⑱ES(Economy and Society)第19巻第1号掲載のミラー及びローズ(Miller and Rose)(1990)「経済的生活の統治」、⑲AOS第17巻第1号掲載のプレストン(Preston)(1992)「病院会計の誕生」、⑳会計史方法論会議提出のプレストン他(Preston et al.)(1991)「1917年と1988年のアメリカ会計専門職の倫理綱領及び道德の言説における変化」(AOS第20巻第6号掲載のプレストン他(Preston et al.)(1995)「1917年と1988年のアメリカ会計専門職の倫理綱領における変化」)、㉑AOS第16巻第5/6号掲載のロブソン(Robson)(1991)「会計変化の劇場舞台について」、㉒AOS第16巻第7号掲載のローズ(Rose)(1991)「数による統治」、が含まれる(同上論文, pp. 97-98)。

アームストロング(1994)が識別したフーコー派の会計研究の中には、フーコー派の研究の理論的枠組とラトゥール等のANTの研究の理論的枠組の双方を利用した研究が含まれている。少なくとも⑮、⑱、㉑、㉒の研究は、双方の理論的枠組を利用した研究とみなすことができる。

ネイピア(2006)は、1976年から2005年までのAOSに掲載された合計143点の会計史研究において利用されている多様な理論的枠組または理論的源泉の識別と多様な方法及び主題等の識別を行っている。その中でネイピア(2006)は、フーコーのみに基づく研究、フーコー及びラトゥールに基づく研究、として合計25点の論文を識別している。25点のうち11点は上記のアームストロング(1994)がフーコー派の会計研究として識別した22点のうちの11点と同一である。

ネイピア(2006)が新たに識別した14点の論文のうち、13点の論文は、フーコーのみに基づく研究であり、1点の論文はフーコー及びラトゥールに基づく研究、である。13点のフーコーのみに基づく研究は、①AOS第12巻第3号掲載のボーランド(Boland)(1987)『会計と統治可能な人間の構築』を巡る議論」、②AOS第18巻第1号掲載のビマーニ(Bhimani)(1993)「会計変化の非決定性と特殊性」、③AOS第22巻第5号掲載のカルモナ他(Carmona et al.)(1997)「スペイン王立タバコ工場の統制と原価計算の実践」、④AOS第27巻第3号掲載のカルモナ他(Carmona et al.)(2002)「工場の会計的実践と空間的実践の関係」、⑤AOS第22巻第3/4号掲載のホッパー及びケアリンズ(Hooper and Kearins)(1997)「ホーク湾のマオリ族の興奮した危険な状況」、⑥AOS第27巻第8号掲載のジークル及びウォルシュ(Jeacle and Walsh)(2002)「道徳的評価から合理性へ」、⑦AOS第18巻第7/8号掲載のナイツ及びバルダバキス(Knights and Vurdubakis)(1993)「リスクの計算」、⑧AOS第26巻第3号掲載のラン(Lamb)(2001)「恐ろしい訴え」、⑨AOS第1巻第1号掲載の

ミラー(Miller)(1986)「進歩のための会計」、⑩AOS 第 8 巻第 7/8 号掲載のミラー及びネイピア(Miller and Napier)(1993)「計算の系譜学」、⑪AOS 第 5 巻第 2 号掲載のノイ(Neu)(2000)「インディアンへの贈り物」、⑫AOS 第 3 巻第 4 号掲載のラドクリフ(Radcliffe)(1998)「効率性監査」、⑬AOS 第 8 巻第 7/8 号掲載のウェルシュ及びジークル(Walsh and Jeacle)(2003)「仕入係を飼いなす」である。なお、ネイピア(2006)は、④の論文をフーコーとギデنزに基づく論文と分類しているが、ここではフーコーのみに基づく研究として数え上げている。

1 点のフーコー及びラトゥールに基づく研究とは、⑭AOS 第 5 巻第 4 号掲載のミラー(Miller)(1990)「会計と国家の相互関係について」である。

メニケン及びミラー(2012)は、フーコー派の会計研究に分類される論文名を明示していないため、フーコー派の会計研究の点数を計算することは困難である。しかし、フーコーの規律訓練権力または統治性の研究に基づく会計研究を本文中で複数識別している。ここで識別されたフーコー派の会計研究には、アームストロング(1994)が識別した 22 点、ネイピア(2006)が追加で識別した 14 点と異なる会計研究等が含まれている。メニケン及びミラー(2012)は、少なくとも 15 点を追加で識別している。

15 点のフーコー派の会計研究は、①AOS 第 18 巻第 2/3 号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary)(1993)「会計の専門知識と生産品の政治学」、②AOS 第 19 巻第 1 号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary)(1994)「会計、『経済的市民(市民権)』及び製造工場の空間的再配置」、③BJS(The British Journal of Sociology) 第 43 巻第 2 号掲載のローズ及びミラー(Rose and Miller)(1992)「国家を超える政治権力」、④AOS 第 31 巻第 1 号掲載のノイ及びグラハム(Neu and Graham)(2006)「カナダの先住民集団ファーストネーションの誕生」、⑤AOS 第 31 巻第 7 号掲載のノイ他(Neu et al.)(2006)「『啓発・教育』のテクノロジーと世銀」、⑥AOS 第 33 巻第 4/5 号掲載のメニケン(Mennicken)(2008)「世界の結合」、⑦AOS 第 35 巻第 1 号掲載のグラハム(Graham)(2010)「会計と退職者の構築」、⑧AOS 第 36 巻第 1 号掲載のランバート及びペゼ(Lambert and Pezet)(2011)「管理会計士の生産」、⑨AOS 第 36 巻 3 号掲載のブリボット及びジャンドロネ(Brivot and Gendron)(2011)「一望監視施設を超えて」、⑩AS(Annals of Scholarship) 第 9 巻第 1/2 号掲載のミラー(Miller)(1992)「会計と客観性」、⑪FAM(Financial Accountability and Management) 第 22 巻第 1 号掲載のクルンマキ及びミラー(Kurunmaki and Miller)(2006)「統治の近代化」、⑫MAR 第 22 巻第 4 号掲載のクルンマキ及びミラー(Kurunmaki and Miller)(2011)「規制のハイブリッド」、⑬オークリッチ他編(Akrich et al., eds.)『氾濫』所収のミラー(Miller)(2010)「会計と客観性」、⑭AOS 第 32 巻第 7/8 号掲載のミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary)(2007)「媒介する手段と市場の生産」、等を含んでいる。

メニケン及びミラー(2012)が識別したフーコー派の会計研究の中には、フーコー派の研究の理論的枠組とラトゥール等の ANT の研究の理論的枠組の双方を利用した研究が含まれている。少なくとも、Miller が関わった①、②、③の研究は、双方の理論的枠組を利用した研究とみなすことができる。

以上のように、フーコー派の会計研究に関する文献レビューでは、アームストロング(1994)が 19 点、ネイピア(2006)が追加で 14 点、メニケン及びミラー(2012)が追加で 15 点、のフーコー派の会計研究を識別した。これらの複数の文献レビューは、合計 48 点のフ

ーコー派の会計研究を識別している⁽³⁾。

第2節 規律訓練権力、考古学から系譜学への移行及び主体化

フーコーの著作活動または研究活動は、1950年代から1980年代までの約30年間に及んでいる。彼の最初の単著である『精神疾患とパーソナリティ』（フーコー、中山訳、1997）が1954年原著刊行（1987年英訳刊行）であるため、この時点から彼が死去した1984年までの期間は約30年になる。この間に彼は十数冊の単著を出版しただけでなく、多くのテキストを発表し、多くの講演・講義を行って、著作集と講義録の材料を生み出してきた（阿部、2017, p. 1）。ここではその約30年間を、その主要な著作の刊行時期に基づいて、3つの時期（前期・中期・後期）に分割する。

この場合の前期は、1969年原著刊行の『知の考古学』までの時期とする。考古学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動の時期である。中期は1975年原著刊行（1977年英語訳刊行）の『監獄の誕生』までの時期とする。系譜学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動を行うようになり、規律訓練権力及びその他の権力に焦点をあてた研究に取り組んだ時期である。後期は1976年原著刊行（1979年英語訳刊行）『性の歴史Ⅰ』から彼が死去する1984年までとする。系譜学を重点的に利用して性の歴史に取り組み、規律訓練権力と異なる生権力の研究または統治性の研究に関心を移行した時期である。

以下では、フーコーの研究成果と研究方法を検討する。まずフーコーの中期の研究成果であり、第1世代のフーコー派の会計研究の理論的源泉である『監獄の誕生』を中心に検討する。次に前期に重点的に採用した考古学から中期及び後期に重点的に採用する系譜学までの移行について検討する。最後に前期から後期まで関心が継続した主体化について検討する。その後で、これらを踏まえて第1世代のフーコー派の会計研究を検討する。第2世代のフーコー派の会計研究の理論的源泉であるフーコーの統治性の研究及びラトウールの研究の検討及び同研究を理論的枠組とする会計研究の検討は次の章の課題である。

第1項 規律訓練権力

1975年原著刊行（1977年英訳刊行）の『監獄の誕生』（フーコー、田村訳、1989）の中で、フーコーは、近世及び近代のフランスにおける刑罰に関わる様々な実践と言説の歴史の変遷を辿り、19世紀初頭に西洋社会特有の権力の行使形態に根本的な不連続が生じたことを発見した。近世17世紀の残虐な身体刑で行使される君主権力は、近代19世紀の投獄・監禁の中で、行動の矯正という名目で行使される権力形式の規律訓練権力に取って代わった。この刑罰の監獄化は、同時代における社会の様々な領域（学校・軍隊・工場・病院・収容所等）における規律訓練と呼ばれる技術と実践の普及・一般化の一部として位置付けられた。

ここで行動の規格を定義し、行動の矯正を行う者と矯正する対象の関係を定義したのは、心理学、犯罪学、医学といった人間諸科学であった。人間諸科学は、最初に監獄の中で、その後他の隔離された施設・制度の中で、規律訓練の技術及び実践に不可欠な「真理の体制」（以下、人間諸科学と「真理の体制」という用語を相互互換的に利用）として確立された。フーコーは、監獄及びその他の施設・制度における規律訓練の技術及び実践と結びつ

いた人間諸科学を総称して「権力・知」と表現した(Armstrong, 1994, p. 27)。

フーコーは、人間諸科学が、監視や規格の設定等の規律訓練の技術・実践を通じて規律訓練権力を行使するために存在し、その権力を行使する手段(道具)として存在するようになる、と考えており、権力と知を区別している。彼は、権力と知が必然的に一致するとか、知が権力自体を生み出すとか、考えてはいない。行動・態度に関する規範的な言説(人間諸科学)は、規律訓練の技術・実践の中で利用される(Armstrong, 2015, pp. 31, 37)。

フーコーによれば、この規律訓練権力は人間の能力を抑止・抑圧したというよりも産出・促進したので、それは監獄に留まらず、学校、工場及びその他の社会的制度・施設へ拡張していく可能性を持った。こうして規律訓練権力は、フーコーが「規律訓練型の社会(Disciplinary Society)」と呼んだものの中で支配的な権力の形式となった(Armstrong, 1994, p. 27)。

本論文では、規律訓練の技術及び実践と人間諸科学からなる総体が規律訓練権力の行使を可能にする母体であると考えている。この規律訓練の技術及び実践と人間諸科学が堅固に結びついた母体を「規律訓練の体制」と表現し、この複数形を「規律訓練の諸体制」と表現する。規律訓練の技術及び実践と結びつく人間諸科学は「権力・知」または「権力・知の一形式」とも表現し、この複数形を「権力・知の諸形式」と表現する。

ホッパー及びマッキントッシュは、規律訓練型の社会が機能する方法の基礎となる3つの一般的原理を識別している(Hopper and Macintosh, 1993, p. 192)。それは、「封鎖(Enclosure)または空間の規律訓練(Disciplining Space)の原理」、「効率的身体(Efficient Body)または時間の規律訓練(Disciplining Time)の原理」、「矯正的教育(Correct Training)手段または規律訓練された身体(Disciplined Bodies)の原理」という3つの原理からなる。本論文では、規律訓練の技術及び実践がこの3つの原理によって説明できると考えている。

「封鎖の原理」は、異種混交の諸個人を同一の空間に配分して封じ込める「全体的封じ込め」、全体的封じ込めの対象である諸個人を独立した個人別の空間へ仕切る「基盤割」、個人別の空間を厳格な統制が可能な空間へ切り替える「機能的決定」、個人を権力の階層的な序列の中に位置付ける「序列化」からなる(Foucault, 1977a, pp. 141-149; フーコー, 田村, 1989, pp. 147-154)。

「効率的身体の原理」は、「時間割」の中での身体動作の実施、「効率的な身体動作」の方法の活用、身体を特定の装置と噛合わせる「身体と特定の装置との有機的配置」、時間を効率的に活用する「時間の尽きざる活用」からなる(ibid., pp. 149-162; 同上書, pp. 154-165)。

「矯正的教育の原理」は「階層秩序的な監視」、「規格化を行う制裁(Normalizing Judgements)」、「試験」からなる。まず「階層秩序的な監視」とは、規律訓練の視線とも呼ばれ、監視者も監視される仕組みであり、工場、学校、軍隊等の階層的組織の中で行われる監視である(ibid., pp. 170-177; 同上書, pp. 175-181)。次に「規格化を行う制裁」とは、規則違反行為、逸脱行為を処罰可能にするだけでなく、問題の行為・成績を相互に比べながら階層秩序化して、懲罰と褒賞も与えるような仕組みである(ibid., pp. 177-184; 同上書, pp. 181-187)。最後に「試験」は、階層秩序的監視、規格化の制裁を組み込み、個人の記録文書を残して、全人口の標準・平均を計算する巨大なデータベースと個人別の事例の材料を提供し、人々を服従の状況に置く人間諸科学の材料を提供するものである(ibid., pp. 184-194; 同上書, pp. 188-196)。

個人別の事例とは、認識の対象(他人及び本人自身との比較を通じた記述・評価・測定の対象)と権力支配の対象(訓育・再訓育・分類・規格化・排除等の対象)としての個人の事例である。従来個人性の記録または歴史記述は、英雄の年代記・その強権をほめたたえる儀式の一部となっていたが、規律訓練の様々な方式がその対象を一般大衆に定めたことで、個人性の記録または歴史記述は、一般大衆の取締り手段、支配方法に転化する。一般大衆の記録または書記行為は、英雄の年代記とは異なる政治的機能を持つ(ibid., pp. 191-192; 同上書, p. 194)。

個人性の記録または歴史記述の対象が国王等の記念すべき人間から「計算可能な人間(Calculable Man)」へと移行が行われた時期、つまり人間に関する諸科学が存立可能になった時期とは、規律訓練権力と名づけられる新しい権力が現れる時期である。この時期以降個人または主体は、規律訓練権力によって造り出される 1 つの現実または対象となった。この権力の効果は、排除、抑圧、隠蔽等という抑止・抑圧の効果というよりも、現実の生産、客体の領域及び真実の生産等の産出・促進の効果である(ibid., pp. 193-194; 同上書, p. 196)。

つまり、人間はこの規律訓練権力の中で主体化される可能性がある。人間は、監視と懲罰を繰り返し受けて、人間諸科学が作り出す一定の標準や規格に合致した人間へと矯正され、身体の詳細まで生産性を高める訓練を受け、同時に命令への服従及び秩序への服従を受け入れる人間へと変換される(重田, 2011, p. 106)という可能性がある。人間は、規格に合致する服従を受け入れ、観察される行動と確立された規格との間の乖離が問題とされ、違反者は矯正手段が発動されて正される(成定他, 2000, p. 303)という可能性がある。

アームストロングによれば、『監獄の誕生』の問題点は少なくとも 2 点ある。第 1 は、ある歴史的形態または社会的形態を全体化する解釈を行っていることである。フーコーは、ある著作の中で、彼の方法論として歴史的形態または社会的形態に関して全体化する解釈に反対する考えを明確にしたが、彼自身が『監獄の誕生』等の著作の中でこの考えに違反している。この理由の 1 つとして、フーコーが権力について近視眼的な見解を採っていたことが挙げられる。フーコーは、権力の源泉と権力が置かれる目的を検討することに反対したため、彼には権力の諸形式間の空間的境界及び制度的境界を検討するための概念が欠落する。フーコーは経験的研究で描写される諸パターンの範囲を概念化することはできないので、彼が不用意にその全体化にすべりこむことを止めるものは何もない(Armstrong, 1994, pp. 27-28)。

第 2 は、学問または人間諸科学を一律に特徴づけていることである。1985 年原著刊行(1987 年英訳刊行)のハーバーマス著『近代の哲学的ディスクルス』(ハーバーマス, 三島他訳, 1991)がいうように、フーコーは人間諸科学を規律訓練の技術及び実践と結びつくもの(権力・知)として一律に特徴づけたため、それと異なる利害関心を持つ人間諸科学を識別しなかった。彼は、解釈のための人間諸科学や解放のための人間諸科学の存在を全く無視した(ibid., pp. 27-28)。フーコーが、人間諸科学を権力・知として一律に特徴づけるのに対して、ハーバーマスは、予測及び統制という技術的関心に基礎を置く科学(「経験的分析的科学」)を、相互の主観的理解を達成する了解的関心によって導かれる科学(「歴史的解釈学的科学」)と人間や人類の解放をめざす解放的関心によって導かれる科学(「批判的社会理論」)の両者から区別することを試みた。

ハーバーマスによれば、それぞれの学問における認識主体の知的関心は根本的に異なっており、したがってその対象領域に向かう一般的な方向づけの仕方も、探求の論理の性質も異なっている。このハーバーマスの立場からみれば、人間に対する支配を拡張するのに本質的に適合しているのは、経験的分析的科学のみであって、他の2つの学問は、相互の主観性の理解を深めたり、自明とみなされていた信念や実践を省察するのに適している。つまり、人間諸科学のすべてを経験的分析的科学と解釈するフーコーの見解は、一面的であり、他の学問諸類型、知的関心の諸類型を無視している。

ここで取り上げたフーコーの『監獄の誕生』は、第1世代のフーコー派の会計研究の典型的な理論的源泉である。

第2項 考古学から系譜学への移行

フーコーは、1963年原著刊行(1973年英訳刊行)の『臨床医学の誕生』(フーコー, 神谷訳, 1969)と1961年原著初版刊行及び1972年原著現行版刊行(1964年要約版英訳刊行及び2006年完全版英訳刊行)の『狂気の歴史』(フーコー, 田村訳, 1975)の中で、狂気や病がどのように取り扱われてきたか、正常・異常の基準がどのように取り扱われてきたかを問う作業を行った。ここでフーコーは、狂気や病が知の対象となり、理解され、語られ、記録される基礎に、エピステーメーと呼ぶ認識の構造があることを発見した。フーコーは、このエピステーメーを歴史の地層から掘り起こす作業を考古学と呼んだ。フーコーの考古学では、歴史的に条件付けられたあらゆる思考は歴史的にアプリアリな認識の構造を持ち、それが経験一般を可能にすると考えられていた(阿部, 2017, pp. 121-122)。

フーコーは、1966年原著刊行(1970年英訳刊行)の『言葉と物』(フーコー, 渡辺・佐々木訳, 1974)の中で、16世紀のルネサンス期のエピステーメーから17・18世紀の古典主義期のエピステーメーへ、そして古典主義期のエピステーメーから19・20世紀の近代のエピステーメーへと、西洋の諸々の学問・知識の基礎となるエピステーメーの中に、2つの大きな不連続性があることを明らかにした。ある1つの時代に属するエピステーメーに1つの統一性(共時的連続性)を見出すこと、そして時代毎のエピステーメーの歴史を不連続性(通時的不連続性)で区切ること、がこの書物の叙述の骨格である。『言葉と物』では、諸々の学問・知識において実際に述べられた言説の集積物であるアルシーブ(書かれた文書記録)に関して分析を行う。しかし、それは言説の分析により最終的に主体の認識の条件を明らかにするためである(同上書, pp. 124-125)。

1969年原著刊行(1972年英訳刊行)の『知の考古学』(フーコー, 中村訳, 1972)は、新たな考古学の取り組みに相当する。ここで研究対象となるのは言説それ自体の集合と言説を存在させる秩序である。この秩序は言説に内在的なものである。言説に先立って存在する主体の認識の条件を明らかにするために言説を分析するのではない。新たな考古学では、言説の集合によって形付けられ、新たな言説の発生を可能にする「言説的編成」の規則を明らかにする。言説の起源としての主体は、排除されることになる(同上書, pp. 169, 170, 194)。

この時フーコーは、歴史の中の言説が実際に言われたことにとどまらず、行為を遂行させる働きを持つものと考えていたが、その後当該言説にはその外部から働きかける手続きまたは力があると考えようになった。フーコーの歴史の方法の重点が考古学から系譜学

へ移行する時期は、1969年原著刊行(1974年英訳刊行)の『知の考古学』(フーコー, 中村, 1995)と1971年原著刊行(1981年英訳刊行)の『言語表現の秩序』(フーコー, 中村訳, 1981)において研究が進められている時期である。この移行における最も大きい変化は、言説の自律性が放棄され、言説の生産に関して言説の外部から働きかける手続きまたは力があることを明言したことにある(相澤, 2005, pp. 1, 3-4)。

フーコーは、『言語表現の秩序』(フーコー, 中村訳, 1972)の中で、言説の生産を統御する手続きまたは力を3群に分けている。第1群は言説外部から言説を統御する手続きである。第2群は言説内部から言説を統御する手続きである。第3群は言説へのアクセスを統御する手続きである(同上論文, pp. 4-7)。

フーコーは、この第1群の言説の外部から働きかける手続きまたは力として、「禁止」、「分割」及び「真理への意志」の3つを識別しているが、この中で「真理への意志」または「真理と虚偽の分割」を最も重要なものと考えている。この「真理への意志」とは、ある言説の真偽を区別するものであり、誰の意図でもないのに意図が働いたかのように真偽を区別する力の働きである。フーコーは、ある言説が真とされるのはそれが客観的・普遍的に真であるからではなく、「真理への意志」が働いた結果であると考えた(同上論文, pp. 4-7, 18)。

この「真理への意志」は、その後権力という用語で表現されるようになり、その権力を識別する言説分析が系譜学という用語で表現されるようになる。1971年原著刊行の『言語表現の秩序』以降の著作において、フーコーが取り組むべき課題は、真とされる言説にはどのような「真理への意志」または権力が働いているのかを明らかにするための言説分析となり、その方法は系譜学という歴史の方法になった(相澤, 2007, p. 122)。

系譜学は、本来物事の発生を明らかにする方法であるが、この系譜学に独自の哲学的意味を与えたのは、ニーチェ(F. Nietzsche)であり、フーコーはニーチェの系譜学を基本的に継承している(同上論文, p. 123)。

フーコーは、『言語表現の秩序』の中で、ニーチェの系譜学の3つの原理(不連続性の原理・特異性の原理・外在性の原理)をまとめている。不連続性の原理は、現在の事態が連続と連続的に続いているかのごとくみなす思考法を壊すことである。特異性の原理は、ある出来事を既存の価値判断の中で処理せず、物事が常に言説の中でその時々の特異に設定されていることを認めることである。外在性の原理は、話された言葉や記述された文章自体からその言葉や文章を生み出した主体の思想や内面を推測せず、あくまで文章や言葉を生み出した周囲の諸関係を探ることである(桜井, 1996, p. 211)。

フーコーの系譜学をより詳しく説明しているのは、彼の「ニーチェ、系譜学、歴史」という論文である。この中でフーコーは、系譜学の3つの特徴を提示している。

第1は、歴史における起源と因果性・必然性という想定拒否である。伝統的歴史学では、歴史を連続的なものと捉え、現在につながる起源(Origine: Origin)を探求する。この起源とは、現在のあり方と同一性を保ち、現在を規定する本質、または歴史の真理という意味である。ここでは常に自己との同一性を保つ意識という超歴史的視点を採用しており、歴史を連続的な運動、必然的な運動として捉える目的論的歴史観になっている。系譜学は、目的論に立つ伝統的歴史学が想定する出来事の必然性・因果性、連続性を否定し、出来事を生じさせる力または歴史の中で動く力について、目標を目指すもの、法則にしたがうものとは考えない。出来事を生じさせる力はただ偶然の結果働いていると考える(相

澤, 2005, pp. 9-10, 12)。

第2は、伝統的真理概念の否定と解釈主義の採用である。系譜学は、伝統的歴史学が想定するような普遍の起源・真理を探究するものではない。それは歴史記述も特定の視点に立つ1つの解釈であるという立場を採る。通常真理と考えられているものも、「真理への意志」が働いた結果社会に流通する1つの解釈にすぎないものとする(同上論文, pp. 12-13)。

第3は、歴史学の記述すべき対象の変更である。伝統的歴史学は遠い時代の出来事や高い価値が与えられてきたものを好んで記述の対象としてきた。系譜学は従来低い価値づけがなされてきた些細な出来事、今まで出来事として取り扱われてきていない言説を歴史記述の対象とする(同上論文, pp. 12-13)。

フーコーの系譜学は、フーコー派の会計研究で選好されたアプローチである(例えば、Hoskin and Macve, 1986, 1988a, 1988b; Miller and O'Leary, 1987)。この系譜学は、「言説的編成」という統一体が現れる過程に関心を持つ考古学と異なり、伝統的な歴史的研究方法にかなり近い。しかし、この系譜学の方法の焦点は、伝統的な歴史研究方法と異なって、言説の背後にある特定の出来事もしくは制度にあてられるというよりも、言説自体にあてられる。そして、この言説の真理の価値は、言説を真理にする権力関係に還元されると仮定され、権力が言説の真理の生産に依存すると仮定されている(Foucault, 1977a, p. 27)。フーコーの系譜学は、先験的な人間性の概念、もしくは直線的進化の仮定を強要する「進歩」のような超歴史的抽象の歴史研究を避け、歴史が不連続であること、歴史が複合的で、偶発的なものでありうることを、歴史が行き止まりや突然変異(Mutation)を含みうることを強調した(Armstrong, 1994, pp. 29-30)。

アームストロングは、ハーバーマス(ハーバーマス, 三島他訳, 1991)の分析等を参照しながら、系譜学の問題点として少なくとも次の5点を識別している(ibid., pp. 29-30)。

第1に、系譜学を採用するフーコーは、考古学を採用するフーコーと同様に素朴な実証主義者であり、反実在論者で、反人間主義者である。系譜学は、なんらかの解釈的枠組または理論的枠組の媒介がなくても歴史的記録がはっきりしている可能性があるとして仮定されており、同時に、現実が言説によって理解されうるにすぎないと考えられている。焦点は言説自体にあてられ、言説の背後にある特定の出来事もしくは制度にあてられない。

第2に、言説の真理(知)をもたらすのは権力であり、権力を支えるのは言説の真理(知)であるという循環性、または権力と知の相互依存性が、彼の経験的研究に不幸な結果をもたらす。フーコーは、規律訓練の効果を個人と人口全体にまで拡張するものが人間諸科学であると主張し、権力と知の融合を主張するが、フーコーの歴史分析が明らかにしたのは、あくまで、治療や社会技術に適用された人間諸科学が、権力の効果に似た規律訓練の効果をどのようにして達成しうるかということだけである。

第3に、フーコーの系譜学的な歴史記述は、解釈学的な問題構成や歴史を理解する主体の自己省察を排除した結果、意図せざる「現在中心主義」に陥る。系譜学によって歴史を記述する歴史家は、解釈学のように歴史の当事者たちがその都度行為し思考するものを彼らの自己理解が組み込まれているコンテクストに基づいて理解しようとしなない。むしろ、その歴史家は、言説が意味あるものとして現れる地平を、その基礎にある権力関係の観点から説明しなければならない。この歴史家は、歴史というものを権力関係の隆起に規定される言説の世界の形態変化の場として考える。しかし、フーコーのような歴史家とて、

様々な権力関係の技術及び実践は、相互の比較によってしか説明することができない。比較を行うための歴史家の視座は、歴史家が出発点にする現在の状況に拘束される。歴史記述が意図しないままに現在を中心に置く立場(「現在中心主義」)に陥ることになる。

第4に、フーコーの系譜学は、自らの歴史記述について真理請求を掲げないため、真理を巡るゲームと権力関係を暴き出す彼の系譜学が他ならぬ権力関係の産物になりうる。

フーコーは、その系譜学を、破産した人間諸科学に優る自分達の科学を樹立するという真面目な意図に従って採用する。このためフーコーは、系譜学を他のあらゆる人間諸科学から区別し、この違いをもって系譜学が他のあらゆる人間諸科学に優る根拠にする。知の系譜学(歴史記述)は、知としての資格を奪われた類の知を駆使して既成の学問外に追いやられた従属された知による反乱のための媒体となる。こうした系譜学は、権力の実践に抵抗する側に味方する。この対抗権力という位置から系譜学は、その時の権力の保持者の見方を超えるべき見方を獲得する。しかし、フーコーの考えでは、この対抗権力の概念に特権的な認識(真理請求)の可能性を認めないので、対抗権力といえども権力の地平の中で動いている。この対抗権力が勝利する場合ただちにそれ自身が権力となり、別の対抗権力を招きよせる。こうして、フーコー自身の知の系譜学もこの権力関係の隆起から逃れることができない。

第5に、言説の真理もしくは虚偽に対する系譜学の禁欲主義的立場は、批判を行ういかなる権利も無効にする。その立場はある特定の党派的な立場を恣意的に採らざるを得ない。系譜学による歴史記述は、事実を厳密に記述する態度に基づいて、言説の背後にある権力関係まで遡るものだと考えられている。それは、命題の真理請求や規範の真理請求を問うこともやめにする。つまり言説や権力の編成のどれが他よりも正しいものといえるかと問うことをやめにする。

第3項 主体化

フーコーは、考古学を重点的に利用した『知の考古学』までの研究においても、また系譜学を重点的に利用した『監獄の誕生』以降の研究においても、主体(Identity, Self, Subjectivity)が言説または権力・知(人間諸科学)の言説により構成されるという主張を繰り返している。この主張は、系譜学を重点的に利用した統治性の研究においても継続されている。この主張は、「言説による主体化」、または「言説により構成される主体」、等で表現される。この関心は、フーコー派の会計研究にも共有されているが、会計研究の場合には、フーコーが実際に主張したこと以上のことをフーコーから読み込む傾向がある(Armstrong, 2015, p. 29)。

フーコーは、『狂気の歴史』及び『臨床医学の誕生』において、狂気や病のエピステーメーを識別し、続く『言葉と物』において、学問・知識のエピステーメーを識別した。その後フーコーは、続く『知の考古学』の中で、考古学の方法の再検討を行い、エピステーメーから言説へと関心対象を移行させた。フーコーは、『知の考古学』の中で、言説一般ではなく、言説の内部にあって一定の秩序を持つ知の統一体(「言説的編成」)に注目し、人間諸科学の言説的編成を関心対象とした。フーコーの関心は、この言説的編成が一定の秩序(規則)を持つ言説の出来事として理解できることを示すことであった。ここでフーコーは、

主体とは一定の秩序を持つ知の統一体(「言説的編成」)によって生み出される(主体化される)もので、人間の能力に依存しないものであることを宣言した(ibid., p. 29)。人間の主体性または能力は、「言説的編成」により規定される(相澤, 2013, p. 128)。

フーコーは、『知の考古学』の中で、言説により構成される主体が、生身の人間ではなく、人間諸科学の言説により構成される思考対象であり、複数人間諸科学があれば複数の構成された主体があると考えた。『知の考古学』の前作である『言葉と物』では、近代の主体が人間諸科学の中で構成されることが理論化され、人間が人間諸科学の中で主体化される様々な様式の歴史が提示された(Armstrong, 2015, p. 29)。

『知の考古学』の後作である『監獄の誕生』では、人間が人間諸科学の「言説的編成」によって構成されるとみなす考古学ではなく、人間が権力・知(人間諸科学の「言説的編成」)によって構成されるとみなし、その人間行動を監視して矯正する規律訓練の技術及び実践の中で同人間諸科学が利用されるとみなす系譜学が利用されることになる(ibid., p. 29)。この人間諸科学は、監獄等の全制的施設・制度(Total Institution)の中でその原型が形成される。この全制的施設・制度は、ゴッフマン(Goffman, 1968)が研究した施設・制度であり、多数の類似する境遇にある個々人が一緒に相当期間社会から遮断され閉鎖的に形式的に管理された日常生活を送る居住と仕事の空間を指す。

アームストロングによれば、規律訓練の技術及び実践と人間諸科学を母体とする規律訓練権力が主体性に影響を及ぼしうるとしても、その影響は単純に仮定されるよりも経験的に証明されるべき問題である。『知の考古学』の中では、人間諸科学の言説により構成される主体は生身の人間ではない。しかし『監獄の誕生』では、人間諸科学の言説により構成される主体は生身の人間になる(ibid., p. 29)。

フーコー派の会計研究において言及される主体も生身の人間である。しかし同研究は、会計(人間諸科学)を、権力・知、または規律訓練の体制の一部として取り扱い、規律訓練権力が主体を形成するという点を確認・証明するためにフーコーの主張等を引用するという方法を採用している(ibid., p. 29)。

アームストロングによれば、言語が人間の思考を条件付け、制限するという考えは、サピア・ウォーフ(Sapir-Whorf)仮説に由来するが、フーコー自身の研究や他の言語学の研究では、言語または言説による主体の形成に関して明らかに証拠が欠如している。同仮説では、言語が認識の格子を設定し、この格子を通じて世界が認識される。強力な型の仮説は、現実の世界の認識が認識の主体の言語によって制限されると主張する。フーコー派の経営研究、組織研究または会計研究は、言説を通じた主体性の構築のプロセスを説明して、その確認を試みているが、その多くは幻想である。主体や出来事が言説から決定されるように見える唯一の理由はそれが仮定されていることにある。この言説による主体化という考えは、1つの作業仮説であり、フーコーの考古学を利用した著作に由来するが、その頂点は『知の考古学』(Foucault, 1972)である(ibid., p. 31)。

『知の考古学』は、全5章(序論/言説の規則性/言表とアルシーブ/考古学的記述/結論)からなる。社会的帰結の原因が言説にあるならば、その言説の領域とそれを識別する方法を示す必要がある(ibid., p. 31)。

『知の考古学』は、「言説(Discourse)」と「言表(Statement)」を定義している。「言表」は人間によって「語られたもの(言い表されたもの)」である。ある「機能」が備わってい

ればすべて「言表」である。しかし、「言表」はある統一性のあるものではなく、命題や文や言語行為のように定義できるものでもない。「言表」は繰り返されることのない一つの出来事であり、他に還元できない場所と日付を備えたものである (ibid., pp. 34-35)。

「言表」は全体の一部を構成し、他の様々な「言表」との関係の中で一つの機能を果たすものである。「言表」の機能で最も重要な機能は、語られる対象を構成することである。対象が名付けられたりする場合、関係(物、事実、現実、存在等に限定されない対象または関係)が肯定されたり否定されたりする場合、言語は指示対象を作り出す。しかしその機能は自律的ではなく、他の「言表」によって制限が課されている。「言表」はある「言説」の内部にアルシーブ(実際に発話された言説の集合体)として堆積する。これが歴史的アプリアオリを構成する。実際に語られたことがアプリアオリとなるのであって先験的なものではない。これが「言表」の機能の条件となる。『知の考古学』は、「言表」がアルシーブによって制限されるものと説明し、「言説的編成」の秩序または規則を条件にすると説明する (ibid., pp. 34-35)。

『知の考古学』は、「言説的編成」の同一性と差異性を決定するのは、「言説的編成」の対象でも、そこで利用するスタイル、概念、テーマでもなく、「言説的編成」の秩序または規則であると説明する。「言説的編成」の固有性を決定するのは、「言説」の内部の「言表」がどのような規則とシステムに従って編成されているかである。「言表」が同じ統一体の「言説的編成」に属する場合に限り、その「言表」の総体を「言説」とも呼ぶ。「言説的編成」という知の統一体は、特定の規則に従う「言表」または「言説」の全体である。「言説的編成」の規則が、その対象、そこで利用するスタイル、概念、テーマの選択を決定する (中山, 2010, pp. 183, 192-196)。

しかし、社会学者から見た場合、言説的編成の統一体の基礎は、言説的編成の規則に求められるよりもむしろ学問の共同体の制度的仕組(共同体を統制する権威ある研究者・門番または機関による政治)に求められる。フーコーは、言説的編成を学問または人間諸科学として定義しないと主張しているが、言説的編成を議論する場合は繰り返して学問または人間諸科学を利用している。言説的編成の基礎を検討する場合にフーコーが採用した方向は恣意的であり、その正当化に疑問がある (Armstrong, 2015, pp. 32-34)。

アームストロングによれば、フーコーが言説的編成の基礎をその規則に求めた本当の理由は、人間または人間中心主義の回避にある。19世紀の近代的な学問・知識である哲学と経験諸科学(生物学、経済学及び文献学)の中から、生き、生産・労働し、言語を話す特別な存在としての人間が登場し、世界によって作り出される客体であると同時にその世界に存在するすべてを構成する主体である人間が登場して、人間諸科学が形成される基礎が整う。この人間の誕生や人間諸科学を詳しく説明するのは、『言葉と物』の第9-10章である。

『言葉と物』⁽⁴⁾は、学問・知識を可能にし、制限するエピステーメーの非連続的な歴史を分析している。そのエピステーメーとは、16世紀のルネサンス期における「類似」のエピステーメー、17-18世紀の古典主義期における「表象」のエピステーメー、19-20世紀の近代期における「人間の誕生」と「人間の死」を導くエピステーメーである。この近代期のエピステーメーは、近代の数学的知識、哲学及び経験諸科学によって構成される。『言葉と物』において、焦点をあてた学問・知識の種類は、近代の経験諸科学(生物学、経済学及び文献学)、同科学に歴史的に先行する学問・知識及び同科学との結びつきにより生まれる

人間諸科学である。近代のエピステーメー等により誕生した人間を理解するために形成される人間諸科学は、その論理的な展開により人間を抹消する人間諸科学となる(バーナウアー, 中山訳, 1994, pp. 146-147)。

フーコーによれば、人間諸科学は、経験的諸科学と同一のものと考えすることはできない。人間諸科学と経験的諸科学は、いずれも人間を生き、生産・労働し、言語を話す存在として扱う。しかし、経験的諸科学は人間を自然の一部として経験的客体として扱い、人間の表象能力は世界の所産であると説明する。他方人間諸科学は、近代の哲学と同様に、人間を、生き、生産・労働し、言語を話す人間の活動に関する表象を形成する存在として扱い、人間の表象能力が世界の所産ではなくむしろ世界を構成するものと考え。近代の哲学は、人間の表象を人間の意識によるものとして扱うが、人間諸科学は人間の表象を無意識(意識の外部にある規範、規則等)の構造によるものとして扱う。人間諸科学は、主体としての人間の積極的役割(対象を表象する力)の根拠を意識ではなく無意識に求める(ガッティング, 成定他訳, 1992, pp. 318-319, 324-325)。フーコーは、この人間諸科学の領土拡張、浸透を人間学主義と呼び、それが19世紀の近代のエピステーメー(数学的な知識、哲学及び経験諸科学)と異なるものとみなした(Armstrong, 2015, pp. 33-37)が、人間または人間諸科学が近代のエピステーメー(哲学及び経験諸科学)との結びつきにより出現したと考えている。

『言葉と物』が説明する人間諸科学における人間は、生き、生産・労働し、言語を話す特別な存在としての人間であり、世界によって作り出される客体であると同時にその世界に存在するすべてを構成する主体である人間である。アームストロングによれば、人間諸科学または言説によって構築された人間は、思考対象としての人間、理念形としての人間であり、仮定されるモデルとしての人間であり生身の人間ではない。実際の生身の人間の自己認識が、言説を通じて構築されるということを説明しているのではない(ibid., p. 37)。

『知の考古学』における言説的編成の統一体の理論化は、この人間という主体の排除を前提としている。その結果、フーコーによるその理論化から、学問の共同体の制度的仕組みに関する分析は除かれる。また言説的編成が実際に人間の自己規制システムまたは自己組織化システムであることを証明できない。言説的編成の統一体の理論化は、人間という主体が排除されるという前提と整合させる説明となったために、言説的編成の基礎を言説の秩序または規則に求めることになった(ibid., p. 34)。

フーコーの『知の考古学』または『言葉と物』で利用された考古学という方法は、代表的なフーコー派の会計研究であるホップウッド(1987)のタイトル「会計システムの考古学」に含まれ、将来を期待された方法であるが、実際のフーコー派の会計研究ではほとんど利用されなかった(Armstrong, 1994, p. 28)。

アームストロングによれば、『知の考古学』または考古学の問題点は2点にある。第1に、言説または言説的編成の統一体が主体を構築すると考えるフーコーは、方法論的には反実在論者であり、かつ反人間主義者である。フーコーは、物質的世界・実在的世界が理論に入り込むのは言説の内部でその世界が事前に構成されることによるのみであると考えており、言説が人間の思考と行為に従う代行者(Agent)というよりもむしろ人間の思考と行為が言説に従う代行者と考えているからである(ibid., p. 28)。

第2に、フーコーの考古学的方法の中心にはある循環性が存在する。これは、言説の実践[言説的実践]が、言説の規則によって構成されるという観念による。『知の考古学』を

著した段階でのフーコーの見解は、言説の実践が自律的であり、言説自身がそのコンテキストを決定すると考えていたため、この言説の実践の外側に、つまり、言説の実践以外の実践〔非言説的実践〕にそれを規制する力を求めることはできない。そこで、言説の実践により明らかにされる産出の力を、この同じ言説の実践の規則性(言説の実践が規則的なものであること)のうちに位置づけなくてはならない。結果として出てくるのは、自分自身を規制する規則性という奇妙な概念である(ibid., p. 28; ドレイファス及びラビノー, 山形頼洋他訳, p. 130)。

フーコーは、『知の考古学』の後で、権力を無視して言説的編成の統一体を分析する考古学から権力を視野に入れた系譜学に重点を移していく。言説による主体の構成という作業仮説は、フーコー自身が後で放棄するものであり、フーコー及び主要な2次文献の著者たちが部分的な欠陥と評価したものである。言説が言説そのものだけでなく、社会的実践や歴史上の時代も作り上げてしまうという見方は、観念論である(Armstrong, 2015, p. 38)。しかし、フーコー派の会計研究者もこの観念論を引き継いでいる。

後述するように、会計研究者の中には、系譜学を利用した『監獄の誕生』から引用を行って、権力・知(言説)による主体化の効果を論じる研究者がおり、会計またはその他の統制(Control)を非物質化された規律訓練権力の行使を可能にする母体の一部とみなす研究者がいる。フーコーは、『監獄の誕生』の中で主体の声を全く聞いていない。フーコーは、監獄の収容者の経験や非公式の文化について全く説明していない。つまりフーコーは、規律訓練権力が、主体を意図したように構成したという証拠を全く提示していない。むしろそうした主体化がなかったことを示唆している。例えば、監獄が根絶しようとした非行・犯罪の常習を生み出してしまうこと等が挙げられる(ibid., pp. 38-39)。

フーコーは、規律訓練権力による主体化の効果よりもむしろ規律訓練権力の普及に関心があった。フーコー派の会計研究は、会計(人間諸科学)を含む規律訓練権力の対象となる人間が主体化され黙従すると主張してきたが、同権力による主体化は仮定されるべきではなく、むしろエスノグラフィ等を通じて証明されなければならない(ibid., pp. 38-39)。しかし、フーコー派の会計研究では、そのような取り組みはほとんど見られない。

フーコーの主体化への関心は、彼の後期の研究である統治性の研究にも継続されており、同研究を理論的枠組とするフーコー派の会計研究にも主体化の関心は継続されている。

統治性の研究により、フーコーの関心事は、個人の特殊化された専門知識(心理学・医学・刑罰学/監獄管理学)及びその全制的施設・制度(精神病院・病院・監獄)から全体の人口に対する統治へと変化した。統治の対象は個人または集団から国家または住民までに及ぶことになった(Mennicken and Miller, 2014, pp. 14-15)。

この場合の統治は、他者に直接影響を及ぼすものではなく、他者の行動に間接的な影響を及ぼす。統治は、他者の「行動の導き」であり、他者の行動の領域を構造化することである。市場化された領域で住民を統治する自由主義と新たに市場化された社会的領域で住民を統治する新自由主義は、住民をできるかぎり統治しないことで統治する方法である。これらの自由主義は特定の主体化と結びつく。例えば、1970年代以降の西洋政府が導入した新自由主義では、多くの個人が市場の領域の拡大を尊重し、個人が企業家になる義務を承認する。そこでは個々人がそれぞれ企業家になる責任を強調し、経済的企業の観念が社会全体の一般的原理まで引き上げられる(ibid., pp. 14-15)。

フーコーは規律訓練権力から統治の権力へ研究の重点を移行した。フーコー派の会計研究でも、統治性の研究を理論的枠組とする会計研究が発表されてきた。しかし、この会計研究が、フーコーの統治性の研究に従う場合、統治の形態が短期間で変化する理由を説明できず、それが小規模の範囲で変化する理由も説明できない。フーコーにとって、統治は自由主義の統治または新自由主義の統治のように、長期的で大規模な統治である。そこでフーコー派の研究者は、短期間で小規模な統治が変化する理由を示すため、またはフーコーの統治を細分化して説明するため、統治のプログラムとテクノロジーという概念を提唱する(Armstrong, 1994, p. 43)。

フーコー派の研究者にとって、統治または他者の「行動の導き」は、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための統治のプログラムとテクノロジーである。彼らは、この場合にその説明から人間の主体的能力や国家等を外す。この統治性の研究のモデルを提唱するのが、ミラー及びローズ(Miller and Rose, 1990)とローズ及びミラー(Rose and Miller, 1992)である。彼らの統治性の研究を理論的枠組とする会計研究の典型は、ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)である。

ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)によれば、アメリカにおける製造業の競争力(及びキャタピラー社の国際的競争力)が問題にされ、その競争力を復活させる希望及び理想及びキャタピラー社の工場近代化プログラムが提示され、そのための専門技術・知識が導入されて、先進的製造工場または先進的な製造システムが造られ、新しい経済的市民(市民権)が構築された。ミラー及びオレアリィは、キャタピラー社の工場において、工場を近代化する特定のプログラム及びテクノロジーが結合し、それらが1企業または1工場の経済的行動・経済的活動と労働者1個人の行動を導く、またはそれらの行動の不確定な領域を構造化する、と主張した。

彼らは、労働者個人が位置付けられる製造空間の中で、労働者は責任、自律性、創造性等を持つ経済的市民として構成されると主張した。労働者が製造空間の中で経済的市民として構成されるということが、工場内部の組立作業ラインまたはセルが経済的市民(市民権)を可能にするとか作るという意味なのであれば、労働者がそれを経験しているかどうかを調べる必要がある。調べられていない以上ミラー及びオレアリィ(1994a)の魅力的な主張は、仮定であり、観念論である。経済的市民(市民権)は、仮定された観念であるが、経験された観念のように説明されている(Armstrong, 2006, pp. 539-540)。

第3節 規律訓練権力を理論的枠組とする会計研究

第1項 会計を権力・知の一形式とみなす場合の問題

第1世代フーコー派の会計研究は、会計という人間諸科学が、規律訓練の体制(規律訓練権力の行使を可能にする母体)の一部である、という前提に基づいている(Armstrong, 1994, pp. 4-5)。同研究では、単純な情報提供、客観的かつ中立的な情報提供とみなすことができない会計は、人間の行為を監視し、統制できるだけでなく、監視及び統制にさらされた人間自体を主体化できる、と考えている。

このフーコー派の会計研究は、人間諸科学を権力・知の諸形式とみなすフーコーに従っ

て、会計も権力・知の一形式とみなしている。彼らは会計を、フーコーが説明した「一望監視施設(パノプチコン)」とみなしている。彼らは、「一望監視施設(パノプチコン)」のメタファーを通じて会計を理解する。「一望監視施設(パノプチコン)」は、「規律訓練の視線」を作り出す典型的な建築様式である。この施設の収容者は、全ての動きが観察され、記録され、ある規格から判断されることを強く意識して、要求される行動の統制を内面化し、従順な身体となる(ibid., p. 30)。

ロフト(Loft, 1986)がいうように、人間諸科学を規律訓練の技術及び実践と結びつく権力・知とみなすフーコーの分析は、会計もその権力・知の一形式とみなすという考えを導いた。フーコーの分析は、会計数値を客観的かつ中立的とみなす伝統的会計研究の見解に対して異議を表明する会計研究者に対して権威ある理論的源泉を提供した(ibid., p. 30)。

しかし、人間諸科学を権力・知とみなす見方は、統制システムをトップダウン的なものとみる研究者にとっては魅力があるが、産業社会学または労働社会学の研究蓄積に基づいて同システムにアプローチする研究者にとっては支持できない見方である。なぜなら、産業社会学または労働社会学における工場労働者の豊かなエスノグラフィを代表するブラウオイ(Burawoy, 1979)等は、工場労働者の意識が規律訓練の言説と実践で飽和状態になっているということをほとんど示していないからである。そのエスノグラフィが見つかるものは、労働者が個人であるか集団であるかに関係なく、服従しているか抵抗しているかに関係なく、労働者がそれぞれの状況に対処できる創造性を持っているということである(ibid., pp. 30-31)。

第1世代のフーコー派の会計研究は、会計という人間諸科学が規律訓練の体制(規律訓練権力の行使を行使する母体)の一部と考えているが、ミラー及びオレアリィ(Miller and O'Leary, 1987, p. 254)のように、会計(標準原価計算システム)と規律訓練の技術及び実践との間に重要な差異を示唆する会計研究もある。フーコーによると、規律訓練の技術・実践は、はじめは行動の矯正自体のために、のちに規律訓練された行動を生み出すために、個人の行動(Conduct)の詳細の形成に関与する(Foucault, 1977a, p. 211)。しかし、標準原価計算、予算統制、財務報告等の会計システムは、いずれも個人の行動の詳細の形成に直接関与しない(Armstrong, 1994, pp. 30-31)。

会計システムの内部で個人の動作(Method)は指示されないが、会計の結果に基づいて個人の動作は制約を受ける。標準原価計算システムでは、実際原価と標準原価の差異を報告する主な目的は、例外管理という原理に基づいて継続的な監督コストを節約することにあった。時間研究及び動作研究によって設定された単位原価の範囲内にとどまる限り、指示された動作が実際に利用されようとされまいと、少なくとも短期的にはその動作を統制する行為は必要とされない。一方予算編成システムでは、個人の動作が指示されることはほとんどない(ibid., pp. 30-31)。

フーコー派の会計研究は、会計という人間諸科学を、規律訓練の技術及び実践と同様に規律訓練の体制の一部とみなし、規律訓練権力の行使を可能にすると考えた。こうしたフーコー派の会計研究の考えには、少なくとも2つの問題点があり、同研究はそのような問題点を無視している(ibid., pp. 30-32)。

第1に、標準原価計算(及び予算統制)システムは、規律訓練の技術及び実践に固有の継続的な行動の監視に代わる代替案として生成してきており、双方は同一視できない。もし

フーコー派の会計研究者がこの両者の区別をなくせば、彼らの研究は、会計の統制システムが官僚制の方法(規則に準拠した業務の遂行)に取って代わってきているという重要な問題を無視してしまう。第2に、会計の統制システムは、継続的で包括的な可視性のシステムまたは監視のシステムを構成できず、対象の動作と状況の双方に関する情報が入手できないため、会計と個人の行動の詳細の形成に関与する規律訓練の技術及び実践と同一視できない(ibid., pp. 30-32)。

第2項 施設・制度の差異を無視する問題、規律訓練権力に対する抵抗可能性を追求できない問題、権力・知の諸形式間の非両立性を追求できない問題

会計を規律訓練の技術及び実践と結びつく権力・知の一形式とみなすフーコー派の会計研究は、規律訓練権力に関して特定の見解を採用することになり、少なくとも2つの問題点を生み出す。

第1に、フーコーのいう規律訓練権力は、各種の施設・制度の実践の差異を無視する権力であるため、その施設・制度の実践の差異がそこでの会計システムに与える影響を問題にできない。ここで言う施設・制度の実践とは、施設・制度を統制するための言説や非言説の実践である。学校、病院、軍隊及び工場の全ての実践が監獄の実践と似ており、それらの実践が施設・制度の公式的な根拠及び実際の目的と無関係であるというフーコーの見解はもっともである。しかし、これらの施設・制度の実践を全て規律訓練の技術及び実践または規律訓練の体制(規律訓練権力の行使を可能にする母体)の一部とみなしてしまうと、施設・制度の実践の差異がそこでの会計システムに与える影響を問題にできない。施設・制度の実践の差異を無視する規律訓練権力という概念は、異なる施設・制度における会計システム間の差異に関する分析に役立たない。多くのフーコー派の会計研究は、施設・制度の実践の差異が問題にならなかった範囲で行われた(ibid., p. 33)。

第2に、フーコーの規律訓練権力という概念は、規律訓練権力への抵抗可能性、異なる権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を追求できないことを含意しているため、規律訓練権力への抵抗を理論化すること、異なる権力・知の諸形式間の内的矛盾(規律訓練の諸体制間の内的矛盾)を理論化することを閉め出す(ibid., p. 33)。

フーコーのいう規律訓練権力または規律訓練の体制は一枚岩的であるという批判もあるが、その批判には同意できない。なぜなら、フーコーの仕事は、権力と抵抗の不分離性、権力の背後にある意志の複数性、規律訓練の体制内部における服従させられた知、等の言及で満たされていたからである。したがって、問題なのは、これらの言及が十分に理論化されなかったことである(ibid., p. 33)。

フーコーは規律訓練権力に対する抵抗可能性を追求せず、それぞれの目的を重視して権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を追求せず、代わりに「戦略」という観念の下に規律訓練権力が凝集していくという主張を選んだ。したがって規律訓練の諸体制や権力・知の諸形式も矛盾なく凝集していく。

この凝集性の前提が会計研究の中に拡大されると、重要な論点が閉め出される。この論

点とは、実際の規律訓練の体制には、両立しがたい権力・知の諸形式が織り込まれ、矛盾する「規格化を行う制裁」が生み出される可能性があり、異なる目的に基礎づけられた異なる規律訓練の諸体制が生み出される可能性を持つという論点である (ibid., p. 33)。

会計という権力・知の一形式とそれ以外の人間諸科学の一形式との潜在的な非両立性は、ナイツ及びコリンソン (Knights and Collinson, 1987) の研究の主題であった。彼らは管理会計を含んだ規律訓練の体制による規律訓練権力の効果と経営心理学 (人間関係論) を含んだ規律訓練の体制による規律訓練権力の効果を比較した。彼らによれば、前者の管理会計が特定の工場労働者の言説の中で受容されているため、管理会計が規律訓練権力における権力・知の一形式であると主張した。しかし、後者の経営心理学 (人間関係論) が特定の工場労働者の言説の中で抵抗されているため、経営心理学 (人間関係論) が規律訓練権力における権力・知の一形式ではないと主張した。現在までのところ、フーコー派の会計研究では、一部の研究を除く限り、規律訓練権力に対する抵抗可能性、権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性 (または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性) の内的矛盾を分析する試みを行って来っていない。ここで明らかなのは、ナイツ及びコリンソンと同様な方向で研究を進めることは、戦略の下に規律訓練権力が凝集していくという前提と規律訓練の諸体制や権力・知の諸形式も矛盾なく凝集していくという前提の放棄を伴うことになる (ibid., p. 33)。

第3項 会計の変化を説明する場合の問題

フーコーが識別した規律訓練権力は、監獄に留まらず、学校、工場及びその他の社会的制度・施設へ拡張していく可能性を持ち、「規律訓練型の社会」というテーゼの基礎となった。規律訓練権力は、全体的な歴史を論ずる長所があったとしても、これを会計の変化という相対的に小規模の現象に適用する場合には明らかに問題がある。

最初に、会計を規律訓練の技術・実践と結びつく権力・知の一形式とみなす場合、会計の変化という相対的に小規模の現象の理解が困難になる事例を取り上げる。

フーコーの規律訓練権力という概念を最も徹底的に利用した会計研究は、ホスキーン及びマクヴィ (1986, 1988a, 1988b) とミラー及びオレアリィ (1987) である。これらの研究は、現存の会計システムへ変化した過程よりもむしろ近代会計システムの初期の生成過程に関心がある。近代会計システムの初期の生成時期は、規律訓練権力が出現する時期と重なるが、現存の会計システムへ変化した時期は、過去に生成した規律訓練の体制の継続期間中の一時期と重なるにすぎない。会計を規律訓練の体制の一部とみなす場合、近代会計システムの初期の生成過程を規律訓練の体制の一部が生成される過程として説明することは容易である。しかし、すでに生成した規律訓練の体制の継続期間の中で現存の会計システムへ変化した過程を説明することは困難である (ibid., p. 34)。

フーコーが歴史研究の方法として提唱した「考古学」を論文のテーマに含めたホップウッド (1987) は、取り上げた全ての会計を規律訓練の技術・実践と結びつく権力・知の一形式とみなさず、その会計の変化を説明している。彼は、会計の変化の3つの事例を考察した。いずれの事例においても、会計の変化の契機は製品市場の危機の認識であった。第1の事例は、19世紀後半のウェッジウッドの工場に原価計算システムを導入したことに関わ

る。この事例は、上記の会計研究と同様に近代会計の初期の生成過程に関わる事例である。他の2つの事例は、現存の会計システムへ変化した事例である。規律訓練の体制の一部としての会計に関心があるよりも、会計の変化と環境の変化の相互作用に関心がある (ibid., p. 34)。

この後者の2つの事例のうち的一方では、市場の変化(製品市場の危機)に対応して会計の変化(原価計算の導入)が生み出され、この会計の変化が生産政策の前提条件を変えその後の生産政策の変化を生み出す。またこの会計の変化が組織の形態と情報システムの前提条件を変えその後の組織の形態と情報システムの変化を生み出す。さらにこれらの変化が会計の前提条件を変えその後の会計の変化を生み出す。こうした会計と環境の相互作用の理論化は、フーコーの研究の諸要素と両立できるが、それ以外の社会理論からでも導出可能である (ibid., p. 34)。会計と環境の相互作用の理論化は、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を会計研究の理論的枠組にする場合でも導出可能である。

以上から、権力・知を含んだ規律訓練の体制または規律訓練権力は、比較的小規模の会計の変化を説明する概念ではない。規律訓練の体制または規律訓練権力は、凝集的なもの、規格化を行う制裁を通じて主体を形づくるもの、型にはまった手順で処理することができるもの、経済的に能率的なものである。会計が、凝集化する規律訓練権力または規律訓練の体制の内部に位置付けられれば、会計という権力・知の一形式は他の権力・知の一形式と矛盾なくかみ合い、規律訓練の諸体制間も矛盾なくかみ合う。規律訓練権力または規律訓練の体制は、産出物を最大化し能率的な体制になる。これらの特徴づけは、会計の変化の内因的な原因の全てをほとんど除外する。もし、会計が権力・知の一形式として規律訓練の体制内部に位置付けられれば、会計を変化させる原因が、会計の内部にあってはならない (ibid, pp. 34-35)。

次に、会計を規律訓練の技術・実践と結びつく権力・知の一形式とみなさずに、規律訓練権力または規律訓練の体制の外部に会計の変化の原因を求めて、会計の変化に関する理解を前進させる例を3つ取り上げる。しかし同例は新たな問題点を抱える例でもある。

第1の例は、フーコーの研究を理論的枠組とすると宣言したバーチェル他(1985)であり、1970年代の付加価値会計に対する関心の増減を扱った研究である。付加価値の議論は、①会計基準を巡って展開された一般的な会計技術の論争、②所得政策に集中したマクロ経済的管理の言説、③労使関係改善に関する協調主義者・コーポラティストの言説、の合流があったということから、「3つに分岐した系譜学」として説明された。

しかし、彼らの研究は、言説に関する系譜学の説明(フーコーの立場)に留まらず、会計の言説の変化がなぜ生じたのかに関する説明(フーコーの立場から逸脱または前進する立場)も提供した。後者の説明は「会計のコンステレーション(Constellation)」の編成及び合流を駆り立てた利害の考察によって行われた。とはいえ、フーコーの理論的枠組の中にこうした利害という概念を導入することは、深刻な理論的問題を抱える。

フーコーは、「真理と権力」と題する論文(Rabinow, 1984, p. 60)の中でイデオロギーを不用意に使えない観念としたが、バーチェル他(1985)が導入した利害概念は言説がイデオロギーとして理解されるべきことを含意している。深刻な理論的問題とは、規律訓練権力、主体化等のフーコーの概念と利害の概念を同時に利用することが困難であるということである。個人ないし集団の言説が、彼らの利害に左右される場合(彼らの主観性・意識が利害

に基づく言説またはイデオロギーに左右される場合)には、彼らの主観性・意識は真理の体制またはそれを含んだ規律訓練の体制によって構成されえない。また個人ないし集団の言説が真理の体制またはそれを含んだ規律訓練の体制により左右される場合、彼らの主観性・意識はイデオロギー(利害に基づく言説)によって構成されえない(Armstrong, 1994, p. 35)。

バーチェル他(1985)は、会計システムを、規律訓練の体制内部に位置付けていないため、2つの概念(規律訓練権力及び主体化等と利害)を同時に利用することができないという理論的問題を認識できなかった(ibid., p. 36)。

第2の例は、バーチェル他(1985)のアプローチの再検討に相当するロブソン(1991)である。ロブソン(1991)は、利害を説明するために翻訳の社会学を利用している。ここでの翻訳の過程とは、一方の言説内部にある言表及び実践が他方の言説の内部で再編成される過程を指す。この場合一方の言説内部にある言表及び実践が他方の言説の内部で問題にされる。規範的基準または目的・理念を示す言説の内部で、または個人または集団の利害を示す言説の内部で、特定の会計の技術が問題にされ、この問題解決として新たな会計の技術が生み出される。この翻訳の過程または問題解決を含む「問題化」の過程は、会計の変化の動因になる(Robson, 1991, pp. 550-551)。

ロブソン(1991)は、イギリスの会計専門職団体の自己規制に相当する同団体主導の会計基準設定委員会の設置に関する研究である。利益予測のレビューに関する「問題化」、投資意思決定の判断材料としての財務諸表の作成及び財務諸表の監査に関する「問題化」、問題解決としてのイギリスの会計専門職団体主導の会計基準・監査基準の改善または会計基準設定委員会の設置、を検討している(ibid., p. 564)。

例えば、利益予測のレビューに関する「問題化」では、買収の標的公司による利益予測の提示の失敗と同社の監査人による利益予測のレビューの失敗が、政府による国内の産業合理化政策または企業間の合併・買収の促進政策の失敗を導いたため、利益予測のより正確な提示と同社の監査人による利益予測のより適切なレビューが求められることになった(Armstrong, 1994, p. 36)。

ロブソン(1991)は、バーチェル他(1985)の利害概念を翻訳の過程で生じる利害概念に取り替え、同概念を会計の変化の動因の一つとして書き直すことができた(ibid., p. 36)。理論的観点からいうと、会計の変化を説明するために、観察者次第の利害概念を経験的に検証される動因の利害概念に取り替えることは、会計の変化に関する研究の前進であるが、この動因の歴史的証拠を集めるという実際的問題の検討が必要である。また、会計の変化を研究する場合に、翻訳の社会学にどの程度依存できるのかも明らかではない。なぜなら、翻訳の社会学に依存した利益予測のレビューに関する「問題化」と問題解決では、類似する経済的計算において、一方の計算が不正確であることが問題になり、他方の計算が正確であることが問題解決となっているにすぎないからである(ibid., p. 36)。

第3の例は、ホスキン及びマクヴィ(1988a)である。彼らは、アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における規律訓練の体制内部に位置付けられる管理及び会計の変化の原因を、この外部とみなされるウエストポイント陸軍士官学校の教育の様式・学習の様式の変化に求めた。しかし、この見解でも、教育の様式・学習の様式の変化は、規律訓練の体制の外部と考えられうるのか、兵器廠の統制システムの内部で実際に起こった変化は、この方法でどの程度説明できるのか、という問題の検討が必要である(ibid., p. 36)。

第4項 規律訓練権力に対する抵抗を説明する場合の問題

規律訓練権力に対する抵抗を説明するフーコー派の会計研究は、ナイツ及びコリンソン(1987)である。同研究は、工場労働者が規律訓練の体制の一部としての権力・知の一形式(経営心理学または人間関係論)に抵抗するにはどのように可能か、という問いを設定し、3つの回答を提供した。

第1に、工場労働者は自分達に影響を及ぼす経営側からのコミュニケーションに対して、彼らの尊厳と自尊心を維持したいという要求に基づき対抗の言説を提示する。第2に、工場労働者は、作業現場レベルで社会的に構築された「男っぽさ」の文化(規律訓練の体制の外側で構築された文化)から抵抗する。第3に、経営側からの緩い内容のコミュニケーションは、労働者が経営側に対して持つ不信という直接的経験によって否定される(ibid., pp. 33-37)。

これらの3つの説明は、常識的レベルではもっともらしいが、どの説明もフーコーの理論的枠組と整合していない。これらの説明は、超歴史的な人間性・個人性の要素、規律訓練の体制の外部で社会的に構築される意識の諸形式、または直接的経験、から規律訓練の言説批判を行うことができる能力に依存している。ナイツ及びコリンソンがフーコーから出発することによって提起した問題は、これらの説明が正しいかどうかではなく、経営心理学または人間関係論という権力・知の一形式に対して観察された抵抗が、フーコーの理論的枠組の中でどのように説明されうるかである(ibid., p. 37)。

しかし、抵抗に関するフーコー自身の理論的立場と経験的立場がそもそもいかなるものであったのか、そしてフーコー派の会計研究がそのフーコーの立場を採用することによって、どのような問題点を抱えることになるのか、が問われなくてはならない。

フーコーは、「地理学の問題」及び「2つの講義」と題するインタビュー(Gordon, 1980, pp. 73, 91)の中で、超歴史的な人間性の概念を拒絶するという彼の研究計画に従って、真理の体制の内部で主観性が完全に構成されるとしながらも、他方で服従を生み出す知に対する局所的暴動の可能性を考慮した理論的空間を造ろうと努めていることも述べた。『監獄の誕生』におけるフーコーの多くの主張が基礎としている19世紀フランスの監獄の記録に関するポスター(M. Poster, 1984)の再調査は、ゴッフマン(E. Goffman, 1968)によって20世紀の「全制的施設(監獄・強制収容所・精神病院・兵舎・修道院)」の中で観察された抵抗の文化と類似する抵抗の文化の存在を確認している。しかし、フーコーの抵抗に関する経験的立場は、彼の「過度に社会化された」主観性概念と不和のままであった。このため、フーコーの抵抗の政治学に対する倫理的関与は、抵抗がどのように生じるかを示す適切な理論の中で決して理論化されなかった(Armstrong, 1994, p. 37)。

この理論的混迷からの出口は、彼の後期の著作の中で示唆された。そこでは、古代における個人が、一連の精神的修練によって自己の主体性を自律的に形成するものとして説明された(Rabinow, 1984, pp. 361-363)。この主体性の自律的形成は、規律訓練の体制に対する抵抗の理論の基礎として利用できたはずである。フーコーがこの可能性を探求しなかった事実を別にしても、ここには根本的な問題がある(Armstrong, 1994, p. 37)。

規律訓練権力に抵抗することは、言説による主体性の構成以前において自律的な主体性

の存在を仮定している。しかし、この自律的な主体性の概念は、フーコーの反人間主義と整合しない。このため規律訓練権力に対する抵抗の解明では、いかなる前進もなかった。フーコーの『性の歴史 1 巻』(Foucault11, 1979, p. 58 以降)における説明では、古代の人々の自律的な精神的修練は、結局、規律訓練権力とよく似たキリスト教の「牧人＝司祭型(Pastoral)権力」の中に位置付けられる(Armstrong, 1994, pp. 37-38)。

フーコーは、抵抗に関する適切な理論を欠いていたので、フーコー派の会計研究は抵抗を無視するか、抵抗を別の理論的枠組の中で分析するか、いずれかを選択しなければならない。もし後者を選択した場合には、抵抗の理論化はフーコーの規律訓練権力の説明と整合しないという問題が生じることになる。

しかし、例外的なフーコー派の会計研究も存在する。ホスキン及びマクヴィ(1988a)の研究は、フーコーの理論的枠組と整合した抵抗の説明を提供している。アメリカ陸軍省国営ハパーズフェリー兵器廠の管理に対する 1842 年の「時限ストライキ」に関する彼らの説明では、それを規律訓練権力に対する抵抗と説明している。彼らは、フーコーの理論的枠組と整合して、この抵抗の原因を「反規律訓練権力の前近代的文化」に求めている。もちろん、近代以前のものに抵抗の原因を求める方法は、すでに生成した近代の規律訓練の体制の継続期間中の一時期における抵抗の事例には利用できない(ibid., p. 38)。

ナイツ及びコリンソン(1987)は、規律訓練権力に対する抵抗を説明するフーコー派の会計研究であるだけでなく、規律訓練権力に対する黙従を説明するフーコー派の会計研究でもある。彼らは、なぜ工場労働者が規律訓練権力に従うのかという問題にも関心を持っている。彼らは、工場労働者が会計の言説の範囲内にある余剰労働者の解雇計画に異議を唱えることができなかつたことに注目している。彼らは、この理由として次の 5 点を挙げている。①言説が労働者自身の貧しい生産性を再現した。②言説が十分な支払を約束する余剰労働者の解雇計画と結びついた。③言説の「論調」が実用なことを尊重する労働者自身の立場と一致した。④労働者が労働者であることと「生産力」として自己を利用することを同一視した。⑤人間諸科学の言説による主体化・個人化の効果が抵抗の基礎になりえた連帯を破壊した(ibid., p. 38)。

このうち最後の 2 つの説明だけがフーコー派の説明であると確認できるが、他の説明は、規律訓練権力が効果的になりうるための物質的条件・経済的条件と言説の条件に関する興味深い問題提議である。この問題提議は、経験に根拠づけられたフーコー批判の材料となりうる。ナイツ及びコリンソン(1987)の例外はあるが、フーコー派の会計研究者は、彼らの経験的発見をフーコーの理論的枠組を修正するために利用することには遠慮がちであった(ibid., p. 38)。

第 5 項 権力を非物質化する説明の問題

フーコー派の会計研究は、権力を非物質化するフーコーの立場を採用することによって、様々な問題点を抱えている。権力を非物質化する立場は、物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁や物理的暴力を無視する。フーコーは、ベンサム(Bentham)の一望監視施設(パノプチコン)について、武器、物理的暴力、物質的・経済的強制のない視線、個人が自己の監督官になる程度までに内面化するような視線(Gordon, 1980, p. 155)を作り出すと考えた。

フーコーの一望監視施設に関する説明は、その対象者の外面的順応と内面的黙従の双方を生み出す際の物質的制裁の役割を抹消している。このフーコーの立場は、フーコー派の会計研究によって支持されてきている (Armstrong, 1994, p. 39)。

ミラー及びオレアリィは、アメリカの産業技師によって開発された標準原価計算システムを、規律訓練の体制(規律訓練権力の行使を可能にする母体)の一部である権力・知の一形式と位置付けた。彼らによれば、それは、最も純粋な形式の権力の型で、個人が自己の欠点に留意し、自己統制された主体になる場合の権力形式であるとされた (Miller and O'Leary, 1987, p. 243)。彼らは会計を通じた個人の主体化を主張した。

しかし、規律訓練権力を給料・賃金という物質的・経済的条件と結び付けることは一般的である。アメリカの産業技師は、出来高給制度が新しい科学的作業標準(及び標準原価計算)の発展と適用に不可欠であることを最初から認識していた。これらの関係は、偶発的なものではない。科学的作業標準及び標準原価という新しい統制方法は、物質的・経済的制裁を前提にしていた (Armstrong, 1994, p. 39)。

またフーコーの立場に忠実なホスキンの及びマクヴィ (1988a) は、アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における 1840 年以降の生産性向上の原因が、他の産業や機関よりも早く導入された作業標準という規格にあるとした。この作業標準を設定した人物は、1810 年代にウエストポイント陸軍士官学校の教育の様式・学習の様式の変化(規律訓練の実践)を経験した人物である。しかし彼らと論争相手のタイソン (1990) の再調査によれば、生産性向上をもたらしたその原因と同程度の原因には、経済的・技術的要因があった。それは、不景気における熟練労働者の権力の衰退により可能となった出来高賃率の切り下げという物質的・経済的圧力である (ibid., p. 40)。このホスキンの及びマクヴィ (1988a) 等とタイソン (1990) 等の論争的議論は、第 4 部を参照されたい。

賃金に関わる物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁以外に反労組運動等の物理的暴力も存在した。後者の物理的暴力も、科学的管理/標準原価計算の複合体に関するフーコー派の会計研究の説明から省かれてきた。ミラー及びオレアリィ (1987) は、言説の水準において、科学的管理をアメリカの「進歩思想」と結び付けたが、ベンディックス (Bendix, 1956) は、科学的管理をオープンショップのイデオロギーと呼ぶものに結び付けた。このイデオロギーは、仕事場から労働組合の影響を排除することの望ましさを主張するイデオロギーまたは言説である (ibid., p. 40)。

このイデオロギーまたは言説は、多くの非言説的実践または物理的暴力とも結びついている。この非言説的実践または物理的暴力とは、労働組合員のブラックリスト化、スパイ活動、スト破り屋の利用、司法による労働組合への介入、反労働組合の宣伝活動、雇用者支配の「第 2 組合または対抗的組合」の設立、労働者の間に「適正な態度」を教え込む職業訓練学校の利用等である。これらの物理的暴力と科学的管理の結合は、偶然ではない。科学的管理及びこの派生物は、生産のスピードアップと結合し、伝統的な熟練による作業方法の統制に対する挑戦と結合したため、いつでもどこでも必ず抵抗を引き起こすことになった (ibid., p. 40)。

科学的管理と標準原価計算が結合した実践の場合、これが生み出す情報に基づいて行為する経営者の自由を確保するには、規律訓練の体制では不十分であった。また、そうした経営者の行為の自由を確保するために、経営者に利用された手段は、フーコーの言う規律

訓練権力の特性を持つものではなかった。会計情報システム及びその他の統制システムを物質的・経済的制裁及び物理的暴力によって補うことは、科学的管理/標準原価計算の複合体に固有の特徴ではない。ホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)は、アメリカの20世紀初期のGM社の予算統制システムの採用においても、テーラー(Taylor)及び彼の信奉者達の活動と同行した反労組運動に類似する反労組運動があったことを示している(ibid., pp. 40-41)。

以上の観察は少なくとも2つの含意を持つ。第1の含意は、抵抗が生じる場合、規律訓練権力における体系的な監視と行動の規格は、物質的・経済的制裁や物理的暴力等が不可欠である。つまり規律訓練権力には、監視と行動の規格(標準)だけでなく、物質的・経済的制裁や物理的暴力が必要である。フーコーのいう規律訓練の体制の内部にある規律訓練の技術及び実践等だけでは、個人を主体化する条件が不十分である。したがって、そのフーコーの理論的枠組に基づいたフーコー派の会計研究の説明も不十分である(ibid., p. 41)。

第2の含意は、大部分の施設・制度がフーコーのいう規律訓練の体制とかなり異なっていることである。規律訓練の体制に関するフーコーの例証は、ゴッフマン(1968)が以前に全制的施設と呼んだものの中で行われた。しかし、ゴッフマンは、フーコーと異なり全制的施設とそれ以外の施設・制度との差異に関する議論に骨を折った。ここで留意すべきことは、全制的施設以外の施設・制度の中の個人は、人間諸科学を含む規律訓練の体制によって完全に主体性が構築されるのではなく、主体性が影響を受けやすいということである。こうした施設・制度こそが会計システムの通常の現場である(ibid., p. 41)。

第4節 小括

フーコー派の会計研究は、学際的・批判的会計研究の中の代表的研究であり、したがって、機能主義的な説明を行う会計研究を批判する会計研究である。同会計研究によれば、会計は中立的な事実の記録や合理的な意思決定に役立つのではない。会計は、事実を構築する役割を持ち、規律訓練の体制を構成する権力・知として、統治のプログラムと結びつく統治のテクノロジーとして、人間の主体化に役立つ。しかし、フーコー派の会計研究及びその理論的枠組であるフーコーの研究及びフーコー派の研究には、いくつかの問題や課題がある。

フーコー派の会計研究は、規律訓練権力、「統治」または他者の「行動の導き」等の研究や概念を主要な理論的枠組として利用する会計研究である。

規律訓練権力は、監視及び懲罰を繰り返し受け、生産性を高める訓練を受け、人間諸科学が作り出す一定の標準や規格に従い、命令への服従及び秩序への服従を受け入れる人間を作り出す言説や実践を通じて行使される。規律訓練の技術及び実践と人間諸科学からなる総体が規律訓練権力の行使を可能にする母体である。この規律訓練権力を理論的枠組とする会計研究は第1世代のフーコー派の会計研究である。

統治性の研究は、個人の行為に影響を及ぼす試みと住民または国民全体に対して政治的権力を行使する試みを結び付ける研究であり、権力のミクロ的側面とマクロ的側面を明らかにする研究である。フーコーの統治は、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すが、フーコー派の統治は、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化す

るための様々なプログラムとテクノロジーも指している。この統治性の研究を理論的枠組とする会計研究は第2世代のフーコー派の会計研究である。

また第2世代のフーコー派の会計研究には、フーコーの統治性の研究の理論的枠組にラトゥールの研究の理論的枠組を結び付けて、フーコー派の会計研究の刷新を図る会計研究も含まれる。このためフーコー派の会計研究には、フーコーの研究の理論的枠組とラトゥールの研究の理論的枠組の双方を利用した当該会計研究が含まれる。

フーコー派の会計研究の主導的研究者は、学際的・批判的会計研究の開拓者であるホップウッドと社会学者の経歴を持つミラーである。特にミラーは、共同研究者であるローズやオレアリィと共に複数のフーコー派の社会学的研究またはフーコー派の会計研究を発表してきており、フーコーを最も多く引用する会計研究者であり、その先駆者である。またミラーは、フーコーの後期の研究である統治性の研究を拡張・発展させる最も重要な研究者であり、フーコーの統治性の研究にラトゥールの研究を結びつける形でフーコー派の研究またはフーコー派の会計研究の刷新を行う研究者でもある。

第3部の研究目的は3つある。第1は、フーコー派の会計研究に分類される会計研究、同会計研究を検討した先行の会計研究、及びフーコーまたはフーコー派の研究を検討した先行の研究、を識別することである。第2は、フーコー派の会計研究が、どんな特徴を持つのか、より具体的には、どんな理論的枠組にどの程度依拠しているのか、同理論的枠組と異なる理論的基礎や経験的基礎等にどの程度依拠しているのか、を示し、フーコー派の会計研究には、どのような問題点があるのか、その問題点を克服する方法はあるのか、を示すことである。第3は、フーコーの研究またはフーコーの研究を発展させるフーコー派の研究が、どんな特徴を持つのか、を示し、どのような問題点があるのか、その問題点を克服する方法はあるのか、を示すことである。

これらの3つの研究目的を達成するために、第3部は2つの章(第6-7章)に分割している。第1の研究目的、第2の研究目的の中の第1世代のフーコー派の会計研究に関わる研究目的、第3の研究目的の中のフーコーの研究全体に関わる研究目的は第6章で扱う。第2の研究目的の中の第2世代のフーコー派の会計研究に関わる研究目的、第3の研究目的の中のフーコーの統治性の研究とフーコー派の研究に関わる研究目的は第7章で扱う。

第1の研究目的のために検討したフーコー派の会計研究に関する文献レビューでは、アームストロング(1994)の22点、それに追加しているネイピア(2006)の14点、メニケン及びミラー(2012)の15点、がフーコー派の会計研究として識別された。これらの複数の文献レビューは、合計約50点のフーコー派の会計研究を識別した。

第2及び第3の研究目的のために、アームストロング(1994, 2006, 2015)の検討を中心にしたのは、同研究が、フーコー派の第1世代の会計研究から第2世代の会計研究までを検討対象にした最も包括的で詳細な文献レビューであるからである。ティンカー(2005)は、2005年現在までに発表されてきたフーコー派の会計研究批判とフーコー派の研究批判を総括的に取り上げて、その内容を整理している。第3部は、このティンカー(2005)と類似する作業を2019年現在の時点で行うこととし、アームストロングの一連の研究を中心に検討を行っている。

フーコーの著作活動または研究活動は、1950年代から1980年代までの約30年間に及んでいるが、その主要な著作の刊行時期に基づいて、3つの時期(前期・中期・後期)に分割

することができる。前期は1969年原著刊行(1977年英訳刊行)の『知の考古学』までの時期で、考古学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動の時期である。中期は1975年原著刊行(1974年英訳刊行)の『監獄の誕生』までの時期で、系譜学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動を行うようになり、規律訓練権力及びその他の権力に焦点をあてた研究に取り組んだ時期である。後期は1976年原著刊行(1979年英語訳刊行)の『性の歴史I』から彼が死去する1984年までであり、規律訓練権力と異なる生政治権力または統治の研究に関心を移行した時期である。

『監獄の誕生』の問題点は少なくとも2点ある。第1は、ある歴史的形態または社会的形態を全体化する解釈(規律訓練権力は、監獄に留まらず、学校、工場及びその他の社会的制度・施設へ拡張し、規律訓練型の社会を構成する)を行っていることである。第2は、人間諸科学を規律訓練の体制(規律訓練権力の行使を可能にする母体)の内部に特徴づけたため、それと異なる利害関心を持つ人間諸科学を識別せず、解釈のための人間諸科学や解放のための人間諸科学の存在を無視していることである。

1966年原著刊行(1970年英訳刊行)の『言葉と物』までの著作において、フーコーの考古学は、歴史的に条件付けられたあらゆる思考が歴史的にアプリアリな認識の構造(エピステーメー)を持ち、それが経験一般を可能にすると考えていた。考古学は歴史の文書からそのエピステーメーを掘り起こす作業であった。新たな考古学の取り組みに相当する『知の考古学』において、研究対象となったのは言説それ自体の集合と言説を存在させる秩序である。言説に先立って存在する認識の条件を明らかにするために言説を分析するのではない。新たな考古学では、言説の集合によって形付けられ、新たな言説の発生を可能にする「言說的編成」の規則を明らかにする。言説の起源としての主体は排除されることになる。

『知の考古学』または考古学の問題点は2点にある。第1に、言説または言說的編成の統一体が対象を構築すると考えるフーコーは、方法論的には反実在論者であり、かつ反人間主義者である。第2に、フーコーの考古学的方法の中心にはある循環性が存在する。これは、言説の実践[言說的実践]が、「言說的編成」の規則によって構成されるという観念による。

その後フーコーは、『言語表現の秩序』以降の著作から、当該言説にはその外部から働きかける手続きまたは力があるようになる。フーコーは、ある言説が真とされるのはそれが客観的・普遍的に真であるからではなく、「真理への意志」が働いた結果であると考えた。この「真理への意志」は、その後権力という用語で表現されるようになり、その権力を識別する言説分析が系譜学という用語で表現されるようになる。

フーコーの歴史の方法の重点が考古学から系譜学へ移行した場合の最も大きい変化は、言説の自律性が放棄され、言説の生産に関して言説の外部から働きかける手続きまたは力があることを明言したことにある。フーコーの系譜学の特徴は3つある。第1は、歴史における起源と因果性・必然性という想定拒否である。第2は、伝統的真理概念の否定と解釈主義の採用である。第3は、歴史学の記述すべき対象の変更である。系譜学は、「言說的編成」という統一体が現れる過程に関心を持つ考古学と異なり、伝統的な歴史的研究方法にかなり近い。しかし、系譜学の方法の焦点は、伝統的な歴史研究方法と異なって、言説の背後にある特定の出来事もしくは制度にあてられるというよりも、言説自体にあてられる。

系譜学の問題点は少なくとも5点ある。第1に、系譜学を採用するフーコーは、考古学を採用するフーコーと同様に素朴な実証主義者であり、反実在論者で、反人間主義者である。第2に、言説の真理をもたらすのは権力であり、権力を支えるのは言説であるという循環性、または権力と知の相互依存性が、彼の経験的研究に不幸な結果をもたらす。第3に、フーコーの系譜学的な歴史記述は、解釈学的な問題構成や歴史を理解する主体の自己省察を排除した結果、意図せざる「現在中心主義」に陥る。第4に、フーコーの系譜学は、自らの歴史記述について真理請求を掲げないため、真理を巡るゲームと権力の関係を暴き出す彼の系譜学が他ならぬ権力関係の産物になりうる。第5に、言説の真理もしくは虚偽に対する系譜学の禁欲主義的立場は、批判を行ういかなる権利も無効にする。

フーコーは、考古学を重点的に利用した『知の考古学』までの研究においても、また系譜学を重点的に利用した『監獄の誕生』以降の研究においても、主体が言説または権力・知の言説により構成されるという主張を繰り返している。この主体化に対する関心は、系譜学を重点的に利用した統治性研究においても継続されている。この関心は、フーコー派の会計研究にも共有されているが、会計研究の場合には、フーコーが実際に主張したこと以上のことをフーコーから読み込む傾向がある。

フーコーは、『知の考古学』の中で、主体とは一定の秩序を持つ知の統一体によって生み出される(主体化される)もので、人間の能力に依存しないものであることを宣言した。『監獄の誕生』では、人間が人間諸科学を含む規律訓練の体制によって構成されるとみなす。人間行動の監視・矯正を可能にする規律訓練の体制の中で人間諸科学が利用される。規律訓練権力または人間諸科学を含む規律訓練の体制が主体性に影響を及ぼしうるとしても、その影響は単純に仮定されるよりも経験的に証明されるべき問題である。

しかし第1世代のフーコー派の会計研究は、会計を人間諸科学として扱い規律訓練の体制の内部に位置付け、規律訓練権力が主体を形成するという点を確証・証明するためにフーコーの主張等を引用するという方法を採用した。また第2世代のフーコー派の会計研究も、統治による主体化を経験的に証明していない。会計研究が、フーコーの統治性研究に従う場合、統治の形態が短期間で変化する理由を説明できず、それが小規模の範囲で変化する理由も説明できない。フーコーにとって、統治は自由主義の統治または新自由主義の統治のように、長期的で大規模な統治である。そこでフーコー派は、短期間または小規模で統治が変化する理由を示すため、またはフーコーの統治を細分化して説明するため、統治のプログラムとテクノロジーという概念を提唱する。この場合にその説明から人間の主体的能力や国家等を外す。

第1世代のフーコー派の会計研究は、会計を規律訓練の技術及び実践と結びつく権力・知の一形式として扱い、規律訓練の体制の内部に位置付け、規律訓練権力が生み出される母体の一部とみなす。こうしたフーコー派の会計研究には、少なくとも2つの問題点がある。第1に、会計システムは、規律訓練の技術及び実践に固有の継続的な行動の監視に代わる代替案として生成してきており、双方は同一視できない。第2に、会計システムは、継続的で包括的な可視性のシステムまたは監視のシステムを構成できず、対象の動作と状況の双方に関する情報が入手できないため、会計と個人の行動の詳細の形成に関与する規律訓練の技術及び実践は同一視できない。

フーコーは、規律訓練権力に対する抵抗可能性、権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性

(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を追求せず、そこでの権力の目的を重視せず、代わりに「戦略」という観念の下に規律訓練権力または規律訓練の体制が凝集していくという主張を選んだ。したがって権力・知の諸形式も矛盾なく凝集していく。現在までのところ、フーコー派の会計研究では、一部の研究を除く限り、規律訓練権力に対する抵抗可能性、権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を分析する試みを行って来っていない。

規律訓練という概念を会計の変化という比較的小規模の現象に適用する場合には明らかに問題がある。会計システムを凝集していく規律訓練の諸体制の内部にあるものとみなせば、会計システムを変化させる原因が、会計システムの内部にあってはならない。

会計の変化の原因を規律訓練の諸体制の外部に求め、会計の変化に関する理解を前進させる例もある。しかし同例は別の問題点を抱える。会計の変化を利害概念によって説明する例があるが、主体に働きかける規律訓練の諸体制、規律訓練権力等の概念と利害の概念を同時に利用することはできない。翻訳の社会学(規範的基準または目的・理念を示す言説の内部で、または個人または集団の利害を示す言説の内部で、特定の会計の技術が問題にされ、この問題解決として新たな会計の技術が生み出される)の利用により、会計の変化を説明できるが、その動因の歴史的証拠を集めるという実際的問題の検討が必要である。管理及び会計の変化の原因を、教育の様式・学習の様式の変化に求める研究もあるが、教育の様式・学習の様式の変化は、規律訓練の諸体制の外部と考えられうるのかどうかの検討が必要である。

フーコーは、抵抗に関する適切な理論を欠いていたので、フーコー派の会計研究は抵抗を無視するか、抵抗を別の理論的枠組の中で分析するか、いずれかを選択しなければならない。もし後者を選択した場合には、抵抗の理論化はフーコーの規律訓練権力の説明と整合しないという問題が生じる。規律訓練権力に抵抗することは、言説による主体性の構成以前において自律的な主体性の存在を仮定している。しかし、この自律的な主体性の概念は、フーコーの反人間主義と整合しない。フーコーの理論的枠組と整合した抵抗の説明を提供している研究もあるが、それは近代以前のものに抵抗の原因を求める方法である。フーコー派の会計研究者は、彼らの経験的発見(規律訓練権力に対する抵抗)をフーコーの理論的枠組を修正するために利用することには遠慮がちであった。

フーコー派の会計研究は、権力を非物質化するフーコーの立場を採用することにより、物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁や物理的暴力を無視する。抵抗が生じる場合、規律訓練の体制の内部にある規律訓練の技術及び実践等だけでは、個人を主体化する条件が不十分であり、物質的・経済的制裁や物理的暴力を必要とする。大部分の施設・制度は、フーコーのいう規律訓練の体制とかなり異なるが、その大部分の施設・制度が、会計システムの通常の現場である。

[注]

(1) シャペロ及びベイカーは、グーグルスカラーを利用して、39人のフランスの学際的領域の知識人が、12種類の会計研究のジャーナルに掲載された論文の「論文要旨」、キーワード、「タイトル」の中にどの程度示されているかを、2009年7月中に調査している(各会計ジャーナルの調査対象期間は創刊時から2009年中旬まで)。同調査結果によると、フ

ランスの学際的領域の知識人が引用・掲示された合計件数は1300件を超えているが、その件数をジャーナル別に見た場合、上位3誌はCPA(Critical Perspectives on Accounting)(501件)、AAAJ(Accounting, Auditing and Accountability of Journal)(364件)、AOS(Accounting, Organizations and Society)(190件)である。またその件数を知識人別に見た場合、上位3人は、フーコー(372件)、ラトゥール(185件)、ブルデュー(122件)である(Chiapello and Baker, 2011, p. 144; 新谷, 2013, pp. 118-119)。

またシャペロ及びベイカーは、5種類の会計研究のジャーナル、AOS、AAAJ、CPA、MAR(Management Accounting Research)、EAR(European Accounting Review)に掲載された論文の「論文要旨」の区分において、6人のフランスの学際的領域の知識人であるフーコー、ラトゥール、ブルデュー、バルト(R. Barth)、デリダ(J. Derrida)、ボードリヤール(J. Baudrillard)が、どの程度引用されているかを調査している。同調査結果によると、この知識人が引用されている合計件数は81件であるが、その件数を知識人別に見た場合、上位3人は、フーコー(36件)、ラトゥール(15件)、ブルデュー(17件)である。同様に、上記5誌の「参考文献一覧」の区分において、上記6人のフランスの学際的領域の知識人がどの程度掲示されているかを調査している。同調査結果によると、この知識人の著作が掲示されている合計件数は842件であるが、その件数を知識人別に見た場合、上位3人は、フーコー(363件)、ラトゥール(187件)、ブルデュー(123件)である(Chiapello and Baker, 2011, pp. 145, 149; 新谷, 2013, pp. 118-119)。

(2) ジェンドロン及びベイカーは、AOSに掲載された論文の「要旨」及び「本文」の読解・検討を行い、公式的仮説や定量的分析が欠如した一方の論文を、社会学的・組織論的会計研究(=学際的・批判的会計研究)と分類し、他方のそれ以外の論文を行動科学的・実証的会計に分類している(Gendron and Baker, 2005, p. 528)。彼らは、1976-2003年の期間にAOSに掲載された400点以上の学際的・批判的会計研究の論文の「参考文献一覧」において、6人の社会学者であるフーコー、デュルケム(E. Durkheim)、マルクス(K. Marx)、ウェーバー(M. Weber)、ギデンス(A. Giddens)、ハーバーマス(J. Habermas)の著作を1件以上掲示する論文の割合を調査している。調査結果によると、1986-2003年の18年間のうちの16年間の掲示割合を見た場合、フーコーの著作は毎年単独首位か他の社会学者と同率首位という高い割合を示している(ibid., pp. 530-531; 新谷, 2013, p. 116)。

(3) ラトゥール派の会計研究に関する文献レビューから、ラトゥール派の会計研究に分類できる研究の点数を合計すると50点を超えている。オコンネル他(2009)は、1991年から2007年までに発表されてきているラトゥール派の会計研究を15点識別している。オコンネル他(2009)は13点と述べているが、著者の単純計算では15点である。オコンネル他(2014)は、オコンネル他(2009)で識別していないラトゥール派の会計研究を少なくとも4点追加で識別している。ユステセン及びモーリットセン(2011)は、1990年から2009年までの間に発表されてきているラトゥール派の会計研究を少なくとも32点以上識別しており、そのうちオコンネル他(2009, 2014)が識別したラトゥール派の会計研究以外の会計研究は19点であるため、23点が追加の識別となる。ロブソン及びボタウシ(2018)は、1990年から2015年までの間に発表されてきているラトゥール派の会計研究等を識別し、オコンネル他(2009, 2014)及びユステセン及びモーリットセン(2011)で識別していないラトゥール派の会計研究を、少なくとも15点識別している。以上の4点の文献レビューに基づ

くと、ラトゥール派の会計研究は合計 57 点に及んでいる。

(4)『言葉と物』によれば、16 世紀のルネサンス期のエピステーメーは「類似」である。世界に存在する諸物は、類似性に基づいて理解された(中山, 1996, p. 78)。言葉は世界に存在する諸物と一致し、世界の一部を構成した(柳内, 2001, p. 13)。世界は類似関係が読み取られる記号に満ちている。深い学識も魔術も区別なく、その世界を解釈するものとして共有していた(桜井, 1996, p. 154)。

17 世紀中期から 18 世紀後期の古典主義期のエピステーメーは「表象」である。世界は目に見える形で知覚したり想像したりできる表象によって理解され、世界の諸物は諸要素に分解され、比較を通じて同一性と差異性によって理解された。記号はそれが指し示す諸物を直接表象する透明性・中立性を持つものとみなされた。学問・知識の一般的構造は、表象の体系を構築する記号に基づき、諸物をその諸性質の間に存在する同一性と差異性に応じて表へ順次配置していく形態を採る(ガッティング, 成定他訳, 1992, pp. 223, 229, 236)。

学問・知識の 3 分野である博物学、富の分析及び一般文法は、いずれも対象物の諸要素に関する人間の表象を記号によって分析するものである。博物学は、事物や生物に関する人間の表象に共通した諸要素を発見し、そこから記号を定め最後に名前を与えた(バーナウアー, 中山訳, 1994, p. 239)。富の分析では、欲望の対象物である財の獲得、財の交換において、貨幣が価値を持つのはそれが獲得する財の価値を表象しているからであると考えられた(同上書, p. 259)。一般文法では、あらゆるものを観念や記号を介して表象し、あらゆるものに名前を与えることを言語の任務とした(同上書, p. 240)。

19 世紀から 20 世紀の近代期のエピステーメーは、数学的知識、哲学、経験的諸科学(生物学、経済学及び文献学)から構成される。このエピステーメーは「人間」の誕生をもたらすエピステーメーであるが、「人間」の抹消を導く人間諸科学をもたらすエピステーメーでもある。18 世紀の「表象」のエピステーメーが崩壊し、表象自体よりも深い背後の世界が出現する。近代のエピステーメーの哲学及び経験的諸科学と結びついて生まれたのは、生き、生産・労働し、言語を話す特別な存在としての人間であり、世界によって作り出される客体であると同時にその世界に存在するすべてを構成する主体である人間である。この「人間」の誕生が人間諸科学を形成する基礎である。フーコーによれば、人間の認識を制約する限定が人間の認識の「可能性の条件」であるというカントの考えを、生き、生産・労働し、言語を話す人間の領域に適用して人間諸科学が生まれる。経験的諸科学の客体としての人間は、人間の生命、生産・労働、言語によって限定されたものとして現れるが、人間自らが一員である客体の世界を構成可能にするのは、その有限性・限定性による(ガッティング, 成定他訳, 1992, pp. 304, 319)。

博物学の後に現れる生物学は、生命の維持・再生に働く機能や組織が表象の分析に還元できないことを示した。器官同士の機能的連携、環境と器官の機能的連携が発見され、環境に応じた器官のあり方の変化が認識されて進化という概念が生まれ、新しい種類の動植物の進化の主体として生命という概念が生まれた(貫, 2007, p. 62)。富の分析の後に現れる経済学は、労働という活動が表象の分析に還元できないことを示した。労働が、生産された財、欲求する財の等価性、財の交換の基礎にあること、労働が人間の肉体を消耗させ、財の稀少性を一時的に克服し、死に打ち勝つこと、を認識した(中山, 2010, p. 245)。一般文法の後に現れる文献学は、世界の言語の比較分析、語尾の変化の分析を通じて、名詞の優

位または表象の空間の優位を崩壊させた。特に動詞における語幹と語尾の変化活用について、明確な法則性または構造があることが発見された。恒常的に持続するのは名詞ではなく動詞であるため、言語は事物の表象ではなく人間の意志と欲望を表現する(同上書, pp. 249-250)。

フーコーは生物学、経済学及び文献学の経験的諸科学に対応させて3つの人間諸科学を識別している。生物学と結びつく心理学、経済学と結びつく社会学、文献学と結びつく文学及び神話の研究である。これらの人間諸科学はそれぞれが結びつく経験的諸科学から対概念のモデル(機能と規格、対立と規則、及び意味と体系)を採り入れている。心理学は生物学から機能と規格というモデルを採り入れる。人間は機能を持つ存在であり、生存し続けるために機能の「可能性の条件」である規格を持つことのできる知的存在である。社会学は経済学から対立と規則というモデルを採り入れる。人間は欲求を持ち、他の人間と絶えず対立する存在であるが、社会的な行動のために規則を設けてその対立を制御する存在である。文学及び神話の研究は意味と体系というモデルを採り入れる。人間は意味を持つ存在であり、人間の行動は整合性を持つ意味を示すため記号体系として研究できる(バーナウアー, 中山訳, 1992, p. 150)。

これらのモデルの全てが、人間諸科学の全てにおいて働きを持つ。これらのモデルは、複合的な人間諸科学の際限のない増殖の理解を容易にする(ガッティング, 成定他訳, 1992, pp. 321-321)。またこれらのモデルは人間諸科学の歴史の理解を容易にする。人間諸科学は、生物学モデルに支配された時代から、経済学モデルに支配された時代、文献学モデルに支配された時代へと変化する。また人間諸科学は一方の対概念(機能、対立、及び意味)に導かれる時代から他方の対概念(規格、規則、及び体系)に導かれる時代へ変化する(バーナウアー, 中山訳, 1992, p. 151)。

人間諸科学は必然的に無意識の研究(機能の「可能性の条件」となる規格、無意識な規則、意味に先立つ体系)として定義できる。しかし、フーコーがこの結論を導き出したのは、上記の心理学、社会学、文学及び神話の研究についてではなく対抗科学と呼ぶ精神分析、文化人類学、構造主義の言語学という人間諸科学についてである。精神分析学は人間の限界を構成する無意識の領域を探求し、文化人類学は1つの社会の無意識な構造に焦点をあて、構造主義的な言語学は言語活動の構造に焦点をあて、文化人類学と精神分析の双方に形式的なモデルを提供する。『言葉と物』は、「人間」が誕生する近代のエピステーメーの論理的帰結として、「人間」が言語に置き換えられ、「人間」が抹消されることを明らかにしている。『言葉と物』の結びの文では、「人間」は「波打ち際の砂の上に書かれた顔のように」抹消される時を迎える、となっている(同上書, pp. 152-153)。

第7章 統治または他者の「行動の導き」と会計研究

第1節 統治性の研究

第1項 フーコーの統治性の研究

第7章では、フーコーの統治性の研究またはフーコー派によるその発展的研究を検討し、それを踏まえて、第2世代のフーコー派の会計研究である統治または他者の「行動の導き」を理論的枠組とする会計研究を検討する。ただし、同会計研究には、フーコーの統治性の研究のみを理論的枠組とする会計研究だけでなく、フーコーの統治性の研究とラトウールの研究の双方を理論的枠組とする会計研究も含まれている。

統治性の研究は、フーコーが1970年前後から始めた権力の系譜学的分析と呼ばれる歴史研究の中で行われてきたものである(近藤, 2011, pp. 171-186)。彼は、1975-1976年のコレージュ・ド・フランスの講義(『社会は防衛しなければならない』)の最終回と1976年原著刊行の『性の歴史1巻』(Foucault, 1979b)において、17-18世紀の間に配置される規律訓練権力とは異なる生政治権力が18世紀後半に現れてくることを明らかにした。

この生政治権力は、人間の生(生命・生活)を人口または住民等の集団的レベルで管理し、増大・増殖させ、その生に対して包括的な調整を行う権力である。統計的計算等を利用することにより、人口に固有の規則性、人口に影響を及ぼす条件を発見できるため、国民の生を考慮して規則性に即した介入が可能になる。例えば、出生率、生産性、死亡率を把握することが可能になり、一定の出生率や生産性に上げるための調整や一定の死亡率に下げするための調整が可能になる。国民の生命を救い、国民生活を向上させるために、国民が管理される対象となる(永吉, 2011, pp. 96-97)。

ところでフーコーは、1975-1976年のコレージュ・ド・フランスの講義の最終回において、17世紀以前の社会と18世紀以降の社会において、戦争に係わる政治的権力のあり方が変化したことを述べ、17世紀以前の君主権力と18世紀以降の生政治権力を対照的に説明している。君主権力は、君主という頂点から行使される権力であり、臣下の生命(及び生産物、財産、労働等)を掌握し、場合によってはそれを抹殺する特権という形で行使される「殺す」権力である。生政治権力は、頂点や中心が設定されなくとも、人間の生(生命・生活)を管理し、増大・増殖させ、その生に対して包括的な調整を行う「生かす」権力である(久保, 2011, p. 51)。フーコーによれば、18世紀以降の戦争は君主の名においてなされるのではなく、国民全体の生存の名においてなされるのである。しかし彼は、1976年原著刊行の『性の歴史1巻』の中で、君主権力の「殺す」権力に対立する権力である「生かす」権力について、生政治権力と規律訓練権力を包括する権力としての生権力であると説明している(久保, 2011, p. 51)。

その後フーコーは、この生政治権力に焦点を絞って議論を行うようになり、この際にご利用された概念が統治性である(永吉, 2011, pp. 96-97)。権力は統治という用語で表現されるようになる。統治性の研究は、生政治権力の観点から考察した国家的規模の研究であり、1977-1978年の講義(『安全・領土・人口』)と1978-1979年の講義(『生政治の誕生』)で展開されたが、著作として結実することはなかった研究である。

1977-1978年の講義において、フーコーは、16世紀中期から18世紀末期までに現れた統治のテクノロジーの議論に注目し、当該テクノロジーを枠づける政治理性の議論、すなわち国家理性論から自由主義の政治経済学までに至る議論を検討している。16世紀に現れる国家理性論は、従来の国家統治に関する理論と大きく異なる。従来の国家統治の理論は統治の対象から隔絶された外部の規範に基づく支配を論じてきたが、国家理性論(国家に固有の理性または自然原理の探求)は国家統治の基礎を国家以外の外部に求めず、住民や領土の固有の性質に求め、それを手掛かりに人口管理・生産及び流通の管理・貿易及び軍備の管理等を進めることで国家の豊かさを追求することを試みる(米谷, 1996, pp. 80-87)。

18世紀に現れる自由主義も、国家理性論と同様に国家の発展と住民・個人の幸福の増進の結合を前提として国家の富裕化を目標とする。しかし自由主義は、国家理性論及びポリス(国力を増大させる諸手段の総体)による厳しい規律訓練権力の行使が、国家と区別される人口、社会、経済領域(市民社会)の自律性を損なう統治の過剰であることを強く批判する。そして自由主義は、統治しないことで統治するために、人やものの動きの自由を保証し、国家を前提としない市場の自然性、人口に内在する自然性、市民社会の絆の自然性等を根拠に統治を行う。市場や人口等の固有の規則性、それらに影響を及ぼす条件を発見し、国家の富裕化を考慮して規則性に即した介入を行う(同上論文, pp. 87-94)。

彼は、16世紀中期から18世紀末期までに現れた国家統治または個々人の統治の考えが、西洋の政治的思考の始源に位置する古代ギリシャにも古代ローマにも存在しないことを指摘した上で、その考えの始源をキリスト教以前の東方で生まれ、旧約聖書に現れる牧人＝司祭型権力と呼ぶものに求める。この権力は民衆の生を導く王や神の姿を羊と羊飼いに見立てた権力形式である。この権力は宗教的真理との関係において、多様な手続き、テクニック、戦術からなる諸制度を通して人間を主体化する。この権力は、古代ギリシャ以来の集権化する国家の全体的統治に係わる法的権力ではなく、ユダヤ・キリスト教に由来する個々人の生への個別的統治に係わる権力である(米谷, 1993, p. 68)。統治における人間の主体化は、その対象となる者の行動を導くことを通じて行われる。統治は、他者の不確定な行動の領域を構造化することである(米谷, 1994, pp. 10-11)。

統治または他者の「行動の導き」は、既存の秩序と異なるだけでなく、それに対抗する主体または行動を生み出すことがあり、別の方法で導かれないという運動が起こる。この対抗的な他者の「行動の導き」の議論は、宗教戦争を発端として15-16世紀に生じた人間の宗教的な統治から政治的統治への移行を説明する。宗教改革や宗教戦争等を通じてキリスト教界の権威が失墜する対抗的な他者の「行動の導き」を契機に、17世紀末から18世紀初頭の時期以降、牧人＝司祭型権力の機能の多くが、統治の行使に引き継がれ、別の方法で導かれないという運動が、宗教的制度よりも政治的制度の方で多く起こるようになる。ここに牧人＝司祭型権力の構造を引き継いだ国家による統治が始まる(阿部, 2016, p. 93)。

なおフーコーは、1978-1979年の講義において、新自由主義の前史としてのドイツの自由主義(オールド学派)とアメリカの新自由主義(シカゴ学派)の議論を検討している。新自由主義は、国家の法的介入を通じて、市場の論理を狭義の経済領域を超えて、社会のあらゆる領域に押し広げ、社会全体で市場競争が可能になるように統治する。したがって新自由主義はホモ・エコノミクスという概念を練り直し、それを経済的行為者だけでなく社会的行為者一般に当てはめる試みである(久保, 2011, p. 52)。

キア(1999)は、上記の統治性の研究の中に、それ以前の権力に関する研究と類似する特質を2点識別している。第1に、フーコーは、主権(国家の権力または国の政治を最終決定する権力)と統治を区別し、主権を国家及び法律に関連させ、国家/主権/法律を前近代的形態の権力とみなし、統治を近代的形態の権力とみなしている。君主制と主権及び国家を同一視する彼は、政治理論または権力の研究の中で、「国王の首を切り取る」。つまり彼は、政治理論または権力の研究から、主権・国家と君主制を立ち退かせ、それに由来する抑止・抑圧の権力概念を退かせる(Keer, 1999, pp. 179, 186)。

主権・国家と統治を区別することは、国家の内部にある国家理性論または重商主義と国家から自由な自由主義または政治経済学とを区別することでもあり、権利の主体とそれ自体の法則を持つ人口及び利害の主体とを区別することでもある(ibid., p. 187)。

統治の問題は、国家/主権/法律の外側にある。統治の対象は抽象的な個人・人口であり、自由主義の政治経済学は、市場の自由という観点から統治を合理化する原理を見つける。自由主義は、市場の不自由を認識せず、自由のイデオロギーを通じて市場の再生産を求める。フーコーの統治の概念化は、市場を「国王」に位置付け、市場を問題にしない。フーコーのいう統治は、制度、手続き、分析及び省察からなる総体であり、複雑な権力の行使を可能にする計算及び方法である。この概念化からマルクス派の国家論の批判を行う。彼によれば、マルクス派の国家論は国家を本質とみなすが、統治性の研究は国家の性質や機能を問題にしない。統治性の分析の中心は、国家ではなく国家の内部または外部で行われる統治化である(ibid., pp. 188-189)。

第2に、フーコーは、権力を社会的主体にも社会的決定にも帰属させずに、権力が社会的主体を構成するもの(主体化するもの)または個々人が権力の効果によるものとみなし、権力が個々人を社会的に再生産するメカニズムとみなす。権力が個々人または社会を構成する主体であり、個々人または社会は権力によって構成される客体である。封建制社会では権力が偶然的で抑止・抑圧の役割を持ったが、近代社会では権力が産出・促進の役割を持ち、漸進的に洗練・拡充されていく過程にある。真理または専門知識に基づく権力が、闘争と抵抗をなくし、トップダウンとなる(ibid., pp. 178-179, 182-183)。

第2項 フーコー派の統治性の研究

フーコーの統治性の研究を拡張・発展させる重要な研究、またはフーコー派の会計研究の主要な理論的枠組を開発した重要な研究として、ローズ及びミラー(Rose and Miller, 1992)を挙げることができる。既述のように、ラトゥールの研究を組み込んでフーコーの統治性の研究を発展させたミラー及びローズ(Miller and Rose, 1989)は、フーコーの統治の概念を細分化・小規模化した操作的な概念として、統治のプログラムと統治のテクノロジーという概念を導入した。彼らにとって、統治または他者の「行動の導き」は、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すだけでなく、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための統治のプログラムとテクノロジーも指している。

フーコーの統治性の研究に従う場合、統治の形態が短期間で変化する理由を説明できず、それが小規模の範囲で変化する理由も説明できない。フーコーにとって、統治は自由主義の統治または新自由主義の統治のように、長期的で大規模な統治である。フーコー派の研

究者は、短期間または小規模で統治が変化する理由を示すため、またはフーコーの統治を細分化して説明するため、統治のプログラムとテクノロジーという概念を提唱する (Armstrong, 1994, p. 43)。

ローズ及びミラー(1992)では、①政治社会学(支配または統治を扱う社会学)は、国家に焦点をあてるべきではなく統治に焦点をあてるべきこと、②この統治は政治的理性または統治のプログラム(統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範)と統治のテクノロジー(統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズム)の結合体であること、③統治の過程は、政治的権威筋がその目標に従って、個人または集団の自律的行動を導くものであるが、知識人と専門家に大きく依存するものであり、失敗の過程の連続であること、④「問題化」の過程には、既存の実践が正されるべき問題とみなされる過程だけでなく、問題を解決する過程も含まれること、問題を解決するまでの過程では、目標及び理想とその手段(プログラムとテクノロジー)が利用されだけでなく、専門的・技術的職業人の技術や知識も利用されること、⑤政治権力は統治者、国家にはなく、政治的権威筋が作り上げるネットワークにあること、⑥個人または集団は一定の自由を通じて政治的権威筋の導くネットワークによって主体化され統治されること、⑦結果として政治権力は国家を超えていること、特に近代の自由主義に特徴的な統治の様式は、「距離を置いた行動(Action at Distance)」であること、⑧「距離を置いた行動」は、多くの局所の状況及び活動を「計算の中心点(Centres of Culculation)」(離れたところにある場所、過程、実体及び活動に関する情報を蓄積する場)へ報告することを可能にする「刻印または書き込み(Inscription)」に依存すること、⑨「距離を置いた行動」は、政治的権威筋が自分達の目的を満たすために、他の個人や集団に働きかけ政治的権威筋の目的を他の個人や集団の目的に合うように翻訳しながら後者をネットワークの中に取り込む「巻き込み(Enrolment)」に依存すること、を主張している (Curtis, 1995, pp. 575-576)。

ここで言う「距離を置いた行動」、「計算の中心点」、「ネットワーク」等はラトウールが利用する概念である。ローズ及びミラー(1992)は、フーコーの統治性の研究にラトウール等のANTの研究を結び付けているが、双方の研究の間には類似点がある。類似点の存在は、ANTの研究がフーコーの研究の一部を組み込んでいることによる。

ANTの基本的立場は、世界の事物や出来事、知識といったものを、単純な因果関係で説明せず、様々な異種混交のアクターの間で成立するネットワーク(アクター・ネットワーク)の効果から説明する。人間的要素と非人間的要素の異質な諸要素の偶然的な一時的結合は、ANTではネットワークと表現され、フーコーでは「装置」や「問題化」と表現される (Mennicken and Miller, 2012, pp. 10, 12)。

ANTとフーコーは、世界の事物や出来事の原因を単一の原因に求めずに(反本質主義)、その責任をネットワーク全体に帰属させ(足立, 2001, p. 15)、学問・専門知識の言説と専門技術を重視する(牧野, 2017, p. 49)。双方は制度や構造に焦点をあてず(後述の「行為主体と構造の取扱い」参照)、流動的で不安定なネットワークに焦点をあてる。ただし、ネットワークに含めるアクターの範囲(後述の「アクターの包摂と排除」参照)を決定する場合の基準や過程は明らかではないため、恣意的に行われる可能性がある (O' Connell et al., 2009, p. 16)。双方は、ネットワークの重要な要素として学問(真理)を含め、政治を戦争用語で説明するマキャベリ(N. Machiavelli)と同様に、学問または知の構築を戦争として

描く(金森, 2000, p. 178)。

ローズ及びミラー(1992)は、政治の理性的な部分に焦点をあて、实在論者の社会学を否定する。彼らは、権力を政治の理性的な部分から説明し、政治の非理性、搾取と支配の非理性を無視する。また存在する組織・集団の因果関係、イデオロギー、イデオロギーの基礎にある利害を無視する。さらに政治的権威筋が導く政治は協力的で同意的なプロセスと説明する。彼らは、政治が言説・言語を通じて行われ、表象するその言語が透明であること、その言語が介入の役割も果たすこと、関心を持つ(Curtis, 1995, pp. 577-578)。

ローズ及びミラー(1992)は、国家を政治権力の中心とする見方を否定し、国家または国家権力について2つの代替的見方を提示する。一方の見方は、国家を、制度、装置、組織間のネットワークみなす見方である。他方は国家を言説が構成した対象とみなす見方である (ibid., p. 578)。

ローズ及びミラー(1992)のいう自由主義の統治では、政治の外部、国家を超えた領域に位置付けられる民間(社会・市民社会)がその自律性を維持しながらその内部を管理してその主体化を進め、国家は民間(社会・市民社会)を直接規制せず政治的権威筋のネットワークに依存する。しかし、彼らの見解と異なり、フーコーのいう自由主義の統治では、国家が民間(社会・市民社会)に直接介入するため、国家自体の果たす役割が認識されている (ibid., pp. 580-581)。

ローズ及びミラー(1992)は、人間の主体的行為(Agency)を否定し、政治的理性または統治のプログラム及びテクノロジーにより、政治的権威筋が作り出すネットワークにより、人間が主体化され権力が行使されると考える。彼らは实在論に戻ることを回避して、政治的権威筋を特定せず、その基礎も明示しない。彼らは、政治的権威筋を特定せず、無限定の一覧表を作成している。人間の主体的行為に依存せず、人間を主体化する観念論的説明に依存する (ibid., pp. 581-582)。

ローズ及びミラー(1992)は、ラトゥールの「距離を置いた行動」という概念を利用するが、彼の分析の重要部分を削除している。ラトゥールは知識資源が重要な政治的権威筋になると考えているが、それと正反対の暴力等も政治的権威筋になりうると認識している。またラトゥールは専門知識の刷新を特定の社会的闘争に基礎づけて理解する。しかし、ローズ及びミラー(1992)は、暴力等を認識せず、専門知識を考案した状況を調べない (ibid., p. 585)。

フーコーやローズ及びミラー(1992)等の統治の概念はトップダウンの権力概念である。その説明から人間の主体的行為や国家等を外し、統治のプログラム及びテクノロジーにその説明を依存するからである (ibid., pp. 586-587)。ローズとミラーの理論は、権力による個人の社会的再生産の理論である。例えば、ローズ(1996)は、新自由主義を、福祉依存型文化の解体、産出・促進する市民、市場の維持・自由の肯定、企業家的主体の市場行動・自己実現、等から説明して、政治的権威筋による権力行使の方法を示す。この理論は、市場の不自由等を取り上げずに批判や矛盾を削除するものである。一枚岩的な権力概念、一方的なトップダウンの主体化、専門知識・技術の機能主義、等は権力が個人の社会的再生産のメカニズムであることを示すものである (Keer, 1999, pp. 190-197)。

なお、フーコー派が利用するラトゥール等の ANT の研究アプローチは、経営学や会計学において、一定の批判にさらされてきている。例えば、マククリーン及びハサード (McLean

and Hassard, 2004)は、ANTの研究アプローチに関する論点として5点識別している。それは、「アクターの包摂と排除」、「人間のアクターと人間以外のアクターの取扱い」、「特権化と地位の性格」、「行為主体と構造の取扱い」、「異種混交のエンジニアリングにおける政治と権力の性格」である。オCONNELL他(O'Connell et al., 2009, 2014)は、このマクリーン及びハサードの識別した論点に基づき、ラトゥールの研究の理論的枠組を利用した会計研究を検討している。バクスター及びチュア(2018)は、マクリーン及びハサードの識別した論点とほぼ重なるANTの研究アプローチの批判点を識別し、その反論を展開している。ホワイトル及びスパイサー(Whittle and Spicer, 2008)は、ANTの研究アプローチが批判的経営学の批判を提示できないことを批判している。ホワイトル及びスパイサーが提示する批判的経営学の批判原理は、フォーニアー及びグレイ(Fournier and Grey, 2000)が識別した3つの原理(存在論、認識論、政治的立場に対する異議申し立て)である。このホワイトル及びスパイサーの批判に対する反論が、アルカディパニ及びハサード(Alcadipani and Hassard, 2010)である。

ANTの研究アプローチは、新しい技術・知識を作る目的で人間やテクノロジーの間で結びつくネットワークが、人間と非人間のアクターによってどのように形成されるのかについて、フィールド研究等の定性的研究を通じて研究するために利用する。マクリーン及びハサードの「アクターの包摂と排除」という論点には、アクターネットワークの形成において、一方のアクターを包摂し、他方のアクターを排除する基準を事前に示すべきか、研究の過程で設定すべきか、どのように示すまたは設定するのか、という点が含まれる。ネットワークを切断する空間と時間の選択が問題になり、現在の慣行を重視すれば自民族中心主義になり、ヒーローを重視すれば勝者信奉主義になる。オCONNELL他によれば、ラトゥールの研究の理論的枠組を利用した会計研究では、アクターネットワークの中にアクターを包摂する場合と排除する場合の詳細を示していない(O'Connell et al., 2014, pp. 8-10)。同会計研究の多くでは、経営者、コンサルタント等の勝者の実践に焦点があてられる。

マクリーン及びハサードの「人間のアクターと人間以外のアクターの取扱い」という論点には、人間と非人間、社会的なものと技術的なもの、のような対立的要素を平等に同じアクターとして扱うのかどうか、社会的なものを中心から外すことは政治的保守主義になるのか、という点が含まれる。また「特権化と地位の性格」という論点には、ANTの研究アプローチが人間的要素よりも非人間的要素(技術)により高い地位を与え、テクノロジー支配を生み出すのではないか、という点が含まれる。オCONNELL他によれば、ラトゥールの研究の理論的枠組を利用した会計研究では、人間的要素に高い地位を与えた研究もあるが非人間的要素に高い地位を与えた研究もある(ibid., pp. 10-15)。

マクリーン及びハサードの「行為または作用を生み出す力(Agency)と構造の取扱い」という論点には、ANTの研究アプローチが行為または作用を生み出す力(主体的行為等)のミクロの側面に焦点をあて制度・構造というマクロの側面に焦点をあてていないのかどうか、双方の側面を分析できるのかどうか、という点が含まれる。オCONNELL他によれば、ラトゥールの研究の理論的枠組を利用した会計研究では、組織の内部に焦点をあてる研究が多いが、一部の会計研究は組織外部の環境にも焦点をあてている(ibid., pp. 15-17)。

マクリーン及びハサードの「異種混交のエンジニアリングにおける政治と権力の性格」という論点には、ANTの研究アプローチがテクノロジーの背後にある政治的問題と道徳的

問題を研究できないのではないか、ANTの研究アプローチ(=カロンの利用する翻訳のアプローチ)が巻き込む側のアクターの利害と巻き込まれる側のアクターの利害の一致を説明できるのか、特定のアクターによる利害の支配が安定して維持されることを仮定しないのか、利害が不一致である場合、または利害が変化する場合の抵抗するアクターを説明できるのか、という点が含まれる。ANTの研究アプローチを利用する多くの研究は、ジェンダー、人種差別、植民地の現地人差別等の社会的問題に取り組んでいない。オコンネル他によれば、ラトゥールの研究の理論的枠組を利用した会計研究では、ジェンダー、人種差別、植民地の現地人差別等の道徳的観点または差別を行う社会的集団に焦点をあてていないが、テクノロジーの背後にある政治的問題を検討する研究がある(ibid., pp. 17-20)。自由、権利、解放、平等等の規範的基準に基づく批判は、ジェンダー、人種差別、階級間における資源の不平等な分配等を問題にできる。これに比較するとアクターネットワーク形成の詳細な研究は、抑圧や搾取等の問題を無視する(Baxter and Chua, 2018, p. 446)。

第2節 統治性の研究を理論的枠組とする会計研究

第2世代のフーコー派の会計研究は、規律訓練権力の研究に基づくのではなく、フーコーの統治性の研究、カロン(1986)またはラトゥール(1986, 1987)が利用する「翻訳」または「問題化」、「距離を置いた行動」という概念に基づいている。また、第2世代のフーコー派の会計研究は、統治の変化を説明するために、フーコーの統治の概念を小型化・細分化した統治のプログラムとテクノロジーという概念を利用する。さらに、第2世代のフーコー派の会計研究は、権力の対象(住民、組織)を構築する前提条件及びそれらの対象に特定の方法で働きかける前提条件である特定の言説の集合体に関心を持っており、まさにフーコーの関心を維持している。フーコー派の会計研究の典型的な主題は、これらの言説に関する多様で偶発的な系譜である。このアプローチは、距離を置いた位置から統制と計算の体制が再構成される場合(中枢からの統制が専門技術・知識を通じて距離を置いて行使される場合)、または自律的な行為主体(Agent)によって同体制が再構成される場合、における言語、語彙、教育、専門技術及び専門知識の役割を強調する。

統治、とりわけ民主主義社会における統治(Rose, 1991)は、問題のある統治のプログラム(統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範)やテクノロジー(統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズム)によって住民及び組織の行動に働きかける。このアプローチを会計に適用すると、分析の中心部には可変性を伴った会計技術の普及がおかれる。統治のプログラムやテクノロジーによって、会計の変化が生み出され、それが普及・浸透する。このため第2世代のフーコー派の会計研究は、第1世代のフーコー派の会計研究よりも前進した研究である。第1世代のフーコー派の会計研究では、近代会計の生成期のような特定の時期の会計の変化を除いて、会計の変化を説明することが困難であった(Armstrong, 1994, pp. 41-42)。

しかし、第2世代のフーコー派の会計研究には少なくとも3つの問題点がある。第1に、ラトゥール等の「距離を置いた行動」という概念は、階層の下層から上層に対しても行使される規律訓練権力と異なり、統制に関する伝統的問題(統制が中枢からどのように行使されるかという問題)への回帰を含意している(ibid., p. 42)。

ミラー(1991)は、政府及び政府諸機関から民間企業及び国有企業への影響がどのように行使されるかという問題を扱っている。彼は、1960年代のイギリスの民間企業及び国有企業において投資意思決定の1方法として割引キャッシュフローの採用が求められたことを、2つの「問題化(問題解決を含む)」の言説の偶然的な結び付きによって説明している。一方の言説は、経済の低成長を問題にし、その問題解決のために投資拡大による経済成長を求める言説(政府が提示する理想のプログラム)である。他方の言説は、経済の低成長または不十分な投資に関連したとみなされる従来の投資の意思決定方法を問題にし、その問題解決のために投資意思決定の1方法である割引キャッシュフローを求める言説(政府の諸機関が提示する理想のテクノロジー)である。この方法は、最も割引現在価値の高い投資案を選択できる投資の意思決定方法であり、投資額、投資を奨励する現金補助額、税金の軽減額、加速償却額等を考慮して投資機会を計算できる投資の意思決定方法であり、投資拡大を可能にする投資の意思決定方法である。

ミラー(1991)によれば、民間企業及び国有企業の投資の意思決定に直接的に介入せずに、同諸企業の投資を拡大させて経済の成長を実現したい政府及び政府の諸機関は、同諸企業の投資を拡大させるようにその意思決定に間接的に(「距離を置いた行動」として)介入するために、投資の合理的な意思決定方法である割引キャッシュフローの採用を同諸企業に求めた。しかし、割引キャッシュフローの採用により経済成長を実現するという理想のプログラムとテクノロジーは失敗した。割引キャッシュフローを採用する企業は1960年代ではわずかであり、1980年代になって増加するが、割引キャッシュフローが投資の意思決定方法として機能したという証拠はない。割引キャッシュフローの採用が経済成長を導かなかったという証拠はある(Miller, 1991, p. 758)。

ミラー(1991)は、投資効率の改善及び経済成長の実現のために、政府及び政府の諸機関が投資意思決定の新しい語彙及び技術である割引キャッシュフローの採用を民間企業及び国有企業に求めたことを明らかにしたが、それは一つの可能性にすぎない。政府及び政府の諸機関が民間企業及び国有企業の投資を促進し経済成長を促すために、同諸企業に対して間接的な方法で割引キャッシュフローの採用を求めたのであれば、政府及び政府の諸機関は民間企業及び国有企業の投資を促進するために直接的な方法で働きかけることができたはずである(Armstrong, 1994, p. 42)。

第2に、「距離を置いた行動」という概念は、エイジェンシー(Agency)理論を観念論として再構成したものにすぎない。エイジェンシー理論では、主人(プリンシパル)から代理人(エイジェント)への統制は誘因機構及び監視機構を通じて行われ、中枢からの統制は物質的、経済的制裁・報奨を伴う。これと対照的に「距離を置いた行動」(政府及び政府の諸機関が、企業の投資を拡大させるようにその意思決定に間接的に介入するために、合理的な投資の意思決定方法である割引キャッシュフローの採用を同企業に求める)、または「翻訳」(投資拡大による経済成長というマクロの問題が企業における投資の拡大を促す投資の意思決定方法である割引キャッシュフローの採用というミクロの問題に翻訳される)という概念は、中枢からの統制が専門技術・知識を通じて行われることを強調している。ここに、第1世代のフーコー派の会計研究における観念論の継承が認められる(ibid., p. 42)。

この観念論の継承によって、これまでの第2世代のフーコー派の会計研究では、抵抗だけでなく、権力の物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁にもほとんど注意を払って

きていない(ibid., pp. 42-43)。

こうした状況は、研究者が行う主題の選択によるものであったのかもしれない。例えば、ミラー(1990)によれば、17世紀のフランス政府が商人に義務付けた帳簿付けは、国家の領土内のあらゆる情報を政府に集める「調査による統治」プログラムに対するテクノロジーである。ミラー(1991)によれば、1960年代のイギリス政府が民間企業及び国有企業に求めた投資の意思決定方法としての割引キャッシュフローは、同諸企業の投資を活発にして経済成長を促す政府のプログラムに対するテクノロジーである。商人または資本主義企業の収益性を高めるための技術を政府が普及させる試みに対して、商人または資本主義企業が抵抗することは通常ありえない(ibid., pp. 42-43)。

しかし、研究の潜在的な主題は、研究者が行う主題の選択によって制限されるだけでなく、研究者の採用する観念論的な理論的枠組によっても制限される。これは、社会的行為の観念的条件を過度に重視するという次の第3の問題点に関わる(ibid., p. 43)。

第3に、統治を小型化・細分化する第2世代のフーコー派の会計研究は、統治が変化する、または特定の介入様式が生まれる理由として、「可能性の条件」(社会的諸要素の偶然的な一時的結合)となる言説を過度に重視する。繰り返すように、フーコーの統治性の研究に従う場合、小規模の統治が変化することや統治が変化する範囲を説明できないことから、フーコー派の研究者であるミラーとローズは、フーコーの統治を小型化・細分化するために、統治のプログラムとテクノロジーという概念を導入した(ibid., p. 43)。

ミラー及びローズは、統治を、ある現象の表象と介入(変更)のための統治のプログラムとテクノロジーから説明する。ある現象を統治または変更のためには、その現象を表象(認識)するメカニズムとその現象に影響を及ぼす介入のメカニズムが必要であり、この表象と介入のために統治のプログラムとテクノロジーが必要である。この表象と介入を可能にするのが言説または言語である。統治は言語による表象と介入に依存する(Miller and Rose, 1989, p. 168)。統治のテクノロジーは統治のプログラムにより規制されることになる過程と活動を可視化し、思考可能にし、それらを介入可能にする(Miller, 1990, p. 317)。

第2世代のフーコー派の会計研究が、「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てでは、社会的領域で応用される強力な型のサピア・ウォーフ(Sapir-Whorf)仮説が前提となっている。同仮説では、言語が認識の格子を設定し、この格子を通じて世界が認識されることを主張する。強力な型の仮説は、現実の世界の認識が認識の主体の言語によって制限されると主張する。しかし、既述のように、この仮説は明らかに誤っている(Armstrong, 1994, pp. 43, 52)。なぜなら、言語が人間の思考を条件付け、制限するという考えは、ほとんどの言語学者、特に認知言語学のアプローチを採用する言語学者の見解と対立するからである(Armstrong, 2015, p. 30)。

この仮説は、言説の中での物質的・実在的世界の構成よりも前に物質的・実在的世界が存在するという考えをフーコーが拒絶する点に示されており、言語及び概念が社会的行為の思考可能性に関する事前の条件であるとフーコー派の会計研究者が考えている点に示されている。この会計研究者の立場も正しくない。なぜなら、ホップウッド(1987)がウェッジウッド社の事例で示したように、ある目的のために導入した会計システムが即時に別の目的のために転用されるからである(Armstrong, 1994, p. 43)。ホップウッド(1987)によると、原価計算システムは当初景気後退時に合理的な価格切り下げを行うためにつくられ、その

後同システムは横領の事例を見つけるために利用され、最後には同システムは全く新しい組織監視の実践及び言説に変化した(ibid., p. 45)。

また「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てでは、特定の社会的行為が生じうる「可能性の条件」となる言説を経験的に確認する必要がある。この確認作業は、「可能性の条件」となる言説が出現する前ではその社会的行為について思考不可能であり、「可能性の条件」となる言説が出現した後ではその社会的行為について思考可能であるということの証拠を必要とする(ibid., p. 43)。しかしこの確認作業は困難な作業である。

「可能性の条件」となる言説という概念に制約されないためには、「可能性の条件」という概念を別の条件で再構築する必要がある。その再構築の方法は、フーコー自身の統治性の研究によって示唆されている。フーコーの「統治性」と題する論文(Burchell et al., 1991, pp. 97-99)によれば、統治という近代の概念の誕生を促したのは、言説の状況ではなく具体的な人口学的変化及び経済的变化によるものであった(Armstrong, 1994, p. 44)。

これと同じように、1960年代にイギリス政府が投資の意思決定方法として割引キャッシュフローを支持したのは、特定の物質的・経済的变化によるものであったとは考えられないのか。割引キャッシュフローが支持されうる物質的・経済的变化として、事業の規模または種類を拡大する1960年代の合併・買収運動を挙げることもできる。割引キャッシュフローによる投資の比較評価は、単一の事業活動の組織よりも複数の事業活動を大規模に展開する多角的組織の経営管理により適合的であるからである(Armstrong, 1994, p. 44)。

以上のように「可能性の条件」となる言説を明らかにする企ては、「可能性の条件」自体を明らかにするには不十分であるため、「可能性の条件」という概念の中に物質的・経済的条件を含めることが必要である(ibid., p. 44)。

第3節 系譜学

第1項 規律訓練の技術・実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学と双方の緩やかな結び付きを前提とする系譜学

フーコー派の会計研究が採用した系譜学には、規律訓練の技術・実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学だけでなく、規律訓練の技術・実践と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とする系譜学も採用された。

フーコーにとって、人間諸科学の起源は規律訓練の技術・実践と堅く結びついている。言説の真理の価値を決めるのが権力であり、権力を支えるのが言説であると考えられ、人間諸科学は規律訓練の技術・実践と堅固に結び付けられる(ibid., p. 44)。

会計が規律訓練の技術・実践に堅く結びつく人間諸科学または権力・知とみなされると、会計が解放の道具として役立つ可能性は締め出される。例えば、ナイツ及びコリンソン(1987)は、労働組合員に対する会計情報の提供が結果的に労働者個人の服従を生み出すだけであると考えた。彼らは、労働組合員に対する会計情報が企業の経営管理から生ずるというよりも労使の交渉過程から生ずるものであり、経営側に対抗する労働組合のために会計情報が提供されることを研究してきた全ての仕事を忘れていた点で、フーコー派の理論

と一致している (ibid., p. 44)。

規律訓練の技術・実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学は、悲観的傾向と全体化する傾向を持つため、会計(人間諸科学)が民主主義的なアカウンタビリティシステム中で重要な役割を果たしうるという可能性を不適当なものとして捨て去る。このため、フーコー派の系譜学の実践者は、会計を救済不可能とみなす傾向がある。例えば、ジョンソン及びカプラン(Johnson and Kaplan)著(1987)『目的適合性の喪失』に対して批判的コメントを行ったエザメル他(Ezzamel et al., 1990)によれば、「数値による経営管理なるもの」は、本来「有用な」原価計算及び管理会計を20世紀に「滅亡させる」という事態をもたらすものではなく、会計が生み出された種の中に遺伝的要素として注入されたものである、と主張された(ibid., p. 45)。

こうした系譜学の解釈に反対するホップウッド(1987)の系譜学は、規律訓練の技術・実践と堅固に結びついていない会計の役割も識別する。彼が行ったウェッジウッド社の原価計算システムの起源に関する説明では、当初原価計算システムは景気後退時に合理的な価格切り下げを行うためにつくられ、その後同システムは横領の事例を見つけるために利用され、最後には同システムは全く新しい組織監視の実践及び言説に変化した(ibid., p. 45)。

この説明は、規律訓練の技術・実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とせず、規律訓練の技術・実践と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とし、会計という人間諸科学が発展する系譜学が変化が連続する過程(Ongoing Process)とみなしている。フーコーは、特定の規律訓練の体制が生じた時代に人間諸科学が変化して、人間諸科学の変化がそこで中断すると仮定する傾向にあったが、そのように仮定する理由は何もない。しかし、人間諸科学の変化の継続を認める場合、系譜学は、どんな社会的関係の状況の中で人間諸科学が変化するのかを説明する必要があり、特定の規律訓練の体制が生じたこと以外に人間諸科学が変化する理由を説明する必要がある(ibid., pp. 44-45)。

第2項 刷新の系譜学と普及の系譜学

ロフト(1986)は、最初に、管理会計(人間諸科学)の言説からなる「真理の体制」に関するフーコー派の系譜学を提供すると宣言している。しかし、彼女は、第1次大戦中に存在していた原価計算の技術が、コストプラス契約における民間企業の超過利潤を抑制することに熱心な戦時政府によってどのように利用されたかの説明を提供した。ロフト(1986)は、新しい会計の言説の起源を明らかにしたというよりも原価計算技術の普及を説明したと評価できる(ibid., pp. 45-46)。

ロフト(1986)にはいくつかの特徴がある。第1に、彼女の分析が国家または「君主権力」に依存していることは明らかである。つまり、彼女の分析は、「君主権力」ではなく規律訓練権力に焦点をあてるフーコーの研究関心と根本的に異なる。第2に、彼女の研究関心は原価計算の起源よりも原価計算の普及にある。これは、「君主権力」の観念に訴えずにフーコー派の普及のモデルを提示できるかどうかという問題に関わる。現存の規律訓練の体制の中で、新しい特定の言説または人間諸科学が普及されることを仮定すると、その新しい「真理の体制」が支配的な権力の行使なしに現存の「真理の体制」の中にどのように侵入できるのかイメージすることは困難である(ibid., p. 46)。

フーコーは、病院、収容所、監獄の誕生を記述して、これらの施設・制度を超えてそれらのテクニックが普及していくと説明する。このフーコーの主張は、系譜学的特徴を失い、その代わりとして粗雑な経済機能主義と異なる施設・制度における統制の実践間の漠然とした類似性に依存する。粗雑な経済機能主義とは、監獄における規律訓練権力が高い能率性を生み出す故に、その権力が監獄から工場等へと普及したという考えである。異なる施設・制度における統制の実践間の漠然とした類似性とは、監獄が工場や学校や兵営や病院に類似し、またこれらが監獄に類似しているという考えである (ibid., p. 46)。

こうしたフーコーの低質な説明では、新しい権力の秩序が生じたならば、そこで系譜学は終了する。これに対して第2世代のフーコー派の会計研究は、明らかな前進を示している。ラトゥールの翻訳の社会学の概念等を統治性の研究に結び付け、規律訓練権力の概念を放棄したことは、上記で概略した問題点を取り除き、会計の普及に関して緻密な理論を提供することを可能にした。しかし、翻訳の社会学の可能性は十分に探求されてきていない。なぜなら、第2世代のフーコー派の会計研究で提供された翻訳の事例では、大きく変わっていない(Unmodified)技術が取り上げられる傾向があったからである。とはいえ、第2世代のフーコー派の会計研究における原価計算の歴史研究では、新しい言説の中で原価計算の技術が再構成され、原価計算技術の重要な変化(Modification)を生み出している例を提供している (ibid., p. 46)。

第3項 系譜学の妥当性

系譜学の妥当性を検討する場合の主な研究対象は、同じ標準原価計算及びその他の会計の出現に研究関心があるミラー及びオレアリィ (1987) とホスキンの及びマクヴィ (1986, 1988a, 1988b) である。

ミラー及びオレアリィ (1987) は、標準原価計算の言説と実践を、19世紀から20世紀の世紀転換期のアメリカにおける国家能率増進運動の言説の中に位置づけることを企てた。彼らは、国家の能率を個人の能率の総計とみなし、この個人を測定されやすい対象、合理的に管理された改善のプログラムに影響されやすい対象とみなした。彼らは、標準原価計算という会計の一形式が「統治可能(Governable)な人間」の構築に関連したという命題を示した。彼らは大量の証拠を示してこの命題を支持しているため、その妥当性が問われなければならない (ibid., p. 47)。

ミラー及びオレアリィ (1987) の多くの部分は、①個人に関する進歩主義者の概念、②標準原価計算の言説及び実践と科学的管理のそれらが結び付いてできた言説及び実践の中に織り込まれたもの、の双方の間にある類似性を証拠資料によって裏付けることに専心している。しかし、彼らは、フーコー (Foucault, 1972, p. 161) と同様に、通常系譜学の重大な問題である歴史の通時的連続性について議論していない。その代わりに、彼らは、同時代における前者①と後者②の言説間の類似点について記述することを選好しており、歴史の共時的連続性を見ている (Armstrong, 1994, p. 47)。

フーコーの考古学は歴史の方法の一つであるが、フーコーは考古学を言説的編成間の不連続性に関する静的証明 (Foucault, 1972, p. 154) と説明した。フーコーは、このアプローチの説明不足に気づき言説の内部で作用する時間のベクトルの存在をあいまいに示唆した

(ibid., p. 166)が、その説明不足の問題を解決するのは、歴史の通時的連続性の問題を復活させるという犠牲を払った場合のみである(Armstrong, 1994, p. 47)。

フーコーの系譜学も歴史の方法の1つであるが、言説及び実践の出現に関する詳細な痕跡に関心を持つものであり、本質的に動態的過程に関心を持つ。フーコーは、先例や影響の論点に嫌悪を表していた。しかし、言説及び実践の内部の発展・変化と環境との機能的結び付きを示す粗雑な分析を避けることになれば、言説及び実践に対する先例や影響の論点は避けられない。ホスキンを及びマクヴィ(1986, 1988a, 1988b)は、特定の言説及び実践の出現がどこからの影響なのかを調べる研究であった。しかし、ミラー及びオレアリィ(1987)は、アメリカの能率に関する「進歩的」言説が、科学的管理、標準原価計算の言説に影響を与えたということを主張していない。これが事実である限り彼らの説明を、通常系譜学とみなすことはできない。ここで言う通常系譜学は、言説及び実践における物質的類似、精神的類似の型(歴史の共時的連続性)を明らかにすることではなく、言説及び実践の血統の歴史(歴史の通時的連続性)を明らかにすることである(ibid., pp. 47-48)。

とはいえ、ミラー及びオレアリィ(1987)は、通常系譜学の問題点を提議している。国家能率増進の言説(または能率に関する「進歩的」言説)は、科学的管理・標準原価計算の系譜の構成部分になっていたのか、国家能率増進の言説は科学的管理の思想及び実践の一般化であったのか、それとも双方の相互作用による複雑な型が存在したのか。この問題に解答する場合、次の事実に留意する必要がある。彼らの分析は、科学的管理と標準原価計算を単一の実体とみなしているため、双方を別々の実体とみなした場合における双方の間の影響関係を検討していない(ibid., pp. 47-48)。

ミラー及びオレアリィ(1987)が引用する能率の言説に関するほとんどの事例は、工学的作業標準の当初の開発よりも後のものであり、標準原価計算の中にそれらを取り込む前のものである(工学的作業標準→能率に関する「進歩的」言説→標準原価計算)。これらは、科学的管理法の創始者であるテーラー(F. Taylor)の産業工学が、進歩主義と標準原価計算の直接の祖先であること(伝統的見解)を示唆している(ibid., pp. 47-48, 52)。

ミラー及びオレアリィ(1987)の標準原価計算の系譜学とホスキンを及びマクヴィ(1988a, 1988b)による標準原価計算の系譜学は、根本的に異なる系譜学である。ミラー及びオレアリィ(1987)は、19世紀から20世紀の世紀転換期のアメリカの進歩主義という言説の中に科学的管理法及び標準原価計算を位置付けているが、ホスキンを及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、19世紀初期のアメリカの陸軍士官学校における学習方法の体制の中に、アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における作業標準または科学的管理法及び標準原価計算に準じるものの起源を発見している。ホスキンを及びマクヴィ(1988a, 1988b)によれば、この学習方法の体制の中では士官候補生の成績と行動が、一定の標準や規格から吟味され、評点付け方式で記録された(ibid., p. 48)。

ミラー及びオレアリィ(1987)の説明とホスキンを及びマクヴィ(1988a, 1988b)の説明の顕著な差異は、フーコー派の系譜学にとっては問題にならない。なぜなら、系譜学が唯一の「起源」を明らかにする研究ではなく、関連する言説及び実践の多様で偶発的な「現出」の歴史を明らかにする研究であるとフーコーが明言しているからである(Rabinow, 1984, p. 78)。問題になるのは、両者の説明が競合的もしくは補完的とみなされる範囲である(Armstrong, 1994, p. 48)。

なお、第1部及び第4部で説明するように、「起源」の研究と「現出」の研究は異なる。伝統的会計史または経済合理主義の会計史は、特定の会計実践の起源(Origin)を研究する傾向がある。一方新しい会計史またはフーコー派の会計史は、会計実践の現出(Emergence:Genesis)を研究することに努める。起源の研究は、現在の会計実践の持つ意味・機能と同一性を保つとみなされる会計実践を過去に遡行して発見する研究、歴史を連続的なものと考え、現在の会計実践を規定する不変の本質を過去に求める研究である。現出の研究は、現在の会計実践の意味・機能が過去から不変であると仮定せず、過去の偶然的な会計実践と同時代の経済的・社会的変化、言説・制度の変化との相互作用から過去の会計実践の意味・機能を明らかにする研究である。

フーコーの系譜学が明言すること(系譜学が唯一の「起源」を明らかにする研究ではなく、関連する言説及び実践の多様で偶発的な「現出」の歴史を明らかにする研究)は、ある種のパラダイム共約不可能性原理(異なるパラダイム間における共通の判断基準の利用困難性)を支持している。この原理によれば、人間諸科学の言説と同様に系譜学の言説は、規律訓練の体制の外側ではいかなる意味も持たない。これは、パラダイム共同体の外側に起源を持ついかなる批判からも系譜学の言説及び人間諸科学の言説を防護する。こうなると歴史の真理は、同じ集団の従者から同意を集める能力に左右される。同じような問題は、翻訳の社会学においても認められる。ラトゥールの科学の研究(Latour, 1987)は、科学的意見によって累積された権威という問題に真理を還元している。これは、翻訳の社会学の中で、ある研究の真理値が判断される場合には、同意が達成される方法に関係なく、同意を集める能力によって判断されなければならないということを含意している。合理的な論証と証拠に基づいた方法により会計研究が行われなければならないという前提に基づく、このような妥当性の規準は断固拒絶されなければならない(ibid., pp. 48, 52)。

第4項 翻訳の社会学により拡張された系譜学の妥当性

翻訳の社会学により拡張された系譜学の妥当性を検討する場合の主な研究対象は、ホスキン及びマクヴィ(1986, 1988a, 1988b)である。彼らは、フーコーの反人間主義と全く異なっていて、人間の行為者を通じた影響のベクトルについて論証している。例えば、ホスキン及びマクヴィ(1986)は、複式簿記のモデルが13世紀初期の聖職者の試験や学校の実践の中にあることを仮定している。彼らは、教育の分野の実践と会計の分野の実践の結び付きを、ほとんど伝記によって証明している。同様に、ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、個人の伝記によって、①1830-40年代のアメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における作業標準という規格の開発と②1810年代のセイア(S. Thayer)校長によるウエストポイント陸軍士官学校の数に基づいた学習方法の体制とを結び付けている(ibid., p. 48)。

この研究方法は、少なくとも2つの問題点を抱えている。第1は、ホスキン及びマクヴィ(1988b)では、伝記を利用して、標準原価計算に関わる1つの重要な技術(作業標準)について、唯一の起源を識別している。スプリングフィールド兵器廠における労働者の労働に関して動作研究及び時間研究を実施したタイラー(D. Tyler)は、ウエストポイント陸軍士官学校において、一定の標準や規格から成績と行動を吟味され、評点付け方式の下で学習した卒業生である。これは先に見た系譜学に関するフーコーの説明と全く異なる。ホスキ

ン及びマクヴィは、伝統的歴史の観点から正当化されるこの発見を自信を持って提示するが、タイラーが刷新者であったことを否定することによって、それをフーコー派の理論と調和させようと試みている。ホスキンのマクヴィによれば、タイラーは刷新者であったのではなく、規律訓練権力の痕跡の1つであると説明された(ibid., pp. 48-49)。

第2は、ホスキンのマクヴィの系譜学は、歴史の通時的連続性を扱うことができず、はっきりしない根拠に基づいて類似性(異なるコンテキストにおける実践間の類似性)の主張に依存する方法を採用するか、歴史に対する伝統的な伝記的アプローチに基づいて実践間の類似性の証拠を求める方法を採用するかのいずれかである(ibid., p. 49)。ホスキンのマクヴィの系譜学は、翻訳の社会学を利用して、翻訳される前の従来の実践と翻訳された後の新しい実践との類似性に注目している。

翻訳の社会学により拡張された系譜学を利用する会計研究には、少なくとも2種類の会計研究がある。第1のミラー(Miller, 1991)またはロブソン(Robson, 1991)では、一方の言説の中にあつたある概念及び実践が他方の言説の中で別の概念及び実践に翻訳されたと主張されたが、従来の一方の言説と新しい他方の言説が非常に類似しているため、翻訳された新しい概念及び実践が従来の概念及び実践とほとんど異なっていない(ibid., p. 49)。

しかし、第2の会計研究であるホスキンのマクヴィ(1988a, 1988b)では、翻訳された新しい実践が従来の実践と大きく異なっている。結果的に何が翻訳を構成するのかという定義問題が生じる。ホスキンのマクヴィ(1986, 1988a, 1988b)が取り上げた翻訳の事例を2つ取り上げると、その1つは、番号を付した段落によってテキストを「格子化」すること(従来の実践)と複式簿記システムにおけるデータの秩序化(翻訳された新しい実践)が類似する事例である。もう1つは、士官候補生の成績と行動を一定の標準や規格から吟味し、評点付け方式で記録すること(従来の実践)と時間動作研究を通じて労働者の作業標準を設定すること(翻訳された新しい実践)が類似する事例である(ibid., p. 49)。

諸実践を結び付ける系譜学において、異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認する場合に、いかなる根拠に基づいて異なるコンテキストにおける実践間の相違性を無視すべきなのか。系譜学であることの証明は、異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認することに依存するものなのか。この問題は、歴史の方法に関わる極めて重大な問題である。異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認するためにホスキンのマクヴィ(1988a, 1988b)が採用した方法論的代案は、翻訳を行う行為主体の心の中に「類似したもの」が実際に存在したことを伝記を通じて証明することであった。彼らは、一方のコンテキストに由来する実践を他方のコンテキストの中で翻訳・導入する責任のある行為主体が、一方のコンテキストに実際にいたという証拠を提供して、その証明を行っている(ibid., p. 49)。

しかし、この種の証拠は明らかに偶然的である。もし翻訳の証明が心理的過程の証拠に依存することになれば、歴史の伝統的アプローチと同様に、常に入手可能とは言えない日記や会話記録のような材料からのみその証拠を手に入れることができる。ホスキンのマクヴィ(1988b)で引用されたものと同じくらい詳細な記録でも不十分かもしれない。なぜなら、これらの記録は、規律訓練の体制と思われることに関係した個人が、その原型とみなされるものに関わりを持っていたことを明らかにするだけだからである(ibid., p. 49)。

繰り返すように、ホスキンのマクヴィの系譜学は、影響の方向(歴史の通時的連続性)

に扱うことができず、はっきりしない根拠に基づいて異なるコンテキストにおける実践間の類似性に依存する方法であるか、歴史の伝統的アプローチと同様に、常に入手可能とは言えない証拠に依存して異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認する方法であるか、のいずれかである (ibid., p. 49)。

第4節 小括

フーコーは、統治性の研究において、主権(国家の権力または国の政治を最終決定する権力)と統治を区別し、主権を国家及び法律に関連させ、国家/主権/法律を前近代的形態の権力とみなし、統治を近代的形態の権力とみなしている。フーコーにとって、統治または他者の「行動の導き」とは、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指す。

フーコーは、権力を社会的主体にも社会的決定にも帰属させずに、権力が社会的主体を構成するもの(主体化するもの)または個人が権力の効果によるものとみなし、権力が個人を社会的に再生産するメカニズムとみなす。

フーコーの統治性の研究を拡張・発展させる重要なフーコー派の研究者として、ローズ及びミラーを挙げることができる。フーコーの統治性の研究に従う場合、統治の形態が短期間で変化する理由を説明できず、それが小規模の範囲で変化する理由も説明できない。フーコーにとって、統治は自由主義の統治または新自由主義の統治のように、長期的で大規模な統治である。フーコー派の研究者は、短期間または小規模で統治が変化する理由を示すため、またはフーコーの統治を細分化して説明するために、統治のプログラム(統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範)とテクノロジー(統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズム)という概念を導入する。彼らにとって、統治または他者の「行動の導き」とは、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すだけでなく、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための統治のプログラムとテクノロジーも指している。フーコー派の理論は、フーコーと同様に権力による個人の社会的再生産の理論である。

第2世代のフーコー派の会計研究は、規律訓練権力の研究に基づくのではなく、フーコーの統治性の研究、カロン(1986)またはラトゥール(1986, 1987)が利用する「翻訳」または「問題化」、「距離を置いた行動」という概念に基づいている。また、第2世代のフーコー派の会計研究は、統治の変化を説明するために、フーコーの統治の概念を小型化・細分化した統治のプログラムとテクノロジーという概念を提唱する。さらに、第2世代のフーコー派の会計研究は、権力の対象(住民、組織)を構築する前提条件及びそれらの対象に特定の方法で働きかける前提条件である特定の言説の集合体に関心を持っており、まさにフーコーの関心を維持している。フーコー派の会計研究の典型的な主題は、これらの言説に関する多様で偶発的な系譜である。

このアプローチを会計に適用すると、分析の中心部には可変性を伴った会計技術の普及がおかれる。統治のプログラムやテクノロジーにより、会計の変化が発生し、それが普及・浸透する。会計テクニクの普及と変化に関する説明が提供できる第2世代のフーコー派の会計研究は、第1世代のフーコー派の会計研究から前進した研究である。第1世代のフーコー派の会計研究は、近代会計の生成期のような特定の時期の会計の変化を除いて会計

の変化を説明することが困難であった。

しかし、第2世代のフーコー派の会計研究には少なくとも3つの問題点がある。第1に、ラトール等の「距離を置いた行動」という概念は、階層の下層から上層に対しても行使される規律訓練権力と異なり、統制に関する伝統的問題への回帰を含意している。第2に、「距離を置いた行動」という概念は、エイジェンシー(Agency)理論を観念論として再構成したものにはすぎない。エイジェンシー理論では、主人(プリンシパル)から代理人(エイジェント)への統制は誘因機構及び監視機構を通じて行われ、中枢からの統制は物質的、経済的制裁・報奨を伴う。これと対照的に「距離を置いた行動」または「翻訳」という概念は、中枢からの統制が専門技術・知識を通じて行われることを強調している。ここに、第1世代のフーコー派の会計研究における観念論の継承を認められる。

第2世代のフーコー派の会計研究は、第1世代のフーコー派の会計研究から継承されている観念論的性質により、抵抗だけでなく、権力の物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁にもほとんど注意を払ってきていない。研究の潜在的テーマは、研究者が行うテーマの選択によって制限されるだけでなく、研究者の採用する観念論的な理論的枠組によっても制限される。これは、社会的行為の観念的条件を過度に重視するという次の第3の問題点に関わる。

第3に、フーコーの統治を小型化・細分化して説明する第2世代のフーコー派の会計研究は、統治が変化する、または特定の介入様式が生まれる理由として、「可能性の条件」(社会的諸要素の偶然的な一時的結合)となる言説を過度に重視する。ミラー及びローズは、統治を、ある現象の表象と介入(変更)のための統治のプログラムと統治のテクノロジーから説明する。この表象と介入を可能にするのが言説または言語である。統治は言語による表象と介入に依存する。

第2世代のフーコー派の会計研究が、「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てでは、社会的領域で応用される強力な型のサピア・ウォーフ仮説が前提となっている。強力な型の仮説は、現実の世界の認識が認識の主体の言語によって制限されると主張する。しかし、このような仮説は言語学者、特に認知言語学のアプローチを採用する言語学者によって否定されている。また「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てでは、特定の社会的行為が生じうる「可能性の条件」となる言説を経験的に確認する必要があるが、この確認作業は困難な作業である。「可能性の条件」となる言説という概念に制約されないためには、「可能性の条件」という概念を別の条件で再構築する必要がある。「可能性の条件」となる言説を明らかにする企ては、「可能性の条件」自体を明らかにするには不十分であるため、「可能性の条件」という概念の中に物質的・経済的条件を含めることが必要である。

フーコー派の会計研究が採用した系譜学には、規律訓練の技術及び実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学だけでなく、規律訓練の技術及び実践と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とする系譜学も採用された。

会計が規律訓練の技術・実践に堅く結びつく人間諸科学または権力・知とみなされると、会計が解放の道具として役立つ可能性は締め出される。規律訓練の技術及び実践と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学は、悲観的傾向と全体化する傾向を持つため、会計が民主主義的なアカウンタビリティシステムの中で重要な役割を果たす可能性が閉ざされる。このため、フーコー派の会計研究は、会計を救済不可能とみなす傾向がある。

規律訓練の技術及び実践と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とする系譜学は、会計が発展する系譜を変化が連続する過程とみなしている。フーコーは、特定の規律訓練の体制が生じた時代に人間諸科学が変化して、人間諸科学の変化がそこで中断すると仮定する傾向にあったが、そのように仮定する理由は何もない。しかし、人間諸科学の変化の継続を認める場合、系譜学は、どんな社会的関係の状況の中で人間諸科学が変化するのかを説明する必要があり、特定の規律訓練の体制が生じたこと以外に人間諸科学が変化する理由を説明する必要がある。

フーコー派の会計研究では、2種類の根本的に異なる標準原価計算の系譜学が発表されている。ホスキンの及びマクヴィ(1986, 1988a, 1988b)は、言説及び実践の出現がどこからの影響なのかを調べる研究であった。しかし、ミラー及びオレアリィ(1987)は、アメリカの能率に関する「進歩的」言説が、科学的管理、標準原価計算の言説に影響を与えたということを中心として主張していない。これが事実である限り彼らの説明を、通常系譜学とみなすことはできない。通常系譜学は、言説及び実践における物質的類似、精神的類似の型(歴史の共時的連続性)を明らかにすることではなく、言説及び実践の血統の歴史(歴史の通時的連続性)を明らかにすることである。

ミラー及びオレアリィ(1987)は、19世紀から20世紀の世紀転換期のアメリカの能率に関する「進歩的」言説の中に科学的管理法及び標準原価計算を位置付けているが、ホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、19世紀初期のアメリカの陸軍士官学校における学習方法の体制の中に、アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における作業標準または科学的管理法及び標準原価計算に準じるものの起源を発見している。2種類の説明の差異は、フーコー派の系譜学にとっては問題にならない。なぜなら、系譜学が唯一の「起源」を明らかにする研究ではなく、関連する言説及び実践の多様で偶発的な「現出」の歴史を明らかにする研究であるとフーコーが述べているからである。しかし、これはある種のパラダイム共約不可能性原理を宣言している。この原理では、人間諸科学の言説と同様に系譜学の言説は、規律訓練の体制の外側ではいかなる意味も持たない。これは、パラダイム共同体の外側に起源を持ついかなる批判からも系譜学の言説及び人間諸科学の言説を防護する。

翻訳の社会学により拡張された系譜学を利用する会計研究には、少なくとも2種類の会計研究がある。第1のミラー(1991)またはロブソン(1991)では、一方の言説の中にあつたある概念及び実践が他方の言説の中で別の概念及び実践に翻訳されたと主張されたが、従来の方の言説と新しい他方の言説が非常に類似しているため、翻訳された新しい概念及び実践が従来の方の概念及び実践とほとんど異なっていない。しかし、第2の会計研究であるホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)では、翻訳された新しい実践が従来の方の実践と大きく異なっている。結果的に何が翻訳を構成するのかという定義問題が生じる。

系譜学であることの証明は、異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認することに依存するものなのか。この問題は、歴史の方法に関わる極めて重大な問題である。ホスキンの及びマクヴィの系譜学は、影響の方向(歴史の通時的連続性)に扱うことができず、はっきりしない根拠に基づいて異なるコンテキストにおける実践間の類似性に依存する方法であるか、歴史の伝統的アプローチと同様、常に入手可能とは言えない証拠に依存して異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認する方法であるか、のいずれかである。

第4部 フーコー派と経済合理主義の会計史を巡る論争-アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠の事例-

第8章 フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史

第1節 序

第1項 第4部の研究目的と研究材料及び研究方法

第4部は、アメリカ陸軍省の国営スプリングフィールド(Springfield)兵器廠における19世紀前半の「管理」及び「管理会計・原価計算」の変化に関するフーコー派と経済合理主義の「歴史的な認識」及び「歴史的な解釈」の論争を研究対象とする。

ここで言う「管理」とは、主に出来高払いシステムを指し、「管理会計・原価計算」とは、主に出来高給の会計システムを指している。「歴史的な認識」は、史料に基づく過去の事実・史実の認識であり、「歴史的な解釈」は、個々の史実と史実を関連させた解釈である(小田中, 2000, pp. 1689-1690)。このフーコー派と経済合理主義の歴史的な認識及び解釈は、管理及び管理会計・原価計算の歴史に関わるため、会計史だけでなく、経営史にも及ぶものであるが、本論文では双方の歴史を含めて会計史と表現する。このフーコー派と経済合理主義の歴史的な認識及び解釈を、フーコー派と経済合理主義の会計史と表現する。このうちフーコー派の会計史は、学際的・批判的会計研究または新しい会計史の陣営に分類される。

第4部の研究目的は2つある。第1は、フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史の内容、双方の間での一連の論争の議論(それぞれの到達点と問題点・批判的)を明らかにすることである。第2は、いかなる争点を巡って双方の主張が対立しているのか、いかなる証拠または根拠が利用されているのか、どのような理論的枠組が利用されているのか、等の観点から本論争の理論的整理を行うことである。以上の2つの研究目的を達成するために、第4部を2つの章(第8-9章)に分割している。第8章は、フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史の違いを扱い、次の第9章は、フーコー派と経済合理主義の会計史を巡る論争を扱う。

第4部では、フーコー派の会計史として、ホスキン及びマクヴィ(Hoskin and Macve, 1988a, 1988b, 1990, 1994a, 1994b, 2000)及びエザメル他(Ezzamel et al., 1990)を取り上げる。一方経済合理主義の会計史として、チャンドラー(Chandler Jr., 1977)の一部も取り上げるが、主にはタイソン(Tyson, 1990, 1993, 2000)を取り上げる。第4部の研究方法はこの諸論文の内容に基づいた文献レビューである。

第4部で扱うフーコー派の会計史と経済合理主義の会計史の論争は、実質的にはこのホスキン及びマクヴィとタイソンとの論争である。この論争は、19世紀前半のアメリカ陸軍省国営スプリングフィールド兵器廠のリー(Lee)兵器廠監督官とリプレイ(Repley)兵器廠監督官の下での管理及び管理会計・原価計算の変化を巡り、イギリスの研究者であるホスキン及びマクヴィとアメリカの研究者であるタイソンとが行った論争である。

フライシュマン(Fleischman)によれば、本論争は「会計史の歴史上では、おそらく最も長期に及ぶパラダイム論争」(Fleischman, 2006, p. xxxiv)である。この会計史の「パラダイ

ム論争」は、第1部で説明したように、社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定を巡る論争というよりもむしろ研究の理論的枠組(方法の理論)と歴史研究の方法を巡る論争である。したがってこの「パラダイム論争」の「パラダイム」は、バレル及びモーガン(1979)等の利用するパラダイム(社会科学の性質及び社会の性質に関する諸仮定)と区別して「理論的枠組等」と表現する。

ホスキンの及びマクヴィ(1988a)に対して異議を申し立てたタイソン(1990)の発表を論争開始の時点とみなして、双方によるAHJ(The Accounting Historians Journal)誌上での議論(Hoskin and Macve, 2000; Tyson, 2000)を論争終結または一時停止の時点とみなせば、双方の論争期間は11年間に及ぶ。

一方の経済合理主義の会計史は、欧米の経営学(経営研究)・会計学(会計研究)の研究者が提唱する伝統的な会計史であり、管理及び管理会計・原価計算の起源または管理及び会計の変化について要求・対応理論(Demand/Response Theory)を理論的枠組として採用する会計史である(Edwards and Newell, 1991, p. 35; Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)。

原価計算または管理会計領域の中で、この要求・対応理論を理論的枠組として採用した中心的な会計史家は、フライシュマン(R. K. Fleischman)、パーカー(L. D. Parker)、タイソン(T. Tyson)、ジョンソン(H. T. Johnson)及びカプラン(S. Kaplan)である(Fleischman et al., 1996, pp. 320-321)。パーカーを除けばすべてアメリカの会計研究者である。

経済合理主義の会計史家のフライシュマン、パーカー、タイソンは、新古典派経済学の会計史家であることも自認している(ibid., p. 321; Fleischman and Tyson, 1997, p. 92)。ただし、彼らは新古典派経済学の会計史についてほとんど説明を行っていない。

タイソンは、フライシュマンやパーカーと共に現代の代表的な伝統的会計史家、経済合理主義の会計史家、新古典派経済学の会計史家の1人であるが、論争的な研究者でもある。タイソンはフーコー派の会計史家ホスキンの及びマクヴィにのみ異議を申し立てているのではない。例えば、フライシュマン及びタイソン(Fleischman and Tyson, 1996a)は、マルクス派の会計史家のホッパー及びアームストロング(Hopper and Armstrong, 1991)に対する異議申し立てであり、フライシュマン及びタイソン(Fleischman and Tyson, 1997)は、新しい会計史家またはフーコー派の会計史家のミラー及びネイピア(Miller and Napier, 1993)に対する異議申し立てであり、タイソン(Tyson, 1995)は、マルクス派の会計史家のホッパー及びアームストロング(1991)とフーコー派の会計史家のミラー及びオレアリィ(1987)に対する異議申し立てである。

要求・対応理論の理論的枠組に基づくと、経済・技術の変化に対応して合理的判断・合理的行動を行う経済的主体の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理及び会計が創出される、または変化するという会計史になる(Carmona et al., 2004, p. 44)。管理及び会計が経済・技術によって決定されるという経済決定論(経済還元主義)になる。

例えば、企業の競争的環境が激化したことから企業の効率性と競争力を強化したいために原価計算を導入するという説明、企業の垂直的統合が進行すると企業内部の諸過程間で移動する財の市場価格が存在しなくなることから、当該財の効率性の評価・監視を行うために原価計算を導入するという説明等は、この要求・対応理論の理論的枠組に基づく経済合理主義の会計史である(Carmona et al., 1997, pp. 411-412)。

他方のフーコー派の会計史とは、イギリス生成の学際的・批判的会計学研究者が提唱す

る新しい会計史であり、管理及び管理会計・原価計算の起源または管理及び会計の変化について、フーコーの規律訓練権力を理論的枠組として採用する会計史である。

原価計算または管理会計領域の中で、この規律訓練権力を理論的枠組として採用した中心的な会計史家は、ミラー及びオレアリィ(1987)とホスキンの及びマクヴィ(1988a)である。フーコー派の会計研究は、ホップウッドが中心となって作り上げたフーコー派の会計研究会を通じて形成・発展していく。ミラーやオレアリィ等は、このフーコー派の会計研究会に参加したメンバーである。この研究会と独立して行われていたイギリスのフーコー派の会計研究が、ホスキンの及びマクヴィの一連の研究である(Gendron and Baker, 2005, pp. 558-559)。

ホスキンの及びマクヴィは大学時代からの旧友である。ホスキンの及びマクヴィはフーコーの議論に基づいて試験の歴史研究等を行っていた教育学の研究者であり、イリノイ(Illinois)大学の教育学博士を取得し、ワーウィック(Warwick)大学の教育学講師としての経歴を有する。⁽¹⁾ 彼は、イギリスやアメリカのフーコー派の研究者とも交流を持つ教育学の研究者であるが(ibid, p. 558)、会計の研究者として大学教員となった。一方ホスキンの及びマクヴィとの共同研究以前のマクヴィは会計史から現代会計まで扱う通常の会計研究者であったが、ホスキンの及びマクヴィとの共同研究以降、会計史領域ではフーコー派の会計史家として多くの研究を進めてきている。

フーコーの規律訓練権力及び関連する諸概念については、既に第3部で説明しており、ここでの議論もそれを前提にしている。例えば、規律訓練の技術及び実践と人間諸科学からなる総体が規律訓練権力の行使を可能にする母体であり、この総体を規律訓練の体制と表現する。規律訓練権力は、監視及び懲罰を繰り返し受け、生産性を高める訓練を受け、人間諸科学が作り出す一定の標準や規格に従い、命令への服従及び秩序への服従を受け入れる人間を作り出す言説や実践を通じて行使される。

規律訓練権力に慣らされた個人は、身体の細部まで生産性を高める訓練を受け、同時に命令への服従及び秩序への服従を受け入れる主体へと変換される(重田, 2011, p. 106)可能性がある。規格に合致する服従の受け入れでは、観察される行動と確立された規格との間の乖離が問題とされ、矯正手段が発動されて違反者が正される(ラウズ, 成定他訳, 2000, p. 303)可能性がある。

例えば、時間動作研究に基づく科学的管理法や標準原価計算等の管理または会計が規律訓練の体制の一部を構成するという説明等は、規律訓練権力を理論的枠組とするフーコー派の会計史である。

19世紀前半のアメリカ陸軍省国営スプリングフィールド兵器廠における管理及び管理会計・原価計算の生成または変化に焦点をあてる場合には、その時代の候補として2つの選択肢がある。それは同兵器廠の経営者である監督官をリー(Roswell Lee)(任期は1815年6月-1833年8月)が勤めていた時代とリプレイ(Col Ripley)(任期は1841年4月-1854年8月)が勤めていた時代の2つである。この2つの時代が候補になる理由は、この時代の管理及び管理会計・原価計算が同兵器廠に高い生産性または安定した生産性をもたらしたと考えられるからである。

フーコー派の会計史を提示するホスキンの及びマクヴィと経済合理主義の会計史を提示するタイソンは双方ともこのうちのリプレイ監督官の時代を選択することに同意している。彼らはリプレイ監督官の時代の管理または会計がスプリングフィールド兵器廠の労働生産

性を高めたということに合意がある。特に 1841 年または 1842 年(1841 年とする表記と 1842 年とする表記が混在しているため、第 4 部ではこの転換点を 1841 年に統一する)をスプリングフィールド兵器廠の労働生産性における転換点と認識することに合意がある(Hoskin and Macve, 1988a, p. 38, p. 45, Note 9 ; Tyson, 1990, p. 57)。

しかしホスキン及びマクヴィとタイソンは、その労働生産性を高めたリプレイ監督官時代の管理及び管理会計・原価計算の特質とその成立条件を巡って会計史を対立させている。また双方はリー監督官の時代の管理及び管理会計・原価計算の特質とその成立条件を巡っても会計史を対立させている。これらの対立が会計史論争の基礎となっている。

例えば、ホスキン及びマクヴィの考えでは、同兵器廠の労働生産性を高めた 1841 年以降のリプレイ監督官時代の管理及び管理会計・原価計算は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理及び管理会計・原価会計であるが、同兵器廠の労働生産性を高めなかった 1841 年より前のリー監督官時代の管理及び管理会計・原価計算は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理及び管理会計・原価会計である。

第 4 部では、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計とは、事前に作業標準を設定するための時間動作研究の実施、作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムとそれを前提とする出来高給の会計と解釈している。また規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計とは、時間動作研究による作業標準の設定はなく、規則正しい労働日を設定せず、労働時間の測定を行わない出来高払システムとそれを前提とする出来高給の会計と解釈している。

1990 年代以降英語圏諸国の会計史の領域では、従来の伝統的会計史(主に経済合理主義の会計史)に代わる新しい会計史(主にフーコー派の会計史とマルクス派の会計史)が提唱され、伝統的会計史と新しい会計史が共存することになった。

伝統的会計史は経済合理主義の理論的枠組を利用して、会計を中立性・客観性を持ち、合理的判断及び行動に適合的な技術的実践(記録・測定・報告)とみなしている(Gomes, 2008, pp. 472-473)。伝統的会計史は、環境の変化に対して経済的主体が合理的に対応して会計の変化を導くという歴史を描くため、会計を進化・進歩する実践または問題解決の実践として描き出す。

一方新しい会計史では、フーコーの研究またはマルクス派の研究等を理論的枠組として利用し、会計を経済的・政治的・文化的なコンテキストの中で必要とされ、利用される社会的実践とみなしている(ibid., pp. 481, 483)。新しい会計史は、会計がこのコンテキストから受動的に形成されるだけでなく、会計がコンテキストを能動的に形成するとも考え、コンテキストと会計との相互作用の歴史を描く。

伝統的会計史は第 1 次史料に基づく研究を行う傾向があり、新しい会計史は第 1 次史料に描かれる対象の偏向、同文献の選択者・解釈者の偏向を問題にする傾向があるが、ホスキン及びマクヴィとタイソンは、異なる会計史を提示するものの、双方とも第 1 次史料を重視し、証拠を尊重してきている。

スプリングフィールド兵器廠における 19 世紀前半の管理及び会計の諸実践に限定して言えば、デイラップ(Deyrup, 1948)の研究成果を典型とする多くの第 2 次史料が既に存在しており、同兵器廠の会計データ及び原価データ等の広範囲に及ぶ第 1 次史料もアメリカ

国立公文書館で現在入手可能である(Hoskin and Macve, 1994a, p. 7, Note 8)。

フーコー派の会計史家のホスキン及びマクヴィと経済合理主義の会計史家のタイソンとの論争は、同一の研究対象と第1次史料及び第2次史料等の歴史的証拠を共有しながら、異なる理論的枠組等から分析して異なる結論を導いた伝統的会計史と新しい会計史の論争でもある。

第2項 先行研究の状況と第4部の貢献

スプリングフィールド兵器廠における19世紀前半の管理及び会計の諸実践に関するホスキン及びマクヴィの研究と同問題に関するタイソンの研究が論争を形成しているため、一方の研究が他方の研究を検討し、問題点を識別する形態となっている。また本論争について一定の論評を行っている主な文献として、ファネル(Funnell, 1996, 2009)、チュア(Chua, 1998)、カルモナ他(Carmona et al., 2004)、及びウォーカー(Walker, 2008)がある。

和文献の先行研究では、この一連の論争的論文の一部がすでに紹介または訳出されている。例えば、高栢(1999)はホスキン及びマクヴィ(1988a)に関する簡潔な紹介・検討を行っており、高栢(2004)はタイソン(1990)に関する簡潔な紹介・検討を行っている。ホスキン及びマクヴィ(1986)とホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)を要約して結合させた論文に相当するホスキン及びマクヴィ(1994b)は既に邦訳(澤邊訳, 2003)されている。

これらの先行研究に対し、足立(1996)は、アメリカにおける管理会計(原価計算)の起源(足立の表現では、「潜在的管理会計の展開」または「管理会計成立期以前の管理会計的实践」)⁽²⁾をスプリングフィールド兵器廠に求め、ホスキン及びマクヴィ(1988a)及びタイソン(1990)が利用した文献の一部に基づいて、同兵器廠の会計を分析しており、ホスキン及びマクヴィ(1988a)及びタイソン(1990)に関しては一定の評価を行っている。しかし、足立(1996)による同兵器廠の会計に関する考察やホスキン及びマクヴィ(1988a)及びタイソン(1990)の理解には、必ずしも合意できない部分が含まれている(詳細は注(7)、(9)、(10)及び(11)を参照)。

第4部に先行した上記のいずれの和文献も共通する問題点を抱えている、と考える。それは、いずれの和文献もホスキン及びマクヴィ論文及びタイソン論文の双方の証拠の妥当性や理論的枠組の違いについて言及しておらず、双方の主張の問題点を指摘できていないからである。この理由は、いずれの文献もホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)及びタイソン(1990)の証拠の妥当性を検討したホスキン及びマクヴィ(1994a, 2000)とタイソン(1993, 2000)に言及せず、双方の理論的枠組の違いを検討したフライシュマン他(Fleischman et al., 1995)⁽³⁾とホスキン及びマクヴィ(2000)に言及できなかったことにある、と考えられる。

第4部は、先行の和文献が言及できなかったホスキン及びマクヴィ論文及びタイソン論文の内容、ホスキン及びマクヴィ論文とタイソン論文との間の一連の論争の議論(それぞれの到達点と問題点・批判点)を明らかにする。これはこれまでの和文献に残された研究課題であり、第4部による第1の貢献部分である。加えて第4部では、先行の洋文献及び和文献で十分に検討されていない研究課題にも取り組む。それは、いかなる争点を巡って双方の主張が対立しているのか、いかなる証拠または根拠が利用されているのか、どのような理

論的枠組が利用されているか、などの観点から本論争の理論的整理を行う研究課題に取り組むことである。これが第4部の第2の貢献部分である。なお、第4部は、新谷(2012c)を基礎にして構成を変更し修正及び追加を行ったものである。

第2節 ホスキン及びマクヴィによるフーコー派の会計史

第1項 フーコー派の会計史の理論的枠組

第1目 フーコー派の理論的枠組と管理及び管理主義の文化

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史が異なる第1の根源は、前者が権力または規律訓練権力を問題にすることにある。フーコー派の会計史は、フーコーの規律訓練権力概念を理論的枠組とする歴史研究であることから、フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史は、権力または規律訓練権力を問題にするかどうかで見解が分かれる。

経済合理主義の会計史は、権力または規律訓練権力という社会的側面を大部分無視する。市場条件と技術の変化(経済・技術の変化)を理解して、これらに効率的に対応する近代的企業の管理能力には問題がないとみなされる。また経済合理主義の会計史は、資本の論理や資本主義的構造の存在を当然のことと考えている(Fleischman et al., 1996, p. 331)。

既述のように、経済合理主義の会計史は、管理または会計の変化について要求・対応理論(Demand/Response Theory)を採用する解釈である(Edwards and Newell, 1991, p. 35; Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)。この理論に基づくと、経済・技術の変化に対応して、合理的判断または合理的行動を行う近代的企業の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理または会計が変化するという会計史になる(Carmona et al., 2004, p. 44)。管理または会計が経済・技術に決定されるという経済決定論(経済還元主義)になる。

フーコー派は、近代的企業が特定の経済的・技術的变化に対する経済合理主義的対応として創出した新しい技術を近代的管理だと考えていない。近代的管理の出現が経済合理主義で説明できるとは考えていない(Hoskin and Macve, 1990, p. 17)。フーコー派によれば、近代的企業を含む近代的世界では管理(Management)がいたるところにあり、管理主義(Managerialism)⁽⁴⁾という文化が形成されているにもかかわらず、この管理及び管理主義を理解する試みがほとんど行われてきていない。彼らは、管理及び管理主義という文化は、近代的企業よりも広い範囲の近代的世界を支えているものであり、本質的には規律訓練権力と呼ばれる権力を生み出す母体でもある(ibid., p. 17)、と考える。

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史では、権力または規律訓練権力を問題にするかどうかで見解が異なるが、より具体的には人に設定される作業標準という規格を問題にするかどうかで見解が異なる。経済合理主義の会計史では人に対する作業標準の設定は自然で合理的であるが、フーコー派の会計史では人に対する作業標準の設定は問題と考えられる。

経済合理主義の会計史は常識的な会計史でもある。この会計史によれば、技師が「物の働き」に関する標準を「人の働き」に対する作業標準まで拡張したにすぎない。物のはたらきに関する標準から人のはたらきに関する標準へ発展することは、自然な発展であり、

経済的発展の必要性に対する合理的対応であって、それらの構造、目的及びアプローチが類似している。経済合理主義の会計史では、物の標準化と人の標準化はいずれも特定の経済的・合理的反応であり、前者から後者への展開を連続・進歩と考えている(Fleischman et al., 1995, p. 164)。

フーコー派の立場では、原材料の利用及び機械の効率を統制するために利用される物のはたらきに関する標準の開発は相対的に問題がないが、これと同じ尺度を人の行動領域へ導入することは問題である。それは自然ではなく異なる秩序の開発である(ibid., p. 174)。

「機械を利用する場合(Mechanization) は、標準と効率という概念が不可欠であるが、この概念を人間行動において『翻訳』することは非常に問題がある。」稼動する機械の場合、そのはたらきを把握するためには、その効率が観察可能、測定可能、統制可能であることが必要である。「人のはたらきをその機械と同じように観察可能、測定可能、統制可能にすることは、新しい言説を造り出すことである。世界をみて 解釈して、統制する新しい方法をつくり出すことである。」(ibid., p. 174)

フーコー派の会計史では、管理及び管理主義という文化を規律訓練権力を生み出す母体と同一視している。ホスキン及びマクヴィは、管理を次のように定義している。

「管理は、物の無駄とちよろまかしを最小限にすること以上の内容を含んでおり、— (中略) — 管理は、書記行為及び試験を導入すること、労働者の行動の形成と記録にそれらを利用することを含んでいる。そのような管理は産出・促進の権力」を生み出す(Hoskin and Macve, 1994a, p. 18)

管理は、労働者の成果を増大させる産出・促進の権力を生み出すこと、管理は、労働者の精神(内面)に狙いを定め主体を形成すること、管理は書記行為(Writing)及び試験を通じて労働者の行為に働きかけること、管理は学問・知によって強化されること、などが管理の定義に含まれている。

また彼らは、管理主義を次のように2つの方法で定義している(Ezzamel et al., 1990, p. 159)。

第1の方法では、管理主義は、空間・時間を設定する特定の方法を制限し、それによってその内部で作業する人々の生活を秩序化すると定義される。管理主義における時間の設定は、現在及び過去の成果を媒介にして、短期、中期または長期と分類される将来の方向を常に向いている。管理主義における空間の設定は、組織の中核の範囲はもとより組織の全範囲に及び、それらを知り、統制しようと意図している。

第2の方法では、管理主義は、特定の形態の言説、特に書記行為を通じて働きかけると定義される。この管理主義は、覚書、指令及び命令、予算、計算書、評価等に依存し、テーマに従ってあらゆる種類の書記行為を生み出し、多様なデータの全てを数値で表現する。これは「文字中心主義(Gramacentrism)」の「一望監視主義(Panopticism)」である。

命令や評価等に依存して人々の行為に働きかけること、言説または書記行為を通じて人々の行為に働きかけること、特定の空間と時間の中に位置づけられる人々の行為(遠く離れた空間や将来の時間における人々の行為も含む)に対して働きかけることができること、などが管理主義の定義に含まれている。

第2目 管理及び管理主義の起源としての教育の実践

ホスキン及びマクヴィは、管理及び管理主義の起源を教育施設に求めている。管理及び管理主義の起源を教育の実践に求めるというホスキン及びマクヴィの研究には、フーコー自身及び他のフーコー派の会計研究者にはみられない特徴があり、試験の歴史研究等を行ってきたフーコー派の教育史家であるホスキンの影響が大きいと考えられる。ホスキン及びマクヴィは、1830-40年代のアメリカ陸軍省国営スプリングフィールド兵器廠で識別される管理及び管理主義の起源を1810年代のアメリカのウエストポイント陸軍士官学校における教育の実践に求めている。

フーコーは規律訓練権力の成立基盤を「起源も出所もばらばらの、多くは些細なものに過ぎない諸過程の多種多様な集まり」と説明したが、ホスキンはフーコーよりも試験の歴史をさらに遡り規律訓練権力の成立基盤を教育現場に求めた(Hoskin, 1990)。

教育の現場は、文字の使用を学ぶ過程ではなく、文字を学ぶ方法を学ぶ過程を持つ。この後者の過程で行われる教育的実践とは、厳格な試験、数値による試験結果の評点化及び評価の対象となるものを書く行為(学生による書記行為、学生を評価する書記行為)であり、これらは規律訓練権力を生み出す母体を構成する諸実践である(Hoskin and Macve, 1993, pp. 243-248)。

歴史上、規律訓練権力を生み出す母体を構成するこの3つの諸実践(試験・評価・書記行為)を最初に結合させただけでなく、学問的で純粋な知を開発した場所は、18世紀後半のエリート教育機関、例えばケンブリッジ大学のような教育機関である。教育の現場で最初に構成された規律訓練権力の母体は、その後個人または社会へと拡大していく(Hoskin and Macve, 1990, p. 29)。

この3つの諸実践の相互作用によって形成される2つの原理が、「文字中心主義または書記行為中心主義の原理」と「計算可能性の原理」である。「文字中心主義または書記行為中心主義の原理」とは、規律訓練権力が書記行為または文字を通じて行使される事実を指す。「計算可能性の原理」とは、試験と評点によって、人間の仕事・行為というよりも人間自体に数量化可能な価値を割り当て、人間の成功と失敗に関する客観的計測を提供する事実を指す(ibid., p. 32)。

こうしてホスキン及びマクヴィは、管理及び管理主義という文化を規律訓練権力を生み出す母体とみなし、これらの下に文字中心主義または書記行為中心主義の原理及び計算可能性の原理の2つの原理を識別し、さらに前者の原理の下には書記行為の実践を、後者の原理の下には試験及び評点の実践を識別している。彼らは、3つの教育的実践を規律訓練権力を生み出す母体の構成要素とみなしている⁽⁵⁾。

彼らによれば、書記行為、試験、評点の3つの教育的実践と文字中心主義または書記行為中心主義の原理及び計算可能性の原理の2つの原理が、18世紀後半のエリート教育機関に現れる前には管理及び管理主義という文化は存在しなかった、と言う。つまり、3つの教育的実践と2つの原理が同機関に現れるとまもなく管理及び管理主義という文化が存在するようになった(ibid., p. 22)。

ホスキン及びマクヴィは、この3つの教育的実践と2つの原理の発展形を19世紀前半のアメリカのウエストポイント陸軍士官学校とアメリカ陸軍省のスプリングフィールド兵

器廠の中で識別する。彼らは、アメリカのスプリングフィールド兵器廠における近代的管理及び管理主義の起源をアメリカのウェストポイント陸軍士官学校の中に発見している。彼らの研究結果は、近代的管理及び管理主義の起源問題に対する従来の最善の解答例であるチャンドラーの研究結果(1977)と対立する。チャンドラー(1977)は、単一事業単位組織(近代的工場)の管理の起源を、19世紀前半のスプリングフィールド兵器廠の中に発見し、複数事業単位組織(近代的企業)の管理の起源を、19世紀中期のウェスタン(Western)鉄道会社の中に発見している。

ここでチャンドラー(1977)が独立した2つの系列の起源として識別した2つの産業組織は、ホスキン及びマクヴィにとってみれば、規律訓練権力を生み出す母体を構成する教育的実践を管理主義という文化に「翻訳」して異なる2つの側面が現れた2つの現場にすぎない。ホスキン及びマクヴィは、その2つの産業組織が異なる2つの系列の起源なのではなく、規律訓練権力を生み出す母体を構成する教育的実践という1つの起源を出発点として現れた2つの異なる現場にすぎないと考えている(ibid., p. 18-19)。

ホスキン及びマクヴィは、アメリカの特定の産業組織もしくは特定の開拓者が、19世紀初期に管理主義を発明した理由を、チャンドラー(1977)も採用する経済合理主義的根拠に求めることに反対する。何故なら、経済合理主義的根拠では、管理主義の起源として最適な候補地、産業革命のあった18世紀後期と19世紀初期のイギリス産業に管理主義が全く存在しなかったことを説明できないし、産業組織以外の場に管理主義の起源を求める可能性、それが結果として経済合理主義を構築する可能性を排除してしまうからである(ibid., p. 19)。

製品の詳細な品質管理と在庫管理の会計のような管理または会計の刷新を生み出し、互換性部品生産による大量生産を成功させた最初の場所は、スプリングフィールド兵器廠であった。しかし、同兵器廠は、政府所有の非営利組織で投資上の利益または生産性・収益性の増大による経済的利益に利害を持たない兵器廠監督官により管理されていた。このため管理または会計の刷新が生まれる経済合理主義的根拠は存在しない(ibid., p. 19)。

チャンドラー(1977)は、スプリングフィールド兵器廠とウェスタン(Western)鉄道会社で管理及び管理主義を発明した人物として、リー(Roswell Lee)とウイスラー(George W. Whistler)を特定した。チャンドラー(1977)は、リーを、単一事業単位組織のスプリングフィールド兵器廠において監督官として製品の品質の均一性を高める刷新を導入した人物と位置づけ(Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)、ウイスラーを、複数事業単位組織のウェスタン鉄道会社において常勤の俸給経営者としてライン・アンド・スタッフ組織体制を開発した人物と位置づけた(Hoskin and Macve, 2000, p. 93)。

一方ホスキン及びマクヴィは、チャンドラー(1977)とは異なる観点から、スプリングフィールド兵器廠とウェスタン鉄道会社で管理主義を発明した人物を特定する。彼らは、リー(Roswell Lee)ではなく、タイラー(Daniel Tyler)とウイスラー(George W. Whistler)を特定する。

彼らは、この2人について、同一の軍人教育施設、ウェストポイント陸軍士官学校における規律訓練の実践(書記行為、試験、評点化の3つの教育的実践)を、特定の産業組織の領域で管理主義に「翻訳」した人物として特定するのである。これらの実践がその産業組織の領域で「翻訳」されると、作業の継続的監視、作業の目標・規格(作業標準)の設定、規格

と照合した作業評価等が可能になる。この「翻訳」により、産業組織の世界は規律訓練的権力の世界の一部へと「翻訳」される (ibid., p. 92, Note 2; Hoskin and Macve, 1993, p. 29)。

ホスキン及びマクヴィによれば、タイラーは、テーラー (Frederick Taylor) の科学的管理法が始まる 60 年前の 1831 年に、陸軍省の初代の軍需契約 (契約兵器) の独立検査官に任命され、スプリングフィールド兵器廠に派遣されている。そこでタイラーは、1831 年に科学的管理法で行われるような時間動作研究を行った。ホスキン及びマクヴィ (2000) では 1832 年と表記されており、ホスキン及びマクヴィ (1988b) では 1831 年と表記されている。いずれが正確か確認困難であるため、第 4 部では 1831 年で表記を統一している。

タイラーは、同兵器廠のあらゆる部署に客観的に根拠のある生産性の規格、つまり作業標準を定め、労働者の実際の生産性を測定し、その評価を行った。その後彼は同兵器廠の査察委員を 3 度務めることとなり、同兵器廠に対し作業標準に基づく労働条件の勧告を行うことになる。

ウイスラーは、最初のライン・アンド・スタッフ組織を開発し、鉄道会社の管理、保全、運行の権限と意思伝達のラインを明確にした。この組織では 3 つの地理的に隣接した営業管区に 3 組の職能管理者が配置され、この管理者達の諸活動を監視・調整するために本部が配置されている。権限・責任のラインの上方から下方へ詳細な規則が流れ、下方から上方へ詳細な報告書が流れる (Hoskin and Macve, 1988a, p. 56)。

ホスキン及びマクヴィは、この 2 人がいずれも若い陸軍将校であり、以前に企業を管理した経験がなく、管理上の刷新に金銭的動機付けを持たなかったにもかかわらず、何故彼らが管理主義を発明したのかを問う (Hoskin and Macve, 1990, p. 19)。

彼らの解答は管理主義の起源を教育の現場に求めるものである。タイラーとウイスラーは、ともにウエストポイント 陸軍士官学校で士官候補生として勉強し、1819 年の卒業組である。ウイスラーは卒業後の 1821-1822 年には同校の製図の教員でもあった。彼らが士官候補生であった頃、偶然にも同校では、同校第四代校長セイア (Sylvanus Thayer) により 1817 年に導入された新しい教育的実践が行われ、規律訓練の体制が構築されていた (ibid., p. 20)。

セイアが新しく導入したこの教育体制には、2 つの重要な刷新が含まれていた。第 1 は、人間の学習成果及び行動まで数字で評価する試験である。これは士官候補生を「計算可能な人間」に変える刷新であり、タイラーが労働者を「計算可能な人間」に変える仕事と関係がある。この刷新をアメリカで最初に使用したのはセイアの下でのウエストポイント陸軍士官学校である (ibid., p. 20)。

この「計算可能な人間」とは、既に説明したフーコーの用語・概念であり、試験等の様々な諸方法によって規律訓練権力の対象となる匿名的な一般大衆を指す。ホスキン及びマクヴィはこの用語・概念に基づいて、1810 年代におけるセイアの下でのウエストポイント陸軍士官学校における試験と 1830-1840 年代にタイラーを通じてスプリングフィールド兵器廠に導入された近代的な管理及び会計とを結びつける (Hoskin and Macve, 1988b, p. 11)

試験を通じた数字による記録は学習の経験を完全に変更する。それは他人に勝ち、自分自身に勝つという競走の文化を造り出す。その記録は業績・成果に関する客観的な測定となり、特定の集団全体の中での個人の価値を確定する (Hoskin and Macve, 1990, p. 20)。

第 2 は、ライン・アンド・スタッフ組織体制を導入し、書記行為により間接的指揮を採

ることにより、文字中心主義、一望監視主義を可能にする刷新である。これはウイスラーの仕事と関係がある(Hoskin and Macve, 1990, p. 20)。

タイラーとウイスラーがウエストポイント陸軍士官学校の士官候補生として経験した実践は、卒業後彼らの働く新しい領域において問題を解決するための実践、意識的に考える必要のなかった実践になった。彼らがウエストポイント陸軍士官学校もしくはセアの体制の下で内面化したものは規律訓練の実践である。彼らはそこでの学習過程の副産物であり、習慣であった学習する方法を習得したのである(ibid., p. 20)。

管理のテクノロジーは、まず教育のコンテキストの中で、つまりウエストポイント陸軍士官学校の中で開発され、その後産業組織のコンテキストの中で、つまりスプリングフィールド兵器廠とウェスタン鉄道会社の中で、それが「翻訳」されていく。このため、タイラーとウイスラーは、偉大な刷新者ではなく規律訓練権力の作用の痕跡なのである(Hoskin and Macve, 1988a, p. 53)。また同学校に2つの刷新を導入したセア自身も全く新しい構想力をもった刷新者ではない。数字による評点システムという1つ目の刷新は、フランスのエコール・ポリテクニク(Ecole Polytechnique)から借りてきたものであり、ライン・アンド・スタッフ組織という2つ目の刷新の原理は、アメリカ陸軍の小隊の1つの特徴であった(Hoskin and Macve, 1988b, pp. 20-21)。

第2項 物に関するアカウントビリティと人に関するアカウントビリティ

ホスキン及びマクヴィ(1988a)は、リー監督官時代の出来高払システム及び出来高給の会計システムについて、「物に関するアカウントビリティ(Accountability over Objects)」または「不完全なアカウントビリティ(Less Than Complete Accountability)」と表現している。一方彼らは、リプレイ監督官時代の出来高払システム及び出来高給の会計システムについて、「人に関するアカウントビリティ(Human Accountability)」または「完全なアカウントビリティ(Total Accountability; Full System of Human Accountability)」と表現している。この表現はフライシュマン他(Fleischman et al., 1995)で利用している「物の働き」に関する標準と「人の働き」に関する標準(作業標準)という表現と類似している。いずれの表現も、標準またはアカウントビリティという用語に、物または人という用語を組み合わせている。

ダリバ報告(Dalliba, 1819)によれば、リー監督官時代の出来高払システムは不合格の出来高には支払いを行わず、つまり不合格品の生産を抑制していた。しかし、デイラップ(Deyup, 1948)によれば、それは合格品に支払いを行うため、「向上心と勤勉」を呼び起こす。とはいえその出来高払システムは、一定の出来高の根拠になる目標を持っていなかった(Hoskin and Macve, 1988a, pp. 42-43)。出来高給の会計システムは、材料の浪費、盗難及び紛失を抑制し最小限にする側面(材料消費量レベルの物量標準を組み込んでいる側面)も持っているが、一定品質の優良品の規則正しい生産を促進する側面ももっていた(ibid., p. 43)。しかしこの出来高給の会計システムは、作業標準に基づかない出来高払システムを前提にした会計システムであったのである。

以上のようにホスキン及びマクヴィによれば、リー監督官の確立した出来高払システム

と出来高給の会計には、物の規格(材料の標準消費量や一定品質の完成品)はあっても、一定時間に一定品質の完成品を完成させる人の労働の規格、すなわち作業標準が含まれていないのである。

一方ホスキン及びマクヴィが、人に関するアカウンタビリティシステムとして認めるのは、リプレイ監督官の時代の出来高払システムと出来高給の会計システムである。それはウエストポイント陸軍士官学校のセイアの教育システムの下で学び、同校を最優秀学生として卒業し、その後スプリングフィールド兵器廠の査察委員を3度務めたタイラーが、同兵器廠に対して作業標準を設定したことに由来する管理・会計システムである。

タイラーの自叙伝(Tyler, 1838)によれば、1832年に陸軍省のスプリングフィールド兵器廠に関する第1次査察委員会が公式に召集される前に、1831年にタイラーは6ヶ月間同兵器廠に身を置き、小銃の生産に必要な課業の時間動作研究に従事した。その結果、彼は出来高給の公正賃金と小銃の生産に必要な正確な労働時間を発見した(Hoskin and Macve, 1988b, pp. 13-14)。こうした管理及び管理主義の実践は、タイラーがウエストポイント陸軍士官学校で内面化した規律訓練の実践の「翻訳」結果である。

以上からホスキン及びマクヴィは、物に関するアカウンタビリティ(物の働きの標準・目標の設定とその標準・目標と照合した物の実際の働きの測定・評価)を、作業標準を前提としない標準的消費量内での材料消費、一定品質の完成品完成を基準としたアカウンタビリティ、または人の活動の抑止・抑圧の権力の母体と解釈している。一方人に関するアカウンタビリティ(人の活動の標準・目標の設定と人の実際の活動をその標準・目標に近づけることを可能にする実際の活動の測定・評価)を、時間動作研究によって設定される作業標準に基づくアカウンタビリティ、または人の活動の産出・促進の権力の母体と解釈している。

ホスキン及びマクヴィは、メルキオール(Merquior, 1985)と同様に、2種類の権力を区別している。メルキオールによれば、人の活動の危険抑止の役割を期待された規律訓練が人の活動の産出・促進の役割を果たす⁶⁾。第4部では、この2種類の規律訓練を「抑止・抑圧の規律訓練」と「産出・促進の規律訓練」と表現し、それを母体とする権力を「抑止・抑圧の規律訓練権力」と「規律訓練権力または産出・促進の規律訓練権力」と表現する。

したがって、ホスキン及びマクヴィの言う、物に関するアカウンタビリティは、「抑止・抑圧の規律訓練」であり、それを母体とする権力は「抑止・抑圧の規律訓練権力」である。また、ホスキン及びマクヴィの言う、人に関するアカウンタビリティは、「産出・促進の規律訓練」であり、それを母体とする権力は「産出・促進の規律訓練権力」である。「規律訓練権力」は通常後者の「産出・促進の規律訓練権力」を指す。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、リプレイ監督官の時代の出来高払システムと出来高給の会計システムの起源と考えるウエストポイント陸軍士官学校のセイアの教育システムを人に関するアカウンタビリティまたは完全なアカウンタビリティという用語でも表現している。

ホスキン及びマクヴィ(1988a)によれば、セイアのシステムは、学問及び行動の成果のあらゆる側面が数字及び文字の言語で不断に測定、評価、記録されるシステムであり、この結果が命令や評価等を通じて人々の行為に働きかける。それはすべての士官候補生を計算可能にするシステムであり、人に関するアカウンタビリティまたは完全なアカウンタビリティである(Hoskin and Macve, 1988a, pp. 43, 46-49)。これは産出・促進の権力である。

ホスキンの(1996)は、教育の世界における人のあるべき活動成果の設定とその成果に近づくことを可能にする測定・評価をアカウンタビリティと表現し、18世紀後半にイギリスのエリート教育機関に現れた教育の世界のアカウンタビリティを、最初の人に関するアカウンタビリティと表現している(Hoskin, 1996, p. 265)。ホスキンの(1996)によれば、人の成果が計算の対象になった最初から測定が目標となった。測定が目標になっていく時あるべきこととあることが融合され、見えなかったものが見えていくため、人の成果の測定は中立的で公平な測定として存在しない。18世紀後半にイギリスの大学で最初に採用された3つの実践、試験(人間の活動の公式的検査)、定量化(検査された活動に対する数値の割り振り)及び書記行為(活動、検査、結果、判断・評価に関する書記行為の蓄積)の結合による測定は、その後ビジネスの世界やその他の世界に入りこんでいく(Mckernan and McPhail, 2012, p. 178)。

ホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、その3つの教育的実践の発展形を19世紀前半のアメリカのウエストポイント陸軍士官学校と陸軍省のスプリングフィールド兵器廠の中に識別し、人に関するアカウンタビリティを識別したことになる。彼らはウエストポイント陸軍士官学校における士官候補生個人の学業及び行動の評価システムとスプリングフィールド兵器廠における労働者個人の作業標準を中心とする管理システムの双方を完全なアカウンタビリティ、または人に関するアカウンタビリティと表現するのである。

第3項 1841年より前の労働生産性の停滞と物に関するアカウンタビリティ

チャンドラー(1977)は、ダリバ報告(1819)に基づいて、近代的工場の管理の起源であるスプリングフィールド兵器廠の貢献は、同兵器廠のLee 監督官の管理能力による部分が大きい、と主張した。Lee 監督官は、生産の統制と行われる作業のアカウンタビリティを2つの方法で達成した。第1の方法は周到な品質検査である。労働者は仕上げた製品全てに個人記号をつけ、工場長補佐がこれを検査し合格と認めた場合に労働者番号の次に自分の記号をつける。第2の統制方法は簿記による統制である。ただし、ホスキンの及びマクヴィによれば、簿記は複式簿記の帳簿記録方法ではなく、義務及び履行(Charge and Discharge)の帳簿記録方法である。

チャンドラー(1977)によれば、リー監督官と兵器工長は職長の業績と労働者の業績を監視し評価するために管理または会計の情報を利用したが、リー監督官の下での管理実践がスプリングフィールド兵器廠の生産量及び生産速度に対して影響を与えなかった。ホスキンの及びマクヴィはこの後者の見解を支持している。この証拠として彼らはユースディング(Uselding, 1973)を提示している。

ユースディング(1973, p. 79)は、リーの監督官在任期間(1815年6月-1833年8月)に労働者1人当たりの生産量と銃1単位当たりの原価は安定していて大きな変動がなかったこと、さらに1815年前後でも労働者1人当たりの生産量と銃1単位当たりの原価に大きな変動がなかったことを明らかにしている(Hoskin and Macve, 1988a, p. 40)。ホスキンの及びマクヴィは、リー監督官の時代には労働者1人当たりの生産量も銃1単位当たりの原価も大きく変動しなかったとするユースディング(1973)を支持している。

ホスキン及びマクヴィは、チャンドラー(1977)とユースディング(1973)の分析に基づいて、リー監督官の時代には、将来の目標の達成へと労働者を向かわせる統制機能が不完全であり、人に関するアカウントビリティが存在しない、と述べている(ibid., p. 40)。ホスキン及びマクヴィは、リー監督官の下での統制機能では人に関するアカウントビリティが欠けていたために、スプリングフィールド兵器廠の労働生産性が増大することはなかったと考えている。

ダリバ報告(1819)によれば、リー監督官の下にあった出来高払システムは不合格の出来高には支払いを行わない。しかし、デイラップ(1948)によれば、その出来高払システムは合格品に支払いを行うため、労働者に「向上心と勤勉」を呼び起こす。とはいえその出来高払システムは、一定の出来高の根拠となる目標(作業標準)を持っていなかった(ibid., pp. 42-43)。このためその出来高払システムは物に関するアカウントビリティシステムに留まっている。

デイラップ(1948)によれば、合格品として認められた製品に対してのみ支払いが行われるという点、さらには複数の水準の支払金額が設定されている点は、製品の質を上げるために特殊な奨励給が支給されていることであり、ある種の実力本位制が採用されていることでもある。デイラップ(1948)によれば、リーが1821年に書いているように、銃床を形成する作業と銃身を溶接する作業は、この典型であり労働者の技能と誠実性により2種類以上の出来高賃率が利用されていた(ibid., p. 42)。

しかし、ここでの出来高賃率は作業標準に基づいて設定されていなかった。デイラップ(1948)によれば、スプリングフィールド兵器廠での出来高賃率は他の兵器廠や他の産業よりも高く設定されていた。また、生活費が上昇すれば出来高賃率が高くなり、デフレになれば出来高賃率は低くなった(ibid., p. 42, Note 8)。

出来高給の会計システムは、材料の浪費、盗難及び紛失を抑制し最小限にする点(材料消費量レベルの物量標準を組み込んでいる点)で抑制的側面をもっているが、一定品質の優良品の規則正しい生産を促進する点で産出・促進の側面をもっていた(ibid., p. 43)。しかしこの出来高給の会計システムは、作業標準に基づかない出来高払システムを前提にした会計システムであった。

ダリバ報告(1819)によれば、職工及び託された財産を保有するその他の人々に対して、義務及び履行の帳簿記録方法による統制を行い、勘定に記載される借方、貸方の合計額の差異分を償わせる(給与から減額する)という懲罰がある。これは、物に関するアカウントビリティに対応したものである(ibid., p. 42, Note 7)。例えば、各職工の勘定では、工長補佐・職長から配下の職工に支給された品目を借方に記入し、職工から工長補佐・職長に返却した品目(生産した部品、工具、屑・スクラップ等)を貸方に記入する(Dalliba, 1819, p. 548)ため、貸方が少なければ職工はその不足額を償う必要があった。この職工勘定の借方記入は、職工における義務の設定であり、同勘定の貸方記入は、職工における義務の履行を示す。

ホスキン及びマクヴィによれば、リー監督官の確立した出来高払システムと出来高給の会計には、物の規格(材料の標準消費量や一定品質の完成品)はあっても、一定時間に一定品質の完成品を完成させる労働の規格、すなわち作業標準が含まれていない。リー監督官の下での統制方法は物に関するアカウントビリティに留まっており、人に関するアカウン

タビリティはなかったのである⁽⁷⁾。

第4項 1819年現在とそれ以前の会計システム

ダリバ報告(1819)は、1819年現在(リー兵器廠監督官の時代)の帳簿記録方法を義務及び履行の帳簿記録方法として説明しているが、そこで利用される全ての勘定体系及び勘定連絡を説明しているわけではなく、また勘定名自体の表記が必ずしも明確ではない。また、ダリバ報告(1819)がスプリングフィールド兵器廠の帳簿記録方法として唯一示したT字勘定の例では、借方・貸方の用語が利用されているが、貨幣評価が行われずに物量で記録されている部分があるため、標準的な複式記入による帳簿記録(複式簿記)とはいえない(Hoskin and Macve, 1988b, p. 53, Appendix B)。

ダリバ報告(1819)によれば、スプリングフィールド兵器廠における外部購入取引は兵器工長の帳簿に記入され、同兵器工長から支給される全ての品目は兵器工長の帳簿と各部署の工長補佐・職長の帳簿に記載される。同報告書は、兵器工場内部での財の使用・消費取引を次のように説明する。各工長補佐・職長の勘定では、兵器工長から各部署の工長補佐・職長に支給した品目(各部署での外部購入分と他の部署の工長補佐・職長からの受領分等を含む)を同勘定の借方に記入し、同勘定の貸方には、生産された部品、他の部署の工長補佐・職長への支給品、消滅した材料、スクラップ等を記入する(Dalliba, 1819, p. 548)。各職工の勘定では、工長補佐・職長から配下の職工に支給した品目を同勘定の借方に記入し、同勘定の貸方には、職工から工長補佐・職長に返却した品目(生産した部品、工具、屑・スクラップ等)を記入する。この勘定の借方合計と貸方合計は等しくなるはずであるが、貸方が不足する場合は職工がそれを償う必要がある(ibid., p. 548)。この不足額は職工による盗みまたは浪費とみなされると推定される。職工及び託された財産を保有するその他の人々の懲罰を計算する場合、貨幣単位の計算が必要となる。

ダリバ報告(1819)は、こうした帳簿組織を「完全なアカウントビリティ(Complete Accountability)」と評し、誤りの原因が帳簿組織から発見できること、浪費をもたらさないこと、等の利点を挙げている(ibid., pp. 547-548)。ダリバ報告(1819)は、この帳簿組織の形式からその利点または機能を説明しているが、組織階層内のいかなる人間がそれを実際にどのように利用したのかについては説明していない。この会計情報が職長と労働者の個人別の業績の監視と評価を行うために利用された、とするチャンドラー(1977)の見解もまたその帳簿組織の形式から導かれる結論である⁽⁸⁾。

ダリバ報告(1819)は、同兵器廠の主計官の帳簿記録方法を「平凡(Common)」と評価してそれをほとんど説明せず、そこで利用される全ての勘定体系及び勘定連絡を説明していない。この主計官の帳簿記録方法は、同兵器廠における1819年より前の帳簿記録方法に相当するため、ダリバ報告(1819)は同兵器廠における1819年より前の帳簿記録方法を説明しなかったことになる。

そこでホスキン及びマクヴィは、スプリングフィールド兵器廠の第1次史料に基づいて、1819年より前の帳簿記録・報告方法を調査している。第1次史料とは同兵器廠の最初の記録で「1794年から1811年までの収入及び支出の仕訳帳(Journal of Receipts and Expenditures)」として知られる全2巻の記録集である(Hoskin and Macve, 1988b,

p. 50, Appendix)。

この全2巻の記録集のうちより早い時期の第1巻は、1794年11月26日から1799年3月2日までを記録しているが、1799年の記録は1798年8月の賃金支払簿(Payroll)の記録に関連しているので、第1巻の実質的な記録は1798年に終了している(ibid., p. 50, Appendix)。

それは仕訳帳という表記であるが、標準的な複式記入の帳簿としての通常の仕訳帳とは異なる。物品に関する記入の多くは、貨幣評価を行わないままで、物量で記入している。貨幣が利用される取引でも、特定の勘定への借方記入または貸方記入が叙述的表記のままで行われており、金額欄への金額記入は行われていない。記入の日付順は不規則である(ibid., p. 50, Appendix)。

第2巻は元帳形式を採用しているが、記録の日付を見る限り第1巻の継続記録であり、1798年9月25日から1811年12月18日までを記録している。この第2巻では1799年以降定型の形式を採用するようになる。四半期毎に作成され、左側に借方、右側に貸方を置く2つの勘定を利用し、同勘定は実質的に現金出納帳(Cash Book)の形式を採用している(ibid., p. 50, Appendix)。

2つの勘定とは、第1の勘定の「兵器廠の歳出を扱うアメリカ合衆国勘定(The United States for Supplies for the Armory)」と第2の勘定の「スプリングフィールド兵器廠主計官ジェームス・バイヤーズと収支取引を扱うアメリカ合衆国勘定(The United States in Account with James Byers, Paymaster at the Armory, Springfield, Mass)」である(ibid., p. 51)。

このうち第2の勘定が公共サービスの代理人(スチュワード)である兵器廠主計官によって維持される兵器廠の正式な勘定(Official Account)となる。これは借方、貸方という複式記入の用語を利用しているが、義務及び履行の勘定として最もよく理解できる(ibid., p. 51)。つまり主計官は、彼が受け取った貨幣により義務が設定され、認可された支出によってその義務が履行される。

スプリングフィールド兵器廠で必要とされた1組の帳簿類には、第1の勘定、第2の勘定、賃金支払簿及び集計帳簿が含まれているが、これらの帳簿を観察する限りその帳簿類は、資産、負債、収入及び支出に関する標準的な複式記入の記録ではない。複式簿記を前提とする原価計算組織でもない。会計帳簿の要は代理人または主計官の義務及び履行である(ibid., p. 52)。

したがって、初期の帳簿組織の中にある主計官の義務及び履行を示す方法は、Lee 監督官の下での帳簿組織の中にある様々な階層の個人別の義務及び履行を示す方法と構造的に類似しており、後者は前者の拡張版であると考えられる(ibid., p. 53)。

初期の帳簿組織にある主計官の勘定では主計官が受け取った貨幣により義務が設定され、認可された支出によって義務が履行される。これと同様にLee 監督官の下での帳簿組織にある一例でも、例えば各工長補佐・職長の勘定では、兵器工長から各部署の工長補佐・職長に支給された品目をその勘定の借方に記入し(義務を設定し)、生産した部品、他の部署の工長補佐・職長への支給品、消滅した材料、スクラップ等をその勘定の貸方に記入する(義務を履行する)、という形式である(ibid., p. 53, Appendix B)。

ホスキーン及びマクヴィの検討では、同兵器廠における初期の帳簿組織(「1794年から

1811 年までの収入及び支出の仕訳帳)の中に唯一存在する義務及び履行の帳簿記録が主計官のそれであること、この帳簿記録方法がダリバ報告(1819)で示された様々な階層の個人別の義務及び履行を示す帳簿記録方法と構造的に類似していること、このため前者から後者へ拡張する可能性があること、が示されている(ibid., p. 53)。

この拡張は 1812 年(義務及び履行の帳簿記録が主計官に限られていた 1811 年の翌年)から 1819 年(義務及び履行の帳簿記録が様々な階層の工場関係者に及んでいたことを報告したダリバ報告の発表年)までの間に行われている。

以上のホスキン及びマクヴィの調査・検討から次のような結論が導かれる。スプリングフィールド兵器廠で出来高払制度が採用された時点が、1802 年(Uselding, 1973, p. 71)であるとすれば、同兵器廠では出来高払制度が採用される前から、主計官に限定された義務及び履行の帳簿記録方法を採用していた(「1794 年から 1811 年までの収入及び支出の仕訳帳」)。主計官に限定された義務及び履行の帳簿記録方法から様々な階層の個人別の義務及び履行を示す帳簿記録方法へと帳簿記録の構造が拡張されたと推定できる時期は、1812 年から 1819 年の間であるが、スプリングフィールド兵器廠で階層的管理組織が構成された時点がリー監督官の就任以降であるとすれば(足立, 1996, p. 86)、それを契機にして 1815 年から 1819 年までの間に、その帳簿記録の構造が拡張されたと推定できる⁽⁹⁾。

第 5 項 リー兵器廠監督官の下で作成された原価情報と非科学的な出来高賃率の設定

チャンドラー(1977)は、デイラップ(1948)等を引用しながら、リー監督官(任期 1815 年 6 月-1833 年 8 月)が製品の生産に要したコストに関する正確な数値を算出した証拠はほとんどない、と述べている。しかし、スプリングフィールド兵器廠の入手可能な原価情報に関するデイラップ(1948)と当時の帳簿記録に関するホスキン及びマクヴィの調査によると、チャンドラーの見解は誤っている(Hoskin and Macve, 1988b, p. 6)。

まず、第 1 に様々な環境でスプリングフィールド兵器廠の原価情報が作成されていた。それは、スプリングフィールド兵器廠で同兵器廠の記録に基づいて作成されたり、軍需品部でスプリングフィールド兵器廠から受領した諸書類に基づいて作成されたり、あるいは双方の相談、協議によって作成されたりしていた(ibid., p. 6)。

第 2 に、製品の単位原価(主に小銃 1 挺当たりの原価)を計算するいくつかの理由があった。そのうち同兵器廠の外部で製造原価の詳細な内訳が必要とされる理由は 3 つある。

第 1 は政治的な理由で、陸軍省が公共的経費でスプリングフィールド兵器廠をはじめとする国営兵器廠を維持していくことについて議会で正当化するために、国営兵器廠で兵器を提供する原価の方が民間兵器廠のそれよりも低いことを証明する必要があった。第 2 のより実践的な理由は、民間兵器廠の提供する兵器の価格が国営兵器廠の原価を参照して決められるということにあった。第 3 の理由として陸軍が軍人に渡した兵器の紛失等による費用弁償のためにも製造原価が必要であった。

しかし、兵器廠の内部で製造原価の詳細な内訳を必要とする理由は 1 つであり、それは職工に完成品に対する出来高給を支払うためである(購入材料の価格交渉も含む)。つまり出来高賃率を決めるためである。チャンドラー(1977)は、リー監督官の下で出来高賃率が

正確に決められたと述べているが、ホスキン及びマクヴィの関心は、この出来高賃率がどのように決定されたのか、時間動作研究等の科学的調査に基づいて決定されたのかどうかにあった (ibid., pp. 6-7)。

これにはいくつかの手がかりがある。例えば、リー監督官の下でスプリングフィールド兵器廠を調査した報告書であるダリバ報告 (1819) によれば、それぞれの出来高払仕事に支払われる価額は、「多くの実験 (Experiments) の結果」に基づいて Lee 監督官によって設定され、正常で勤勉な (Good Industrious) 人間は 1 日当たり 1 ドル 40 セント、1 ヶ月 25 日の労働で 1 ヶ月あたり 35 ドル得ることができると計算されている。この基礎に基づいて賃金が設定されたが、同じ職に就く人々の技能 (Skill)、勤勉度 (Industry)、意欲 (Ambition) の違いにより、職工の 1 ヶ月分の賃金は 20-60 ドルの開きがあった (ibid., pp. 6-7, Note 6)。

リー監督官の「実験」がどの程度の範囲に及ぶものでどの程度体系だったものであったのかについては知られていないが、時間のみが条件とされたことは明らかである。しかしその時間とは作業場が開いている時間 (夏は 10 時間、冬は昼間の間) であればよかったため、作業場で働く人々は、作業する時間をほとんど自分で選択できたのである (ibid., p. 7)。

賃金は作業申告書 (Work Return) で申告された生産量に基づくものであるが、リー監督官の下ではこの生産量が「まる 1 日の労働」として妥当なものであるかどうかをチェックする必要性がなかった。また、正常 (Goodness)、勤勉 (Industriousness) という考えは、規格、標準という観念を含意する必要性はなかった (ibid., p. 7)。リー監督官の下での「多くの実験の結果」とは時間動作研究のような科学的研究の結果に基づくものではなかった。

もし出来高賃率が科学的な作業標準に基づいて決められたのであれば、完成品と労働に実際に費やした時間を計算する必要がある、そのためには賃金支払簿 (Payroll) と作業申告書 (Work Return) の照合的利用が必要であったはずである。しかし実際にはそうした書類の利用があったと思われない (Hoskin and Macve, 1998a, pp. 41-42)。

出来高給労働者が働いた時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのは、1841 年になってからである。それ以前の時代である Lee 監督官の時代にはそれらの書類が利用されていなかったのである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18)。

銃床製造に関わる記録がある。1821 年に、リー監督官が軍需品部総長のボンフォード (Bomford) に宛てた書状 (NARA, RG156) には、長い間職工の技能 (Skill) と誠実性 (Fidelity) によって銃床製造には 3 種類の価格があり、この 3 種類の価格が最善の方法で彼らの義務を遂行させる有効な効果を持つと書かれていた。この時の価格は 82~89 セントであった (ibid., p. 7)。

リー監督官の書状 (NARA, RG156) では、銃床製造に必要とされる労働を前半・後半の 2 つの部分に分けて説明していた。彼は、後半の労働部分、すなわち銃床の形成と銃身、銃機、バンド (Bands) 組み立て後の仕上げ作業の部分を 50 セントで評価しているが、いかなる計算に基づいているのか説明していない。前半の労働部分、すなわち銃床の形成作業、銃身、銃機のはめ込み作業、バンドの装備作業の部分は、1 日毎に支払うという「実験」を必要とし、この時、製造された分の平均原価を約 24 セントとして計算した。前半と後半で銃床を製造する原価は 74 セントになる (ibid., pp. 7, 31, Note 8)。

これは計算に違いないが、作業標準に基づいた計算であると結論づけられない。相場が時々変更されたが、これが科学的な動作研究等により行われたという証拠は残っていない。リー監督官の主要な関心事は経済状況に見合った支払報酬を維持すること、部品に支払う相対的価格の変更はそれに支払う金額全体を変えないという制約の中で行われることであった(ibid., pp. 7, 8)。

原価概念の洗練度の問題を除けば、スプリングフィールド兵器廠は、単位原価の数値を必要とする時に十分に詳細な情報を保持していた。しかし、ホスキン及びマクヴィの関心は、他の論者のようにスプリングフィールド兵器廠における原価概念の洗練度にあるのではなく、最も基本的で重要な原価の対象となる労働の統制にある(ibid., p. 8)。

第 6 項 1841 年以降の労働生産性の増大と人に関するアカウントビリティ

チャンドラー(1977)は、リプレイ監督官の時代(任期 1841 年 4 月-1854 年 8 月)を含む 1840 年代以降においてスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が増大したことに注目していないが、ホスキン及びマクヴィはそこに注目した。ホスキン及びマクヴィとタイソンの論争において、リプレイ監督官の時代の管理または会計が同兵器廠の労働生産性を高めたということに合意がある。特に 1841 年をスプリングフィールド兵器廠の労働生産性における転換点と認識することに合意がある(Hoskin and Macve, 1988a, pp. 38, 45, Note 9 ; Tyson, 1990, p. 57)。彼らがそのように合意するのは、ユースディング(1972)とデイラップ(1948)の研究結果を支持しているからである⁽¹⁰⁾。

ユースディング(Uselding, 1972, pp. 303-304)に基づく限り、完成銃器数が高位安定化するリー監督官の時代は労働の効率性(Labour Efficiency)よりも資本の効率性(Capital Efficiency)が上回る時期であったが、溶接銃身数が増大するリプレイ監督官の統制システムの時代は資本の効率性よりも労働の効率性が上回る時期であった⁽¹¹⁾。資本の効率性よりも労働の効率性が上回るのは 1841 年からである(Hoskin and Macve, 1988a, p. 45, Note 9)。

またデイラップ(Deyrup, 1948, pp. 113, 247-248, Appendix D, table 3-4)に基づく限り、1815 年から 1859 年の間に全く技術的变化(機械化)を経験せず、はねハンマーを用いて熟練工が担当した工程であった銃身溶接工程では、銃身溶接量が特別に増加したり、銃身溶接工の出来高賃率が特別に低下したのは、リー監督官の統制システムの時代ではなくリプレイ監督官の統制システムの時代であった。銃身溶接量が大きく増加したり、銃身溶接工の出来高賃率が大きく低下するのは 1841 年からである(Hoskin and Macve, 1994a, p. 10)。

ホスキン及びマクヴィは、スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の転換点が 1841 年にある理由を考えていく。彼らは、技術的变化を経験しなかった銃身溶接工程に限定して、溶接銃身数の増大と出来高賃率の低減が生じた原因(労働生産性が増大した原因)を、時間動作研究による作業標準及び出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システム(品質検査システム含む)とこれを前提とする出来高給の会計に求めた。

彼らは、ウエストポイント陸軍士官学校における教育過程の実践(書記行為、評点化、試験)を内面化した同校卒業生の 1 人のタイラーが、その実践をスプリングフィールド兵器

廠における管理・会計(作業標準の設定等を伴う出来高払システムとこれを前提とする出来高給の会計システム)の実践に「翻訳」し、この管理と会計の実践が同兵器廠の労働生産性を増大させたと考えている(Hoskin and Macve, 1988 b, p. 1)。

ウエストポイント陸軍士官学校は、フランスのエコール・ポリテクニクをモデルとして、1801年に創立され、エコール・ポリテクニクの講義概要と教科書を借用し、教員の1人クロゼット(Claude Crozet)を雇い、刷新的な教育システム及び試験システムを構築した(Hoskin and Macve, 1988a, p. 45)。

この刷新的な教育及び試験のシステムの中心にあったのは、エコール・ポリテクニクの数字に基づいた評点システムであった。この評点システムとは、勉強した各科目のテストの1週間の評点を累計し、この合計と年2回の定期試験の評点を一緒にして成績の全体的順位を与えるもので、生徒個人の客観的価値と全生徒の母集団の中での相対的価値を提供した(ibid., pp. 45-46)。

フレミング(Fleming, 1969)及びポイントン(Boynton, 1863)に基づくと、ウエストポイント陸軍士官学校第4代校長のセイアは、1817年に士官候補生全員に試験を行い、翌年の1818年には1学年4クラスをさらに複数の小クラスに編成し、この小クラス間の移動は、学業上の評価に基づくものとした。この小クラスは同じ1つのクラスであった生徒の評価に基づいて科目毎に分割したクラスである。

セイアの前歴は、1815-1821年の間軍需品部初代総長ワズワース(D. Wadsworth)に次ぐ副総長であった。ワズワースの後任の軍需品部総長はボンフォード(G. Bomford)(1821-1842年)である(ibid., p. 49)。

セイアは、1819年にエコール・ポリテクニクのモデルを拡張して、全てのクラスの全科目に適用される評価システムを開発し、士官候補生全員の成績の最終的順位付けを可能にした(Hoskin and Macve, 1994b, p. 81; 澤部, 2003, p. 95)。個々の士官候補生が獲得する毎日の評点が毎週のクラス報告書の中に組み込まれ、各学期で集計され、年2回の定期試験の成績を計算に入れて、それらが最終的な年次成績台帳作成のために合計される(Hoskin and Macve, 1988a, p. 46)。

セイアの定めた規定により、士官学校から陸軍への登用・昇進はその成績台帳のみに基づいて行われる。卒業時の職種は測定・評価された成績に基づく。同学年のすべての士官候補生が手に入れたすべての評点に科目の重要度の差異をつけるために一定の比重を加えて累積した合計点に基づいて並べ、各年度の合計点が繰り越され、最終学年の4年次になるとすべての士官候補生について、卒業時の成績順位が確定する(ibid., p. 46)。

成績の点数により最上位から最下位まで順位付けられ、クラス分けされた士官候補生の成績は、特に最上位クラスの成績は、将来陸軍で登用される職種の基礎となる。最上位の者は技師・技術兵(Engineering)となる。従来より陸軍への登用は成績順位の原則が利用されていたが、不断の試験によりこれを行ったのはセイアからである(ibid., p. 46, Note 10)。

セイアは、1826年から行為(規則違反行為)を対象とする数字の罰点システムを加えている。違法行為は7段階に分類され、各段階に罰点点数が定められた(ibid., p. 48)。1832年には、この罰点の点数を各個人の成績に統合した後で成績台帳での順位を計算するシステムを完成させた。この時1年間に罰点200点という分割点(この分割点を超えた場合には例外なく即時退学)が導入されている(Hoskin and Macve, 1994b, p. 81; 澤部, 2003,

pp. 95-96)。

セイアのシステムは、学問及び行動の成果のあらゆる側面が、数字及び文字の言語で不断に測定、評価、記録されるシステムであり、この結果が過去から現在を經由して将来まで(卒業時の職種)影響を及ぼす。それは、陸軍への登用を望む士官候補生を計算可能にするシステムであり、「人に関するアカウントビリティシステム(Human Accountability System)」または「完全なアカウントビリティシステム(Total Accountability System)」である(Hoskin and Macve, 1988a, pp. 43, 46-49)。これは産出・促進の権力である⁽¹²⁾。

第7項 ウェストポイント陸軍士官学校卒業生のタイラーによる貢献

スプリングフィールド兵器廠の内部に「人に関するアカウントビリティシステム」を導入する可能性のあるウェストポイント陸軍士官学校関係者は、1820年代頃から開始されるセイアの独特な教育システムの下で規律訓練の実践を内面化した人物のタイラーである。

タイラーは、1819年の卒業組でウェストポイント陸軍士官学校を最優秀学生として卒業し、フランス語の知識があることが認められてフランスの砲兵科学校に留学し、1830年に帰国して陸軍省・軍需品部に任命され、1831年には新しく設置された職位、民間兵器廠の契約兵器の主任査察官となる(ibid., p. 52; Hoskin and Macve, 1994a, p. 6)。

後述するように、彼は、1831年にスプリングフィールド兵器廠において兵器労働者の時間動作研究を行い、同兵器廠のあらゆる部署に客観的に根拠のある生産性の規格、つまり作業標準を定め、これに対する労働者の実際の生産性を測定しその評価を行なった。その後彼は同兵器廠の査察委員を3度務め、同兵器廠に対して作業標準に基づく労働条件を勧告した。

彼は、1832年にスプリングフィールド兵器廠に関する陸軍省の第1次査察委員に任命され、1833年には陸軍省の第2次査察委員に任命され、1834年に陸軍退職後、1841年に民間人によるスプリングフィールド兵器廠の第3次査察委員に任命されている(Hoskin and Macve, 1988b, p. 20)。

第1次査察委員会では、兵器廠長、工場長、査察人から情報を得て、兵器廠の賃金支払簿を検討し、適切な労働を構成する出来高賃率と出来高数について勧告を行っている(ibid., p. 10; Hoskin and Macve, 1994a, p. 6)。この第1次査察委員会によるスプリングフィールド兵器廠の調査は、国営の兵器廠で支払われる賃金を民間兵器廠で支払われる賃金と同額にする目的で行われている(Deyrup, 1948, p. 169)。

ホスキン及びマクヴィは、当時の第1次史料に基づいてまとめたデイラップの記述(1948, p. 169)を次のように説明している。ここで利用された特定の言説、等級・知性・標準・平均及び記録・職務・労働者の試験(=吟味)は、教育施設の規律訓練の言説であって、以前の兵器廠では知られていなかった言説である(Hoskin and Macve, 1988a, p. 52)。

第1次査察委員会は、「各々の仕事に必要な『技能』と『知性』によって、工場労働者を6つの『等級』に分類し、この各『等級』の集団に対して『平均』の技能とエネルギーをもった労働者に獲得できる1日10時間労働に対する『標準』的賃金を設定した。同査察委員会は、監督官、兵器工長及び査察官から得られた情報、労働者への質問とスプリングフィールド兵器廠の賃金支払簿の吟味(Examining)から得られる情報から、正常な(Good)

1 日の労働を構成するはずの出来高賃率と出来高数量を定めた(『』内の文字の強調はホスキン及びマクヴィによる)」(ibid., p. 52)。

ホスキン及びマクヴィによれば、1832 年の陸軍省のスプリングフィールド兵器廠に関する第1次査察委員会の報告から、同委員会の委員個々人の役割・貢献を実際に証明することが困難である。何故なら、それから得られる情報は、かなり要約された委員会報告にすぎないからである(Hoskin and Macve, 1988b, p. 13)。この委員会は委員長のタルコット(George Talcott)大佐、クレイグ(Henry Craig)少佐と身分の低い将校のタイラーの3名からなる。タルコットは、1826年まで軍需品部大佐であり、それから1832年まで兵器廠の査察委員・検察官を努めており、軍需品部総長のボンフォード(George Bomford)の主要な副官の1人であった(Hoskin and Macve, 1988a, p. 51)。

ホスキン及びマクヴィによれば、軍需品部総長のボンフォードの報告書及びボンフォードから陸軍省長官のキャス(L. Cass)へ宛てた書状(1833年4月17日付け)(NARA RG156)までを調べると次のことが確認される、という。

第1に、査察委員は規格の観点から労働の原価を計算して、毎日の目標として時間と労働の割合を設定するために、1832年8月20日にスプリングフィールド兵器廠に召集され、同じ目的で1832年11月5日にハパーズフェリー(Hapers Ferry)兵器廠にも召集されたこと、が確認される(Hoskin and Macve, 1988b, p. 13)。

第2に、誰が委員会の「指導的知性」であったのかを示すものはなかったこと、期待される生産性を確立するための情報の1つが他の民間兵器廠から得られる外部データであること、が確認される(ibid., p. 13)。この「指導的知性」とは工場内の100以上の課業に対して6つの等級を設定し、各等級の平均的な技能とエネルギーを持つ労働者が獲得できる10時間労働日の標準的賃金を確立した知性である(Ezzamel, Hoskin and Macve, 1990, p. 159)。

ホスキン及びマクヴィは、公式記録では示されていないタイラーの重要な役割を示唆する史料として、ウエストポイント陸軍士官学校の第1次史料にあったタイラーの自叙伝(1838)を取り上げている(Hoskin and Macve, 1988b, p. 13)。

この自叙伝によれば、1832年に陸軍省のスプリングフィールド兵器廠に関する第1次査察委員会が公式に召集される前に、1831年にタイラーは6ヶ月間同兵器廠に身を置き、小銃の生産に必要な課業の時間動作研究に従事した。その結果、彼は出来高給の公正賃金と小銃の生産に必要な正確な労働時間を発見した(ibid., pp. 13-14)。こうした管理及び管理主義の実践は、タイラーがウエストポイント陸軍士官学校で内面化した規律訓練の実践の「翻訳」結果である。

タイラーの自叙伝(Tyler, 1883, p. 20)は次のように述べている。1831年2月に「私は、スプリングフィールド兵器廠に関する私の検査を開始し、6ヶ月間の勤務の間に、私は(職工を一補足は筆者)支配下において監視を行った。小銃の製造工程を分割した個々の作業の時間を計測し、職工を見守ってしばしば丸1日残り、職工が正当な作業を行い、それぞれの特定の課業の実現に必要な正確な時間を私がつきとめたと、私が満足するまで私は彼らを決して放さなかった。こうして私は国家の賃金の下で10時間の勤務で職工が毎月得ることができるものを正確に知るようになった。」(Hoskin and Macve, 1988b, p. 14)

「私は、第1に、それぞれの『出来高払仕事』のための公正賃金とはどんなものか、第2に、既存モデルの小銃を製造するために必要な正確な労働時間とはどれほどかを決定でき

た。」私の最初の報告は、軍需品部を驚愕させたため、スプリングフィールド兵器廠で行われる出来高払仕事の妥当な賃金を報告するための委員会が構成された(ibid., p. 14)。

1832 年の第 1 次査察委員会報告及び翌年 1833 年の第 2 次査察委員会報告では、出来高賃率の適切な金額が提示されているが、それは 1831 年におけるタイラーの調査結果の反復に過ぎなかった。しかし、報告書には、その内訳、詳細な「科学的」検査の言及がなく、ありきたりの方法、承認可能な方法で集められた証拠しか示されていない(ibid., p. 14)。

このタイラーの提案に基づく第 1 次、第 2 次査察委員会報告の勧告は、当時の政治体制と兵器廠労働者の抵抗により無効にされた。彼の提案に基づく勧告がスプリングフィールド兵器廠に行われたのは、彼が民間人として加わった第 3 次査察委員会まで待たなければならなかった。

第 8 項 スプリングフィールド兵器廠における規律訓練権力とハパーズフェリー兵器廠における規律訓練権力に抵抗する前近代的文化

タイラーの提案が実行されるのは、1841 年からである。それは、軍人・将軍が共和党大統領になり、スプリングフィールド兵器廠に軍人の監督官が任命され、第 3 次査察委員会の勧告が承認されてからである。それ以前は、反軍隊の民主党大統領(及び同大統領任命の兵器廠監督官) とスプリングフィールド兵器廠の労働者が結びつき、これらが 1830 年代前半の第 1 次及び第 2 次査察委員会報告の勧告(出来高賃率低減と新しい労働時間の強制)に反対した。

アメリカ第 7 代大統領ジャクソン(Andrew Jackson) と第 8 代大統領ヴァン・ビューレン(Martin Van Buren) の下にある最初の民主党支配の政府は、反軍隊、反エリート主義の精神を反映し、兵器廠の監督官に軍人ではなく民間人のロブ(John Robb)を任命した(ibid., p. 16)。

1832 年の第 1 次査察委員会報告に対して、スプリングフィールド兵器廠労働者から強い抵抗がすぐに現れた。反軍隊のジャクソンが大統領であったため、軍人主導の第 1 次査察委員会により改定された出来高給の原価計算及び労働条件が発表されるとすぐに、スプリングフィールド兵器廠の労働者は 5,000 ドルを集めて代表団をワシントンへ派遣し、その新しいシステムが導入されないようにジャクソンに請願した(ibid., p. 16)。軍人主導の第 1 次査察委員会が、民間人が監督する兵器廠に勧告を行うことは、軍隊の介入であった(ibid., p. 16)。

この派遣された代表団は、タイラーを含む陸軍省第 1 次査察委員会報告の勧告を無効にすることができた。そして、これにより第 2 次査察委員としてタルコット(Talcott)大佐、ノース(North)、タイラーが任命された。第 2 次査察委員会は 1 名を除いて第 1 次査察委員会の委員構成と同一であった。第 1 次査察委員会報告の勧告と類似する第 2 次査察委員会報告の勧告もスプリングフィールド兵器廠監督官ロブ及び大統領ジャクソンの承認を得ることができなかった。このため旧来の出来高賃率と労働慣行が維持されることになった(ibid., p. 16)。

1833 年に陸軍省査察長官(Inspector General)のウール(John Wool)がスプリングフィ

ールド兵器廠の査察に任命された。同長官は、第2次査察委員会報告で勧告された新しい管理の方法をそのまま要求しない妥協へと動いた。この結果、旧来の労働慣行は依然として改善されず、出来高賃率がそのままとなり生産性が増大しなかった (ibid., pp. 16-17)。

その後 1841 年に将軍ハリソン (William Harrison) が共和党大統領となり、軍人のリブレイがスプリングフィールド兵器廠の監督官に就任したことで、以前の査察委員会の勧告とほぼ同じ内容の 1841 年第3次査察委員会報告の勧告が実行されるようになる。

このタイラー、ディビス (Davis)、チェース (Chase) の3名からなる民間人の第3次査察委員会の3名中2名がウェストポイント陸軍士官学校関係者であり、タイラー以外のもう1人の人物とは、当委員会の長であるディビスである。彼はセイアの教育システムの長期にわたる擁護者であったため、セイアのシステムを産業組織の世界に「翻訳」するタイラーの努力を補完し強化する人物として位置づけられる (ibid., p. 15)。

1841 年以降、第3次査察委員会報告の勧告により規則正しい労働日が導入され、出来高賃率によって支払を受ける労働者の実労働時間が勤務時間簿 (Time-Log) に記録されるようになる。1日4時間から6時間ではなく、全就業時間、固定した時間で働くことが要求された。出来高賃率は 1832 年の第1次査察委員会報告の勧告における賃金表に基づいて決定され、結果として以前に勧告された水準まで低下させることに成功した (Hoskin and Macve, 1994b, p. 86; ホスキン及びマクヴィ, 澤部訳, 2003, p. 102)。

結局 1841 年に軍人が兵器廠監督官に任命された後で、全就業時間にわたり働く勤勉な労働者の生産すべき客観的規格 (作業標準) に基づいた出来高賃率 (公正賃金率) が設定されるようになり、出来高給労働者が働いた時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのである (Hoskin and Macve, 1988b, p. 18)。

1842 年はスプリングフィールド兵器廠では労働生産性が増大し出来高賃率が低減する時期であったが、ハパーズフェリー兵器廠では規律訓練権力に対する抵抗が激化した時期でもある。この抵抗は労働時間等の要求に反対するものでクロックストライキと呼ばれた (ibid., p. 17)。

これは、1日4時間から6時間の労働ではなく、就業時間を固定してその時間内で不断に働くこと、全就業時間でどれぐらい働き、どれぐらいの完成品を完成させたかを書類に記載すること、勤勉な労働者が完成させなければならない規格とその規格に基づく公正賃金を設定すること、に対する抵抗であった。ホスキン及びマックヴィ (Hoskin and Macve) はこの抵抗の原因を、「反規律訓練権力の前近代的文化」に求めている (Hoskin and Macve, 1988a, p. 72, Appendix B)。

スプリングフィールド兵器廠の監督官が軍人のリーであった時代、ハパーズフェリー兵器廠の監督官は民間人のスタブルフィールド (James Stubblefield) であった。スタブルフィールドは、「反規律訓練権力の前近代的文化」に順応する内密の戦略を採用していた。蒸留酒製造所と利害関係を持ち、居酒屋を所有する姻戚のあるスタブルフィールドは、労働者に暗黙に飲酒を奨励していた。特権階級には高給を支払い、工場を私物化していた。時間節約、他の形態の禁欲を強制する就業規則等はなかった (ibid., p. 72, Appendix B)。

このため陸軍がスタブルフィールドを捕まえると労働者の抵抗が表面化してくる。1829 年スタブルフィールドの有罪が確定すると、民主党大統領の下ではハパーズフェリー兵器

廠の監督官が再び民間人のダン(Thomas Dunn)に変更される。しかし彼はリ一監督官の管理手法を同兵器廠で復活させる改革を行ったため、労働者から激しい抵抗を引き起こし、ダンが前兵器工長に殺害されるまでに至る(ibid., p. 72, Appendix B)。

第 3 節 ホスキン及びマクヴィに反論するタイソンの経済合理主義の 会計史

第 1 項 経済合理主義の理論的枠組

タイソン(1990)では、ホスキン及びマクヴィの考えである 1840 年より前の「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」、1841 年以降の「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」を様々な表現で表している。例えば、1840 年より前のスプリングフィールド兵器廠では、「事前に定めた生産量の規格を生産するための労働時間を測定した労働日」(Clock-Regulated Workday to Produce Pre-Specified Norms of Output)と出来高給会計システムは統合されていなかった(Tyson, 1990, p. 47)。また、1840 年より前のスプリングフィールド兵器廠では、「定められた時間・速度で設定された作業標準と労働時間を報告させる押し付け」(Clock-Paced Work Standards and Intrusive Labor Reporting Requirements)を伴う「包括的な労働者会計システム」(Comprehensive Labor Accounting System)が導入されなかった(ibid., p. 54)。さらに 1841 年以降のスプリングフィールド兵器廠では、特定の経済的・技術的要因により「統合的な労働者会計システム」(Integrative Labor Accounting System)が必要とされ、事前に定めた生産量の規格が確立された(ibid., p. 55)。

第 4 部では、この事前に定めた生産量の規格を生産するための労働時間を測定した労働日と出来高給会計システムの統合(「包括的な労働者会計システム」または「統合的な労働者会計システム」等を含む)等は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」と同義であると解釈している。またこれらは、より具体的には、ウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定及びこれを前提とする出来高給の会計等から構成される管理・会計システムを指すものと解釈している。

しかし、タイソン(1990)には、ホスキン及びマクヴィの理論的枠組(「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」と「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の区別)を前提としている立場の記述とその理論的枠組を実質的に否定している立場の記述が混在している。

例えば、前者の立場の記述は、次のような記述の組み合わせからなる。タイソン(1990)によれば、事前に定めた生産量の規格を生産するための労働時間を測定した労働日と出来高給会計システムが統合されなかったこと(=「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」)をよりよく説明するのは、経済的・技術的要因である(ibid., p. 50)。またその 2 つが統合されたこと(=「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」)を説明するのも経済的・技術的要因である(ibid., p. 47)。これらの記述は、ホスキン及びマクヴィが主張する「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の

存在と「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」の存在を認めながらも、それらの存在を説明する重要な経済的・技術的要因があることを示している。

後者の立場の記述は、次のような記述の組み合わせからなる。ホスキン及びマクヴィによれば、1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の増大の原因は、ウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定及びこれを前提とする出来高給の会計等から構成される管理・会計システム(=「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」)を導入したことにある。しかし、タイソン(1990)によれば、その原因の1つは、時間動作研究や作業標準と関係のない出来高賃金で、民間兵器廠で先行して引き下げられた出来高賃率をスプリングフィールド兵器廠に導入したことにある。この記述により、タイソン(1990)は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」というホスキン及びマクヴィの考えを実質的に否定している。

第4部では、上記の前者の立場の記述よりも後者の立場の記述を、原則としてタイソン(1990)の基本的主張とみなす。上記の後者の立場の記述は、次のようなタイソンの結論と整合する。タイソン(1990)によれば、ホスキン及びマクヴィの示すその原因(「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」)は、「相対的に小さな決定因」(ibid., p. 47)または「特殊な背景」への過度の賞賛(ibid., p. 57)であるため、その原因をスプリングフィールド兵器廠における労働生産性を増大させた理由とすべきではない(ibid., p. 57)。

タイソン(1990)によれば、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」にあるというよりもむしろ経済的・技術的要因にある。また1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」にあるというよりもむしろ経済的・技術的要因にある。1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)も1841年以降の同兵器廠における労働生産性の増加と原価の低下も特定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応による。このタイソンの説明には、チャンドラー(1977)の説明と同様に要求・対応理論がある。

ホスキン及びマクヴィ(1994a)の理解に従えば、タイソンは同兵器廠の出来高給の会計が1841年より前も1841年以降も管理会計であるとし、それぞれの時代の経済的・技術的要因に対応して、1841年より前の管理会計は「潜在的形態の管理会計」であるが、1841年以降の管理会計は「顕在的形態の管理会計」に変化すると考えた(Hoskin and Macve, 1994a, pp. 6-7)。

ホスキン及びマクヴィの理論的枠組(「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理・会計」と「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の区別)を前提としない場合、ここで言う「管理会計の顕在的形態」は、会計情報と会計手続きを十分に利用できる状況(高い労働生産性を引き出すような出来高賃率を計算でき、利用できる状況)であり、「管理会計の潜在的形態」は、会計情報と会計手続きを十分に利用できない状況である、と解釈できる。しかし、後述するように、タイソンは、スプリングフィールド兵器廠の出来高給の会計がどのような管理会計であったのかを説明していない。

タイソン(1990)によれば、1840年代より以前のスプリングフィールド兵器廠は、会計情

報と会計手続きを十分に利用できなかったが、社会的・経済的環境が大きく変化したことにより、会計の利用に変化があった(Tyson, 1990, pp. 49-50)、と主張されている。「潜在的形態の管理会計」が、1841年以降に「顕在的形態の管理会計」に変化することも、特定の経済的・技術的変化に対する合理的な対応による。このタイソンの説明にも、チャンドラー(1977)の説明と同様に要求・対応理論がある。チャンドラー(1977)の要求・対応理論の説明に異議を申し立てたホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)からみると、タイソンの説明は要求・対応理論の復活ということになる(Hoskin and Macve, 1994a, p. 8)。

第2項 1841年より前の労働生産性の停滞または1841年以降の労働生産性の増大と経済的・技術的要因

タイソン(1990)によれば、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、経済的・技術的要因にある。この経済的・技術的要因とは、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力不足・熟練解体(単純作業化)の未発達による労働者の強い抵抗力の存在である(Tyson, 1990, p. 50)。

熟練労働力不足及び熟練解体の未発達を背景として、作業場の効率化に対して熟練労働者が抵抗可能であった。兵器産業界には協力の文化があり、同業社間で技術的情報及び原価情報が共有されたため、業界内部で出来高賃率が統制され、労働者の移動が制限され、毎年安定した生産量水準が保証された。「顕在的形態の管理会計」が、高い労働生産性を引き出すような出来高賃率に基づいていたとしても、これらの状況下でのその導入は労働者の抵抗が強いために困難であったし、不必要であった(ibid., pp. 50-54)。

タイソン(1990)は、1830年代後期まで熟練労働力が不足し、熟練解体(単純作業化)が行っていなかったため、作業場または兵器廠における労働の効率化に対して熟練労働者が抵抗可能であったと考えている。タイソン(1990)は、プルド(Prude, 1983)から、熟練労働力不足と熟練労働者による労働の速度及び時間の自己決定等を読み取り、スミス(Smith, 1977)から、熟練水準が高いほど強制的労働への抵抗が強いことを読み取り、ハウンシェル(Hounshell, 1982)から、1830年代後期以降機械資本が導入され熟練が解体していくことを読み取っている(ibid., p. 53)。

またタイソン(1990)は、最初で最大規模の民間兵器廠で、かつ政府契約に依存していた民間兵器廠のホイットニー(Whitney)と軍需品部総長ワズワースの間の書簡(NARA)から、ホイットニー兵器廠とリーが監督官を努めるスプリングフィールド兵器廠の間で技術的情報と高度技術の機械が共有・共用されていることを読み取っている。タイソン(1990)は、ユースディング(Uselding, 1973)及びスミス(Smith, 1981)から、兵器製造の方法の刷新またはその技術の刷新を兵器製造業界全体に普及する役割をスプリングフィールド兵器廠が担っていることを読み取っている。さらにタイソン(1990)は、ミンスキー及びネビンス(Minsky and Nevins, 1952)及びユースディング(Uselding, 1973)から、兵器製造業全体が製造原価の情報を完全共有し、賃率を統制して、労働者の移動を制限したこと、兵器労働力市場の統制・買手寡占の効果を作り出したこと、を読み取っている(ibid., p. 54)。

タイソン(1990)によれば、1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は、経済的・技術的要因にある。この経済的・技術的要因とは、兵器産業界の協力の

文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)・熟練労働者の抵抗力の低下、民間兵器廠の刷新的実践とみなされる労働強化の方法の導入を求める第3次査察委員会報告の勧告(規則正しい労働日と出来高賃率低下の勧告)である(ibid., pp. 55-58)。

兵器産業界に新規参入する競争企業数の増大に伴い協力の文化が解体し、共同の労務政策がなくなり、また不況が到来した。互換性部品生産に伴う作業工程の分業化と機械資本の導入により熟練解体(単純作業化)が進行したことで、熟練労働者の抵抗力が弱化した。これらの状況下では高い労働生産性を引き出すような出来高賃率を前提とする「顕在的管理会計」の採用が容易になりかつ必要になる(ibid., pp. 55-58)。

タイソン(1990)によれば、1841年以降に新規の競争的な民間兵器廠が兵器産業に参入するようになると、以前の協力の文化は解体した。タイソン(1990)は1841年の第3次査察委員会報告から、兵器製造の大半が機械化されたので共同の賃率政策が不要になったことを読み取っている。ハウンシェル(1982)から、互換性部品生産に伴う作業工程の分業化と機械資本の導入により、熟練技能に対する必要性が後退する、ことを読み取っている(ibid., pp. 55-58)。

またタイソン(1990)は、ロウリエ(Laurie, 1974)と1841年の第3次査察委員会報告から、1837年の不況は使用者からの労働条件の強化に対する労働者の抵抗力を弱めたこと、従来のままの賃金や特権を認めることは民間兵器廠では困難なこと、を読み取り、レズネック(Rezneck, 1935)と第3次査察委員会報告から、不況が民間兵器廠の大幅な価格低下と賃率低下をもたらしたこと、第3次査察委員会報告の中に民間兵器廠の手続きが導入されてきていること、を読み取っている(ibid., pp. 52, 55)。

第3項 スプリングフィールド兵器廠における規律訓練の導入と出来高賃率の低下に対する民間兵器廠の影響

タイソン(1990)では、レズネック(1935)に基づいて、1841年の第3次査察委員会報告の勧告以前に、特に1837年の不況により民間兵器廠は労働の価格の大幅な低下と出来高賃率の引き下げを行っていたと考えている。タイソン(1990)では、大規模な資本を持ち、コスト意識の高い民間兵器廠は、スプリングフィールド兵器廠が準拠すべき管理モデルを提供したと考えている。その手段が1841年第3次査察委員会の報告であると考えている(ibid., pp. 56-58; Hoskin and Macve, 1994a, p. 7)。

タイソン(1990)では、1841年第3次査察委員会報告が、就業規則、賃金及び規制に関する官と民の兵器廠の不公平を調整し、民間の兵器廠の刷新的管理モデルがスプリングフィールド兵器廠に導入された、と考えており、同勧告が民間兵器廠における管理の諸手続に類似していると考えている(Tyson, 1990, pp. 57-58)。

タイソン(1990)は、民間の兵器廠における多くの規律訓練と労働生産性を高めるための方法(出来高賃率の低下)が1841年第3次査察委員会報告の勧告を通じてスプリングフィールド兵器廠に導入された、と考えているのである。

第4部では、タイソン(1990)の言う規律訓練または民間兵器廠における管理の諸手続が、ホスキン及びマクヴィ(1988a)の言う物に関するアカウントビリティに留まるものと

解釈している。既に説明したように、ホスキン及びマクヴィの言う、物に関するアカウンタビリティは、「抑止・抑圧の規律訓練」であり、それを母体とする権力は「抑止・抑圧の規律訓練権力」である。また、ホスキン及びマクヴィの言う、人に関するアカウンタビリティは、「産出・促進の規律訓練」であり、それを母体とする権力は「産出・促進の規律訓練権力」である。「規律訓練権力」は通常後者の「産出・促進の規律訓練権力」を指す。以下では、タイソン(1990)の言う規律訓練は、規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と表記する。

第4項 リー兵器廠監督官の下での出来高給会計システム

タイソン(1990)によれば、スプリングフィールド兵器廠におけるリーの出来高給会計システムは、同兵器廠の管理、特にリーが監督官として在職した期間の管理の必要性にふさわしいもので、その必要性を完全に満たしていた(ibid., p. 50)。タイソンにとって、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における管理会計(「潜在的管理会計」)は、経営者の管理の必要性を満たすものであったため、「顕在的形態の管理会計」の導入が必要とされなかった。その理由は、会計システムの機能を補完した協力の文化(兵器産業界内部での原価及び生産技術の共有)が兵器産業界内部で労働者の出来高賃率を統制し、賃金に動機づけられた労働者の移動を制限して、兵器労働者市場に対する厳しい統制を行っていたからである(ibid., p. 54)。

このようにタイソン(1990)では、ダリバ報告(1819)やホスキン及びマクヴィでも説明されていない出来高給会計システムの特徴が説明されている。それは兵器産業界内部の原価及び生産技術の共有(協力の文化)によって補完された出来高給会計システムの特徴である。タイソン(1990)によれば、兵器産業界内部の原価及び生産技術の共有と出来高給会計システムでは、経営者の利用できる労務費情報の全てが提供されていた(ibid., p. 58)。タイソン(1990)は、この根拠として、軍需品部総長ワズワースと民間兵器廠のホイットニーとの間の書簡(NARA)、ユースディング(1973)及びスミス(1981)、ミンスキー及びネビンス(1952)及びユースディング(1973)を挙げている。

上記のようにタイソン(1990)はチャンドラー(1977)と同様にアカウンタビリティという用語を利用している。しかし、既に説明したようにホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は2種類のアカウンタビリティの用語を使用している。タイソン(1990)が「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」を実質的に否定し、チャンドラー(1977)がそうした管理・会計を考慮していないと考えられる場合、ホスキン及びマクヴィのいう人に関するアカウンタビリティは、タイソン(1990)及びチャンドラー(1977)のいうアカウンタビリティには含まれていない。タイソン(1990)及びチャンドラー(1977)のいうアカウンタビリティは、ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)の表現を借りれば、物に関するアカウンタビリティに相当する。

例えば、チャンドラー(1977)によれば、原材料の使用と製品の品質に関するアカウンタビリティが履行されているかどうかは品質検査と簿記により確かめることができる。この意味のアカウンタビリティは、物に関するアカウンタビリティである。

第5項 1841年以降のスプリングフィールド兵器廠の出来高払システム

タイソン(1993)は、スプリングフィールド兵器廠の出来高払システムが、1841年よりも1841年以降もいずれも民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づいて設定されていたと主張している。

タイソン(1993)は、ダリバ報告(1819)から、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づいて設定されたことを読み取っている。ダリバ報告(1819)は、リーが民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率を設定していたことを説明している(Tyson, 1993, p. 12)。

タイソン(1993)では、次の4つの主張に基づいて、1841年以降におけるスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率は、民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されるものであると主張している。したがって彼はタイラーが同兵器廠で行った時間動作研究や作業標準に基づいてその出来高賃率を設定したと言うホスキン及びマクヴィの見解に異議を申し立てている(ibid., p. 6)。この4つの主張とは1841年以降のスプリングフィールド兵器廠の出来高払システムの特質に関連している。

第1に先行研究のいずれもタイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定に注目していない(ibid., p. 7)。第2にタイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を説明するために利用したホスキン及びマクヴィの表現には、その引用元の表現から大きく乖離した表現があり、また大きな飛躍・捏造を含んだ表現がある(ibid., pp. 8-9)。

この第2の主張について、タイソンは次のように説明する。軍需品部総長ボンフォードの書状内容に照らす限り、デイラップ(1970)で利用された「平均的な技能とエネルギー」という表現、または1988年のホスキン及びマクヴィ(1988a)における同表現の忠実な引用から、1991年のエザメル他(Ezzamel et al., 1991)の「ぶっ通しで働いている正常な労働者が達成でき、かつ達成すべき『規格』」(『 』はエザメル他が付け加えた部分)という表現への飛躍は正当化されえない(ibid., p. 9)。

第3にタイラーの関わった出来高賃率の設定が、ホスキン及びマクヴィの言うような作業標準に基づく公正な賃金(公正な出来高賃率)の設定によるものではなく、技術の進歩や変化する市場価額に合わせた出来高賃率の調整手続(民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続または労働節約的な機械資本の導入に対応し大幅に出来高賃率を削減して他の出来高賃率との中間にするための調整手続)によるものであること等を示す証拠(文書・書状・報告書)がある(ibid., p. 10)。この証拠として、タイソン(1993)は、ベル(Bell)へ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)、1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)を挙げている。

タイソン(1990)では、1841年第3次査察委員会報告が、就業規則、賃金及び規制に関する官と民の兵器廠の不公平を調整し、民間の兵器廠の刷新的管理モデルがスプリングフィールド兵器廠に導入された、と考えており、その証拠としてレズネック(1935)や第3次査察委員会報告(Benet, 1878)等を挙げていた(Tyson, 1990, pp. 57-58)。

タイソン(1993)は、陸軍長官ベル(J. Bell)へ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)から、1832年の第1次査察委員会報告における出来高賃率の低下がスプリングフィールド兵器廠に対して強制されなかった政治的・経済的要素として、軍隊の監督官の不在(反軍隊の大統領及び労働者の抵抗)によるものではなく、兵器モデルの変更により賃金引き下げが困難と判断されたことと賃金引き下げに対する陸軍省及び熟練労働者の抵抗があったことを読み取っている(Tyson, 1993, pp. 10-11)。

またタイソン(1993)は、ダリバ報告(1819)と1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)から、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率の調整問題はリプレイ監督官時代はもとよりリー監督官時代にも存在したこと、第3次査察委員会報告は民間兵器廠における出来高賃率の設定が進歩的であると認識していること、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率の設定は原価を作り込む原価企画による出来高賃率の設定であること、も読み取っている(ibid., pp. 10-11)。

第4にホスキン及びマクヴィの言うように、タイラーの出来高賃率の設定が作業標準に基づく出来高賃率の設定であることを確証する証拠は何もなく、むしろ正反対の証拠がある。一方はボンフォードが軍需品部本部に宛てた文書(Benet, 1878)であり、他方はボンフォードが陸軍長官に宛てた文書(Benet, 1878)である。

タイソンは、前者の文書から、スプリングフィールド兵器廠と同兵器廠に近い海軍工廠との間で労働時間と出来高賃率の相違を調整する必要があったこと、当時の賃金労働者は労働時間の規制がなく、一日あたりの公正な平均的仕事の達成が要求されていないこと、を読み取っている。後者の文書から、国営兵器廠の監督官を民間人から軍人へ変更することは、民間人の労働者を軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)に従属させる意図を持ったものではなく、軍人の下で多くの民間人機械工を雇用する海軍工廠に合わせスプリングフィールド兵器廠をそれと同等の状況にするにすぎないこと、を読み取っている(ibid., pp. 12-13)。

タイソン(1993)は、軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)について具体的に説明していない。このためタイソン(1993)が、兵器廠監督官を軍人にすること自体を軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と呼んでいるのか、軍隊特有の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と表現できる何かを想定して軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と呼んでいるのか、または兵器廠監督官を軍人にして時間動作研究や作業標準に基づいて設定された出来高賃率を実際に導入すること等を軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と呼んでいるのか、は必ずしも明らかではない。

第6項 1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における出来高給会計システム

タイソン(1993, 2000)では、次の2つの主張に基づいて、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定とこれを前提とする出来高給会計システムの存在を肯定するホスキン及びマクヴィの見解に異議を申し立て、その存在を疑っている。この2つの主張とは、1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における出来高給会計システムの特質に関連している。

第1に、フライシュマン及びタイソン(Fleischman and Tyson, 1996b)は、2つの定義に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高給会計システムが標準原価計算であるかどうかを判断する方法を提示している。その定義の一方は、作業標準に基づいて標準的労務費を採用する会計を標準原価計算と定義する場合である。他方は、原価差異分析を行うために事前の標準原価と事後の実際原価を比較する計算を標準原価計算と定義する場合である(Fleischman and Tyson, 1996b, p. 42)。

第2に、タイソン(1993)から見ると、時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を前提とする出来高給の会計、または「規格に基づく会計(Norm-Based Accounting)」が存在したのかどうかの確証的な証拠はなにもない(Tyson, 1993, p. 12; Tyson, 2000, p. 160)。より広い範囲の「規格に基づく会計」、つまり時間動作研究及び作業標準に基づく会計が最初に利用されたのは20世紀初期であり、それは標準原価計算及びその他の科学的管理運動が社会的に承認可能になった時代において利用されたのである(ibid., p. 160)。

19世紀中期の政府の機関において、規格・標準に基づく標準原価計算が利用されたことがホスキン及びマクヴィにより発見されたのであれば、それは重要な発見である。テーラーの科学的管理法と共に現れる標準原価計算は20世紀初期であるため、それが発見された場合には標準原価計算が約50年前に出現したことになる。

第7項 理論・解釈重視、歴史主義及び新しい歴史学のフーコー派の会計史批判

タイソン(1993)によれば、通常の歴史家は事実の詳細に厳密な注意を払い、歴史学と哲学(事実の真理と意見・解釈)とを区別するように訓練されている。通常の歴史家は、自分の主張を確証する証拠を探すのではなく、反証可能な主張を設定し反証可能な証拠を探し続ける。ホスキン及びマクヴィの一連の研究は、特定の社会理論を立証する必要性によって損なわれている。これら及びその他の理論依存型の研究は、事実が客観的でありえないと考え、それを注意深く調査することが困難と考えている。その研究は事実の真理と意見・解釈との区別、より単純に言うとは歴史学と哲学との区別をあいまいにする研究である。特定の教条的見方から行う研究は確証する証拠を探すための調査になり、単一の世界観を強調するために事実と意見・解釈を混ぜ合わせる研究になる(Tyson, 1993, pp. 5-6, 13-14)。

理論依存型の研究で支配されたフーコー派の会計史は、特定の書かれた証拠に対して、装飾を施し、疑問の余地ある解釈を与えた。フーコー派の会計史ではフーコー派の歴史研究を支持するために、書かれた事実の史料(Factual Materials)が選択的に取り入れられ、または取り除けられて、疑問の余地ある解釈が与えられている(ibid., pp. 4-6)。

フーコー派の会計史を浸透させるという欲求の中で、ホスキン及びマクヴィはタイラーによる作業標準の設定とそれに基づく出来高賃率の設定という逸話を発見したのではなく創作したのである。事実の史料はホスキン及びマクヴィの会計史を支持しない。人間の行為または動機に関するフーコー派の説明は他に例のない独特のものであり、多くの歴史家が支持することは困難である(ibid., p. 14)。

タイソン(1995)によれば、伝統的歴史学は、事実の選択と観察が必然的に主観的となる限界を認識しているが、それが偏向する可能性または異なる解釈を導く可能性があるとい

う理由で事実の証拠の重要性を割り引くことができない。伝統的歴史学は公文書館等を利用し第1次史料の調査を最優先する。一方新しい歴史学は特定の立場を支持するために、証拠の取捨選択を行い、証拠の示す客観的現実を理論、言語または解釈に取り替える。新しい歴史学は第1次史料の価値をさげすみ、事実の証拠よりも解釈を強調する(Tyson, 1995, pp. 28-29)。

タイソン(1995)によれば、多くの新しい会計史は、歴史学よりも社会理論に類似する。新しい会計史は、証拠の重要性の軽視、第1次史料の省略または抑制により、解釈の正確性の評価を回避して、主流の経済合理主義の解釈からの解放を宣言する(ibid., p. 29)。

タイソン(2000)によれば、ホスキンの及びマクヴィとタイソンの一連の論争の真の論点は、ホスキンの及びマクヴィの諸主張を巡る証拠による確証と反証にあるのではなく、双方の歴史研究の方法論の対立にある(Tyson, 2000, p. 168)。タイソンの言う歴史研究の方法論の対立とは、ホスキンの及びマクヴィのようなフーコー派の会計史では理論及び解釈を重視し、タイソンのような経済合理主義の会計史では証拠及び事実を重視するという対立である。

タイソン(2000)は歴史家と歴史主義者を二項対立的に把握し、自らを歴史家の陣営に、ホスキンの及びマクヴィを歴史主義者の陣営に位置づけている。タイソン(Tyson, 2000)によれば、歴史家とは過去の事件の事実を証拠(文書等)に基づいて認識し歴史的知識を構築するが、証拠としては第1次史料を最優先する。一方歴史主義者は特定の社会理論・歴史哲学の確証に最大の関心があり、過去の事件の事実の正確な把握を義務とせず歴史的知識を主観的なものと考え、事実と架空を区別しない。これとはほぼ同様の考えに基づき、タイソン(1993, 1995)は、伝統的歴史学または通常歴史学と解釈的歴史学または新しい歴史学を二項対立的に把握し、自らを伝統的歴史学または通常歴史学の陣営に位置づけ、ホスキンの及びマクヴィを解釈的歴史学または新しい歴史学(または新しい会計史)の陣営に位置づけている(Tyson, 2000, p. 168)。

第4節 小括

第4部は、学際的・批判的会計研究または新しい会計史に属するフーコー派の会計史とこれに対立する経済合理主義の会計史との一連の論争の議論(それぞれの会計史の到達点と問題点)を明らかにし、いかなる争点を巡って会計史が対立しているのか、いかなる証拠または根拠が利用されているのか、どのような理論的枠組が利用されているか、などの観点から本論争の理論的整理を行った。

第4部が取り上げたフーコー派の会計史と経済合理主義の会計史の論争とは、19世紀前半のアメリカ陸軍省国営スプリングフィールド兵器廠のリー兵器廠監督官とリプレイ兵器廠監督官の下での出来高払システム及び出来高給会計システムの変化の会計史について、イギリスの研究者であるホスキンの及びマクヴィとアメリカの研究者であるタイソンとが行った論争である。

ホスキンの及びマクヴィの研究におけるフーコー派の理論的枠組は規律訓練権力である。それは、人の働きに対して設定される作業標準という規格を含む権力である。ホスキンの及びマクヴィの場合には、その起源を教育の世界に求めた。フーコー派の会計史は、フーコーの規律訓練権力概念に着想を持つ歴史研究であることから、権力という社会的側面を問

題にしており、物の働きに関する標準を人の働きにも同様に設定することに問題があると考えている。

このフーコー派の会計史は、管理及び管理主義という文化を規律訓練権力を生み出す母体と同一視している。管理を規律訓練権力を生み出す母体とみなし、管理は労働者の成果を増大させる産出・促進の権力の母体であること、管理は労働者の精神(内面)に狙いを定め主体を形成すること、管理は書記行為及び試験を通じて労働者の行為に働きかけること、管理は知・学問によって強化されること、などを管理の定義に含めている。

フーコー派の会計史は、経済合理主義の会計史と異なり、管理を近代的企業が特定の経済的・技術的变化に対する経済合理主義的対応として創出した新しい技術と考えていない。管理の出現が経済合理主義で説明できるとは考えていない。彼らは近代的企業を含む近代的世界のいたるところにある管理及び管理主義という文化は近代的企業よりも広い範囲の近代的世界を支えているものであり、本質的には規律訓練権力を生み出す母体の一部である、と考えている。

フーコー派の会計史は、管理及び管理主義の起源を教育の実践に求めている。教育の現場は、文字の使用を学ぶ過程だけではなく、文字を学ぶ方法を学ぶ過程も持つ。この後者の過程で行われる教育的実践とは、厳格な試験、数値による試験結果の評点化及び評価の対象となるものを書く行為(学生による書記行為、学生を評価する書記行為)であり、これらは規律訓練権力を生み出す母体を構成する諸実践である。

フーコー派の会計史は、産業組織における管理及び管理主義とその起源としての教育的組織とを結びつける特定の人物としてタイラーを特定した。彼らは、ウエストポイント陸軍士官学校における規律訓練の実践(書記行為、試験、評点化の3つの教育的実践)を内面化し、それをスプリングフィールド兵器廠で管理及び管理主義に「翻訳」した人物としてタイラーを特定したのである。この「翻訳」された管理及び管理主義は、時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践であり、それは規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践である。

以上から、ホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史または理論によれば、スプリングフィールド兵器廠における1841年以降の労働生産性の増大と原価の縮小の原因は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践(時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践)が同兵器廠に導入されたこと、またはウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーが同兵器廠に現れたこと、にある。また彼らの会計史または理論によれば、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の未導入にあること、または未導入の原因はウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーがスプリングフィールド兵器廠に現れなかったことにある。

一方タイソンの研究における理論的枠組は、経済合理主義または要求・対応理論である。この理論的枠組は、権力という社会的側面を大部分無視する。市場条件の変化と技術の変化(経済・技術の変化)を理解して、これらに対応する技術としての管理には問題がないものとする。また物の働きに対する標準が人の働きに対する標準へと発展することは、自然な発展であり経済的発展の必要性に対する合理的対応であるとみなす。

経済合理主義の会計史では、管理・会計の変化を要求・対応理論に基づいて説明する。

この理論に基づくと、経済・技術の変化に対応して、合理的判断または合理的行動を行う経済的主体の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理・会計が変化するという会計史になる。タイソンの経済合理主義の会計史にはこの要求・対応理論が含まれている。

以上から、タイソンの会計史または理論によれば、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、特定の経済的・技術的要因にある。この要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力不足・熟練労働者の抵抗、熟練解体の未発達・単純作業化の未発達がある。また1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は、特定の経済的・技術的要因にある。同兵器廠の出来高給の会計はいずれも管理会計であるが、1841年より前の「潜在的形態の管理会計」が、1841年以降に「顕在的形態の管理会計」に変化するのも、その経済的・技術的要因に対する合理的な対応による。この要因には兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)の進行、民間兵器廠の刷新的実践とみなされる労働強化の導入を求める陸軍省の勧告(規則正しい労働時間と賃率低下の勧告)がある。

タイソンの会計史または理論によれば、タイラーの関与した1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における出来高賃率は、時間動作研究や作業標準に基づいて設定されたのではなく、民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されたものであり、それを勧告したのが第3次査察委員会報告である。リーによる出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)との調整手続に基づく出来高賃率の設定であるため、タイラーによる出来高賃率の設定または1841年の第3次査察委員会報告の勧告による出来高賃率の設定とリーによる出来高賃率の設定は実質的に同じものである。

[注]

(1)日本の教育学の世界では、ホスキンはフーコー派の教育史家として注目されている。彼の研究成果は、既に次のような2点の和文献で翻訳または紹介・検討されている。

①菊池久一著『<識字>の構造』勁草書房, 1995年。

②Hoskin, K. W. (1990), "Foucault under Examination: The Crypto-educationalist unmasked", in Ball, S. J. ed., *Foucault and Education: Disciplines and Knowledge*, Routledge. Pp. 29-53. 稲垣恭子訳「フーコーを試験する—教育の歴史家という隠れた素顔」稲垣恭子他訳『フーコーと教育』勁草書房, 所収, pp. 38-81.

(2)足立(足立, 1996)は、スプリングフィールド兵器廠の分析において、ホスキン及びマクビィやタイソンの研究を参考にするよりもむしろ彼らが参考にしたデイラップ等の研究を参考にしている。足立の表現では、スプリングフィールド兵器廠の事例は、管理会計(原価計算)の起源というよりも「潜在的管理会計の展開」である。足立は標準原価と予算を二大基軸とする管理会計を、管理会計の成立または「顕在的管理会計」と規定しているため、その成立以前の管理会計の実践(管理会計的实践)を「潜在的管理会計の展開」と表現している。足立は、後者の「管理会計成立期以前の管理会計的实践」として、銃器製造企業、綿織物企業、鉄道企業の管理会計的实践を取り上げている。スプリングフィールド兵器廠の事例はこのうちの銃器製造企業の例である。

(3)フライシュマン他(Fleischman et al., 1995)を取り上げている唯一の和文献は、相川

(2003) のボウルトン・ワット(Boulton and Watt) 社の会計を研究対象にした論文である。相川の研究は、フライシュマン他(1995)に大幅に依拠している。しかし同研究では、フライシュマン他(1995)に関する意義と問題点を識別する一定の評価・検討はほとんど行われていないし、フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史に固有の理論的枠組の違いについての言及もほとんど行われていない。

また相川の研究では、出来高賃率等の表記が誤解を導く恐れがある。例えば、1日1個6日で6個制作する、冷水用ポンプの鋳型製作工員は、「34 シリングもしくはポンプ5/8あたり週次払い報酬」と簡単に表記しているが、この週給34シリングとは、ポンプ1個あたり5シリング8ペンスで、6個では30シリング48ペンス[48/12シリング]となるために34シリングなのである。

(4)管理主義(Managerialism) という用語は和文献ではほとんど利用されていないが、洋文献では一般的に利用されている用語である(1部の第2章の注(3)参照)。ただしこの管理主義という用語は様々な意味で利用されている(Grey, 1996, p. 601)。ホスキン及びマクヴィのような論者(管理主義を規律訓練権力を生み出す母体と同一視する論者)以外の論者が利用することの多い意味の1つは、管理主義を1組織集団における経営者または管理者の利害を守り正当化するイデオロギーと考えるものである。タイソンによる管理主義の説明はその一例である。タイソンによれば、管理主義とは、企業の経済的成果を改善するための経営側の思想や言動、より具体的には労働組合に対する攻撃やコスト削減の特定のシステム・技術の利用等をいう(Tyson, 1998, p. 225, Note 2)。

(5)ホスキン(1994)では、エザメル他(1990)等で示した3つの教育的実践(試験、評価、書記行為)が主張されず、理性の支配的形態を確立するための3つの実践(書記行為、教育、評価)が主張されている。ホスキンによれば、フーコーの研究計画は、理性の歴史に関する理性的批判であって、それは理性の支配的形態を研究するために実践と言説の研究から出発する批判的研究である。ホスキン(1994)の目的は、理性の支配的形態を確立する場合に、3つの実践(書記行為、教育、評価)がどのようにして主要な役割を果たすことになるのかを歴史的に辿ることにあり、この評価の主たる部分は会計である(Hoskin, 1994, pp. 57, 71)。フーコーは人間が単純で小さな日常の実践によってどのように対象化されるかに焦点をあてている。複数の実践の相互作用として理性の新しい体制がどのように成立するのかを歴史的に明らかにする(ibid., pp. 59, 74)。ホスキン(1994)の主要な関心事は書記行為、教育、評価の相互作用に関する系譜学である(ibid., p. 71)。

ホスキン(1994)は、こうした説明を基礎にして第4部で中心的に取り上げているホスキン及びマクヴィ(1988a)の特徴を次のように説明している(ibid., p. 73)。ホスキン及びマクヴィ(1988a)は、近代的管理主義が発明された理由を近代の経済合理主義的根拠に求めずに、会計を含む諸実践間の相互作用がどのようにして近代的管理主義を生み出したのかを歴史的に調査している。その最大の関心事は、管理主義(会計を含む)を、規律訓練権力を生み出す母体と同一視し、これらの発展の背後に重要な機関としてウェストポイント陸軍士官学校を発見することである。ホスキン及びマクヴィ(1988a)は、1830年代から同校で新しく導入された3つの実践(書記行為、試験、評点化)が、チャンドラー(1977)の識別した管理と会計の刷新へどのように「翻訳」されていくのかを明らかにしている。

(6)メルキオール(Merquior, 1985)は、フーコーの規律訓練を次のように説明している。「フ

一コーは、ひとつの重要な歴史的指摘をおこなっている。すなわち、規律訓練は当初危険を押しやるものとして期待されたのだが、アンシャンレジームの近代ブルジョワ社会に道を譲ったとき、その規律訓練はもっと産出・促進の役割を演じるようになったということである。かつて軍隊における規律訓練は、たんに略奪や脱走を防止するための手段として構想されたものであった。後にそれは軍隊の能力を増大させる方法になった。学校や職場に対しても同じことがいえる。作業を監視のもとで組織したのは、原材料の盗難や損失を避けたいという意図によるものだった。やがてそれは技能、スピード、生産力を強化することに向けられるようになった。」(メルキオール, 財津訳, 1995, p. 137)。

(7) 足立(1996)は、ホスキン及びマクヴィ(1988a)の問題点として、ホスキン及びマクヴィがウエストポイント陸軍士官学校校長セアの導入した試験の評価システムを会計(正確には、人に関するアカウントビリティ-新谷補足)とみなすことは問題であり、その認識を前提にリーの統制システムを過小評価することも問題である、と述べている(足立, 1996, pp. 109-110)。足立には誤解があると考え。ホスキン及びマクヴィは、ウエストポイント陸軍士官学校における数字と文字によって士官候補生を計算可能にする評価システムを人に関するアカウントビリティと表現しているだけでなく、リプレイ監督官時代の作業標準の設定を前提にした出来高給の会計によって同兵器廠労働者を計算可能にする統制システムも人に関するアカウントビリティと表現している。ホスキン及びマクヴィが、リーの統制システムを低く評価するのは、足立の指摘とは異なり、リプレイの統制システムと比較した場合のことである。

彼らがウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーによりスプリングフィールド兵器廠に導入された統制システム、またはリプレイが監督官を務める時代の統制システムよりも、リーの統制システムの方を低く評価しているのは、タイラーが導入してリプレイ監督官時代に定着した統制システムが時間動作研究による作業標準を基礎にしていたと考えているからである。

(8) 足立(1996)もダリバ報告(1819)やチャンドラー(1977)の見解と同様にその帳簿組織の形式のみからその利点または機能を説明している。しかし、足立の場合には管理会計的機能を強調して次のように述べている。それは「責任・権限の委譲に基づく原初的な管理組織および作業組織の成立に対応して、基本的に組織の各階層および各個人ごとの原材料・仕掛品・工具等生産手段の効率的活用・統制に対する個人責任の追及に焦点を定めた計算技術的構造であり、いわゆる責任会計の原基的形態」である(同上書, p. 102)。

(9) 足立(1996)によれば、前貸問屋制度、内部請負制を利用する工場制度、内部請負制を利用しない工場制度という生産組織形態の発展に応じて、義務と履行の帳簿記録方法が形成される、とされる。前貸問屋制度の下での帳簿記録方法は、商人が職工個人の責任を追求できる帳簿記録方法であり、内部請負制を利用する工場制度の下での帳簿記録方法は、内部請負人が職工個人の責任を追求できる帳簿記録方法であり、内部請負制を利用しない工場制度の下での帳簿記録方法は、経営者・管理者が下位の階層の個人の責任を追求できる帳簿記録方法である(同上書, pp. 112-113)。ここで足立は3つの生産組織形態と3つの帳簿記録方法の構造・機能で示される三段階の歴史的発展仮説、いわば三段階説を提示している(同上書, pp. 112-113)。なお、スプリングフィールド兵器廠の場合には後者2つの生産組織形態があったとされているため、二段階説が提示されたことになる。

足立の二段階説または三段階説は、足立の表現(足立, 1999)を借りれば、会計技術の実際の歴史に基づく「歴史的発展」の仮説というよりも、会計技術が論理的に前提する生産組織形態の展開に基づく「論理的展開」の仮説である。しかし、たとえそうだとしても足立は、出来高払制度を利用した生産組織形態に対応する帳簿記録方法について二段階説または三段階説を主張しているため、これに代わる代替的仮説、例えば、出来高払制度または生産組織形態の歴史的展開に対応せずに帳簿記録方法が変化する仮説を排除する。

ダリバ報告(1819)とホスキンの及びマクヴィ(1988b)に基づく限り、スプリングフィールド兵器廠における帳簿記録方法(義務と履行の帳簿記録方法)の変化の時期は、出来高払制度の導入の時期や生産組織形態の歴史的展開(内部請負制を利用する工場制度から内部請負制を利用しない工場制度への発展)の時期と直接対応していない。スプリングフィールド兵器廠における義務と履行の帳簿記録方法の原基的形態は、出来高払制度を導入する前から存在し、工場組織内部に様々な階層を設けた時点で、その原基的形態の拡張形態が成立したと推測できる。

(10)足立(1996)は、ホスキンの及びマクヴィ(1988a)の問題点として、ホスキンの及びマクヴィが銃身溶接工1人当たりの溶接銃身数に基づいて1840年以降の生産性向上を主張している点を識別している。足立によれば、生産性向上ならばリーの監督官時代の労働者1人当たりの完成銃器数の高位安定化に求めるべきである(同上書, p. 110)。しかし、ホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)とタイソン(1990)は、足立の立場とは異なり、リプレイ監督官時代の管理及び管理会計または原価計算が、スプリングフィールド兵器廠の労働生産性を高めたということに合意がある。

(11)ここで言う資本の効率性の増大または労働の効率性の増大とは、近代経済学で言う資本増大的な技術進歩(資本節約的技術進歩)または労働増大的な技術進歩(労働節約的技術進歩)と同義である。ユースディング(1972)では、スプリングフィールド兵器廠の生産行動をCES型生産関数と同定し、資本と労働の技術進歩の割合を計算している。

(12)足立は、タイソン(1990)の問題点として、タイソンは、リーの監督官時代の会計システムがスプリングフィールド兵器廠における管理上の要請に十分に応える会計システムであると述べていながら、1841年より以前のリーの監督官時代の同兵器廠では「統合された労務費会計及びアカウンタビリティシステム」は必要とされなかったと述べているために、タイソンによるリーの監督官時代の会計システムの評価は明確ではない、と述べている(足立, 1996, p. 112)。足立には誤解があると考えられる。

この足立の評価は、上記の文章の前半にあるリーの監督官時代の会計システムと後半にある「統合された労務費会計及びアカウンタビリティシステム」とが、いずれもリーの監督官時代の出来高給の会計システムであると考えていることによるものと思われる。しかし、この両者は異なる会計システムであって、後者の「統合された労務費会計及びアカウンタビリティシステム」とは、リプレイ監督官時代の時間を定められた労働日と統合された出来高給の会計システム(時間動作研究による作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムを前提とする出来高給の会計システム)のことである。足立の指摘と異なり、タイソン(1990)によるリーの監督官時代の会計システムの評価はむしろ明確である。1841年より以前のリーの監督官時代における出来高払システムを前提とする出来高給の会計システムは、その時代の経済的・

技術的要因を前提にしたスプリングフィールド兵器廠の管理要請に十分に応える会計システムであった。また 1841 年以降のリプレイ監督官時代における出来高払システムを前提とする出来高給の会計システムもまたその時代の経済的・技術的要因を前提にしたスプリングフィールド兵器廠の管理要請に十分に応える会計システムであった。タイソン(1990)によれば、各時代の会計システムは異なるものであり、同システムを要請したのは各時代の異なる経済的・技術的要因であった。

第9章 フーコー派と経済合理主義の会計史を巡る論争

第1節 タイソンに反論するホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史

第1項 タイソン(Tyson, 1990)に対するホスキン及びマクヴィの反論

ホスキン及びマクヴィによるフーコー派の会計史に対するタイソン(1990)の主な反論には、次の3つの主張がある、と考えることができる。第1に、スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因には、経済的・技術的要因がある。第2に、同兵器廠における労働生産性の増加と原価の縮小の原因にも、経済的・技術的要因がある。第3に、同兵器廠における会計システムは1841年より前においては「潜在的形態の管理会計」であり、1841年以降においては「顕在的形態の管理会計」であり、いずれも管理会計である(Hoskin and Macve, 1994a, p. 22)。

タイソン(1990)の第1の主張によれば、スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因には、熟練労働力不足及び熟練解体の未発達による労働者の強い抵抗力の存在、兵器産業界における協力の文化・共同の賃率統制(特に原価情報の共有、賃率の統制による労働者の移動の制限等)がある(Tyson, 1990, p. 50)。

ホスキン及びマクヴィ(1994a)は、これらの経済的・技術的要因の妥当性を以下のように検討している。

ホスキン及びマクヴィによれば、熟練労働力の不足及び熟練解体の未成達は他の兵器廠の経営者にとっては深刻な問題であったが、スプリングフィールド兵器廠のリー監督官にとってはそうではなく、それどころかリーは労働者の抵抗に立ち向かい規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と熟練解体を積極的に進めた(Hoskin and Macve, 1994a, p. 12)。

ホスキン及びマクヴィは、その証拠としてスミス(1977, 1985)を挙げている。ホスキン及びマクヴィは、スミス(1985)から、リー監督官が労働の規則を発表し、規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と単純作業化・熟練解体を積極的に進めたことを読み取っている。違反者の労働者は懲罰を受け、ある場合には罰金を課された。彼らは、スミス(1977)から、リー監督官が他の国営兵器廠に比較して、不断に熟練解体を進めたことを読み取っている。仕事が細分化され、仕事の種類が増加した(ibid., p. 12)。

彼らは、協力の文化という要因が支持できない根拠として4点を挙げている。第1点は、軍需品部は同総長の主導の下で部品の均一性を達成するために民間兵器廠と国営兵器廠の間での協力を積極的に促進しようとしたが、期待したような協力の文化が形成されなかったことである。スプリングフィールド兵器廠は独占的な買手である政府の所有する兵器廠であり、民間の兵器廠の検査を担当する。民間の兵器廠はこの国営兵器廠の検査を受けるため、ある程度まで協力の文化はあったが、強制と結び付いた協力の文化である(ibid., p. 13)。

第2点は、兵器査察長官を任命されたリーと検査対象である民間兵器廠との間に存在した不断の緊張が、協力の文化という主張を無効にすることである(ibid., pp. 13-14)。ホスキン及びマクヴィは、その証拠としてデイラップ(1948)及びスミス(1985)を挙げている。

彼らは、その証拠から、リーは、兵器査察長官として検査対象に対して、脅し、賤し、和解等を利用し、要求を満たす時間を与えたが、不適格な兵器を容赦なく非難し、拒否したことを読み取っている。

第3点は、国営と民営の全ての兵器廠相互に便益があるとされる労働市場の買手寡占効果は、実質的にはリーの競争上の優位性を最大限確保する効果にすぎなかったことである (ibid., p. 14)。ホスキン及びマクヴィは、その証拠としてデイラップ(1948)を挙げている。彼らは、デイラップ(1948)から、リーは労働者を不正手段で確保しないという共同の協定を作成しながら他の兵器廠よりも高い賃率を設定して労働市場で有利な地位を手に入れたこと、熟練労働者の稀少性問題に対して、優秀な労働者を選び抜いて長期間雇用し、規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と熟練解体を進めたこと、を読み取った。

第4点は、リーの競争上の優位性は彼の原価データの利用により、さらに強化されたことである。リーは民間兵器廠の契約兵器の検査官だけでなく、民間兵器廠の価格形成者にもなった (ibid., pp. 14, 17)。全ての原価情報を公然と定期的に完全に共有するために諸兵器廠が協力し合ったのではなく、リーの原価計算(実際原価計算)がある種の基準価格を生み出し、民間兵器廠との契約はこの基準価格に基づいた。市場を支配する価格形成者としてのリーが価格受容者としての他の兵器廠に対して原価計算に基づく支配を行使することになった (ibid., pp. 15, 17)。

ホスキン及びマクヴィはその証拠として、リーからワズワースへ宛てた書簡 (Deyup, 1948) とボンフォードの報告書 (Benet, 1878) を挙げている。彼らはワズワースへ宛てた書簡 (Deyup, 1948) から、リーの原価計算(実際原価計算)におけるコストの削減が民間兵器廠の契約価格の低下を導くこと、契約価格と実際原価との差額が僅かであること、を読み取っている。また彼らはボンフォードの報告書 (Benet, 1878) から、国営兵器廠の原価計算を利用することが民間兵器廠の契約更新の場合の習慣であることを読み取っている。

タイソン(1990)の第2の主張によれば、スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の増加と原価の縮小の原因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)の進行・熟練労働者の抵抗力の低下、民間兵器廠における多くの規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)があり、労働生産性を高めるための方法(出来高賃率の低下)をスプリングフィールド兵器廠に導入するよう求める第3次査察委員会報告の勧告もある (Tyson, 1990, pp. 55-58)。

1841年以降におけるスプリングフィールド兵器廠の管理の変化に対するウエストポイント陸軍士官学校の影響(タイラーによる時間動作研究及び作業標準の設定等)を軽微とみなすタイソン(1990)に対して、ホスキン及びマクヴィ(1994a)は、タイソン(1990)の言う経済的・技術的要因の妥当性について以下のように検討している。

まず、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊はそれらの形成及び存在を前提とするが、上記のようにそれらの形成及び存在を支持できない根拠が複数ある。

次に、不況がスプリングフィールド兵器廠の労働強化を導くという説明は、時間の順序に問題がある。既述のように、最初に民間兵器廠で確立されることになる生産の基準等を求めていくタイラーの査察は1832-33年からであり、これは1837年の不況よりも前である。またスプリングフィールド兵器廠において出来高賃率が低下するのは1841年であり、1837年の不況の後しばらくしてからである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 11)。

さらに、互換性部品生産・機械資本の導入が労働生産性の増大と原価の縮小を導くという説明も、時間の順序に問題がある。スプリングフィールド兵器廠における1841年の管理の方法の変化(規則正しい労働日と出来高賃率の低下の要求)の後で互換性部品生産の体制が成立している。同兵器廠の機械化されていない作業工程では1841年前後に労働生産性が増大し、原価が低減している。スミス(1985)によれば、1830-40年代は全て機械化されてなく、互換性部品生産の小火器の生産は1840年代中期からである。またデイラップ(1948)によれば、全く技術的変化がなく熟練工に依存した特定の作業では1840年代前半に労働生産性が増大し原価が縮小している。これらから互換性部品生産・機械資本の導入による機械化・単純作業化に労働生産性の増大と原価の縮小の原因を求めることはできない(ibid., pp. 9-10)。

ホスキンの及びマクヴィによれば、スプリングフィールド兵器廠に導入するよう求める第3次査察委員会報告の勧告の一部が、民間兵器廠に存在していた多くの規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)に由来しているというタイソン(1990)の主張も問題がある。

労働者に求められる生産の基準や製品の品質基準等は、最初に民間の兵器廠で確立されたが、この確立は民間兵器廠の自発性に由来するものではなく、軍需品部が民間兵器廠に対する検査及び様々な規制を通じて行った強制に由来するものである。その強制を最初に導いたのが、スプリングフィールド兵器廠で時間動作研究等を行った経験のあるウエストポイント陸軍士官学校関係者タイラー等による民間兵器廠への厳しい査察である(ibid., pp. 8-10)。

ホスキンの及びマクヴィはその証拠としてスミス(1985)を挙げている。彼らは、スミス(1985)から、全ての兵器廠に厳しい生産基準が強制されるようになった1831年は、タイラーがスプリングフィールド兵器廠における契約兵器の独立検査官を引き受けた時期(1832年以降に3名の検査官の1名となる)であること、1832-1833年に民間兵器廠の契約兵器の独立検査官を引き受け国営兵器廠以上の品質の製品を導いたこと、を読み取っている。また彼らは、スミス(1985)から、民間兵器廠の製品の品質を導くのは、タルコットが率いる3名の検査官であること、を読み取っている。

またホスキンの及びマクヴィによれば、スプリングフィールド兵器廠に導入するよう求める第3次査察委員会報告の勧告の一部は、民間兵器廠の出来高賃率に由来しているというタイソン(1990)の主張も問題がある。同報告がスプリングフィールド兵器廠に対して勧告した出来高賃率は、タイソン(1990)が考えるような民間兵器廠で自発的に引き下げられた出来高賃率に由来するものでもなく、タイソン(1993)が考えるような民間兵器廠の出来高賃率に近似させて調整した出来高賃率に由来するものでもない。

ホスキンの及びマクヴィによれば、1841年の第3次査察委員会報告の勧告とは、1831年におけるタイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準に基づいた出来高賃率の設定とこれに基づく1832年の第1次査察委員会報告の勧告の繰り返しにすぎない。第3次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の出発点は、ウエストポイント陸軍士官学校関係者タイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準の設定等である(ibid., p. 10)。

ホスキンの及びマクヴィはその証拠として新たに第1次史料(NARA RG156)を提示している。同史料は、タイラー自身が書いた1832年の文書で、査察委員会の勧告がどの程度タイラー

の時間・動作研究から引き出されたのかを示している。民間兵器廠の実践は無視され、1831・1832年に確立された業績の標準値と出来高賃率が新しい労働実践の基礎となった。1832年の文書に示された計算の構造は、1841年の第3次査察委員会報告の勧告における計算の構造と同一である。1832年の提案は、172の活動の全てを6種類の労働者に担当させ、それぞれの労働者の10時間労働での標準的日給の賃率を計算した。1841年の提案では、活動数が約200に増え、労働者の種類は9種類に増え、日給の賃率も増加した。

タイソン(1990)の第3の主張によれば、リー監督官時代の出来高給会計システムは「潜在的形態の管理会計」である。しかし、ホスキン及びマクヴィ(1994a)から見るとタイソンはそのことを証明する試みを行っておらず、リー自身がその会計情報及び原価情報をどのように利用したのかに関する詳細な検討も行っていない。彼らに言わせれば、タイソンは、「詳細な会計記録及び原価記録があったのでそれらが管理目的で利用された」と考えているにすぎない(ibid., p. 18)。

ホスキン及びマクヴィによれば、リー監督官の時代におけるスプリングフィールド兵器廠の帳簿記録では、あらゆる義務及び履行のデータが主な諸勘定及び諸集計帳簿で集められ、統合されると、それらは発生したことを、(職長の誠実性及び勤勉に基づいて)リーにほぼ正確に伝えることになった(ibid., p. 19)。このためリーは、そのデータを要約、集計して実際原価に基づく単位原価計算へと進むことができた。しかし、リーはその豊富な実際原価のデータを、外部的な目的、すなわち民間兵器廠の契約価格の決定に利用していた(ibid., p. 18)。上記のように、ホスキン及びマクヴィはその証拠として、リーからワッズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)とボンフォードの報告書(Benet, 1878)を挙げている。

ホスキン及びマクヴィによれば、リーがその会計データを内部的な目的で利用している場合には、その会計が原価の縮小または労働生産性の増大のための管理システムの一部として利用されていたと考えることはできない(ibid., p. 18)。なぜなら、リーは出来高給労働者が働いた時間を追跡せず、時間動作研究に基づく作業標準を設定せず、それに基づいて出来高賃率を支払う出来高払システムやこれを前提とする出来高給会計システムを構築していなかったからである。

第2項 タイソン(Tyson, 1993)に対するホスキン及びマクヴィの反論

ホスキン及びマクヴィによるフーコー派の会計史に対するタイソン(1993)の主要な批判には、次の2つの主張がある、と考えることができる。第1に、タイラーの関与した1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における出来高賃率は、時間動作研究や作業標準に基づいて設定されたのではなく、民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されたものであり、それを勧告したのが第3次査察委員会報告である。第2に、リーによる出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)との調整手続に基づく出来高賃率の設定であるため、タイラーによる出来高賃率の設定または1841年の第3次査察委員会報告の勧告による出来高賃率の設定とリーによる出来高賃率の設定は実質的に同じものである。

タイソン(1993)の第1の主張に対する反論は、ホスキン及びマクヴィの上記の第1節第1項で示している。タイソン(1993)の第2の主張は、第1の主張に新たな内容(リーによ

る出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)との調整手続に基づいている)を加えたものである。タイソン(1993)は、ダリバ報告(1819)から、リーは民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が設定されていたことを読み取っている(ibid., pp. 10-12)。

この内容についてホスキン及びマクヴィ(1994a)は明確に反論していないが、上記に示したホスキン及びマクヴィ(1994a)の説明に基づく限り、彼らが次のように反論していると解釈できる。

ホスキン及びマクヴィにとっては、リー監督官による出来高賃率の設定は単純に民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に準拠した出来高賃率の設定ではない。スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に一方的に規制されるのではなく、スプリングフィールド兵器廠の原価計算が民間兵器廠の契約価格を決定し、その制約の中で決められた民間兵器廠の出来高賃率を見定めた上で、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が決定される。その証拠は、既述のように、リーからワズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)とボンフォードの報告書(Benet, 1878)である。

第 3 項 経済合理主義の会計史の証拠軽視とフーコー派の会計史または新しい歴史学の証拠重視

ホスキン及びマクヴィによれば、タイソン(1990, 1993)による証拠の再検討は彼が主張するようなホスキン及びマクヴィの会計史に対する破壊的反駁になっていないし、タイソンの会計史も証拠と合致していない(ibid., p. 7)。

ホスキン及びマクヴィは歴史を明らかにするのが証拠であるという。彼らがこのことを強調するのは、タイソンが繰り返し主張しているように、通説の歴史学または伝統的な会計史のみが証拠を正しく尊重しており、新しい歴史学または新しい会計史が理論・解釈に強く関与しているという仮定が存在しているからである(ibid., p. 22)。新しい会計史が出現し普及してきているとしてもその全ての歴史が等しく妥当であると考えてはならない。彼らにとっても、新しい会計史は、相対主義的な会計史を拒否するために証拠を必要とする(ibid., p. 28, Note 39)。

第 2 節 ホスキン及びマクヴィとタイソンの論争における争点

アメリカ陸軍省スプリングフィールド兵器廠における 19 世紀前半の出来高払システム及び出来高給会計システムの変化に関するフーコー派の会計史と経済合理主義の会計史との論争では、少なくとも以下の 10 点の争点を確定することができる。このうち①と②は歴史研究の方法に関わる論争であり、③以降は証拠に基づく歴史的な認識及び解釈と理論の確証(検証)及び反証に関わる論争であり、歴史研究自体に関わる論争である。

第 1 項 証拠及び事実と理論及び解釈

この争点には、伝統的歴史学が証拠と事実に基づくもので、新しい歴史学が理論と解釈

に基づくものであるのかどうか、ホスキンの及びマクヴィのフーコー派の会計史は歴史主義または新しい歴史学に分類されるのかどうか、ホスキンの及びマクヴィのフーコー派の会計史もまた証拠と事実に基づく会計史であるのかどうか、等の争点が含まれている。

タイソン(1995)及びタイソン(1993)は、伝統的歴史学または通常の歴史学(会計史を含む)と解釈的歴史学または新しい歴史学(会計史を含む)を二項対立的に把握し、自らを前者の陣営に、ホスキンの及びマクヴィを後者の陣営に位置づけている。

タイソン(1995)によれば、伝統的歴史学は過去の事実の正確な把握を義務としており、証拠を重視し、特に第1次史料を最優先する。しかし、新しい会計史は証拠の重要性を軽視し、第1次史料の省略または抑制により、解釈の正確性の経験的評価を回避して、主流の経済合理主義の解釈からの解放を宣言する。新しい会計史は証拠に依存すべきであるのに理論(社会理論)に依存し、第2次史料で支持される理論だけによる偽造の解釈となっている。

タイソン(1993)によれば、理論依存型の研究で支配されたフーコー派の会計史は特定の書かれた証拠に対して装飾を施し、疑問の余地ある解釈を与えた。フーコー派の会計史ではフーコー派の歴史的な認識及び解釈を支持するために、書かれた事実の史料が選択的に取り入れられ、または取り除けられて、疑問の余地ある解釈が与えられている。

一方ホスキンの及びマクヴィ(1994a)によれば、タイソン(1990, 1993)による証拠の再検討は彼が主張するようなホスキンの及びマクヴィの会計史に対する破壊的反駁になっていないし、タイソンの会計史も証拠と合致していない。ホスキンの及びマクヴィもまた証拠を強調する。彼らがそれを強調するのは、通説の歴史学または伝統的会計史のみが証拠を正しく尊重しており、新しい歴史学または新しい会計史が理論に強く関与しているという仮定が存在しているからである。ホスキンの及びマクヴィは新しい会計史も事実または証拠を正しく尊重する会計史であると主張している。

以上からタイソン(1993, 1995)は、証拠と事実に基づく伝統的歴史学と理論と解釈に基づく新しい歴史学が異なる種類の歴史学であり、ホスキンの及びマクヴィのフーコー派の会計史がこの新しい歴史学に分類される、と考えている。しかしホスキンの及びマクヴィ(1994a)は、彼らのフーコー派の会計史もまた証拠と事実に基づく会計史である、と考えている。またタイソン(1993, 1995)は、ホスキンの及びマクヴィのフーコー派の会計史が証拠と合致していない部分を含む会計史である、と考えている。しかしホスキンの及びマクヴィ(1994a)は、タイソンの経済合理主義の会計史も証拠と合致していない部分を含む会計史である、と考えている。

タイソン(2000)は、ホスキンの及びマクヴィとタイソンの一連の論争の真の論点がホスキンの及びマクヴィの主張を巡って行われた証拠による確証と反証にあるのではなく、双方の歴史研究の方法論が対立していることにある、と主張した。タイソンの言う歴史研究の方法論の対立とは、ホスキンの及びマクヴィのようなフーコー派の会計史では理論及び解釈を重視し、タイソンのような経済合理主義の会計史では証拠及び事実を重視するという対立である。タイソン(2000)においても、その主張内容はタイソン(1993, 1995)と異なる。

しかし、タイソン及びオールドロイド(Tyson and Oldroyd, 2017)は、ホスキンの及びマクヴィの研究に対して、ある部分はこれまでと同様の批判を行っているものの、同研究の一部に第1次史料が含まれており、十分説得的である、と評価している。ある部分とは2つ

ある。1つは、ホスキン及びマクヴィが、デイラップ(1970)で利用された「平均的な技能とエネルギー」という表現を、エザメル他(1991)の中で「ぶっ通しで働いている正常な労働者が達成でき、かつ達成すべき『規格』」(『』はEzzamel 他が付け加えた部分)という表現へ飛躍させたことである。もう1つは、スプリングフィールド兵器廠において標準原価計算またはそれに類似する会計が存在したという主張には証拠がない、ということである。ホスキン及びマクヴィ(2000)は、スプリングフィールド兵器廠の出来高給会計システムが科学的管理運動と共に出現する標準原価計算ではないことを認めている。

タイソンは、一連の論文を通じて、フーコー派の会計史を含む新しい会計史を批判してきた。その基本的主張は、フーコー派の会計史を含む新しい会計史が、理論・解釈重視で証拠または事実を軽視していることである。タイソンは、その立場を、歴史主義、新しい歴史学と呼んでいる。しかし、その批判の内容は、論争の経過またはタイソン自身の研究方向の変更に伴い、変化してきている(Tyson and Oldroyd, 2017)。タイソン自身の研究方向の変更とは、タイソン自身が新しい会計史のテーマとされてきた問題を取り扱うようになり、新しい会計史家または批判的会計史家にも分類されるようになってきていることを指す(Fleishchman et al., 2013)。既述のように、第4部では、ホスキン及びマクヴィとタイソンの論争期間を1990年から2001年までとみなしている。

第2項 理論的枠組

この争点には、フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史が異なる根源の1つは、権力または規律訓練権力を問題にするかどうか、より具体的には人の働きに対して設定される作業標準という規格を問題にするかどうか、等の争点が含まれている。

経済合理主義の会計史は権力という社会的側面を大部分無視する。市場条件の変化と技術の変化(経済・技術の変化)を理解して、これらに対応する技術としての管理には問題がないものと考えている(Fleischman et al., 1996, p. 331)。また物の働きに対する標準が人の働きに対する標準へと発展することは、自然な発展であり経済的発展の必要性に対する合理的対応であるとみなし、問題がないとみなす(Fleischman et al., 1995, p. 164)。

経済合理主義の会計史では、管理・会計の変化を、要求・対応理論に基づいて説明する(Edwards and Newell, 1991, p. 35; Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)。この理論に基づくと、経済・技術の変化に対応して、合理的判断または合理的行動を行う経済的主体の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理・会計が変化するという会計史になる(Carmona et al., 2004, p. 44)。

タイソンの経済合理主義の会計史の中心的主張には、この要求・対応理論が含まれている。タイソンによれば、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、特定の経済的・技術的要因にある。この要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力の不足・熟練労働者の抵抗、熟練解体の未発達・単純作業化の未発達がある(Tyson, 1990, p. 50)。

タイソンによれば、1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は、特定の経済的・技術的要因にある。同兵器廠の出来高給の会計はいずれも管理会計であるが、1841年より前の「潜在的形態の管理会計」が、1841年以降に「顕在的形態の管理会

計」に変化するのも、その経済的・技術的要因に対する合理的な対応による。この要因には兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)の進行、民間兵器廠の刷新的実践とみなされる労働強化の導入を求める陸軍省の勧告(規則正しい労働時間と賃率低下の勧告)がある(ibid., pp. 55-58)。

一方フーコー派の会計史は、フーコーの規律訓練権力概念に着想を持つ歴史研究であることから、権力という社会的側面を問題にしており、物の働きに関する標準を人の働きにも同様に設定することを問題にする(Fleischman et al., 1995, p. 174)。

またフーコー派の会計史は、管理及び管理主義という文化を、規律訓練権力を生み出す母体と同一視している。管理は労働者の成果を増大させる産出・促進の権力の母体であること、管理は労働者の精神(内面)に狙いを定め主体を形成すること(主体化)、管理は書記行為及び試験を通じて労働者の行為に働きかけること、管理は知・学問によって強化されること、などを管理の定義に含めている(Hoskin and Macve, 1994a, p. 18)。

ホスキン及びマクヴィは、近代的企業を含む近代的世界のいたるところにある管理及び管理主義という文化は、近代的企業よりも広い範囲の近代的世界を支えるものであり、規律訓練権力を生み出す母体である(Hoskin and Macve, 1990, p. 17)、と考えている。

権力の系譜を辿る研究として、彼らは管理及び管理主義の起源を教育の実践に求めている。教育の現場は、文字の使用を学ぶ過程だけではなく、文字を学ぶ方法を学ぶ過程も持つ。この後者の過程で行われる教育的実践とは、厳格な試験、数値による試験結果の評点化及び評価の対象となるものを書く行為(学生による書記行為、学生を評価する書記行為)であり、これらは規律訓練権力を生み出す母体を構成する諸実践である(Hoskin and Macve, 1993, pp. 243-248)。

ホスキン及びマクヴィは、産業組織(スプリングフィールド兵器廠)における管理及び管理主義とその起源としての教育的組織(ウエストポイント陸軍士官学校)とを結びつける特定の人物としてタイラーを特定した。彼らは、ウエストポイント陸軍士官学校における規律訓練権力の実践(書記行為、試験、評点化の3つの教育的実践)を内面化し、それをスプリングフィールド兵器廠で管理及び管理主義に「翻訳」した人物としてタイラーを特定した。この「翻訳」された管理及び管理主義とは、時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践であり、それは規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践である。

ホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史における中心的主張は、こうした権力の系譜を辿ること、つまり管理及び管理主義の起源を教育の実践に求めることが前提とされている。その中心的主張とは、次のような主張である。スプリングフィールド兵器廠における1841年以降の労働生産性の増大と原価の縮小の原因は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践(時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践)が同兵器廠に導入されたこと、またはウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーが同兵器廠に現れたこと、にある。

以上から規律訓練権力の概念を利用するホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)のフーコー派の会計史は、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因を、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・

会計」の未導入に求め、さらにこの未導入の原因をウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーがスプリングフィールド兵器廠に現れなかったことに求めている。

またホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の増大と原価の低減の原因を、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の導入に求め、さらにこの導入の原因をウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーがスプリングフィールド兵器廠に現れたことに求めている。労働生産性の増大と原価の縮小は、ウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーが時間動作研究及び作業標準に基づいて出来高賃率を設定したことによる。

第3項 リー兵器廠監督官の下での出来高払システム及び出来高賃率の特質

この争点には、リーの出来高払システムは、時間動作研究及び作業標準の設定に基づく出来高賃率を利用していない出来高払システムであるのかどうか、リーの出来高払システムで利用された出来高賃率は、単純に民間兵器廠の出来高賃率または市場価額に準拠して設定されたものであるのかどうか、等の争点が含まれている。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)では、リーの出来高払システムは、時間動作研究及び作業標準の設定に基づく出来高賃率を利用していない出来高払システムであり、したがって「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない管理」の出来高払システムである、と考えている。

ホスキン及びマクヴィは、デイラップ(1948)から、リーの出来高払システムは合格品の製品のみを支払いを行い、複数種類の等級の出来高賃率を設定し、製品の品質を上げる奨励給も支払うものであることを読み取っている。また、デイラップ(1948)から、スプリングフィールド兵器廠での出来高賃率は他の兵器廠や他の産業よりも高く設定され、経済状況によって出来高賃率が変更されたことを読み取っている。また彼らは、ダリバ報告(1819)から、一定時間に一定品質の完成品を完成させる労働の規格、すなわち作業標準が含まれていないことを読み取り、スプリングフィールド兵器廠の当時の賃金支払簿及び作業申告書に関する直接的調査から、作業標準に基づく出来高賃率の設定を可能にする帳簿記録が1841年より前に揃っていないことを読み取っている。この見解に対してタイソン(1990)は異議を申し立てていない。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、リー監督官の下で決定された出来高賃率が作業標準に基いていないことを明確にしているが、出来高賃率がどのように決定されていたのかについては必ずしも明確にしていなかった。

一方タイソン(1993)は、ダリバ報告(1819)から、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に基づいて設定されることを読み取っている。ダリバ報告(1819)は、リーが民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率を設定したことを説明している。しかしタイソン(1993)が、これを説明する部分としてダリバ報告(1819)から引用した部分は、「妥当な努力に対して妥当な賃金」を支払う出来高賃率であることを説明した部分であった。タイソン(1993)は、「妥当な努力に対して妥当な賃金」という言葉の意味を、民間兵器廠の出来

高賃率(市場価額)に近似させる調整手続により設定される出来高賃率と解釈した。

またホスキン及びマクヴィ(1994a)は、タイソンの主張に明確に反論していないが、リーの出来高払システムで利用された出来高賃率が単純に民間兵器廠の出来高賃率または市場価額に準拠して設定された出来高賃率ではない、と考えている。

ホスキン及びマクヴィにとっては、リー監督官による出来高賃率の設定は単純に民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に準拠した出来高賃率の設定ではない。スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が民間兵器廠の出来高賃率に一方的に規制されるのではなく、スプリングフィールド兵器廠の原価計算が民間兵器廠の契約価格を決定し、その制約の中で決められた民間兵器廠の出来高賃率を見定めた上で、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が決定される。その証拠は、既述のように、リーからワズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)とボンフォードの報告書(Benet, 1878)である。またホスキン及びマクヴィは、デイラップ(1948)から、スプリングフィールド兵器廠の出来高賃率は他の兵器廠よりも常にわずかに高く設定して有能な熟練労働者の確保に有利であったことを読み取っている。

第 4 項 リー兵器廠監督官の下での出来高払システムを前提とする出来高給会計システムの特質

この争点には、リー監督官の下での出来高給会計システムが兵器産業界内部での原価及び生産技術の共有による協力の文化によって補完されていたのかどうか、その協力の文化に補完された会計システムがリー監督官の管理の必要性を完全に満たす「潜在的形態の管理会計」であるのかどうか、等の争点が含まれている。この協力の文化の有無またはその特質を巡る論争は後で取り上げるが、タイソン(1990)は協力の文化があったと考えており、ホスキン及びマクヴィはそれがなかったと考えている。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)では、リー監督官の下にあった出来高給の会計システムは、作業標準に基づかない出来高払システムを前提にした会計システム、または「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当しない会計」システムであった。

タイソン(1990)は、ダリバ報告(1819)やホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)でも説明されていない出来高給会計システムの特質を説明した。それは、出来高給会計システムが、協力の文化(兵器産業界内部の原価及び生産技術を共有する協力の文化)によって補完されていたというものである。タイソン(1990)は、その協力の文化により補完された会計システムを、リー監督官の管理の必要性を完全に満たす「潜在的形態の管理会計」と考えた。

一方ホスキン及びマクヴィ(1994a)は、官と民の兵器廠が対等的立場の協力の文化は存在せず、存在したのは民が官に強制された協力の文化であると主張した。この立場のホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、タイソン(1990)は詳細な会計記録、原価記録があったので管理目的の会計が存在したと考えているに過ぎず、リー監督官時代の出来高給会計システムが「潜在的形態の管理会計」であることの具体的な証明やリー自身がその会計情報及び原価情報をどのように利用したのかに関する詳細な検討をタイソン(1990)は行っていないとした。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b, 1994a)は、リー監督官の下での会計システムを検討したダリバ報告(1819)と1819年より前のスプリングフィールド兵器廠の帳簿記録(第1

次史料)から、リー監督官の下での会計システムが作業標準に基づかない会計システムであることを証明した。この調査・検討から次のような結論が導かれる。

スプリングフィールド兵器廠で出来高払制度が採用された時点が 1802 年であるとすれば、同兵器廠では出来高払制度が採用される前から、主計官に限定された義務及び履行の帳簿記録方法を採用していた。主計官に限定された義務及び履行の帳簿記録方法から様々な階層の個人別の義務及び履行を示す帳簿記録方法へと帳簿記録の構造が拡張されたと推定できる時期は、1812 年から 1819 年の間であり、その間に帳簿記録の構造が拡張されたと推定できる。

リー監督官の下での会計システムに関する分析はホスキン及びマクヴィとタイソンの間で異なっており、管理会計の定義自体も双方の間で異なっている。ホスキン及びマクヴィは、このリー監督官の下での会計システムを管理会計と考えていないが、タイソンによれば、それはホスキン及びマクヴィが管理主義の中に管理会計を含めていることによる。

ホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、あらゆる義務及び履行のデータがあったため、リーは、同データを要約、集計して実際原価に基づく単位原価計算へと進むことができた。実際に、リーはその豊富な実際原価のデータを、外部的な目的(民間兵器廠の契約価格の決定)に利用していた。しかし、リーがその会計データを内部的な目的で利用したと考えることはできない。つまり、その会計データが原価の縮小または労働生産性の増大のための管理的なシステムの一部として利用されたと考えることはできない。なぜなら、リーは出来高給労働者が働いた時間を追跡せず作業標準を設定せず、それに基づいて出来高賃率を支払う出来高払システムやこれを前提とする出来高給会計システムを構築していなかったからである。

第 5 項 タイラーの関与した出来高賃率及び出来高払システムまたは第 3 次査察委員会報告に基づく出来高賃率及び出来高払システムの特質

この争点には、第 3 次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の縮小は、ウエストポイント陸軍士官学校関係者タイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定に由来するのかどうか、民間兵器廠で先行して引き下げられた出来高賃率に由来するのかどうか、民間兵器廠の出来高賃率に近似する調整手続に基づく出来高賃率の設定に由来するのかどうか、機械資本への投資または技術の進歩に左右される出来高賃率の設定に由来するのかどうか、原価企画に基づく出来高賃率の設定に由来するのかどうか、等の争点が含まれている。

またこの争点には、第 3 次査察委員会報告の勧告に導入された規律訓練は、民間の兵器廠における規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)に由来するのかどうか、ウエストポイント陸軍士官学校関係者が関与する軍需品部による検査及び様々な規制を通じた強制に由来するのかどうか、等の争点が含まれている。

さらにこの争点には、1832 年の第 1 次査察委員会報告で勧告された出来高賃率の低下が 1841 年の第 3 次査察委員会報告の勧告より前までにスプリングフィールド兵器廠に導入されなかった理由は、反軍隊の大統領(及び民間人の兵器廠監督官)と労働者の抵抗にある

のかどうか、または別の経済的・政治的理由があるのかどうか、等の争点が含まれている。

そしてこの争点には、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を説明するために利用したホスキン及びマクヴィの表現には、その引用元の表現から大きく乖離した表現や大きな飛躍・捏造を含んだ表現があるのかどうか、等の争点も含まれる。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)によれば、第3次査察委員会報告の勧告における出来高賃率は、タイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率に由来する。ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、第1次史料の軍需品部総長のボンフォードの報告書、ボンフォードから陸軍省長官のキャスへ宛てた書状及びウエストポイント陸軍士官学校の第1次史料の中に含まれていたタイラーの自叙伝(1838)を根拠としている。

タイラーは、1819年の卒業組でウエストポイント陸軍士官学校を最優秀学生として卒業し、フランスの砲兵科学校に留学し、1830年に帰国して陸軍省・軍需品部に任命され、1831年には新しく創設された職位、民間兵器廠の契約兵器の独立査察官となる。

彼は、1831年にスプリングフィールド兵器廠に6ヶ月身を置き、労働者の時間動作研究を行い、同兵器廠のあらゆる部署に作業標準を定め、これに対する労働者の実際の生産性を測定しその評価を行なった。その後彼は同兵器廠の査察委員を3度務め、同兵器廠に対して作業標準に基づく労働条件の勧告を行うことになる。1832年にはスプリングフィールド兵器廠に関する陸軍省の第1次査察委員、その後1833年には第2次査察委員に任命され、34年に陸軍を退職した後1841年には民間人による第3次査察委員に任命されている。

タイラーは、1831年にスプリングフィールド兵器廠で行った時間動作研究及び作業標準の設定に基づいて出来高賃率を設定している。この調査研究を基礎にして作成されたのが1832年の第1次査察委員会報告である。ここで従来より低下した出来高賃率が提示されるが実現されず、結局1841年の第3次査察委員会の報告によって実現する。

1832年の第1次査察委員会報告の出来高賃率の勧告が、結局1841年の第3次査察委員会報告によって実現するのは、当時の政治情勢に左右され、反軍隊の民主党大統領(及び民間人の兵器廠監督官)と労働者に抵抗され同兵器廠で採用されなかったからである。1841年の第3次査察委員会報告で利用された出来高賃率の計算方法は第1次査察委員会報告で利用されたその計算方法と同一である。第3次査察委員会報告に示された出来高賃率は軍人の大統領(及び軍人の兵器廠監督官)に許可されスプリングフィールド兵器廠で採用されることになった。

以上のように、ホスキン及びマクヴィは、軍需品部総長のボンフォードの報告書、ボンフォードから陸軍省長官のキャスへ宛てた書状及びタイラーの自叙伝(1838)から、タイラーが1831年にスプリングフィールド兵器廠において時間動作研究と作業標準の設定を行い出来高賃率を設定したこと、これに基づいて第1次査察委員会が招集されたこと、を読み取っている。そして当時の政治体制の状況から、1832年の第1次査察委員会報告及び1833年の第2次査察委員会報告で勧告された出来高賃率の切り下げは、反軍隊の大統領(と労働者の抵抗)によって許可されず、1841年の第3次査察委員会報告が軍人の大統領の下で可能になった、と考えている。

また彼らは、上記の証拠から、第3次査察委員会報告の発表年とスプリングフィールド

兵器廠の賃金支払簿及び作業申告書において作業標準に基づく出来高賃率の設定が可能になる年度が同じになることを読み取っている。

しかしタイソン(1990)とタイソン(1993)は、いずれもスプリングフィールド兵器廠における1841年以降の出来高賃率の設定には、タイラーの時間動作研究や作業標準の設定による影響、またはウエストポイント陸軍士官学校の影響がほとんどないと考えている。

タイソン(1990)では、第3次査察委員会報告の勧告以前に、民間兵器廠では1837年の不況により出来高賃率の引き下げを行っていたと考えている。そして、彼は、スプリングフィールド兵器廠における出来高賃率の設定が、技術の進歩や変化する市場価額に合わせた出来高賃率の調整手続(民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続または労働節約的な機械資本の導入に対応し大幅に出来高賃率を削減して他の出来高賃率との中間にするための調整手続)によるもの、と考えている。さらにタイソン(1993)では、リーの時代から民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高賃率が設定されていたと考えている。

タイソン(1990)は、レズネック(1935)や商務省統計から、不況が民間兵器廠の出来高賃率を引き下げたことを読み取り、1841年の第3次査察委員会報告から、就業規則、賃金及び規制に関する官と民の兵器廠の不公平を調整し、民間の兵器廠の刷新的管理モデルがスプリングフィールド兵器廠に導入されたことを読み取っている。

またタイソン(1993)は、陸軍長官のベル(J. Bell)へ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)から、1832年の第1次査察委員会報告における出来高賃率の低下がスプリングフィールド兵器廠に対して強制されなかった政治的・経済的理由を読み取っている。出来高賃率の低下がスプリングフィールド兵器廠に対して強制されなかった理由は、軍隊の監督官の不在(反軍隊の大統領及び労働者の抵抗)にあるのではなく、兵器モデルの変更により賃金引き下げが困難と判断されたことと賃金引き下げに陸軍省及び熟練労働者が抵抗したことにある。ホスキン及びマクヴィが示した大統領及び労働者の抵抗が原因ではなく、兵器モデルの変更時の賃金引き下げに対する陸軍省及び労働者の抵抗が原因である。

さらにタイソン(1993)は、ボンフォードが軍需品部に宛てた書状(Benet, 1878)と陸軍長官に宛てた書状(Benet, 1878)から、第3次査察委員会報告の勧告に基づく出来高賃率は、時間動作研究や作業標準の設定に基づいたものではないこと、スプリングフィールド兵器廠には労働時間等に関する新たな規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)または軍隊式の規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)がなかったことを読み取っている。

しかしホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、第3次査察委員会報告を通じてスプリングフィールド兵器廠に導入された生産の基準や製品の品質基準等に関する規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)は民間兵器廠の刷新的实践に由来するとしても、その民間兵器廠の刷新的实践は、ウエストポイント陸軍士官学校関係者が関与した軍需品部による検査及び様々な規制を通じた強制に由来するものである。

ホスキン及びマクヴィは、スミス(1981)から、全ての兵器廠に厳しい生産基準が強制されるようになった1831年は、タイラーがスプリングフィールド兵器廠における契約兵器の独立検査官を引き受けた時期(1832年以降に3名の検査官の1名となる)であること、1832-1833年に民間兵器廠の契約兵器の独立検査官を引き受け国営兵器廠以上の品質の製品を導いたこと、を読み取っている。また彼らは、スミス(1985)から、民間兵器廠の製品

の品質を導くのは、タルコットが率いる3名の検査官であること、を読み取っている。

ホスキン及びマクヴィによれば、スプリングフィールド兵器廠に導入するよう求める第3次査察委員会報告の勧告の一部は、民間兵器廠の出来高賃率に由来しているというタイソン(1990)の主張も問題がある。同報告がスプリングフィールド兵器廠に対して勧告した出来高賃率は、タイソン(1990)が考えるような民間兵器廠で自発的に引き下げられた出来高賃率に由来するものでもなく、タイソン(1993)が考えるような民間兵器廠の出来高賃率に近似させて調整した出来高賃率に由来するものでもない。

ホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、1841年の第3次査察委員会報告の勧告は1832年の第1次査察委員会報告の勧告の繰り返しにすぎない。1832年の第1次査察委員会報告の勧告は、1831年にタイラーがスプリングフィールド兵器廠において実施した時間動作研究と作業標準に基づいて設定した出来高賃率に由来している。第3次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の出発点は、タイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準の設定等である。ホスキン及びマクヴィはその証拠として新たに第1次史料(NARA RG156)を提示している。同史料は、タイラー自身が書いた1832年の公文書で、査察委員会の勧告がどの程度タイラーの時間・動作研究から引き出されたのかを示している。民間兵器廠の実践は無視され、1831・1832年に確立された業績の標準値と出来高賃率が新しい労働実践の基礎となった。

タイソン(1993)は、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を説明するために利用したホスキン及びマクヴィの表現には、その引用元の表現から大きく乖離した表現や大きな飛躍・捏造を含んだ表現があると批判した。デイラップ(1970)で利用された「平均的な技能とエネルギー」という表現から、エザメル他(1991)の「ぶっ通しで働いている優秀な労働者が達成でき、かつ達成すべき『規格』」(『』はエザメル他が付け加えた部分)という表現への飛躍は正当化できない。

第6項 タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告に基づく出来高賃率を前提とする出来高給会計システムの特徴

この争点には、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の勧告に基づく出来高賃率を前提とする出来高給会計システムが、時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率の設定を前提とする会計システムであるかどうか、標準原価計算に基づく会計システムであるかどうか、等の争点がある。

ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b, 1994a)は、タイラーの自叙伝(1883)及びスプリングフィールド兵器廠の賃金支払簿と作業申告書の記録等に基づいて、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の勧告に基づく出来高賃率を前提とする出来高給会計システムとは、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率を前提とする出来高給の会計システムであると説明している。

しかしタイソンは、2つの定義に基づいてスプリングフィールド兵器廠の出来高給会計システムが標準原価計算であるかどうかを判断する方法を提示し、いずれの定義においても標準原価計算ではないと結論付けている。一方は、作業標準の設定と標準原価計算の2

つを結び付けて、作業標準に基づいて標準的労務費を採用する会計を標準原価計算と定義する場合である。他方は、原価差異分析を行うために事前の標準原価と事後の実際原価とを比較する計算を標準原価計算と定義する場合である。

タイソン(1993)によれば、一方の定義により標準原価計算を定義する場合、ホスキン及びマクヴィの主張を支持すれば、タイラーの関与した作業標準に基づく出来高給会計システムを標準原価計算と考えることができる。しかしタイソン(1993)は作業標準の設定等を否定しているので、その出来高給会計システムを標準原価計算と考えることができない。

またタイソン(1993)によれば、他方の定義により標準原価計算を定義する場合、スプリングフィールド兵器廠では原価差異を計算した証拠や特定の統制目的のために標準原価が利用された証拠等は何もないので、その出来高給会計システムは標準原価計算と考えることができない。

ホスキン及びマクヴィ(2000)によれば、スプリングフィールド兵器廠に導入された作業標準は、科学的管理運動と共に出現する標準原価計算やその差異分析を含意するものではない(Hoskin and Macve, 2000, p. 109, Note 25)。つまり、彼らによれば、同兵器廠に導入された会計システムは、時間動作研究及び作業標準に基づく出来高賃率を前提とする会計システムではあるが、それは科学的管理運動と共に出現する標準原価計算とは異なるものである。

既に説明したように、ホスキン及びマクヴィ(1988b)によれば、タイラーの自叙伝(1838)に基づく、1832年に陸軍省のスプリングフィールド兵器廠に関する第1次査察委員会が公式に召集される前に、1831年にタイラーは6ヶ月間同兵器廠に身を置き、小銃の生産に必要な課業の時間動作研究に従事した。その結果、彼は出来高給の公正賃金と小銃の生産に必要な正確な労働時間を発見した。1841年にスプリングフィールド兵器廠監督官において、全就業時間にわたり働く勤勉な労働者の生産すべき客観的規格(作業標準)に基づいた出来高賃率(公正賃金率)が設定されるようになり、出来高給労働者が働いた時間を記録する賃金支払簿と生産した製品数・出来高数を記録する作業申告書が作成されるようになったのである。

また既に説明したように、タイソン(1993)から見ると、時間動作研究及び作業標準に基づく会計、または「規格に基づく会計」が存在したのかどうかの確証的な証拠は何もなく、むしろ正反対の証拠がある。タイソン(1993)は、その根拠として、ボンフォードが軍需品部本部に宛てた文書(Benet, 1878)とボンフォードが陸軍長官に宛てた文書(Benet, 1878)を挙げている。タイソン(1993)は、1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)の勧告による出来高賃率は、ホスキン及びマクヴィの言うような作業標準に基づく公正な賃金(公正な出来高賃率)の設定によるものではなく、技術の進歩や変化する市場価額に合わせた民間兵器廠の出来高賃率に近似させるための調整手続、または労働節約的な機械資本の導入に対応し大幅に出来高賃率を削減して他の出来高賃率との中間にするための調整手続、に基づく出来高賃率である。タイソン(1993)は、その根拠として、ベルへ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)と1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)等を挙げている。

さらに既に説明したように、ホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、第3次査察委員会報告の勧告における出来高賃率の出発点は、ウエストポイント陸軍士官学校関係者タイラーによるスプリングフィールド兵器廠での時間動作研究及び作業標準の設定等である。ホ

ホスキンの証拠として新たに第1次史料(NARA RG156)を提示している。同史料は、タイラー自身が書いた1832年の公文書で、査察委員会の勧告がどの程度タイラーの時間・動作研究から引き出されたのかを示している。民間兵器廠の実践は無視され、1831・1832年にスプリングフィールド兵器廠で確立された業績の標準値と出来高賃率が新しい労働実践の基礎となった。

第7項 スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の経済的・技術的要因としての熟練労働力の不足及び熟練労働者の抵抗と熟練解体(単純作業化)の未発達

この争点は、同兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因、または経済的・技術的要因の1つが、熟練労働力の不足及び熟練労働者の抵抗、熟練解体(単純作業化)の未発達であるのかどうかである。

タイソン(1990)は、1830年代後期までは熟練労働力が不足し、熟練解体(単純作業化)が進行していなかったため、作業場または兵器廠における労働の効率化に対して熟練労働者が抵抗可能であったと考えている。タイソン(1990)は、プルド(1983)から、熟練労働力の不足と熟練労働者による労働の速度及び時間の自己決定等を読み取り、スミス(1977)から、熟練水準が高いほど強制的労働への抵抗が強いことを読み取り、ハウンシェル(1982)から、1830年代後期以降機械資本が導入され熟練が解体していくことを読み取っている。

ホスキンの証拠によれば、熟練労働力の不足及び熟練解体の未成達は他の兵器廠の経営者にとっては深刻な問題であったが、スプリングフィールド兵器廠のリー監督官にとってはそうではなく、それどころかリーは労働者の抵抗に立ち向かい規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と熟練解体を積極的に進めた。

ホスキンの証拠によれば、その証拠としてスミス(1977, 1985)を挙げている。ホスキンの証拠によれば、スミス(1985)から、リー監督官が労働の規則を発表し、規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と単純作業化・熟練解体を積極的に進めたことを読み取っている。違反者の労働者は懲罰を受け、ある場合には罰金を課された。彼らは、スミス(1977)から、リー監督官が他の国営兵器廠に比較して、不断に熟練解体を進めたことを読み取っている。仕事が細分化され、仕事の種類が増加した。

第8項 スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の経済的・技術的要因としての協力の文化の存在

この争点には、労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因、または経済的・技術的要因の1つが協力の文化、特に製造原価情報を共有する協力の文化が存在するかどうか、そもそも協力の文化なるものが存在するかどうか、等の争点が含まれている。

タイソン(1990)によれば、兵器産業界には協力の文化があり、同業社間で技術的情報及び原価情報が共有されたため、業界内部で出来高賃率が統制され、労働者の移動が制限さ

れ、毎年安定した生産量水準が保証された。タイソン(1990)は、リーの下での出来高給会計システムはこの協力の文化によって補完されていたので、「顕在的形態の管理会計」が導入される必要がなく「潜在的形態の管理会計」であったと考えている。

タイソン(1990)は、最初で最大規模の民間兵器廠で、かつ政府契約に依存していた民間兵器廠のホイットニーと軍需品部総長ワズワースの間の書簡(NARA)から、ホイットニー兵器廠とリーが監督官を務めるスプリングフィールド兵器廠との間で技術的情報と高度技術の機械が共有・共用されていることを読み取っている。タイソン(1990)は、ユースディング(1973)及びスミス(1981)から、兵器製造の方法の刷新またはその技術の刷新を兵器製造業界全体に普及する役割をスプリングフィールド兵器廠が担っていることを読み取っている。さらにタイソン(1990)は、ミンスキー及びネビンス(1952)及びユースディング(1973)から、兵器製造業全体が製造原価の情報を完全共有し、賃率を統制して、労働者の移動を制限したこと、兵器労働力市場の統制・買手寡占の効果を作り出したこと、を読み取っている。

しかしホスキン及びマクヴィ(1994a)は、兵器産業界には国営兵器廠と民間兵器廠が対等的立場に立つ協力の文化が存在せず、官と民の兵器廠の経済的格差を前提にして民が官によって強制される協力の文化があったと考えている。

ホスキン及びマクヴィ(1994a)は、協力の文化という要因が支持できない根拠として4点を挙げている。第1点は、軍需品部は同総長の主導の下で部品の均一性を達成するために民間兵器廠と国営兵器廠の間での協力を積極的に促進しようとしたが、期待したような協力の文化が形成されなかったことである。スプリングフィールド兵器廠は独占的な買手である政府の所有する兵器廠であり、民間の兵器廠の検査を担当する。民間の兵器廠はこの国営兵器廠の検査を受けるため、ある程度まで協力の文化はあったが、強制と結び付いた協力の文化である。

第2点は、兵器査察長官を任命されたリーと検査対象である民間兵器廠との間に存在した不断の緊張が、協力の文化という主張を無効にすることである。ホスキン及びマクヴィは、その証拠としてデイラップ(1948)及びスミス(1985)を挙げている。彼らは、その証拠から、リーは、兵器査察長官として検査対象に対して、脅し、賺し、和解等を利用し、要求を満たす時間を与えたが、不適格な兵器を容赦なく非難し、拒否したことを読み取っている。

第3点は、国営と民営の全ての兵器廠相互に便益があるとされる労働市場の買手寡占効果は、実質的にはリーの競争上の優位性を最大限確保する効果にすぎなかったことである。ホスキン及びマクヴィは、その証拠としてデイラップ(1948)を挙げている。彼らは、デイラップ(1948)から、リーは労働者を不正手段で確保しないという共同の協定を作成しながら他の兵器廠よりも高い賃率を設定して労働市場で有利な地位を手に入れたこと、熟練労働者の稀少性問題に対して、優秀な労働者を選び抜いて長期間雇用し、規律訓練(抑止・抑圧の規律訓練)と熟練解体を進めたこと、を読み取った。

第4点は、リーの競争上の優位性は彼の原価データの利用により、さらに強化されたことである。リーは民間兵器廠の製品の検査官だけでなく、民間兵器廠の価格形成者にもなった。全ての原価情報を公然と定期的に完全に共有するために諸兵器廠が協力し合ったのではなく、リーの原価計算(実際原価計算)がある種の基準価格を生み出し、民間兵器廠と

の契約はこの基準価格に基づいた。市場を支配する価格形成者としてのリーが価格受容者としての他の兵器廠に対して原価計算に基づく支配を行使することになった。

ホスキン及びマクヴィはその証拠として、リーからワッズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)とボンフォードの報告書(Benet, 1878)を挙げている。彼らは、ワッズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)から、リーの原価計算(実際原価計算)におけるコストの削減が民間兵器廠の契約価格の削減を導くこと、契約価格と実際原価との差額が僅かであることを、を読み取っている。また彼らは、ボンフォードの報告書(Benet, 1878)から、国営兵器廠の原価計算を利用することが民間兵器廠の契約更新の場合の習慣であることを読み取っている。

第 9 項 スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の増大と原価の低減の経済的・技術的要因としての不況

この争点は、同兵器廠における労働生産性の増大と原価の低減の原因、または経済的・技術的要因の1つが、不況にあるのかどうか、または不況に対応する労働強化(規則正しい労働日と出来高賃率の低下の強制)にあるのかどうか、である。

タイソン(1990)は、不況が民間兵器廠の出来高賃率の低下等の労働強化を導き、第3次査察委員会報告の勧告(出来高賃率の低下と規則正しい労働時間の導入)がこの民間兵器廠の労働強化をスプリングフィールド兵器廠に導入するよう求めた、と考えている。

タイソン(1990)では、ロウリエ(1974)と1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)から、1837年の不況は使用者からの労働条件の強化に対する抵抗力を弱めたこと、従来のままの賃金や特権を認めることは民間兵器廠では困難なこと、を読み取り、レズネック(1935)と第3次査察委員会報告から、不況が民間兵器廠の大幅な価格低下と賃率低下をもたらしたこと、第3次査察委員会報告の中に民間兵器廠の手続きが導入されてきていることを読み取っている。

しかしホスキン及びマクヴィ(1994a)によれば、不況から労働者の出来高賃率の低下と規則正しい労働時間の導入の強制に至るという時間の順序には問題がある。ホスキン及びマクヴィ(1994a)は、タイラーの自叙伝(1883)から、軍需品部の主任査察官タイラーが民間兵器廠に厳しい生産の基準等を導入したのが1832-33年であることを読み取っている。この1832-33年は、1837年の不況よりもずいぶん前である。1841年の第3次査察委員会報告から、不況の影響は労務費に反映されず、反対に1830年代から1840年にかけて小銃の単位原価が上昇し続けていることを読み取っている。スプリングフィールド兵器廠においてその出来高賃率が低下するのは1841年である。

第 10 項 スプリングフィールド兵器廠における労働生産性の増大と原価の低減の経済的・技術的要因としての互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化

この争点は同兵器廠における労働生産性の増大と原価の低減の原因、または経済的・技術的要因の1つが、互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化であるのかどうか、である。

タイソン(1990)は、互換性部品生産に伴う作業工程の分業化と機械資本の導入により熟練解体(単純作業化)が進んだことで、熟練労働者の抵抗力が弱化し、高い労働生産性を引き出す低い出来高賃率の設定が可能になったと考えている。タイソン(1990)は、ハウンシエル(1982)から、互換性部品生産に伴う作業工程の分業化と機械資本の導入により、熟練技能に対する必要性が後退する、ことを読み取っている。

しかしホスキン及びマクヴィ(1994a)は、スプリングフィールド兵器廠における互換性部品生産と機械資本の導入から労働生産性の増大と原価の縮小に至るという時間の順序には問題があると考えている。1841年の管理の方法の変化(規則正しい労働日と出来高賃率の低下の要求)の後で互換性部品生産の体制が成立する同兵器廠の機械化されていない作業工程では、1841年前後に労働生産性が増大し原価が低減している。

ホスキン及びマクヴィは、スミス(1985)から、スプリングフィールド兵器廠では、1830年代及び1840年代初期、製造工程のほとんどが未だ機械化される段階にはなく、その最初の互換性部品生産の小火器の生産が1840年代中期からであることを読み取っている。また彼らは、デイラップ(1948)から、1815年から1859年までの間、機械資本等の導入がない銃身溶接作業の場合、1840年から1844年の間に出来高賃率(原価)が縮小し、銃身溶接量(労働生産性)が2倍に増大していることを読み取っている。

第3節 小括

ホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史とTysonの経済合理主義の会計史の論争を、少なくとも3つの事項に関する論争と考える場合は、同論争は、理論及び理論的枠組を巡る論争、歴史の方法を巡る論争、証拠の確証と反証を巡る論争に分類することができる。

第1項 理論及び理論的枠組

前章の小括で述べたように、ホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史または理論によれば、スプリングフィールド兵器廠における1841年以降の労働生産性の増大と原価の縮小の原因は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践(時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践)が同兵器廠に導入されたこと、またはウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーが同兵器廠に現れたこと、にある。また彼らの理論によれば、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計」の未導入にあり、未導入の原因はウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーがスプリングフィールド兵器廠に現れなかったことにある。

一方タイソンの会計史または理論によれば、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、特定の経済的・技術的要因にある。この要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力不足・熟練労働者の抵抗、熟練解体の未発達・単純作業化の未発達がある。また1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は、特定の経済的・技術的要因にある。同兵器廠の出来高給の会計はいずれも管理会計であるが、1841年より前の「潜在的形態の

管理会計」が、1841年以降に「顕在的形態の管理会計」に変化するのも、その経済的・技術的要因に対する合理的な対応による。この要因には兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)、民間兵器廠の刷新的実践とみなされる労働強化の導入を求める陸軍省の勧告(規則正しい労働時間と賃率低下の勧告)がある。

またタイソンの会計史または理論によれば、1841年以降のスプリングフィールド兵器廠における出来高賃率は、時間動作研究や作業標準に基づいて設定されたのではなく、民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等によって設定されたものであり、それを勧告したのが第3次査察委員会報告である。リーによる出来高賃率の設定も民間兵器廠の出来高賃率(市場価額)との調整手続に基づく出来高賃率の設定であるため、1841年の第3次査察委員会報告の勧告による出来高賃率の設定とリーによる出来高賃率の設定は実質的に同じものである。

本論争では、少なくとも10点の争点を巡って主張が対立し、理論的枠組または理論のほぼ全部を反証する証拠が提示されていないため、論争当事者は「パラダイムの転向」または旧来の理論的枠組の放棄及び新規の理論的枠組の提示を行っていない。ホスキン及びマクヴィもタイソンもいずれも「パラダイムの転向」を行わず、同じ「パラダイム」に留まることを選択している。ホスキン及びマクヴィは、自分達の研究に先行した研究と後続の研究において自分達と類似する理論が発表されていない事実を受け、自分達の理論を支持する証拠が現れない事実によって同理論が反証されているので、自分達の理論を支持する証拠の蓄積が未だ必要である(Hoskin and Macve, 2000, p. 100)、と述べている。

第2項 歴史の方法

タイソン(1995)及びタイソン(1993)は、伝統的歴史学または通常歴史学(会計史を含む)と解釈的歴史学または新しい歴史学(会計史を含む)を二項対立的に把握し、自らを前者の陣営に、ホスキン及びマクヴィを後者の陣営に位置づけている。

タイソン(1995)によれば、伝統的歴史学は過去の事実の正確な把握を義務としており、証拠を重視し、特に第1次史料を最優先する。しかし、新しい歴史学、新しい会計史は証拠の重要性を軽蔑し、第1次史料を省略または抑制することで解釈の正確性の経験的評価を回避して、主流の経済合理主義の解釈からの解放を宣言する。新しい会計史は証拠に依存すべきであるのに理論(社会理論)に依存し、第2次史料で支持される理論だけによる偽造の解釈となっている。理論依存型の研究で支配されたフーコー派の会計史は特定の書かれた証拠に対して装飾を施し、疑問の余地ある解釈を与えた。フーコー派の会計史ではフーコー派の会計史を支持するために、書かれた事実の史料が選択的に取り入れられ、または取り除けられて、疑問の余地ある解釈が与えられている。

こうしたタイソンの理解は、新しい会計史の陣営から厳しく批判された。まずファネル(Funnell, 1996, p. 46)によれば、1960年代以降に伝統的歴史学に対する批判を行った新しい歴史学の一部は「言語論的転回(Linguistic Turn)」の歴史学またはポストモダンの歴史学であるが、その歴史学は新しい会計史にほとんど影響を与えていない。またネイピア(Napier, 2009, p. 42)は、マンスロー(Munslow)の著書『歴史を脱構築する』(1997)の分類を

利用して、会計史の領域では、ほとんどが「再構築主義者(Reconstructionists)」と「構築主義者(Constructionists)」の会計史であり、言語論的転回の歴史学である「脱構築主義者(Deconstructionists)」の会計史はほぼ存在しないと主張している。

カルモナ(Carmona, 2004, p. 44)は、タイソン等が言うように新しい会計史には第2次史料に依存しているものが存在するが、それが新しい会計史固有の特質ではなく、第1次史料に基づいた新しい会計史も存在しているとし、その典型としてホスキンの一連の研究を挙げている。ホスキンの及びマクヴィは、自らの会計史研究を第1次史料に基づく会計史研究であると考えている。

しかしタイソンは、新しい会計史に対して、第1次史料を最優先せず、第1次史料の省略または抑制を行う、または立場・理論に合わせて証拠の取舍選択を行う等の批判を行っている⁽¹⁾。タイソンは新しい会計史を第1次史料や証拠をさげすむ会計史と批判しているため、カルモナ(2004)やチュア(Chua, 1998)はそのタイソンの考えに問題があると指摘したのである。

なおチュア(Chua, 1998, pp. 619-620)は、ホスキンの及びマクヴィとタイソンの論争から、ある誤解を招く危険があると言う。チュアによれば、伝統的歴史学も新しい歴史学(言語論的転回等の歴史学を除く一新谷)もいずれも証拠を尊重しているはずであるが、タイソンのように伝統的歴史家のみが証拠を重視すると言う発言は誤解を招いてしまう。チュアの主張は、伝統的会計史と同様に新しい会計史も証拠を正しく尊重する会計史であるというホスキンの及びマクヴィの主張と一致している。

しかし、証拠を尊重し、第2次史料よりも第1次史料を優先すると宣言する伝統的会計史と新しい会計史が実際に宣言通りのことをしてきたかどうかは必ずしも明らかではない。なぜなら、19世紀のイギリスの鉄道会計史の証拠を再検討したアーノルド及びマッカートニー(Arnold and McCartney, 2003)が言うように、伝統的会計史家も新しい会計史家も証拠に関する議論が十分ではないということがありうるからである。例えば、第2次史料を利用する会計史家は、無批判に他人の歴史研究に依存して誤解の連鎖を繰り返し、第1次史料に立ち返る厄介な仕事を遂行しないことがある。他方の第1次史料を利用する会計史家は第1次史料を誤って解釈することがある(Napier, 2009, p. 41; 金森, 2010, pp. 32-34)。

第3項 証拠による確証と反証

ホスキンの及びマクヴィ側の主張を起点とするホスキンの及びマクヴィとタイソンの論争の中で、最重要の論点はタイラーの成果に関する論点である。ホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の出来高賃率は、タイラーがスプリングフィールド兵器廠で行った時間動作研究及び作業標準に由来すると考えている。この考えはタイラーの自叙伝と第1次史料を根拠としている。1831年のスプリングフィールド兵器廠における調査研究の記述(1883年のタイラーの自叙伝に示されたもの)を除いて、1832年の公文書、1841年の第3次査察委員会報告とスプリングフィールド兵器廠における当時の賃金支払簿及び作業申告書は全て第1次史料である。

一方タイソン(1990, 1993)は、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の出来高賃率は、民間兵器廠の出来高賃率の準用または民間兵器廠の出来高賃率に近

似させる調整手続等に由来すると考えており、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に由来するというホスキンの考えをきっぱりと否定している。タイソン(1990)では、レズネック(1935)や商務省統計を根拠とし、タイソン(1993)では、陸軍長官ベルへ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)、ボンフォードが軍需品部に宛てた書状(Benet, 1878)及び陸軍長官に宛てた書状(Benet, 1878)を根拠としている。

他方タイソン側の主張を起点とするホスキンの考え及びタイソンの論争の中で、最重要の論点は経済的・技術的要因に関わる論点である。タイソンによれば、1841年より前の同兵器廠の管理・会計を要請したのは特定の経済的・技術的要因(熟練労働力の不足及び熟練労働者の抵抗と熟練解体(単純作業化)の未発達/協力の文化の存在)であり、1841年以降の同兵器廠の管理・会計を要請したのはそれとは別の特定の経済的・技術的要因(不況の効果/互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化)であるとした。

しかし、ホスキンの考えによれば、タイソンの会計史は証拠と合致していない。

タイソンは、熟練労働力の不足及び熟練労働者の抵抗と熟練解体(単純作業化)の未発達の根拠として、プルド(1983)及びハウンシェル(1982)を挙げている。しかし、ホスキンの考え及びタイソンは、これと全く反対の主張の根拠として、スミス(1977, 1985)を挙げている。

タイソンは、協力の文化の存在の根拠として、民間兵器廠のホイットニーと軍需品部長ワズワースの間の書簡(NARA)、スミス(1981)、ミンスキー及びネビンス(1952)及びユースディング(1973)を挙げている。しかし、ホスキンの考え及びタイソンは、協力の文化の存在が支持できない理由として4点を挙げ、それらの根拠として、デイラップ(1948)、スミス(1985)、リーからワズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)及びボンフォードの報告書(Benet, 1878)を挙げている。

タイソンは不況の効果の根拠として、ロウリエ(1974)、1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)及びレズネック(1935)を挙げている。しかし、ホスキンの考え及びタイソンは、事実経過に基づくと、不況から労働者の出来高賃率の低下と規則正しい労働時間の導入の強制に至るという時間の順序には問題があると考えている。

タイソンは、互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化の根拠として、ハウンシェル(1982)を挙げている。しかし、ホスキンの考え及びタイソンは、スミス(1985)とデイラップ(1948)に基づくと、スプリングフィールド兵器廠における互換性部品生産と機械資本の導入から労働生産性の増大と原価の縮小に至るという時間の順序に問題があると考えている。

以上から、本論争の多くの到達点には共通点がある。それは、双方の主張または理論において焦点をあてる史実には異なる史実があり、それらの確証と反証のために異なる史料が利用されているということである。証拠と事実を重視するという立場は双方の間で共通している。しかし、双方の採用する理論的枠組は異なり理論も対立しており、双方が目指す史実や史料が異なる。

本論争から得られる歴史研究の1つの真理は、あらゆる証拠が多様な歴史的な認識及び解釈にさらされていることである(Walker, 2008, p. 299)。絶対的に正しい歴史的な認識及び解釈が存在しないということによって歴史家の意見はまとまっている。しかし歴史家は、歴史的な認識及び解釈を学会等の研究者共同体における史料批判を通じて互いに検証し続けることと、歴史的な認識及び解釈の正しさや歴史像の妥当性を研究者共同体の中で互いに追及し続けることを重要とみなしている(小田中, 2000, pp. 1695-1697)。

[注]

(1)マッキントッシュ (Macintosh, 2009, pp. 2-3) は、会計史の第一次史料優先主義または実証主義を巡るサイ及びティンカー (Sy and Tinker, 2005) とタイソン及びオールドロイド (Tyson and Oldroyd, 2007) との間の議論として次のような議論を取り上げている。タイソン及びオールドロイド (Tyson and Oldroyd, 2007) は、会計史家が第1次史料優先主義、実証主義の認識論を厳密に支持すると会計の現状を批判しないことになる、というサイ及びティンカー (Sy and Tinker, 2005) の批判に対して、次のように回答している。「我々は、会計史家が今日の実務及び理論の問題に取り組む権威を持っていると考えていないし、同問題に取り組む立場に十分置かれていると考えていない。その取り組みは、社会活動家、現代の批判者及び会計の規制主体に任されている。」「むしろ、歴史家は過去を検討し、明るみに出し、解釈する事を続けるべきである。」(Tyson and Oldroyd, 2007, p. 188)。

また、サイ及びティンカーは、このタイソン及びオールドロイドの立場に対してさらに次のように批判している。「第1次史料優先主義、実証主義の隠れた政策は、政治的に保守的であるということである。保守的とは現状維持を目的とする政治的立場である。」「政治的中立性の支持は、現状の維持という当然の帰結をもたらす。政治的争いから離れて立つことは、既存の制度的、政治的、社会的、知的秩序に従うことである。」(Sy and Tinker, 2009, pp. 2, 11)。サイ及びティンカーは、第1次史料優先主義、実証主義の会計史研究の持つ政治性格を問題にしている。

第5部 フーコー派のフィールド研究を巡る論争-キャタピラー社ディケーター工場-の事例-

第10章 ミラー及びオレアリィによるフーコー派のフィールド研究

第1節 序

第1項 第5部の研究目的と研究材料及び研究方法

第5部は、フーコー派のフィールド研究と同研究を巡る論争及び論争を再考する論争的議論を研究対象とする。このフーコー派のフィールド研究とは、フーコー派の先導的な会計研究者、またはフーコーの「統治性研究のロンドン大学学派」(Mckinlay et al., 2010, p. 1012)⁽¹⁾の2人であるミラー及びオレアリィが、フィールド研究を基礎にして、1994年に発表したミラー及びオレアリィ(1994a)「製造業における会計、『経済的市民(市民権)(Economic Citizenship)』及び空間の再編成」である。この研究は、アメリカのキャタピラー社(以下 CAT 社と略称)ディケーター工場の近代化計画(=先進的製造システムの導入計画)である「将来実現すべきプラント(Plant with a Future、以下 PWF と略称)」プログラム(1984年~1994年)とそれに基づいて進められた同工場の製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)の構築を主要な研究対象とする研究である。

第5部では、「経済的市民(市民権)」という訳語を、当該用語の代表的源泉の1つであるダートウズ他(Dertous et al. 1989)の翻訳書『Made in America』(依田, 1990)を参考にして利用しているが、それと同一の訳語ではない。翻訳書『Made in America』では、「経済的市民」という訳語を利用している。「Citizenship」は、市民という意味だけでなく、市民の権利である市民権という意味もある。市民という概念を規定する概念として市民権という権利がある。市民権を有する人々が市民である。「Citizenship」が市民権という意味を有する概念であることを明示するために、第5部では「経済的市民(市民権)」という訳語を利用している。この訳語と関連する訳語として、第5部では「Cell Proprietor」に「セル所有者(所有権)」という訳語を当てている。セル生産方式の基礎となるセルの「Proprietor」を「所有者(所有権)」と訳出している。

また上記の「工場」または「プラント」という訳語は、製造施設を表現する訳語として、相互互換的に利用している。ただし後述するように、PWF では、特定の条件(先進的製造工場への移行には様々な活動が含まれるという条件)を有する製造施設に「プラント」という用語を利用している。

第5部の研究目的は、2つある。第1は、フーコー派のフィールド研究の内容、同研究を巡る論争の内容及び同論争を再考する論争的研究の内容等に基づいて、フーコー派のフィールド研究の到達点と問題点を明らかにすることである。第2は、いかなる争点を巡って論争が行われ、論争的議論が行われているのか、等の観点から論争または論争的議論の理論的整理を行うことである。以上の2つの研究目的を達成するために、第5部を2つの章(第10-11章)に分割している。第10章は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組、調査方法及び研究結果、を検討している。第11章は、同研究を巡る論争及び論争的議論を

検討している。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、フーコー派の会計研究または同研究を主要な構成要素とする学際的・批判的会計研究にとって、あるいは社会学、経済学、経営学等の領域の研究にとっても、非常に重要な研究とみなされる。その理由として次の4つが考えられる。

第1の理由は、当該研究が、フーコーの統治性の研究の理論的枠組または同研究を基礎とするフーコー派の独自の理論的枠組、を利用するフーコー派の会計研究者が、単一の企業をフィールド研究の対象として分析する最初の研究だったことにある(Mckinlay and Pezet, 2010, p. 490)。フィールド研究や歴史研究を含む定性的方法は、学際的・批判的会計研究が会計研究に導入し、発展させた研究方法である。フーコーの理論的枠組は、このうちの歴史研究において先行的に利用されてきたため、当該研究は、フーコーの理論的枠組をフィールド研究において利用する先駆的研究である。

フーコーの統治性の研究を基礎とするフーコー派の独自の理論的枠組とは、「統治性研究のロンドン大学学派」であるミラーとその他の共同研究者が開発し、社会学等の領域のジャーナルで発表してきている理論的枠組である。この理論的枠組を明示した研究は、後述するようにミラー及びローズ(Miller and Rose, 1990)とローズ及びミラー(Rose and Miller, 1992)である。

第2の理由は、後述するように、CAT社ディケーター工場の近代化における製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)を主要な研究対象とする複数の研究が、会計研究のジャーナルにおいて発表されるだけでなく、他の学問領域(社会学等)のジャーナルにおいても発表されてきていることにある。

第3の理由は、後述するようにミラー及びオレアリィ(1994a)が、学際的・批判的会計研究の内部から、連続して複数の理論的批判及び経験的批判を生み出し、同批判に対する反論を生み出し、さらにはこれらの批判・反批判(または論争)を再考する研究を生み出したことにある。これらのうちの複数の研究は直接的な論争を構成する研究である。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、同研究を巡る論争または論争的議論の対象となった。

第4の理由は、ミラー及びオレアリィ(1994a)が、アメリカ製造業の復活、工場の近代化、新しい労働者に関わる様々な論点を扱っていることにある。同研究は、1980年代のアメリカの製造業の競争力の復活、先進的製造工場への移行計画(PWAFプログラム)、工場のリエンジニアリング(業務活動の根本的見直しと再構築)、顧客志向の生産・セル生産の導入、工場近代化等に関与する専門技術・知識の職業人や専門技術・知識を扱った研究であり、また労働者の新しい主体性あるいは新しい経済的市民(市民権)等を扱った研究でもあり、さらにはアメリカの巨大企業のCAT社における工場近代化の全体的計画とその一工場であるディケーター(Decater)工場の近代化の具体例を扱った研究でもある。

第5部は、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争または論争的議論の内容の整理と争点の整理を研究目的としており、ミラー及びオレアリィ(1994a)を含む一定範囲の文献を研究材料としている。第5部の研究方法は、この一定範囲の研究材料の文献レビューである。以下では同研究材料を具体的に示し、研究材料相互の関係を説明する。

第1に、ミラー及びオレアリィ(1994a)と実質的に同一の研究がある。それは、ミラー及びオレアリィ(1994b)「実験室としての工場」とミラー及びオレアリィ(2002)「工場の再考: キャタピラー・トラクター株式会社」である。ミラー及びオレアリィ(1994b)とミラー及び

オレアリィ(2002)は、会計研究以外の領域のジャーナルに掲載されている。

ミラー及びオレアリィ(1994a)、ミラー及びオレアリィ(1994b)及びミラー及びオレアリィ(2002)の3点の研究は、CAT社及びディケーター工場のフィールド研究に基づいており、実質的に同一の内容を含んでいる。

この3点の研究は、CAT社及びディケーター工場のフィールド研究に基づいているはずであるが、フィールド研究を利用していることを本文中で明示していない。ただし、ミラー及びオレアリィ(1994a)とミラー及びオレアリィ(2002)は、脚注の中でその利用を明示している。ミラー及びオレアリィ(1994b)は、脚注の中でもその利用を言及していない。

またこの3点の研究は、実質的に同一の内容を含んでいるが、ある部分を簡素に示し、他の部分を詳細に示す等により、3点の研究には異なる部分も含まれている。同一の内容とは、同一の研究対象に対してフィールド研究を行っていること、研究の内容がアメリカの製造業の競争力の復活、先進的製造工場への移行計画(PWAFプログラム)、工場のリエンジニアリング(業務活動の根本的見直しと再構築)、顧客志向の生産・セル生産の導入、工場近代化等に関与する専門技術・知識の職業人や専門技術・知識、また労働者の新しい主体性あるいは新しい経済的市民(市民権)等のキーワードで説明できること、等を指す。

第2に、ミラー及びオレアリィ(1994a)の一部の内容を詳細に検討する研究がある。それは、ミラー及びオレアリィ(1993)「会計の専門技術・知識と生産品の政治学(Politics of the Product):経済的市民(市民権)と企業の統治様式」とミラー及びオレアリィ(1997)「資本予算の実践と現代的製造業に移行するための投資資産の相補性関係:フィールドベースの分析」である。ミラー及びオレアリィ(1993)とミラー及びオレアリィ(1997)は、会計研究の領域のジャーナルに掲載されている。

ミラー及びオレアリィ(1993)は、アメリカ製造業全体の競争力(彼らはこの議論を「生産品の政治学」と呼ぶ)とそれに関連する経営及び会計の専門技術・知識の「問題化」に焦点をあてた研究である。ミラー及びオレアリィ(1997)は、CAT社のPWAFプログラムにおける資本予算の新たな方法である「投資のバンドル(Bundle)」に焦点をあてた研究である。

第3に、ミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組を開発した研究がある。それは、ミラー及びローズ(Miller and Rose, 1990)「経済生活の統治」とローズ及びミラー(Rose and Miller, 1992)「国家を超越する政治権力」である。ミラー及びローズ(1990)の要約版としてミラー及びローズ(1989)「政治理性と統治のテクノロジー」もある。ミラー及びオレアリィ(1994a)の1つの要点(労働が経済的生活の統治の領域を構成する)を先行的に検討した研究として、ミラー及びローズ(Miller and Rose, 1995a)「生産・主体性・民主主義」がある。ミラー及びローズ(1990)、ローズ及びミラー(1992)、ミラー及びローズ(1995a)等を所収する著書として、ミラー及びローズ(Miller and Rose)著(2008)『現在の統治』がある。いずれの研究も会計研究以外の領域のジャーナルまたは著書に掲載されている。

第4に、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争を構成する研究、または論争的研究がある。またミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組を開発したミラー及びローズ(1990)またはローズ及びミラー(1992)を巡る論争を構成する研究、または論争的研究もある。これらの研究は、マルクス派の先行研究に対する批判を行い、それと対立する理論的枠組や理論を提示するため、ジャーナル等で論争の材料となっている。ここでは、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争を構成する研究、または論争的研究を中心に取り上げる。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、直接的論争を導くことになった。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、マルクス派の先行研究に対する批判やそれと対立する理論的枠組や理論を提示しているため、マルクス派の研究者または類似する立場の研究者は、ミラー及びオレアリィ(1994a)を批判的に検討したアーノルド(Arnold, 1998)「会計史におけるポストモダニズムの限界：CAT社ディケーター工場の経験」とフラウド他(Froud et al., 1998)「CAT社：2つの物語と1つの主張」を発表した。一方ミラー及びオレアリィは、これらの批判に反論するためにミラー及びオレアリィ(1998)「問題の回答」を発表した。これらの研究が直接的な論争を形成し、いずれの研究も会計研究の領域のジャーナルに掲載されている。

同論争は、さらにミラー及びオレアリィ(1994a)及びそれを巡る論争を再検討する論争的研究を導いた。この論争的研究は、アームストロング(Armstrong, 2004)「観念論とイデオロギー：批判的会計研究におけるキャタピラー論争」と同研究の改訂版のアームストロング(Armstrong, 2006)「イデオロギーと観念論の文法：キャタピラー論争再考」である。アームストロングは、ミラー等によるフーコー派の会計研究に対して当初から批判的な批評論文であるアームストロング(Armstrong, 1994)「会計研究に対するミシェル・フーコーの影響」を発表してきた研究者である。なお、フーコー派の会計研究批判に関連するその他の研究には、アームストロング(Armstrong, 2015)「ミシェル・フーコーの言説」とアームストロング(Armstrong, 2017)「自己省察」がある。いずれの研究も会計研究の領域のジャーナルに掲載されている。

しかし、アームストロングによる以前のフーコー派の会計研究批判(Armstrong, 1994)にも、今回のフーコー派の会計研究批判(Armstrong, 2004, 2006)にも、ミラーは一切回答を行ってきていない(Armstrong, 2017, p. 9)。

またミラー及びオレアリィ(1994a)及びそれを巡る論争の検討を一部含んでいる論争的研究として、ティンカー(Tinker, 2005)「批判の後退：会計専門職の会計研究、フーコー派の会計研究、エスノグラフィの会計研究、認識論の会計研究の論評」とマッキンレイ及びペゼト(Mckinlay and Pezet, 2010)「フーコーの説明」もある。いずれの研究も会計研究の領域のジャーナルに掲載されている。

第2項 先行研究の状況と第5部の貢献

第5部では、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争または論争的議論の到達点と問題点を検討するが、ミラー及びオレアリィ(1994a)自体を検討した洋文献の先行研究には、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争を構成する研究と同論争を再検討した論争的研究が含まれる。つまり、ミラー及びオレアリィ(1994a)に関する先行研究には、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)、アームストロング(2004, 2006)、ティンカー(2005)、マッキンレイ及びペゼト(2010)、が含まれる。

この中で、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争を最も包括的に扱った洋文献の先行研究は、アームストロング(2004, 2006)である。またミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組を示したミラー及びローズ(1990)とローズ及びミラー(1992)等への批判は、カーチス(Curtis, 1995)及びキア(Keer, 1999)によって行われており、その要点はティンカー(2005)によって整理されている。このためミラー及びオレアリィ(1994a)、同研

究を巡る論争及び同研究及び同論争の再検討について整理する場合には、アームストロング(2004, 2006)とティンカー(2005)を参考にすることがある。

和文献の先行研究では、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び関連文献の検討を行う研究がほとんどなく、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争または論争的議論の検討を行う研究もほとんどない。こうした和文献の先行研究の状況の中で、一部の研究が、ミラー及びオレアリィ(1994a)または同研究の関連文献を検討している。この一部の研究には、CAT社の会計を対象とする北山(1999)、阿部(2016)及び新谷(2011)、CAT社の経営を対象とする三品(2004)、ビジネススクールの教材である「CAT社」(1986, 1998)、が含まれる。しかし、いずれの先行研究も、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争または論争的議論の到達点と問題点を検討してきていない。

CAT社の会計を対象とする北山(1999)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の関連文献の1つであるミラー及びオレアリィ(1997)を検討している。同研究は、CAT社のPWAFにおける「投資のバンドル(Bundle)」を単位とする資本投資予算の方法を扱っている。

ミラー及びオレアリィ(1997)では、CAT社が、従来の大量生産の製造システムから、「フレキシビリティ」と「スペシャリゼーション」を特徴とする先進的製造システムの移行に対応して、資産を漸次的に追加購入する従来の資本投資の方法から、相乗作用を持つ多様な資産をまとめて購入する新しい資本投資の方法への移行をどのように行ったかを検討している。この後者の方法の資本投資の単位が「投資のバンドル」と呼ばれる。

ミラー及びオレアリィ(1997)によれば、「フレキシビリティ」とは、需要の変動と製品のデザインの変更に適時に対応できる柔軟性を指し、「スペシャリゼーション」とは、製品を構成する独立型の組立品としてのモジュールを構成する部品以外の部分である周辺の部品の加工・組立を外注化することを指す。また従来の資本投資の方法は、複数の資本投資間における資本投資効果の経済的独立性を前提にした方法であるが、新しい資本投資の方法は、複数の資本投資間における資本投資効果の相乗作用と複数期間における資本投資を前提にした方法である(資本投資効果は、竹本, 1999, p. 204 参照)。

北山(1999)は、ミラー及びオレアリィ(1997)の記述順序にほぼしたがって、投資のバンドルを中心とする資本投資予算の編成及び統制の3要素を識別している。それは、①投資のバンドル(投資分析の単位)、②「コンセプトレビュー」(企業全体の戦略と各プラントから提案される企業単位の資本投資案の調整を図り、各プラントにおけるバンドル単位の投資計画の範囲及び内容を審議・承認する会議)、③「バンドルの監視(Monitors)」(投資のバンドルの財務目標及び非財務目標に照らしてその成果を評価する方法)、である。なお、北山(1999)は取り上げていないが、ミラー及びオレアリィ(1997, p. 270)は、その結論において、自分達の研究の焦点が、投資のバンドルの実施と結果よりもむしろ投資のバンドルへ移行する過程の設計とそのメカニズムにあったこと、を指摘している。後述するように、この投資のバンドルは、CAT社及びディケーター工場の近代化計画のPWAFにおける資本投資予算の方法として導入されている。

残念ながら、北山(1999)は、この投資のバンドルを検討対象に含めたより広範囲の研究(CAT社及びディケーター工場の近代化計画であるPWAFに基づいて進められた同工場の製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)を主要な研究対象とする研究)で、かつフーコーの統治性研究に基づく諸概念等を理論的枠組とする研究方法を採用する研究であるミラー

及びオレアリィ(1994a)等にほとんど言及せず、同研究を巡る論争等にも触れていない。

阿部(2016)は、フーコーの研究を理論的枠組とするミラーの一連の研究の論点を整理し、その中でミラー及びオレアリィ(1994a)の論点も簡潔に検討している。しかし、阿部(2016)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争や同論争を再考する論争的議論を全く言及していない。一方新谷(2011b)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争を構成した研究とその論争を再考する研究を説明するために、同論争を再考したアームストロング(2006)の論点を簡潔に整理している。しかし新谷(2011b)も、ミラー及びオレアリィ(1994a)を巡る論争を構成する研究や同論争を再考する研究の詳細を検討していない。

CAT社の経営を対象とする三品(2004)は、特に1980-1990年代におけるCAT社と小松製作所の戦略または経営政策(CAT社のPWFを含む)を比較・検討し、さらに簡潔な経営分析に基づいて両者の財務業績を比較・検討している。しかし、三品(2004)は、CAT社におけるPWFや労使関係の詳細を検討していない。

一方ハーバード・ビジネス・スクールの教材であるバーレット及びランガン著「キャタピラー社 改訂版」(Barlett and Rangan, 1986)(バーレット及びランガン, 高山訳, 1998)は、1981年までのCAT社の経営政策、財務業績、労務政策等を説明し、同年以降に予測される不安定な経済環境の中で策定されるCAT社の経営政策等を問う教材となっている。また慶應大学ビジネス・スクールの教材「キャタピラー 第7改訂版」である小野・塩谷(1998)は、1983年までのCAT社の経営政策、財務業績、労務政策等を説明し、さらには競争相手の小松製作所の経営政策、財務業績、労務政策等を説明し、同年以降に予測される不安定な経済環境と継続中のストライキに対応して策定されるCAT社の経営政策等を問う教材となっている。

いずれの教材も、1980年代初期までのCAT社の経営政策等を説明し、その後の経営政策等を問う教材となっているため、1984-1994年に計画され実行されたPWFの詳細や1980年代中期の労使協調の時代から1991年以降の労使対立の時代(経営側による労働者及び労働組合への攻撃の時代)への変化の詳細、等に触れていない。つまり、いずれの教材も、CAT社におけるPWFや労使対立の詳細を示していない。

第5部は、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争の内容を検討するために、主にアームストロング(2004, 2006)及びティンカー(2005)を参考にし、関連する文献を包括的に取り上げる。和文献の先行研究では、ミラー及びオレアリィ(1994a)及び同研究を巡る論争を詳細に取り上げる研究はほとんどない。第5部は、これまで和文献でほとんど取り上げられてきていない内容を取り上げることにより、和文献の補完を行うものである。

以下では、CAT社ディケーター工場の近代化における製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)に関するミラー及びオレアリィ(1994a)の検討結果を整理・検討するが、その前に同工場の近代化以前(1980年代初期)におけるCAT社の状況とミラー及びオレアリィ(1994a)の研究(理論的枠組と調査方法)を整理・検討する。

第2節 工場の近代化以前におけるキャタピラー社の状況

アメリカイリノイ州ピオリアに本社を置くCAT社は、世界中に製造・販売の拠点を置く多国籍企業であるが、世界最大の土木建設機械メーカーでありながら、同時に世界最大級

のディーゼルエンジンメーカーでもある。土木建設機械とは、主に建設業者、鉱業者及び森林業者が利用する機械を指す。

CAT 社は主要な事業分野を 3 つに分類している。第 1 は、建設機械、運搬機械及びその他の関連部品からなる建設機械分野である。第 2 は、自社の建設機械用及び鉱山機械用の動力源(エネルギー)と発電システムからなるエネルギー及びパワーシステム分野である。第 3 は石炭、鉄鉱石、木材等の資源を採掘、採取する機械及びその他の関連部品からなる鉱山機械分野である。つまり、同社は第 1 及び第 3 の事業分野である土木建設機械及び鉱山機械と第 2 の事業分野であるエンジン及び発電システムを扱う多国籍企業である。

1925 年に農業機械メーカーとして設立された CAT 社の正式社名は、キャタピラー・トラクター社 (Caterpillar Tractor Co.) である。この会社は、ホルト製造会社 (Holt Manufacturing Company) とベスト・トラクター会社 (C. L. Best Tractor Co.) が合併して誕生した会社であるが、その新会社の名称としてホルト社の製品名である「Caterpillar (芋虫)」(今日クローラトラクターと呼ばれる種類のトラクターで、車輪の代わりに無限軌道の走行装置を利用するトラクター)を採用した。CAT 社は、設立後まもなく事業分野の重点を農業機械分野から土木建設機械分野に移行し、1931 年には、ディーゼルエンジンの製作・販売を専門に行う部門を新設している。同社は、1986 年に多様な製品を製造し続ける会社の実像をより正確に示すため、正式社名を創業時の Caterpillar Tractor Co. から現在の Caterpillar Inc. に変更した。

CAT 社は、1980 年代初期の製品政策において、世界の土木建設機械メーカー中最も広範なフルラインの製品ラインを持ち、特に大型機種が多様な製品ラインでは競合他社を圧倒していた。同社は設立後まもなく事業の中心を土木建設機械としたが、当初はブルドーザーが大半を占めていた。しかし 1950 年代以降新機種・新モデルの追加と旧型モデルの改良が進んでいくことになった(小野・塩谷, 1998, pp. 3-4)。1980 年代初期までに同社はほぼ全ての市場セグメントをカバーする 120 種類の製品を作り出していた(高山, 1988, p. 10)。CAT 社の製品価格は、競合他社の競合モデルよりも 10% から 20% 高い水準に設定され、同社の製品には全世界共通価格(米ドル・ベース)が付けられていた(小野・塩谷, 1998, p. 7)。

1982 年度末時点の生産政策において、CAT 社は、アメリカ国内に 16 工場(イースト・ピオリア工場とピオリア工場を別々に数えると 17 工場)、アメリカ国外に 13 工場(アメリカ国外に設立された製造・販売子会社傘下の 13 工場)を配置する生産体制を維持していた。国内 16 工場のうち 12 工場はいずれもイリノイ州ピオリアの周辺に立地していた。CAT 社は、製品組立工場以外に部品工場または構成部品工場を所有しており、この範囲の後方垂直統合を行ってきた。アメリカ国外に設立された製造・販売子会社は現地資本との合弁を余儀なくされる場合を除いて、すべての子会社は 100% 所有であった(高山, 1988, p. 8)。

CAT 社の製品は全世界的に同一の規格及び品質を備えていた。同社は、本社周辺に集中立地した大規模な部品工場で全世界の需要を満たす部品生産を行い、そこから海外の組立工場に部品を供給していた。エンジン、車軸等の鋳鍛造・機械加工部品だけでなく、油圧部品、油圧制御機器等の各種機能部品、さらには重要部分のねじ類に至るまで部品を内製しており、競合他社に比べて内製率が高かった(小野・塩谷, 1998, p. 6)。材料及びその他の部品は競合他社と同様に複数の外部のサプライヤーから調達した(高山, 1988, p. 4)。

CAT 社の 1970 年代の稼働率は通常 75% 以下であったが、それでも工場設備を拡大して

きた。史上最高の連結利益額を計上した 1981 年の生産能力では、年間 120 億米ドル分の連結売上高に相当する生産能力を持ち、損益分岐点は連結売上高ベースで年間 68 億米ドルの水準にあるものと推定されていた(同上書, p. 8)。単年度連結損失を計上した 1982 年の連結売上高は 64 億 6,900 万米ドルであるため、1981 年の生産能力の約 2 分の 1 の大きさであり、同年の損益分岐点を下回っていた。

CAT 社は、1981 年時点のマーケティング政策において、一部の製品及び販売先を除いて、ユーザーに対する製品の販売・サービス活動を、すべてディーラー網によって供給していた。このディーラーは独立ディーラーであり、CAT 社はこの範囲の前方垂直統合を行ってきていない。同時点のアメリカ国内ディーラーは 99 社、外国ディーラーは 133 社、ディーラーの合計は 232 社(販売拠点数 889 ヶ所、サービス拠点数 9,825 ヶ所)であった。同社は、このディーラー網に関して戦後以降一貫して、高マージンの付与、ディーラー数の限定及びテリトリーの保全、CAT 社製品の専売、という方針を採用してきた(同上書, pp. 6-7)。

また CAT 社は、世界中に複数の部品供給拠点を設け、地球上のいかなる場所でも原則として 24 時間以内(48 時間を超過すれば代金不要)にあらゆる補修部品を供給できる補修部品供給網を整備してきた(同上書, p. 7)。土木建設機械の多くは、高額の耐久生産財でその耐用年数が通常数年から 10 年以上であるが、この機械の全耐用期間中には新規取得原価の 70%から 100%の補修費(補修部品費及び補修サービス費)が必要になる(同上書, p. 10)。この補修部品や機械本体と同時に販売される付属装置の市場規模は大きく土木建設機械売上の約 3 分の 1 を占めていた(同上書, p. 1)。

土木建設機械メーカーとしての、1980 年時点の CAT 社のマーケットシェアは、53.3%であり、競合他社のマーケットシェアを大幅に上回っていた。CAT 社に続いてマーケットシェアが大きいのは、小松製作所(略称コマツ)の 15.2%、ケース(J. I. Case)社の 10.3%、フィアットアリス(Fiat Alice)社の 5.3%、ディア(John Deere)社の 6.6%、インターナショナル・ハーベスター(International Harvester)社の 5.1%、である(同上書, p. 19)。

CAT 社は、労務政策として、従来より労働組合を交渉相手とする団体交渉とパターン設定企業を伴うパターン交渉等(大野, 2001, p. 11)によって賃金及び労働条件を設定してきた。1980 年代初期において、同社のアメリカ国内の工場労働者の大半は、全米自動車労働組合(United Automobile Workers、以下 UAW と略称)に加入していたが、それ以外の全国労組に加入する工場労働者も存在していた。CAT 社の経営側と UAW(本部及び各工場支部)との労働協約交渉は、1958 年以降 3 年単位で行われてきているが、最初の交渉から「デトロイト条約」(経営側は安定した労働力・労使関係と経営権の防衛を獲得し、労働側は賃金・給付の引き上げと組合の承認を獲得した GM と UAW の 1948 年労働協約及び 1950 年労働協約)を反映する交渉が行われてきた(鈴木, 2013, pp. 210-214)。ほとんどの交渉においてストライキが発生してきたが、その主な争点は労働側の経済的利益であった。

またこの労働協約交渉はパターン交渉に基づいていた。これは特定の企業をパターン設定企業に選び団体交渉を行い、そこで獲得された成果を順次他の企業にも認めさせていく交渉方法であった。ある企業の人件費及び労働条件がその産業内の競争によって不利にならないように、特定の企業により獲得された利益を産業内の残りの企業に分け与えるという考えに基づいていた(Cohen, 2003, p. 80)。CAT 社と UAW は、当初ビッグスリーの自動車会社と UAW によって署名された労働協約をモデルとしていたが、その後 CAT 社のアメリカ国

内の競合他社であるディア社やインターナショナル・ハーベスター社と UAW によって署名された労働協約をモデルとするようになった (ibid., p. 80)。

1958 年の交渉から 1976 年の改訂交渉まで (1970 年の改訂交渉を除く) は常にストライキが行われてきたが、その回数及び継続期間は減少してきた。しかし 1979 年の改訂交渉時には、その時点では史上最も長い 80 日間のストライキが行われた。UAW 工場支部の労働組合 974 (CAT 社労働者の団体交渉の代表者) の組合員 23,000 人がストライキを始め、3 週間内に他の 8 つの支部がストライキに加わった (ibid., p. 80)。改訂された労働協約には賃金の引き上げと利益分配の譲歩が盛り込まれた。このストライキは成功に終わった。

財務状況を振り返ると、CAT 社は、1933 年度から 1981 年度までの間 49 年間連続で単年度連結利益を計上し、1981 年度には史上最高の連結利益額となり、自己資本利益率は平均 27% を記録してきた。しかし CAT 社は 1980 年代初期に経済的危機に直面する。経済的危機の源泉は、国内市場及び国際市場の景気後退、CAT 社にとって好ましくない為替レート、前記 2 項目に比べて影響力の小さいストライキである。CAT 社は、1982 年度に単年度連結損失に陥る。この年度の連結売上高は 64 億 6,900 万米ドルであり、前年度の連結売上高 91 億 5,450 万米ドルから大きく減少している。1982 年度から 1984 年度までに 3 年間単年度連結損失が続き、連結損失の合計は 9 億 5,300 万米ドルに達した (北山, 1999, pp. 196-197)。

この 3 年間の連結損失の原因の 1 つがストライキであり、ストライキは、1982 年の工場閉鎖と労使交渉の決裂に由来する。CAT 社は、1982 年度にオハイオ州メントープランの労働者約 12,000 人を解雇し、同工場を閉鎖した。同社は、1982 年の改訂交渉において、賃金のベースアップ凍結、物価変動生計費調整の圧縮、有給休暇日数の削減、作業員の職場配転の弾力化などを求め組合との交渉は決裂した (小野・塩谷, 1998, pp. 9-10)。これによりその時点では史上最も長い 7 ヶ月 (1982 年から 1983 年に及ぶ 205 日) のストライキが始まることになった。

1982-1983 年のストライキは、組合による譲歩で終わった。UAW は利益分配プランの利益に対する毎年 3% の賃金上昇の伝統的要求を諦めた。同ストライキが引き起こした CAT 社労働者間の動揺・不安を緩和し、UAW と CAT 社の関係を修復する努力の先頭に立ったのは、CAT 社の CEO (Chief Executive Officer: 最高経営責任者) のモーガン (L. Morgan) とシェーファー (G. Schaefer) である。モーガンはストライキの後で、工場に訪問し、支部の労働組合を懐柔する姿勢を採った (高山, 1988, p. 1)。1985 年に新 CEO となったシェーファーは、在任期間中 (1985-1990 年)、労働組合に対し協調路線を採り、労使交渉を巡るストライキは一度も起こらなかった (Cohen, 2003, p. 81)。

シェーファーの在任期間中、支部の労働組合は労働等級の数の縮小、職務分類の数の縮小に合意し、先任権規定を簡素化することに合意した。この動きは、経営側のフレキシビリティを高めることに貢献・対応するものである。また CAT 社が導入したチームワークに基づく従業員参加・満足化プランに対し、UAW が支援する立場を採った。1986 年に始まった従業員満足化プロセス (Employee Satisfaction Process、以下 ESP と略称) プログラムは有志による参加であった。これに参加したメンバーは毎週経営側と話し合い、製造過程の多くの重要な部分に関する改善提案を行った。ディケーターの施設だけで 110 の EPS チームに UAW の 985 人が参加した。同提案は、生産管理、作業場のレイアウト、製品・仕掛品の品質向上などが含まれる。あるプラントの管理者 (Management) によれば、ESP により、

欠勤率の安定的減少、苦情処理数の急激な減少、総額 10 億米ドルのコスト削減、等が実現できた (ibid., pp. 81-82)。

このような状況を背景として、CAT 社は、先進的製造工場に移行するための PWAF プログラムに 1984 年から取り組み 1994 年 2 月に終了することになる。同プログラムはプログラム中のプログラムと呼ばれ、9 年間で合計 27 億米ドルの投資を行うプログラムであった。その工場の 1 つであるディケーター工場の近代化において、最重要の「本線の組立作業ライン」(セル生産の導入を含む)が据え付けられるのは 1986 年から 1991 年の間である。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、この PWAF プログラムに基づくディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)の構築を主要な研究対象としている。

第 3 節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築の研究方法

ここではミラー及びオレアリィ(1994a)の研究方法(理論的枠組と調査方法)を説明するが、当該内容に関してより詳しく説明する文献が他にある場合には、その文献の説明を利用する。説明の順序は次のようになる。第 1 に、ミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組に利用されるキーワードを識別して、その意味と由来を説明する。第 2 に、ミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組を同文献等から引用して説明し、当該理論的枠組が他の類似する先行研究と異なる部分を説明する。第 3 に、ミラー及びオレアリィ(1994a)のフィールド研究の詳細を説明する。

第 1 項 問題化及び問題解決、プログラム及びテクノロジーとアサンブラージュ

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CAT 社のディケーター工場の近代化という変化(工場を統治する原理や実践の近代的変化)を理解するために、製造空間の再構築(ヒトやモノの配置の変化)と経済的市民(市民権)の構築(労働者の主体性の変化)に焦点をあてている。彼らは、製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築を可能にする条件として、様々な諸要素の一時的で偶然的に安定した結合体であるアサンブラージュ(Assemblage)、アンサンブル(Ensemble)、アラインメント(Alignments)、またはアライアンス(Alliances) (Miller and O' Learly, 1994a, pp. 15, 19, 41-42)を識別する。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、新たな組織、新たな行動、新たな表現、新たな行為者、新たな現実が生み出されうるのは、異質な諸要素が特定の時点で偶然に一時的に結びつくことによる、という考えを支持している。この「異質な諸要素の偶然的な一時的結合」を、ドゥルーズ(G. Deleuze)は、「アサンブラージュ(Assemblage)」と呼んだ。ミラー及びオレアリィは、ドゥルーズと同様に、アサンブラージュという用語を利用しているが、上記のようにアンサンブル等の類似する用語も利用している。なお、フーコーは、「異質な諸要素の偶然的な一時的結び付き」を「装置(Dispositif)」または「問題化(Problematization)」と呼び、ANT(Actor Network Theory)を提唱するラトゥール(B. Latour)等はアクターネットワーク(Actor Network)と呼び、ホップウッドは「会計のコンステレーション(Accounting Constellation)」と呼び、ドンズロ(J. Donzelot)、ローズ(N. Rose)またはミラー(P. Miller)

はコンプレックス(Complexes)と呼んでいる(Mennicken and Miller, 2012, pp. 10, 12)。

アサンブラージュは、多くの異質の諸要素から構成されるが、その構成要素間の階層的關係を事前に決めてなく、その構成要素の背後に単一の組織原理も置いていない。要素となるあらゆるエンティティ(人間、動物、物及び事)は同等の存在条件で並置され、支配的エンティティは存在しない。アサンブラージュは一時的に安定した縄張りをつくりだすが、絶えず変化するため、それを変更して破壊するものでもある(Muller, 2015, pp. 28-29)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築という変化を可能にする条件を説明するために、「問題化」の過程を分析している。この「問題化」の過程には、既存の実践が正されるべき問題とみなされる過程だけでなく、問題を解決する過程も含まれる。問題を解決するまでの過程では、目標及び理想とその手段、またはプログラムとテクノロジーが利用されだけでなく、専門的・技術的職業人の技術や知識も利用される。問題を解決するまでの過程において様々な諸要素が結合することにより、製造空間の再構築が可能となり、経済的市民(市民権)の構築が可能になる。

ミラー及びオレアリィ(2002)は、この「問題化」について詳しく説明している(Miller and O' Learly, 2002, p. 92)。彼らの言う「問題化」とは、様々な観点から、既存の実践が正されるべき問題とみなされること、を指す。「問題化」の過程は特定の論点または関心事が様々な方法で様々な行為主体(Agent)によって実際に問題にされる過程である。一方の局所で識別された問題は他の局所で識別される問題と結び付けることができる。また「問題化」と問題解決の關係は、直接的・機能的対応の結合關係というよりもしばしば偶発的な結合關係にすぎない。

この「問題化」は、フーコーの歴史研究、「思考の歴史」研究に由来する概念である。彼が、目的(進歩または退歩)のない歴史を描く、または現在を診断する方法として歴史を描く場合に選択するのは、歴史的に偶発的な「問題化」の理解である。「思考の歴史」研究では、思考は行動を下から支える観念でもなく、行動を決定する心的態度でもなく、行動に宿り意味を付与する行動図式でもない。思考は行動や反応の様式から距離を取り、それらを対象とし、問題として考える運動である。行動が思考の領域に入るためには、その行動を不確かなものにし、困難にすることが発生する必要がある、それらは社会的、経済的、政治的過程に由来する。「問題化」は、それらの困難に関して様々な解決策が与えられる条件を練り上げ、その問題解決策が答えをもたらそうとする課題を構成する要素を定める(蓮實・渡辺, 2002, pp. 51-53)。つまり、「問題化」の過程は、問題解決策が導出される過程を含み、従来 of 行動等が問題にされ変化する場合の思考の運動を指している。

ミラー及びローズ(1989)は、この「問題化」の過程をプログラムとテクノロジーという概念によって説明する。彼らは、フーコーの統治の概念(広く個人や集団の行動を導くやり方、または他者の不確定な行動の領域を構造化すること)(米谷, 1994, pp. 10-11)⁽²⁾よりも操作的な概念として、統治のプログラムとテクノロジーという概念を導入した。このプログラムとテクノロジーは、上記の「問題化」における問題解決策の一部に相当する。

彼らは、統治を、ある現象の表象と介入(変更)のための統治のプログラムと統治のテクノロジーから説明する。ある現象を統治または変更するためには、その現象を表象(認識)するメカニズムとその現象に影響を及ぼす介入のメカニズムが必要であり、この表象と介入のために統治のプログラムと統治のテクノロジーが必要である。この表象と介入を可能

にするのが言説または言語である。統治は言語による表象と介入に依存する (Miller and Rose, 1989, p. 168)。

ミラー及びローズによれば、福祉国家主義的政策、新自由主義的政策等の政治理性または統治のプログラムは、統治の目的、対象等を表現する政治的言説であるが、これらは統治される対象の知識、対象の研究手法、問題を識別し解決策を導出するために学問に依存する。統治のプログラムを表現する場合には、それらの言説または言語に依存する。また統治のプログラムは、現象を刻印化(情報化)する手段である統治のテクノロジーに依存する。統治のテクノロジーは、刻印化(情報化)の技術を利用して、現象を思考可能な領域(特定の特徴、法則、過程を持つ領域)にして表象する方法であり、現象を管理可能な領域にして介入に従わせる方法である (ibid., pp. 165-166)。

統治の対象として表象される現象は、刻印化(情報化)されなければならない。刻印(情報)とは、書かれる報告書、図形、絵、数、チャート、グラフ、統計である。この刻印(情報)は信頼でき、自由に動き、結合可能で、比較可能という形態を採らねばならない。この形を通じて統治対象の現象が、意志決定を行う場の中で表象される。現象について論争し、現象を診断可能にするのはこのテクノロジーに依存しているからである。この意味で刻印(情報)とは、中立的な記録機能の結果ではない。刻印化(情報化)それ自体が現象に働きかける1つの方法である (ibid., p. 168)。

統治の対象の現象を変更する介入において、政治理性または統治のプログラムが配置されるのも、統治のテクノロジーを通じてである。これは介入に相当する理想の計画等を、単純に実行することでも、権力を持つ地位から強制することでもない。介入は、様々な力、法律、建築物、専門職、慣習、規格等からなる様々な要素の結合したアサンブラージュによって可能になり、権威間または行為主体間の連携が、個人、集団、組織、住民の行為・判断を調整することにより可能になる。

権威または行為主体は本来独立しているが、共有される言語、理論、説明、つまり言説によって権威間または行為主体間に緩やかな、弾力的なアラインメントが確立され、個人、集団、組織、住民の行為・判断に影響を及ぼす。専門家の言語の影響力が大きいのは、それが公平無私な真理・望ましい結果を含意するからである (ibid., p. 169)。

このように一方の目標が他方の目標と連携して介入または統治が可能になるのは安定したテクノロジー、刻印化(情報化)と言語を通じてである。これが近代の統治の介入の特徴である。統治は、大きな政治的要綱、経済的理想、政治的スローガンを通じて進められるのではなく、もっと控えめでありふれたメカニズム、言語を通じた権威間または行為主体間の連携による介入を通じて進められる (Miller and Rose, 1990, p. 8)。

ラトゥール等の ANT によれば、行為主体間の連携は、特定の行為主体が中心となり進める「巻き込み(Enrolment)」を通じて行われることがある。この特定の行為主体による「巻き込み」は、他者に対する交渉と説得を通じて、他者の目標や価値(利害)を自分自身の目標や価値(利害)に「翻訳」できる場合に限られ、また他者の理想や行為が自分自身の理想や行為と一致し、その理想や行為が規格化される場合に限られる (Miller and Rose, 1989, p. 169)。しかし、ミラー及びオレアリィ(1994b)によれば、PWA の作成及びディケーター工場の物質的空間の再編成を分析する場合には、ANT の「翻訳」や「巻き込み」等の概念が利用できない。なぜなら、この場合の研究対象には他者を巻き込む単一の集団(行為主

体)が存在しないからである(Miller and O' Learly, 1994b, p. 474)。

第2項 Miller and O' Leary(1994a)における問題化及び問題解決、 プログラム及びテクノロジーとアサンプラージュ

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、3つの研究対象を設定している。第1の研究対象は、CAT社ディケーター工場を先進的製造工場に移行するための製造空間の再構築(ヒトとモノを再配置する製造システムの再構築)とこの再構築のために導入された様々な専門技術・知識である。第2の研究対象は、ディケーター工場の製造空間の再構築を実現可能にする先進的製造システム導入のプログラム(PWAFプログラム)とアメリカ製造業の競争力復活の希望及び理想である。第3の研究対象は、ディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)の構築との結び付きである(Miller and O' Learly, 1994a, pp. 15-17)。

ミラー及びオレアリィ(1994a, p. 15)は、この3つの研究対象が結び付く研究結果を説明する。つまり、アメリカにおける製造業の競争力(及びCAT社の国際的競争力)が問題にされ、その競争力を復活させる希望及び理想(及びCAT社のPWAFプログラム)が提示され、そのための専門技術・知識が導入されて、先進的製造工場または先進的な製造空間(ヒトとモノを再配置する製造システム)が造られ、新しい経済的市民(市民権)が構築された。彼らは、特定のプログラム及びテクノロジーまたは特定のアサンプラージュが、1企業または1工場の経済的行為・経済的活動と1個人の行為を導く、またはそれらの行為の不確定な領域を構造化する、と考えている。

ミラー及びオレアリィ(1993, 1994b, 2002)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)における「問題化」の議論をより詳しく説明している。第2の研究対象の一方を構成するアメリカ製造業の競争力復活の希望及び理想とは、問題解決策に係わる議論であり、これはアメリカ製造業全体の競争力を問題にする議論に含まれる。ミラー及びオレアリィは、このアメリカ製造業全体の競争力を問題にする議論とその競争力を復活させる問題解決策の議論を「生産品の政治学」と表現している。この「問題化」は、少なくとも4つの「問題化」からなる。第1はアメリカにおける製造業全体の競争力の「問題化」、第2は製品の品質の「問題化」(工場の「問題化」を含む)、第3は財務の専門知識・技術の役割及びその基礎の「問題化」、第4は労働者の「問題化」である(Miller and O' Learly, 2002, pp. 92, 94-95)。

第1のアメリカ製造業全体の競争力の「問題化」では、政府の諸委員会や諸報告書においてだけでなく、著名な研究者の諸研究においてもアメリカ製造業全体の競争力が問題にされた。垂直統合と大量生産の体制を続けるアメリカ製造業の競争力は、当該体制を取り除いたとみなされる日本のそれらと比較して問題とみなされた。大統領産業競争力委員会が発表したレポート(1985)『世界的競争 新しい現実』は、一国の競争力を左右するのは、製品の品質とコストであるとした。またマサチューセッツ工科大学の産業生産性委員会が発表したレポート(Dertouzous et al., 1989)は、アメリカ産業に対する非難の中心が製品の品質にあることを指摘した(ibid., pp. 95-96)。

第2の製品の品質の「問題化」は工場の「問題化」でもある。工場は再構築される必要があり、ヒトとモノの配置は改善されるか、一部取り除かれる必要があるとされた。垂直統合と大量生産の体制のアメリカの工場では、日本の工場よりも多くの空間、時間、棚卸

資産、労働、記録維持が必要とみなされてきた。つまりアメリカの工場はコストが高いとみなされ、非効率とみなされた(ibid., pp. 95-96)。生産システムの不十分な設計、不十分な工学的設計(エンジニアリング)は大量の無駄を生み出すとみなされた(Miller and O' Learly, 1994b, p. 476)。

第3の製造工程を左右する経営(Management)の専門知識・技術の「問題化」では、経営や会計の専門知識・技術が問題にされた。特定の産業や技術の専門知識がないにもかかわらず、財務管理と市場優先の戦略とポートフォリオ概念を厳格に適用する経営幹部(Manager)は、擬似専門職とも呼ばれた(Miller and O' Learly, 2002, pp. 96-97)。また、製造工程を管理するために企業で利用される会計実務も問題にされた。既存の製造原価の原価計算は廃れた製造業の業務モデルと結びついており、製造業の業績を理解する適切な尺度を欠き、不適切な会計情報を提供するものとみなされた(ibid., pp. 96-97)。

第4の経済的市民(市民権)としての労働者の「問題化」では、製品の品質とコストの国際的競争力を復活させるための工場の再編成に合わせて、新しい経済的市民(市民権)としての労働者が新しい要件を身に付けることが求められた。新しい要件とは、マサチューセッツ工科大学の産業生産性委員会が発表したレポート(1989)『メイド・イン・アメリカ』に示された。それは労働者のエンパワメント(現場に権限を与えることによって、労働者から引き出される労働者の強い自律性・責任感、訓練して技術や能力を高める意識、高い競争意識、企業家としての意識、等)が示されている。また同レポートでは、その労働者が、セル、チームまたは品質管理グループの中で集団的に企業家として関与することにより、個人主義と協同主義を併せ持つ企業家であることが、求められた(ibid., p. 98)。

ディケーター工場の中での労働者は、そのような労働者として説明された。ディケーター工場の近代的製造システムは、そのような新しい経済的市民(市民権)を可能にした(Miller and O' Learly, 1994a, p. 17)。それは、顧客のために仕事を行う労働者であり、「顧客志向の生産システム」という観念を組み込んでいる生産システムの中の労働者とみなされた(Miller and O' Learly, 1994b, p. 477)。ここで言う「顧客志向の生産システム」とは、顧客側または完成品受取側が生産を主導していく無在庫のジャストイン・タイム生産システムである。労働者は、顧客の要求に対して、製品または完成品の品質、完全性に対して説明責任を持ち、その品質、完全性に問題がある場合にはラインを止める権利があるとみなされた(Miller and O' Learly, 1993, pp. 198-199)。

セル生産において労働者は、個人主義と協同主義が同時に求められる。労働者は広い職務範囲の作業・機能を担う多能工として作業し、幅広い仕事と責任、幅広い訓練を与えられ、企業家精神を発揮できる個人として働く。一方労働者は、チームや品質管理グループとして集団で同一の仕事を担当し(Miller and O' Learly, 2002, p. 98)、集団で協調し品質改善を行うことも求められ(Miller and O' Learly, 1994b, p. 490)、完成物、その作業及び品質改善に対して集団で協調して責任を負うことが求められる。セルを担当する労働者は、1 企業家であるが、同一のセルを複数の労働者で担当するため、彼らはセルの共同所有者であることが求められる。

CAT社ディケーター工場における「問題化」は、次のように要約できる。CAT社ディケーター工場の近代的製造システムを可能にするのは、特定のプログラム及びテクノロジーまたは特定のアサンプラージュである。

CAT 社ディケーター工場の中で先進的製造業の様々なプログラムやテクノロジーが結び付き、そこに専門的技術・知識が導入される。人件費の抑制、材料費及び間接費の抑制、材料及び完成品の移動速度の高速化、顧客志向の生産システム、作業範囲を拡大し多能工を配置する(処理速度の異なる複数の工程を経て完成品を完成させる作業において1個流し・同期化生産を実現するためにその多工程を担当する多能工を配置する)セル生産、自動化された製造工場、等の理想やプログラムが提示される。

具体的なプログラムを説明する。CAT 社の競争力の「問題化」では、コスト競争力で競争相手よりも劣っていることが問題にされ、また顧客志向の生産になっていないことが問題にされた。この問題解決策として、まず1983年以降に「競争相手のコスト分析」(Competitor Cost Analysis、以下CCAと略称)プログラムが現れた。これは製造原価の削減を目標とするプログラムである。次いで「製造及び資材の管理プログラム」(Manufacturing and Materials Management Program、以下MAMMプログラムと略称)が現れた。これは、顧客の需要と製品製造の分離を矯正し、ジャスト・イン・タイムで欠陥のない製品を製造して、過剰な在庫や待機時間を取り除き、製造時間を短縮するプログラムである。CCAプログラムとMAMMプログラムは、後日いずれもPWFプログラム(ディケーター工場等に先進的製造システムを導入するプログラム)に修正された形で組み込まれることになった。

PWFのプログラム及びテクノロジーを組み込んだ先進的製造システムを作り出すために、会計を含む様々な専門的技術・知識が導入される。会計を含む様々な専門的技術・知識は、製造空間の構造変更に貢献する(Miller and O' Learly, 1994a, p. 19)。

同工場における労働者が新しい経済的市民(市民権)となることを可能にするのも、特定のプログラム及びテクノロジーまたは特定のアサンプラージュである。ただし、工場の内外部で形成されたアサンプラージュは、特定の条件に関連して一時的に安定しているものであって、その安定は短期間に過ぎない。この相互に関連した実践間または局所間の結び付きからなるアサンプラージュの中の1つの要素が変更される、または取り除かれるとすぐに、アサンプラージュ自体が変更される可能性がある。例えば、ある時期に顧客志向の生産システムを利用することとコア労働者の職務保証を行うことは結び付いていたが、他の時期にこの結びつきがなくなりうる(Miller and O' Learly, 1994b, p. 492)。なお、ここで言うコア労働者とは、コアプロダクトモジュールのセル生産に従事する高度な技術を有する労働者である(Miller and O' Learly, 1994a, p. 40)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)の分析または説明は、PWFのプログラム及びテクノロジーを組み込んだ先進的製造システムがディケーター工場に設置された時点で修了している(Miller and O' Learly, 1994b, p. 474)。ミラー及びオレアリィ(1994a)の分析または説明は、その時点までに工場の内外部で形成されたアサンプラージュの一時的で安定した状況に基づいている。

ミラー及びオレアリィ(1994a)によれば、ミラー及びオレアリィ(1994a)の研究とフレキシブルスペシャリゼーションに関する文献(上記のフレキシビリティとスペシャリゼーションを特徴とする先進的製造システムに関する文献)には、共通の関心がある。それは、大量生産体制から先進的でフレキシブルな生産体制への移行と新しい種類の経済的市民(市民権)を持つ労働者の理想像との相互関係に対する関心である(Miller and O' Learly,

1994a, p. 17)。しかし、ミラー及びオレアリィ(1994a)の研究とフレキシブルスペシャリゼーションの文献の関心事の間には少なくとも2つの重要な相違点がある、という。

第1に、ミラー及びオレアリィ(1994a)では、エンパワメントという理想または経済的市民(市民権)の様式は、企業及び工場の作業現場に設置される装置及びメカニズムからも作り上げられると考えている。フレキシブルスペシャリゼーションの文献は、経済的市民(市民権)の規範と形態が、主要な利害関係者の幅広い社会政治的戦略によって作り上げられることを強調し過ぎている。ミラー及びオレアリィ(1994a)では、経済的市民(市民権)の規範と形態は、その社会政治的戦略によって作り上げられているだけでなく、工場の作業現場における人と物の空間的配置、CCA と略称される会計の実践、製造活動をコンピュータ統合する試み等によっても作り上げられていると考えている(ibid., pp. 17-19)。

第2に、ミラー及びオレアリィ(1994a)では、戦略の主体の範囲をさらに拡大する必要があると考えている。ミラー及びオレアリィ(1994a)は「非政治的」戦略の主体として定義される主体の重要性を強調する。その主体には、しばしば対立する専門技術・専門知識を持つ会計士、経営コンサルタント、システム設計者、技術者(技師)などが含まれる。経営と経済生活の専門技術・専門知識は、顧客側または完成品受取側が主導する製造システムを形成する場合に重要な役割を果たす。この経営と経済生活の専門技術・専門知識を通じて、企業または工場は、国民全体の経済生活の統治を行う重要な場所になる。様々な専門家は、競争力、生産性、フレキシビリティ、コスト構造に関する関心を、工場の装置やメカニズムの中に組み込んでいく。様々な専門家は、この組込を通じて、経済的市民(市民権)を実現可能・実現可能にする過程を支援する(ibid., p. 19)。

第3項 フィールド研究

ミラー及びオレアリィ(1994a)のフィールド研究は、フィールド研究一般の特徴を持つだけでなく、イギリス生成の学際的・批判的会計研究で利用されるフィールド研究の特徴を持つ。

フィールド研究の標準的特徴は、繰り返しフィールドを訪問し、質問項目を特に定めない非構造化形式(自由回答形式)のインタビューまたは質問項目を大まかに定める半構造化形式のインタビューを行い、また活動、プロセス及び会議等における自然な状況を直接的に観察し、さらに第1次資料等の資料を収集する、ことにある。このフィールド研究では、研究対象の中に研究者が入り込み、研究者自身がデータ収集者及び分析道具になる(Parker, 2003, p. 21)。

第1部で説明したように、会計研究のフィールド研究には、少なくともアメリカ生成のフィールド研究とイギリス生成のフィールド研究がある。前者のフィールド研究は、特定の企業における管理会計の技術の刷新や変化の詳細を研究する管理主義的なフィールド研究である。後者のフィールド研究は、会計の変化とその社会的・組織的コンテキストの変化との相互作用(コンテキストによる会計の形成と会計によるコンテキストの構築)を理解するための研究方法であり、管理主義的なフィールド研究ではない(Lee and Humphrey, 2017, pp. 164-165)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、フィールド研究を利用しているが、その調査方法(イ

インタビュー、観察、内部文書等)や調査情報(インタビューの方法、インタビュー対象者の情報、内部文書の情報等)を本文中でほとんど説明をしていない。しかし、当該研究がインタビューや内部文書等を利用したフィールド研究として行われたことは、同論文の脚注 4 における調査研究の謝辞(研究の支援、インタビュー設定の支援、内部文書等の資料の検索・入手支援等への謝辞)と複数の脚注における第 1 次データの源泉(内部文書及びインタビュー)の表記等に暗示されている。

当該研究は、第 1 次データの源泉のインタビューについて複数の脚注⁽³⁾で表記しており、また、第 1 次データの源泉の内部文書についても複数の脚注⁽⁴⁾で表記している。なお、インタビューの回答者及び内部文書の作成者としてしばしば登場するグリンドン(Pierre Guerindon)は、CAT 社が従来の大量生産体制から現代的製造業へ移行するために、1984 年にフランスから招聘した新しい製造・計画担当バイスプレジデント(経営幹部エグゼクティブオフィサーの下に位置する役職)⁽⁵⁾である。

ミラー及びオレアリィ(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)がフィールド研究を利用して作成されたことを明示している。ミラー及びオレアリィ(1998)は、彼らの「フィールドワーク」が「1980 年代初期から 1991 年までの期間」を扱ったと述べている。また彼らは、「工場及び企業本部を訪問し、大量の内部文書をレビューし、現場を離れて従業員と会い、作られている(in Action)工場システムを観察し、大量の外部文書をレビューするために、3 年以上を要した」(Miller and O' Learly, 1998, p. 710-711)とも述べている。彼らは、企業本部及び工場、従業員及び労働者の観察等をいつからいつまで行ったのか明示していないが、それらを含む研究に 3 年以上要している。

ミラー及びオレアリィ(1994a)に含まれている投資のバンドルという資本予算について詳しく分析した論文のミラー及びオレアリィ(1997)の研究手法や研究対象は、ミラー及びオレアリィ(1994a)のそれらと全く同一のものではないとしても、調査方法及び調査期間が類似するフィールド研究である。ミラー及びオレアリィ(1997)におけるフィールド研究の説明は明示的であり、フィールド研究の説明が暗示的なミラー及びオレアリィ(1994a)と対照的である。ミラー及びオレアリィ(1997)のフィールド研究の説明は、ミラー及びオレアリィ(1994a)のフィールド研究の方法を推測する上で参考にすることができる。

ミラー及びオレアリィ(1997)は、1990 年 6 月から 1994 年 5 月までの約 4 年間(3 年間以上)を調査期間とし、4 種類の調査方法、すなわちインタビュー、内部文書の分析、製造工程の視察、公的記録の調査、を利用している(Miller and O' Learly, 1997, p. 258)。彼らは、特に第 1 次データの源泉(インタビュー、内部文書の分析、作業現場の視察)について、本文中で次のように説明している。

「近代的製造業への移行を管理する(マネージする)重要な当事者として識別された 29 人に対し、33 回の半構造化インタビューを実施している。同インタビューで提示される質問の一部は、系統立てて作成されたものである。これは回答者の注意を向け、回答を探り、変則例を探る質問である。この回答者には、1 名のグループプレジデント、3 人のバイスプレジデント、事業部ビジネスユニットの 3 名の取締役(ディレクター)及び 10 名の副取締役(アシスタントディレクター)、その他の 7 名の経営幹部(マネージャー)、5 名の作業現場の労働者が含まれる。全てのインタビューは、先進的製造システムの導入とその導入を管理(マネージ)するために開発された資本投資予算の実践について、説明を求める自由回

答式の質問から始まった。」(ibid., pp. 258-259)。

「私達は、私達の調査活動に対する CAT 社の監督を受け入れたが、CAT 社の法人事務所にある資本投資予算の実践の構想と実行に関係する内部文書(機密資料)について無制限のアクセスを許された。私達は、先進的製造システムの導入のための資本投資プログラムにおけるプラントのレイアウト及び物質的・物理的構成を説明する資料を検討するため、または同プログラムに含まれる作業現場のシステムを視察するため、CAT 社のプラントを訪問した。」(ibid., p. 259)。

「インタビュー、内部文書の分析、作業現場の視察は、第1次データの源泉である。私達は CAT 社に関連する外部文書も検討した。同資料には、株主向け年次報告書、証券アナリストのレポート、新聞発表、公式発表、法人役員の講演及び報道機関の報道が含まれる。」(ibid., p. 259)。

またミラー及びオレアリィ(1997)は、第1次データの源泉のインタビューを複数の脚注⁽⁶⁾で表記しており、さらにミラー及びオレアリィ(1997)は、第1次データの源泉の内部文書を複数の脚注⁽⁷⁾で表記している。

ミラー及びオレアリィ(1998)はフィールド研究固有の特徴を示し、同研究を正当化する説明を行っている。

「経営幹部(Manager)に自分達を弁護する機会を与えます。先進的製造工場に移行するプログラムは何年もかけて少しずつ1つのプログラムにまとめあげられてきましたので、それを経営幹部から聞き取ります。そのようなプログラムがどのように現れたか、そのプログラムがどのような要素から構成されたか、を理解することを試みます。こうしたことをする代わりに、批判と非難を優先すること、---経営(Management)を『評価すること』、経営に『異議申し立てを行うこと』、経営を『問いたですこと』、---CAT 社の経営に対して『問題点を誤って特定している』または『背信を犯している』と抗議することは、少なくとも経営学修士の教室のにおいがします。判断を行って一方を支持することを進んで行うことは、最悪の場合政治犯の強制労働収容所のにおいがします。---もしあなたがどのようなプログラムが生み出されたのかを発見したいのであれば、最初は経験的なものとして存在しない扱いにくい問題を承認しなければなりません。---あなたが取り組むべきものは計画、要求、意図の表明及びその他です。その多くは楽観主義的なもの、または利己的なものです。」(Miller and O' Learly, 1998, p. 712)。

第4節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築の研究結果

ここではディケーター工場における近代的製造システム等を可能にする「問題化」の過程の分析を、ミラー及びオレアリィ(1994a)に基づいて説明するが、当該内容に関してより詳しく説明する文献が他にある場合には、その文献の説明を利用する。

説明の順序は次のようになる。第1に、ディケーター工場における近代的製造システムを可能にする「問題化」の過程で現れてくる CCA プログラムと MAMM プログラム、を説明する。第2に、同様の「問題化」の過程で現れる PWAF プログラムと同プログラムのダイヤグラム化、を説明する。第3に、ディケーター工場における近代的製造システムの中心となる本線の組立作業ラインの設置及びセル生産、を説明する。第4に、ディケーター工場に

おける近代的製造システム(本線の組立作業ラインの設置及びセル生産)とそれを可能にした様々なプログラム及びテクノロジーとこれらに関連する様々な専門的技術・知識及びその他の実践、により可能となる新しい経済的市民(市民権)、を説明する。複数のプログラムの詳細と本線の組立作業ライン及びセル生産の詳細等は後述する。

第1項 CCA プログラムと MAMM プログラム

CAT 社の競争力の「問題化」では、コスト競争力で競争相手よりも劣っていることが問題にされ、また顧客志向の生産になっていないことが問題にされた。この問題解決策として、まず1983年以降にCCAプログラムが現れ、次いでMAMMプログラムが現れた。後述するように、CCAプログラムとMAMMプログラムは、後日いずれもPWFプログラムに修正された形で組み込まれることになる。

なお、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CCAプログラムの次に現れるプログラムとして、生産資源計画(Manufacturing Resource Planning、以下MRPと略称)プログラムとMAMMプログラムを取り上げ、いずれもコストを削減するもので、PWFの中に組み込まれていくもの、と述べている。しかし彼らは、MRPとMAMMの関係について説明せず、またMRPについてはほとんど説明せずに、MAMMについてのみ詳しく説明している(Miller and O' Learly, 1994a, p. 21, pp. 26-27)。こうした状況から、第5部では、MRPとMAMMの関係とMRPについては説明せず、MAMMについてのみ説明を行うこととする。

CCAプログラムは、CAT社全体の製品のコスト(製造原価)削減目標と個々の製品毎のコスト削減目標を示し、生産性の判断指標(後述の「基準対時間の割合」という生産性の判断指標)がコスト増大の原因であることを明らかにした。この競争相手のコスト分析プログラムはコスト削減を関心事とした。

なお、このCCA等に基づく「経営側の分析結果」は、損失計上の原因を企業の外部に求める考えから企業内部のコスト問題に求める考えに変更する根拠となり、前倒しで達成したコスト削減目標をさらに追加設定する根拠となり、コスト問題の解決を生産能力の縮小等の戦略に求める考えから先進的製造工場への移行を通じた工場の再編成に求める考えに変更する根拠となっていく。ここでは、CCA等に基づく経営側の分析結果とコスト関連の経営側の主張や実践の根拠となるその他の経営側の分析結果を、「経営側の分析結果」と表現している⁽⁸⁾。

CAT社の競争力の「問題化」は、1980年代初期の前代未聞の損失計上(1981-1983年における単年度連結損失の連続計上)を契機とする。同社は1981年度に5億7,600万米ドルの過去最高の連結利益を計上した後(1932年度以降50年間連続して連結利益を計上した後)、1982年度に1億8,000万米ドルの連結損失を計上し、1984年度までの3年間で合計9億5,300万米ドルの連結損失を計上した。この連結損失は連結売上高の減少を伴う連結損失であった(Miller and O' Learly, 2002, p. 100 ; Miller and O' Learly, 1994a, p. 20)。

CAT社は、当初この連結損失が3つの原因によるものと認識した。第1は土木建設機械産業及び関連産業において世界規模の景気後退が生じたこと、第2はドル高円安の為替相場によって日本企業の製品価格と比較した場合にCAT社の製品価格が相対的に高騰し同社の製品の競争力が低下したこと、第3は1982-1983年の7ヶ月間に及ぶCAT社の労働者、

UAW(United Automobile Workers:全米自動車労働組合)加盟の労働者のストライキが発生したこと、である。CAT社は、第1の問題に、生産能力の縮小及び資本支出の縮小と解雇で対応し、第2の問題に、為替相場を変更する政策を政府に要求することで対応し、第3の問題に、賃金の支払停止及び賃金削減で対応した(Miller and O' Learly, 2002, p. 101 ; Miller and O' Learly, 1994a, pp. 22-23)⁽⁹⁾。

「経営側の分析結果」は、1982-1983年のストライキ中において、損失の原因に関する従来の認識を変更した。この認識の変更は、CAT社の損失の原因を外部の要因(景気後退及び為替相場と労働争議)に求める考えから同社の内部の要因である高いコスト構造(日本企業の競争相手である小松製作所と比較した場合の同社の高いコスト構造)に求める考えへの変更である(ibid., pp. 23-24)。

CCAプログラムは、工場の競争力を問題にし、その問題解決策を提示する一つの方法であり、会計士及びエコノミストによるものである(Miller and O' Learly, 2002, pp. 101-102)。また、彼らは1983年に「長期コストの削減の必要性」に関する研究に取り組み、競争相手のコストとの比較、製品価格、産業の生産能力に関する問題を検討している(Miller and O' Learly, 1994a, p. 24)。

CCAプログラムは、CAT社全体の製品のコスト削減目標と個々の製品毎のコスト削減目標を設定した。CCAプログラムによるコスト削減目標は、主要な競争相手のコスト構造の徹底的分析に基づくもので、小松製作所は、CAT社の最も挑戦的な競争相手として識別された(Miller and O' Learly, 2002, p. 102 ; Miller and O' Learly, 1994a, p. 23)。当初は一時間当たりの時間給労働者の労働コストが選び出されて比較され、アメリカでは日本よりも76%高い賃金であるであると主張された(Miller and O' Learly, 1994a, p. 23 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 480)。

より詳細なCCAが進められ、小松製作所と海外のその他の重要な競争相手のコストは、CAT社のコストよりも22%小さいと計算された(ibid., p. 480)。このため最高利益を計上した1981年度の数値を基準にして、1984年度から1986年度までの3年間で1981年度のコストの合計22%を削減するという目標が設定された。1984年度は1981年度のコストの12%を削減し、1985年度は同コストを5%追加削減して17%削減し、1986年度は同コストをさらに5%追加削減して22%削減する。このコスト削減を工場及びプラントの中で実現するために、CCAプログラムを含む複数の会計技術⁽¹⁰⁾が開発・利用された(Miller and O' Learly, 2002, p. 102 ; Miller and O' Learly, 1994a, p. 25)。

コスト削減目標は、企業の役職者だけでなく工場の従業員にも周知徹底させた。このため従業員は外部の競争相手との比較で設定されるそのコスト削減目標に取り組みことが求められ、海外の競争相手と競争することが求められるようになった(Miller and O' Learly, 2002, p. 103)。

CCAプログラムに基づくコスト削減目標は、アカウントビリティ(説明責任)の領域を変更した。工場従業員が新たなアカウントビリティ(説明責任)を求められることになり、彼らはそのコストに対して、外部との競争により設定したコスト削減目標に対して、アカウントビリティ(説明責任)を求められるようになった。

従来従業員は、その生産性について、内部で設定した生産性の成果基準に関するアカウントビリティ(説明責任)が求められていた。「基準対時間の割合」という生産性の判断指標

の下で、特定の成果基準を超えることが求められた。この判断指標は、個々の勤務シフト毎に、特定の製品の量及び製品群に対して設定した許容時間と実際時間を対比し、成果基準と実際の成果を比較可能にする。この成果基準は企業の内部で設定されるものであり、また労働者による生産活動の効率性のみを判断するものである (Miller and O' Learly, 1994a, p. 25)。

CCA は、従来の生産性の判断指標がコスト増大(間接費増大)の原因であることを明らかにした (ibid., p. 25)。「基準対時間の割合」は、部品製作の領域、機械加工の領域及び組立作業の領域のように、生産活動の成果を直接測定・評価できる領域に適用できる生産性の判断指標であった。しかしマテリアルハンドリング(生産拠点内の材料、仕掛品、完成品すべての移動の工程)、検品、監督等の生産活動を支援する間接的な活動の成果を直接測定・評価できる判断指標は存在しなかった。このため「基準対時間の割合」に固執することにより間接費が増大することになった (ibid., p. 25)。

「経営側の分析結果」は、前倒して達成したコスト削減目標をさらに追加設定する根拠となり、またコスト問題の解決を生産能力の縮小等の戦略に求める考えから先進的製造工場への移行を通じた工場の再編成に求める考えに変更する根拠となっていく。「経営側の分析結果」は再び従来の認識を変更する (Miller and O' Learly, 2002, p. 104)。

1984 年度中期までに CCA プログラムに基づくコスト削減目標(1986 年度までに 1981 年度のコストの 22%削減)が達成されたにもかかわらず、1984 年度の収益性の判断が困難であるという理由(プラント閉鎖による非経常的費用の発生、過剰生産能力の継続による利益の低下、非常に高い損益分岐点のため)から、当初の 1986 年度までのコスト削減計画では不十分であること、1986-1988 年度の 3 年間でさらに 1981 年度のコストを毎年 5%単位で削減することが必須であることが主張された (ibid., p. 103)。

1986 年までに CAT 社の高いコスト構造は、大量生産体制の製造システムの中に内在していると主張されるようになった。高いコスト構造は、生産能力の縮小よりもむしろ工場の製造システムの再構築によって問題解決されると理解されるようになった⁽¹¹⁾。この時工場の製造システムを再構築する新しい方法が企業レベルまたはプラントレベルで必要とされた (ibid., p. 104)。

CCA プログラムは、高いコスト構造の原因が間接費だけでなく材料費にもあることを明らかにしたが、双方の問題は 1983 年から 1984 年の間に MAMM プログラムにおいて取り組まれることになった。

MAMM プログラムは、顧客の需要と製品製造の分離を矯正し、ジャスト・イン・タイムで欠陥のない製品を製造して、過剰な在庫や待機時間を取り除き、製造時間を短縮する問題解決策(材料費及び間接費の削減、在庫費用の削減によるコスト削減策でもある)を生み出した。同プログラムは製造の速度を速めることを関心事とした。このプログラムの中心には、顧客志向の生産、顧客の需要に基づく製造工程の再構成、製品及び資材の流れの速度の最大化(全体の製造工程時間の短縮)という理想が置かれた (Miller and O' Learly, 1994a, p. 26)が、コスト削減の関心事は継続している。

MAMM のシステム及びソフトウェアは、顧客の注文・需要と製品製造に係わる全ての製造工程(部品製作、機械加工、構成部品組立及び製品組立から資材購入まで)とが分離していることを矯正し双方の結びつきを緊密にすることにより、工場労働者に対してジャスト・

イン・タイムの製造と欠陥のない高品質な製品の製造を強制する。従来は製品製造に係わる全ての製造工程の作業が、1ヶ月単位の予定のために、または送り主の不明な棚卸資産の目標額のために行われており、顧客の需要と製造の時間及び作業が分離していた (ibid., p. 27)。

MAMM プログラムでは、1ヶ月間隔で、資材の注文、部品製作、機械加工、構成部品組立及び製品組立という順序を逆転させ、製品の納品日から逆算して全ての製造作業の予定期日・時間を決める順序に変更する。過剰な棚卸資産(仕掛品)または待機時間を取り除き、特定の倉庫空間及び移動空間を不要にするため、材料費及び間接費や在庫関連のコストが削減される。MAMM プログラムは、顧客の注文に応える欠陥のない製品、製品の高い品質及び速い製造の速度をもたらすもので、アカウントビリティ(説明責任)の根本的变化をもたらした (ibid., pp. 26-27)。工場従業員は、顧客に対して、製品の完全性と製造時間に対してアカウントビリティ(説明責任)を求められるようになる。

第2項 PWA F プログラムと PWA F プログラムのダイヤグラム化⁽¹²⁾

上記の CCA プログラムと MAMM プログラムは、最終的に PWA F プログラムに修正された形で組み込まれることになる。この PWA F プログラム本来の関心事は、工場の物質的・物理的空間の再編成、より具体的にはセル生産の導入を含む新しい近代的製造システムの構築にある。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、PWA F という用語を、PWA F の基本原理に相当する「連結化」、「単純化」、「自動化」、「統合化」という4段階の軌道を指す場合だけでなく、同基本原理に従って作成される諸工場の業務計画及び財務計画を指す場合等にも利用している。

近代的工場の再構築を可能にするために、PWA F プログラムが生み出された。1984年後半に PWA F プログラムの取組みが始まり、4段階の軌道を示す PWA F の資料が1984年中 (ibid., pp. 31, 33) に作成され⁽¹³⁾、PWA F の「ビジョン」が工場に配布されるのは1985年 (Miller and O' Leary, 1994b, p. 485) である⁽¹⁴⁾。そして PWA F プログラムの完了は1994年2月であり、合計9年間に及ぶプログラムであった (Miller and O' Leary, 1997, p. 270)。1984年後半から1994年2月までの9年間の間に、工場の物質的・物理的空間の再編成を目的とする具体的な業務計画と予算計画が各プラントで作成され、同計画が各プラントと本社で審議、承認され、同計画が実行に移されている。

PWA F プログラムは、CAT 社の製造プラントにおける先進的製造システムの導入プログラムであり、1994年2月までの9年間で資産購入費及び開設費用の合計額が27億ドル(資産購入費用18億ドルと開設費用9億ドル)に及んだ計画である (ibid., pp. 259, 269)。PWA F はプログラムの中のプログラムと呼ばれた。なぜなら単一のプログラムの中にCAT社の全ての製造戦略を包括する意図を持ったプログラムであったからである (Miller and O' Leary, 1994a, p. 30)。

「Plant with A Future : PWA F」という表記は、当該プログラムが全ての従業員の参加するプログラムであり、先進的製造工場に移行するための様々な活動を含むプログラムであるという意味を込めた表記である。以前にCAT社が作成した「将来の工場(Factory of the Future)」及び「2000年の工場(Factory 2000)」という資料⁽¹⁵⁾は、2000年のアメリカ製造

工場の特徴及び配置を予想したものであるが、先進的な製造システム及びテクノロジーに関する資料として専門的職業人の間で一般的に知られていた。「将来実現すべきプラント (Plant with A Future : PWF)」は、このうちの「将来の工場 (Factory of the Future)」の観念を基礎としながらも、2つの点でその観念を修正した (ibid., pp. 30-31 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485) ものである。

Factory (工場) という名詞から Plant (プラント) という名詞に変更したのは、先進的製造工場に移行するために様々な活動が含まれることを示すためである (Miller and O' Learly, 1994a, pp. 30-31 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485)。PWF の範囲は、製造の領域に限定されず、工学的設計 (エンジニアリング)、財務、資材及び部品の購入、資材、仕掛品及び完成品の移動、従業員及び労使関係などを含んでおり、多様な活動に及ぶものであった (Schna, 1992, p. 203)。また of という前置詞から with という前置詞に変更したのは、of が「見込みのない将来」という印象を与えるのに対し、with は「従業員の意志により実現される将来」という印象を与えるためである (Miller and O' Learly, 1994a, pp. 30-31 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485)。

PWF プログラムは、先進的製造工場に移行するための基本原理、または4つの軌道・段階を基礎とする。それは、「連結化」、「単純化」、「自動化」、「統合化」である。「連結化」とは、世界中に広がる製造空間を連結することである。「単純化」とは、工学的設計、製造工程、業務手続きを単純化することである。「自動化」とは、機械加工工程の自動化、資材、仕掛品及び完成品の移動工程の自動化である。「統合化」とは、工学的設計、ロジスティクス、作業現場の作業を単一の情報システムに統合化すること (コンピュータを通じて統合化すること) である (Schna, 1992, p. 202)。

この PWF プログラムは、先進的製造工場にするための4段階を基礎として形成される諸プラントの業務計画及び財務計画等である。各プラントは、具体的な業務計画と予算計画を準備するが、この4段階を通過させ、当該計画をダイアグラム化した (情報を整理し図形等で示した) プラントのみが PWF プログラムとして認められる。この4段階を通過する将来のプラントは、同一の設計内容のプラントではなく、様々な設計内容のプラントである (Miller and O' Learly, 1997, p. 262 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485)。

また PWF プログラムは、1980年代初期における CAT 社の単年度連結損失の計上、製造工場の閉鎖及び従業員の解雇という歴史を理解できる語彙を提供し、CAT 社にも、アメリカ経済にも製造業が重要であり、そのために製造工場の大改革が必要であるという主張とその歴史を結びつける語彙を提供した (Miller and O' Learly, 1994a, p. 31 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485)。

さらに PWF プログラムの語彙は、同プログラムの中心がセル生産の導入であることを理解可能にし、製造工場の規模縮小、コアプロダクトモジュール以外の周辺部品の製造の外注化 (詳細は後述)、ロジスティクスソフトウェアの作成、複合工作機械の購入、新しい会計実践の導入 (投資のバンドル等)、新たな労働協約の交渉等も同プログラムを構成していることを理解可能にした。

セル生産システムの導入を中心とする工場の物質的・物理的空間の再編成を可能にしたのは、PWF プログラムの作成とシステムの観点による PWF プログラムのダイアグラム化である (ibid., p. 482)。CCA プログラムと同様に、PWF プログラムとそのダイアグラム化

は、工場の競争力を問題にし、その問題解決策を提示する方法であり、システムアナリスト及び情報処理技術者等によるものである (ibid., pp. 473, 482)。

4段階の最終段階のコンピュータ統合化は、コンピュータ統合生産 (Computer Integrated Manufacturing、以下 CIM と略称) (受注、販売、生産、技術、ロジスティクス等の生産に関する全ての情報を統合的に制御・管理することにより、生産活動の効率化を図るシステム) のことであるが、Pwaf プログラムの場合には、これにコスト競争力と顧客志向の生産というアイデアが組み込まれていた。なぜなら Pwaf プログラムには、セル生産、製品や資材の速い流れ、完全な製品または完成品の生産を可能にする内容が含まれていたからである (Miller and O' Learly, 1994a, p. 31 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 485)。

Pwaf プログラムとそのダイアグラム化に関わったシステムアナリスト及び情報処理技術者等によれば、システムに関心事及びシステムの思考方法は、コスト競争力を強め、顧客志向の生産を目指す工場の物質的・物理的空間を再編成する場合の基礎となるだけでなく、コンピュータ統合を目指す工場の物質的空間を再編成する場合の基礎にもなる (Miller and O' Learly, 1994a, p. 28)。工場の物質的・物理的空間の再編成を可能にするものは、システムの観点による工場の物質的・物理的空間のダイアグラム化である (Miller and O' Learly, 1994b, p. 482)。

第3項 投資のバンドル

資本投資予算の新しい会計実践または新しい分析単位の投資のバンドル (Bundle) は、先進的製造工場への移行計画である Pwaf の4段階 (連結化、単純化、自動化、統合化) を計算可能にするために考案された (Miller and O' Learly, 1994a, p. 31)。

Pwaf では、先進的製造システムを導入するために相互に相乗作用を持つとみなされる様々な資産をまとめて購入する投資が必要であると考えられた。この投資分析の単位として考案された投資のバンドルは、その投資に関連する全てのコストとベネフィットを投資分析の中で把握し、製造原価に対するその投資の影響を把握することができる (Miller and O' Learly, 1997, p. 262)。

バンドルを設定する重要な手続きには、CAT 社の施設で製造する製品、コアプロダクトモジュール及びコアプロダクトモジュールを構成する部品と外注化の対象となるコアプロダクトモジュール以外の周辺部品との区別がある。前者の場合は、「かくある」シナリオに基づいて、将来の陳腐化に対応して既存の製造工程とテクノロジーを更新するか、「かくあるべき」シナリオに基づいて、Pwaf に従った製造工程を再編成するかのいずれかとなる。後者の場合は、外部のサプライヤーまたは CAT 社の他の製造工場に部品製造を外注することになる (Miller and O' Learly, 1994a, p. 32)。

バンドルは、工場の一定範囲の物質的・物理的空間を占めると同時に会計による計算可能な空間を占める。一方の物質的・物理的空間を占めるバンドルは、コアプロダクトモジュールの製造、組立、検査等を行う建物の一部分であり、バンドルレベルの「ミニ工場」である。このバンドルには、関連したセルの集合体、ロジスティクス、工具管理、資材等の流れ、これらを連結するコンピュータ制御の情報システム等が含まれている (Miller and O' Learly, 1997, p. 263)。

これらの製造活動及び製造支援活動に係わるものは、先進的製造システム導入のために取得された多様な資産のまとめりであるが、この資産は相互に相乗作用が発生するものと考えられている。これらの資産は直接労務費を節約するだけでなく、品質改善や業務のフレキシビリティを通じたベネフィットも生み出す。ジャスト・イン・タイムの実践、関連した棚卸資産の削減、製造工程の流れの改善、コンピュータ統合等は新たなコスト及びベネフィットを生み出す。バンドルには製造原価に与える先進的製造システム導入の影響を評価できる能力があり、先進的製造システム導入のための投資に関する全体的有効性を評価できる能力があると考えられた (ibid., p. 260)。

他方の計算可能な空間を占めるバンドルは、先進的製造システムの導入目的で行われた投資に係わる新たな資本予算の会計単位であり、新たな財務上の専門知識・技術の単位である。この会計単位は、バンドル、またはバンドルレベルのミニ工場を経営するための必要なコスト、棚卸資産及び資源等を識別できる (Miller and O' Learly, 2002, p. 107; Miller and O' Learly, 1994b, p. 486)。

CAT 社は、先進的製造システム導入の投資計画の策定及びその評価において、3 段階アプローチを採用した。第 1 段階は、各プラントによって作成された PWA F プラン(業務計画と財務計画)、換言すれば PWA F 「ビジョン」に基づいて作成された企業全体に係る個々の投資計画を、最初にマクロレベル(企業全体レベル)で評価及び承認する。第 2 段階は、資本的支出のより詳細な評価及び承認のために、各プラントの PWA F プランをバンドルレベルのプラン(業務計画と財務計画)に分割して作成し、評価及び承認することである (Miller and O' Learly, 1994a, p. 32)。

この第 1 段階及び第 2 段階におけるマクロレベルの計画の評価及び承認とバンドルレベルの計画の評価及び承認を行う会議は、コンセプトレビューと呼ばれた (Miller and O' Learly, 1997, p. 263)。第 3 段階は承認されたバンドルレベルの計画の実行と結果を定期的に監視することである。これはバンドルの監視 (Monitors) と呼ばれた (Miller and O' Learly, 1994a, p. 32)。

この第 1 段階及び第 2 段階では、各プラントがマクロレベルの PWA F プランとそれを分割したバンドルレベルの PWA F プランを作成するが、これらの前段階または準備段階では、同プランを作成するために製造工場の工場長(マネージャー)を構成員とする特定の集団を結成した。同プランの実質的な責任者であるグリーンソンは、CAT 社のアメリカ製造工場の工場長(マネージャー)が、先進的でフレキシブルな生産のテクノロジーの先進国である日本や欧州の製造工場の組立作業ラインについて視察することを支援した (ibid., p. 33)。

第 1 段階の最初のマクロレベルの評価では、本社が各プラントから提出されたプランと同プランに基づくコスト構造を分析する (ibid., p. 32)。各プラントは業務プラン(プランのレイアウト、機能毎の雇用、間接的支出、資産、棚卸資産の回転率等)とこれに対応する財務プラン(勘定別及び組織単位別のコストと支出、建物、機械装置、棚卸資産のコスト及び支出、製造原価)を提出する。いずれのプランも既存の製造環境及び組織環境(漸進的コスト削減と品質改善を前提)の中で将来の製品群及び製品量を製造する場合の「かくある」シナリオと PWA F の 4 段階(連結化、単純化、自動化、統合化)に従って投資を行い将来の製品群及び製品量を製造する場合の「かくあるべき」シナリオとの比較ができるプランとして提出される (Schena, 1992, pp. 203-204)。

これらの業務プラン及び財務プランの全体について総合的に判断し、本社は「かくあるべき」PWFのシナリオを選択した。PWFの選択は、CAT社の製造活動を世界水準のコスト競争力にすることを意味する(Miller and O' Learly, 1994a, p. 32)。しかしPWFプログラムは、コスト競争力だけでなく、製品の品質においても、CAT社を世界のリーダーに位置付けることが目論まれていた(Schena, 1992, p. 200)。

本社により承認された各プラントの業務プランと財務プランは、より細分化したバンドルレベルのプランに分割される。バンドルのプランにおいても「かくある」シナリオと「かくあるべき」シナリオが比較可能にされる。マクロレベル及びバンドルレベルの業務プラン及び財務プランを作成し、投資評価を行う場合に、管理会計士は不可欠であった(Schena, 1992, pp. 204-209, 216)

第2段階及び第3段階におけるバンドルの分割は以下の4つの原理に基づく。

第1に、製造工程、マテリアルハンドリング、工具管理システム、コンピュータの共用により相互に相乗作用をもたらす機械加工工程及び作業工程のひと固まりを包含したものを、バンドルとしなければならない。第2に、各バンドルは、資材、部品及び製品の流れの速度、顧客の注文による日程計画への対応、品質に係わる重要な問題について取り組む能力を持たなければならない。顧客志向の生産という観点から検討する能力を持たなければならない(Miller and O' Learly, 1994a, p. 32 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 486)。

第3に、特定のバンドルへの投入物(例えば、コアプロダクトモジュールを構成する部品)と同バンドルからの産出物(例えば、コアプロダクトモジュールの組立品)を識別可能にしなければならない。第4に、特定のバンドルで行われた作業のコスト及びベネフィットと同バンドルにおける投資利益率が計算できる財務モデルを構築しなければならない(Miller and O' Learly, 1994a, p. 32 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 486)。

最終的に、PWFのプログラムは、全部で82のバンドル⁽¹⁶⁾またはバンドルレベルのミニ工場から構成されるものになった。各バンドルでは、投資提案で利用した財務指標及び非財務指標の目標とその結果を比較してその進捗状況を評価する(バンドルの監視)。その結果は当該バンドルの責任者(マネージャー)とプラント及び工場の管理職(エグゼクティブ)に報告された。バンドルは、責任センターとなり、当該バンドルの責任者(マネージャー)の業績は、その財務指標及び非財務指標の目標と結果との比較で評価される(Schena, 1992, pp. 214-215; Miller and O' Learly, 1997, p. 268)。

この財務指標及び非財務指標には独自指標と共通指標があり、共通指標の目標はプラント全体及び企業全体で合計され、その実際の結果の合計と共に企業内部だけでなく資本市場にも報告される(Miller and O' Learly, 1997, p. 268)。この財務指標及び非財務指標の中で重要な指標には、支出した資本総額、人的資源(時間給の直接労働者及び間接労働者と俸給労働者)、投資利益率(=内部収益率)、物質的・物理的流れの速度、スループット時間(この場合は、1つの投資のバンドルを構成する資産群を通じて、1つのコアプロダクトモジュールを加工する日数と仮定)、仕掛中の棚卸資産、製造原価の削減等がある(Schena, 1992, pp. 214-215)。投資の効果は財務指標及び非財務指標によって可視化される。

ディケータープラントのバンドルの1つである「プログラム 245」の5年間の見込み(1986年10月時点)に基づいて、Miller and O' Learly が作成した資料では、資本投資額合計4,400万米ドル(うち資産購入費3,100万米ドル、開設費用1,300万米ドル)、製造原

価の削減目標は 23% (CCA による)、達成されるべき期待値は 31%、処理能力の改善に係わる組立時間の短縮は 16 日、仕掛品一式の縮小は 328 単位、製造空間の縮小は 1,791,000 平方フィート、完成品一式の移動距離の縮小 14,094 フィート、内部収益率 31% である (Miller and O' Learly, 1997, p. 267)。セル生産システムの導入により、コスト、組立時間、仕掛品、製造空間、移動距離が縮小し、一定の内部収益率を実現することが予定された。

また様々な内部文書及び外部文書に基づいて、ミラー及びオレアリィが作成した全ての投資のバンドルの予測値と実際値の資料 (1988 年 5 月の予測値と 1994 年 2 月の実際値の比較) では、資本投資額の当初予測値は 24 億米ドル (うち資産購入額 18 億米ドル、開設費用 6 億米ドル) に対し、実際値は 27 億米ドル (うち資産購入額 18 億米ドル、開設費用 9 億米ドル)、製品 1 単位当たりの製造原価の削減の予測値は非開示で、実際値は 15%、処理能力に係わる雇用の縮小の予測値は非開示で、実際値は 31%、仕掛品・棚卸資産の縮小の予測値は非開示で、実際値は 65%、スループット時間の縮小の予測値は非開示で、実際値は 21%、内部収益率の予測値は 30% に対し、実際値は 21% である (ibid., p. 269)。セル生産システムの導入により、コスト、雇用、仕掛品・棚卸資産、スループット時間が縮小し、一定の内部収益率を実現することが予定された。

第 4 項 ディケーター工場における本線の組立作業ライン

セル生産システムの導入を伴う工場の物質的・物理的空間の再編成が現実化するの、そのダイアグラム化を通じてディケータープラントの「本線の組立作業ライン (Assembly Highway)」が設置される時である (Miller and O' Learly, 1994b, p. 482)。後述するように、「本線の組立作業ライン」は、工場の中央に位置づけられ、主要製品の最終組立を行うラインを指す。この本線の組立作業ラインの設置は、ディケータープラントで計画した 6 つの投資のバンドルのうちの 1 つであった。本線の組立作業ラインを設置する案は、ディケータープラントの工場長 (マネージャー)、監督者 (スーパーバイザー) 及び労働者からなる少数の集団の審議から導出された (Miller and O' Learly, 1994a, pp. 34-35)。

1985 年中にディケータープラントのマクロレベルのプランの原案が作成され、その中心は本線の組立作業ラインであった。1985-1986 年に本線の組立作業ラインの概念が修正され、本線の組立作業ラインのバンドルが承認された。そして 1986-1991 年に本線の組立作業ラインがディケーター工場に実際に据え付けられた (ibid., pp. 33-34)。

本線の組立作業ラインの計画案も、連結化、単純化、自動化及びコンピュータ統合化という PWA の 4 段階を通過する必要がある。従来 3 つの建物で行われたコアプロダクトモジュールの製造活動 (部品製作、機械加工及び組立) は、1 つの建物の中で行われるように「連結化」された。この製造活動のために、セルの集合体が配置される。セルは、広い職務範囲の作業または複数の異なる工程作業を行う多工程作業セルであり、コアプロダクトモジュールの「部品製作セル」、「機械加工セル」及び「組立セル」という 3 種類のセル (詳細は後述) が配置された (ibid., pp. 33-34 ; Miller and O' Learly, 2002, p. 110)。

コアプロダクトモジュール以外の周辺の部品の製造は、外部のサプライヤーや CAT 社の他のプラントに外注化することによりプラントの業務が「単純化」された。「自動化」と「統合化」は、本線の組立作業ラインの組立作業の予定期日・時間、または「コンピュータ制

御の自動搬送装置」(Automated Guided Vehicles、以下 AGVs と略称)による主要製品の流れ、「支線の組立作業ライン(Assembly Spurs)」(詳細は後述)の作業の流れ、セル間での加工対象物の流れ、をコンピュータ制御することにより実現された。このコンピュータ制御は、DEC 社の VAX コンピュータのプラットフォーム上で稼働する、バテル研究所(Battell Institute)の一連のソフトウェアによる(ibid., p. 110)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)によれば、建物 B または本線の組立作業ラインは、次の 5 つの相互に関連した要素からなる(Miller and O' Learly, 1994a, pp. 34-35 ; Miller and O' Learly, 1997, p. 266)。ミラー及びオレアリィ(1994a)では、本線の組立作業ラインという用語が、本線の組立作業ラインを設置する建物 B の物質的・物理的空間全体を示す場合にも、その中心を占める本線の組立作業ライン自体を示す場合にも利用されている。

次の図 1 は、ミラー及びオレアリィ(1994a)に示された図である。これは、1990 年 3 月時点の図案に基づくもので、ディケータープラントの建物 B または本線の組立作業ラインを示したものである(Miller and O' Learly, 1994a, p. 34 ; Miller and O' Learly, 1994b, pp. 487-488)。

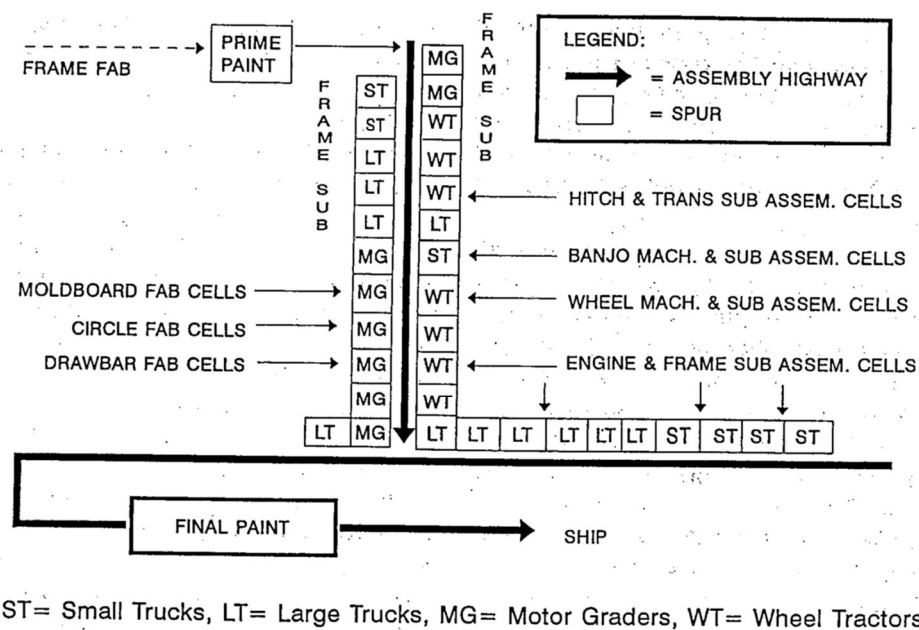


図 1 ディケータープラントの建物 B または本線の組立作業ライン
(出典)ミラー及びオレアリィ(1994a, p. 34)

第 1 の要素は、1 本の本線の組立作業ライン(図 1 における実線の矢印部分で、ASSEMBRY HIGHWAY と表記)である。本線の組立作業ラインは、建物 B の中央に位置づけられ、主要製品(モーターグレーダー、ホイールトラクター、スクレイパー、小型及び大型のオフハイウェイトラック)の最終組立を行うラインで、ラインの始点から終点までの全体の形が T の

文字を逆さにした形をしている。主要製品の車台、シャーシ、またはプロダクトフレーム（以下では車台に表記を統一）は、AGVsによりこの本線の組立作業ラインを移動する（Miller and O' Learly, 1994a, pp. 34-35）。

第2の要素は、複数の「支線の組立作業ライン」（図1における複数の同じ大きさの四角形の部分で、SPURと省略表記）である。「支線の組立作業ライン」は、本線の組立作業ラインの左右両側に隣接して配置され、コアプロダクトモジュールの最終組立を行う部分である。車台はAGVsによってこの支線の組立作業ラインに出入りする。フレキシビリゼーション（需要や製品のデザインの変更に対応できる能力）を確保するために、製品毎にこの支線の組立作業ラインは異なる（ibid., p. 35）。

第3の要素は、独立的なセルの集合体である（図1においてCELLSと表記された部分）。セルの集合体は、コアプロダクトモジュールの部品製作セル（Fabrication Cell）（図1では、FAB CELLSと省略表記）、機械加工セル（Machining Cell）（図1では、MACH CELLSと省略表記）及び組立セル（Sub-Assembly Cell）（図1では、SUB ASSEM CELLSと省略表記）の3種類からなる（ibid., p. 35）。セル生産はモジュール生産を行う。セル生産システムは、製品を構成するコアプロダクトモジュールの組立とコアプロダクトモジュールを構成する部品の制作及び機械加工を行う（Miller and O' Learly, 2002, p. 106）。ここで言うモジュールまたはプロダクトモジュールとは、製品を構成する独立型の組立品であるが、コアプロダクトモジュールは、CAT社の製品に市場の優位性をもたらすような独立型の組立品である（Miller and O' Learly, 1997, p. 260）。

セルでは、加工対象物がU字型に流れるように設備が配置され、同対象物について多工程の異なる作業が行われ、1個流しで完成品を生み出す完結生産を行う。従来の動く組立作業ラインを中心とする生産システムからセル生産を中心とする生産システムへ移行する場合、労働者の職務は変化する。製品を完成させる製造工程の一部を分業して狭い職務範囲の作業・機能を果たす労働者または単能工の労働者から、広い職務範囲に及ぶ多工程の作業を行う労働者または多能工の労働者へと変化する。同様の移行が行われた場合、労働者のアカウントビリティ（説明責任）の対象が変化する。作業領域（ワークステーション）の効率性（個々の機能の効率性及び個々の機械加工の効率性）から完成品の完全性、完成品の品質へと変化する（Miller and O' Learly, 2002, pp. 106-107）。

セルは、1個流し・同期式の流れに基づいて作業を行う。コンピュータで統合された生産セル、セル間を移動するAGVsは、資材、製品を構成するコアプロダクトモジュールまたはコアプロダクトモジュールを構成する部品の流れの速度を速める（ibid., p. 106）。セルは本線の組立作業ラインの一部ではないが、セルの完成品の一個当たりの製造時間は本線の組立作業ラインの組立予定時間と同期する（Miller and O' Learly, 1994a, pp. 29, 35）。

車台を基礎にした部品または完成品は次のような経過を辿る。車台は、車台の製作セルで製作され、AGVsにより、最初の塗装ブースを経由した後、コアプロダクトモジュールを車台に据え付けるために、本線の作業組立ラインまで運ばれる。車台は途中の支線の組立作業ラインに出入りしながら、コアプロダクトモジュールを据え付けて本線の組立作業ラインを移動し、最後の塗装ブースを経由し製品となり出荷される（ibid., pp. 34-35; Miller and O' Learly, 1994b, p. 488）。

一方コアプロダクトモジュールは次のように移動する。本線の組立作業ラインの左右両

側に配置され、支線の組立作業ラインに隣接して配置された、部品製作セル、機械加工セル及びコアプロダクトモジュール組立セルの中で、加工・組立されたコアプロダクトモジュールが、車台に据え付けるために、コアプロダクトモジュールの最終組立を行う支線の組立作業ラインに、ジャスト・イン・タイムで到着する (Miller and O' Learly, 1994a, pp. 34-35 ; Miller and O' Learly, 1994b, p. 488)。

第4の要素は、ロジスティックのテクノロジーである (図1において未表記の部分)。これは、資材をセルに引き渡すこととコアプロダクトモジュールを支線の組立作業ラインに引き渡すこと等を同期化する (Miller and O' Learly, 1994a, p. 35)。

第5の要素は、コンピュータシステムである (図1において未表記の部分)。これは、AGVsによる主要製品の動き、支線の組立作業ラインの作業等の全体的方向を、相互に結びつける (ibid., p. 35)。完全にコンピュータを通じて統合化されたAGVsの移動、または本線の組立作業ラインに沿った車台の流れは、資材の流れやコアプロダクトモジュールの組立セル等のセルの生産活動を制約する (Miller and O' Learly, 1994b, pp. 487-488)。

システムの観点から異なるレベルの製造活動の全体をダイアグラム化する方法が、IDEF (ICAM DEFinition)⁽¹⁷⁾であり、その中のIDEF0 (アクティビティ・モデリング手法)は業務活動を情報及びモノの流れとそれを処理する過程 (アクティビティ) という観点から捉え、階層的構造 (上位の一つのアクティビティが下位のアクティビティに分割される構造) とボックス及び矢印線を用いて図表化する手法である。

このIDEF0によるダイアグラムは、製造のプラントが1つの完全なシステムであること、このプラントが複数の建物の中で行われる活動及び機能に分割できること、この建物が複数のバンドルに分割できること、このバンドルが複数のセル⁽¹⁸⁾の中で行われる作業に分割できることを、ダイアグラム化する。製造のプラントを相互に関連するセルからなるシステムとしてダイアグラム化することは、資材や製品の速い速度の流れ、同期的な流れ、コンピュータ統合生産というプラントの理想を実現可能にする (ibid., p. 483)。

第5項 ディケーター工場におけるセル生産システム

各セルは工場内で取引を行う工場内の工場または小企業となり、工場内部のサプライヤー (部品供給業者) となる。そのセルの中の労働者は、その小企業の共同所有となり、品質の高い完成品を時間通りに作る広い業務範囲の多工程を担当する労働者となる (Miller and O' Learly, 1994a, p. 36)。

ミラー及びオレアリィ (1994a) によれば、セルの所有者 (所有権) には3つの内容が含まれている。第1に、セル生産は「顧客の連鎖」または「顧客志向の生産システム」を前提にする。ここで言う「顧客の連鎖」とは、製品の最終購入者の顧客の意見を製造工程に反映させ、その論理を製造工程中心に組み込むことを意味する。また「顧客志向の生産システム」とは、顧客側または完成品受取側が生産を主導していく無在庫のジャストイン・タイム生産システムである。第2に、様々なプログラム及びテクノロジーからなるアサンブラージュまたは労働協約から会計システム及びコンピューターソフトウェア等の専門技術・知識までに及ぶ総体がセルという新しい製造空間を統治する。第3に、市場の需要の変動に対応して、新しい製造空間を安定させる方法 (職務保障等) が求められる

(ibid., p. 38)。以下この3つの内容について補足説明する。

第1の内容に関わる顧客の連鎖または顧客志向の生産システムでは、セルと本線の組立作業ラインの間、コアプロダクトモジュールの機械加工セル及び組立セルと支線の組立作業ラインとの間、に仕掛品の棚卸資産を持たない(ibid., p. 36)。なぜなら、1個流しまたは同期化を前提にした製造システムだからである。本線の組立作業ラインの組立予定時間とセルの生産活動を同期させ、同一の加工対象物の需要と供給で結びつく一方のセルの作業と他方のセルの作業を同期させ、セルの作業と支線の組立作業ラインの作業を同期させている。

顧客が製品を購入・注文してから製品の最終組立に着手する。原理的には、顧客の注文は、車台が本線の組立作業ラインに入る時期を決め、最終組立を可能し、コアプロダクトモジュールの部品製作セルでの部品製作、機械加工セルでの機械加工、組立セルでの組立を可能にする(Miller and O' Learly, 2002, p. 109)。

主要製品を構成するコアプロダクトモジュール、またはコアプロダクトモジュールを構成する部品の欠陥品をゼロにして、主要製品の最終組立を行うための必要時間は最低限のところまで短縮され、製造工程の流れの速度、主要製品の流れの速度が速められる(Miller and O' Learly, 1994b, pp. 487-488)。

また、顧客の連鎖または顧客志向の生産システムでは、工場内の一方と他方のセルは販売者(生産者)と購入者(消費者・顧客)になり、後者は前者の顧客となる。顧客の連鎖の最終地点は外部の顧客であるが、セル生産システムでは、工場の内部に顧客(特定のセル)を設定するため、顧客の連鎖の中に内部の顧客を設定する(Miller and O' Learly, 1993, p. 198)。セル生産の労働者は、顧客の連鎖に従い組織の論理(組織階層の上司・工場の監督者の命令・要求)ではなく、市場の論理(顧客・購入者・消費者の要求)を受け入れる(Miller and O' Learly, 1993, p. 198)。権限は工場の監督者という組織階層の地位からではなく顧客から直接に作業工程に行使される(Miller and O' Learly, 1994b, pp. 473, 489)。

セルは、工場内部の「サプライヤーまたは部品供給業者」でもあるため、外部のサプライヤーと同様にサプライヤーの認証制度に従い、その条件を満たす必要がある。セル生産システムでは、工場内の一方のセルと他方のセルは、サプライヤーまたは部品提供業者(販売者)と組立業者(購入者)になり、前者は後者または企業が定める認証条件を満たす必要がある。このセルを一定の条件の下で認証するというアイデアが、CAT社の品質改善活動の中で提案された(Miller and O' Learly, 1994a, p. 37)。セルまたはミニビジネスの所有者としての労働者(サプライヤー・販売者)は、外部のサプライヤーまたは部品供給業者に要求されるような認証条件(組立業者・購入者の要求という市場の論理)に従い、それを満たすことが必要になる。

CAT社は、外部のサプライヤーの部品、資材及びサービスの品質及び信頼性に対して認証を与える従来の制度を拡充して、外部のサプライヤーに適用される場合の厳格な基準をセルの加工対象物にも適用することにした。認証の最も重要な要素は、顧客とみなされる次のセルが供給される加工対象物の品質の高さに同意するかどうかである。認証のプログラムは特定のセルがその製造工程を統制しているかどうか、その工程を絶えず改善しているかどうか、について判断する(ibid., p. 37)。

この認証制度に伴い、セル及び支線の組立作業ラインの労働者は、外部の教育訓練制度、

定期的な品質改善活動等により、製品及び製造工程を科学的に分析する教育訓練を受けた。こうした教育訓練は、専門技術者や監督者等が関わることとなり、生産性を高めるだけでなく、製品の品質も高め、コストも削減するものと理解されるようになった(ibid., p. 37)。

第2の内容に関わるセルという新しい製造空間では、単能工ではない多能工の労働者が国際的競争力のある完成品または製品を製造させる要求に基づいて、自分の成果の完成度と技術を高めることが求められる。またセル及び支線の組立作業ライン内部の労働者は、多能工に移行するために、CAT社とUAWとの労働協約において職務区分の削減に関する合意が必要になる。1986年の労働協約では418の職務区分が150に削減されることが合意された(ibid., p. 39)。

セル及び支線の組立作業ライン内部の労働者の多能工化を促進するため、新しい会計システムが導入された。ディケーター工場では、3交代の合計時間を1会計期間としてセル及び支線の組立作業ラインの計算書を作成し、それを工場の監督者(スーパーバイザー)に提供するだけでなく、セルを担当する労働者にも提供する。コンピュータ端末に表示される同計算書は個々のセル及び支線の組立作業ラインの直接費及び間接費と製造されたコアプロダクトモジュールの完成品を対照させる。セル及び支線の組立作業ラインの労働者は、コアプロダクトモジュールの完全性・品質、製造時間の適時性に基づき、また競争相手のコストとの比較で設定されるコスト削減目標に基づき労働するように奨励される(ibid., p. 39)。労働者は、自分自身及び他者により、生産の品質、時間及びコストを問われる。

第3の内容に関わる新しい製造空間を安定させる方法には、多能工の労働者の職務の保証する方法がある。高度な技術を持ち、セルを担当するコア労働者に限り、市場の状況に関係なく職務が保証されることになった。CAT社とUAWとの1986年の労働協約では先任権の行使方法を大きく変更するため相互互換可能な職務とそれ以外の職務に再分割された。解雇の場合、高度な技術を持たず相互互換可能な職務を担当する従業員の中から解雇が行われる。1988年の労働協約ではコア労働者が市場の状況に関係なく、一定期間最低限の職務を保証されることになった(ibid., 40)。

第6項 新しい経済的市民(市民権)

ミラー及びオレアリィ(1994a)では、少なくとも2つの場面で経済的市民(市民権)という用語が利用されている。その第1は、アメリカ製造業の競争力の「問題化」の場面または先行研究(新しい経済的市民(市民権)と表現された労働者のエンパワメントとフレキシブルスペシャリゼーションの先進的製造システムとの関係を検討した研究)の検討の場面で、経済的市民(市民権)という用語が利用されている。その第2は、ディケーター工場の「問題化」または問題解決策の提示・実行の場面で、経済的市民(市民権)という用語が利用されている。

アメリカ製造業の競争力の「問題化」の場面または先行研究の検討の場面で、利用される新しい経済的市民(市民権)の定義は、マサチューセッツ工科大学の産業生産性委員会が発表したレポートの『Made in America』(ダートウズス他、依田直也訳、1990)に示された定義であり、そこには労働者のエンパワメント(現場に権限を与えることによって、労働者から引き出される労働者の強い自律性・責任感、高い競争意識等)が示されている。また同レ

ポートでは、その労働者は、セル、チームまたは品質管理グループの中で集団的に企業家として関与することにより、個人主義と協同主義を併せ持つ企業家であることが、求められた(Miller and O' Learly, 2002, p. 98)。

ディケーター工場の「問題化」または問題解決策の提示・実行の場面で、利用される新しい経済的市民(市民権)は、そのような労働者の特徴を説明している。それは、顧客のために仕事を行う労働者であり、顧客志向の生産という観念を組み込んでいる生産システムの中の労働者とみなされた(Miller and O' Learly, 1994b, p. 477)。労働者は顧客の要求に対して、製品または完成品の品質、完全性に対してアカウンタビリティ(説明責任)を持ち、その品質、完全性に問題がある場合にはラインを止める権利があるとみなされた(Miller and O' Learly, 1993, pp. 198-199)。

セル生産では、個人主義と協同主義が同時に求められる。労働者は広い職務範囲の多工程の作業を担う多能工として作業し、幅広い仕事と責任が与えられ、幅広い訓練が行われ、企業家精神を発揮できる個人として働く。一方労働者は、チームや品質管理グループとして集団で同一の仕事を担当し(Miller and O' Learly, 2002, p. 98)、集団で協調し品質改善を行うことも求められ(Miller and O' Learly, 1994b, p. 490)、完成物、その作業及び品質改善に対して集団で協調して責任を負うことが求められる。セルを担当する労働者は、1企業家であるが、同一のセルを複数の労働者で担当するため、彼らはセルの共同所有者であることが求められる。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、ディケーター工場の近代的製造システム、その中心の本線の組立作業ライン(セル生産システムを伴う)、またはより広範囲のアンサンブルまたはアラインメントが、新しい経済的市民(市民権)を現実化する、等と主張している(Miller and O' Learly, 1994a, pp. 16-17, 20, 40-41)。例えば、次のような主張がある。本線の組立作業ラインが新しい経済的市民(市民権)を可能にした。アンサンブルが新しい経済的市民(市民権)を可能にした。アラインメントが新しい経済的市民(市民権)に形を与えた。

ミラー及びオレアリィ(2002)は、より進んだ主張をしているが、それは意図通りの結果を予定した主張である。工場が変化すれば、工場で働く人間のタイプ、主体性、経済的生活の統治の方法に変化が生じるため、工場の新しい製造システム、または本線の組立作業ラインの中に、製品の品質重視(顧客志向の生産)、競争力向上、新しい経済的市民(市民権)等の観念を埋め込むことが行われる。同観念を埋め込んだ新しい製造システムを作るには、同システムを作成するためのダイヤグラムまたはPWAの4ステップ(連結化・単純化・自動化・統合化)の中に同観念を埋め込む必要がある。結果として、作り出された製造システムの中で、新しい経済的市民(市民権)が作り出される。こうして現実が理想(新しい経済的市民(市民権))と一致する(Miller and O' Learly, 1994b, pp. 469-470, 473, 477, 480, 483, 484-485, 489)。

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1994b)は、このように新しい経済的市民(市民権)等の観念が、工場の装置やメカニズム(新しい経済的システムまたはその中心の本線の組立作業ライン)の中に埋め込まれることを通じて、新しい経済的市民(市民権)が実行可能・実現可能(Operable)になると主張する(Miller and O' Learly, 1994a, pp. 19, 38, 41-42; Miller and O' Learly, 1994b, p. 490)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、新しい経済的市民(市民権)に類似する用語としてセ

ルの所有者(所有権)という用語も利用している。上記のように、このセルの所有者(所有権)という用語には3つの内容が含まれている。第1に、セル生産は顧客の連鎖または顧客志向の生産システムを前提にする。第2に、様々なプログラム及びテクノロジーからなるアサンプラージュまたは労働協約から会計システム及びコンピューターソフトウェア等の専門技術・知識までに及ぶ総体がセルという新しい製造空間を統治する。第3に、市場の需要の変動に対応して、新しい製造空間を安定させる方法が求められる(Miller and O' Learly, 1994a, p. 38)。

第1の内容に関わる顧客の連鎖または顧客志向の生産システムにおけるセルの所有者(所有権)またはセルの労働者は、顧客の連鎖または市場の論理を受け入れ、外部のサプライヤーまたは部品供給業者に要求される認証条件に従い、欠陥品をゼロにして、製造工程の流れの速度を速め、製品及び製造工程を科学的に考えるための教育訓練を施される。

第2の内容に関わるセルという新しい製造空間では、単能工ではない多能工のセル労働者が国際的競争力のある完成品または製品を製造させる要求に基づいて、自分の成果の完成度と技術を高めることが求められる。コアプロダクトモジュールの完全性・品質、製造時間の適時性に基づき、また競争相手のコストとの比較で設定されるコスト削減目標に基づき労働するように奨励される。

第3の内容に関わる新しい製造空間を安定させる方法が、多能工の労働者に対して提供される。労働協約により、高度な技術を持ち、セルを担当するコア労働者に限り、市場の状況に関係なく職務が保証されることになる。

第5節 小括

第5部の研究目的は、学際的・批判的会計研究に属するフーコー派の会計研究者によるフィールド研究の内容、同研究を巡る論争の内容及び同論争を再考する論争的研究の内容を検討することにある。それは、フーコー派のフィールド研究の到達点と問題点がどのようなものであるのか、この論争または論争的議論がいかなる争点を巡って行われているのか、等を理論的に整理することである。

第5部が取り上げたフーコー派の会計研究者によるフィールド研究は、ミラー及びオレアリィ(1994a)である。この研究は、キャタピラー社ディケーター工場の近代化計画(=先進的製造システムの導入計画)である「将来実現すべきプラント(Plant with a Future: 略称PWAF)」(1984年~1994年)プログラムとそれに基づいて進められた同工場の製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)の構築を主要な研究対象とする研究である。

ミラー及びオレアリィは、同一の研究対象に基づく複数の研究(Miller and O' Learly, 1993, 1994a, 1994b, 1997, 2002)を発表してきており、同研究の理論的枠組を開発する研究(Miller and Rose, 1990, 1995a; Rose and Miller, 1992)も行ってきた。同一の研究対象に基づく複数の研究の中のミラー及びオレアリィ(1994a)は、論争を構成する研究(Arnold, 1998; Froud et al., 1998; Miller and O' Learly, 1998)を生み出し、同論争を再考する論争的議論を生み出してきている(Armstrong, 2004, 2006)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、3つの研究対象を設定した。第1の研究対象は、CAT社ディケーター工場を先進的製造工場に移行するための製造空間の再構築(ヒトとモノを

再配置する製造システムの再構築)とこの再構築のために導入された様々な専門技術・知識である。第2の研究対象は、ディケーター工場の製造空間の再構築を実現可能にする先進的製造システム導入のプログラム(PWAFプログラム)とアメリカ製造業の競争力復活の希望及び理想である。第3の研究対象は、ディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きである。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、この3つの研究対象が結び付く研究結果を説明した。つまり、アメリカにおける製造業の競争力(及びCAT社の国際的競争力)が問題にされ、その競争力を復活させる希望及び理想及びCAT社のPWAFプログラム(CCAプログラム及びMAMMプログラムを含む)が提示され、そのための専門技術・知識が導入されて、先進的製造工場または先進的な製造システムが造られ、新しい経済的市民(市民権)が構築された。彼らは、特定のプログラム及びテクノロジーまたは特定のアサンプラージュ(様々な諸要素の一時的で偶然的に安定した結合体)が、1企業または1工場の経済的行為・経済的活動と1個人の行動を導く、またはそれらの行動の不確定な領域を構造化する、と考えた。

CCAプログラムは、CAT社全体の製品のコスト(製造原価)削減目標と個々の製品毎のコスト削減目標を示し、生産性の判断指標がコスト増大の原因であることを明らかにした。このCCA等に基づく「経営側の分析結果」は、損失計上の原因を企業の外部に求める考えから企業内部のコスト問題に求める考えに変更する根拠となり、前倒しで達成したコスト削減目標をさらに追加設定する根拠となり、コスト問題の解決を生産能力の縮小等の戦略に求める考えから先進的製造工場への移行を通じた工場の再編成に求める考えに変更する根拠となっていく。

MAMMプログラムは、顧客の需要と製品製造の分離を矯正し、ジャスト・イン・タイムで欠陥のない製品を製造して、過剰な在庫や待機時間を取り除き、製造時間を短縮する問題解決策(材料費及び間接費の削減、在庫費用の削減によるコスト削減策でもある)を生み出した。同プログラムは製造の速度を速めることを関心事とした。このプログラムの中心には、顧客志向の生産、顧客の需要に基づく製造工程の再構成、製品及び資材の流れの速度の最大化(全体の製造工程時間の短縮)という理想が置かれたが、コスト削減の関心事は継続している。MAMMプログラムは、顧客の注文に応える欠陥のない製品、製品の高い品質及び速い製造の速度をもたらすもので、工場従業員は、顧客に対して、製品の完全性と製造時間に対してアカウントビリティ(説明責任)を求められるようになる。

CCAプログラムとMAMMプログラムは、最終的にPWAFプログラムに修正された形で組み込まれることになる。CAT社の製造プラントにおける先進的製造システムの導入プログラムであるPWAFプログラムの本来の関心事は、工場の物質的・物理的空間の再編成、より具体的にはセル生産の導入を含む新しい近代的製造システムの構築にある。PWAFプログラムには、コンピュータ統合生産のシステムが組み込まれ、同システムはコスト競争力と顧客志向の生産というアイデアを組み込んでいた。PWAFプログラムには、セル生産、製品や資材の速い流れ、完全な製品または完成品の生産を可能にする内容が含まれていた。

セル生産システムの導入を伴う工場の物質的・物理的空間の再編成が現実化するのには、そのダイアグラム化を通じてディケータープラントの本線の組立作業ラインが設置される時である。この本線の組立作業ラインは、5つの相互に関連した要素からなる。①主要製品の最終組立を行う1本の本線の組立作業ライン、②本線の組立作業ラインの左右両側に

隣接し、コアプロダクトモジュールの最終組立を行う複数の支線の組立作業ライン、③支線の組立作業ラインに隣接して配置された、独立的なセルの集合体(コアプロダクトモジュールの部品製作セル・機械加工セル・組立セル)、④ロジスティックのテクノロジー、⑤AGVsによる主要製品の動き、支線の組立作業ラインの作業等の全体的方向を、相互に結びつけるコンピュータシステム、である。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、ディケーター工場の「問題化」または問題解決策の提示・実行の場面で求められる経済的市民(市民権)または労働者を、顧客のために仕事をを行う労働者、または顧客志向の生産という観念を組み込んでいる生産システムの中の労働者と考えている。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、ディケーター工場の近代的製造システム、同システムを中心となる本線の組立作業ライン(セル生産システムを伴う)、またはより広範囲のアンサンブルまたはアラインメントが、新しい経済的市民(市民権)を現実化する、等と主張している。また彼らはより進んだ主張をする。工場が変化すれば、工場で働く人間のタイプ、主体性、経済的生活の統治の方法に変化が生じるため、工場の新しい製造システム、または本線の組立作業ラインの中に、製品の品質重視(顧客志向の生産)、競争力向上、新しい経済的市民(市民権)等の観念を埋め込むことが行われる。同観念を埋め込んだ新しい製造システムを作るには、同システムを作成するためのダイアグラムまたは PWA の 4 段階(連結化・単純化・自動化・統合化)の中に同観念を埋め込む必要がある。結果として、作り出された製造システムの中で、新しい経済的市民(市民権)が作り出され、労働者が主体化される。

[注]

(1) マッキンレイ他(Mckinlay et al., 2010, p. 1012)は、「統治性研究のロンドン大学学派」として、ミラー、オレアリィ及びローズを挙げている。社会学・会計学の研究業績を有するミラーは現在ロンドン・スクールオブ・エコノミクスの会計学部教授である。会計学の研究業績を有するオレアリィは、複数の大学で会計学の教員・研究者として勤務し 2014 年 5 月に他界している。生存中最も長期間勤務した大学はアイルランド国立大学であり、生存中の最後の職位はマンチェスター大学特命教授・ミシガン大学非常勤教授である。心理学・社会学・生物学・生命科学の膨大な研究業績を有するローズは、現在ロンドン大学キングスカレッジ医学・健康社会学部教授であり、同学部長である。オレアリィのみがロンドン大学に所属していない。ミラーとローズは、心理学及び社会学等において長期の共同研究者であり、ミラーとオレアリィは、会計研究及び経営研究において長期の共同研究者である。双方の共同研究には、フーコーの統治性研究を基礎にしている研究が多く、ミラーまたはローズの単独の研究にもフーコーの統治性研究を基礎にしている研究が多い。ミラーとローズは、フーコーの統治性研究を発展させてきた代表的研究者である。

(2) プログラム及びテクノロジーは、ミラー及びその他の共同研究者が、フーコーの統治性の研究を発展させるために導入した概念である。人間の生(生命・生活)を統治の対象とする権力や当該権力を含む統治性の研究は、フーコーが 1970 年前後から始めた権力の系譜学的分析と呼ばれる歴史研究の中で行われてきたものである(近藤, 2011, pp. 171-186)。フーコーの統治性の研究のより詳しい内容は、第 3 部を参照。

(3)脚注表記は、次のようになっている。(注7及び注30)製造エンジニアエグゼクティブに対するインタビュー：1990年6月、(注21、注23及び注57)ディケータープラントの工場会計の人員に対するインタビュー：1991年6月、(注36)シニア製造エグゼクティブに対するインタビュー：1990年6月、(注37)ディケータープラントのシニアマネージャーに対するインタビュー：1990年11月、(注38)法人レベルの製造エグゼクティブに対するインタビュー：1990年7月、(注42)エンジニアリングマネージャーに対するインタビュー：1991年7月、(注44)製造エンジニアリングマネージャー：1990年6月、(注45及び注46)ディケータープラントの工場管理者(スーパーインテンデント)に対するインタビュー：1991年9月、(注45及び注59)ディケータープラントの部門責任者(デパートメントヘッド)に対するインタビュー：1991年12月、(注47及び注58)ディケータープラントの組立部門の監督者(スーパーバイザー)に対するインタビュー：1991年6月、(注56)ディケータープラントの労働者の集団及び組合役職者に対するインタビュー：1991年9月。ほとんどのインタビューは経営側に対するものであるが、(注56)のみが労働側に対するインタビューである。しかし、それは1986年の労働協約により労働者の職務範囲が拡大されたことを聞き取りしたものにはすぎない。

(4)脚注表記は、次のようになっている。(注21、注25、注27及び注35)ゲリンドン「世界中に広がる先進的製造工場移行の戦略の管理(マネージング)」：1987年10月5日、(注24及び注31)PWA「ビジョン」ステートメント：1985年2月、(注50)他と異なる製造に関する内部メモ：1987年3月17日、(注54)内部メモ：1986年4月16日、(注57)施設のコスト及び傾向のシステム：1991年。

(5)CAT社の日本語版の『年次報告書 2013』には、近年の役職名が記載されている。役職名はすべてカタカナ表記になっており、役員(オフィサー)の階層が経営幹部エグゼクティブオフィサーとバイスプレジデントとその他に分かれている。同階層のトップは経営幹部エグゼクティブオフィサーであり、これにはプレジデント=会長兼CEO、グループプレジデント、エグゼクティブプレジデント、シニアプレジデント、が含まれる。経営幹部エグゼクティブオフィサーの下の階層がバイスプレジデントであり、その下の階層がその他の部分である。なお、取締役会はほとんど外部取締役が名を連ねている。

(6)複数の脚注表記は、次のようになっている。(注8)法人本部事務室の資本予算の専門家に対するインタビュー：1993年12月1日、(注14及び注23)製造担当の副取締役(アシスタントディレクター)に対するインタビュー：1990年6月25日、(注15及び注48)バイスプレジデントに対するインタビュー：1993年11月23日、(注19、注26、注40、注42及び注47)製造担当の取締役(ディレクター)に対するインタビュー：1990年6月19日、(注24)グループプレジデントに対するインタビュー：1990年7月6日、(注32)工場管理者(スーパーインテンデント)に対するインタビュー：1991年9月24日、(注37)法人本部会計取締役(エグゼクティブ)に対するインタビュー：1993年12月1日。

(7)脚注表記は、次のようになっている。(注9及び注22)法人本部のメモ「プラントに関する資本支出プログラムのバンドル化」：1986年11月25日、(注11及び注12)製造担当の取締役(ディレクター)のメモ「バンドルの定義」：1986年10月10日、(注13)「PWAプログラムマニュアル」：1985年2月15日、(注16及び注39)「投資分析マニュアル セクション3071」：1986年11月14日、(注29)「オーロラプラント及びディケータープラント、

組立バンドルモデル」：1986年8月13日及び10月8日、(注30及び注35)「プランニング(ディケータープラント)から製造(法人本部)までのメモ」：1986年4月16日、(表1)「プログラム242-オーロラプラント組立」に関するコンセプトレビュー資料：1986年8月、(表1)「プログラム245-ディケータープラント組立」に関するコンセプトレビュー資料：1986年10月、(注38)法人のコントローラー及びプラントのコントローラーの会議のメモ：1989年6月19日、(注41)「注解」：1984年1月23日、(注43)法人のコントローラーのメモ「バンドルの監視」：1989年3月31日、(表2)「1993年12月 バンドルの監視-重要な指標の傾向」、(注45)グループプレジデントのメモ「PWFの地位」：1990年8月。

(8)ミラー及びオレアリィ(1994a)の説明では、経営側の主張や実践がどこまでCCAプログラムに基づいているのか明らかではない。本文中で後述する1983年の「長期コストの削減の必要性」の研究のみをCCAプログラムと表現しているのか、それ以外にもCCAプログラムと呼ぶものがあって、これが1983年以前とその後における経営側のコスト関連の主張や実践に影響を与えているのか、は明らかではない。もし「長期コストの削減の必要性」の研究以外にCCAプログラムに相当するものが存在しないとすれば、1983年以前とその後における経営側のコスト関連の主張や実践に対して何が影響を与えているのかが不明のままである。このような状況から、第5部では、CCAと「長期コストの削減の必要性」の研究を同一視し、これらの分析及び研究とその後における経営側のコスト関連の主張や実践に影響を与える分析等を「経営側の分析結果」と表現している。

(9)ミラー及びオレアリィ(1994a)によれば、1982年から1985年の間に6つの工場が閉鎖され、時間給労働者の44%、俸給を受ける従業員の26%が雇用削減となった。ミラー及びオレアリィ(2002)の(注28)によると、1983-1984年に多くのプラントが一時的閉鎖のあと閉鎖及び結合されている。プラント閉鎖のリストは1983年の株主向け年次報告書、プラント結合のリストは1984年の株主向け年次報告書に示されている(Miller and O' Learly, 2002, p. 114; Miller and O' Learly, 1994a, p. 20)。

(10)コストを測定するために、インフレ及び通貨変動の影響や製品の量及び製品群の影響から独立した「恒常的コスト」を算定できるコスト測定のメカニズムが開発された。コスト削減の進捗状況を監視するために、「コスト削減の進捗報告」が開発された。コスト削減を反映させた特定期間の支出計画、雇用計画を計画するために、全ての操業部門において四半期単位で予算と実績を比較し、差異分析を行い、継続的に予算を見直すローリング予算が導入された(Miller and O' Learly, 1994a, p. 25)。

(11)競争相手とのコストの差異には、通常のコスト削減努力によって解消できる差異と革命的なコスト削減努力によってのみ解消できる差異があり、後者の場合には革命的な変化が必要になる。CCAプログラムはその判断を行うための根拠を提供する(Jones, 1988, p. 33)。

(12)本部分はPWFプログラムと同プログラムのダイヤグラム化が焦点であるが、ミラー及びオレアリィ(1994a)では、PWFプログラムの作成過程の詳細、同プログラムの関連資料の詳細、同プログラムのダイヤグラム化の詳細、特にダイヤグラム化の基礎となるシステムの観点やシステムの思考等の詳細が説明されていない。ただし、ミラー及びオレアリィ(1994a)が投資のバンドルを説明した部分には、PWFプログラムの作成過程の一部が説明されている。

(13)1984年後半に、PWFプログラムの実質的牽引者である製造・計画担当バイスプレジデ

ントのゲリンドンの下に多分野総合(マルチディシプリン)チームが形成された。このチームは、CAT 社をコストと製品の品質において世界のリーダーに位置付ける戦略を構想し、その提案を PWAF という資料にまとめて発表した(Schena, 1992, p. 200)。

なお、ミラー及びオレアリィ(1997)では、1984年にPWAFプログラムの取組みが始まり、1994年2月で同プログラムが完了し、合計9年間に及ぶプログラムであった(Miller and O' Leary, 1997, p. 270)、と説明されている。

(14)ミラー及びオレアリィ(1994a)、または当該研究と実質的に同じ内容のミラー及びオレアリィ(1994b)及びミラー及びオレアリィ(2002)は、PWAFの資料の正式な資料名、同資料とPWAF「ビジョン」と呼ばれる資料との関係または異同点が明確にされていない。ミラー及びオレアリィ(1994a)では主にPWAFの資料という表現を利用して同資料を説明しているが、PWAF「ビジョン」という資料についても触れられている。ミラー及びオレアリィ(1994b)では主にPWAF「ビジョン」という資料を説明している。ミラー及びオレアリィ(1994a, 1994b, 2002)におけるPWAFの資料の説明とPWAF「ビジョン」の説明はほぼ同一の内容である。このため第5部では、双方が同一の資料であるとみなしている。なおミラー及びオレアリィ(2002)は、この2つの資料の説明をほとんどしていないが、セル生産の提案に係わる資料として「PWAFプログラムマニュアル」と呼ばれる資料を引用している。同資料と上記の2つの資料との関係または異同点は不明のままである。

(15)ミラー及びオレアリィ(1994a)においても、当該研究と実質的に同じ内容のミラー及びオレアリィ(1994b)及びミラー及びオレアリィ(2002)においても、「将来の工場(Factory of the Future)」及び「2000年の工場(Factory 2000)」の詳細は説明されていない。

(16)1994年2月に終了するPWAFプログラムのバンドル数について、1997年発表のミラー及びオレアリィ(1997, p. 269)によれば、バンドルの合計数が80であるが、2002年発表のミラー及びオレアリィ(2002, p. 107)によれば、バンドルの合計数が82である。ここでは後者の数値を示した。なお1994年発表のミラー及びオレアリィ(1994a, p. 33)は、バンドルの合計数が90であり、最終的に77に圧縮される、と述べている。

(17)IDEFは、1970年代初期にアメリカ空軍が調達する航空機等の効率的な機材製造にコンピュータを利用するプロジェクトであるICAM(Integrated Computer Aided Manufacturing)プロジェクトにおいて開発された事業の仕組みのモデリング手法の総称である。

(18)セルはコンピュータで統合される。コンピュータプログラミングを容易にするためにセル内の活動は明示的で単純で論理的な順序に従う。セル間の資材及び製品の移動経路も儉約性、単純性、明瞭性の原理に沿って配置される(Miller and O' Leary, 1994a, pp. 28-29)。

第11章 フーコー派のフィールド研究を巡る論争

第1節 製造空間の再構築と経済的市民(市民権)の構築を巡る論争

第1項 労働者・労働組合員の見方—アーノルド(Arnold, 1998)

アーノルド(1998)は、史的唯物論または唯物史観(以下前者に統一)及び同観点で利用される階級、イデオロギー、社会構造等の概念を擁護する立場から、また労働者・労働組合員の経験が理論を問題にできるという立場から、CAT社ディケーター工場の製造空間の再構築と経済的市民(市民権)または主体の構築(主体化)との結び付きを論じたミラー及びオレアリィ(1994a)を検討している。

アーノルド(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の問題は、会計研究において、会計数値が欠如していることにあるのではなく、生産の領域に関わる研究において、史的唯物論及び同観点で利用される階級等の概念が、欠如していることにあると考えている(Arnold, 1998, p. 666)。

またアーノルド(1998)は、1990年代のCAT社の労使対立の小史を20世紀の労働運動史や産業社会学等に基づいて説明している。そしてミラー及びオレアリィ(1994a)が経済的市民(市民権)という概念または類似する概念を採用する理由を、ミラー及び彼の共同研究者による諸研究、同諸研究と対立する理論的立場の諸研究に基づいて説明している。最後にCAT社ディケーター工場の労働組合員のインタビューに基づいて、ミラー及びオレアリィ(1994a)のいう経済的市民(市民権)なるものは存在しない、と結論付けている。

第1目 CAT社の労使対立の小史と20世紀の労働史

ミラー及びオレアリィ(1994a)の中に現れる労使関係は、1980年代中期の労使関係である(ibid., p. 667)。すでに論じたように、1982-1983年の205日に及ぶCAT社のストライキは労働組合による譲歩で終わったが、その後CAT社のCEOのモーガンとシェーファーは、労働組合に対し協調路線を採用した。1985年に新CEOとなったシェーファーの在任期間中(1985-1990年)は、労使交渉を巡るストライキは一度も起こらなかった。またこの期間に、支部の労働組合は労働等級の数の縮小、職務分類の数の縮小に合意し、先任権規定を簡素化することに合意した。この動きは、経営側のフレキシビリティを高めることに貢献・対応するものである。さらに1986年に始まったESP(従業員満足化プラン)プログラムはUAWに支援され、多くの有志の労働者の参加を得て、製造過程の多くの重要な部分の改善提案を行った。そしてCAT社が、先進的製造工場に移行するためのPWAプログラムに取り組んだのは、1984年からである。CAT社はPWAの近代化のプログラムを実行する場合にUAWに協力を求めた。

ミラー及びオレアリィ(1994a)の中に現れている労働組合に対する経営側の協調路線は、1991年の全国レベルの労使交渉の時点で終了した。1991年以降CAT社の経営側は労働組合に対し驚くほど攻撃的な反組合の立場または強硬路線を採った(ibid., pp. 667-668)。1990年の冬にCAT社のCEOは、シェーファーからフィッテ(D. Fites)に交代している。子

会社に恐れられ、ウォール街(Wall Street)または金融業界から声援を受けたフィッテは、労働組合の抗議の高まりに対して「経営権」を主張し、CAT 社の人件費を削減して、同社の国際的競争力を作り出すという方針を打ち出し、組合に対する攻撃対象をUAW とのパターン交渉に定めた(Cohen, 2003, p. 83)。

この1991年とその後の労働争議の4年間は、CAT社を他の主要なアメリカの車輛及び自動車製造業から区別する出来事を生み出した。これらの製造業の企業は、いずれもCAT社の工場の近代化計画と類似する計画を持っていたが、CAT社のみが1991年にUAW とのパターン交渉を拒否し、同計画が終了する年度以降に4年間の労働争議を発生させた。CAT社は、1990年代において最悪の労使関係を持つ企業となった(Froud et al., 1998, p. 694)。

CAT社は、ディア社とUAW との労働協約交渉の後で、これまでのCAT社とUAW との労働協約交渉の有効期間が切れるため、1991年にパターン交渉の廃止要求を含む交渉提案文書をUAW に示した。これには、従来までのパターン交渉廃止、既存の労働者の賃金を削減せず、新規雇用者には低い賃金を支払う2重の賃金制度、等が含まれた(Cohen, 2003, p. 83)。既得権益の削除も含まれた。例えば、特定の数の職務を保護した職務維持・保護規定を、特定の個人の職務のみを維持・保護する規定に変更することが求められた(個人の退職によりその職務を減らせるため解雇や委託化が促進される)。またより長い交替制の労働時間、超過勤務手当なしの通常時間以外の労働も求められた(Arnold, 1998, pp. 667-668; Froud et al., 1998, p. 693)。

UAW はこれを拒否し合計4年間に及ぶ労働争議が始まった。1991-1992年の7カ月と1994-1995年の18か月のストライキである。1991年から始まるストライキ開始5ヶ月後に、フィッテは、1週間以内に仕事に戻らなければストライキ中の組合員を永久的に交代させると脅しをかけた。1938年にアメリカ最高裁はストライキ中に終身の交代要員を雇う権利を認めたが、同権利はストライキ権の否定に等しいため戦後の実務ではほとんど利用されなかった。フィッテの脅しはその僅かな先例に従ったものである(Arnold, 1998, p. 668)。この脅しに対応してUAW は労働協約に署名せず、組合員を職場に戻した。このストライキによりEPSが破壊されたが、既に蓄積されたEPSの成果はスト破りのためにストライキ交代要員を訓練するために活用された(Cohen, 2003, p. 83)。

ストライキの中断期間である1992-1994年には、組合員の労働者が、フィッテの強硬路線に対して職場や販売代理店において抵抗していたが、ある職場での労働者の協力拒否運動が懲戒処分の対象となり、次のストライキを導く要因となった。またUAW は、CAT社による不公正な労働実践を全国労働関係委員会(National Labor Relations Board、以降NLRBと略称)に告訴しており、1994年に全国のストライキを指示した。不公正な労働実践とは、CAT社がストライキの交代要因として、法律が禁じていた終身の交代要員ではなく、一時的な交代要員をディケーター工場外部の大量の失業労働者の集団から調達したことである(ibid., p. 84)。

1994-1995年に及ぶ18ヶ月のストライキでは、組合員の8割が経営側の交渉提案文書に反対していたが、UAW の「すぐに、無条件に」職場に戻れと指示した時点でストライキは突然終了した。命令は、ストライキ中に労働者を補充していたCATの雇用政策から組合員の雇用を守るためであった。経営側は、新規労働者を雇い、UAW の組合員にピケラインを越えるように奨励し、訓練された管理者や事務労働者を工場労働者として配置して、ス

トライキ中の工場で生産を継続させた。ストライキ中の労働者の補充には、再配置されたホワイトカラー労働者は5,000人、フルタイムまたはパートタイムで新規採用が3,700人、ピケラインを横断した組合員4,000人、が含まれる(ibid., p. 84)。

CAT社は、ストライキ中の1994年度及び1995年度に記録的な利益を計上した。ストライキ後の2年間(1996-1997年度)の職場は、CAT社の経営側と組合側とで激しい闘争が繰り返された。CAT社は組合員の行動と発言を制限して職場の行為を取り締まる規則を発表した。反対して組合活動家は組合員のいる工場の中でスローダウン(作業速度を通常より故意に低下させる消極的怠業)キャンペーンを始め、UAWは多くの告訴状をNLRBに提出した。この2年間にもCAT社は記録的な利益を計上した(ibid., p. 84)。

1998年2月にCAT社と組合の労使交渉はある合意に至った。労働協約には組合に有利な合意項目も含まれているが、CAT社に圧倒的に有利な合意項目が含まれていた。その中で重要な項目の第1は、CAT社がパターン交渉の長年の実践から離脱することを決めたことである。第2は新規雇用者にはより低い賃金を支払う2種類の賃金制度を導入することである。職務の再配置及び労働時間の設定に対し経営側に大きな権限を与えること、個人が退職した時に職務または職場の縮小を可能にする職務維持・保護条項を削除すること、労働協定の単位を3年から6年間に変更すること、等も含まれている(ibid., p. 84)。

1990年代におけるCAT社の厳しい労使対立の出来事は、20世紀のアメリカの労働運動史の中に位置付けることができる。労使の当初の敵対的対立は、戦後に労使が妥協する労働協約を導いた。この中心は賃金及び給付の分配である。これを巡り労使紛争やストライキが発生した。これが1950-1970年代の状況である。1980-1990年代にアメリカの企業経営者は、労働協約の条件を後退させ、削除する。労働者の賃金及び給付を削減し、統制を強化する。CAT社とUAWの関係もほぼこの運動史から説明できる(Arnold, 1998, p. 669)。

労働社会学者または労働過程論者のブラウォイ(M. Burawoy)は、労働側からの同意獲得を不可欠の要素とする、グラムシ(A. Gramsci)のヘゲモニー概念を参考にして、戦後の「ヘゲモニー的体制」は、「ヘゲモニー的専制体制」に変化したと主張する。「ヘゲモニー的体制」とは、独占資本主義時代の労働法規等による国家の介入、団体交渉権、労働の質的充実及び精神的豊かさを目指す活動の実施等を通して、労働者から同意を引き出すことに基づく統制またはその作業組織で、資本家が労働者に譲歩する形態である。他方「ヘゲモニー的専制体制」とは、1980年代以降の厳しい国際競争と新自由主義の国家の台頭により、労使関係が大幅に変化し、労働条件が引き下げられてきているため、資本家が労働者に譲歩するのではなく労働者が資本家に譲歩する統制形態または作業組織である(鈴木, 2001, p. 301)。戦後のヘゲモニー的体制の下で、労働側の協調を引き出す方法は、賃金及び給付の増大であるが、ヘゲモニー的専制体制の下で、労働側の協調(チーム方式、品質改善等を含む)を引き出す方法は、グローバルな競争、工場閉鎖、職務消失等の脅しであり、労働側と経営側の利害が同一のものであるというヘゲモニー的信念を維持する方法である(Arnold, 1998, p. 669)。

第2目 経済的市民(市民権)

ミラー及びオレアリィ(1994a)の最重要の主張は、社会的・経済的・政治的コンテクスト

に関係なく、顧客志向でフレキシブルな生産のテクノロジー及び経営のテクノロジーが、労働者のエンパワメントを引き出し、自律的に行動でき、製造過程を継続的に改善させる独立的責任を持つ労働者を生み出す、ということである。この労働者は新しい経済的市民(市民権)と呼ばれる(ibid., pp. 670-671)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CAT社及びディケーター工場における労働者の変化について規範的判断を行うことをやめて、よりあいまいな意味を持たせる表現方法を選択した。新しい経済的市民(市民権)という観念を、イデオロギーという用語で表現せず、新しい経済的市民(市民権)という用語を引用符号で囲んで表現した(ibid., p. 671)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)の理論的枠組は、ミラー及びローズ(1990)にある。ミラー及びローズ(1990)は、会計を含む様々な技術的・専門的知識の言語、語彙及び説明が、主体性を構築する役割を果たし、直接的介入の必要性を最小限にして自律的な行為者の行為を形成する、と考えている。ミラー及びオレアリィ(1994a)では、ミラー及びローズ(1990)の議論を拡張した結果、ディケーター工場の労働者と同様に多くの労働者は、様々な技術的・専門的知識とそれを組み込んだ製造空間の中で、責任、自律性、創造性等を持つセル所有者(所有権)、経済的市民(市民権)、企業家、として構築される、という主張になった(ibid., pp. 671-672)。

またミラー及びオレアリィ(1994a)は、労働者が働く職場のセル生産について、経済的生活を統治する新しい様式として説明している。ミラー及びオレアリィ(1989)における工場の関心事は、標準原価計算等の会計計算により労働者の責任(標準と実際が異なる場合の差異の責任の所在)を個人化する「統治可能な個人」を構築することにあつた。しかしミラー及びオレアリィ(1994a)における工場の関心事は、新しい様式の近代的工場またはセル生産の製造空間において「統治可能な過程」を構築することにある(ibid., p. 672)。

ミラー及びローズ(1995a)は、統治や統制の発展を抑止・抑圧という用語で特徴付けることを明確に拒否し、自分達の立場をマルクス派の労働社会学やレギュレーション理論の研究者の立場から明確に区別している。また彼らは、労働者の参加、職務の豊富化、労働の質の向上、エンパワメント及びその他の同等物を、経営側の規範や願望に労働者を縛り付けるもの、経営側と労働者の根本的不一致を隠すための手段と説明する論者と対立し論争している。彼らは労働を主体性が構築されるコンステレーションの一部とみなし、「主体性の系譜学」の概略を論じている。1930年代の人的資源運動から1980年代のCAT社ディケーター工場までに見出すことのできる統制のアプローチを検討対象にして、20世紀の労働を変革する経営側の様々な試みを産出・促進の権力の母体の発展とみなす。彼らによれば、経済的市民(市民権)は経営側の和平工作のイデオロギーと解釈されるべきではない(ibid., p. 672)。

ミラー及びローズ(1995a)によれば、自分達の立場をマルクス派の労働社会学等の研究者から区別して、イデオロギー概念の利用を拒否するために、史的唯物論との一致または両立を拒否するために、自分達の主張や理論を私達が受け入れるために、私達が重視することを次のように犠牲にしなくてはならない。労働社会学や労使関係の豊かな文献を無視しなくてはならない。経済構造という観念、歴史を作る能力のある主体という観念も放棄しなくてはならない。労働者の「権利」という理想を掲げて、労使の団体交渉等の実践でそれを実現する労働者の役割を無視しなくてはならない。労使対立及び労働側の抵抗が、

資本主義の経済構造、賃金・分配関係、階級的利害、資本蓄積の論理によって条件づけられるという見解を放棄しなくてはならない。資本主義を批判する能力や労働側が直面している問題を述べる能力を放棄しなくてはならない。統治性の研究または主体化の研究における観念論に向かう傾向を放置しなくてはならない。特定のプログラムとテクノロジーが実現する可能性は、それらに関わる専門的・技術的な言説や実践の結び付きに依存するものと考え、その経済的・社会的・政治的コンテクストを無視し、社会制度的分析または社会構造的分析を無視しなくてはならない(ibid., pp. 673-675)。

第3目 ディケーター工場の経験

アーノルド(1998)によれば、労働者は、社会科学の研究者と同様に、出来事を理解し、省察し、これらに基づいて行為する能力を持つ(ibid., p. 675)。ディケーター工場の近代化における製造空間と経営によって、労働者はエンパワメントされた労働者(強い自律性・責任感、訓練して技術や能力を高める意識、高い競争意識、企業家としての意識、等を持つ労働者)となり、経済的市民(市民権)になるというミラー及びオレアリィ(1994a)の主張は、経験的に証明されていない。この主張は、労働者の経験によって検証される必要がある。

アーノルド(1998)は、1995年3月にUAW工場支部751の労働組合員に対し、彼らの経験に関するインタビューを行い、次の2点を証明した。第1に、インタビューを受けた労働組合員は、ディケーター工場の近代化と関連した言説及び実践の結び付きをミラー及びオレアリィ(1994a)の解釈では捉えられない方法で経験し、解釈した。第2に、その労働組合員の経験及び解釈は、階級意識と歴史的コンテクスト及び物質的・経済的コンテクストによって影響され、条件づけられている。このコンテクストには、工場レベルの賞罰と報酬の制度、全国レベルの労働協約の交渉、1990年代のアメリカの労使関係と戦後のそれらを区別するマクロ経済的・政治的・制度的変化、が含まれる(ibid., p. 675)。

CAT社をはじめとするアメリカの製造企業では、解雇の促進、規模の縮小、職務の縮小・統合、委託化、前任権の弱体化、フレキシブルな労働時間、という経営側の利権を受け入れるよう労働側に求め交渉が行われた。新しい人的資源管理と呼ばれるもののレトリックの下で、労働者は自分自身のセルを所有し、完成品に責任を持ち、従来までに確立された定常的職務、職務の区分を超えて仕事をする必要がある。これを受け入れる労働者は、PWAFの近代化計画の実現に貢献する。しかし、職場で労働する労働者は、経済的市民(市民権)と呼ばれる責任、自律性、創造性を持つ労働者という新しいレトリックと工場の規模縮小及び経営側の利権の受け入れという現実の間に矛盾を経験する(ibid., pp. 675-676)。

例えば、1980年代に組合と経営側が協調して進めたESPに自発的に参加したディケーター工場の労働者は、彼らの努力に見合う目に見える報酬を期待したが、彼らが目にしたのは職務の消失、委託化、他のCAT工場への移動であった。チーム・品質管理サークルは労働者が労働の現場で手に入れた知識を横取りする陰險な試みと解釈された(ibid., p. 676)。ディケーター工場では、作業者の動作研究を行い、その作業プロセスをビデオテープに記録した。作業プロセスは、職務記述書、職務マニュアル、コンピューターを通じた製造指図書の中に文書化され、作業者はそれらを最新版に更新することが求められる。チーム・品質管理サークルは、その知識の横取りを漸次的に行う(Arnold, 1999, p. 408)。

労働者が組合と経営側の協調や雇用の安定を最大の関心事とするのは、セル生産の下で約束される自律性、責任等の抽象的観念を意識しているからというよりもむしろ、職務消失の脅しや職務保障を意識しているからである (Arnold, 1998, pp. 676-677)。PWA が工場近代化プログラムの設計及び実行に関わる様々な専門的知識や技術、または言説や実践によって説明されるとしても、労働者は、工場の再構築が、新しいテクノロジーを導入する一方で、工場の規模縮小、職務の縮小・統合、他の労働者の削減を生み出している事実を認識している (ibid., p. 677)。

労働者が懸念している失われた職務は、彼ら自身の職務というよりも、同僚、共同体または次の世代の労働者の職務である。ディケーター市は1つの工業都市であり、65カ所以上のUAW工場支部を持ち、複数世代の労働組合員の集団による制度・文化を持つ。労働者は個人の観点よりも集団の観点から彼らの物質的・経済的利害を理解し、表現する。階級または階級的意識がディケーターの労働者の経験の基礎にある (ibid., p. 678)。

労働社会学のエスノグラフィの豊かな伝統は、労働者階級の抵抗に関する言語と文化の存在を証明してきているが、その典型は経営側の語彙を私物化したり、その意味を破壊したり、その語彙に皮肉やあてこすりを加えたりすることである。ディケーター工場でも同様の抵抗の言語が認められる。例えば、PWA は「Plant with a Fence (囲いを持つ工場)」と翻訳された。この囲いは、工場を外部から行われる労働側の抗議活動から工場を守るために立てた囲いである。ESP は、「Easily Suckered People (簡単に搾取される人間)」と翻訳された。SEL と略称される「職務保障された労働者のリスト (Secured Employee List)」は、「Shrinking Employee List (削減する労働者のリスト)」と翻訳された。抵抗の言語は、工場の規模縮小、委託化、労働強化、職務の統合・縮小、労働協約の破壊を試みるCATの経営側に対する抵抗に相当する (ibid., p. 679)。

そして経営側は、組合または労働者に対して、労働者の利害は組合よりも企業と結び付いていることを納得させようと努め、多国籍巨大会計事務所のデトロイトハンズスキルズセルズ事務所を組合潰しのアドバイザーとしている (ibid., pp. 680-681)。

労働の現場を改革する理想とそのための手段を破壊した1990年代の経営側の攻撃、または労使関係の対立は、偶然でもなく、CAT社及びUAWの関係に特有のことでもない。ディケーター市という工業都市の内部でもブリジストン/ファイアストーン (Bridgestone/Firestone) 社、ステイリー (A. E. Staley) 社の労働組合がCAT社の労働組合が直面した問題と同様の問題に直面した。経営側は8時間労働日や先任権保証等を取り除くための労働協約の交渉を要求し、工場を閉鎖する脅しとストライキ中に終身の取替要員を補充する脅しによってそれらの要求を無理強いした。3つの工場の労働組合では約4,000人の労働者がストライキに参加するか、工場から締め出された。これらの工場の労働者は、力を合わせディケーターの工場に国民の注目が集まるように草の根運動を展開した。数千人の労働組合支持者をディケーターの通りに集め大衆デモを展開した。歴史の主体は、主体性を構築する専門的知識や技術ではなく、構造的なものや文化的なものとの相互作用から構築される経験を理解・解釈し、それに影響を及ぼす人間である。労働者・人間は、新しい人的資源管理の言説及び実践と規模縮小、委託化、労働者を保護する労働協約の破棄という現実との矛盾の中で生きている (ibid., pp. 681-682)。

第2項 2つの物語—フラウド他(Froud et al., 1998)

フラウド他(1998)は、「ある工場の作り話」と「企業の悲劇」という2つの対照的なテーマの物語を示している。前者の物語は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の物語である。この物語は、PWAFにおける経営側の経営の行為の意図を示したものであるが、フラウド他(1998)によれば、同研究は、経験主義を基礎とせず、経営側の情報に基づき、管理主義の関連文献に基づいている。後者の物語は、フラウド他(1998)の物語である。この物語は、PWAFから1991年以降の労使対立に分析の焦点を移動し、経営側の経営の計算と行為を資本主義の構造的コンテクストに位置付けて分析した物語である。この物語は企業と市場に関する統計的・会計的データに基づいており、経験主義に基づく。

フラウド他(1998)によれば、ミラー及びオレアリィ(1994a)は制限された研究と考えている。同研究が経営側の主張及び約束を評価するまたはそれに異議を唱える基礎を何も提供しないからである。経営側の主張及び約束を評価するまたはそれに異議を唱える基礎を提供しない理由は主に2つある。第1に、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、経営側の行為の限界を暗示する製造及び競争に関する文献における関心を理解しようと試みていない。第2に、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、企業の外部的・構造的条件に関する概念的知識に関心がないだけでなく、外部的・構造的条件に関する経験的研究に関心もない(Froud et al., 1998, p. 707)。

第1目 ある工場の作り話

PWAFは、工場(または労働)をコスト削減の場所、分配を巡る労使の対立を緩和する場所、経済的市民(市民権)の責任、自律性等を構築する場所、として提案した工場の近代化計画である。PWAFの設計段階で作成されたCATの内部文書が、ミラー及びオレアリィ(1994a)の分析において活用された情報である。産業社会学や経済学の言説の中で利用される種類の経験的データを避け、インタビューデータの利用が儉約的であり、その対象者のほとんどは管理者である(労働者は1名に過ぎない)。PWAFは、コスト削減という要素を含んでいるが、経済的・財務的状况を示す数値や達成された実際のコスト削減の数値を避けている(ibid., p. 688)。

一方でPWAFの説明には、再記述と免責付与(責任回避)という特徴的な表現が利用される。再記述は、CAT社の経営者・管理者の主張または経営の研究者・権威の主張を間接的に引用することである。免責付与(責任回避)は、ある主張における期待または約束と異なり、矛盾する結果及び帰結が生じる場合に、その期待や約束における信頼性の低下を回避するような表現を使うことである(ibid., pp. 688-689)。

再記述と免責付与(責任回避)はいずれも受動態で表現され、あいまいな表現を生み出す。例えば、間接的に引用されたCAT社の経営者・管理者の主張は、ミラー及びオレアリィがその主張から距離を取りことを可能にし、それに異議を唱えない。引用符号を利用した引用は、特定の用語に対する立場の表明を回避する。免責付与(責任回避)は、可変的で弾力的な概念を利用することによって、または受動態を採用することによって、達成される(ibid., pp. 688-689)。例えば、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、可変的で弾力的なアサン

ブラージュ(「異質な諸要素の偶然的な一時的結合」)という概念を利用する。1980年代中期において経済的市民(市民権)を可能にしたアサンブラージュは変化し、1991年の時点では同一のアサンブラージュは存在しない。

また PWF の説明では、虚構的事実(活字化されたことで根拠や証拠なく一般的事実と思われている出来事)の数値を利用する。これは、約束を断固として果たすという経営側の行為の結果に対して、証拠だてられない事実の印象を運ぶものである。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、コスト削減とつながりのない経営側の数値(物量等)を利用するが、それは虚構的事実の数値である。物量の改善数値は、単純にコスト削減の数値に翻訳することはできない。そもそも内部的な経営の行為に帰属するコスト削減効果を、企業の他のコストから分離することは困難である。例えば、コストは製品市場の周期性や為替レートという外部的变化に影響を受けるからである(ibid., p. 692)。

第2目 企業の悲劇

フラウド他(1998)は、アーノルド(1998)と同様に1991年から1998年までのCAT社の労使対立の歴史、労働運動史を説明し、その後で次のように主張する。ミラー及びオレアリィは、1991年から再び労使紛争が開始された時期にディケーター工場インタビューをしており、進行中の労使紛争が全国のメディアで報道されている時期にミラー及びオレアリィ(1994a)を作成していた。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、この労使紛争に関わる出来事を本文中ではなく結論の中で取り上げて、それをアサンブラージュの変化として説明している(ibid., p. 694)。

フラウド他(1998)は、PWFの作成後におけるCAT社の経営の行為・経営行動を、市場環境に関連した構造的コンテキストの中に位置付けて分析していく。この分析はCAT社の長期間の財務分析・経営分析とその市場環境の分析に基づく。このために彼らが利用する経営指標は実質売上高と労働分配率(人件費/付加価値額)である。なお、彼らが、労働分配率から把握しようとしているのは、付加価値に占める人件費よりもむしろ付加価値に占めるそれ以外の部分(内部留保、配当金、支払利息、外部からの購入費用以外の生産に必要な費用)である(ibid., p. 694)。

CAT社の実質売上高(生産者物価指数を用いて名目の売上高を修正)の経年比較を行うと、2つの長期的傾向が識別できる。1954-1972年までの持続的成長の期間と1973-1994年(より明確な期間は1981-1994年)までの持続的成長のない期間及び利益が不安定な期間である。これまでの帰納的結論では西洋の製造業は労働分配率が約70%以下であることが望ましい。1954-1981年の労働分配率は67-79%である。1982-1994年の労働分配率はより高くかつ変動が激しくなり、74-92%である。製品市場で強い立場の企業の業績がその産業全体の周期的傾向に沿って変化するとすれば、この場合は市場が飽和状態にあり、周期的な資本主義的製品市場になっている場合である。この状況はCAT社に当てはまり、CAT社を悩ました問題である。同社は、特定の製品の市場が飽和状態になる前に、その都度新しい製品と新しい市場を開拓してきた(ibid., pp. 695-698)。

CAT社では、PWFを作成する過程において、小松製作所の製品に対するCAT社の製品の競争力が問題にされ、小松製作所の製品のコストまでCAT社の製品のコストを削減するこ

とが求められた時期があった。しかし、フラウド他(1998)は、1980-1995年におけるCAT社と小松製作所の従業員1人当たり実質付加価値(コスト削減効果を測る間接的指標)と商品回転率(付加価値/商品)を調査し、いずれもCAT社の数値が高いことから、小松製作所の製品の競争力はコスト削減にあるのではない、と結論付けている(ibid., pp. 699-700)。

フラウド他(1998)は、1980-1994年におけるドルと円の為替レートとCAT社及び小松製作所の労働者1人当たり人件費総額を調査し、小松製作所の製品の競争力がCAT社の製品の競争力を1時的に上回ったのは、為替レートによるものである、と結論付けている。1981-1985年の為替レートは1ドル=220-250円程度であったが、1986年に1ドル=120-155円程度になり、1990年に1ドル=100円程度に変化した。円高ドル安はCAT社等がアメリカ政府に働きかけたロビイング活動によるものであり、最終的には1985年の先進5カ国蔵相・中央銀行総裁会議(プラザ合意)によって決定的に方向づけられたものである(ibid., pp. 701-703)。

以上から、フラウド他(1998)は、PWAfのプログラムによる生産現場への介入は、非妥当性と背信を結合した治療方法である、と結論付ける。非妥当性とは、CAT社は、同社の製品が小松製作所の製品に比べて競争力が低い理由を、誤って生産過程の問題、コストの問題としたが、その正しい理由は流通過程・市場の問題、為替レートの問題であったことを指している。背信とは、PWAfに基づく製造過程の流れの改善によるコスト削減の約束が市場の限界(飽和市場)に制約されること、1980年代にはその約束が原理的に達成不可能で達成できなかったこと、を経営側が承認しなかったことを指している。売上を拡大せずに製造過程の流れの改善によりコスト削減することは、ほとんどの場合解雇を導く(ibid., p. 703)。

PWAfは、単純な人とモノの配置で既存の機械装置を再利用するトヨタスタイルの儉約的な生産様式を目指さなかった。新しい人とモノの配置で、AGVsの利用を伴う非儉約的な生産様式を目指した。1980年代におけるPWAfの設備投資額は21億ドルと予定されたが、1984-1991年の累積設備投資額は45億ドルに及んだ。同期間の労働者55,000人の各個人に対して82,000米ドルの設備投資が行われた計算になる。1991年に経営側から出された労働条件の不利益変更の理由は、経営側が、工場の再構築に45億米ドルを支出した後で、人件費の削減(労働者数の削減と賃金及び給付の削減)を行い、その投資を回収して利益を引き出す強力なインセンティブを持つことになったからである(ibid., p. 705)。

第3項 批判に対する反論—ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Leary, 1998)

ミラー及びオレアリィ(1998)には自己弁護と反批判が含まれている。その前半はミラー及びオレアリィ(1994a)の研究目的と要点の繰り返しである。その後半からミラー及びオレアリィ(1994a)に対するアーノルド(1998)の批判及びフラウド他(1998)の批判に対する自己弁護と反批判を展開している。

第1目 ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Leary, 1994a)

の研究目的と要点の繰り返し

ミラー及びオレアリィ(1994a)の研究目的は、工場近代化のプログラムの分析、そのプログラムの作成過程における経営の専門技術及び知識の役割の分析、経済的生活を統治する特定の方法、セル生産における労働を実行可能にする方法の分析、これらの出来事の意図の発見、出来事の特異性の理解、等にあった(Miller and O' Learly, 1998, p. 709)。

また、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CAT社の製造過程または工場の「問題化」(PWAというプログラムの出現を含む)とアメリカ製造業の「問題化」(先進的製造業の理想や製造業の問題解決策を含む)の結び付き、先進的製造工場の設計と経済的市民(市民権)との結び付き、先進的製造業の理想と先進的製造工場の設計(PWA)と経済的市民(市民権)との相互関係、を理解すること、1 企業の製造の行為・製造活動とそこで働く個人の行為に対して、特定の方法で影響を及ぼそうと努める多様なプログラムとその手段のテクノロジーが結びついて、それらの行為を構造化する場合の型、経済的生活を統治する型を理解すること、を目指した(ibid., p. 709)。

第 2 目 アーノルド(Arnold, 1998)の批判及びフラウド他(Froud et al., 1998)の批判に対する自己弁護と反批判

ミラー及びオレアリィ(1998)によれば、資本主義のコンテキストやダイナミズムに基づくアーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、先進的製造業の理想と先進的製造工場の設計(PWA)と経済的市民(市民権)との相互関係がどのように生じたのか、を明らかにしない。1 企業の製造の行為・製造活動とそこで働く個人の行為に対して、特定の方法で影響を及ぼそうと努める多様なプログラムとその手段のテクノロジーが結びついて、それらの行為を構造化する場合を理解できない。この構造化は一時的で不安定なアサンブラージュに依存することを理解できない(ibid., pp. 709-710)。

1991年以降の労使対立と1998年の労使の労働協約の最終合意は、資本主義の経済構造または後期資本主義の論理よりも一時的で不安定なアサンブラージュから理解される。このアサンブラージュは、1980年代中期のアサンブラージュとは異なるため、当時の経済的市民(市民権)の形式と内容は1991年以降変更されている(ibid., pp. 710-711)。

アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)における不十分な経験的基礎を問題にしたが、ミラー及びオレアリィ(1998)によれば、調査と研究に3年以上を要した彼らの結論に対して、必要最低限の証拠に基づく結論から批判を行うことは理解できない。ミラー及びオレアリィ(1998)によれば、アーノルド(1998)は、労働組合の代表者だけに2日間のみインタビューを行うことを十分な経験的基礎と考えており、理解する時間が早すぎる。また、フラウド他(1998)は、フィールド研究に基づくことなく、机の上で、ウォールストリートジャーナル(Wall Street Journal)、ビジネス・ウィーク(Business Week)及び類似する雑誌を読み、都合のいいように修正された企業の計算書を読むことを「豊かな範囲の統計的資料」の研究として誇示している(ibid., p. 711)。

アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の引用符号の

利用を批判している。フラウド他(1998)は、引用符号が権威の間接的引用や主張の責任回避に利用されると異議を唱えている。しかし引用符号は他者が言ったことを読み手に伝えるために利用しただけである。一方アーノルド(1998)は、引用符号の中に経済的市民(市民権)という用語を入れて、その用語の意味を曖昧にすると批判している。しかし、その結論には注意が必要である。経営側と労働側・組合側のどちらの陣営にいるのかを決定すれば問題が解決されるわけではない。労働側・組合側自体もこの用語が指す意味、この用語で説明される対象に関して議論をしてきている。我々は、経済的市民(市民権)という用語の意味の両義性を単純に批判するのではなく、異なる時間や空間の中で実践される経済的市民(市民権)の内容と形態により多くの注意を払う必要がある(ibid., pp. 711-712)。

アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、1980年代初期から1991年までのCAT社の状況を扱うミラー及びオレアリィ(1994a)と異なり、1991年以降のCAT社の状況を扱い、PWAf自体に関心を持たず、CAT社の経営側が考えていること及び言っていることにも関心を持たずに、PWAf自体または経営側が考えていることに対する批判と非難を優先する。特にフラウド他(1998)は、CAT社の経営側を評価することを研究と考えており、CAT社の経営側に対して問題を誤って特定しているとか背信の行為であると抗議している。これは「経営学修士(Master of Business Administration)」レベルの議論である(ibid., pp. 711-712)。

アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、資本主義または後期資本主義のコンテクストやダイナミズムに基づくことを主張するが、ミラー及びオレアリィ(1998)はそれが不要であると主張している。ミラー及びオレアリィによれば、彼らがCAT社の工場近代化等に関する研究で分析した統治のプログラムとテクノロジーは資本主義または後期資本主義のコンテクストやダイナミズムに還元できないものである。つまりそこでの会計実践、工場における人とモノの配置、経営側の考えの下にあるもの、をそれらに還元せずに分析する必要がある(ibid., pp. 713-714)。

第4項 観念論の文法—アームストロング(Armstrong, 2006)

実在論者を自認するアームストロング(Armstrong, 2006)は、ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)が観念論の社会科学であることを批判している。彼は、実在論者のアーノルド(Arnold, 1998)及びフラウド他(Froud et al., 1998)によるミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)の批判的検討を要約し、ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1998)による反論を要約した上で、ミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)の再検討を行っている。

第1目 アーノルド(Arnold, 1998)及びフラウド他(Froud et al., 1998)とミラー及びオレアリィ(Miller and O' Learly, 1994a)の論争の要約

アーノルド(1998)は、ディケーター工場で観察できることが新しい経済的市民(市民権)という概念によって説明できる、というミラー及びオレアリィ(1994a)の主張を批判の対象としている。ミラー及びオレアリィ(1994a)の主張は、経営側から提供される情報に基づ

くディケーター工場の製造空間の再構築の物語であり、資本と労働の分配上の対立を無視する物語である。アーノルド(1998)は、その物語は新しい経済的市民(市民権)を持つ労働者の経験によって確証される必要があると考えた。アーノルド(1998)は、ストライキがあったこと自体が新しい経済的市民(市民権)を持つという見解を否定していると考え、労働組合及び組合員へのインタビューを行っている(Armstrong, 2006, p. 533)。

アーノルド(1998)によれば、経営側から提供される情報に基づくディケーター工場の製造空間の再構築の物語は、その再構築に関する労働者の経験と一致しない。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、新しい経済的市民(市民権)という用語が指す意味を、十分な教育・訓練を受けている労働者、フレキシビリティに対応できる労働者、高い自律性と増大した責任を持つ労働者、等と解釈した。しかし、アーノルド(1998)によれば、ディケーター工場の製造空間の再構築に関わった労働者からみると、新しい経済的市民(市民権)とは、作業量が増大し危険が増大した労働者である(ibid., p. 533)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)の調査は労使協調の時代に行われたが、1991年以降の経営側主導の労働者の権利の破壊、ストライキに対するスト破りの実施、の繰り返しにより、労働者の権利が剥奪されてきているため、新しい経済的市民(市民権)と呼ばれる権利は全く尊重されなくなる。ミラー及びオレアリィ(1998)は、この経営側の巻き返しを一時的で不安定なアサンブラージュから説明した(ibid., pp. 533-534)。

フラウド他(1998)は、以下に示す3点からミラー及びオレアリィ(1994a)の主張を批判している。

第1に、ミラー及びオレアリィ(1994a)の主張には、再記述、免責付与(責任回避)という文表記または用語表記上の特徴が2つある。いずれも受動態で表現され、あいまいな表現を生み出す。再記述では、権威の言説が引用され、それに対して異議を申し立てない。引用符号を利用した引用は、特定の用語に対する立場の表明を回避する。新しい経済的市民(市民権)という用語はほとんど引用符号で囲まれている。免責付与は、原因と結果に関わる主張や説明の矛盾の可能性を回避するために、原因に関わる条件の可変性と非決定性を表す概念を利用する。その典型的概念が、アサンブラージュである(ibid., p. 534)。

第2に、ディケーター工場の製造空間の再構築の物語と関連する先進的製造業の社会的帰結に関する文献の読解に問題がある。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、同文献から、競争の要求、先進的製造業の実践、新しい経済的市民(市民権)の間の調和・結合を読解したが、同文献が問題にしているのは、労働市場の分断・分割である(ibid., p. 534)。

第3に、CAT社の経営側の行為と彼らの説明を財務データまたは会計データに基づいて検証する限り、その行為と説明において問題にすべきことが2点ある。まず、1980年代前期における小松製作所の競争上の脅威は、小松製作所の高い生産性によるのではなくドルと円の為替相場が小松製作所に有利だったことによる。経営側はそれを認識しながらもさらにCAT社の競争力を高めるためにコスト削減のための新たな課題を設定した。次に、その一時的で空想的な競争上の脅威に対して、CAT社は、コスト削減の計画だけにとどまらず、先進的製造工場の設置を計画し、そのために巨額の投資をすることにした。経営側が労働組合に妥協せずに攻撃的な労使交渉を進めたのは、労働者の削減・労務費の削減に依存してそのコストの回収を図るためであった。これが労働組合に妥協しない労使交渉を進める経営側の背景にある(ibid., p. 535)。

ミラー及びオレアリィ(1998)は、アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)に対する自己弁護と反批判からなる。彼らの自己弁護によれば、ディケーター工場の製造空間の再構築の後で発生した労使対立は予期されており、それはアサンブラージュで説明できる。このアサンブラージュは、新しい経済的市民(市民権)が経営側の協調路線を説明するだけでなく強硬路線も説明する。この自己弁護は頑固な自己弁護である。彼らの反批判によれば、労働者の代表者の見解のみで、または公表された財務データのみで、経営側を批判するアーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、はじめからその行為の詳細を知っているようなものである。それに対してミラー及びオレアリィ(1998)は、その行為の詳細を発見することに関心がある。しかし、ミラー及びオレアリィ(1998)は、アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)が代替的分析を行うことに関心があること、経営側の情報に依存するなどのバランスの欠いた部分を矯正することに関心があること、を認識できない。この反批判は短気な反批判である(ibid., p. 535)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)に対する批判者であるアーノルド(1998)及びフラウド他(1998)による代替的分析の要点は、3点ある。第1に、批判者は、ミラー及びオレアリィ(1998)が経営側に注目すること自体を批判しているのではなく、経営側の声だけに耳を傾けていることを批判している。第2に、批判者は、資本主義のダイナミクスにより経営側のプログラムを解明できると言っているのではなく、そのプログラムが資本主義のダイナミクスに対する経営側の対応であると言っている。第3に、批判者は、ミラー及びオレアリィ(1998)がディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きの不安定性を強調することを批判しているのではなく、その不安定性や安定性の性質及び限界とそのコンテクストを探究することなく、その不安定性と安定性の双方を説明できる概念(アサンブラージュまたはアンサンブル)に依存していることを批判している(ibid., p. 536)。

ミラー及びオレアリィ(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)において行われた引用符号の多用等(文表記または用語表記の問題)に対する批判者の不満を理解していない。新しい経済的市民(市民権)等の用語はほとんど引用符号の中で示された。これによって多くの用語が定義されずその意味の理解を困難にしている。ミラー及びオレアリィ(1998)は、引用符号を利用する理由について、「他者が言ったことを読み手に伝えたいため」と簡単に応えているが、その他者が誰であるかほとんど教えないので、他者は匿名のままである。引用符号なしで経済的市民(市民権)という用語を利用する場合でも、経済的市民(市民権)は匿名の他者の主張として示される(ibid., p. 539)。

引用符号を利用する場合には少なくとも3通りの方法がある。第1は、虚偽の場合である。通常の意味で用語が利用されない場合、例えば、通常は市民(市民権)の意味ではない何かを市民(市民権)で表現する場合である。第2は、一般に知られていない意味が用語に付与される場合である。通常はその意味を明確にした段階で引用符号を外すことになる。第3は、著者がその用語に関する妥当性や正当性の判断を回避している場合である。ミラー及びオレアリィ(1994a)が引用符号を利用する方法は、このうちの第3の方法がほとんどである(ibid., pp. 539-540)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)における文章表現は、受動態を多用している。受動態を利用する場合は、ある出来事が誰がしたことなのかを不明確にする、ある出来事の意味が誰

にとっての意味なのかを不明確にする、データの中にあることと著者たちの解釈とを区別できなくする、などの問題がある (ibid., p. 539)。

第2目 新しい経済的市民(市民権)に関する2つの主張に対するアームストロング(Armstrong, 2006)の批判

アームストロングによれば、ディケーター工場へのセル生産の導入が、アメリカ製造業の競争力の「問題化」(問題解決を含む)の一般的議論に影響を受けていること、経営側が労働者に対して顧客に焦点をあてる必要性を唱え、国際的競争にさらされていることを認識するように求めること、経営側が導入した様々な生産の仕組みの背後にそれらの必要性及びそれらの認識があること等は、証拠があり説得的であるが、一般的な主張であり、多くの人々の関心を引かない。一般的読者と批判者の強い関心を引くのは、少なくとも次の2つの主張である (ibid., pp. 531-532)。

第1の主張では、新しい経済的市民(市民権)のある定義・意味を前提として、その経済的市民(市民権)の現実化が、ディケーター工場の製造空間の再構築(本線の組立作業ラインの設置、セル生産の導入等)によって可能になる。第2の主張では、新しい経済的市民(市民権)の観念の内容が、ディケーター工場の実践によって決まってくる。この場合新しい経済的市民(市民権)の定義・意味は未決定であることを前提とする (Armstrong, 2004, p. 73)。

第1の主張に関しては、後述するように、新しい経済的市民(市民権)の現実化として取り上げる対象・事実が、経験可能な言明・検証可能な言明を構成していない。新しい経済的市民(市民権)の現実化が経験可能な言明・検証可能な言明として示されないため、新しい経済的市民(市民権)の現実化の説明は観念論である。

第2の主張に関しては、後述するように、経済的市民(市民権)を実行・実現するという表現の定義が通常必要になるが、それを行わずにその用語の意味をCAT社で観察される実践と同様のものとみなせば、従来から持っていたその用語の批判性が後退し、批判的思考が抑制される。

アームストロングは最初に第1の主張を検討する。アームストロングは、新しい経済的市民(市民権)という用語と同用語の構成要素であるセルの所有者(所有権)という用語の由来とその意味を確認している。セルの所有者(所有権)はCAT社の経営側が利用する用語であるが、用語が説明する対象と用語の一般的意味は合致していない。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、セルという対象を、小さな事業、その内部で働く労働者集団、当該個人または集団の企業家精神の空間として説明している。またセルは、モニターの画面を通じて特定の顧客からの注文の詳細と目標の完成時間が告げられ、外国の競争相手を上回る業績の水準達成を求められる。一方所有権の一般的意味は、財産の所有者の権利、財産の利用・処分の排他的権利である (Armstrong, 2006, pp. 536-537)。

ディケーター工場のセルという対象は、財産の所有権もその利用等の排他的権利を持たない。セルという対象が持つのは、競争にさらされて顧客の満足を満たす責任である。これは労働過程論者のフリードマン(A. L. Friedman)が「責任ある自律」(管理者は労働者に地位、自律性、責任を与え、最小限の監督をして労働者が責任を持って行動するように促す

統制戦略)と呼ぶものと一致する。まずい結果になったらその責任を引き受ける唯一の権利を伴う責任の委譲・変化(拡大)を覆い隠すために、所有者(所有権)という用語の意味が作り直されている(ibid., p. 537)。

新しい経済的市民(市民権)という用語は、CAT 社の経営側やインタビューに答えた方々が利用しているのではなく、産業の生産性を検討する MIT 委員会の 1989 年レポートの中で利用されている用語である。そこで経済的市民(市民権)は、アメリカの高い競争力を持つ製造企業の平均的な雇用実践全体またはソフトな人的資源管理を指す用語として利用された。それは、十分に評価と報酬が与えられる労働力、絶えず訓練を行い、責任を委譲され、チームワークまたはネットワークを形成し、自律性の高い労働力、である。同じ対象を説明するために利用される他の用語には、「ヒューマンキャピタル」、「トヨタイズム」などがある(ibid., p. 538)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、経済的市民(市民権)という用語が、フレキシブルスペシャリゼーションの文献にも由来することを示唆する。しかし彼らを取り上げた文献は、フレキシブルスペシャリゼーションに関する 1 次的研究ではなくそれに基づく争いの余地ある 2 次的研究である。この 1 次的研究が、「第 3 のイタリア」及びその他の工業地区の雇用実践を経済的市民(市民権)によって説明できる理由はない。なぜなら、同地区の産業は、家具、靴及び衣料等の流行品を製造する産業であり、変化する市場の要求に即時に対応する必要のある産業である(ibid., p. 538)からである。

新しい経済的市民(市民権)という用語が、MIT に由来するものだとしても、これをディケーター工場におけるプログラムやその他の対象の説明に利用したのは、ミラー及びオレアリィ(1994a)である。彼らは、ディケーター工場の製造空間の再構築(特に本線の組立作業ラインとセル)と新しい経済的市民(市民権)の結び付きを説明する(ibid., p. 540)。

彼らは、本線の組立作業ラインが、「経済的市民(市民権)の期待に形を与える」、と表記する。何を根拠に、誰のためにそのような主張をするのか、誰がそうさせるのか、の根拠が示されない。類似する主張として、本線の組立作業ラインが、「顧客という観念に含まれる理想と向上心に形を与えた」、と表記する。この根拠のない比喩的主張は、セルに関しても行われる。経済的市民(市民権)の理想は、セルの中で形を与えられる、と表記する(ibid., pp. 540-541)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、個人の労働を位置付ける製造空間を、経済的市民(市民権)のメタファーよりも一望監視施設(パノプチコン)のメタファーを通じて理解している。しかし彼らを取り上げる対象や事実は、経験的言明または検証可能な言明を構成しない。彼らの最も魅力的な主張はこのようになっている。本線の組立作業ラインが経済的市民(市民権)のアイデアに形を与えとか与えないという意味は何か(ibid., p. 541)。本線の組立作業ラインまたはセルが経済的市民(市民権)を可能にするとか作るという意味なのであれば、労働者がそれを経験しているかどうかを調べる必要がある。調べられていない以上ミラー及びオレアリィ(1994a)の魅力的な主張は、仮定であり、観念論である。

アームストロングは次に第 2 の主張を検討する。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、ディケーター工場において新しい経済的市民(市民権)が実行・実現されていることを重視する。経済的市民(市民権)の実行・実現という表現を具体的に定義していないので、彼らがディケーター工場において観察された状況に経済的市民(市民権)の実行・実現という表現を付

与する。日常用語では原則や計画の実行・実現は、アイデアの段階から行為の段階までの流れを指し、頭脳の中の観念を現実の行為に翻訳することである(ibid., p. 542)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)によれば、新しい経済的市民(市民権)という観念に内容を与えるのは、工場内部の人とモノの新しい配置、形成された製造空間に関して計算を行う方法、当該空間に位置付けられる個人の能力及び属性に関わる諸概念、である。また様々な種類の専門家は、競争、生産性、フレキシビリティ、コスト構造の関心事を工場の仕事の配置に翻訳する過程で、経済的市民(市民権)の実行・実現を支援する(ibid., pp. 542-543)。

アームストロングによれば、これは「操作主義」に基づく。経済的市民(市民権)をそれ自体の内容で規定せず、それに対応する一連の具体的手続きに還元して規定するものである。新しい経済的市民(市民権)のような観念・アイデアは、既存のシステムや選好順序の中に収容される形態に還元された時にのみ、それらの観念・アイデアが影響を与えるに過ぎない(ibid., p. 543)。

MIT は、経済的市民(市民権)という用語をアメリカの勝ち組企業の平均的な雇用実践に付与した。結果として主要なアメリカ企業の雇用実践を経済的市民(市民権)と同一のものとみなす。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、これと同様に CAT 社で観察されたものに経済的市民(市民権)の実行・実現という表現を付与する。CAT 社の経済的市民(市民権)という用語は、MIT の経済的市民(市民権)という用語よりも批判的ではない。MIT の経済的市民(市民権)という用語は、平均の実践と平均に届かない実践との比較、平均に届かない実践を平均まで引き上げることを前提にした用語である。単一企業の CAT 社の経済的市民(市民権)という用語ではそのような可能性を持たない(ibid., pp. 543-544)。

日常的に利用する市民は民主主義を含意する用語であるが、CAT 社の経済的市民(市民権)という用語と MIT の経済的市民(市民権)という用語はいずれもその日常的な用語からかけ離れている。双方の経済的市民(市民権)は言語の作り直しを目指している。それは、経済的市民(市民権)をかくありうることからかくあることの中に閉じ込めるといった批判的思考の封じ込めである(ibid., p. 545)。

第2節 小括

マルクス派の研究者または類似する立場の研究者のアーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2004, 2006)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)の研究対象及び研究方法(理論的枠組及びフィールド研究等)と研究結果に異議を申し立てた。その一部はミラー及びオレアリィ(1998)から反論された。

ミラー及びオレアリィ(1994a)と同研究を巡る論争及び論争を再考する論争的研究、またはミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2006)の議論においては、少なくとも4つの争点が識別できる。第1の争点は理論的枠組である。第2の争点はフィールド研究の調査対象である。第3は文表記または用語表記である。第4の争点は経験主義と観念論である。このうち理論的により重要な争点は第1と第4の争点である。

第1項 理論的枠組

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2004, 2006)の間の第1の争点は、理論的枠組及び理論的枠組の前提にある。

一方のミラー及びオレアリィ(1994a)は、フーコーの統治性研究、または「統治性研究のロンドン大学学派」の理論的枠組、または「問題化」、統治のプログラムとテクノロジー、アサンプラージュ等の概念を利用した理論的枠組に基づいている。

他方のアーノルド(1998)は、マルクスの史的唯物論及び同観点に基づく資本と労働の対立、階級及び階級意識、イデオロギー、社会構造等の概念を利用し、資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。またアーノルド(1998)は、マルクスの史的唯物論に類似する理論的立場として、マルクス派の産業社会学または労働社会学(労働過程論)とレギュレーションの経済学の文献を識別している。フラウド他(1998)は、マルクス派の理論的枠組を支持して、資本と労働の対立や資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。アームストロング(2006)は、労働過程論者であり、マルクス派の理論的枠組を支持して、資本と労働の対立や資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。

アーノルド(1998)は、マルクスの史的唯物論、産業社会学または労働社会学(労働過程論)及びレギュレーションの経済学とミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)及びフーコーの統治性研究または「統治性研究のロンドン大学学派」の理論的枠組との対立を、次のように説明した。

ミラー及びローズ(1995a)によれば、自分達の立場をマルクス派の労働社会学等の研究者から区別し、イデオロギー概念の利用を拒否し、さらには史的唯物論との一致または両立を拒否するために、彼らの主張や理論を我々が受け入れるために、我々が重要視することを次のように犠牲にしなければならない。労働社会学や労使関係の豊かな文献を無視してはならない。経済構造という観念、歴史を作る能力のある主体という観念も放棄してはならない。労働者の「権利」という理想を掲げて、労使の団体交渉等の実践でそれを実現する労働者の役割を無視してはならない。労使対立及び労働側の抵抗が、資本主義の経済構造、賃金・分配関係、階級的利害、資本蓄積の論理によって条件づけられるという見解を放棄してはならない。資本主義を批判する能力、労働側が直面している問題を述べる能力を放棄してはならない。統治性の研究または主体化の研究における観念論に向かう傾向を放置してはならない。特定のプログラムとテクノロジーが実現する可能性は、それらに関わる専門的・技術的な言説や実践の結び付きに依存するものと考え、その経済的・社会的・政治的コンテクストを無視し、社会制度的分析または社会構造的分析を無視してはならない。

ミラー及びローズ(1998)の反論によれば、資本主義のコンテクストやダイナミズムに基づくアーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、先進的製造業の理想と先進的製造工場の設計(PWAF)と経済的市民(市民権)との相互関係がどのように生じたのか、を明らかにしない。1 企業の製造行為・製造活動とそこで働く個人の行為に対して、特定の方法で影響を及ぼそうと努める多様なプログラムとその手段のテクノロジーが結びついて、それらの行為を構造化する場合を理解できない。この構造化が一時的で不安定なアサンプラージュに依存することを理解できない。資本主義または後期資本主義のコンテクストやダイナミズ

ムは不要である。彼らが CAT 社の工場近代化等に関する研究で分析した統治のプログラムとテクノロジーは、資本主義または後期資本主義のコンテキストやダイナミズムに還元できない。

アームストロング(2006)は、ミラー及びオレアリィ(1998)の反論に対して、次のように反批判する。アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、資本主義のダイナミクスにより経営側のプログラムを解明できる(統治のプログラムとテクノロジーを資本主義または後期資本主義のコンテキストやダイナミズムに還元できる)と言っているのではなく、そのプログラムが資本主義のダイナミクスに対する経営側の対応であると言っている。アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1998)がディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きの不安定性を強調することを批判しているのではなく、その不安定性や安定性の性質及び限界とそのコンテキストを探究することなく、その不安定性と安定性の双方を説明できる概念(アサンブラージュまたはアンサンブル)に依存していることを批判している。つまり、アームストロング(2006)によれば、ミラー及びオレアリィは、ディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きを説明するために、多様なプログラムとその手段のテクノロジー、またはアサンブラージュの分析に留まっており、そのコンテキストに相当する資本主義のダイナミズムを理解しようとしていない。

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2004, 2006)との間の争点として、理論的枠組の前提に関わる争点もある。それは経験的研究を巡る争点である。より具体的には、新しい経済的市民(市民権)が適切に証明されているかどうかに関わる争点であり、見かけは経験的研究であるが、実質は観念論的研究であるかどうかに関わる争点である。これらは、観念論であるかどうかという争点として、後述する。

なお、イギリスで生成した学際的・批判的会計研究は、理論の形成や検証等に定性的研究方法(フィールド研究、歴史研究等)を利用する経験的研究である。一般に、経験主義とは、知識・理論の源泉は経験にあり、その検証は経験に依存するという立場である。バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論では、認識論としての実証主義と反実証主義を合わせて経験主義と説明する。この実証主義は、研究者が探究する社会的世界の外側から確認される現象間の規則性や因果関係性によって、その世界の現象を説明または予測できると仮定する立場であり、反実証主義は、社会的世界は探求しようとする対象の活動に直接関与しているその成員の視点からのみ理解できると考え、研究者はその成員の1次的解釈を2次的に再構成すると仮定する立場である(坂下, 2002, p. 59)。

第2項 フィールド研究の調査対象

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2004, 2006)の間の第2の争点は、フィールド研究の調査対象に関わる争点である。

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)は、ディケーター工場の製造空間の再構築を実現可能にする先進的製造システム導入のプログラム(PWAF プログラム)と新しい経済的市民(市

民権)との結び付き、特に、工場近代化のプログラムの分析、そのプログラムの作成過程における経営の専門技術及び知識、経済的生活を統治する特定の方法、セル生産における労働を実行可能にする方法、これらの出来事の意図、出来事の特異性、を分析するために、フィールド研究を行っている。

ミラー及びオレアリィ(1998)によれば、彼らのフィールド研究は、CAT 社及びディケーター工場の1980年代初期から1991年までの期間を扱っている(Miller and O' Learly , 1998)。彼らは、おそらく1990年6月から始まる調査期間で、4種類の調査方法、すなわちインタビュー、内部文書の分析、製造工程の視察、公的記録の調査、を利用した(Miller and O' Learly, 1997)。彼らは、最終的に、CAT 社及びディケーター工場の調査及び研究に、「3年以上を要した」(Miller and O' Learly, 1998)。

しかし、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)は、そのフィールド研究で入手された内部文書は経営側の資料であり、インタビューの対象者のほとんどは管理者(労働者は1名)であるため、経営側の情報に基づく研究であると批判した。さらにミラー及びオレアリィ(1994a)のフィールド研究の調査時期及び同論文の執筆時期には、経営側の労働側に対する攻撃が激しくなり、労使紛争が生起する1991年以降の労使対立の時期が含まれているにもかかわらず、同論文の主な研究対象は、アメリカ製造業を問題にした時期の議論、CAT社の製造システムを問題にした時期の議論及びCAT社の労使協調の時期の議論に限定しており、労使対立の時期の議論は周縁的議論になっている。

ミラー及びオレアリィ(1998)によれば、アーノルド(1998)とフラウド他(1998)は、1980年代初期から1991年までのCAT社の状況を扱うミラー及びオレアリィ(1994a)と異なり、1991年以降のCAT社の状況を扱い、PWA 自体に関心を持たず、CAT社の経営側が考えていること及び言っていることにも関心を持たずに、PWA 自体または経営側が考えていることの批判と非難を優先する。

またミラー及びオレアリィ(1998)によれば、調査と研究に3年以上を要した彼らの結論に対して、必要最低限の証拠に基づく結論から批判を行うことは理解できない。アーノルド(1998)は、労働組合の代表者だけに2日間のみインタビューを行うことで十分と考えており、フラウド他(1998)は、フィールド研究に基づくことなく、机の上でウォールストリートジャーナル、ビジネスウィーク及び類似する雑誌を読み、都合のいいように修正された企業の計算書を読むことで十分と考えている。

アームストロング(2006)は、ミラー及びオレアリィ(1998)の反論に対して、次のように反批判する。ミラー及びオレアリィ(1998)は経営側に注目すること自体を批判しているのではなく、経営側の声だけに耳を傾けていることを批判している。またアーノルド(1998)のインタビューの質問内容とフラウド他(1998)の経営分析の対象は、1991年以降の労使対立の時期だけでなく、それ以前の労使協調の時期も含まれている。

第3項 文表記または用語表記

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2006)の間の第3の争点は、文表記または用語表記に関わる争点である。ただし、ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)は、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びア

ームストロング(2006)が問題にする文表記または用語表記の不满をほとんど理解していない。ここで問題にされた文表記または用語表記には、引用符号、再記述、免責付与、受動態等の多用が含まれる。

アーノルド(1998)は、引用符号の中に経済的市民(市民権)という用語を入れることにより、その用語の意味が曖昧になると批判している。これによって多くの用語が定義されないうままになり、その用語の意味の理解を困難にしている。ームストロング(2006)によれば、ミラー及びオレアリィ(1998)は、引用符号を利用する理由について、「他者が言ったことを読み手に伝えたいため」と簡単に応えているが、その他者が誰であるかほとんど教えないので、他者は匿名のままである。引用符号なしで経済的市民(市民権)という用語を利用する場合でも、経済的市民(市民権)は匿名の他者の主張として示される。また、ームストロング(2006)によれば、引用符号を利用する場合には少なくとも3通りの方法があるが、ミラー及びオレアリィが引用符号を利用する多くの場合は、引用符号に囲まれる用語の妥当性や正当性の判断を回避している場合である。

フラウド他(1998)は、再記述と免責付与(責任回避)という特徴的な表現を問題にした。再記述は、CAT社の経営者・管理者の主張または経営の研究者・権威の主張の引用であり、CAT社の経営者・管理者の主張の再記述は、ミラー及びオレアリィがその主張から距離を取ることを可能にし、それに異議を唱えない。免責付与は、ある主張における期待または約束と異なり、矛盾する結果及び帰結が生じる場合におけるある主張の信頼性の低下を回避する表現である。免責付与(責任回避)の典型は、可変的で弾力的な概念のアサンプラージュである。ームストロング(2006)によれば、再記述と免責付与(責任回避)はいずれも受動態で表現され、批判的表現を抑制し、あいまいな表現を生み出す。受動態を利用する場合は、ある出来事が誰がしたことなのかを不明確にする、ある出来事の意味が誰にとっての意味なのかを不明確にする、データの中にあることと著者たちの解釈とを区別できなくする、などの問題がある。

第4項 経験的研究または観念論的研究

ミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びームストロング(2004, 2006)の間の第4の争点は、経験的研究を巡る争点であり、ミラー及びオレアリィ(1994a)が観念論であるかどうかという争点である。より具体的には、見かけは経験的研究であるが、実質は観念論的研究であるのかどうかに関わる争点と新しい経済的市民(市民権)が適切に証明されているかどうかに関わる争点、という2つの争点がある。

2つの争点のうちの前者の争点は、フラウド他(1998)が提議する争点である。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、アメリカの先進的製造業の理想とCAT社の先進的製造工場の設計(PWAF)と経済的市民(市民権)との相互関係がどのように生じたのか、を明らかにするために、CAT社及びディケーター工場に対するフィールド研究を行い、調査と研究に3年以上費やしてその研究結果を示した。その調査・研究過程から研究結果が経験的研究であることが期待される。

しかし、フラウド他(1998)によれば、CAT社の経営側の行為と彼らの説明を財務データまたは会計データに基づいて検証する限り、その行為と説明において問題にすべきことが

2点ある。フラウド他(1998)はこの2点を非妥当性と背信と表現した。非妥当性とは、1980年代前期における小松製作所の競争上の脅威が、小松製作所の高い生産性によるのではなくドルと円の為替相場が小松製作所に有利だったことによるものであるにもかかわらず、経営側はそれを誤って生産過程の問題またはコストの問題とみなしたことを指す。背信とは、PWAFに基づく製造過程の流れの改善によるコスト削減の約束が市場の限界(飽和市場)に制約されること、1980年代にはその約束が原理的に達成不可能で達成できなかったこと、を経営側が承認しなかったことを指す。ミラー及びオレアリィ(1998)は、このフラウド他(1998)の批判に対して、「経営学修士」レベルの議論、「都合のいいように修正された企業の計算書を読むこと」、または「豊かな範囲の統計的資料」の研究の誇示、と批判した。

2つの争点のうちの後者の争点は、アーノルド(1998)及びアームストロング(2006)が提議する争点である。アーノルド(1998)は、新しい経済的市民(市民権)という観念は、労働者の経験によって確証される必要があると考えた。アーノルド(1998)は、ストライキがあったこと自体が新しい経済的市民(市民権)を持つという主張を否定していると考え、労働組合及び組合員へのインタビューを行っている。その結果、経営側から提供される情報に基づくディケーター工場の製造空間の再構築の物語は、その再構築に関する労働者の経験と一致しなかった。新しい経済的市民(市民権)とは、十分な教育・訓練を受けている労働者、フレキシビリティに対応できる労働者、高い自律性と増大した責任を持つ労働者、等ではなく、作業量が増大し危険が増大した労働者である。

アームストロング(2006)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)による新しい経済的市民(市民権)の説明が2つの方法で行われていると分析した。第1は、新しい経済的市民(市民権)のある定義・意味を前提として、その経済的市民(市民権)の現実化が、ディケーター工場の製造空間の再構築(本線の組立作業ラインの設置、セル生産の導入等)によって可能になるという説明である。第2は、新しい経済的市民(市民権)の観念の定義・意味を未決定のままにして、その内容をディケーター工場の実践によって説明することである。

第1の方法において、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、本線の組立作業ラインが、「経済的市民(市民権)の期待に形を与える」、と表記する。何を根拠に、誰のためにそのような主張をするのか、誰がそうさせるのか、の根拠が示されない。また、彼らは、本線の組立作業ラインが、「顧客という観念に含まれる理想と向上心に形を与えた」、とも表記する。この根拠のない比喩的主張は、セル生産に関しても行われる。経済的市民(市民権)の理想は、セルの中で形を与えられる、と表記する。

アームストロング(2006)によれば、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、個人の労働が位置付けられる製造空間を、経済的市民(市民権)のメタファーよりも一望監視施設(パノプチコン)のメタファーを通じて理解している。しかし彼らを取り上げる対象や事実は、経験的言明または検証可能な言明を構成しない。彼らの最も魅力的な主張はこのようになっている。本線の組立作業ラインが経済的市民(市民権)のアイデアに形を与えたりか与えないという意味は何か。本線の組立作業ラインまたはセルが経済的市民(市民権)を可能にするとか作るという意味なのであれば、労働者がそれを経験しているかどうかを調べる必要がある。調べられていない以上ミラー及びオレアリィ(1994a)の魅力的な主張は、仮定であり、観念論である。経済的市民(市民権)は、仮定された観念であるにもかかわらず、経験された観念であるかのように説明している。

第2の方法において、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、新しい経済的市民(市民権)という観念に内容を与えるのは、工場内部の人とモノの新しい配置、形成された製造空間に関して計算を行う方法、当該空間に位置付けられる個人の能力及び属性に関わる諸概念、である、と説明する。これは操作主義に基づく。経済的市民(市民権)をそれ自体の内容で規定せず、それに対応する一連の具体的手続きに還元して規定するものである。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CAT社で観察されたものに経済的市民(市民権)の実行・実現という表現を付与する。CAT社の経済的市民(市民権)という用語は、MITの経済的市民(市民権)という用語よりも批判的ではない。MITの経済的市民(市民権)という用語は、平均の実践と平均に届かない実践との比較、平均に届かない実践を平均まで引き上げることを前提にした用語である。単一企業のCAT社の経済的市民(市民権)という用語ではそのような可能性を持たない。

アームストロング(2006)によれば、日常的に利用する市民(市民権)は、民主主義を含意する用語であるが、CAT社の経済的市民(市民権)という用語とMITの経済的市民(市民権)という用語はいずれもその日常的な用語からかけ離れている。双方の経済的市民(市民権)は言語の作り直しを目指している。それは、経済的市民(市民権)をかくありうることからかくあることの中に閉じ込めるという批判的思考の封じ込めである。

(追記)

ミラー及びオレアリー(1994a)を含む一連の論文が研究対象としたCAT社の工場、つまり、国際的競争力を高めるために巨額の設備投資と高度な専門知識及び技術によって建設した先進的製造工場の1つであるディケーター工場は、最終的に閉鎖されることになった。CAT社は、この工場閉鎖の際に、組合と地域の人々の記憶に残る遺跡として同工場を残すことを強く主張したという(Armstrong, 2006, p. 547)。

結文

本部分は、本論文を構成する5つの部(第1部から第5部まで)の要点と本論文で考察できなかった論点、を記述する。本論文全体の研究目的は、学際的・批判的会計研究における主要な論点及び争点とその歴史的発展を俯瞰的に考察することであった。この研究目的のために、5つ(第1部から第5部まで)の検討領域を設定した。それらは、①学際的・批判的会計研究の理論、理論的枠組及びパラダイム(研究方法も含む)、②学際的・批判的会計研究の開拓者、③学際的・批判的会計研究の主要な理論的枠組と主要な会計研究(フーコーの研究を理論的枠組とするフーコー派の会計研究)、④歴史研究(新しい会計史研究)を巡る論争(新しい会計史を代表するフーコー派の会計史と伝統的会計史の経済合理主義の会計史を巡る論争)、⑤フィールド研究を巡る論争(フーコー派のフィールド研究を巡る論争)、である。

(第1部の要点)

第1部は、学際的・批判的会計研究が、何を研究対象・研究範囲とし、どのような理論的枠組及びパラダイムを利用し、どんな研究方法を利用して、いかなる会計の理論を形成してきているのか、を説明する文献及び文献レビューを検討した。学際的・批判的会計研究の会計の理論、理論的枠組及びパラダイム、フィールド研究及び歴史研究、ジャーナル、研究会議または学会、テキスト、等における約40年間の歴史を俯瞰することは、当該部分に関心が低い和文献の先行研究を補完するものである。

3つの主要なジャーナル(AOS・AAAJ・CPA)は、いずれもアメリカ主導の実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究に対抗・批判するという姿勢と学際的・批判的会計研究を積極的に掲載するという姿勢を共有して創刊され発展してきているが、3誌の創刊の経緯及び目的と編集方針等は、同一ではない。AOSは、アメリカの行動科学的・組織論的会計研究とイギリスの学際的・批判的会計研究との共存を志向するジャーナルとして創刊されたが、AAAJとCPAは、学際的・批判的会計研究のみを掲載するジャーナルとして創刊された。3誌は、いずれも社会的・経済的・政治的コンテキストと関連させて会計を理解する会計研究及び会計学以外の社会科学を理論的枠組として利用する学際的会計研究を進めるが、CPAだけが批判的会計研究またはプラクシス志向の会計研究を重視する姿勢を採っている。

IPA研究会議、APIRA研究会議、及びCPA研究会議はいずれも、アメリカ主導の実証主義的会計研究及び機能主義的会計研究に対抗・批判する研究会議として創設され、発展してきている。EAAは、アメリカ生成の実証主義的会計研究に対抗するヨーロッパ特有の会計研究を発展させ、ヨーロッパの会計研究者のネットワークを形成するために創設され発展してきており、英語圏以外の研究者による英文論文の発表を支援し、博士号取得候補生の研究会議(Doctoral Colloquium)を積極的に展開する等の特徴を持つ。EARは、他の国際的ジャーナルと比較するとヨーロッパの一部の国の会計研究を世界に発信する役割が相対的に大きいジャーナルである。

学際的・批判的会計研究は、ジャーナル中心で発展してきており、テキスト作成に重点を置かない研究である。作成されたテキストは、学際的・批判的会計研究特有の研究テーマまたは研究対象、研究方法、理論的枠組等に基づいており、その多くは管理会計領域の

著書または論文集である。

学際的・批判的会計研究は、会計研究にフィールド研究を導入して浸透させる大きな役割も果たした。この学際的・批判的会計研究のフィールド研究は、アメリカ生成の会計研究方法としてのフィールド研究と異なり、会計の変化とその社会的・組織的コンテクストの変化との相互作用を理解するためのフィールド研究であり、管理主義的ではないフィールド研究である。またこのフィールド研究は、フィールド研究を扱う論文集またはテキストを作成し、フィールド研究等の定性的会計研究専門のジャーナルを創刊し、フィールド研究を巡る論争的議論を生み出した。さらにこのフィールド研究は、特定の理論的枠組を採用する立場に基づくフィールド研究、または特定の理論的枠組を調査前に採用することを回避する立場に基づくフィールド研究により様々な会計の理論を形成した。

学際的・批判的会計研究は、会計史研究に新しい会計史研究を導入して浸透させる大きな役割を果たした。この歴史研究(新しい会計史)は、会計史研究の中に、歴史学一般の研究動向、従来と異なる多様なテーマまたは研究対象、代替的な歴史研究の方法(オーラルヒストリー)、理論的枠組等論争、会計研究のヒストリオグラフィ、等を導入した。また学際的・批判的会計研究の歴史研究(新しい会計史)は、新しい会計史の論文集またはテキストを作成し、様々な社会理論を理論的枠組とする様々な会計の理論を形成した。

学際的・批判的会計研究における会計の理論には、機能主義的観点またはテキストブック的観点に基づく管理会計の理論、経済学的観点に基づく管理会計の理論、コンサルタント的観点に基づく管理会計の理論と異なる管理会計の理論が含まれる。また、資本主義の再生産の社会的政治的仕組みの中での会計や監査の役割を問題とみなす研究、生活の質の改善に役立つ会計の可能性を追求する研究、及び社会または組織への介入のために会計の知識を活用する研究、に基づいて形成される会計の理論も含まれる。さらに会計が人種の差別、ジェンダーによる差別、植民地人(現地住民)・先住民の差別、と共犯関係にあるという会計の理論、会計が権力と共犯関係にあり、非民主主義、社会の不正義、不公正と共犯関係にあるという会計の理論も含まれる。

学際的・批判的会計研究は、多様な理論的枠組を利用する研究である。例えば、2000年代初期までの管理会計研究では、ポスト実証主義またはポスト機能主義の会計研究として、非合理主義の枠組、自然主義(「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等)の枠組、社会変革志向の枠組(マルクスまたはマルクス派の研究、ブレイヴァマン等の労働過程論、ハーバーマスのドイツ批判理論)、多様な制度論(旧制度派経済学と新制度派社会学)の枠組、ギデンズの構造化の理論の枠組、フーコー派の枠組、ラトゥール派の枠組(またはANTの枠組)、等の理論的枠組が利用されている。

学際的・批判的会計研究の生成当初から今日までの間で利用された理論的枠組は、大きく3つに分類することができる。解釈主義的会計研究の第1世代と新しい解釈主義または解釈主義的会計研究の第2世代と批判的会計研究である。解釈主義的会計研究の第1世代の会計研究は、ブルーマーのシンボリック相互作用論を理論的枠組とする会計研究であり、解釈主義的会計研究の第2世代の会計研究は、既存の様々な理論を理論的枠組として利用する研究であり、フーコーの研究、ギデンズの構造化の理論、ラトゥールの研究、様々な制度論等の社会理論を明示的に利用する研究が含まれる。いずれの解釈主義的会計研究も批判的会計研究と対立してきている。

批判的会計研究という用語は、広義及び狭義2通りの意味で利用できる。狭義の意味で利用する場合は、同会計研究がマルクス派の会計研究を指す場合であり、広義の意味で利用する場合は、同会計研究がマルクス派の会計研究を中心とする会計研究、批判と介入を進める会計研究、またはプラクシス志向の会計研究と同義である場合である。批判的会計研究という用語を広義の意味で利用する場合には、批判的会計研究の意味・範囲が論者によって異なることは避けられない。このためその理論的基礎の共有が求められる。

新しい解釈主義を支持する多くの若手研究者が、批判的属性を放棄してきている現状、プラクシス志向を放棄してきている現状が懸念される。「理解」(=解釈)と「社会変革の追求」(=プラクシス)の再結合が望まれる。

学際的・批判的会計研究のアプローチのパラダイムを識別する代表的研究は、バレル及びモーガン(1979)を準用するホッパー及びパウエル(1985)等の研究、チュア(1986)、ラフリン(1995)及び同研究を利用するロスレンダー(2013)である。

ホッパー及びパウエル(1985)等は、伝統的・支配的会計研究のパラダイムまたは学際的・批判的会計研究のパラダイムを識別し、その組み合わせからなる理論的分類図式を提示するために、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を準用した。

バレル及びモーガン(1979)は、社会科学の性質に関する諸仮定(存在論・認識論・人間の本性・方法論)と社会の性質に関する諸仮定(現状維持または変革)をパラダイムと呼び、組織理論及び社会理論の研究アプローチのパラダイムを識別し、この諸仮定の組み合わせからなる理論的分類図式を提示した。彼らは、この図式の全体または一部を「社会学」のパラダイムとも呼んだ。ホッパー及びパウエル(1985)等は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式を準用し、学際的・批判的会計研究における会計の理論と理論的枠組の研究アプローチが、「解釈主義社会学」、「ラディカル人間主義社会学」または「ラディカル構造主義社会学」という3つの「社会学」のいずれかに位置付けられること、この「社会学」に位置付けられない会計の理論及び理論的枠組もあること、を説明した。

バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式には、問題点があった。それは、社会科学の性質と社会の性質に関する諸仮定が主観と客観の2項対立であることを前提にして、その対立を克服する研究を位置付けることができないこと、4つの「社会学」が相互に排他的で比較も総合もできないという相対主義的立場を採りながら競合するパラダイムを評価できる特権的立場の理論的分類図式を作成していること、である。学際的・批判的会計研究者は、これらの問題点を部分的に回避する取組みをおこなった。それらには、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の一部修正という形で対応した研究と当該分類図式の再編成という形で対応した研究がある。後者がチュア(1986)とラフリン(1995)である。

チュア(1986)は、会計研究を主流の会計研究と解釈主義的見方の会計研究と批判的見方の会計研究の3つに分類し、それぞれの支配的前提(認識の信念/経験的世界の信念/双方の関連に関する信念)を識別し、主流の会計研究と解釈主義的見方の会計研究を批判し、批判的見方の会計研究を支持した。この支配的前提の組み合わせが理論的分類図式となった。チュア(1986)の分類に従えば、学際的・批判的会計研究は、解釈主義的見方の会計研究と批判的見方の会計研究のいずれかである。

チュア(1986)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の諸要素を

取り込みながら、その問題点を回避するパラダイムと理論的分類図式を提示したが、1980年代中期以降に拡充化または多様化する学際的・批判的会計研究の諸仮定を識別できず、同会計研究を位置付けることができなかった。

ラフリン(1995)は、拡充化または多様化した学際的・批判的会計研究の5つの理論的枠組(ドイツ批判理論、構造化の理論、フランス批判理論、シンボリック相互作用論、マルクス派)の研究アプローチを取り上げ、それらの諸仮定を3次元の3段階で区別し、全部で27個の立方体の中の4個の立方体に位置付けた。3次元は、理論の次元、方法論の次元、現状維持・変革の次元であり、各次元の3段階は強、中、弱である。この区別により、研究のアプローチの位置付けは、(第1次元の特定の段階:第2次元の特定の段階:第3次元の特定の段階)と表記可能になった。研究のアプローチの諸仮定が1個の立方体として提示されるようになり、27個の立方体が理論的分類図式となった。

ラフリン(1995)は、パラダイムと理論的分類図式を識別する従来の研究よりも多くの理論的枠組を取り上げたが、相対的に詳細に説明したのは3つの理論的枠組である。彼は、自ら支持する理論的枠組のドイツ批判理論とそれ以外の2つの理論的枠組(実証主義とブルーマーのシンボリック相互作用論)のアプローチの諸仮定を比較検討し、ドイツ批判理論に基づく会計研究を支持した。

ラフリン(1995)は、バレル及びモーガン(1979)のパラダイムと理論的分類図式の諸要素を取り込みながら、その問題点を回避するパラダイムと理論的分類図式を提示したが、依然として一部の学際的・批判的会計研究の理論的枠組の諸仮定を識別できず、同会計研究を位置付けることができなかった。

ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が行った学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けに対して異議を表明し、彼の理解に基づく諸仮定の別の特定と理論的分類図式上での研究アプローチの別の位置付けを提案している。また、ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が対象としなかった学際的・批判的会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案している。ただしロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)で示された会計研究の理論的枠組の研究アプローチの諸仮定とその組み合わせに基づく理論的枠組自体に異議を表明していない。

ロスレンダー(2013)は、ラフリン(1995)が対象としなかった学際的・批判的会計研究の3つの理論的枠組(ANT、制度論、実践行動の理論)の研究アプローチの諸仮定の特定と理論的分類図式上での同研究アプローチの位置付けを、新たに提案したため、学際的・批判的会計研究の8つの理論的枠組の研究アプローチの諸仮定を特定し、それを理論的分類図式の27個の立方体の中の7個の立方体に位置付けることになった。

ロスレンダー(2013)は、学際的・批判的会計研究の多くの理論的枠組の研究アプローチのパラダイムと理論的分類図式を提示し、パラダイムと理論的枠組をより充実させたが、ロスレンダー自身の支持する理論的枠組とその理論的枠組を支持し他の理論的枠組を支持しない理由を示していないため、相対主義的立場と特権的立場の共存という問題を再び抱えることになった。またラフリン(1995)の議論、バレル及びモーガン(1979)のパラダイム論を準用したホッパー及びパウエル(1985)等の議論と同様に、ロスレンダー(2013)の議論にも、方法の理論(会計の理論的枠組)のパラダイムと領域の理論(会計の理論)のパラダイ

ムが一致するとは限らないという問題が潜在している可能性がある。

(第2部の要点)

第2部は、学際的・批判的会計研究が、いかなるコンテキストの中で、なぜ、どのように生成したのか、その中心的な開拓者は誰なのか、その開拓者はどのような活動や研究を行ったのか、を説明する文献及び文献レビューを検討した。学際的・批判的会計研究の2人の開拓者は、ホップウッドとロウである。2人の開拓者と彼らと同行した研究者の研究関心の変化、学際的・批判的会計研究における2人の開拓者と彼らと同行した研究者による複数の研究の位置付け、会計研究全体における複数の同研究の位置付け、等を俯瞰することは、当該部分に関心が低い洋文献及び和文献の先行研究を補完するものである。

ホップウッドは、実証主義的会計研究に対抗する学際的・批判的会計研究の開拓者であり、AOSを創刊した研究者及び同誌の初代編集長、EAAの創設者・初代会長等の要職を務めた。彼は、イギリスのLSEを卒業後、実証主義的会計研究の開拓者を輩出するシカゴ大学大学院に入学する。彼は同大学院で、主に管理会計研究に重点を置いて、その実証主義的会計研究と異なる代替的な研究を進めていくことになる。その代替的研究は、会計学以外の学問を導入する学際的会計研究であり、フィールド研究等の定性的方法を利用する研究であった。

彼は、シカゴ大学大学院時代に、アメリカの行動科学に影響を受けており、彼の博士論文及び彼の初期の会計研究は、行動科学的・組織論的会計研究であった。ただし彼は大学院時代から実際の会計を研究する必要性を唱え、一貫してフィールド研究を支持した。その後、彼は、イギリスの大学に奉職し、ヨーロッパの社会学の影響を受け、北欧のグラウンデッドな会計研究と共鳴し、社会学的・組織論的会計研究または学際的・批判的会計研究を発表していく。この後者の研究には、解釈主義的会計研究、フーコー派の会計研究等が含まれる。彼はこれらの研究を進めるために、学際的研究集団を組織し、同集団を拡大したフーコー派の会計研究会を組織した。

彼の代表的な5点の論文を発表年度順に識別すると、ホップウッド(1972)、バーチェル他(1980)、ホップウッド(1983a)、バーチェル他(1985)、ホップウッド(1987b)を挙げることができる。最初の1点のみが行動科学的・組織論的会計研究であり、残りの4点は全て学際的・批判的会計研究である。2点目は機能主義的会計研究を批判する研究であり、3点目は解釈主義的会計研究を提唱する研究またはその開拓的研究であり、4点目はフーコー派の会計研究の開拓的研究である。5点目は解釈主義的会計研究とフーコー派の会計研究が混成した研究である。

ホップウッドの研究を同一の時代の学際的・批判的会計研究全体、または会計研究全体の中に位置付けると、まず、ホップウッドは、行動科学的会計研究の開拓者であり、フィールド研究の一貫した支持者である。その理由は、彼が同会計研究にフィールド研究と組織理論(社会心理学及び心理学に基づく組織理論)を導入し、従来の管理会計研究または行動科学的・実験室的会計研究と異なる新しい行動科学的・組織論的会計研究を提唱したからである。

次にホップウッドは、解釈主義的会計研究(解釈主義的会計研究の第1世代)の開拓者である。ホップウッドは、機能主義的会計研究と絶縁し、それに代わる学際的・批判的会計

研究、特に「解釈主義社会学」のパラダイムと強い親和性を持つ会計研究を進めていくことを宣言した。そして彼は、初期の解釈主義的会計研究に対する重要な研究者、初期の解釈主義的会計研究の重要な原動力、または中心として当該会計研究の発展を導いていく。

ホップウッドの提唱する「アクションの中の会計」研究は、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論の1つであるシンボリック相互作用論の重要な前提を採用しており、管理会計の自然主義的研究、日常の会計実務の研究、等とも呼ばれる一連の解釈主義的会計研究の原動力、または中心とみなされる。

ただし「アクションの中の会計」研究を提唱するホップウッドは、その研究のために特定の研究方法や特定の社会理論(シンボリック相互作用論及びその他を含む社会理論)を限定していない。「アクションの中の会計」研究は、様々な方法や社会理論との接合、またはそれらの包摂が可能である。

次に、ホップウッドは、フーコー派の会計研究(解釈主義的会計研究の第2世代の一部)の開拓者である。彼は、イギリスにフーコーのアイデアを導入し、発展させていく社会学者、哲学者と連携しフーコー派の会計研究を生成・発展させる開拓者と位置付けられるからである。

フーコーのアイデアが会計研究に導入される際に重要な役割を果たしたのは、ホップウッドとI&Cの編集委員である。ホップウッドは、フーコー派の会計研究の当事者として研究を発表するだけでなく、他の研究者によるフーコー派の会計研究の支援者または指導者の役割も果たした。I&Cの編集委員であり、フーコー研究者であり、1983年にLSEで社会学の博士号を取得したミラーは、1982-83年に会計研究者に対してフーコーの方法を説明する機会(方法論のセミナー)がホップウッドにより与えられ、その後会計学者としてフーコー派の会計研究の開拓者となり、ラトゥール派会計研究(解釈主義的会計研究の第2世代の一部)の開拓者にもなっていく。

次にホップウッドは実証主義的会計研究の一貫した批判者であり、晩年は同研究を直接批判する研究を行った。またホップウッドは、新しい会計史の基礎となるアイデアを提供した研究者、新しい会計史またはフーコー派の会計史の開拓者、である。

最後にホップウッドは、批判的会計研究、特に労働過程論の会計研究の批判者である。つまり、彼の会計研究は、学際的・批判的会計研究における批判的会計研究以外の領域(解釈主義的会計研究の第1世代及び第2世代の領域)に位置付けられる。

一方ロウは、中等学校の卒業後2年間の兵役を経て地方の勅許会計事務所に就職し、勅許会計士等の資格を取得した後で、LSEの卒業と同時に大学講師となった。彼は、主に経営管理研究及び管理会計研究に重点を置いて、実証主義的会計研究と異なる代替的な研究を進めていく。その代替的研究は、会計学以外の学問を導入する学際的会計研究であり、フィールド研究等の定性的方法を利用する研究であった。

彼の研究は個人研究という形を採らず、彼を含む実践共同体の構成員との共同研究という形を採った。実践共同体は、ロウの価値観に影響を受け、彼が組織したMCWGという研究会を母体としている。この集団はシェフィールド学派とも呼ばれ、教員(兼研究者)のキャリアがシェフィールド大学から始まり、ロウの価値観に影響された人々から構成された。

シェフィールド学派の多くは、有力な批判的会計研究者であった。ロウは、その彼らと共に研究し、彼らを指導し、彼らを常勤の講師へと導いた。このためロウは、批判的会計

研究の開拓者またはシェフィールド学派の父と呼ばれる。実践共同体の構成員またはシェフィールド学派の有力な批判的会計研究者は、IPA 研究会議を創設し、CPA を創刊しているが、ロウはこの研究会議の創設、ジャーナルの創刊を強く支持し、支援した。

ロウは、最初に新しいマネジリアルエコノミクスの影響を強く受け、その後社会システム論及びサイバネティクスの影響を強く受けている。しかし、彼は、会計研究がそれらにみに依存することは期待していなかった。ロウを含む実践共同体の当初の共同研究には、その影響を受けた論文があるが、その後の共同研究の多くは、批判的会計研究に相当するものに変化することになった。ロウが指導・支援して、共同研究を行った研究者の中に有力な批判的会計研究者がいたからである。

ロウまたはロウを含む実践共同体の論文の内容は、クーパー(2014)によって大きく4つに分類された。第1は経営管理をシステムとして概念化する研究、第2は経営管理の実践に関する経験的研究、第3は政治参加の実践・変革の実践の研究、第4は会計規制に関する研究、である。この4つの領域の研究は、1970年代から発表された社会システム論及びサイバネティクスを方法の理論とする研究と1980年代から発表された「代替的社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等を方法の理論とする学際的・批判的会計研究に再分類することができる。

1980年代から発表された後者の研究を、同じ時代の学際的・批判的会計研究全体の中に位置付けると、まず、ロウは実践共同体と共に、フィールド研究に基づき、初期の解釈主義的会計研究を開拓した。その後彼らは、初期の労働過程論の会計研究を開拓した。さらに彼らは公共政策に介入する初期のプラクシス志向の会計研究を開拓した。この中には実証主義会計研究を直接批判する研究も含まれている。

クーパーのいう第2の研究に分類されるベリー他(1985a)は、NCBの財務統制及び経営管理を研究対象とし、「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられるシンボリック相互作用論及び制度理論を方法の理論としたフィールド研究であった。しかし、同じく第2の研究に分類されるホッパー他(1986)は、マルクス派の労働過程論を方法の理論とし、NCBの財務統制及び経営管理を分析した研究であり、批判的会計研究の開拓的研究である。いずれもフィールド研究に基づく経験的研究であるが、後者の論文は、イギリスのNCBの炭鉱争議を契機に、ベリー他(1985a)が経済的・社会的コンテクストを無視した研究であることを反省して作成された論文である。労働過程論を方法の理論とする会計研究の先導的研究者は、ホッパーとアームストロングであるが、双方の研究はその初期の段階から今日に至るまで当該会計研究の中心的研究者である。ホッパーは実践共同体のメンバーである。

クーパーのいう第3の研究に分類されるベリー他(1985b)は、NCBにおける特定の炭鉱を非経済的であるという理由で閉鎖するNCBの経営側及び政府側の政策判断に対して異議を申し立てた論文である。これは、フィールド研究を承認したNCBから求められた制約に縛られることを回避し、公表された資料のみに基づいて行った研究であり、NCBの公共政策に対して政治参加する論文であり、プラクシス志向の会計研究の開拓的研究である。プラクシス志向の会計研究の先導的研究者はジッカであるが、同研究者はその初期の段階から今日に至るまで当該会計研究の中心的研究者である。彼はロウの博士課程の院生である。

クーパーのいう第3の研究に分類されるロウ他(1983)は、私的利益という単純な観念を利用して会計基準設定(公共政策決定)の複雑な政治的過程を分析したワッツ及びジマー

マン(1979)の実証主義会計研究を直接批判する研究であり、会計学者及び会計研究と公共政策決定の係に係わるプラクシス志向の会計研究である。

同論文を発表する以前にロウ、パクスティ及びラフリンは、ワッツ及びジーマン(1979)の批判的コメント論文をAAAの学会誌TARに投稿したが、査読で掲載不可と決定されている。彼らは、ワッツ及びジーマンと合理的論争を試みる選択を行ったが、それは不成功に終わり、TARから論争の封じ込めを受けた。この経験から、彼らは、統制された研究空間では学術的言説を拒否する人々との論争が不可能であるという認識を強め、それよりも学際的・批判的会計研究の独立した研究空間を生成・発展させることが優先事項であると考えるようになった。この考えが1985年のIPA研究会議創設と1990年のCPA創刊を導いた。

(第3部の要点)

第3部は、学際的・批判的会計研究の中心的部分を担うフーコー派の会計研究はどのように生成したのか、同研究にはどんな会計研究が含まれているのか、フーコー派の会計研究は、フーコーのどのような研究に依拠しているのか、フーコーの研究以外のどのような研究等に依拠しているのか、フーコー派の会計研究に問題点はないのか、同会計研究の理論的源泉であるフーコーの研究またはフーコー派の研究に問題はないのか、を説明する文献及び文献レビューを検討した。フーコー派の会計研究として分類される会計研究を識別すること、2005年現在までに発表されてきたフーコー派の会計研究批判及びフーコー派の研究批判を総括的に整理したティンカー(2005)に従って同様の検討作業を2019年現在で行うことは、当該部分に関心が低い洋文献及び和文献の先行研究を補完するものである。

フーコー派の会計研究に関する文献レビューでは、アームストロング(1994)の22点、それに追加しているネイピア(2006)の14点、メニケン及びミラー(2012)の15点、がフーコー派の会計研究として識別された。これらの複数の文献レビューから、合計約50点のフーコー派の会計研究が識別できる。

フーコー派の会計研究は、第1世代の研究と第2世代の研究に分けることができる。第1世代のフーコー派の会計研究は、会計を規律訓練の技術及び実践と結びつく権力・知の一形式として扱い、規律訓練の体制の内部に位置付け、規律訓練権力が生み出される母体の一部とみなす。規律訓練権力は、監視及び懲罰を繰り返し受け、生産性を高める訓練を受け、人間諸科学が作り出す一定の標準や規格に従い、命令への服従及び秩序への服従を受け入れる人間を作り出す言説や実践を通じて行使される。権力・知は、監視や規格の設定等の規律訓練の技術及び実践と結びつく人間諸科学である。規律訓練の技術及び実践と人間諸科学からなる総体は、規律訓練権力の行使を可能にする母体であり、規律訓練の体制と呼ぶことができる。この規律訓練権力を理論的枠組とする会計研究が第1世代のフーコー派の会計研究である。

第2世代のフーコー派の会計研究は、フーコーの統治性の研究に、ラトゥールが利用する「翻訳」または「問題化」、「距離を置いた行動」という概念を結び付けて、フーコー派の会計研究の刷新を図る会計研究である。ただし、第2世代のフーコー派の会計研究は、フーコーの統治の概念自体を利用するというよりもそれを小型化した統治のプログラム及びテクノロジーという概念を利用する。

フーコーは、統治性の研究において、主権(国家の権力または国の政治を最終決定する権力)と統治を区別し、主権を国家及び法律に関連させ、国家/主権/法律を前近代的形態の権力とみなし、統治を近代的形態の権力とみなしている。フーコーにとって、統治とは、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指す。フーコーは、権力を社会的主体にも社会的決定にも帰属させずに、権力が社会的主体を構成するもの(主体化するもの)または個々人が権力の効果によるものとみなし、権力が個々人を社会的に再生産するメカニズムとみなす。

フーコーの統治性の研究に従う場合、小規模の統治の形態が変化する理由を説明できず、統治が変化する範囲も説明できない。そこでフーコー派の研究者のローズ及びミラーは、統治が変化する理由を示すために、統治のプログラム及びテクノロジーという概念を導入した。統治のプログラムは、統治の対象及び目的を示す言明、要求、規範を指し、統治のテクノロジーは統治のプログラムを実現する手段となる計算、手続き、メカニズムを指す。彼らにとって、統治とは、他者の不確定な行動の領域を構造化することを指すだけでなく、特定の目標に向けて他者の行動の不確定な領域を構造化するための統治のプログラムとテクノロジーも指している。

ミラーやロブソンが説明する「翻訳」の過程は、一方の言説内部にある言表及び実践が他方の言説の内部で再編成される過程を指す。この場合一方の言説内部にある言表及び実践が他方の言説の内部で問題にされる。規範的基準または目的・理念を示す言説の内部で、特定の会計の技術が問題にされ、この問題解決として新たな会計の技術が生み出される。「翻訳」の過程または問題解決を含む「問題化」の過程は、会計の変化の動因になる。

フーコーの著作活動または研究活動は、1950年代から1980年代までの約30年間に及んでいるが、その主要な著作の刊行時期に基づいて、3つの時期(前期・中期・後期)に分割することができる。前期は、1969年原著刊行(1977年英訳刊行)の『知の考古学』までの時期で、考古学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動の時期である。中期は、1975年原著刊行(1974年英訳刊行)の『監獄の誕生』までの時期で、系譜学と呼ばれる歴史の方法に重点を置いた研究活動を行うようになり、規律訓練権力及びその他の権力に焦点をあてた研究に取り組んだ時期である。後期は1976年原著刊行(1979年英語訳刊行)の『性の歴史Ⅰ』から彼が死去する1984年までであり、規律訓練権力と異なる生権力の研究または統治性の研究に関心を移行した時期である。

『監獄の誕生』の問題点は少なくとも2点ある。第1は、ある歴史的形態または社会的形態を全体化する解釈を行っていることである。第2は、人間諸科学を権力・知の形式として一律に特徴づけたため、それと異なる利害関心を持つ人間諸科学を識別せず、解釈のための人間諸科学や解放のための人間諸科学の存在を無視していることである。

1966年原著刊行(1970年英訳刊行)の『言葉と物』までの著作において、歴史の文書からそのエピステーメーを掘り起こすフーコーの考古学は、歴史的に条件付けられたあらゆる思考が歴史的にアプリアリな認識の構造(エピステーメー)を持ち、それが経験一般を可能にすると考えていた。新たな考古学の取り組みに相当する『知の考古学』において、研究対象となったのは言説それ自体の集合と言説を存在させる秩序である。言説に先立って存在する認識の条件を明らかにするために言説を分析するのではない。新たな考古学では、言説の集合によって形付けられ、新たな言説の発生を可能にする「言説的編成」の規則を

明らかにする。言説の起源としての主体は排除されることになる。

『知の考古学』または考古学の問題点は2点にある。第1に、言説または言説的編成の統一体が対象を構築すると考えるフーコーは、方法論的には反実在論者であり、かつ反人間主義者である。第2に、フーコーの考古学的方法の中心にはある循環性が存在する。これは、言説の実践が、「言説的編成」の規則によって構成されるという観念による。

その後フーコーは、1971年原著刊行(1981年英訳刊行)の『言語表現の秩序』以降の著作から、当該言説にはその外部から働きかける手続きがあると考えようになった。フーコーは、ある言説が真とされるのはそれが客観的・普遍的に真であるからではなく、「真理への意志」が働いた結果であると考えた。この「真理への意志」は、その後権力という用語で表現されるようになり、その権力を識別する言説分析が系譜学という用語で表現されるようになる。

フーコーの歴史の方法の重点が考古学から系譜学へ移行した場合の最も大きい変化は、言説の自律性が放棄され、言説の生産に関して言説の外部から働きかける手続きまたは力があることを明言したことにある。

フーコーの系譜学の特徴は3つある。第1は、歴史における起源と因果性・必然性という想定拒否である。第2は、伝統的真理概念の否定と解釈主義の採用である。第3は、歴史学の記述すべき対象の変更である。系譜学は、「言説的編成」という統一体が現れる過程に関心を持つ考古学と異なり、伝統的な歴史的研究方法にかなり近い。しかし、系譜学の方法の焦点は、伝統的な歴史研究方法と異なって、言説の背後にある特定の出来事もしくは制度にあてられるというよりも、言説自体にあてられる。

系譜学の問題点は少なくとも5点ある。第1に、系譜学を採用するフーコーは、考古学を採用するフーコーと同様に素朴な実証主義者であり、反実在論者で、反人間主義者である。第2に、言説の真理をもたらすのは権力であり、権力を支えるのは言説であるという循環性、または権力と知の相互依存性が、彼の経験的研究に不幸な結果をもたらす。第3に、フーコーの系譜学的な歴史記述は、解釈学的な問題構成や歴史を理解する主体の自己省察を排除した結果、意図せざる「現在中心主義」に陥る。第4に、フーコーの系譜学は、自らの歴史記述について真理請求を掲げないため、真理を巡るゲームと権力の関係を暴き出す彼の系譜学が他ならぬ権力関係の産物になりうる。第5に、言説の真理もしくは虚偽に対する系譜学の禁欲主義的立場は、批判を行ういかなる権利も無効にする。

フーコーは、考古学を重点的に利用した『知の考古学』までの研究においても、また系譜学を重点的に利用した『監獄の誕生』以降の研究においても、主体が言説または権力・知の言説により構成されるという主張を繰り返している。この「主体化」に対する関心は、系譜学を重点的に利用した統治性の研究においても継続されている。この関心は、フーコー派の会計研究にも共有されているが、会計研究の場合には、フーコーが実際に主張したこと以上のことをフーコーから読み込む傾向がある。

フーコーは、『知の考古学』の中で、主体とは一定の秩序を持つ知の統一体によって生み出される(主体化される)もので、人間の能力に依存しないものであることを宣言した。『監獄の誕生』では、人間が人間諸科学を含む規律訓練の体制によって構成されるとみなす。人間行動を監視して矯正する規律訓練の体制の中で同人間諸科学が利用される。規律訓練権力または人間諸科学を含む規律訓練の体制が主体性に影響を及ぼしうるとしても、その

影響は単純に仮定されるよりも経験的に証明されるべき問題である。

しかし第1世代のフーコー派の会計研究は、会計を権力・知として、または規律訓練の体制の一部として取り扱い、規律訓練権力が主体を形成するという点を経験的研究によって確証・証明するよりもフーコーの主張等を引用するという方法を採用した。また第2世代のフーコー派の会計研究も、統治による主体化を経験的に証明していない。

第1世代のフーコー派の会計研究は、会計を規律訓練の技術及び実践と結びつく権力・知の一形式として扱い、規律訓練の体制の内部に位置付け、規律訓練権力が生み出される母体の一部とみなす。こうしたフーコー派の会計研究には、少なくとも2つの問題点がある。第1に、会計システムは、規律訓練の技術及び実践に固有の継続的な行動の監視に代わる代替案として生成してきており、双方は同一視できない。第2に、会計システムは、継続的で包括的な可視性のシステムまたは監視のシステムを構成できず、対象の動作と状況の双方に関する情報が入手できないため、会計と個人の行動の詳細の形成に関与する規律訓練の技術及び実践は同一視できない。

フーコーは規律訓練権力に対する抵抗可能性、権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を追求せず、そこでの権力の目的を重視せず、代わりに「戦略」という観念の下に規律訓練権力または規律訓練の体制が凝集していくという主張を選んだ。したがって権力・知の諸形式も矛盾なく凝集していく。現在までのところ、フーコー派の会計研究では、一部の研究を除く限り、規律訓練権力に対する抵抗可能性、権力・知の諸形式間の潜在的な非両立性(または規律訓練の諸体制間の潜在的な非両立性)を分析する試みを行ってきていない。

規律訓練という概念を会計の変化という比較的小規模の現象に適用する場合には明らかに問題がある。会計システムを規律訓練の体制の内部にあるものとみなせば、会計システムを変化させる原因が、会計システムの内部にあってはならない。

会計の変化の原因を規律訓練の体制の外部に求め、会計の変化に関する理解を前進させる例もある。しかし同例は別の問題点を抱える。会計の変化を利害概念によって説明する例としてバーチェル他(1985)があるが、主体に働きかける規律訓練の体制、規律訓練権力等のフーコーの概念と利害の概念を同時に利用することはできない。翻訳の社会学(規範的基準または目的・理念を示す言説の内部で、または個人または集団の利害を示す言説の内部で、特定の会計の技術が問題にされ、この問題解決として新たな会計の技術が生み出される)の利用により、会計の変化を説明する例としてロブソン(1991)があるが、その動因の歴史的証拠を集めるという実際的問題の検討が必要である。管理及び会計の変化の原因を、教育の様式・学習の様式の変化に求める例としてホスキーン及びマックビィ(1988a)もあるが、教育の様式・学習の様式の変化は、規律訓練の体制の外部と考えられうるのかどうかの検討が必要である。

フーコーは、抵抗に関する適切な理論を欠いていたので、フーコー派の会計研究は抵抗を無視するか、抵抗を別の理論的枠組の中で分析するか、いずれかを選択しなければならない。もし後者を選択した場合には、抵抗の理論化はフーコーの規律訓練権力の説明と整合しないという問題が生じる。規律訓練権力に抵抗することは、言説による主体性の構成以前において自律的な主体性の存在を仮定している。しかし、この自律的な主体性の概念は、フーコーの反人間主義と整合しない。フーコーの理論枠組と整合した抵抗の説明を提

供する研究としてホスキン及びマックビィ(1988a)があるが、それは近代以前のものに抵抗の原因を求めている。フーコー派の会計研究者は、彼らの経験的発見(規律訓練権力に対する抵抗)をフーコーの理論的枠組を修正するために利用することには遠慮がちであった。

フーコー派の会計研究は、権力を非物質化するフーコーの立場を採用することにより、物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁や物理的暴力を無視する。抵抗が生じる場合、規律訓練の体制の内部にある規律訓練の技術及び実践等だけでは、個人を主体化する条件が不十分であり、物質的・経済的制裁や物理的暴力を必要とする。大部分の施設・制度は、フーコーのいう規律訓練の体制とかなり異なる。この大部分の施設・制度が、会計システムの通常の現場である。

第2世代のフーコー派の会計研究は、フーコーの統治性の研究やラトゥール等の翻訳の社会学に基づいているため、会計は「距離を置いた行動」の一形式とみなされ、会計を利用する「可能性の条件」となる言説を生む翻訳の過程に注意が注がれる。会計テクニックの普及と変化に関する説明が提供されるという点で、これは第1世代の問題点を克服しており理論的な進歩である。

しかし、第2世代のフーコー派の会計研究には少なくとも3つの問題点がある。第1に、ラトゥール等の「距離を置いた行動」という概念は、組織の階層の下層から上層に対しても行使される規律訓練権力と異なり、統制に関する伝統的問題への回帰を含意している。第2に、「距離を置いた行動」という概念は、エイジェンシー(Agency)理論を観念論として再構成したものにすぎない。エイジェンシー理論では、主人(プリンシパル)から代理人(エイジェント)への統制は誘因機構及び監視機構を通じて行われ、中枢からの統制は物質的、経済的制裁・報奨を伴う。これと対照的に「距離を置いた行動」または「翻訳」という概念は、中枢からの統制が専門技術・知識を通じて行われることを強調している。ここに、第1世代のフーコー派の会計研究における観念論の継承を認められる。

第2世代のフーコー派の会計研究は、第1世代のフーコー派の会計研究から継承されている観念論の性質により、抵抗だけでなく、権力の物質的・経済的圧力及び物質的・経済的制裁にもほとんど注意を払ってきていない。研究の潜在的テーマは、研究者が行う主題の選択によって制限されるだけでなく、研究者の採用する観念論的な理論的枠組によっても制限される。これは、社会的行為の観念的条件を過度に重視するという次の第3の問題点に関わる。

第3に、フーコーの統治を小型化・細分化して説明する第2世代のフーコー派の会計研究は、統治が変化する、または特定の介入様式が生まれる理由として、「可能性の条件」となる言説を過度に重視する。第2世代のフーコー派の会計研究が、「可能性の条件」となる言説を明らかにする企ては、社会的領域で応用される強力な型のサピア・ウォーフ仮説が前提である。強力な型の仮説は、現実の世界の認識が認識の主体の言語によって制限されると主張する。しかし、この仮説は言語学者、認知言語学のアプローチを採用する言語学者によって否定されている。また「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てでは、特定の社会的行為が生じうる「可能性の条件」となる言説を経験的に確認する必要があるが、この確認作業は困難な作業である。「可能性の条件」となる言説という概念に制約されないために、「可能性の条件」に別の条件を組み込む必要がある。「可能性の条件」となる言説を明らかにする企てだけでは、「可能性の条件」自体を明らかにするには不十分である

ため、「可能性の条件」という概念の中に物質的・経済的条件を含めることが必要である。

フーコー派の会計研究が採用した系譜学には、規律訓練の体制と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学だけでなく、規律訓練の体制と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とする系譜学も採用された。

規律訓練の体制と人間諸科学との堅固な結び付きを前提とする系譜学は、悲観的傾向と全体化する傾向を持つため、会計が民主主義的なアカウンタビリティシステム中で重要な役割を果たしうるという可能性を不適当なものとして捨て去る。このため、フーコー派の系譜学の実践者は、会計を救済不可能とみなす傾向がある。

規律訓練の体制と人間諸科学との緩やかな結び付きを前提とする系譜学は、会計が発展する系譜を変化が連続する過程とみなしている。フーコーは、特定の規律訓練の体制が生じたなら人間諸科学の発展の系譜がそこで中断すると仮定する傾向にあったが、そのように仮定する理由は何もない。しかし、人間諸科学の変化の継続を認める場合、系譜学は、どんな社会的関係の状況の中で人間諸科学が変化するかを説明する必要があり、特定の規律訓練の体制が生じたこと以外に人間諸科学が変化する理由を説明する必要がある。

フーコー派の会計研究では、2種類の根本的に異なる標準原価計算の系譜学が発表されている。ミラー及びオレアリィ(1987)は、19世紀から20世紀の世紀転換期のアメリカの進歩主義という言説の中に科学的管理法及び標準原価計算を位置付けているが、ホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、19世紀初期のアメリカの陸軍士官学校における学習方法の体制の中にアメリカのスプリングフィールド兵器廠における作業標準または科学的管理法及び標準原価計算に準じるものの起源を発見している。2種類の説明の差異は、フーコー派の系譜学にとっては問題にならない。なぜなら、系譜学が唯一の起源を明らかにする研究ではなく、関連する言説及び実践の多様で偶発的な出現の歴史を明らかにする研究であるとフーコーが明言しているからである。しかし、これはある種のパラダイム共約不可能性原理を宣言している。この原理によれば、人間諸科学の言説と同様に系譜学の言説は、規律訓練の体制の外側ではいかなる意味も持たない。パラダイム共同体の外側に起源を持ついかなる批判からも系譜学の言説及び人間諸科学の言説が防護される。

翻訳の社会学により拡張された系譜学を利用する会計研究がある。その一方の会計研究(Miller, 1991; Robson, 1991)では、一方の言説の中にあつたある概念及び実践が他方の言説の中で別の概念及び実践に翻訳されたと主張されたが、以前の一方の言説と新しい他方の言説が非常に類似しているため、翻訳された概念及び実践が元々の概念及び実践とほとんど異なっていない。しかし、他方の会計研究であるホスキンの及びマクヴィ(1988a, 1988b)では、翻訳された概念及び実践が元々の概念及び実践と大きく異なっている。結果的に何が翻訳を構成するのかという定義問題が生じる。

ホスキンの及びマクヴィの系譜学は、影響の方向(歴史の通時的連続性)に扱うことができず、はっきりしない根拠に基づいて異なるコンテキストにおける実践間の類似性に依存する方法であるか、歴史の伝統的アプローチと同様に、常に入手可能とは言えない証拠に依存して異なるコンテキストにおける実践間の類似性を確認する方法であるか、のいずれかである。

(第4部の要点)

第4部は、学際的・批判的会計研究が導入し、発展させた研究方法である歴史研究とは、どのような歴史研究であるのか、その歴史研究にはどのような理論的枠組が利用され、いかなる史料が利用されて、どんな会計の理論が形成されるのか、学際的・批判的会計研究の歴史研究は、他の歴史研究とどのように異なるのか、理論的枠組やパラダイムの異なる研究者からどのような批判があるのか、どんな論争または論争的議論があるのか、を説明するために、フーコー派の新しい会計史と経済合理主義の伝統的会計史の論争に関連する文献及び文献レビューを検討した。この論争に関わるほぼ全ての文献を渉猟し、同論争の争点をほぼ確定することは、当該部分に関心が低い洋文献及び和文献の先行研究を補完するものである。

本論争は、アメリカ陸軍省国営スプリングフィールド兵器廠における19世紀前半の管理(出来高払システム)及び管理会計・原価計算(出来高給会計システム)の変化に関するフーコー派の会計史と経済合理主義の会計史との論争である。フーコー派の会計史は、ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b, 1990, 1994a, 1994b, 2000)及びエザメル他(1990)であり、経済合理主義の会計史は、タイソン(1990, 1993, 2000)である。

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史の論争を、少なくとも3つの事項に関する論争と考える場合は、同論争は、理論・理論的枠組を巡る論争、歴史の方法を巡る論争、証拠の確証と反証を巡る論争に分類することができる。

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史では、理論・理論的枠組が対立する。一方のホスキン及びマクヴィの研究におけるフーコー派の理論的枠組は、規律訓練権力である。規律訓練権力は、作業標準という規格を含む規律訓練の体制の母体から行使される。ホスキン及びマクヴィの場合には、その起源を教育の世界に求めた。フーコー派の会計史は、フーコーの規律訓練権力概念に着想を持つ歴史研究であることから、権力という社会的側面を問題にしており、物の働きに関する標準を人の働きにも同様に設定することに問題があると考えている。

フーコー派の会計史は、経済合理主義の会計史と異なり、管理を近代的企業が特定の経済的・技術的变化に対する経済合理主義的対応として創出した新しい技術と考えていない。管理の出現が経済合理主義で説明できるとは考えていない。彼らによれば、近代的企業を含む近代的世界のいたるところにある管理及び管理主義という文化は、近代的企業よりも広い範囲の近代的世界を支えているものであり、本質的には規律訓練権力を生み出す母体の一部である、と考えている。

フーコー派の会計史は、管理及び管理主義の起源を教育の実践に求めている。教育の現場は、文字の使用を学ぶ過程だけではなく、文字を学ぶ方法を学ぶ過程も持つ。この後者の過程で行われる教育的実践とは、厳格な試験、数値による試験結果の評点化及び評価の対象となるものを書く行為(学生による書記行為、学生を評価する書記行為)であり、これらは規律訓練権力を生み出す母体を構成する諸実践である。

フーコー派の会計史は、産業組織における管理及び管理主義とその起源としての教育的組織とを結びつける特定の人物としてタイラーを特定した。彼らは、ウエストポイント陸軍士官学校における規律訓練権力の実践(書記行為、試験、評点化の3つの教育的実践)を内面化し、それをスプリングフィールド兵器廠で管理及び管理主義に「翻訳」した人物としてタイラーを特定したのである。この「翻訳」された管理及び管理主義は、時間動作研究や

作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践であり、それは規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践である。

以上から、ホスキン及びマクヴィのフーコー派の会計史または理論は、スプリングフィールド兵器廠における1841年以降の労働生産性の増大と原価の縮小の原因は、規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する実践(時間動作研究や作業標準の設定とそれに基づく管理・会計の実践)が同兵器廠に導入されたこと、またはウエストポイント陸軍士官学校出身のタイラーが同兵器廠に現れたこと、にある。また彼らの会計史または理論によれば、1841年より前のスプリングフィールド兵器廠における労働生産性の停滞と原価の固定(高止まり)の原因は、「規律訓練権力を生み出す母体の一部に相当する管理・会計の未導入にあること、または未導入の原因はウエストポイント陸軍士官学校で教育を受けたタイラーがスプリングフィールド兵器廠に現れなかったことにある。

他方のタイソンの研究における理論的枠組は、経済合理主義または要求・対応理論である。この理論的枠組は、権力という社会的側面を大部分無視する。市場条件の変化と技術の変化(経済・技術の変化)を理解して、これらに対応する技術としての管理には問題がないものとする。また物の働きに対する標準が人の働きに対する標準へと発展することは、自然な発展であり経済的発展の必要性に対する合理的対応であるとみなす。

経済合理主義の会計史では、管理・会計の変化を要求・対応理論に基づいて説明する。この理論に基づく、経済・技術の変化に対応して、合理的判断または合理的行動を行う経済的主体の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理・会計が変化するという会計史になる。タイソンの経済合理主義の会計史にはこの要求・対応理論が含まれている。

以上から、タイソンの会計史または理論は、1841年より前にスプリングフィールド兵器廠の労働生産性が停滞し原価が固定(高止まり)している原因は、特定の経済的・技術的要因にある。この要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力の不足・熟練労働者の抵抗、熟練解体の未発達・単純作業化の未発達がある。また1841年以降に同兵器廠の労働生産性が増大し原価が低減する原因は、特定の経済的・技術的要因にある。同兵器廠の出来高給の会計はいずれも管理会計であるが、1841年より前の「潜在的形態の管理会計」が、1841年以降に「顕在的形態の管理会計」に変化するのも、その経済的・技術的要因に対する合理的な対応による。この要因には兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による熟練解体(単純作業化)の進行、民間兵器廠の刷新的实践とみなされる労働強化の導入を求める陸軍省の勧告(規則正しい労働時間と賃率低下の勧告)がある。

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史では、歴史の方法が対立すると言われている。ただしホスキン及びマクヴィとタイソンとの論争の場合には歴史の方法に対する見解の違いはない。

タイソン(1995)及びタイソン(1993)は、伝統的歴史学または通常歴史学(会計史を含む)と解釈的歴史学または新しい歴史学(会計史を含む)を二項対立的に把握し、自らを前者の陣営に、ホスキン及びマクヴィを後者の陣営に位置づけている。

タイソン(1995)によれば、伝統的歴史学は過去の事実の正確な把握を義務としており、証拠を重視し、特に第1次史料を最優先する。しかし、新しい歴史学、新しい会計史は証拠の重要性を軽蔑し、第1次史料を省略または抑制することで解釈の正確性の経験的評価

を回避して、主流の経済合理主義の解釈からの解放を宣言する。新しい会計史は証拠に依存すべきであるのに理論(社会理論)に依存し、第2次史料で支持される理論だけによる偽造の解釈となっている。

こうしたタイソンの理解は、新しい会計史の陣営から厳しく批判された。例えば、ファンネル(Funnell, 1996)によれば、1960年代以降に伝統的歴史学に対する批判を行った新しい歴史学の一部は「言語論的転回」の歴史学またはポストモダンの歴史学であるが、その歴史学は新しい会計史にほとんど影響を与えていない。またカルモナ(Carmona, 2004)によれば、新しい会計史には第2次史料に依存しているものが存在するが、それが新しい会計史固有の特質ではなく、第1次史料に基づいた新しい会計史も存在している。その典型がホスキン及びマクヴィの一連の研究である。ホスキン及びマクヴィも、自らの会計史研究を第1次史料に基づく会計史研究であると考えている。

フーコー派の会計史と経済合理主義の会計史では、証拠による確証と反証を行い、自己の会計史を肯定し相手の会計史を否定している。ホスキン及びマクヴィ側の主張を起点とするホスキン及びマクヴィとタイソンの論争の中で、最重要の論点はタイラーの成果に関する論点である。ホスキン及びマクヴィ(1988a, 1988b)は、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の出来高賃率は、タイラーがスプリングフィールド兵器廠で行った時間動作研究及び作業標準に由来すると考えている。この考えはタイラーの自叙伝及び第1次史料を根拠としている。1831年のスプリングフィールド兵器廠における調査研究の記述(タイラーの自叙伝に示されたもの)を除いて、1832年の公文書、1841年の第3次査察委員会報告とスプリングフィールド兵器廠における当時の賃金支払簿及び作業申告書は全て第1次史料である。

一方タイソン(1990, 1993)は、タイラーの関与した出来高賃率または第3次査察委員会報告の出来高賃率は、民間兵器廠の出来高賃率の準用または民間兵器廠の出来高賃率に近似させる調整手続等に由来すると考えており、タイラーによる時間動作研究及び作業標準に由来するというホスキン及びマクヴィの考えをきっぱりと否定している。タイソン(1990)では、レズネック(1935)や商務省統計を根拠とし、タイソン(1993)では、陸軍長官ベルへ宛てたタルコットの書状(Benet, 1878)、ボンフォードが軍需品部に宛てた書状(Benet, 1878)及び陸軍長官に宛てた書状(Benet, 1878)を根拠としている。

他方タイソン側の主張を起点とするホスキン及びマクヴィとタイソンの論争の中で、最重要の論点は経済的・技術的要因に関わる論点である。タイソンによれば、1841年より前の同兵器廠の管理・会計を要請したのは特定の経済的・技術的要因(熟練労働力不足及び熟練労働者の抵抗と熟練解体(単純作業化)の未発達/協力の文化の存在)であり、1841年以降の同兵器廠の管理・会計を要請したのはそれとは別の特定の経済的・技術的要因(不況の効果/互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化)であるとした。

しかし、ホスキン及びマクヴィによれば、タイソンの会計史は証拠と合致していない。

タイソンは、熟練労働力不足及び熟練労働者の抵抗と熟練解体(単純作業化)の未発達の根拠として、プールド(1983)及びハウンシェル(1982)を挙げている。しかし、ホスキン及びマクヴィは、これと全く反対の主張の根拠として、スミス(1977, 1985)を挙げている。

タイソンは、協力の文化の存在の根拠として、民間兵器廠のホイットニーと軍需品部長ワッツワースの間の書簡(NARA)、スミス(1981)、ミンスキー及びネビンス(1952)及びユ

ースディング(1973)を挙げている。しかし、ホスキン及びマクヴィは、協力の文化の存在が支持できない理由として4点を挙げ、それらの根拠として、デイラップ(1948)、スミス(1985)、リーからワズワースへ宛てた書簡(Deyup, 1948)及びボンフォードの報告書(Benet, 1878)を挙げている。

タイソンは不況の効果の根拠として、ロウリエ(1974)、1841年の第3次査察委員会報告(Benet, 1878)及びレズネック(1935)を挙げている。しかし、ホスキン及びマクヴィは、事実経過に基づくと、不況から労働者の出来高賃率の低下と規則正しい労働時間の導入の強制に至るといった時間の順序には問題があると考えている。

タイソンは、互換性部品生産と機械資本の導入・単純作業化の根拠として、ハウンシェル(1982)を挙げている。しかし、ホスキン及びマクヴィは、スミス(1985)とデイラップ(1948)に基づき、スプリングフィールド兵器廠における互換性部品生産と機械資本の導入から労働生産性の増大と原価の縮小に至るといった時間の順序には問題があると考えている。

本論争の多くの到達点には共通点がある。それは、双方の主張または理論において焦点をあてる史実には異なる史実があり、それらの確証と反証のために異なる史料が利用されているということである。証拠と事実を重視するという立場は双方の間で共通している。しかし、双方の採用する理論的枠組は異なり理論も対立しており、双方が注目する史実や史料が異なる。本論争から得られる歴史研究の1つの真理は、あらゆる証拠が多様な歴史的な認識及び解釈にさらされていることである。

(第5部の要点)

第5部は、学際的・批判的会計研究が導入し、発展させた研究方法であるフィールド研究とは、どのような研究であるのか、そのフィールド研究にはどのような理論的枠組が利用され、いかなる証拠が利用されて、どんな会計の理論が形成されたのか、学際的・批判的会計研究のフィールド研究の特徴は、他のフィールド研究とどのように異なるのか、理論的枠組の異なる研究者からどのような批判があるのか、どんな論争または論争的議論があるのか、を説明するために、フーコー派のフィールド研究を巡る論争(マルクス派及びそれに準ずる立場の会計研究者とフーコー派の会計研究者の論争)に関連する文献及び文献レビューを検討した。この論争に関わるほぼ全ての文献を渉猟し、同論争の争点をほぼ確定することは、当該部分に関心が低い洋文献及び和文献の先行研究を補完するものである。

第5部が取り上げたフーコー派の会計研究者によるフィールド研究は、ミラー及びオレアリィ(1994a)である。この研究は、キャタピラー社ディケーター工場の近代化計画(=先進的製造システムの導入計画)である「将来実現すべきプラント(Plant with a Future: 略称PWF)」(1984年~1994年)プログラムとそれに基づいて進められた同工場の製造空間の再構築及び経済的市民(市民権)の構築を主要な研究対象とする研究である。

ミラー及びオレアリィは、同一の研究対象に基づく複数の研究(Miller and O' Learly, 1993, 1994a, 1994b, 1997, 2002)を発表してきており、同研究の理論的枠組を開発する研究(Miller and Rose, 1990, 1995a; Rose and Miller, 1992)も行ってきた。同一の研究対象に基づく複数の研究の中のミラー及びオレアリィ(1994a)は、論争を構成する研究(Arnold, 1998; Froud et al., 1998; Miller and O' Learly, 1998)を生み出し、同論争を再考する論争的議論を生み出してきている(Armstrong, 2004, 2006)。

ミラー及びオレアリィ(1994a)は、アメリカにおける製造業の競争力(及びキャタピラー社の国際的競争力)が問題にされ、その競争力を復活させる希望及び理想及び同社の PWF プログラム(将来実現すべきプラント計画)が提示され、そのための専門技術・知識が導入されて、先進的製造工場または先進的な製造システムが造られ、新しい経済的市民(市民権)が構築された、と主張した。特定のプログラム及びテクノロジーまたは特定のアサンプラージュ(「異質な諸要素の偶然的な一時的結合」)が、1企業または1工場の経済的行為・経済的活動と1個人の行為を導く、と考えた。この研究に対してマルクス派の研究者または類似する立場の研究者が批判を行い、ミラー及びオレアリィがそれに反論する形で論争が行われ、同論争を再検討する論争的研究も行われた。

ミラー及びオレアリィ(1994a)と同研究を巡る論争及び論争を再考する論争的研究、またはミラー及びオレアリィ(1994a, 1998)、アーノルド(1998)、フラウド他(1998)及びアームストロング(2006)の間では、少なくとも4つの争点が識別できる。第1の争点は理論的枠組である。第2の争点はフィールド研究の調査対象である。第3は文表記または用語表記である。第4の争点は経験主義と観念論である。このうち理論的により重要な争点は第1と第4の争点である。

第1の争点は、理論的枠組である。一方のミラー及びオレアリィ(1994a)は、フーコーの統治性研究、または「統治性研究のロンドン大学学派」の理論的枠組、または「問題化」、統治のプログラムとテクノロジー、アサンプラージュ等の概念を利用した理論的枠組に基づいている。

他方のアーノルド(1998)は、マルクスの史的唯物論及び同観点に基づく資本と労働の対立、階級及び階級意識、イデオロギー、社会構造等の概念を利用し、資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。またアーノルド(1998)は、マルクスの史的唯物論に類似する理論的立場として、マルクス派の産業社会学または労働社会学(労働過程論)とレギュラシオンの経済学の文献を識別している。フラウド他(1998)は、マルクス派の理論的枠組を支持して、資本と労働の対立や資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。アームストロング(2006)は、労働過程論者であり、マルクス派の理論的枠組を支持して、資本と労働の対立や資本主義のダイナミズムに関連させて問題を分析する。

アーノルド(1998)は、フーコー派の研究者が、フーコーの統治性研究または「統治性研究のロンドン大学学派」の理論的枠組を支持し、マルクスの史的唯物論、産業社会学または労働社会学(労働過程論)及びレギュラシオンの経済学の理論的枠組に抵抗する場合を、次のように説明した。労働社会学や労使関係の豊かな文献を無視しなくてはならない。経済構造という観念、歴史を作る能力のある主体という観念も放棄しなくてはならない。労働者の「権利」という理想を掲げて、労使の団体交渉等の実践でそれを実現する労働者の役割を無視しなくてはならない。労使対立及び労働側の抵抗が、資本主義の経済構造、賃金・分配関係、階級的利害、資本蓄積の論理によって条件づけられるという見解を放棄しなくてはならない。資本主義を批判する能力、労働側が直面している問題を述べる能力を放棄しなくてはならない。統治性の研究または主体化の研究における観念論に向かう傾向を放置しなくてはならない。特定のプログラムとテクノロジーが実現する可能性は、それらに関わる専門的・技術的な言説や実践の結び付きに依存するものと考え、その経済的・社会的・政治的コンテクストを無視し、社会制度的分析または社会構造的分析を無視しな

くではない。

ミラー及びオレアリィ(1998)の反論によれば、資本主義のコンテキストやダイナミズムに基づくアーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、先進的製造業の理想と先進的製造工場の設計(PWAF)と経済的市民(市民権)との相互関係がどのように生じたのか、を明らかにしない。1 企業の製造行為・製造活動とそこで働く個人の行為に対して、特定の方法で影響を及ぼそうと努める多様なプログラムとそのテクノロジーが結びつき、それらの行為を構造化する場合を理解できない。この構造化が一時的で不安定なアサンプラージュに依存することを理解できない。資本主義または後期資本主義のコンテキストやダイナミズムは不要である。彼らが CAT 社の工場近代化等に関する研究で分析した統治のプログラムとテクノロジーは資本主義または後期資本主義のコンテキストやダイナミズムに還元できない。

アームストロング(2006)は、ミラー及びオレアリィ(1998)の反論に対して、次のように反批判する。アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、資本主義のダイナミクスにより経営側のプログラムを解明できる(統治のプログラムとテクノロジーを資本主義または後期資本主義のコンテキストやダイナミズムに還元できる)と言っているのではなく、そのプログラムが資本主義のダイナミクスに対する経営側の対応であると言っている。アーノルド(1998)及びフラウド他(1998)は、ミラー及びオレアリィ(1998)がディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きの不安定性を強調することを批判しているのではなく、その不安定性や安定性の性質及び限界とそのコンテキストを探究することなく、その不安定性と安定性の双方を説明できる概念(アサンプラージュまたはアンサンブル)に依存していることを批判している。つまり、アームストロング(2006)によれば、ミラー及びオレアリィは、ディケーター工場の製造空間の再構築と新しい経済的市民(市民権)との結び付きを説明するために、多様なプログラムとその手段のテクノロジー、またはアサンプラージュの分析に留まっており、そのコンテキストに相当する資本主義のダイナミズムを理解しようとしていない。

第4の争点は、経験的研究を巡る争点であり、ミラー及びオレアリィ(1994a)が観念論であるかどうかという争点である。より具体的には、見かけは経験的研究であるが、実質は観念論的研究であるのかどうかに関わる争点と新しい経済的市民(市民権)が適切に証明されているかどうかに関わる争点、という2つの争点がある。

2つの争点のうちの前者の争点は、フラウド他(1998)が提議する争点である。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、アメリカの先進的製造業の理想と CAT 社の先進的製造工場の設計(PWAF)と経済的市民(市民権)との相互関係がどのように生じたのか、を明らかにするために、CAT 社及びディケーター工場の対するフィールド研究を行い、調査と研究に3年以上費やしてその研究結果を示した。その調査・研究過程から研究結果が経験的研究であることが期待される。

しかし、フラウド他(1998)によれば、CAT 社の経営側の行為と彼らの説明を財務データまたは会計データに基づいて検証する限り、その行為と説明において問題にすべきことが2点ある。フラウド他(1998)はこの2点を非妥当性と背信と表現した。非妥当性とは、1980年代前期における小松製作所の競争上の脅威が、小松製作所の高い生産性によるのではなくドルと円の為替相場が小松製作所に有利だったことによるものであるにもかかわらず、経営側はそれを誤って生産過程の問題またはコストの問題とみなしたことを指す。背信と

は、PWAFに基づく製造過程の流れの改善によるコスト削減の約束が市場の限界(飽和市場)に制約されること、1980年代にはその約束が原理的に達成不可能で達成できなかったこと、を経営側が承認しなかったことを指す。ミラー及びオレアリィ(1998)は、このフラウド他(1998)の批判に対して、「経営学修士」レベルの議論、「都合のいいように修正された企業の計算書を読むこと」、または「豊かな範囲の統計的資料」の研究の誇示、と批判した。

2つの争点のうちの後者の争点は、アーノルド(1998)及びアームストロング(2006)が提議する争点である。アーノルド(1998)は、新しい経済的市民(市民権)という観念は、労働者の経験によって確証される必要があると考えた。アーノルド(1998)は、ストライキがあったこと自体が新しい経済的市民(市民権)を持つという主張を否定していると考え、労働組合及び組合員へのインタビューを行っている。その結果、経営側から提供される情報に基づくディケーター工場の製造空間の再構築の物語は、その再構築に関する労働者の経験と一致しなかった。新しい経済的市民(市民権)とは、十分な教育・訓練を受けている労働者、フレキシビリティに対応できる労働者、高い自律性と増大した責任を持つ労働者、等ではなく、作業量が増大し危険が増大した労働者である。

アームストロング(2006)は、ミラー及びオレアリィ(1994a)による新しい経済的市民(市民権)の説明が2つの方法で行われていると分析した。第1は、新しい経済的市民(市民権)のある定義・意味を前提として、その経済的市民(市民権)の現実化が、ディケーター工場の製造空間の再構築(本線の組立作業ラインの設置、セル生産の導入等)によって可能になるという説明である。第2は、新しい経済的市民(市民権)の観念の定義・意味を未決定のままにして、その内容をディケーター工場の実際の実践によって説明することである。

第1の方法において、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、本線の組立作業ラインが、「経済的市民(市民権)の期待に形を与える」、と表記する。何を根拠に、誰のためにそのような主張をするのか、誰がそうさせるのか、の根拠が示されない。また、彼らは、本線の組立作業ラインが、「顧客という観念に含まれる理想と向上心に形を与えた」、とも表記する。この根拠のない比喩的主張は、セル生産に関しても行われる。経済的市民(市民権)の理想は、セルの中で形を与えられる、と表記する。ミラー及びオレアリィ(2002)はより進んだ主張もしている。彼らによれば、工場が変化すれば、工場で働く人間のタイプ、主体性、経済的生活の統治の方法に変化が生じるため、工場の新しい製造システム、または本線の組立作業ラインの中に、製品の品質重視(顧客志向の生産)、競争力向上、新しい経済的市民(市民権)等の観念を埋め込むことが行われる。

アームストロング(2006)によれば、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、個人の労働が位置付けられる製造空間を、経済的市民(市民権)のメタファーよりも一望監視施設(パノプチコン)のメタファーを通じて理解している。しかし彼らを取り上げる対象や事実は、経験的言明または検証可能な言明を構成しない。彼らの最も魅力的な主張はこのようになっている。本線の組立作業ラインが経済的市民(市民権)のアイデアに形を与えたとか与えないという意味は何か。本線の組立作業ラインまたはセルが経済的市民(市民権)を可能にするとか作るという意味なのであれば、労働者がそれを経験しているかどうかを調べる必要がある。調べられていない以上ミラー及びオレアリィ(1994a)の魅力的な主張は、仮定であり、観念論である。経済的市民(市民権)は、仮定された観念であるにもかかわらず、経験された観念であるかのように説明している。

第2の方法において、ミラー及びオレアリィ(1994a)は、新しい経済的市民(市民権)という観念に内容を与えるのは、工場内部の人とモノの新しい配置、形成された製造空間に関して計算を行う方法、当該空間に位置付けられる個人の能力及び属性に関わる諸概念、である、と説明する。これは「操作主義」に基づく。経済的市民(市民権)をそれ自体の内容で規定せず、それに対応する一連の具体的手続きに還元して規定するものである。ミラー及びオレアリィ(1994a)は、CAT社で観察されたものに対して、経済的市民(市民権)の実行・実現という表現を付与する。CAT社の経済的市民(市民権)という用語は、MITの経済的市民(市民権)という用語よりも批判的ではない。MITの経済的市民(市民権)という用語は、平均の実践と平均に届かない実践との比較、平均に届かない実践を平均まで引き上げることを前提にした用語である。単一企業のCAT社の経済的市民(市民権)という用語ではそのような可能性を持たない。

(本論文で考察できなかった論点)

考察できなかった多くの論点が残されている。その論点は、大きく4つに分類できる。

第1は、学際的・批判的会計研究の大きな特徴である多様な理論的枠組の利用(例えば、会計学以外の領域の理論的枠組の利用)、他の社会科学と類似する研究方法の利用(例えば、フィールド研究や歴史研究の研究方法を利用すること)、には焦点をあてたが、同様の特徴である多様な研究主題・研究範囲に焦点をあてることができなかった。学際的・批判的会計研究の代表的な研究主題・研究範囲には、社会的責任会計及び環境会計、非営利組織会計、会計専門職及び監査、会計の倫理研究、会計教育の研究等が含まれる。

第2は、学際的・批判的会計研究の特徴である多様な理論的枠組を利用する会計研究の詳細な検討は、その中心的役割を担ったフォーコー派の会計研究を中心に行ったが、その他の理論的枠組を利用した会計研究に対しては、それと同程度の詳細な検討を行うことができなかった。ただし、第1部では、管理会計研究において利用される8つの理論的枠組とそれを利用した会計研究の特徴を概略し、第2部の注の中で労働過程論を理論的枠組とする会計研究の特徴についてのみ追加説明をした。

しかし、①「解釈主義社会学」のパラダイムに位置付けられる社会理論等のシンボリック相互作用論等を理論的枠組とする会計研究、②ラトゥールの研究またはANTを理論的枠組とする会計研究、③新制度派社会学または旧制度派経済学等のように多様な制度論を理論的枠組とする会計研究、④ギデنزの理論、特に構造化の理論を理論的枠組とする会計研究、⑤ブルデューやシャツキー等の実践行動の理論を理論的枠組とする会計研究、⑥マルクス及びマルクス派の研究に基づく「会計の政治経済学」とマルクスの政治経済学(『資本論』)を理論的枠組とする会計研究、⑦マルクス派の労働過程論の理論を理論的枠組とする会計研究、⑧マルクス派のドイツ批判理論を代表するハーバーマスの理論を理論的枠組とする会計研究、さらには⑨批判的实在論(Critical Realism)(Roslender, 2018)を理論的枠組とする会計研究、等の詳細な検討を行うことができなかった。

第3は、学際的・批判的会計研究の特徴である他の社会科学と類似する研究方法の利用に関して検討を行ったが、歴史研究やフィールド研究を含む定性的研究の包括的な検討を行うことができなかった。加えて複数の研究方法等を混合させる様々なトライアングレーションに関する包括的な検討を行うことができなかった。歴史研究、フィールド研究

またはトライアングレーションの方法を巡る論争も行われてきているが、その検討を行うことができなかった。

第4は、本論文では、学際的・批判的会計研究の歴史的発展を俯瞰した場合の主要な論点及び争点の記述に重点を置いており、それらに対する評価をほとんど行うことができなかった。この評価を行うためには、一定の評価基準や比較対象を準備する必要があるが、それらを準備することができなかった。

例えば、日本の批判会計学の歴史的発展とその到達点を評価基準または比較対象として、学際的・批判的会計研究の歴史的発展または主要な論点及び争点を検討することも可能である(伊藤, 1987; Oguri, 2002)。またアメリカで生成した批判的法研究または批判的法学やイギリスで生成した批判的経営研究(または批判的経営学)の歴史的発展とその到達点を評価基準または比較対象として、学際的・批判的会計研究の歴史的発展または主要な論点及び争点を検討することも可能である(Moore, 1991)。このうち前者の比較検討が可能であれば、少なくとも次のようなことを論じることができるであろう(新谷, 2011, pp. 197-198)。

戦前に生成し戦時中の途絶を余儀なくされ戦後に再生する日本の批判会計学は、学際的・批判的会計研究と同様に、会計現象及び関連する現象を社会的コンテキスト及び歴史的文脈との関連で分析する。しかし、日本の批判会計学と学際的・批判的会計研究は、それぞれの研究が生成する社会的・歴史的文脈、研究の理論的枠組、パラダイム、研究方法、及び研究主題・研究範囲等が異なっている。

日本の批判会計学は、簿記・会計の計算と財務会計分野(経営分析を含む)の研究を中心として発展してきている。マルクスの『資本論』、マルクス派のレーニン(N. Lenin)の『帝国主義論』等を理論的源泉とし、研究の対象を会計の計算方法または会計基準及び会計制度に設定し、会計を資本運動の計算方法または上部構造と位置付ける。この会計の位置付けが、個別資本説と上部構造説の典型的特徴である。個別資本説は『資本論』の価値論から簿記・会計の計算を説明する。個別資本説は価値論と簿記・会計の計算の乖離を埋める道を選択したが、前者から後者へ演繹的に辿り着くことは容易ではなかった。上部構造説は両者を切り離す道を選択し、会計が偏向した利益分配と内部留保の隠ぺいであることを説明する。上部構造説は、利益の隠ぺいを説明するための隠ぺいがない場合の基準、隠ぺいが行われている具体的な証拠を示すという困難な課題に直面することになった。

日本の批判会計学は、簿記・会計に基づく経営分析を利用した経験的研究を発表してきている。世界に例をみない内部留保分析と呼ばれる独自の分析やその他の経営分析によって、個別企業、産業全体または経済全体の実態を分析する会計研究の歴史がある(小栗他編, 2015)。大企業全体の内部留保の分析に基づいて内部留保税の課税等を提議する研究もある(醍醐, 2013)。企業の労働組合の活動または労働運動と連携し、経営分析を通じて、経営側の不公正な労働条件の変更等に対抗するプラクシス志向の会計研究の歴史もある(醍醐, 2005, 2011)。近年、この研究は非営利法人の1つである学校法人(私立大学法人)を対象に継続的に行われてきており、学校法人の労働組合の活動または労働運動と連携し、経営分析を通じて経営側の不公正な労働条件の変更等に対抗してきている(野中, 2020)。

しかし、批判会計学では、学際的・批判的会計研究よりも研究主題・研究範囲、理論的枠組、研究方法等をより限定してきた。主流の会計研究に対する批判的研究がほとんど行われてなく、財務会計研究や経営分析以外の研究(社会的責任会計・環境会計、非営利組織

会計、会計専門職及び監査、管理会計等の研究)が相対的に少ない。また、企業の簿記・会計の計算、会計基準等以外の多様な会計現象及び関連する現象、『資本論』等の理論的枠組以外の多様な理論的枠組、フィールド研究または歴史研究等の経験的研究等、に対する関心が少なく、その取り組みに消極的である。さらに、企業の労働組合の活動または労働運動と連携し、経営分析を通じて、経営側の不公正な労働条件の変更等に対抗するプラクシス志向の会計研究は、減少傾向にある。

1970年代にイギリスで生成した学際的・批判的会計研究は、アメリカの主流の会計研究を批判し、それに代替する会計研究を展開してきている。この中には、マルクス派の著作を理論的枠組とする会計研究またはプラクシス志向の会計研究である批判的会計研究が含まれている。学際的・批判的会計研究は、社会学等で利用される多用な理論的枠組、フィールド研究または歴史研究等の多様な定性的方法を利用し、多様な会計現象及び関連する現象に幅広く焦点をあてて研究を行ってきている。同会計研究では、管理会計分野の研究、社会的責任会計・環境会計、非営利組織会計、会計専門職及び監査等の研究が相対的に多く、簿記・会計の計算、会計基準等の財務会計研究や経営分析の研究が相対的に少ない。

学際的・批判的会計研究と日本の批判会計学の比較検討にはいくつかの先行研究があるが、そのほとんどは財務会計分野の比較検討である。このため比較検討の分野をさらに管理会計分野等へと広げていくことも必要であろう。双方の会計研究の間で比較検討を進めていく場合には、現段階では少なくとも3つの研究領域があるように思われる。

第1の研究領域は、管理会計の階級利用を暴露する研究や管理会計の歴史的变化に関する研究等である。マルクスの著作等を理論的枠組とする批判会計学の管理会計研究は、管理会計の資本主義的特質を明らかにする研究を行ってきている(近藤, 1987)。マルクス派の著作を理論的枠組とする批判的会計研究の管理会計研究も同様に、管理会計の資本主義的特質を明らかにする研究を行ってきている(Cooper and Hopper, 2007)。

第2の研究領域は、マルクスの著作を理論的枠組とし、主要な研究対象を会計の測定・会計の計算方法・利益の計算に設定している研究である。上記のように批判会計学(財務会計分野)では、マルクスまたはマルクス派の著作を理論的枠組とし、主要な研究対象を会計の測定・会計の計算方法・利益の計算に設定することに合意がある。この合意は一部の批判的会計研究にも共有されている。批判的会計研究の当初の研究は、マルクスの『資本論』または価値論を理論的枠組にするよりも、むしろマルクス派の経済学や社会学等の著作を理論的枠組としていた。しかし、批判的会計研究としては後発のブライヤー(R. Bryer)の研究は、マルクスの『資本論』または価値論を理論的枠組とする研究である。彼の研究論文の点数自体は膨大な量ではないが、論文1点当たりの分量が通常の論文の2-3倍に及ぶものがあるため、研究業績全体の分量は膨大になっている。その研究成果の一部は著書(Bryer, 2017, 2019)として刊行されている。

第3の研究領域は、政治的介入を行いうる批判的研究や批判的な経営分析を行う研究である。上記のように批判会計学では、内部留保分析等の批判的な経営分析を進めることに合意がある。この合意は学際的・批判的会計研究の一部にも共有されている。労働運動や市民運動と連携して企業等の経営分析を行う研究(Neu et al., 2001)、産業全体や資本主義経済全体の実態の分析を行う研究がある(Williams et al., 1994; Froud et al., 2006)。

引用参考文献

[洋文献]

- Accounting, Organizations and Society. (2010), “ In Memorial ” , *Accounting, Organizations and Society* , 35-4, pp. 496-497.
- Adler, P. S., Forbes, L. and Willmott, H. (2007), “On Critical Management Studies” , in Brief, A. and Walsh, J. eds., *The Annals of the Academy of Management*, pp. 119-179. London: Routledge.
- Ahrens, T. (2009), “Everyday Accounting as Practices” , in Chapman, C. S., Cooper, D. J. and Miller, P. eds., *Accounting, Organizations, & Institutions* , pp. 30-47. Oxford University Press.
- Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C. S., Granlund, M., Habersam, M., Hansen, A., Khalifa, R., Malmi, T., Mennicken, A., Mike, A., Panozzo, F., Piber, M., Quattrone, P. and Scheytt, T. (2008), “The Future of Interpretive Accounting Research” , *Critical Perspectives On Accounting* , 19-6, pp. 840-866.
- Ahrens, T. and Chapman, C. S. (2007a), “Management Accounting as Practice” , *Accounting, Organizations and Society* , 32-1/2, pp. 1-27.
- Ahrens, T. and Chapman, C. S. (2007b), “Theorizing Practice in Management Accounting Research” , in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. eds., *Handbook of Management Accounting Research Vol. 1*, pp. 99-112, Oxford: Elsevier.
- Alcadipani, R. and Hassard, J. (2010), “Actor-Network Theory, Organizations and Critique” , *Organization*, 17-4, pp. 419-435.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (1992), *Critical Management Studies*, London: Sage. アルベッソン, M. ・ ウィルモット, H., CMS 研究会訳 (2001) 『経営と社会』 同友館.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (2009), *The Oxford Handbook of Critical Management Studies*, Oxford: Oxford University Press.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (2011a), *Critical Management Studies vol. 1*, London: Sage.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (2011b), *Critical Management Studies vol. 2*, London: Sage.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (2011c), *Critical Management Studies vol. 3*, London: Sage.
- Alvesson, M. and Willmott, H. eds. (2011d), *Critical Management Studies vol. 4*, London: Sage.
- Annisette, M. (2009), “Race and Ethnicity” , in Edwards, J. R. and Waker, S. P. eds., *The Routledge Companion to Accounting History* , pp. 451-469. New York: Routledge.
- Annisette and Prasad (2017), “Critical Accounting Research in Hyper-racial Times” , *Critical Perspectives on Accounting* , 43, pp. 5-19.
- Ansari, S., and Euske, K. (1987), “Rational, Rationalising and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations” , *Accounting, Organizations and Society* , 12-

6, pp. 549–570.

Armstrong, P. (1987), “The Rise of Accounting Control in British Capitalist Enterprise”, *Accounting, Organizations and Society*, 12–5, pp. 415–436.

Armstrong, P. (1994), “The Influence of Michel Foucault on Accounting Research”, *Critical Perspectives on Accounting*, 5–1, pp. 25–55.

Armstrong, P. (2004), “Idealism and Ideology : The Caterpillar Controversy in Critical Accounting Research”, in Fleetwood S., Ackroyd S. eds., *Critical Realist Applications in Organization and Management Studies*, , pp. 71–89, New York:Routledge.

Armstrong, P. (2006), “Ideology and the Grammar of Idealism”, *Critical Perspectives on Accounting*, 17–1, pp. 529–548.

Armstrong, P. (2008), “Calling out for More”, *Critical Perspectives on Accounting*, 19–6, pp. 867–879.

Armstrong, P. (2015), “The Discourse of Michel Foucault”, *Critical Perspectives on Accounting*, 27, pp. 29–42.

Armstrong, P. (2017), “Peter Armstrong Owns up”, *Critical Perspectives on Accounting*, 45, pp. 1–11.

Arnold, A. J. and McCartney, S. (2003), “It may be earlier than you think”, *Critical Perspectives on Accounting*, 14–3, pp. 227–253.

Arnold, P. J. (1998), “The Limits of Postmodernism in Accounting History”, *Accounting, Organizations and Society*, 23–7, pp. 665–684.

Arnold, P. J. (1999), “From the Union Hall”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10–4, pp. 399–423.

Arrington, C. E. and Francis, J. R. (1989), “Letting the Chat out of The Bag”, *Accounting, Organizations and Society*, 14–1/2, pp. 1–28.

Arrington, C. E. and Puxty, A. G. (1991), “Accounting, Interests and Rationality”, *Critical Perspectives On Accounting*, 19–6, pp. 840–866.

Baker, C. G., (2011), “A Genealogical History of Positivist and Critical Accounting Research”, *Accounting History*, 16–2, pp. 207–221.

Ball, R. and Brown, P. (1968), “An Empirical Evaluation of Accounting Numbers”, *Journal of Accounting Research*, 6, 159–177.

Barlett, C. A. and Rangan, U. S. (1986), *Caterpillar Tractor Co.*, Harvard Business School (9–385–276). バーレット, C. A. ・ランガン, U. S., 高山絵美訳(1998)「キャタピラー・トラクター株式会社」慶応義塾大会ビジネス・スクール.

Barley, S. and Tolbert, P. (1997), “Institutionalization and Structturation”, *Organization Studies*, 18–1, pp. 93–117.

Baxter, J. and Chua, W. F. (2003), “Alternative Management Accounting Research”, *Accounting, Organizations and Society*, 28–2/3, pp. 97–126.

Baxter, J. and Chua, W. F. (2006), “Reframing Magement Accounting Practices”, in Bhimani, A. ed., *Contemporary Issues in Management Accounting*, pp. 42–68. New York: Oxford University Press.

- Baxter, J. and Chua, W. F. (2009), “Studying Accounting in Action”, in Chapman, C. S., Cooper, D. J. and Miller, P. eds., *Accounting, Organizations, & Institutions*, pp. 65-84. Oxford University Press.
- Baxter, J. and Chua, W. F. (2018), “Actor Network Theory and Critical Accounting Research”, in Roslender, R. ed., *The Routledge Companion to Critical Accounting*, pp. 442-453, New York: Routledge.
- Beer, S. (1972), *Brain of the Firm*, London: Penguin Press. ビーア, S., 宮沢光一監訳(1987) 『企業組織の頭脳』啓明社.
- Bendix, R. (1956), *Work and Authority in Industry*, New York: Harper-Row.
- Benet, S. (1878), *A collection of Annual Reports and Others Important Papers Relating to the Ordnance Department, Volume 1*, Government Printing Press, Washington, DC. (未入手)
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Ferguson, P., Hopper, T. M. and Lowe, E. A. (1985a), “Management Control in an area of the NCB”, *Accounting, Organizations and Society*, 10-1, pp. 3-28.
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Hopper, T. M. and Lowe, E. A. (1985b), “NCB Accounts”, *Accountancy*, January, 1985, pp. 10-13.
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Hopper, T. M. and Lowe, E. A. (1986), “The Ethics of Research in a Public Enterprise”, in Heller, F. ed., *The Use and Abuses of Social Science*, pp. 85-98, London: Sage.
- Berry, A. J., Capps, T., Cooper, D. J., Hopper, T. M. and Lowe, E. A. (1988), “NCB Accounts”, in Cooper, D. J., Hopper, T. eds., *Debating Coal Closures*, pp. 95-106, Cambridge: Cambridge University Press (Reprinted with Postscript).
- Berry, A. J., Laughton, E. and Otley, D. T. (1991), “Control in a Financial Services Company”, *Management Accounting Research*, 2-2, pp. 109-139.
- Bernstein, R. (1976), *The Restructuring of Social and Political Theory*, London: Methuen.
- Bhimani, A. (2002), “European Management Accounting Research”, *The European Accounting Review*, 11-1, pp. 99-117.
- Biers, M. and Chua, W. F. (2001), “The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change”, *Accounting, Organizations and Society*, 26-3, pp. 237-269.
- Birnberg, J. G. Bromwich, M. and Roberts, J. (2013), “Anthony G Hopwood: Academic Inconoclast and Entrepreneur 1944-2010”, *Accounting Horizons*, 27-4, pp. 895-907.
- Birnberg, J. G. and Shields, M. D. (2009), “Organizationally Oriented Management Accounting Research in the United States”, in Chapman, C. S., Cooper, D. J. and Miller, P. eds., *Accounting, Organizations, & Institutions*, pp. 112-136. Oxford University Press.
- Boland, R. J. and Pondy, L. R. (1983), “Accounting in Organizations”, *Accounting, Organizations and Society*, 8-2/3, pp. 223-234.

- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van der Stede, W. A. and Young, S. M. (2006), “The most influential journals in academic accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 31-7, pp. 663-685.
- Braverman, H. (1974), *Labor and Monopoly*, London: Monthly Review Press. ブレイヴァマン, H., 富沢賢治訳 (1978) 『労働と独占資本』 岩波書店.
- Briloff, A. (1976), *More Debits Than Credits*, New York: Haper & Row, Publishers, Inc. ブリロフ, A., 熊野実夫他訳 (1980) 『現代企業と不正経理』 マグロウヒル好学社.
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008), “Public Sector to Public Services”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21-2, pp. 129-169.
- Broadbent, J. and Laughlin, R. (2005), “Organizational and Accounting Change”, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1-1, pp. 7-26.
- Broadbent, J. and Laughlin, R. (2013), *Accounting Control and Controlling Accounting*, Bingley: Emerald.
- Broadbent, J. and Laughlin, R. (2018), “Accounting as Colonization”, in Roslender, R. ed., *The Routledge Companion to Critical Accounting*, pp. 3-14, New York: Routledge.
- Broadbent, J., Laughlin, R. and Reed, S. (1991), “Recent Financial and Administrative Changes in the NHS”, *Critical Perspectives on Accounting*, 2-1, pp. 1-30.
- Bromwich, M. and Hopwood, A. G. eds. (1981), *Essays in British Accounting Research*, London: Pitman.
- Bromwich, M. and Hopwood, A. G. eds. (1983), *Accounting Standards Setting*, London: Pitman.
- Bromwich, M. and Hopwood, A. G. eds. (1986), *Research and Current in Management Accounting*, London: Pitman.
- Bromwich, M. and Hopwood, A. G. eds. (1992), *Accounting and Law*, London: Prentice Hall.
- Bromwich, M., Hopwood, A. G. and Shaw, J. eds. (1982), *Auditing Research*, London: Pitman.
- Brown, J. (2017), “Democratizing Accounting”, *Critical Perspectives on Accounting*, 43, pp. 20-46.
- Bryer, R. A. (1993), “The Late Nineteenth Century Revolution in Financial Reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, 18-7/8, pp. 649-690.
- Bryer, R. A. (1994), “Why Marxs Labour Theory is Superior to the Marginalist Theory of Value”, *Critical Perspectives on Accounting*, 5-4, pp. 313-340.
- Bryer, R. A. (1998), “The Struggle to Maturity in Writing the History of Accounting, and the Promise”, *Critical Perspectives on Accounting*, 9-6, pp. 669-681.
- Bryer, R. (2006), “Accounting and Control of the Labour Process”, *Critical Perspectives on Accounting*, 17-5, pp. 551-598.
- Bryer, R. A. (2012), “Americanism and Financial Accounting Theory-Part 1”, *Critical Perspectives on Accounting*, 23-7/8, pp. 511-555.
- Bryer, R. A. (2013a), “Americanism and Financial Accounting Theory-Part 2”, *Critical Perspectives on Accounting*, 24-4/5, pp. 273-318.

- Bryer, R. A. (2013b), “Americanism and Financial Accounting Theory-Part 3”, *Critical Perspectives on Accounting* , 24-7/8, pp. 572-615.
- Bryer, R. A. (2017), *Accounting for Value in Marxs Capital*, London: Lexington Books.
- Bryer, R. A. (2019), *Accounting for History in Marxs Capital*, London: Lexington Book
- Bryer, R. A. , Fleischman, R. K. and Macve, R. H. (2005), “Smith, Marx or Foucault in Understanding the Early British Industrial Revolution”, at *The Accounting Business and Financial History 17th Annual Conference, Cardiff University*.
- Burawoy, M. (1979), *Manufacturing Consent*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Burawoy, M. (1985), *Politics of Production*, London: Versa.
- Burchell, B. , Clubb, C. , Hopwood, A. and Hughes, J. (1980) , “The Role of Accounting in Organizations and Society ” , *Accounting, Organizations and Society*, 5-1, pp. 5-27.
- Burchell, B. , Clubb, C. , and Hopwood, A. (1985) , “Accounting in Its Social Context : Toward a History of Value Added in the United Kingdom ” , *Accounting, Organizations and Society*, 10-4, pp. 381-413.
- Burchell, G. , Gordon, C. and Miller, P. , eds. (1991), *The Foucault Effect*, Hemel Hempstead : Harvester Wheatsheaf.
- Burns, J. and Scapens, R. (2000), “Conceptualizing Management Accounting Change” , *Management Accounting Research* , 11-1, pp. 3-25.
- Burrell, G, and Morgan, G. (1979), *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, London: Hineman. 本書の部分訳は、バレル, G. ・モーガン, G. , 鎌田伸一他訳(1986) 『組織理論のパラダイム』 千倉書房.
- Burritt, R. L. (2012), “Environmental Performance Accountability” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 25-2, pp. 370-405.
- Capps, T. (1990), *A research study into furthering the understanding of Management Accounting in practice with specific reference to the practices utilised in the North Derbyshire area of the NCB*. PhD Thesis.
- Capps , T. , Cooper, D. J. , Hopper, T. M. and Lowe, E. A. (1984), *Accountability and Control within the North Derbyshire Area of the NCB*, Report to the Economic and Social Research Council.
- Capps , T. , Hopper, T. , Mouritsen, J. , Cooper, D. J. and Lowe, T. (1989) , “Accounting in the Production and Reproduction of Culture” , in Chua, W. F. , Lowe, E. A. and Puxty, A. G. eds. , *Critical Perspectives in management Control*, pp. 217-243, London: Macmillan.
- Carmona, S. (2002), “History Matters” , *The European Accounting Review*, 11-1, pp. 9-32.
- Carmona, S. and Ezzamel, M. (2016), “ Accounting and lived experience in the gendered workplace” . *Accounting, Organizations and Society* , 49, pp. 1-8.
- Carmona, S. , Ezzamel, M. , and Gutierrez, F. (1997), “Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory” , *Accounting, Organizations and Society*, 22-5, pp. 411-446.
- Carmona, S. , Ezzamel, M. , and Gutierrez, F. (2004), “Accounting History Research:

- Traditional and New Accounting History Perspectives” , *De Computis*, 1, pp. 24-53.
- Carmona, S. and Lukka, K. (2010), “Anthony G. Hopwood, 1994-2010” , *European Accounting Review*, 19-3, pp. 395-398.
- Carnegie, G. D. (2014), “Historiography for Accounting” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 27-4, pp. 715-755.
- Carnegie, G. D. and Napier, C. J. (1996), “Critical and Interpretive Histories” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 9-3, pp. 7-39.
- Carnegie, G. D. and Napier, C. J. (2012), “Accounting’ s Past , Present and Future” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 25-2, pp. 328-369.
- Carnegie, G. D. and Napier, C. J. (2017a), “The Accounting, Auditing and Accountability Journal Community in Its 30th Year” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 30-8, pp. 1642-1676.
- Carnegie, G. D. and Napier, C. J. (2017b), “Historiography in Accounting Research” , in Hoque, Z. , Parker, L. D. , Coaleski, M. A. and Haynes, K. eds. , *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, pp. 71-90, New York: Routledge.
- Chandler, A. D. (1977), *The Visible Hand*, Harvard University Press. チャンドラー, A. D. , 鳥羽欽一郎・小林袈裟治訳(1979) 『経営者の時代(上)・(下)』 東洋経済新報社.
- Chapman, C. S. , Chua, W. F. and Mahama, H. (2015), “Actor-Network Theory and Strategy as Practice” , in Golsorkji, D. , Rouleu, L. , Seidl, D. and Vaara, E. eds. , *Cambridge Handbook of Strategy as Practice Second Edition*, pp. 265-279. Cambridge: Cambridge University Press.
- Chapman, C. S. , Cooper, D. J. and Miller, P. eds. (2009), *Accounting, Organizations & Institutions* , London:Oxford University Press.
- Chapman, C. S. , Cooper, D. J. and Miller, P. (2009), “Linking Accounting , Organizations, and Institutions” , in Chapman, C. S. , Cooper, D. J. and Miller, P. eds. , *Accounting, Organizations & Institutions* , pp. 1-29. Oxford:Oxford University Press.
- Chapman, C. S. , Hopwood, A. and Shields, M. eds. (2007a), *Handbook of Management Accounting Research Vol. 1*, Oxford :Elsevier.
- Chapman, C. S. , Hopwood, A. and Shields, M. eds. (2007b), *Handbook of Management Accounting Research Vol. 2*, Oxford:Elsevier.
- Chapman, C. S. , Hopwood, A. and Shields, M. eds. (2008), *Handbook of Management Accounting Research Vol. 3*, Oxford :Elsevier.
- Chenhall, R. H. (2003), “Management control system design within its organizational context” , *Accounting, Organizations and Society* 28-2/3, pp. 127-168.
- Chenhall, R. H. and Moers, F. (2015), “The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control” , *Accounting, Organizations and Society* , 47, pp. 1-13.
- Chiapello, E. (2017), “Critical Accounting Research and Neoliberalism” , *Critical Perspectives on Accounting* , 43, pp. 47-64.

- Chiapello, E., and Baker, C. R. (2011), "The Introduction of French Theory into English Language Accounting Research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24-2, pp. 140-160.
- Chua, W. F. (1986), "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, 61-4, pp. 601-632.
- Chua, W. F. (1988), "Interpretive Sociology and Management Accounting Research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 1-2, pp. 59-79.
- Chua, W. F. (1998), "Historical Allegories: Let Us Have Diversity", *Critical Perspectives on Accounting*, 9-6, pp. 617-628.
- Chua, W. F. (2004), "Translating Social Theory", *Critical Perspectives on Accounting*, 15-2, pp. 255-260.
- Chua, W. F., Lowe, T. and Puxty, T. eds. (1989), *Critical Perspectives in Management Control*, London: Macmillan.
- Cohen, I. (2003), "The Caterpillar Labor Dispute and the UAW, 1991-1998", *Labor Studies Journal*, 27-4, pp. 77-99.
- Colville, I. (1981), "Reconstructing behavioral accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 6-2, pp. 119-132.
- Cooper, D. J. (1983), "Tidiness, Muddle and Things", *Accounting, Organizations and Society*, 8-2/3, pp. 269-286.
- Cooper, D. J. (2002), "The Doctoral Colloquium of the EAA and European Research Tradition", *The European Accounting Review*, 11-1, pp. 77-81.
- Cooper, D. J. (2014), "On the Intellectual Roots of Critical Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 25-4, pp. 287-292.
- Cooper, C. (2015), "Entrepreneurs of the self", *Accounting, Organizations and Society*, 47, pp. 14-24.
- Cooper, D. J. (2008), "Editorial", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 837-839.
- Cooper, D. J. and Morgan, W. (2008), "Case Study Research in Accounting", *Accounting Horizons*, 22-2, pp. 159-178.
- Cooper, D. J., Hayes, D. and Wolf, F. (1981), "Accounting in Organized Anarchies", *Accounting, Organizations and Society*, 6, pp. 175-191.
- Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (1990a), *Critical Accounts*, London: Macmillan.
- Cooper, D. J., Hopper, T. M. eds. (1990b), *Debating Coal Closures*, Cambridge: Cambridge University Press (Reprinted with Postscript).
- Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (2007), "Critical Theorising in Management Accounting Research", in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. eds., *Handbook of Management Accounting Research Vol. 1*, pp. 207-245, Oxford: Elsevier.
- Cooper, D. and Robson, K. (2006), "Accounting, Professions and Regulation", *Accounting, Organizations and Society*, 31-4/5, pp. 415-444.
- Cooper, D. and Shere, M. J. (1984), "The Value of Corporate Accounting Reports",

- Accounting, Organizations and Society* , 9-3/4, pp. 207-232.
- Corbin, J. and Strauss, A. (2008), *Basics of Qualitative Research Third Edition* , California: Sage.
- Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H. (1998), *Auditors*, Basildon : Association for Accountancy and Business Affairs.
- Covaleski, M. A. and Dirsmith, M. W. (1988), “The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena” , *Accounting, Organizations and Society* , 13-1, pp. 1-24.
- Covaleski, M. A. and Michelman, J. E. (1993), “An Institutional Theory Perspectives on the DRG Framework , Case-Mix Accounting Systems Health-Care Organizations” , *Accounting, Organizations and Society* , 18-1, pp. 65-80.
- Criscione, E. R. (2009), *Abraham J. (Abe) Briloff* , Bingley: Emerald.
- Curtis, B. (1995), “Taking the State back out” , *The British Journal of Sociology*, 46-4, pp. 575-589.
- Curtis, P. J., Morpeth, D., Stamp, E. and Tweedie, D. P. (1985), *Report of an Independent Committee of Inquiry on Certain Accounting Matters Relating to the Affairs of the National Coal Board*, London : NCB.
- Dalliba, J. (1819), “Armory at the Springfield” , *American State Papers: Military Affairs*, 5-246, pp. 538-553.
- Deegan, C. (2017), “Twenty Five Years of Social and Environmental Accounting Research within *Critical Perspectives on Accounting*” , *Critical Perspectives on Accounting* , 43, pp. 65-87.
- Dertouzos, M. L., Lester, R. K. and Solow, R. M. (1989), *Made in America*, the MIT Press.
ダートウズ, M. L. 他, 依田直也訳 (1990) 『Made in America』 草思社.
- Deyrup, F. J. (1948) (reprinted 1970), *Arms Making in the Connecticut Valley*, George Shumway.
- Dillard, J. F. (2006), “The Labour Process” , in Hoque, Z. ed., *Methodological Issues in Accounting Research*, pp. 271-290, London: Spiramus.
- Dillard, J. F. and Becker, D. A. (1997), “Organizational Sociology and Accounting Research or Understanding Accounting in Organizations Using Sociology” , in Arnold, V. and Sutton, S. G. eds., *Behavioral Accounting Research*, pp. 247-274, American Accounting Association.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T. and Goodman, C. (2004), “The Making and Remaking of Organization Context” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 17-4, pp. 506-542.
- Dillard, J. and Vinnari, E. (2017), “A case Study of Critique”, *Critical Perspectives on Accounting* , 43, pp. 88-109.
- Dreyfus, H. L. and Rabinow, P. (1982), *Michel Foucault*, Brighton: Harvester Press. ドレイファス, H. L. ・ラビノー, P., 井上克人他訳 (1996) 『構造主義と解釈主義を超えて』 筑摩書房.
- Edward, R. C. (1979), *Contested Terrain*, New York: Basic Books, Inc., Publishers.
- Edwards, J. R. ed. (2000a), *The History of Accounting Vol. 1*, London: Routledge.

- Edwards, J. R. ed. (2000b), *The History of Accounting Vol. 2*, London:Routledge.
- Edwards, J. R. ed. (2000c), *The History of Accounting Vol. 3*, London:Routledge.
- Edwards, J. R. ed. (2000d), *The History of Accounting Vol. 4*, London:Routledge.
- Edwards, J. R. (2004), “Some Problems and Challenges in Accounting History Research”, Paper Presented at 10th World Congress of Accounting Historians, St. Louis, MO and Oxford, MS. (未入手)
- Edwards, J. R. (2009), “Subjects, Sources and Dissemination”, in Edwards, J. R. and Walker, S. P. eds., *The Routledge Companion to Accounting History*, London:Routledge, pp. 50-69.
- Edwards, J. R., Newell. E. (1991), “The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence”, *Business History*, 33-1, pp. 35-57.
- Edwards, J. R. and Walker, S. P. eds., *The Routledge Companion to Accounting History*, London:Routledge.
- Englund, H., Gerdin, J. and Burns, J. (2011), “25 Years of Giddens in Accounting Research”, *Accounting, Organizations and Society*, 36, pp. 494-513.
- Evans, R. J. (1997), *In Defence of History*, London:Granta. エヴァンス, R. J., 今関恒夫・林以知郎監訳 (1999) 『歴史学の擁護』 晃洋書房.
- Everett, J., Neu, D., Rahaman, A. S. and Maharai, G. (2015), “Praxis, Doxa and Research Methods” *Critical Perspectives on Accounting*, 32, pp. 37-44.
- Ezzamel, M., Hoskin, K. and Macve, R. (1990), “Managing It All by Numbers: A Review of Johnson Kaplan’s Relevance Lost”, *Accounting and Business Research*, 20-78, pp. 153-166.
- Ferreira, L. D. and Merchant, K. A. (1992), “Field Research in Management Accounting and Control”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5-4, pp. 3-34.
- Fleischman R. K. (2000), “Completing the Triangle”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13-5, pp. 597-624.
- Fleischman R. K. ed. (2006a), *Accounting History Vol. 1*, London:Sage.
- Fleischman R. K. ed. (2006b), *Accounting History Vol. 2*, London:Sage.
- Fleischman R. K. ed. (2006c), *Accounting History Vol. 3*, London:Sage.
- Fleischman, R. K. (2013), “A Review of Critical Histories of Accounting”, in Fleischman, R. K., Funnell, W. and Walker, S. P. eds., *Critical Histories of Accounting*, pp. 15-54, New York:Routledge.
- Fleischman, R. K., Hoskin, K. W., and Macve, R. H. (1995), “The Boulton and Watt Case: The Crux of Alternatives Approaches to Accounting History?”, *Accounting and Business Research*, 25-99, pp. 162-176.
- Fleischman, R. K., Kalbers, L. P., and Parker, L. D. (1996), “Expanding in the Dialogue: Industrial Revolution Costing Historiography”, *Critical Perspectives on Accounting*, 7-3, pp. 315-337.
- Fleischman, R. K. and Macve, R. (2002), “Coal s from Newcastle”, *Accounting and*

- Business Research*, 32-3, pp. 133-152.
- Fleischman, R. K. and Radcliffe, V. (2005), "The Roaring Nineties", *Accounting Historians Journal*, 32-2, pp. 51-109.
- Fleischman, R. K., Radcliffe, V. and Shoemaker, P. eds. (2003), *Doing Accounting History*, Amsterdam: JAI.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1996a), "Inside Contracting at the Waltham Watch Company", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9-3, pp. 61-78.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1996b), "A Guide to the Historical Controversies and Organizational Contexts of Standard Cost", *Journal Accounting Education*, 14-1, pp. 37-56.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1997), "Archival Researchers: An endangered Species", *The Accounting Historians Journal*, 24-2, pp. 91-109.
- Fleischman, R. K., Tyson, T. and Oldroyd, D. (2013), "America's 'Exceptional' Transition to Capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 24-7/8, pp. 616-626.
- Flyvbjerg, B. (2001), *Social Science That Matters*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Foucault, M. (1970), *The Order of Things*, London: Tavistock. フーコー, M., 渡辺一民・佐々木明訳 (1974) 『言葉と物』新潮社.
- Foucault, M. (1972), *The Archaeology of Knowledge*, Sheridan Smith, A. M. (trans.) London: Tavistock. フーコー, M., 中村雄二郎訳 (1995) 『知の考古学(改訳新版)』河出書房新社.
- Foucault, M. (1973), *The Birth of the Clinic*, Sheridan, A. M. (trans.) London: Tavistock. フーコー, M., 神谷美恵子訳 (1969) 『臨床医学の誕生』みすず書房.
- Foucault, M. (1977a), *Discipline and Punish*, London: All en Lane. フーコー, M., 田村俣訳 (1989) 『監獄の誕生—監視と処罰—』新潮社.
- Foucault, M. (1977b), "Nietzsche, Genealogy, History", in D. F. Bouchard and Simon, S. eds., *Language, Counter-Memory and Practice*, D. F. Bouchard and S. Simon (trans.) Cornell University Press. pp. 149-164. フーコー, M., 伊藤晃訳 (1999), 「ニーチェ・系譜学・歴史」, 小林康夫他編『ミシェル・フーコー思考集成IV』所収, 筑摩書房, pp. 11-38.
- Foucault, M. (1979a), "Governmentality", in Ideology and Consciousness 6. Reprinted in Burchell, G., Gordon, C. and Miller, P. eds. (1991), *The Foucault Effect*, R. Braidotti (trans.), pp. 87-104. Hemel Hempstead: Harvester Wheatsheaf. フーコー, M., 石田英敬訳 (2000), 「統治性」, 小林康夫編『ミシェル・フーコー思考集成VII』所収, 筑摩書房, pp. 246-272.
- Foucault, M. (1979b), *The History of Sexuality Vol. 1*, London: All en Lane. フーコー, M., 渡辺守章訳 (1986) 『性の歴史 1巻』新潮社.
- Foucault, M. (1981), "The Order of Discourse", in Young, R. ed, *Untying Text*, London: Routledge & Kegan Paul. フーコー, M., 中村雄二郎訳 (1995), 『言語表現の秩序(改訂版新装)』河出書房新社.

- Foucault, M. (1987), *Mental Illness and Psychology*, Sheridan, A. M. (trans.) Berkley: University of California Press. フーコー, M., 中山元訳 (1997) 『精神疾患とパーソナリティ』 ちくま学芸文庫.
- Foucault, M. (2003), *Society Must Be Defended* (Lectures at the College de France) Picador Books. フーコー, M., 石田英敬・小野正嗣訳 (2007) 『コレージュ・ド・フランス講義 1975-1976 年度 ミシェル・フーコー講義集成VI 社会は防衛しなければならない』 筑摩書房.
- Foucault, M. (2006), *History of madness*, London: Routledge. フーコー, M., 田村俣訳 (1975) 『古典主義時代における狂気の歴史』 新潮社.
- Foucault, M. (2009), *Security, Territory, Population* (Lectures at the College de France) Picador Books. フーコー, M., 高桑和巳訳 (2007) 『コレージュ・ド・フランス講義 1977-1978 年度 ミシェル・フーコー講義集成VII 安全・領土・人口』 筑摩書房.
- Foucault, M. (2010), *The Birth of Biopolitics* (Lectures at the College de France) Picador Books. フーコー, M., 慎改康之訳 (2008) 『コレージュ・ド・フランス講義 1978-1979 年度 ミシェル・フーコー講義集成VIII 生政治の誕生』 筑摩書房.
- Fournier, V. and Grey, C. (2000), "At the Critical Moment", *Human Relations*, 53-1, pp. 7-32.
- Friedman, A. L. (1977), *Industry and Labour*, London: Macmillan.
- Froud, J., Johal, S., Leaver, A. and Williams, K. (2006), *Financialization and Strategy*, New York: Routledge.
- Froud, J., Williams, K., Haslam, C., Johal, S. and Williams, J. (1998), "Caterpillar", *Accounting, Organizations and Society*, 23-7, pp. 685-708.
- Funnell, W. (1996), "Preserving History in Accounting: Seeking Common Ground between New and Old Accounting History", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9-4, pp. 38-64.
- Funnell, W. (1998), "The Narrative and Its Place in the New Accounting History", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 11-2, pp. 142-162.
- Funnell, W. (2009), "Military", in J. R. Edwards and S. P. Walker eds., *The Routledge Companion to Accounting History*, New York: Routledge, pp. 561-578.
- Funnell, W. and Walker, S. P. (2013), "Introduction", in Fleischman, R. K., Funnell, W. and Walker, S. P. eds., *Critical Histories of Accounting*, pp. 1-14, New York: Routledge.
- Gaffikin, M. (2007), "Accounting Research and Theory", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 1-1, pp. 1-19.
- Gaffikin, M. (2011), "What Is (Accounting) History", *Accounting History*, 16-3, pp. 235-251.
- Gallhofer, S., Haslam, J. and Yonekura, A. (2013), "Further Critical Reflection on a Contributions to the Methodological Issues Debate in Accounting" *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 191-206.
- Gendron, Y. and Baker, C. R. (2005), "On Interdisciplinary Movement", *European Accounting Review*, 14-3, pp. 525-569.

- Glaser, G. and Strauss, A. (1967), *The Discovery of Grounded Theory*, New York: Aldine De Gruyter. グレイザー, G. ・ ストラウス, A., 後藤隆・大出春江・水野節夫 (1996) 『データ対話型理論の発見』新曜社.
- Glyn, A. (1990), “The Economic Case against Pit Closures”, in Cooper, D. J., Hopper, T. M. eds., *Debating Coal Closures*, pp. 57-94, Cambridge: Cambridge University Press (Reprinted with Postscript).
- Goffman, E. (1968), *Asylums*, Harmondsworth: Penguin.
- Gomes, D. (2008), “The Interplay of Conceptions of Accounting and Schools of Thought in Accounting History”, *Accounting History*, 13-4, pp. 470-500.
- Gordon, C. ed. (1980), *Power/Knowledge*, Hemel Hempstead : Harvester Wheatsheaf.
- Grey, C. (1994), “Debating Foucault”, *Critical Perspectives on Accounting*, 5-1, pp. 5-24.
- Grey, C. (1996), “Toward a critique of managerialism : The Contribution of Simone Weil”, *Journal of Management Studies*, 33-5, pp. 591-611.
- Gray, R. (2002), “The Social Accounting Project and Accountig Organizations and Society ”, *Accounting, Organizations and Society*, 27, pp. 687-708.
- Gray, R. (2014), “Professor Tony Lowe (1928-2014) ”, *Social and Environmental Accountability Journal*, Vol. 34, No. 2, p. 74.
- Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (2010a), *Social and Environmental Accounting Vol. 1*, London: Sage.
- Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (2010b), *Social and Environmental Accounting Vol. 2*, London: Sage.
- Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (2010c), *Social and Environmental Accounting Vol. 3*, London: Sage.
- Gray, R., Bebbington, J. and Gray, S. (2010d), *Social and Environmental Accounting Vol. 4*, London: Sage.
- Gray, R. and Laughlin, R. (2012), “It was 20 years ago today ”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25-2, pp. 228-255,
- Greer, S. and Neu, D. (2009), “Indigenous Peoples and Colonialism”, in Edwards, J. R. and Waker, S. P. eds., *The Routledge Companion to Accounting History*, pp. 470-484. New York: Routledge.
- Guthrie, J. and Parker, L. (1988) “Editorial”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 1-1, pp. 3-5.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (1999), “A Journey to Osaka”, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 12-1, pp. 12-18.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (2002), “Editorial”, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 15-1, pp. 7-11.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (2011), “Editorial”, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 24-1, pp. 5-14.
- Guthrie, J. and Parker, L. D. (2012), “Editorial”, *Accounting, Auditing, and*

Accountability Journal, 25-1, pp. 6-26.

Habermas, J. (1987), *The Philosophical Discourse of Modernity*, Cambridge: Polity Press.
ハーバーマース, J., 三島憲一他訳(1991)『近代の哲学的ディスコースⅡ』岩波書店.

Harrison, B. (1985), “Pitfalls of Academic Accounting”, *Accountancy*, January, 1985, p. 13.

Haslam, J. (2016), “Informings for Control and Emancipatory Interests in Accounting” in Haslam, J. and Sikka, P. eds., *Pioneers of Critical Accounting*, pp. 19-30, London: Macmillan.

Haslam, J. and Sikka, P. eds. (2016), *Pioneers of Critical Accounting*, London: Macmillan.

Haynes, K. (2017), “Accounting as Gendering and Gendered”, *Critical Perspectives on Accounting*, 43, pp. 110-124.

Hedberg, B. and Jönsson, S. (1978), “Designing Semi-confusing Information Systems for Organization in Changing Environments”, *Accounting, Organizations and Society*, 3, pp. 47-64.

Hesford, J. W., Lee, S., Van de Stede, W. and Young, S. M. (2007), “Management Accounting”, in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. eds., *Handbook of Management Accounting Research Vol. 1*, pp. 3-26, Oxford: Elsevier.

Hines, R. D. (1988), “Financial Accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 13-3, pp. 251-261.

Hopper, T., Anisett, M. A., Dastoor, N., Uddin, S. N. and Wickramasinghe, D. P. (1995), “Some Challenges and Alternatives to Positive Accounting Research” in Jones, S., Romeno, C. and Ratnatunga, J. eds., *Accounting Theory*, pp. 517-550, Harcourt Brace.

Hopper, T. and Armstrong, P. (1991), “Cost Accounting, Controlling Labour and The Rise of Conglomerates”, *Accounting, Organizations and Society*, 16-5/6, pp. 405-438.

Hopper, T., Ashraf, J., Uddin, S. N. and Wickramasinghe, D. (2015), “Social Theorisation of Accounting” in Jones, S. ed., *The Routledge Companion to Financial Accounting*, pp. 452-471, New York: Routledge.

Hopper, T. and Bui, B. (2016), “Has Management Accounting Research been Critical”, *Management Accounting Research*, Vol. 31, pp. 10-30.

Hopper, T. M., Cooper, D. J., Capps, T., Lowe, E. A. and Mouritsen, J. (1986), “Management Control and Worker Resistance in the National Coal Board” in Knights, D. and Willmott, H. eds., *Managing the Labour Process*, pp. 109-141, Aldershot: Gower.

Hopper, T. and Hoque, Z. (2006), “Triangulation Approaches to Accounting Research”, in Hoque, Z. ed., *Methodological Issues in Accounting Research*, pp. 477-486, London: Spiramus.

Hopper, T., Lassou, P. and Soobaroyen, T. (2017), “Globalisation, Accounting and Developing Countries”, *Critical Perspectives on Accounting*, 43, pp. 125-148.

Hopper, T. M., Otley, D. and Scapens, B. (2001), “British Management Accounting

- Research” , *British Accounting Review*, 33, pp. 263-291.
- Hopper, T. M. , and Powell, A. (1985), “Making Sence of Research into the Oganizational end Socisl Aspects of MA” , *Journal of Management Studies*, 11-5, pp. 429-465.
- Hopper, T. M. , Storey, J. and Willmott, H. (1987), “ Accounting for Accounting ” , *Accounting, Organizations and Society* , 12-5, pp. 437-456.
- Hopwood, A. G. (1972), “An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation” , *Journal of Accounting Research (Supplement)*, 10, pp. 156-182.
- Hopwood, A. G. (1973), *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Hants:Saxon House (UK)/ Massachusetts:Lexington (USA).
- Hopwood, A. G. (1974a/1976a), *Accounting and Human Behaviour*, London:Accountancy age books (UK)/New Jersey:Prentice Hall (USA).
- Hopwood, A. G. (1974b), “Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation” , *The Accounting Review*, 74 (July), pp. 485-495.
- Hopwood, A. G. (1976b), “Editorial:The Path Ahead” , *Accounting, Organizations and Society*, 1-1, pp. 1-4.
- Hopwood, A. G. (1983a), “On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates” , *Accounting, Organizations and Society*, 8-2/3, pp. 287-305.
- Hopwood, A. G. (1983b), “Accounting Research and Accounting Practice” , *The Deloitte, Hanskin&Sells Accounting Lectures at The University College of Wales, Aberyswyth*, pp. 287-305.
- Hopwood, A. G. (1984a), “Accouing and Persuit of Efficiency” in Hopwood, A. G. and Tomkins, C. eds. , *Issues in Public Sector Accounting* , pp. 167-187, Philip Allan.
- Hopwood, A. G. (1984b), “ The Development of “Worrying” about Management Accounting” , A Paper presented to the Harvart Business School 75th Anniversary Colloquium on Productivity and Technology. (未入手)
- Hopwood, A. G. (1985), “ The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social” , *Accounting, Organizations and Society* , 10-3, pp. 361-377.
- Hopwood, A. G. (1987a), “Accouing and Organizational Action” in Cushing, B. E. ed. , *Accounting and Culture*, pp. 50-63, American Accounting Association.
- Hopwood, A. G. (1987b), “The Archaeology of Accounting Systems” , *Accounting, Organizations and Society*, 12-3, pp. 207-234.
- Hopwood, A. (1998), *Accounting from the Outside*, Garland.
- Hopwood, A. G. ed. (1989a), *International Pressures for a Accounting Change*, Hertfordshire:Prentice Hall.
- Hopwood, A. G. (1989b), “Accounting and the Pursuit of Social Interests” , in Chua, W. F. , Lowe, E. A. and Puxty, A. G. eds. (1989), *Critical Perspectives in management Control*, pp. 141-157, London:Macmillan.
- Hopwood, A. G. (1990), “Accounting and Organization Change” *Accounting, Auditing, &*

- Accountability Journal*, 3-1, pp. 7-17.
- Hopwood, A. G. (1992), "Accounting Calculation and the Shifting Sphere of the Economic". *European Accounting Review*, 1-1, pp. 125-143.
- Hopwood, A. G. (1998), *Accounting from the Outside*, New York:Garland.
- Hopwood, A. G. (2002a), "Creating a New Community: The Establishment and Development of the European Accounting Association". *European Accounting Review*, 11-1, pp. 33-41
- Hopwood, A. G. (2002b), "If only there were Simple Solutions, but there aren't". *European Accounting Review*, 11-4, pp. 777-785.
- Hopwood, A. G. (2007), "Whither accounting research?", *The Accounting Review*, 82-5, pp. 1365-1374
- Hopwood, A. G. (2008a), "Changing pressures on the research process: On trying to research in an age when curiosity is not enough", *European Accounting Review*, 17-1, pp. 87-96.
- Hopwood, A. G. (2008b), "A Conversation with Anthony Hopwood", *Economic Sociology - the European Electronic Newsletter*, 10-1, pp. 21-28.
- Hopwood, A. (2009a), "Editorial: Reflections and Projections—and Many, many Thanks", *Accounting, Organizations and Society*, 34-8, pp. 887-894.
- Hopwood, A. G. (2009b), "Accounting and the environment", *Accounting, Organizations and Society*, 34-3/4, pp. 433-439.
- Hopwood, A. G. and Johnson, H. T. (1986), "Accounting History's Claim to Legitimacy", *The International Journal of Accounting*, 21-2, pp. 37-46.
- Hopwood, A. G. and Miller, P. eds. (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press. ホップウッド, A. G. ・ミラー, P., 岡野浩・國部克彦・柴健次監訳(2003)『社会・組織を構築する会計』中央経済社.
- Hopwood, A. G., Page, M. and Tuley, S. eds. (1990), *Understanding Accounting in a Changing Environment*, Hemel Hempstead: Prentice Hall.
- Hopwood, A. D. and Schreuder, H. eds. (1984), *European Contributions to Accounting Research*, VU Uitgeverij: Free University Press.
- Hopwood, A. G. and Tomkins, C. eds. (1984), *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan.
- Hopwood, A. G., Unerman, J. and Fries, J. eds. (2010), *Accounting for Sustainability*, London: Earthscan.
- Hoque, Z. ed. (2006), *Methodological Issues in Accounting Research*, London: Spiramus.
- Hoque, Z., Parker, L. D., Covalesski, M. A. and Haynes, K. eds. (2017), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, New York: Routledge.
- Hoskin, K. W. (1990), "Foucault under Examination: The Crypto-educationalist unmasked", in Ball, S. J., *Foucault and Education: Disciplines and Knowledge*, Routledge. pp. 29-53. ホスキン, K. W., 稲垣恭子訳(1998)「フーコーを試験する—教育の歴史家という隠れた素顔」, ボール, S. J., 稲垣恭子他訳, 『フーコーと教育』所収, pp. 38-

81, 勁草書房.

Hoskin, K. (1994), “Boxing Clever” , *Critical Perspectives on Accounting* , 5-1, pp. 57-86.

Hoskin, K. W. and Macve, R. H. (1986), “Accounting and examination: A genealogy of disciplinary power” , *Accounting, Organizations and Society* , 11-2, pp. 105-136.

Hoskin, K. and Macve, R. (1988a), “The Genesis of Accountability: The West Point Connections” , *Accounting, Organizations and Society*, 13-2, pp. 37-73. Appendix A, Appendix B.

Hoskin, K. and Macve, R. (1988b), “Cost Accounting and the Genesis of Managerialism: The Springfield Armory Episode” , *Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester, pp. 1-60. Appendix A, Appendix B, Appendix C.

Hoskin, K. and Macve, R. (1990), “Understanding Modern Management” , *University of Wales Business and Economics Review*, 5, pp. 17-22.

Hoskin, K. and Macve, R. (1993), “Accounting as Discipline: The Overlooked Supplement” , in E. Messer-Davidow, D. R. Shumway, D. J. Sylvan eds. *Knowledges: Historical and Critical Studies in Disciplinarity*, The University Press of Virginia, pp. 25-53.

Hoskin, K. and Macve, R. (1994a), “Reappraising the Genesis of Managerialism: A Re-Examination of the Role of Accounting at the Springfield Armory, 1815-45” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7-2, pp. 4-29.

Hoskin, K. and Macve, R. (1994b), “Writing, Examining, Disciplining: The Genesis of Accounting’s Modern Power” , in A. Hopwood and P. Miller eds. *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, pp. 67-97. ホスキ
ン, K. ・マクヴィ, R., 澤部紀生訳「書き, 調べ, 躰ること : 近代的な会計権力の起源」岡野
浩他監訳(2003) 『社会・組織を構築する会計』中央経済社, 所収, pp. 48-78.

Hoskin, K. and Macve, R. (2000), “Knowing More as Knowing Less ? : Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U. S. and U. K.” , *The Accounting, Historians Journal*, 27-1, pp. 91-149.

Hounshell, David A. (1983), *From the American System to Mass Production 1800-1932*, The John Hopkins University Press.

Humphrey, C. (2008), “Auditing Research” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 21-2, pp. 170-203.

Humphrey, C. and Gendron, Y. (2015), “What in Going on? The Sustainability of Accounting Academia” , *Critical Perspectives on Accounting* , 26, pp. 47-66.

Humphrey, C. and Lee, B. eds. (2004), *The Real Life Guide to Accounting Research*, Oxford: Elsevier.

Humphrey, C. and Miller, P. (2012) “Rethinking Impact and Redefining Responsibility” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 25-2, pp. 295-327.

Humphrey, C. and Scapens, R. (1996), “Theories and Case Studies of Organizational

- Accounting Practices” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 9-4, pp. 86-106.
- Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (2001), “Assessing Empirical Research in Managerial Accounting” , *Journal of Accounting and Economics* , 32, pp. 349-410.
- Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (2002), “Empirical Managerial Accounting Research” . *European Accounting Review* , 11-4, pp. 787-794.
- Jacobs, K. (2016), “The Man who always asked why?” in Haslam, J. and Sikka, P. eds. , *Pioneers of Critical Accounting*, pp. 19-30, London: Macmillan.
- Jinnai, Y. (1990), “The Function of Accounting” , *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 3-2, pp. 346-362.
- Jinnai, Y. (2001), “The Hegelian and Marxian Dialectic” , *Tokyo Keidai Gakkaishi*, 222, pp. 29-44.
- Jones, L. (1988), “Competitor Cost Analysis at Caterpillar” , *Management Accounting* , 70-10, pp. 32-38.
- Jones, T. C. (1995), *Accounting and Enterprise*, London: Routledge.
- Jönsson, S. and Machintosh, N. B. (1997) , “CATS, RATS, and EARS” , *Accounting, Organizations and Society*, 22-3/4, pp. 367-386.
- Justesen, L. and Mouritsen, J. (2011), “Effects of Actor-network Theory in Accounting Research” *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 24-2, pp. 161-193.
- Keating, P. J. (1995), “A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting” , *Journal of Management Accounting Research*, 7-1, pp. 66-86
- Kendall, G. and Wickham, G. (1999), *Using Foucault's Method*, London: Sage. ケンダール, G. ・ ウィッカム, G. , 山家歩・長坂和彦訳(2009) 『フーコーを使う』 論創社.
- Kerr, D. (1999), “Beheading the King and Enthroning the Market” , *Science & Society*, 63-2, pp. 173-202.
- Lakatos, I. and Musgrave, A. eds. (1970), *Criticism and the Growth of Knowledge*, London: Cambridge University Press. ラカトス, I. ・ マスグレーブ, A. , 森博監訳(1990) 『批判と知識の成長』 木鐸社.
- Lambert, V. and Lapsley, I. (2006), “Redefining the Boundaries of Public Sector Accounting” , *The Irish Accounting Review* , 13, pp. 85-105.
- Langfield-Smith, K. (2008), “Strategic Management Accounting” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21-2, pp. 170-203
- Latour, B. (1987), *Science in Action*, Cambridge: Harvard University Press. ラトウール, B. , 川崎勝・高田紀代志訳(1999) 『科学が作られているとき』 産業図書.
- Laughlin, R. C. (1987), “Accounting Systems in Organizational Contexts” , *Accounting, Organizations and Society* , 12-5, pp. 479-502.
- Laughlin, R. C. (1995), “Empirical Research in Accounting” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 8-1, pp. 63-87.

- Laughlin, R. C. (2001), "Tony Lowe" , *British Accounting Review* , 33-1, pp. 73-75.
- Laughlin, R. C. (2004), "Putting the Record Straight" *Critical Perspectives on Accounting* , 15-4, pp. 261-278.
- Laughlin, R. (2007), "Critical Reflections on Research Approaches" , *The British Accounting Review* , 39, pp. 271-289.
- Laughlin, R. C. (2014), "Tony Lowe and the Interdisciplinary and Critical Perspectives on Accounting Project" , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 27-5, pp. 766-777.
- Laughlin, R. C. and Gray, R. (1988), *Financial Accounting*, London: Van Nostrand Reinhold.
- Laughlin, R. C. and Lowe, E. A. (1990), "A Critical Analysis of Accounting Thought" , in Cooper, D. J. and Hopper, T. M. eds. , *Critical Accounts*, pp. 15-43, London: Macmillan.
- Laurie, B. (1974), "Nothing on Impulse" , *Labor History*, 15-3, pp. 337-366.
- Lawrence, S., Low, M. and Sharma, U. (2010), "Prem Shikka and the Media" . *Qualitative Research in Accounting & Management* , 7-3, pp. 249-269.
- Lee, B. and Humphrey, C. (2017), "Case Studies in Accounting Research" , in Hoque, Z., Parker, L. D., Coaleski, M. A. and Haynes, K. eds. , *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, pp. 163-183, New York: Routledge.
- Legge, K. (2002), "On Knowledge, Business Consultants and the Selling of Total Quality Management" , in Clark, T. and Fincham, R. eds. , *Critical Consulting*, pp. 74-91, Oxford: Blackwell.
- Lehman, C. (1992), *Accounting's Changing Role in Social Conflict*, Marrkus Wiener Publishing, Inc. レーマン, C., 岡本治雄訳 (1996) 『現代会計の社会的役割』 中央経済社.
- Lehman, C. (2012), "We've Come a Long Way! Maybe! Re-imagining Gender and Accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 25-2, pp. 256-294.
- Leuz, C., Pfaff, D. and Hopwood, A. G. (2004/2005), *The Economics and Politics of Accounting*, Oxford: Oxford University Press. (2004 Hardcover) (2005 Paperback)
- Libby, R., R. Bloomfield and M. W. Nelson. (2002), "Experimental research in financial accounting" , *Accounting, Organizations and Society* , 27-8, pp. 775-810.
- Llewelyn, S. (2003), "What counts as 'Theory' in Qualitative Management and Accounting Research?" , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 16-4, pp. 662-708.
- Locke, J. and Lowe, A. (2008), "Evidence and Implications of Multiple Paradigms in Accounting Knowledge Production" , *The European Accounting Review*, 17-1, pp. 161-191.
- Loft, A. (1986), "Towards a critical understanding of accounting" , *Accounting, Organizations and Society* , 11-2, pp. 137-169.
- Loft, A., Jurissen, A. and Walton, P. (2002), "From Newsletter to Academic Journal" , *The European Accounting Review*, 11-1, pp. 43-75.
- Lowe, A. (2001), "After ANT" , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 14-3, pp. 327-351.
- Lowe, E. A. (1971), "On the Idea of a Management Control System" , *Journal of*

- Management Studies* , 8-1, pp. 1-12.
- Lowe, E. A. , Gallhofer, S. and Haslam, J. (1991), “Theorising Accounting Regulation in a Global Context” , *Advances in Public Interest Accounting*, 4, pp. 143-177.
- Lowe , E. A. and McInnes, J. M. (1971), “Control in Socio-Economic Organizations” , *Journal of Management Studies* , 8-2, pp. 2013-227.
- Lowe , E. A. and Machin, J. L. eds. (1983), *New Perspectives in management Control*, London:Macmillan.
- Lowe, E. A. , Puxty, A. G. and Laughlin, R. C. (1983), “Simple Theories for Complex Processes” , *Journal of Accounting Public Policy* , 2-1, pp. 19-42.
- Lowe, E. A. and Shaw, R. W. (1968), “An Analysis of Managerial Biasing” , *The Journal of Management Studies* , 5-3, pp. 304-315.
- Lowe, E. A. and Shaw, R. W. (1970), “The Accuracy of Short-Term Business Forecasting” , *The Journal of Industrial Economics*, 18-3, pp. 275-289.
- Lowe , E. A. and Tinker, A. M. (1976a), “The Architecture of Requisite Variety Part 1” , *Kybernetes* , 5, pp. 145-154.
- Lowe , E. A. and Tinker, A. M. (1976b), “The Architecture of Requisite Variety Part 2” , *Kybernetes* , 5, pp. 197-207.
- Lowe , E. A. and Tinker, A. M. (1977), “Siting the Accounting Problematic” , *Journal of Business Finance and Accounting* , 4-3, pp. 263-276.
- Luft, S. and Shields, M. D. (2002), “Zimmerman’ s Contentious Conjectures” . *European Accounting Review* , 11-4, pp. 795-803.
- Luft, J. and M. D. Shields. (2003), “ Mapping management accounting” , *Accounting, Organizations and Society* , 28-2/3, pp. 169-249.
- Lukka, K. (2005), “Approaches to Case Reaserch in Management Accounting ” , in Jönsson, S. and Mouritsen, J. eds., *Accounting in Scandinavia*, pp. 375-399, Copenhagen:Liber & Copenhagen Business School Press.
- Lukka, K. (2010), “The Roles and Effects of Paradigms in Accounting Research” , *Management Accounting Research* , 21, pp. 110-115.
- Lukka, K. and Modell, S. (2017), “ Interpretive Reaserch in Accounting ” , in Hoque, Z. , Parker, L. D. , Covalleski, M. A. and Haynes, K. eds., *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, pp. 36-54, New York: Routledge.
- Lukka, K. and Mouritsen, J. (2002), “Homogeneity or Heterogenety of Research in Managerial Accounting?” . *European Accounting Review* , 11-4, pp. 805-811.
- Lukka, K. and Vinnari, E. (2014), “Domain Theory and Method Theory in Management Accounting Theory” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 27-8, pp. 1308-1338.
- Malmi, T. and Granlund, M. (2009), “In Search of Management Accounting Theory” , *European Accounting Review*, 18-3, pp. 597-620.
- Macintosh, N. B. (1994), *Management Accounting and Control Systems*, West Sussex:John Wiley & Sons Ltd.

- Macintosh, N. B. (2009), “Effective’ Genealogical History”, *Accounting Historians Journal*, 36-1, pp. 1-27.
- Macintosh, N. B. and Hopper, T. eds. (2005), *Accounting , the Social and the Political* , London:Elsevier.
- Macintosh, N. B. and Scapens, R. W. (1990), “Structuration Theory in Management Accounting” , *Accounting , Organizations and Society*, 15-5, pp. 455-477..
- Malsch, B. and Salterio, S. E. (2016), “Doing Good Field Research” , *A Journal of Practice and Theory*, 15-1, pp. 1-22.
- March, J. G. and Olsen, J. P. (1976), *Ambiguity and Choice in Organization*, Bergen: Universitetsforlaget. マーチ, J. G. ・オルセン, J. P., 遠田雄志他訳(1986) 『組織におけるあいまいさと決定』 有斐閣.
- Mckernan, J. F. and McPhail, K. (2012), “ Editorial:Accountability and Accounterability” , *Critical Perspectives on Accounting*, 23-0, pp. 177-182.
- Mckinlay, A. and Pezet, E. (2010), “Accounting for Foucault” , *Critical Perspectives on Accounting* , 21-6, pp. 486-495.
- Mckinlay, A., Carter, C., Pezet, E. and Clegg, S. (2010), “Using Foucault to make Strategy” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 23-8, pp. 1012-1031.
- McLean, C. and Hassard, J. (2004), “Symmetrical Absence/Symmetrical Absurdity” , *Journal of Management Studies* , 41-3, pp. 493-519.
- McPhail, K. ed. (2013a), *Accounting Ethics Vol. 1*, London:Sage.
- McPhail, K. ed. (2013b), *Accounting Ethics Vol. 2*, London:Sage.
- McPhail, K. ed. (2013c), *Accounting Ethics Vol. 3*, London:Sage.
- McPhail, K. ed. (2013d), *Accounting Ethics Vol. 4*, London:Sage.
- Mennicken, A. and Miller, P. (2012), “Accounting, Territorialization and Power” , *Foucault Studies* , 13, pp. 4-24.
- Mennicken, A. and Miller, P. (2014), “Michel Foucault and the Administering of Lives” , in Adler, P., Gay, Paul du, Morgan, G. and Reed, M. eds., *The Oxford Handbook of Sociology, Social Theory, & Organization Studies*, pp. 11-38, Oxford:Oxford University Press.
- Merquior, J. G. (1985), *Foucault*, Fontana Press. メルキオール, J. G., 財津理訳(1995) 『フーコー』 河出書房新社.
- Miller, P. (1991), “Accounting Innvation Beyond the Enterprise:Problematizing Investment Dicisions and Programming Economic Growth in the U.K. in the 1960’ s” , *Accounting, Organizations and Society*, 16-8, pp. 733-762.
- Miller, P. (2010a), “Anthony G. Hopwood, 1994-2010” , *The British Accounting Review* , 42-4, pp. 225-226.
- Miller, P. (2010b), “Anthony Hopwood(1994-2010)” , *ea Newsletter* , 2, pp. 3-5.
- Miller, P. (2010c), “Anthony Hopwood Obituary” , *The Guardian* , Monday 28 June.
- Miller, P., Hopper, T. and Laughlin, R. (1991), “The New Accounting History” . *Accounting, Organizations and Society* , 16-5/6, pp. 395-403.

- Miller, P. and Napier, C. J. (1993), "Gonealogies of Calculation" , *Accounting, Organizations and Society*, 18-7/8, pp. 631-647.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person" . *Accounting, Organizations and Society* , 12-3, pp. 235-265.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1993), "Accounting Expertise and the Politics of the Product : Economic Citizenship and Modes of Corporate Governance" , *Accounting, Organizations and Society* , 18-2/3, pp. 187-206.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1994a), "Accounting, 'Economic Citizenship' and the Spatical Reordering of Manufacture" , *Accounting, Organizations and Society* , 19-1, pp. 15-43.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1994b), "The Factory as Laboratory" , *Science in Context* , 7-3, pp. 469-496.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1997), "Capital Budgeting Practices and Complementarity Relations in the Transition to Modern Manufacture : A Field-Based Analysis" , *Journal of Accounting Reserch* , 35-2, pp. 257-271.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1998), "Finding Things Out" , *Accounting, Organizations and Society* , 23-7, pp. 709-714.
- Miller, P. and O'Leary, T. (2002), "Rethinking the Factory : Caterpillar Inc." , *Cultural Values* , 6-1, pp. 91-117.
- Miller, P. and Power, M. (2013), "Accounting, Organizing, and Economizing" , *The Academy of Management Annuals* , 7-1, pp. 577-605.
- Miller, P. and Rose, N. (1989), "Political Rationality and Technologies of Government" , in Hanninen, S. and Palonen, K. eds, *Text, Contexts, Concept*, pp. 166-183, Finish Political Science Association.
- Miller, P. and Rose, N. (1990), "Governing Economic Life" , *Economy and Society*, 19-1, pp. 1-31.
- Miller, P. and Rose, N. (1995a), "Production, Identity, and Democracy" , *Theory and Society*, 24, pp. 427-467.
- Miller, P. and Rose, N. (1995b), "Political Thought and the Limits of Orthodoxy" , *The British Journal of Sociology*, 46-4, pp. 590-597.
- Miller, P. and Rose, N. (2008), *Governing the Present*, London: Polity.
- Mirsky, J. and Nevins, A. (1952), *The World of Eli Whitney*, The Macmillan Company. (未入手)
- Mitchell, A. and Sikka, P. (2002), *Dirty Business*, Basildon : Association for Accountancy and Business Affairs.
- Mitchell, A. and Sikka, P. (2005), *Taming the Corporation*, Basildon : Association for Accountancy and Business Affairs.
- Mitchell, A. Sikka, P. and Willmott, H. (1998), *The Accountants Laundromat*, Basildon : Association for Accountancy and Business Affairs.
- Moll, J., Burns, J. and Major, M. (2006), "Institutional Theory" , in Hoque, Z. ed. ,

- Methodological Issues in Accounting Research*, pp. 183–203, London: Spiramus.
- Morales, J. and Sponem, S. (2017) , “You too can have a Critical Perspective ! 25Years of Critical Perspectives on Accounting” , *Critical Perspectives on Accounting* , 43, pp. 149–166.
- Moore, D. C. (1991) “Accounting on Trial” , *Accounting, Organizations and Society* , 16–8, pp. 763–791.
- Muller, M. (2015), “Assemblages and Actor-networks : Rethinking Socio-material Power, Politics and Space” , *Geography Compass*, 9–1, pp. 27–41.
- Munslow, A. (1997), *Deconstructing History*, London:Routledge.
- Napier, C. J. (1989), “Research Directions in Accounting History” , *British Accounting, Review* , 21, pp. 237–254.
- Napier, C. J. (2001), “Accounting History and Accounting Progress” , *Accounting History* , 6–2, pp. 7–31.
- Napier, C. J. (2006), “Accounts of Change” , *Accounting, Organizations and Society* , 31–4/5, pp. 445–507.
- Napier, C. J. (2009), “Historiography”, in J. R. Edwards and S. P. Waker eds., *The Routledge Companion to Accounting History*, Routledge, pp. 30–49.
- Neimark, M. (1990), “The King is Dead” , *Critical Perspectives on Accounting*, 1–1, pp. 103–114.
- Neimark, M. (1994), “Regicide Revisited” , *Critical Perspectives on Accounting* , 5–1, pp. 87–108.
- Neu, D. , Cooper, D. J., and Everett, J. (2001), “Critical Accounting Interventions” , *Critical Perspectives on Accounting* , 12–6, pp. 735–762.
- O’ Connell, B. T., Ciccotosto, S. K. and DeLange, P. A. (2009), “ Latours Contribution to the Accounting Literature through Actor–Network Theory” , *Interdisciplinary Accounting Conference at Innsbruck University School of Management*. pp. 1–35.
- O’ Connell, B. T., Ciccotosto, S. K. and DeLange, P. A. (2014), “ Understanding the Application of Actor–Network Theory in the Process of Accounting Change” , *Critical Perspectives on Accounting Conference*. pp. 1–30.
- O’Dwyer, B. and J. Unerman. (2016), “Fostering rigour in accounting for social sustainability” , *Accounting, Organizations and Society* , 49, pp. 32–40.
- Oguri, T. (2002), “A Theoretical Survey of Critical Accounting Studies in Japan” *Critical Perspectives on Accounting* , 13–4, pp. 477–495.
- Oguri, T. (2005), “Functions of Accounting and Accounting Regulation” *Critical Perspectives on Accounting* , 16–2, pp. 77–94.
- O’ Gladly, W. and Lowe, A. (2016), “Management Control” in Haslam, J. and Sikka, P. eds. , *Pioneers of Critical Accounting*, pp. 31–51, London:Macmillan.
- Oldroyd, D., Tyson, T. and Fleischman, R. K. (2015), “American Ideology, Socialism and Financial Accounting Theory” , *Critical Perspectives on Accounting*, 27–3/4, pp. 209–218.

- Owen, D. (2008), "Chronicles of Wasted Time?" , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 21-2, pp. 240-267.
- Owen, A. S. (2010), *The Political Economy of the Accounting Firm*, PhD Thesis, The University of Warwick.
- Panozzo, F. (1997), "The making of the good academic accountant" , *Accounting, Organizations and Society* , 22-5, pp. 447-480.
- Parker, L. D. (2003), "Qualitative Research in Accounting and Management" , *Journal of Accounting and Finance* , 2, pp. 15-30.
- Parker, L. D. (2004), "'Presenting' the Past" , *Accounting, Business & Financial History*, 14-1, pp. 1-27.
- Parker, L. D. (2007), "Financial and External Reporting Research" , *Accounting and Business Research* , 37-1, pp. 39-54.
- Parker, L. D. (2011), "Qualitative Management Accounting Research" , *Critical Perspectives on Accounting*, 23, pp. 54-70.
- Parker, L. D. and Guthrie, J. (2014), "Addressing Directions in Interdisciplinary Accounting Research" , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 27-8, pp. 1218-1226.
- Pinch, T., Mulkey, M. and Ashmore, M. (1989), "Clinical budgeting" , *Accounting, Organizations and Society* , 14-3, pp. 271-301.
- Poster, M. (1984), *Foucault, Marxism and History*, Oxford:Blackwell for Polity Press.
- Power, M. K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy" , *Accounting, Organizations and Society* , 28-4, pp. 379-394.
- Power, M. (1997), *The Audit Society*, London:Oxford University Press. パワー, M., 國部克彦・堀口真司訳(2003)『監査社会』東洋経済新報社.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Coombs, R. (1992), "Fabricating Budgets" , *Accounting, Organizations and Society* , 17-6, pp. 561-593.
- Prude, J. (1983), *The Coming of Industrial Order*, London:Cambridge University Press.
- Rabinow, P., ed(1984), *Foucault Reader*, New York:Pantheon Books.
- Reznek, S. (1935), "The Social History of an American Depression, 1837-1843" , *American Historical Review*, 40-4, pp. 662-687.
- Puxty, A. G. (1993), *The Social and Organizational Context of Management Accounting*, London:Academic Press.
- Puxty, A. G. and Dodds, J. C. (1988), *Financial Management*, London:Van Nostrand Reinhold.
- Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J. and Lowe, E. A. (1987), "Modes of Regulation in Advanced Capitalism" , *Accounting, Organizations and Society* , 12-3, pp. 273-291.
- Rahaman, A. S. (2010), "Critical accounting research in Africa" , *Critical Perspectives on Accounting* , 21-5, pp. 420-427.
- Richardson, A. J. ed. (1996), *Research Methods in Accounting*, Vancouver:CGA-Canada

Research Foundation.

Reichardson, A. J. (2011), "Paradigms, Theory and Management Accounting Practice", *Critical Perspectives on Accounting*, 23, pp. 83-88.

Roberts, J. and Scapens, R. W. (1985), "Accounting Systems and Systems of Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 10-4, pp. 443-456.

Robson, K. (1991), "On the Arenas of Accounting Change", *Accounting, Organizations and Society*, 16-5/6, pp. 547-570.

Robson, K. (1992), "Accounting Numbers as 'Inscription'", *Accounting, Organizations and Society*, 17-7, pp. 685-708.

Robson, K. and Bottausci (2018), "The Sociology of Translation and Accounting Inscriptions", *Critical Perspectives on Accounting*, 54, pp. 60-75.

Robson, K. and Young, J. (2009), "Socio Political Studies of Financial Reporting and Standard-Setting", in Chapman, C. S., Cooper, D. J. and Miller, P. eds., *Accounting, Organizations, & Institutions*, pp. 341-366, Oxford: Oxford University Press.

Rose, N. (1991), "Governing by Numbers", *Accounting, Organizations and Society*, 16-7, pp. 673-692.

Rose, N. (1992), "Governing 'Advanced' Liberal Democracies", in Barry, A., Osborne, T. and Rose, N. eds., *Foucault and Political Reason*, pp. 31-51, London: ULC Press.

Rose, N. and Miller, P. (1996), "Political Power beyond the State: Problematics of Government", *The British Journal of Sociology*, 43-2, pp. 173-205.

Roslender, R. (1990), "Sociology and Management Accounting Research", *The British Accounting Review*, 22, pp. 351-372.

Roslender, R. (1992), *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, New York: Routledge. ロスレンダー, R., 加藤吉則他訳(1995)『会計と社会』同友館.

Roslender, R. (2013), "Stuck in the Middle with Who?", *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 228-241.

Roslender, R. (2016), "Accountancy", in Berir, M. and Rhodes, R. A. W. eds., *Routledge Handbook of Interpretive Political Science*, pp. 425-439, New York: Routledge.

Roslender, R. (2018), "Introduction", in Roslender, R. ed., *The Routledge Companion to Critical Accounting*, pp. 3-14, New York: Routledge.

Roslender, R. ed. (2018), *The Routledge Companion to Critical Accounting*, pp. 3-14, New York: Routledge.

Roslender, R. and Dillard, J. F. (2003), "Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project", *Critical Perspectives on Accounting*, 14-3, pp. 325-351.

Rouse, J. (1987), *Knowledge and Power*, Cornell University Press. ラウズ, J., 成定薫他訳(2000),『知識と権力』,法政大学出版社.

Rozenberg, D. (1989), "Professional Authority and Resource Allocation", in Chua, W. F., Lowe, E. A. and Puxty, A. G. eds., *Critical Perspectives in management*

- Control*, pp.293-321, London:Macmillan.
- Rozenberg, D., Tomkins, C. and Day, P. (1982), "A Work Role Perspective of Accountants in Local Governments", *Accounting, Organizations and Society*, 7-2, pp. 123-137.
- Samkin, G. (2010), "Accounting in the Media", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7-3, pp. 237-248.
- Schena, C. V. (1992), "Capital Investment at Caterpillar", in Chalos, P. ed, *Managing Cost in Today's Manufacturing Environment*, pp.198-216, New York: Prentice-Hall.
- Ryan, B., Scapens, R. W., and Theobald, M. (1992), *Research Method & Methodology in Finance & Accounting First Edition*, London: Academic Press Limited. ライアン, B. 他, 石川純治他訳(1995)『会計学・財務論の研究手法』同文館.
- Ryan, B., Scapens, R. W., and Theobald, M. (2002), *Research Method & Methodology in Finance & Accounting Second Edition*, London: Thomson.
- Samkin, G. (2010), "Accounting in the Media", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7-3, pp. 237-248.
- Scapens, R. W. (2004) "Doing Case Study Research", in Humphrey, C. and Lee, B. eds., *The Real Life Guide to Accounting Research*, pp. 258-279, Oxford: Elsevier.
- Sikka, P. Wearing, B. and Nayak, A. (1999), *No Accounting for Exploitation*, Basildon: Association for Accountancy & Business Affairs.
- Sikka, P. and Willmott, H. C. (1997), "Practising Critical Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 8-1/2, pp. 149-165.
- Sikka, P. and Willmott, H. C. (2005), "The Withering of Tolerance and Communication in Interdisciplinary Accounting Studies", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18-1, pp. 136-146.
- Sikka, P., Willmott, H. C. and Lowe, E. A. (1989), "Guardians of Knowledge and Advanced Capitalism", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2-2, pp. 47-71.
- Smith, C., Whipp, R. and Willmott, H. (1988), "Case-Study Research in Accounting", *Advances in Public Interest Accounting*, 2, pp. 95-120.
- Smith, M. R. (1977), *Harper's Ferry Armony and the New Technology*, New York: Cornell University Press.
- Smith, M. R. (1985), "Army Ordnance and the American System of Manufactureing", in Smith, M. R. ed., *Military Enterprise and Technological Change*, Cambridge: MIT Press, pp. 39-86.
- Sprinkle, G. B. (2003), "Perspectives on experimental research in managerial accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 28-2/3, pp. 287-318.
- Stewart, R. E. (1992), "Pluralizing Our Past", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5-2, pp. 57-73.
- Sy, A. and Tinker, A. (2005), "Archival Research and the Lost Worlds of Accounting", *Accounting History*, 10-1, pp. 47-69.

- Sy, A. and Tinker, T (2009), “New Oracles from Delphi” , *Interdisciplinary Accounting Conference at Innsbruck University School of Management*, pp.1-29.
- Sy, A. and Tinker, T. (2015), “Tony Lowe, a Scholar Before his Time” , *International Journal of Critical Accounting* , 7-5/6, pp. 477-486.
- Tinker, T. (1985), *Paper Prophets*, London:Holt Rinehart and Winston.
- Tinker. T. (2002), “Beyond the Brilovian Critique” , *Accounting and the Public Interest Journal*, 2, pp. 68-87.
- Tinker. T. (2005), “The Withering of Criticism” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18-1, pp.100-135.
- Tinker, T. (2015), “Editorial” , *International Journal of Critical Accounting* , 7-5/6, pp. 409-410.
- Tinker, T. and Cooper, D. (1990), “Editorial” , *Critical Perspectives on Accounting*, 1-1, pp. 1-3.
- Tinker, A. M. , Merino, B. D. and Neimerk, M. D. (1982), “The Normative Origins of Positive Theories” . *Accounting, Organizations and Society* , 7-2, pp.167-200.
- Tinker, T. and Lowe, E. A. (1978), “Some Empirical Evidence Related to the Case of the Superordinate Integrator” , *The Journal of Management Studies* , 15-1, pp. 88-105.
- Tinker , T. and Lowe, E. A. (1982) , “The Management Science of The Management Science” , *Human Relations* , 35-4, pp. 331-347.
- Tinker , T. and Lowe, E. A. (1984) , “One-Dimensional Management Science” , *Interfaces*, 14-2, pp. 40-56.
- Tinker, T. and Puxty, T. (1995), *Policing Accounting Knowledge : The Market for Excuses Affaire*, London:Paul Chapman.
- Tomkins, C. and Colville, I. (1984) “The Role of Accounting in Local Government” , in Hopwood, A. G. and Tomkins, C. eds., *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford:Philip Allan.
- Tomkin, C. and Groves, R. (1983), “The Everyday Accountant and Researching His Reality” , *Accounting, Organizations and Society* , 8-4, pp. 361-374.
- Trotman, K. T., T. D. Bauer and K. A. Humphreys. (2015), “Group judgment and decision making in auditing” , *Accounting, Organizations and Society* , 47, pp56-72.
- Tyler, D. (1883), “His Autobiography” , in *Daniel Tyler : A Memorial Volume*, privately printed, New Haven, CT. (未入手)
- Tyson, T. (1990), “Accounting for Labor in the Early Nineteenth Century: The U. S. Arms Making Experience” , *The Accounting Historians Journal*, 17-1, pp. 47-59.
- Tyson, T. (1992), “The Nature and Environment of Cost Management Among Early 19th Century US Textile Manufacturers” , *The Accounting Historians Journal*, 19-2, pp. 1-24.
- Tyson, T. (1993), “Keeping the Record Straight: Foucauldian Revisionism and Nineteenth Century U.S. Cost Accounting History” , *Accounting, Auditing and*

Accountability Journal, 6-2, pp. 4-16

Tyson, T. (1995), “An Archivist Responds to the New Accounting History”, *Accounting, Business and Financial History*, 5-1, pp. 17-37.

Tyson, T. (1998), “Mercantilism Management Accounting, or Managerialism ? Cost Accounting in Early Nineteenth-Century US Textile Mills” , *Accounting, Business & Financial History*, 8-2, pp. 211-229.

Tyson, T. (2000), “Accounting History and the Emperors New Clothes: A Response to Knowing More as Knowing Less ?” , *The Accounting Historians Journal*, 27-1, pp. 159-171.

Tyson, T. and Oldroyd, D. (2007), “Straw Men and Old Saws—An Evidence-Based Response to Sy and Tinker’s Critique of Accounting History” , *The Accounting Historians Journal*, 34-1, pp. 173-193.

Tyson, T. and Oldroyd, D. (2017), “ The Debate between Postmodernism and Historiography” , *Accounting History*, 22-1, pp. 29-43.

Tyson, T., Oldroyd, D. and Fleischman, R. K. (2013), “Was America Born Capitalist?” , *Critical Perspectives on Accounting*, 24-4/5, pp. 379-396.

Uddin, S. and Hopper, T. (2001), “ A Bangladesh Soap Opera ” , *Accounting, Organizations and Society* , 26-7/8, pp. 643-672.

United States National Archives and Research Administration (NARA), *Record Group 156*, National Archives, Washington, DC. (未入手)

Uselding, P. (1972), “Technical Progress at the Springfield Armory, 1820-1859” , *Explorations in Economic History*, 9, pp. 291-316.

Uselding, P. (1973), “An Early Chapter in the Evolution of American Industrial Management” , in Cain, P. and Uselding, P. J. eds., *Business Enterprise and Economic Change: Essays in Honor of Harold F. Williamson*, Kent University Press, pp. 63-84.

Vaivio, J. (2008), “Qualitative Management Accounting Research” , *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5-1, pp. 64-86.

Walker, S. P. (2008), “Innovation, Convergence and Argument without End in Accounting History” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal* , 21-2, pp. 296-322.

Walker, S. P. (2016), “ Revisiting the roles of accounting in society” , *Accounting, Organizations and Society* , 49, pp. 41-50.

Walker, S. P. and Mitchell. F. (1998), “Labor and Costing: The Employees’ Dilemma” , *The Accounting Historians Journal*, 25-2, pp. 35-63.

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979), “The Demand for and Supply of Accounting Theory” , *The Accounting Review* , 54, pp. 273-305.

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986), *Positive Accounting Theory*, New York : Prentice-Hall. ワッツ, R. L. ・ジマーマン, J. L. , 須田一幸訳 (1991) 『実証理論としての会計学』 白桃書房.

White, H. (1973), *Metahistory*, Baltimore: Johns Hopkins University Press. ホワイト, H. ,

- 岩崎稔監訳(2017)『メタヒストリー』作品社。
- Whittle, A. and Spicer, A. (2008), “Is Actor Network Theory Critique?”, *Organization Studies*, 29-4, pp. 611-629.
- Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), *Management Accounting Change*, London: Routledge.
- Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2018), “Interpretivism”, in Roslender, R. ed., *The Routledge Companion to Critical Accounting*, pp. 17-36, New York: Routledge.
- Williams, K., Haslam, C., Johal, S., and Williams, J. (1994), *Cars*, New York: Bergahn Books.
- Willmott, H. (2008), “Listening, Interpreting, Commending”, *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 920-925.
- Willmott, H., Puxty, T., Robson, K., Cooper, D. and Lowe, E. A. (1992), “Regulation of Accountancy and Accountants”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5-2, pp. 32-56.
- Wilson, R. M. S. (2014), “In Memorial”, *British Accounting Review*, 46-2, pp. 213-214.
- Wilson, R. M. S. and Chua, W. F. (1988), *Managerial Accounting*, London: Van Nostrand Reinhold.
- Zimmerman, J. L. (2001), “Conjecture Regarding Empirical Managerial Accounting Research”, *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 411-427.

【和文献】

- 相川奈美(2003)「英国ボルトン & ワット・カンパニーにおける『標準』概念」相川奈美・西村明・大下丈平編著『管理会計の国際的展開』九州大学出版会，所収，pp. 165-193.
- 相沢哲(1996)「フーコー〈権力論〉再考」『年報人間科学』第15号，pp. 35-52.
- 相澤伸依(2005)「フーコーの方法論：系譜学の導入について」『実践哲学研究』，28，pp. 1-20.
- 相澤伸依(2007)「フーコー『知への意志』における方法」『倫理学研究』，37，pp. 116-126.
- 相澤伸依(2013)「フーコーの方法論における主体の位置づけ」『倫理学研究』，437，pp. 125-135.
- 合田寛(2014)『タックスヘイブンに迫る』新日本出版社。
- 浅田拓史(2009)「海外研究動向紹介 管理会計変化研究の動向」『メルコ管理会計研究』2，pp. 77-85.
- 浅田拓史(2012)「管理会計変化研究の対象の概念規定に関する考察」『原価計算研究』36-1，pp. 154-163.
- 足立明(2001)「開発の人類学」『社会人類学年報』27，pp. 1-33.
- 足立浩(1996)『アメリカ管理原価会計史』晃洋書房。
- 足立浩(1999)「管理会計の歴史的発展と論理的展開」『日本福祉大学経済論集』第19号。
- 阿部健人(2016)「会計で統治する」『六甲台論集 経営学編』63-2，pp. 89-105.
- 阿部健人(2018)「会計の統治性とその本質」『産業経理』78-1，pp. 183-189.
- 新谷司(1997a)「会計フーコーディアンアプローチの到達点と可能性 第一部」『富山女子

- 短期大学紀要』32, pp. 87-102.
- 新谷司(1997b)「会計フーコーディアンアプローチの到達点と可能性 第二部」『駒沢大学大学院商学研究』27, pp. 157-181.
- 新谷司(2010)「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題－第1部－」『日本福祉大学経済論集』, 40, pp. 33-60.
- 新谷司(2011a)「欧米学際的会計学の動向と評価」『会計理論学会年報』, 25, pp. 43-62.
- 新谷司(2011b)「解釈会计学・フーコー主義会计学・マルクス主義会计学における関与方法」『日本福祉大学経済論集』, 42, pp. 169-206.
- 新谷司(2011c)「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題－第2部－」『日本福祉大学経済論集』, 42, pp. 105-138.
- 新谷司(2012a)「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題－第3部－」『日本福祉大学経済論集』, 44, pp. 35-67.
- 新谷司(2012b)「管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題－第4部－」『日本福祉大学経済論集』, 44, pp. 69-117.
- 新谷司(2012c)「フーコー主義的歴史解釈と経済合理主義的歴史解釈の到達点と課題」関東会計研究会. 当該研究は上記の新谷(2010, 2011c, 2012a, 2012b)を統合し再構成したものである。
- 新谷司(2013)「フーコー主義会計研究の生成と展開 第1部」『日本福祉大学経済論集』, 46, pp. 91-125.
- 新谷司(2015)「資本論に基づく減価償却論」丸山恵也他編著『経済成長の幻想』創成社, 所収, pp. 238-252.
- 新谷司(2017)「批判的会計学の俯瞰的考察」『会計理論学会年報』31, pp. 3-14.
- 新谷司(2019a)「学際的・批判的会計研究の開拓者」『日本福祉大学経済論集』58, pp. 1-88.
- 新谷司(2019b)「学際的・批判的会計研究の理論と理論的枠組とパラダイム」『日本福祉大学経済論集』59, pp. 1-92.
- 新谷司・徳前元信(1998)「フーコー主義会計研究の意義、役割、及び問題点」『金沢学院大学経営情報学部紀要』(正誤表あり)3-1, pp. 11-47.
- 綾部広則(2006a)「技術の社会的構成とは何か」『赤門マネジメント・レビュー』5-1, pp. 1-18.
- 綾部広則(2006b)「自然・人工物の社会理論を求めて」『季刊 iichiko』91, pp. 6-48.
- 庵谷治男(2013)「制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商学』438, 687-720.
- 伊藤秀俊(1987)「会計政策論の展開」, 山口孝・敷田禮二編『批判会計学の展開』所収, ミネルヴァ書房, pp. 62-77.
- 伊藤博(1977)『管理会計論』同文館.
- 伊藤博(1985)「管理会計論再定式化の方向とその課題(1)」『会計』127-3, pp. 347-362.

- 今福愛志(1980)『現代の企業会計』森山書店.
- 今福愛志(1997a)「ブリロフ登場」『企業会計』49-1, pp. 108-109.
- 今福愛志(1997b)「ブリロフ、訴えられる」『企業会計』49-2, pp. 252-253.
- 今福愛志(1997c)「『ブリロフ批判』が株価を下げる!？」『企業会計』49-3, pp. 396-397.
- 今福愛志(1997d)「ブリロフのダーティ・プーリング批判」『企業会計』49-4, pp. 540-541.
- 今福愛志(1997e)「不思議の国のブリロフ」『企業会計』49-5, pp. 684-685.
- 今福愛志(1997f)「アメリカ議会の中のブリロフ」『企業会計』49-6, pp. 828-829.
- 今福愛志(1997g)「ブリロフ、ブックシックスに挑む」『企業会計』49-7, pp. 972-973.
- 今福愛志(1997h)「ブリロフ、ブルックリンに生きる」『企業会計』49-8, pp. 1116-1117.
- 今福愛志(1997i)「ブリロフの会計学教育」『企業会計』49-9, pp. 1292-1293.
- 今福愛志(1997j)「ブリロフの会計倫理」『企業会計』49-10, pp. 1436-1437.
- 今福愛志(1997k)「ブリロフの文体」『企業会計』49-12, pp. 1752-1753.
- 今福愛志(1997l)「ブリロフとのトーク」『企業会計』49-13, pp. 1912-1913.
- 上柰進(2014)「管理会計学における研究パラダイム」『甲南会計研究』8, pp. 1-27
- 上野輝将(2005)「『ポスト構造主義』と歴史学」『日本史研究』第509号, pp. 1-33.
- 上東正和(2000a)「社会理論と管理会計研究(1)」『高岡短期大学紀要』14, pp. 53-70.
- 上東正和(2000b)「社会理論と管理会計研究(2)」『高岡短期大学紀要』14, pp. 71-89.
- 上東正和(2000c)「社会理論と管理会計研究(3)」『高岡短期大学紀要』14, pp. 91-106.
- 上東正和(2000d)「社会理論と管理会計研究(4)」『高岡短期大学紀要』14, pp. 29-48.
- 上東正和(2001)「社会理論と管理会計研究(5)」『高岡短期大学紀要』15, pp. 121-143.
- 上東正和(2002)「管理会計研究の社会科学的地平」『会計』162-3, pp. 391-402.
- 上東正和(2011)「管理会計研究におけるクロスパラダイム研究の可能性」『富大経済論集』57-2, pp. 105-139.
- 潮清孝・足立洋(2010)「海外研究動向紹介 アクターネットワーク理論を用いた管理会計研究」『メルコ管理会計研究』, 3, pp. 75-84.
- 内田昌利(2000)「会計における組織社会学的考察」『明大商学論叢』82-2, pp. 1-23.
- 内田昌利(2002)「管理会計と歴史理解」『北海学園経済論集』49-4, pp. 89-102.
- 内田昌利(2004)「管理会計研究の批判的視座と歴史理解」, 塩原一郎編『現代会計』所収, 創成社pp. 295-306.
- 内田昌利(2004)「マネジメント・アカンテイング・イン・アクション研究の方法論的基礎」『経営論集』1-4, pp. 141-151.
- 大塚裕史(1998)『参加型予算管理研究』同文館
- 大塚祐史(1994)「I. コルビルの行動会計再構築論」『研究年報』55-3, pp. 93-104.
- 岡田幸彦(2014)「管理会計と『前向き』の実証研究に関する一考察」『管理会計研究』22-2, pp. 29-37.
- 大野威(2001)「北米自動車産業における労使関係の転換:日本の影響を中心として」『岡山大学経済学会雑誌』33-2, pp. 11-23.
- 岡野浩(1991)「会計史と方法」『経営研究』41-5/6, pp. 85-97.
- 岡本充弘(2005)「一つの歴史, 様々の歴史」『東洋大学人間科学総合研究所紀要』3, pp. 50-60.

- 岡本充弘(2012)「何が歴史について問われているのか?」『東洋大学人間科学総合研究所紀要』14, pp. 119-131.
- 小栗崇資(2014)『株式会社会計の基本構造』中央経済社.
- 小栗崇資・谷江武士・山口不二夫編(2015)『内部留保の研究』唯学書房.
- 小田中直樹稿(2000)「研究動向・言語論的転回と歴史学」『史学雑誌』109-9, pp. 1686-1706.
- 小野桂之介・塩谷育男(1998)『キャタピラー・トラクター株式会社〔1983年〕 第7改訂版』慶応義塾大学ビジネススクール.
- 小野武美(1999)「会計制度における諸問題」『現代会計の国際的動向と展望』九州大学出版会, pp. 175-186.
- 重田園江(2011)『ミシェル・フーコー』筑摩書房.
- 鹿島徹著(2006)『可能性としての歴史』岩波書店.
- 加登豊・大浦啓輔・新井康平(2006)「現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題」『神戸大学ディスカッションペーパー』, 37, pp. 1-14.
- ガッティング, G., 成定薫他訳(1992)『理性の考古学』産業図書.
- 金森絵里(2010)「会計保守主義の成立期における具体的内容とその役割」『立命館経営学』49-2/3, pp. 21-37.
- 金森修(2000)『サイエンスウォーズ』東京大学出版会.
- 萱野稔人(2007)『権力の読みかた：状況と理論』青土社.
- 菊池久一(1995)『<識字>の構造』勁草書房.
- 北山弘樹(1999)「補完性に着目した資本予算システムーキャタピラー社における製造プロセスの現代化ー」『税経通信』54-12, pp. 196-203.
- 木村彰吾(2013)「管理会計研究における質的研究方法論の意義」『管理会計学』21-2, pp. 49-58.
- 京谷栄二(1993)『フレキシビリティとはなにか』窓社.
- 久保明教(2011)「<機械ー人間>というイマージュ」, 檜垣立哉編著『生権力の現在』所収, 勁草書房, pp. 47-86.
- 高栢真一(1999)『アメリカ鉄道管理会計生成史ー業績評価と意思決定に関連して』同文館.
- 高栢真一(2004)『アメリカ管理会計生成史ー投資利益率に基づく経営管理の展開』創成社.
- 國部克彦(1991a)「ポストモダンと会計研究」『会計』140-6, pp. 876-889.
- 國部克彦(1991b)「現代思想と会計研究」『経営研究』41-5/6, pp. 149-166.
- 國部克彦(1991c)「学際会計学会議」『会計』141-5, pp. 762-766.
- 國部克彦(1992a)「割引キャッシュ・フロー法とその社会経済的コンテクスト」『経営研究』43-3, pp. 33-46.
- 國部克彦(1992b)「ホップウッド会計理論の視界」, 飯田修三編『社会関連会計の生成と発展』所収, 白桃書房, pp. 119-131.
- 國部克彦(1993a)「社会理論としての会計研究(1)」『会計』143-4, pp. 517-529.
- 國部克彦(1993b)「社会理論としての会計研究(2)」『会計』143-5, pp. 729-742.
- 國部克彦(1999)『社会と環境の会計学』中央経済社.

- 小菅正伸(1982)「予算管理の人間の側面」『商学論究』, 30-1, pp. 109-129.
- 小菅正伸(1997a) (1997b)「行動的予算管理研究の発展—1970年代」 「予算スラック研究の動向」『行動的予算管理論 増補第2版』所収, pp. 94-134, 224-246, 中央経済社.
- 小森尚子(1998)「会計とジェンダー」『経済理論』 282, pp. 43-59.
- 小森尚子(2000)「イギリスの家族における会計の浸透とその社会的影響」『経済理論』 294, pp. 1-16.
- 小森瞭一(1977a)「公開された“ビッグエイト”会計事務所の実態」『企業会計』 29-9, pp. 56-64.
- 小森瞭一(1977b)「被監査会社からみたビッグエイトの実態とその影響力(1)」『会計ジャーナル』 9-10, pp. 49-60.
- 小森瞭一(1977c)「被監査会社からみたビッグエイトの実態とその影響力(2)」『会計ジャーナル』 9-12, pp. 38-46.
- 近藤和敬(2011)「生命と認識」, 檜垣立哉編著『生権力の現在』所収, 勁草書房, pp. 169-210.
- 近藤禎夫(1987)「戦後における批判管理会計の展開」, 山口孝・敷田禮二編『批判会計学の展開』所収, ミネルヴァ書房, pp. 78-92.
- 戈木クレイグヒル滋子(2006)『グラウンデッド・セオリー・アプローチ』新曜社.
- 坂下昭宣(2002)『組織シンボリズム』白桃書房.
- 酒巻政章(1999)「会計実務における諸問題—会計実践論の背景と展望—」津守常弘編『現代会計の国際的動向と展望』所収, pp. 187-200, 九州大学出版会.
- 桜井哲夫(1996)『フーコー』講談社.
- 佐藤成基(2010)「文化社会学の課題」『社会志林』 56-4, pp. 93-126.
- 澤邊紀生(2012)「歴史的方法—管理会計研究における制度学派と進化論的アプローチ」, 廣本敏郎他編『日本企業の管理会計システム』所収, 中央経済社, pp. 253-287.
- 澤邊紀生(2013)「勘定と感情」『日本情報経営学会誌』 33-4, pp. 19-30
- 澤邊紀生(2014)「『管理会計理論』構築におけるアクションリサーチの意義」『管理会計学』 22-2, pp. 3-14.
- 澤邊紀生・Cooper, D. J.・Morgan, W. (2008)「管理会計におけるケーススタディ研究の意義」『メルコ管理会計研究』 1-1, pp. 3-20.
- 椎野信雄(2007)『エスノメソドロジーの可能性』春風社.
- 清水泰洋(2005)「会計史をめぐるヒストリオグラフィ」, 『国民経済雑誌』 192-1, pp. 83-97.
- 陣内良昭(1985)「会計の学際的見方会議に参加して」『会計史学会年報』 4, pp. 61-68.
- 陣内良昭(1991)「英米批判会計学の理論的課題」『産業経理』 50-4, pp. 1-9.
- 末石直久(1994)「計算の系譜学について」, 『大阪経大論集』 45-1, pp. 221-235.
- 末石直久(2002)「イギリスにおける会計史と資本主義への移行について」『大阪商業大学論集』, 125, pp. 25-45.
- 杉山善浩(2018)『管理会計変化の探究』中央経済社.
- 鈴木新(2009)「社会学的新制度論を用いた会計研究の理論的変遷」『社会関連会計研究』 21, pp. 53-63.
- 鈴木和雄(2001)『労働過程論の展開』学文社.

- 鈴木一道(1990)「イギリス原価計算の社会制度的確立」『会計』138-5, pp. 618-631.
- 鈴木一道(2001)『イギリス管理会計の発展』森山書店
- 鈴木一道(2009)「イギリス管理会計の特質」『明大商学論叢』91-1, pp. 45-59.
- 鈴木直次(2013)「〈研究ノート〉戦後アメリカ自動車産業における労使関係の一断面－全国協約改定にみる賃金・付加給付の上昇－」『専修大学社会科学年報』47, pp. 203-228.
- スズキトモ(2009)「グローバリゼーションと日本の会計研究」『会計』175-3, pp. 361-376.
- 関良徳(2001)『フーコーの権力論と自由論』勁草書房.
- 醍醐聡(2005)『労使交渉と会計情報』白桃書房.
- 醍醐聡(2011)「JALの経営状況からみる整理解雇の不当性」『経済』186, pp. 12-15.
- 醍醐聡(2013)「内部留保税」『会計』184-1, pp. 1-15.
- 高寺貞男(1984)「イギリス批判学派の方法論」『経済論叢』134-5/6, pp. 247-263.
- 高寺貞男(1985)「A. G. ホップウッドの記述的会計理論」『経済論叢』136-3, pp. 235-251.
- 高寺貞男(1992)「補論 Hopwood の会計外論的会計理論」高寺貞男『会計と組織と社会』所収, pp. 183-200, 三嶺書房.
- 竹本達弘(1999)「北山論文へのコメント」『税経通信』54-12, p. 204.
- 田中章義(2010)「アメリカ会計学会の反省と教訓」『会計』178-1, pp. 1-18.
- 遅塚忠著(2010)『史学概論』東京大学出版局.
- 津守常弘(2002)『会計基準形成の論理』森山書店.
- 徳前元信(1994)「会計、計算と系譜学」『明大商学論叢』, 77-1, pp. 23-34.
- 徳前元信(1994)「英国における原価計算の出現とその社会組織的背景」『金沢女子大学経営情報研究所紀要』1, pp. 5-23.
- 富山太桂夫稿(1994)「思想の言葉・言語論的転回以降」『思想』838, pp. 1-3.
- 中岡成文(1996)『ハーバーマス』講談社.
- 永野則雄(1995)「批判理論と会計理論(1)」『経営志林』32-2, pp. 41-49.
- 永野則雄(1996a)「批判理論と会計理論(2)」『経営志林』32-3, pp. 77-85.
- 永野則雄(1996b)「会計変化の社会モデル」『会計』149-6, pp. 828-836.
- 永野則雄(1997a)「会計変化論の視座」『会計』152-4, pp. 13-23.
- 永野則雄(1997b)「ホップウッドの会計変化論」『経営志林』, 33-4, pp. 47-59.
- 永野則雄(1998)「『新しい会計史』としての会計変化の理論」『会計』, 154-7, pp. 71-80.
- 永野則雄(2004)「会計と社会的コンテクスト」『会計』, 166-3, pp. 366-376.
- 中村恒彦(2014)「Critical Accounting とイデオロギー」『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』15号, pp. 37-71.
- 中村恒彦(2016)『会計学のイデオロギー分析』森山書店.
- 中山元(1996)『フーコー入門』筑摩書房.
- 中山元(2010)『フーコー 思想の考古学』新曜社.
- 野中郁江(2020)『私立大学の財政分析ハンドブック』大月書店.
- 早川征一郎(2010)『イギリスの炭鉱争議(1984~85年)』御茶の水書房.
- 早川豊(1982)『米国企業会計制度の研究』北海道大学図書刊行会.
- バーナウアー, J., 中山元訳(1994)『逃走の力』彩流社.
- バーレット, C. A.・ランガン, U. S. 高山絵美訳(1988)『キャタピラー・トラクター株式会社』

- ハーバード・ビジネス・スクール.
- フィンリースン, J. G., 村岡晋一訳(2007)『ハーバーマス』岩波書店.
- ヴェーヌ, P., 慎改康之訳(2010)『フーコー その人その思想』筑摩書房.
- 平賀正剛(2010)「発展途上国会計研究への新制度論的視座の導入」『経営管理研究所』17, 87-98.
- 平賀正剛(2013)「新制度論を通してとらえた国際会計」『国際会計研究学会年報』2, 23-40.
- 平松一夫(1980)『外部情報会計』中央経済社.
- 福井眞司(1994)「管理会計研究の機能主義パラダイム」『経営研究』44-4, pp. 25-39.
- 藤岡資正(2008)「管理会計の定性的研究の動向について」『メルコ管理会計研究』1, pp. 59-71.
- 藤岡資正(2009)「管理会計と戦略の相互構成的関係」『企業会計』61-6, pp. 848-855.
- 藤田昌也(1999)「ある学際的アプローチの批判的考察」『経済学研究』66-3, pp. 359-372.
- 船越資晶(2011)『批判法学の構図』勁草書房.
- 堀口眞司(2004)「ラトゥリアン会計研究の視座」『六甲台論集 経営学編』51-3, pp. 77-98.
- 堀口眞司他(2008)「学際的会計研究の軌跡」『Discussion Paper Series2008-42』pp. 1-58.
- 堀口眞司(2010)「相対主義的会計研究の現代的地平を求めて」『国民経済雑誌』202-4, pp. 57-75.
- 堀口眞司(2014)「フーコーディアン会計研究の視座」『国民経済雑誌』210-1, pp. 24-42.
- 堀口眞司(2018)『会計社会学』中央経済社.
- 牧野智和(2017)「『自己』のハイブリッドな構成について考える」『ソシオロゴス』41, pp. 36-57.
- 松井茂記(1986a)「批判的法学研究の意義と課題(1)」『法律時報』58-9, pp. 12-22.
- 松井茂記(1986b)「批判的法学研究の意義と課題(2)」『法律時報』58-10, pp. 78-90.
- 松尾貴巳(2014)「管理会計研究におけるアクションリサーチの方法論的意義と課題」『管理会計学』22-2, pp. 15-27.
- 見崎史拓(2018a)「批判法学の不確定テーゼとその可能性(1)」『法政論集』276, pp. 199-224.
- 見崎史拓(2018b)「批判法学の不確定テーゼとその可能性(2)」『法政論集』278, pp. 153-179.
- 見崎史拓(2018c)「批判法学の不確定テーゼとその可能性(3)」『法政論集』279, pp. 193-227.
- 三品和広(2004)『戦略不全の論理』東洋経済社.
- 美濃島広人(2012)「会計計算の遂行性」『六甲台論集 経営学編』59-4, pp. 39-57.
- 森岡清美・塩原勉・本間康平編(1993)『新社会学辞典』有斐閣.
- 山上達人(1990a)「イギリス会計学の新しい潮流」『経営研究』41-1/2, pp. 1-23.
- 山上達人(1990b)「イギリス『社会関連学派』会計の理論構造」『産業経理』50-3, pp. 13-22.
- 山上達人(1992)「イギリス『批判学派』会計の特質」, 植村省三編『現代経営学の基本問題』所収, 白桃書房, pp. 13-33.
- 山口聡(1990)「現代法の自己産出と自律性」『阪大法学』40-1, pp. 103-130.
- 柳内隆(2001)『フーコーの思想』ナカニシヤ出版.
- 由井敏範(1986)「ラディカル会計学の一視点」『徳山大学論叢』25, pp. 161-177.

- 由井敏範(1996)「会計とマルクス」『佐賀大学経済論集』29-3/4, pp. 19-41.
- 横田絵里・新井康平・庵谷治男・目時壮浩・福島一矩・妹尾剛好(2010)「管理会計研究論文におけるフィールド研究の妥当性を求めて」『三田商学』53-2, pp. 101-121.
- 吉田栄介(2003)「管理会計研究チェンジの意義」『経営学論集(龍谷大学)』, 43-2, pp. 100-112.
- 吉田栄介(2004)「管理会計研究チェンジ研究のパーспекティブ」『会計』, 165-3, pp. 97-108.
- 米谷園江(1993)『統治から見た近代』東京大学総合文化研究科相関社会科学専攻修士論文.
- 米谷園江(1994)「統治から見た近代ーミシェル・フーコーによる近代国家像ー」『創文』355-19, pp. 10-13.
- 米谷園江(1996)「ミッシェル・フーコーの統治性研究」『思想』870, pp. 77-105.
- 米虫正巳(2005)「歴史・出来事・現在性」『人文論究』55-3, pp. 1-20.
- ラトゥール, B., 伊藤嘉高訳(2019)『社会的なものを組み直す』法政大学出版局.
- レイブ, J.・ウエンガー, E., 佐伯胖訳(1996)『状況に埋め込まれた学習』産業図書.
- 和田仁孝(1996)『法社会学の解体と再生』弘文堂.