

【書 評】

A.G.ホップウッド & P.ミラー 編著  
岡野浩・國部克彦・柴健次 監訳

『社会・組織を構築する会計：  
欧州における学際的研究』

(中央経済社, 2003年)

竹 下 公 視

I

本書は、A. G. Hopwood と P. Miller の編著で1994年に Cambridge University Press から Cambridge Studies in Management の24冊目として出版された *Accounting as Social & Institutional Practice* の邦訳版である。原著のタイトルから理解されるように、本書は「社会的・制度的実践としての会計」に焦点が当てられているが、「会計」に対してまったくの門外漢である評者には、本書を正面から（「会計(学)」の視点から）取り上げ、論じることは不可能に近い。ここでは、会計の「社会的・制度的実践」という側面にウェイトを置き、その観点から本書を取り上げてみることにしたい。

本書で最初に目につくのは、原著と邦訳版との間のタイトルの違いである。邦訳版では、「社会的・制度的実践としての会計」という原著のタイトルが「社会・組織を構築する会計」に変更されている。邦訳版では、訳書の特色や翻訳に至った経緯などとともに、タイトルが変更された場合に

は、その理由が説明されるのが通例であるが、本書の場合、変更の理由についての言及は全くない。また、訳書の特徴や本書が翻訳に値する価値をもつ点についても、説明がないわけでないが、必ずしもわかりやすいものではない。ただ、本書が「学術的には超一級」(377ページ)であると述べられていることだけが印象的である。それゆえ、読者は原著と邦訳版とのタイトルの違いに戸惑いながら、本文のなかに分け入り、その違いの意味と超一級の学術性がどのあたりにあるのかを自ら探り出さねばならないことになる。

原著と邦訳版とのタイトルの違いについて、評者の結論を先に言えば、「社会・組織を構築する会計」という邦訳版のタイトルは、たぶんにミスリーディングである。というのは、本書の最大の特徴は、会計を事実の記録・報告のための「中立的な」装置と見なす従来の考え方から大きく転換し、現実の経済社会の多数の主体・機関やプロセスに影響を与え、またそこから影響を受ける「実践」(practice)としての会計に焦点があるからである。言い換えれば、「実践としての会計」は決して社会的諸関係に対して派生的・副次的なもの(中立的なもの)ではなく、その「本質的な構成要素」である(つまり、会計は「社会的・制度的実践」である)というのが、本書の基本的なスタンスとなっているからである。

経済社会の様々な領域にいわば埋め込まれた会計が、現実に経済社会に大きな影響を及ぼすという側面では、「構築する」という表現が不可能なわけではないが、本書においては、最初からその側面が強調されているわけではなく、またその側面が必ずしも積極的に肯定的に捉えられているわけでもない。むしろ、現代の「監査社会」(評価・審査・モニタリングなど、広い意味の「監査」が一般化した社会)へつながる文脈では、明らかに否定的である。逆に、「社会・組織に埋め込まれた会計」(270ページ)という表現も可能だが、「社会に埋め込まれた経済」(ポラニー)との混同を生みやすく、適切でない。つまり、後者の場合には、経済が全体社会に埋め込まれ、それによって方向づけられているという意味合いが強いが、本書

A.G.ホップウッド&P.ミラー 岡野浩・國部克彦・柴健次「社会・組織を構築する会計：欧州における学際的研究」(竹下) (189) 189  
の場合には、必ずしもそうではなく、真に強調したいのは社会・組織と会計実践との相互作用である。結局、「実践」としての会計に焦点を当てる本書は、内容的に「社会的・制度的実践としての会計」という原著のタイトルがもっともふさわしいように思われる。

実際、本書は「社会的・制度的実践としての会計」という観点（あるいは、「社会・組織を構築する会計」ではなく、むしろ「社会・組織に埋め込まれた会計」という観点）から眺めるときはじめて、その具体的内容として12の章が明確に位置づけられていること（ある意味、当然のこと）が見えてくるのである。少なくとも、ひとりの読者としての評者の場合はそうであった。

## II

さて、原著はHopwoodとMillerの2人の編者を含む18人の著者による12篇の論考（章）から構成されているが、邦訳版である本書では、以下のように、12の章に、「日本語版への序文」と「監訳者あとがき」が加えられている。

日本語版への序文 (A. G. Hopwood)

第1章 社会的・制度的実践としての会計 (P. Miller)

第2章 初期の複式簿記と会計計算のレトリック (G. Thompson)

第3章 近代的な会計権力の起源：書き、調べ、躰ること (K. Hoskin & R. Macve)

第4章 人間を計算可能にして統治すること (P. Miller & T. O'leary)

第5章 会計と第一次世界大戦 (A. Loft)

第6章 会計と労働者：統合と非統合 (P. Bougen)

第7章 経済測定における政治的要素：1940年代における「生産性問題」の発見 (J. Tomlinson)

- 第 8 章 イギリス大企業における企業統制：戦後イギリスにおける管理会計と労使関係の交差 (P. Armstrong)
- 第 9 章 付加価値会計と国家の経済政策 (A. G. Hopwood, S. Burchell & C. Clubb)
- 第10章 会計による管理 (B. McSweeney)
- 第11章 イギリスにおける会計規則：国家と会計専門職との変わりゆく関係 (D. Cooper, T. Puxty, K. Robson & H. Willmott)
- 第12章 監査社会 (M. Power)
- 監訳者あとがき (岡野浩)

第 1 章は、編者のひとりである Miller が担当し、「社会的・制度的実践としての会計」と題されていることから明らかなように、本来 2 章以降の 11 の章の導入に当たるものである（原著でも Accounting as social and institutional practice: an introduction となっている）。けれども、第 1 章は、内容的には「社会的・制度的実践としての会計」についての優れた導入となっているが、表現や語法がやや難解であることと、おそらく「社会・組織を構築する会計」という視点から選択された訳語・訳文の微妙なニュアンスの違いのために、必ずしもわかりやすい導入とはなっていない。むしろ、もうひとりの編者である Hopwood によって今回新たに加えられた「日本語版への序文」のほうが、とりわけ会計の社会的・制度的研究に馴染みの少ない読者にとっては、わかりやすい。

実際、本書の基本的な特色と意義については、適切に「会計を制度や組織に関する語彙（ターム）によって理解すること」と題された「日本語版への序文」のなかで、Hopwood によつて的確にまとめられている。序文のなかで述べられているのは、若干の重複を厭わず列挙すれば、つぎの 9 点である。

1. 現代の経済社会において、会計は経済的・政治的・社会的プロセスに深く関わってきている。

2. 会計の社会的・制度的特質に関する研究は、その関わりの理解に大きな役割を果たしている。
3. そうした研究は、1960年代の経営大学院における学際的な状況のなかで出現した。
4. 通常強調される経済学以外の人文・社会科学が会計知識や会計思想に及ぼした影響は、経済学の影響に優るとも劣らないほど重要である。
5. 広範な人文・社会科学との相互交流から生まれた知見は、ほとんどの場合、会計の有している実際の機能や結果に対する「懸念」を反映したものであった。
6. 会計学における初期の学際的研究の主たる関心は、会計や監査の実務の世界に正面から取り組むことではなく、それを単純化・抽象化すること(知識そのものへの欲求)であった。
7. これに対して、会計の組織的・制度的・社会的側面に正当な関心を払う研究は、会計実践の状況を自明のこととするのではなく、それを組織的・制度的文脈で正しく理解し、理論的・抽象的な体系性に取り組むことを目指している。
8. 会計学における組織的・制度的・社会的研究は発展途上にあるが、それが成し遂げた成果によって、ポスト・エンロンの世界において、会計がより大きな意義を持ち始めている。
9. 現在、ヨーロッパの伝統の下で生まれた会計の組織的・社会的研究がアメリカやアジアにまで広がり、相互の対話の必要性・可能性が大きくなっている。

Hopwoodの主張は、要するに、1960年代の学際的研究から生まれ、発展してきた会計学の組織的・制度的・社会的研究が、現代の経済社会で存在意義を高めている会計を理解・解明する上で大きく役立つ状況が生まれ、その必要性・可能性がますます増大している、ということである。本書に

収められた12篇の論考は、そうした会計の社会的・制度的研究として明確に位置づけられているわけである。こうして、読者は、本書の一応の基本的な特色と意義を知ることができる。

本書のもうひとつの特色は、12世紀に始まる複式簿記形式の起源から今日の「監査社会」にいたる、会計と監査の歴史上の主要な出来事や時期・時点が題材として網羅的に取り上げられ、「社会的・制度的実践としての会計」の観点から分析されている点である。具体的には、15～16世紀における初期の複式簿記の成功（第2章）や18～19世紀における近代的な会計権力の起源（第3章）の分析に始まり、20世紀に入って、1900年～1930年における標準原価計算と予算統制の普及（第4章）、第一次世界大戦時に発展した原価計算の発展（第5章）、1921年に企業で導入された利益分配制度（第6章）、1940年代後半の「生産性問題」の発見（第7章）、第二次世界大戦後のイギリス大企業における管理会計と労務管理との相互作用（第8章）についての分析が続く。さらに、1970年代後半の付加価値会計と国家の経済政策との関係（第9章）、1979年のサッチャー政権誕生後の会計によるパブリック・セクターの管理（第10章）、1980年代の会計士団体による自主規制と会計士業務の拡張に伴う問題（第11章）についての分析を経て、最後に1980年代末から1990年代初めの、そして現在にまでつながる「監査社会」（第12章）が取り上げられている。

このように、会計と監査の歴史上の主要な出来事が網羅的に分析されていることが本書の特色のひとつであるが、後に言及するように、さらに、本書全体を通じて、会計が近代の制度化プロセスの中心的なものとなっていくことが明らかにされている点は本書の大きな特色となっている。

### III

本書は、一見して明らかかなように多彩な題材が取り上げられているが、上述のように、決して12篇の論考の単なる寄せ集めではなく、会計の社会

的・制度的研究という基本的スタンスを共有する研究者の代表的な論文が厳選されたものである。その結果、会計の組織的・制度的・社会的研究の集約された成果が示されていることが、本書の最も大きな特色となっている。それでは、会計の社会的・制度的研究の成果とはどのようなものなのだろうか。あるいは、そもそも会計の社会的・制度的研究とはどういうことなのだろうか。実は、この点が本書の核心をなす部分であり、「学術的には超一級」であると述べられていることに深く関係してくる。

本書における会計の社会的・制度的研究は、「実践」としての会計（つまり、現実の会計）に焦点を当てるところに出発点がある。（この点が、いわゆる実証会計との根本的な相違である。）ところが（というより、当然のこととして）、会計「実践」は現実の生きた複雑な社会的諸関係と深く結びついており、伝統的会計学が想定したような事実の単なる記録・報告のための「中立的な」装置ではない。したがって、会計学における初期の学際的研究がそうであったように、学際的研究（知識そのものの欲求）のために会計を分析するのも適切ではない。また、多くの実証会計（のみならず、多くの実証研究）が陥っているように、現実そのものではなく、理論が想定する「部分の現実」にのみ焦点を当てることで満足するのも望ましくない。（実証会計の場合、現実を理論によって実証するのではなく、理論を現実によって実証する。そのために、現実を理解するための理論ではなく、理論のための現実という本末転倒が起こりやすい。）

言うまでもなく、理論や学際的な研究（theory）は、あくまでも現実の「会計実践」（practice）を理解するためのものであって、決してその逆であってはならない。それゆえ、社会的諸関係の「本質的な構成要素」（＝「社会的・制度的実践」）となっている現実の「会計実践」を理解・解明することは、本書で行われているように、必然的に学際的な社会的・制度的研究とならざるをえないのである。

現実の経済社会現象においては、原因と結果、あるいは問題と解決は決して一対一の様式で結びついているものではなく、相対的に別々のもので

あり、ある時点で強弱硬軟深淺さまざまな形で結びつき、その結びつきの態様は時々刻々と変化していく。事後的に明確になる（ようにみえる）結びつきも、現実には、合理的意思決定モデルが想定するように、一義的に導出されるものではない（20ページ参照）。それゆえ、会計実践を初めとして、経済社会現象を理解するためには、その時々における最も重要な結びつきの態様を解明する必要がある（そのための具体的な工夫のひとつが、後に言及する「会計コンステレーション」である）。

本書では、そのために、文化人類学、社会学、組織論など、広く隣接諸科学の方法論を援用し、「会計実践のエスノグラフィー（民族誌）」（16ページ）や「会計実践の政治経済学」（18ページ）、あるいは「計算の系譜学」（22ページ）が随所で展開され、会計と監査の歴史における会計実務が解釈されている。たとえば、第2章「初期の複式簿記と会計計算のレトリック」では、初期の複式簿記の成功が、教会、教育機関、および印刷所という3つの相互に関連する制度的構造による産物であることが論じられる。また、第3章「近代的な会計権力の起源」では、フーコーの「規律づけ」の視角（'disciplinary' perspective）に依拠し、「書き調べるかたち」（a form of writing and examining）としての会計実践と教育実践に焦点を合わせることで、12世紀に始まる西欧中世における複式簿記形式の発明と、18世紀末に始まり、近代的な会計権力の起源となる「記述式で点数評価が行われる試験」（written graded examination）の誕生が論じられているが、とりわけ後者は「なぜ複式簿記技術の発明から、会計が近代的な意義を獲得するまでの間に、これほどまでの長い時間が必要であったのか？」（75ページ）という問いに対する回答として強調されている。

さらに、第9章「付加価値会計と国家の経済政策」では、1970年代後半のイギリスにおいて付加価値会計への関心が急速に高まった理由を検討し、財務報告基準、労使関係、およびマクロ経済政策という三領域での相互関係のパターンが変化し関心や目的が変わったことを示している。Hopwoodらは、その相互作用の状況を「会計コンステレーション（星座）」



A.G.ホップウッド&P.ミラー 岡野浩・國部克彦・柴健次『社会・組織を構築する会計：欧州における学際的研究』（竹下）（195） 195（267ページ）という興味深い概念で呼んでいる。また、第12章「監査社会」では、イギリスにおいて、会計監査だけでなく各種の評価・審査・検証・モニタリングなどが、広く社会経済組織が持つ特有の原理となった社会（＝「監査社会」）が分析されている。監査社会は、一方では監査を必要とする（可能とする）環境を創り出し、他方ではその環境は監査される必要性に対して適応するように構築される。こうして、「準拠性の喪失」した現代社会において、その有効性は明確でないにもかかわらず、「統治の論理」として機能する監査が自己目的化し、「統制のための統制」へとシフトしていく。しかし、逆に、特定の組織に限定されないその抽象性によって、監査が自由主義的で民主主義的な政治的論拠の中心に据えられ、監査を受け入れないことが説明責任を放棄したと見なされるほど、大きな影響力を持つようになっていく。当時のイギリスでは「監査の爆発的拡張」が起こっていた、あるいは起こりつつあったが、現在のわが国の状況は着実にその状態に向かいつつある（あるいは、すでに極端な状況にあるのかもしれない）。

今日、会計学に限らず各専門科学が飛躍的な発展を遂げ、学際的な研究の必要性が高まると同時に、そのことが可能となる状況が生まれているが、多くの学際的な研究（のみならず、学際的でない研究も）が自己目的化し、現実を理解するためのものとなっていない傾向が非常に強いものに対して、本書に収められた各論考においては、本来の意味での学際的な研究が伝統的な見解にとらわれず自由に展開されており、新鮮な見解やアプローチに驚きを感じたり、教えられたりする箇所が多い。たとえば、第9章で、付加価値会計現象が生じた社会的空間を「会計コンステレーション」の形成と変化という視点からアプローチしているのには、経済社会現象の本来の学際的な社会的・制度的研究として極めて示唆深いものがある（267～275ページ）。こうして、本書に収められた12篇の論考は、会計の社会的・制度的研究に対するHopwoodの自負心（序文3ページ）や、Millerが「20世紀初めの社会科学とまったく同じように、実践を分析することから、会計学

は社会科学のなかにその位置を占めた」(30ページ)と述べていること、に十分に値する内容となっている。

現実を理解するための理論であり、学際的研究であるというのは当然すぎるほど当然のことであるが、経済学を初めとする社会諸科学において今日その意味がしっかりと理解されているとは決して言えない。それどころか、そのことが十分に理解されていないことが今日の混乱・混迷を招いている根本原因であるとさえいえる。このような状況下で、確かな方法論に基づき、会計の学際的な社会的・制度的研究の凝縮された成果が収められている点が、本書の最大の特徴であり、会計学の研究としてはもちろんのこと、広く社会科学全体のなかでも優れた研究として高く評価できる。この点をのぞいて本書における「学術的には超一級」の部分(=本書の価値)はありえない。

#### IV

本書は、編者のHopwoodとMillerの自負・自信にもうかがえるように、優れた学際的な社会的・制度的研究である。しかし、優れているだけにそれが提起している課題や抱える問題もそれだけ大きなもの(根源的なもの)とならざるをえない。もちろん、そのことは、HopwoodとMillerによっても十分に認識されている(序文3～4ページ, 29～33ページ参照)。最後に、その点について、いくつか言及しておきたい。

まず、最初に述べた本書のタイトルについて。評者は、本書が真に強調したいのは社会・組織と会計実践との相互作用であり、その意味で、「社会・組織を構築する会計」という邦訳版のタイトルはミスリーディングであり、また「社会・組織に埋め込まれた会計」というタイトルは可能だが不適切である、と冒頭で述べておいた。基本的には、評者の見解はそれで間違いないが、微妙かつ重要な問題を含んでいる。というのは、原著の編著者であるHopwoodとMillerにとって、「社会的・制度的実践としての会計」と「社

会・組織に埋め込まれた会計」との間には、おそらく大きな違いはないと思われるからである。つまり、社会的諸関係の「本質的構成要素」となった会計実践は、「社会的・制度的実践（としての会計）」とならざるをえないが、同時にそれは「社会・組織に埋め込まれた会計」とみなされるからである。会計が社会・組織に埋め込まれ、「社会的・制度的な実践」となったことによって、社会・組織と会計実践との間に相互作用が生まれる。

基本的に、本書はこの相互作用に焦点を当て、主に歴史的・系譜的な方法によって「社会的・制度的実践としての会計」を分析している。ところが、その分析から得られるものは、会計が近代社会の制度化プロセスにおいて優位性を増加させ、その中心的なものとなっていること、さらに今日では「世界を記述する」ための新たな力強い手法として大きな役割を果たすまでになっているということである。つまり、「社会的・制度的実践」として社会・組織に埋め込まれていた「会計」は、社会・組織との間で相互に影響を与え合うというよりも、むしろ社会・組織に対して作用する片面のほう突出し、「制度」として社会・組織から独立し、自律的なものとなりつつあるということである（この場合の「制度」は、新制度派的な意味での「制度」であり、社会・組織に埋め込まれたという意味での旧制度派的な「制度」とは性格が異なってくる）。この一面に焦点を当てれば、タイトルを邦訳版のように「社会・組織を構築する会計」とすることも不可能ではないが、いうまでもなく、それはある意味本書の研究から得られた結論であって、本書の基本的スタンスではない。

「社会・組織に埋め込まれていた実践」としての「会計」を分析すればするほど、そしてその研究の成果が上がれば上がるほど、現実の「会計実践」が埋め込まれていた社会・組織という基盤から「離床」（分離）し、自律的なものとなることで、自己参照的な、ひとつの仮想現実の世界（「監査社会」はその典型）をつくりあげ、その世界の内部だけで機能する「実践」となっている面が大きいことが、明らかになってくる。さらに、会計が社会・組織という基盤から「離床」し（社会・組織に対して外在的なもの

のとなり), 今日の「監査社会」に見られるように, 社会・組織を規定していく強力な力となる可能性は, すでに近代会計の典型的な形態である複式簿記の誕生や発展のプロセスのなかに含まれていた。実際, 本書の第2章「初期の複式簿記と会計計算のレトリック」と第3章「近代的な会計権力の起源」では, 複式簿記の誕生と発展のプロセスにおいて, 商業上の必要性に応じた商人の役割を重視する通常の見解に対して, 教会・教育機関・印刷所という制度的構造と大学卒のエリートの果たした役割の大きさが指摘されている。この指摘も, 本書にみられる新鮮な見解の一例である。

社会・組織に埋め込まれていた会計実践が, そこから分離・独立する。ここに, 会計実践のもつ特殊性が浮き上がってくる。これは, かなり微妙な問題である。というのは, 会計の社会的・制度的研究は, 会計を社会・組織に埋め込まれた「実践」(practice)として捉えることで, 社会的諸関係から「中立的な装置」とみなす従来の見解からの脱却をはかったにもかかわらず, 現代の「監査社会」において, 会計が自律的な, その意味で社会・組織から分離・独立した「中立的な」ものになっていること, をその研究それ自体が明らかにしているからである。

結局, 会計の社会的・制度的研究(theory)は, その研究を方向づける根拠を社会・組織に埋め込まれた「実践としての会計」(practice)に置いた(このこと自体は全く正当なことである)にもかかわらず, その「実践」は社会・組織から分離・独立した, 近代(現代)社会固有の特殊な「実践」となっており, その点から, 会計の社会的・制度的研究それ自体を方向づけたり, 何らかの政策的な含意を導出したりすることができないという根本的な矛盾を抱えざるをえない。換言すれば, 会計の社会的・制度的研究は, 過去の問題は扱っても, あるいは現状の問題点は指摘するところまではできても, 問題を解決するためにどうすべきかについては, 原理的に明確な方向性を示すことができていないのではないのだろうか。(この分脈では, 制度を新制度派的に捉える「社会・組織を構築する会計」という発想はありえない。)

そうだとすれば、会計の社会的・制度的研究は、今後どのような方向に進むことができるのか、あるいは進むべきなのだろうか。基本的な方向性だけを示せば、学問や経済社会のさまざまな領域の慣例的な区別を乗り越え、文化や価値という根拠づけの問題とかかわらせながら、研究テーマを拡張し、発展させていくことになるだろうし、そうせざるをえないだろう。Millerが第1章第7節「成果とアジェンダ」で述べていることも、おおむねこの線に一致している。けれども、今後この研究が具体的にどの方向に進むのであれ、文化や価値という根拠づけの問題を回避することはできない。実際、本書に収められた12篇の論考は西洋の伝統のなかで生まれた研究であり、その意味で、会計の社会的・制度的研究それ自体を方向づける最終的な基盤となっているのは西洋の伝統である。その文脈で今後望まれるのは、具体性と普遍性の両レベルで、そのことのさらなる自覚を深める研究であり、とりわけ、それとの関連で、西欧と異なるわが国の伝統のなかで（その基盤の上で）生まれる会計の社会的・制度的研究でなければならないであろう。（しかし、評者にとってこの文脈で最も気にかかるのは、近年わが国で実施された会計制度の大変革において、わが国における会計の社会的・制度的研究がどの程度の役割を果たし、またその立場から今回の変革をどう評価しているのか、ということである。）

以上、全体として、会計の門外漢である評者の印象にすぎないものが多く、会計を専門とする人の目からは大きく外れた議論をしている面も多いのでないかとおそれるが、それでも本書の価値は狭く会計学の領域に限定されるべきではなく、扱われている題材や内容からいって、広く社会科学全般に大きな示唆を与える優れた（「超一級」の）研究であることは間違いない。多くの読者の目に触れることを願う。