

解釈会計学・フーコー主義会計学・マルクス主義会計学における関与方法

新谷 司*

要 旨

本稿の目的は研究が関与方法の選択であるという前提に基づいて、イギリスを発祥地とする学際的会計学（社会会計・環境会計を除く）の動向を俯瞰し、その特徴を明らかにすることにある。学際的会計学は主に解釈会計学、フーコー主義会計学及びマルクス主義会計学から構成される。本稿の研究方法は文献研究である。

The objective of this paper is to overlook and characterize the trends of Interdisciplinary Accounting Researches, excluding Social and Environmental Accounting Researches, originated in England on the assumption that a research is to select the method of engagement. The main components of Interdisciplinary Accounting are Interpretative Accounting, Foucauldian Accounting and Marxist Accounting. The research method of this paper is the literature review.

キーワード：関与，解釈会計学，フーコー主義会計学，マルクス主義会計学

1 はじめに

本稿の目的は、研究を関与（engagement）方法の選択と考える観点から、1970 - 80年代のイギリスを発祥地として約30年の歴史を持つ欧米の学際的会計学（Interdisciplinary Accounting）（社会会計・環境会計の議論を除く）の動向を俯瞰し、その特徴を明らかにすることにある¹。この学際的会計学は3つの主要な会計学、すなわち解釈会計学、フーコー主義会計学及びマルクス主義会計学（以下学派とも表現する）から構成される。

本稿でいう解釈会計学とは、社会の成員の解釈図式から社会的世界を認識する社会理論等を理論的源泉とする会計学であり、フーコー主義会計学とは、フーコー（M. Foucault）及びラトゥール（B. Latour）等のフーコー主義者の著作を理論的源泉とする会計学であり、マルクス主義会

* 日本福祉大学通信教育部

計学とは、マルクス (K. Marx) 及びブレイヴァマン (H. Braverman) 等のマルクス主義者の著作を理論的源泉とする会計学である。

本稿の研究方法は文献研究であり、主な分析材料は学際的会計学の内部の論争的文献と学際的会計学のレビュー文献である。本稿でいう論争的文献とは学際的会計学における直接的な論争の文献と特定の著作または論者に対する異議申し立ての文献の双方を指している。本稿では学際的会計学における特定領域の大量の文献を俯瞰し、同会計学の主要な理論的枠組・研究方法と主要な研究領域・主題等を識別するためにレビュー文献を利用している。本稿で選択した複数のレビュー文献は、いずれも現段階で最も包括的と考えられるレビュー文献の1部であるが、同一の分類基準（理論的枠組・方法等）や同一のレビュー範囲（領域・主題・発表時期・発表媒体等）を採用しているわけではない。

本稿は次の順序で展開している。第1に学際的会計学の文献に基づいて、同会計学が選択する独自の関与方法または学際性と同会計学が生成発展した歴史的背景を明らかにする。第2に学際的会計学のレビュー文献を利用して、同会計学が蓄積した研究成果の特徴を明らかにする。第3に学際的会計学内部の論争的文献を利用し、その論争的議論で顕在化した同会計学の問題点を明らかにする。第4に学際的会計学と日本の批判会計学の文献に基づいて、学際的会計学の今後の課題を展望する。

学際的会計学はアメリカの主流の会計学に対して対抗的・対立的な会計学である。主流の会計学は会計が組織または社会における問題解決の技術であること、会計が意思決定に必要な情報を提供して合理的な意思決定を導くこと、会計が経済・技術の変化に対して受動的に対応すること、会計を組織的・社会的コンテキスト及び歴史的コンテキストと切り離して分析できること、会計を経営者及び資本市場の利害関係者との関連でのみ研究すること、会計が権力・利害と無関係であること（関係がある場合には会計が明白な権力対立・利害対立と関係していること）、会計を実証主義的・科学的方法の規約の中で研究すること、等を当然のことと考えているが、学際的会計学はこれらの全てに対して懐疑的であり異議を申し立てている。

しかし学際的会計学は主流の会計学の批判だけに終わることなく、多様な会計現象及び関連現象（中心は管理会計の現象）を所与のものとして受け止め、主流の会計学とは異なる多様な理論的枠組と研究方法に基づいて、会計の実践の意味について独自の研究成果を発表してきている。学際的会計学では主流の会計学の持つ自明な前提とその研究成果は争われるべきもの、または否定されるべきものであると考えている。本稿が学際的会計学を取り上げるのは、主流の会計学に対する上記の問題意識を学際的会計学と共有するからである。

本稿はこの学際的会計学を検討する和文献の一部を構成するものであるが、その先行研究（翻訳書を除く）にはほとんど認められない3つの特徴を持っている。第1に本稿では学際的会計学内部の論争的議論で顕在化した特定の学派の問題点を整理・検討している。特に解釈会計学とフーコー主義会計学に対して異議申し立てを行っているマルクス主義会計学の議論を示している。第2に本稿では約30年に及ぶ学際的会計学の特徴を現段階で整理・検討している。この整理・検

討は関与方法の選択という観点と学際的会計学のレビュー文献に基づいて行っている。第3に本稿では学際的会計学と日本の批判会計学との比較検討を行う準備として、双方の会計学の間で理論的源泉、研究方法、または研究主題等が多く共有されている諸研究を識別している。

学際的会計学は上記の3つの学派を主要な学派とするが、それ以外にも複数の学派があり（本稿第3章第2節参照）、また各学派内部にも複数の異なる理論的源泉がある。1980年代中期から現時点（2011年1月）までに現れた和文献の先行研究の内容もこれを反映して多様である。しかしその先行研究（連載形式の論文はその全部を1つの先行研究とみなし、後日著書に収められる論文はその論文のみを先行研究とみなす）の内容は、主に1つの学派・理論的源泉を扱った先行研究及び1人の学際的会計研究または1つの学際的会計研究（=1つの論文）を扱った先行研究とそれ以外の先行研究（主に複数の学派・理論的源泉を扱った先行研究であるが、1つの学際的会計研究を扱いそれが複数の学派・理論的源泉を含んでいる先行研究はここに含める）の2種類に大きく分けることができる。

前者の先行研究には、新谷司（姓名の表記のみで敬称を省略、以下同様）（2010a）、伊藤秀俊（1987）、伊藤博（1985a, 1985b）、伊藤嘉博（1986, 1987）、井上善弘（1998）、内田昌利（2001b）、岡野浩（1991）、國部克彦（1991a, 1991b, 1992a, 1992b）、末石直久（1994, 2002）、鈴木一道（1990）、高寺貞男（1984, 1985）、永野則雄（1995, 1996a, 1996b, 1997b）、徳前元信（1994）、藤岡資正（2005, 2008）、堀口真司（2004）、山上達人（1990a, 1990b, 1992）等がある。

後者の先行研究には、新井一夫（2002）、新谷司（2005, 2010b）、新谷司・徳前元信（1998）、上東正和（2000a, 2000b, 2000c, 2000d, 2001, 2002）、内田昌利（2000, 2001a, 2002, 2004）、國部克彦（1993a, 1993b）、清水泰洋（2005）、陣内良昭（1991）、福井真司（1994）、堀口真司（2010）等がある。

2 欧米学際的会計学による関与方法

(1) 欧米学際的会計学による関与方法の選択

パラダイムと学際性

G. Morgan (1983a) は研究主体と研究客体の相互作用を関与 (engagement) という。主体は研究のあり方に係わる特定の理論的前提を選択して客体と相互作用することによって客体に関与している。しかしこの関与は人間の行為である以上特定の利害や関心に基づく倫理的・政治的行為でもある (Willmott and Jackson, 1985)。研究は研究客体の設定・選択に基づくだけでなく、研究主体の理論的前提の選択や倫理的・政治的な行為の選択にも基づいていると考えることができる²。

Morgan の研究 (ex. Morgan, 1983a: Burrell and Morgan, 1979 = 鎌田他訳, 1986) の主目的は研究主体の理論的前提を識別し、この上で社会理論及び組織理論を分類することにあるため、それは会計理論 (会計学研究) を分類する枠組としても有効とみなされてきている (ex. Cooper,

1983: Hopper and Powell, 1985). しかし、そこでの理論的前提及び諸理論は相対主義的な構築物とみなされ、主観・客観の二項対立を前提としている等の限界を持っている (Chua, 1986, pp. 626-627).

Morgan のいう理論的前提とは、パラダイム・メタファー・パズル解き手段という 3 層構造である (Morgan, 1980)³. この中核のパラダイムは現実に対するメタ理論的前提に相当するもので、G. Burrell and G. Morgan (1979) (以下 B&M) が複数の社会理論及び組織理論を分類するために識別した 4 つの社会学・パラダイム (メタ理論的前提) を指す. 彼らはこの社会学を機能主義社会学・解釈社会学・急進的人間主義・急進的構造主義と呼び、機能主義社会学を主流の社会学、その他の 3 つをそれに代替する社会学と位置づけている.

図 1 及び 2 に示されるように、B&M の 4 つの社会学は、社会科学の性質の諸仮定に関する主観・客観の横軸と社会の性質の諸仮定に関する調整 (regulation) の社会学・急進的変動 (radical change) の社会学という縦軸に基づいて構成される 4 つの象限である. この 4 つの社会学の上に複数の社会理論を分類し位置づけているのが図 1 であり、同じ 4 つの社会学の上に組織理論を分類し位置づけているのが図 2 である.

4 つの社会学のうち解釈社会学は主観と調整から構成され、機能主義社会学は客観と調整から構成され、急進的人間主義は主観と急進的変動から構成され、急進的構造主義は客観と急進的変動から構成されている.

4 つの社会学を主観対客観で区別すると、解釈社会学と急進的人間主義が主観の領域を占め、機能主義社会学と急進的構造主義が客観の領域を占める. B&M のいう社会科学の性質の諸仮定に関する主観・客観には 4 つの水準があり、それは存在論の唯名論・実在論、認識論の反実証主義・実証主義、人間性の主意主義・決定論、方法論の個性記述アプローチ・法則定立アプローチである.

また 4 つの社会学を調整対急進的変動で区別すると、機能主義社会学と解釈社会学が調整の領域を占め、急進的構造主義と急進的人間主義が急進的変動の領域を占める. B&M のいう社会の性質の仮定に関する調整・急進的変動という二項対立的表記方法は、現状・変革、社会的秩序・構造的対立、一致・支配、社会的統合・矛盾という二項対立的表記方法と互換可能である.

学際性とは他の学問から理論・概念等を借用することであるが、B&M の分類に従えば学際的会計学という学際性とは機能主義社会学とは異なる代替的社会学を借用することである⁴ (Roslender and Dillerd, 2003, pp. 326-327). 実際に複数の学際的会計学者 (ex. Cooper, 1983: Hopper and Powell, 1985) は、主流の会計学を機能主義社会学の上に位置づけ、解釈会計学を解釈社会学の上に位置づけて、マルクス主義会計学を急進的人間主義及び急進的構造主義の上に位置づけている (詳細は後述). B&M はフーコーの著作を 4 つの社会学の上に位置づけることができなかったが、複数の学際的会計学者はフーコー主義会計学を解釈社会学の上に位置づけている (ex. Baxter and Chua, 2009: Bryer, 1998) (詳細は後述).

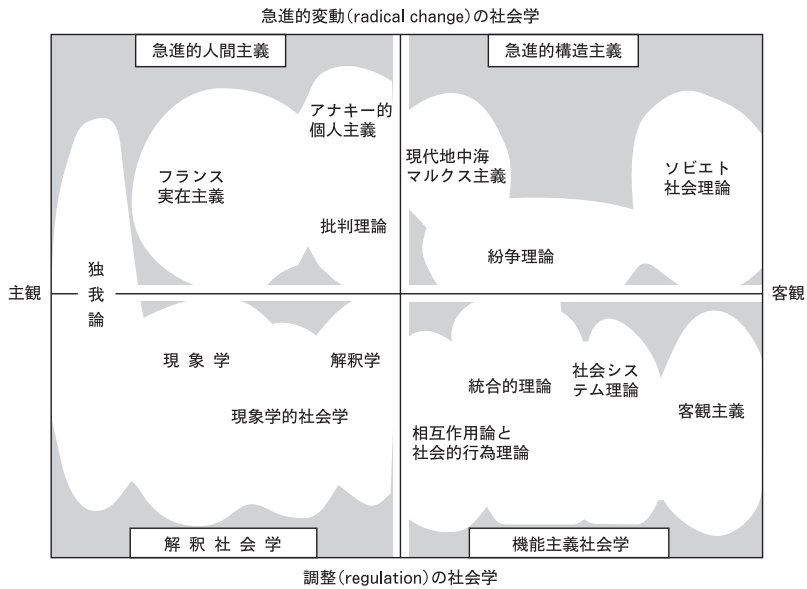


図 1：社会理論の分類

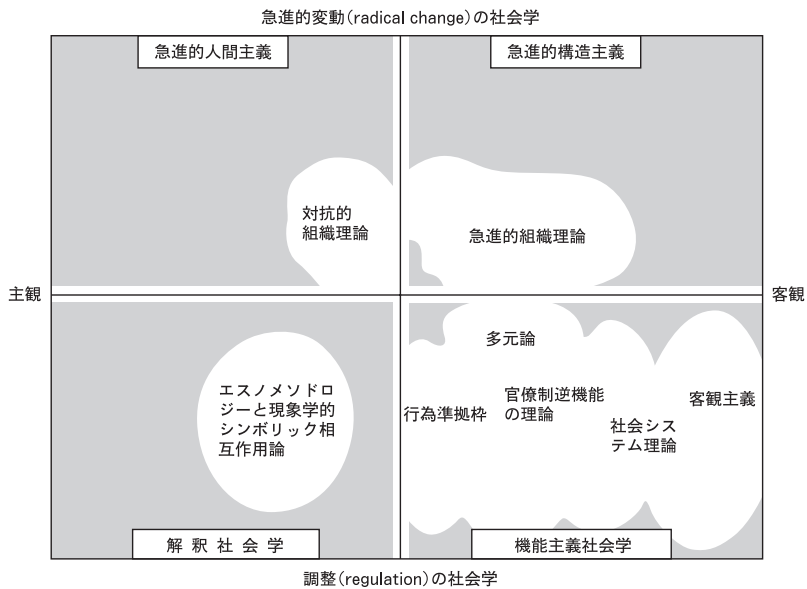


図 2：組織理論の分類

(出典：鎌田伸一他訳 (1986) 『組織理論のパラダイム』千倉書房, pp.36-37 を一部変更)

会計学におけるパラダイムの選択

B&M の 4 つの社会学と社会理論・組織理論及び会計理論 (ここでは管理会計研究に限定) との関係は以下のように説明することができる。図 1 及び図 2 に示したように、主流の社会理論・

組織理論は機能主義社会学を選択し、非主流の社会理論・組織理論はそれとは異なる代替的な社会学を選択している。また以下で説明するように、主流の会計学は機能主義社会学を選択し、学際的会計学はそれとは異なる代替的な社会学を選択している。

機能主義社会学でいう機能とは組織・社会等の全体の維持のために役立つものであり、機能主義とは特定の対象を分析する場合にその対象が全体の中で果たす役割を重視する立場である（廣松他，1998，pp. 319-320）。この機能主義では社会全体の維持と特定の社会的行為・制度の存在を前提とし、その存在には社会的必要性があり、この必要性は社会を構成する個人の欲求またはその合成に由来すると考える（同上書，pp. 319-320）。機能主義は社会的秩序とその構成要素の機能的側面のみを仮定し、それらの存在根拠を機能から説明する。機能は社会の成員の主観的なもの（動機・目的）ではなく外部の観察者から観察される客観的なものとみなされる。

調整の社会学である機能主義社会学では社会的世界の秩序は統合の産物と考えている（Morgan, 1980, pp. 619-620）。客観主義の社会学である機能主義社会学では、社会的世界はその成員の認識から独立した客観的実在である（実在論）、人間の行動は環境によって完全に決定される（決定論）、世界には規則性や因果関係性があるため研究者が世界の外側からそれを直接認識できる（実証主義）、と仮定されており、体系的手続きや手法に基づく定量的調査により世界の規則性や因果関係性を発見することが仮定されている（法則定立アプローチ）（坂下，2002，pp. 58-60）。

B&M は機能主義社会学の上に客観主義、社会システム理論及び統合的理論等の社会理論を位置づけ、また同社会学の上に客観主義、社会システム論、官僚制の逆機能理論及び多元論等の組織理論を位置づけている（図1及び2参照）。組織論としての客観主義（古典的管理論）を基礎としたのが伝統的な管理会計研究であり、科学的管理法と関連する標準原価計算、管理原則と関連する予算管理がその典型である。利潤最大化を主目標とする企業または経営者はこの主目標を下位目標にして組織内に配置する。会計によるこの目標配置と業績監視が予算管理や標準原価計算である（Hopper and Powell, 1985, pp. 433-445）。

組織論としての社会システム論（人間関係論・条件適合理論等）や官僚制の逆機能理論を基礎とする管理会計研究もある。会計システムの逆機能的帰結が、官僚制の逆機能理論で教えるように官僚制的統制から生じることや、不十分な動機付け（人間関係論における集団を媒介にした感情）から生じることを明らかにする管理会計研究、加えてテクノロジーや組織構造等（条件適合理論における環境的条件）に対する会計システムの条件適合性を明らかにする管理会計研究はその典型である（*ibid.*, pp. 433-445）。

B&M は4つの社会学の上にエージェンシー理論に基づく組織理論を位置づけることができなかったが、複数の学際的会計学者によれば、このエージェンシー理論に基づいて複数の意思決定状況における情報評価等を示す経済学的管理会計研究は機能主義社会学の上に位置づけられる。この管理会計研究は調整の社会学を選択し、客観の実在論、認識論及び方法論を選択しているからである（Cooper, 1983, p. 270; Armstrong, 1991, p. 2）。

解釈社会学という解釈または解釈的とは、研究者が社会の成員の理解・解釈を方法的原理として採用する社会科学の冒頭部分に付与される用語である（廣松他，1998，p.206）。調整の社会学である解釈社会学では社会的世界の秩序は社会の成員による社会的構築の産物と考えている（Morgan, 1980, pp. 619-620）。主観の社会学である解釈社会学では、社会的世界は複数の成員の合意的な意味世界である（唯名論）、人間は自由意志を持って行動する（主意主義）、世界は成員の視点からのみ認識できるために研究者はその成員の一次的解釈を二次的に再構成する（反実証主義）、と仮定されており、インタビュー、内部文書等の定性的調査により成員の解釈図式を理解することが仮定されている（個性記述アプローチ）（坂下，2002，pp. 58-60）。

B&M は解釈社会学の上に現象学、現象学的社会学及び解釈学等の社会理論を位置づけ、また同社会学の上に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づけている（図1及び2参照）。当初の解釈会計学はシンボリック相互作用論を基礎としており、複数の学際的会計学者は解釈会計学及びシンボリック相互作用論を解釈社会学の上に位置づけてきている（ex. Puxty, 1993, pp. 52-74）。学際的会計学者のいうシンボリック相互作用論はB&Mのいう現象学的シンボリック相互作用論とほぼ同義と考えられる。

このシンボリック相互作用論は行為者の解釈図式を参照しながら、意味のあるシンボル（共有される意味を引き起こす言葉や身振り等）から他者にも自己にも共有される安定的な意味を発見することを課題としている（Chua, 1988, p. 63）。シンボリック相互作用論を基礎とする管理会計研究では、組織の参加者が管理会計の実践にどのような共通した意味を付与しているのか、を明らかにする研究が行われてきた。

解釈会計学の出発点はシンボリック相互作用主義に基づく会計学であったが、第3章第2節で後述するようにその後はフーコーの理論・概念や組織社会学の制度理論の理論・概念等を理論的枠組とする多様な解釈会計学が現れていくことになる。また学際的会計学で主に利用されるフィールド研究・ケース研究の多くはこの解釈会計学の研究方法として位置づけられる。

B&M はフーコーの著作を4つの社会学の上に位置づけることができなかったが、フーコー研究者は歴史研究者のフーコーを解釈社会学の上に位置づけており（Veyne, 2008 = 慎改, 2010, pp. 21-22）、複数の学際的会計学者は歴史的研究及び非歴史的研究（後述のフィールド研究・ケース研究を行う研究）としてのフーコー主義会計学を解釈社会学の上に位置づけてきている（Chua, 1988, p. 75; Baxter and Chua, 2009, p. 71; Bryer, 1998, p. 672; 新谷, 2011a）。後述するように、フーコーの著作では規律・訓練権力の概念や新自由主義的統治の概念等が提示されている。規律・訓練権力は監視と懲罰を繰り返すことにより、一定の標準や規格（規範）を内面化した個人へと人間を主体化する。新自由主義的統治は社会を競争原理で満たすもので、全ての社会的単位を企業家へと駆り立てる。

フーコーは権力または統治という用語を少なくとも3つの意味で利用している。第1は他者の行為を導くこと、または互いに導き合う諸関係という意味であり、第2は支配・従属関係を導く技術・方法という意味であり、第3は支配・従属関係の状態という意味である（柳内, 1991, p.

201). またフーコーは権力を戦略と戦術という2つの水準から説明している。戦術とは局所的な関係のあり方を固定化する技術であり、戦略とは全体的な関係のあり方を固定化する可能性を持つ諸政策（目的や合理性）である（新谷, 2011a）。

フーコー主義会計学にとって会計は第2の意味の権力または戦術水準の権力であるが、その会計は第1及び第3の意味の権力または戦略水準の権力とも密接に関連するものである（同上論文: Kendall and Wickham, 2004=山家・長坂, 2009, pp. 239-248）。フーコー主義の管理会計研究では、会計及びマネジメントの実践と関連する社会的実践を規律・訓練権力や新自由主義的統治を構成する実践として明らかにする研究が行われてきた。

急進的変動の社会学である急進的人間主義及び急進的構造主義では、社会的世界の秩序は機能主義社会学のいう統合の産物でも、解釈社会学のいう社会的構築の産物でもなく、資本主義社会における一方から他方への支配・統制の産物であると考えている（Morgan, 1980, pp. 619-620）。急進的人間主義はイデオロギー及び上部構造を問題にする主観の社会学であり、急進的構造主義は構造（下部構造）を問題にする客観の社会学である。

B&Mは急進的人間主義の上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づけ、また同社会学の上に対抗的組織理論という組織理論を位置づけている（図1及び2参照）。一方B&Mは急進的構造主義の上に現代地中海マルクス主義や紛争理論等の社会理論を位置づけ、また同社会学の上に急進的組織理論という組織理論を位置づけている（図1及び2参照）。

マルクス主義会計学の中核である労働過程論的会計学はこの急進的構造主義の上に位置づけられる。労働過程論的会計学は急進的構造主義の上に位置づけられる組織理論（急進的組織理論）である労働過程論に基づいているからである。

労働過程論の出発点はブレイヴァマンの著作『労働と独占資本』（Braverman, 1974=富沢, 1978）であり、この労働過程論という労働過程（資本主義的労働過程）とは利潤の獲得を目的とする産業資本が雇用労働を使う過程である。労働過程論では労働者統制（自分の望むような労働行為をさせるように雇用主が労働者を方向付ける行為）に焦点をあてるが、経営側による統制戦略は懲罰や直接的統制を重視するものから責任・参加を重視するものまであり、多様な資本蓄積戦略に左右される（鈴木, 2001）。

労働過程論的会計学では会計を生産の統制または労働者の統制のための政治的介入と考えているが、統制対象の労働者を服従する労働者と仮定せず、労働者からの抵抗または合意の取り付けや経営側と労働者側との対立等にも焦点をあてている。なお、労働過程論的会計学でもフーコー主義会計学と同様に歴史的研究及び非歴史的研究が行われてきている。労働過程論的管理会計研究では、管理会計が労働者を統制し、資本への従属を図ることを明らかにする研究だけでなく、それが労働者の抵抗を引き起こすことを明らかにする研究も行われてきた。

会計学における研究方法の選択

主流の会計学と学際的会計学が選択する各々の社会学には認識論と方法論の選択が含まれてお

り、主流の会計学と学際的会計学はその認識論及び方法論に準じた研究方法を選択している。主流の会計学は実証主義及び法則定立アプローチと親和性のあるサーベイ (survey) 研究・アーカイバル (archival) 研究を採用し、一方で反実証主義及び個性記述アプローチと親和性のあるフィールド (field) 研究・ケース (case) 研究 (各々の意味は後述) も採用している。ここでいうサーベイ研究とは質問表を利用し大量標本からデータを集め統計的な検定を行う実証主義的研究である。アーカイバル研究とは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モデルを統計的に検証する実証主義的研究である (谷, 2004, p. 10: 上枝, 2002, p. 110)。

それに対し学際的会計学は反実証主義及び個性記述的アプローチと親和性のあるフィールド研究・ケース研究を採用することが多く、主流の実証主義的会計学 (同会計学に含まれる「実証主義会計理論」については第3章第5節参照) の認識論や方法論に対して批判を行ってきている。また学際的会計学のフィールド研究・ケース研究は主流の会計学のそれと性格が異なるため、それを技術重視の研究で経営主義的研究と批判している (詳細は後述)。

学際的会計学では、フィールド研究・ケース研究という用語をエスノグラフィ (ethnography) 研究、定性的 (qualitative) 研究、自然的 (naturalistic) 研究等の用語と共に解釈会計学の研究方法という意味で利用することが多く、各々の用語を必ずしも厳密に利用していない。

フィールド研究の標準の特徴は、研究対象に直接的に深く接触しインタビューや直接的観察を行うこと、第一次資料を入手すること、人為的過程ではなく自然的過程に焦点をあてること、等にある (Ferreira and Merchant, 1992, pp. 4-6)。個性記述アプローチとはほぼ同義のエスノグラフィ研究は社会の成員の第一次的解釈を研究者が二次的に再構成することに最大の関心があるが、それは個性記述アプローチと同様に歴史的研究でも可能である。ケース研究はサンプルサイズを1例に限定せず、上記の意味のフィールド研究やエスノグラフィ研究を必須ともしていない⁵。定性的研究でいう定性的とは定量化できない種類の証拠を指している (ibid., pp. 4-6)。

学際的会計学で当初利用された用語の自然的研究 (ex. Tomkins and Groves, 1983a) とは、シンボリック相互作用論、エスノメソドロジー、現象学などを基礎とする研究、つまり解釈社会学を基礎とする研究を指していた (Chua, 1988, p. 66)。

なお、学際的会計学には歴史的文脈に基づく研究も多く、そこでは歴史的研究が研究方法として採用されている。この学際的会計学の歴史的研究は、代替的な社会学に基づくもので、伝統的会計史 (経済合理主義的会計史) に対抗して、新しい会計史と自称してきている。

(2) 欧米学際的会計学による関与方法の選択の背景

主要な研究分野

アメリカでは1960年代後半から会計情報と証券価格の変動の関係を検証する実証主義的研究が現れ、1970年代後半から会計方針選択と経営者行動の関係を検証する実証主義的研究 (= 「実証主義会計理論」) が現れ、1990年代後半には会計数値と株価の直接的関連性を検証する実証主義的研究が現れてきている (石塚, 2006, pp. 1-5)。近年ではこの財務会計領域の実証主義

的研究がアメリカの学術的会計学研究を支配するようになってきている (Dillard, 2008, p. 896)。

一方であらゆるタイプの学術的管理会計研究が減少してきている。1960年代以降の主要な管理会計研究とは、経済学・オペレーションズリサーチ・統計学に基づく定量的モデルを利用した研究と心理学及びその他の行動理論と定量的方法を利用した行動論的・実験的研究であり、いずれも実証主義的研究である (Birnberg and Shield, 2009, pp. 116-117, p. 132)。しかし、1980年代中期以降 R. Kaplan (1986) が中心となり、特定の企業における管理会計の刷新や変化の詳細を研究する経営主義的なフィールド研究・ケース研究の実施が提唱され同研究が行われるようになってきている (Ferreira and Merchant, 1992, p. 3)。

アメリカの学術的監査研究では監査人の判断または意思決定に関する実験的研究が多く、次にサーベイ研究やアーカイバル研究が多い状況にある (Solomon and Trotman, 2003, pp. 396-397)。学術的管理会計研究や学術的監査論研究で採用されることの多い実験的研究では統制された環境下で現実の人間を被験者として実験を行ない、理論的予測を実験の結果により検証するため、実証主義及び法則定立アプローチに親和性のある研究方法である。

こうしたアメリカの学術的会計研究に対して学際的会計学は、民間部門、公的部門双方の管理会計・原価計算研究を中心に展開してきた。学際的会計学では代替的な社会学に基づいて技術重視ではなくまた経営主義的でもないフィールド研究・ケース研究を採用してきているが、それは管理会計分野が中心である。また代替的な社会学に基づく学際的会計学の歴史的研究を伝統的会計史 (経済合理主義的会計史) に代替する新しい会計史として展開してきた。最後に学際的会計学は主流の会計学の理論的枠組と方法に対する批判 (認識論的批判・方法論的批判) を積極的に行ってきた (Merchant and Van der Stede, 2006, pp. 119-121; Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 276)。

代替的社会学を採用する学際的会計学者の集団は、主流の会計学者と理論的枠組及び方法と研究成果が異なり、また学際的会計学内部でも理論的枠組及び方法と研究成果が異なっている。このため主流の会計学と学際的会計学の研究者間で、また学際的会計学内部の研究者間でも理論的枠組及び方法と研究成果を巡る論争的議論が生み出されてきた。

主流の会計学と学際的会計学の間での理論的枠組及び方法を巡る最近の論争的議論には、2001年から2002年にアメリカと欧州の2つのジャーナル (Journal of Accounting Economics 誌と European Accounting Review 誌) で展開された議論がある。それは単一の経済学及び「実証主義会計理論」に基づく管理会計研究と多様な社会科学及び多様な経験的研究に基づく管理会計研究との論争的議論であった (加登, 2006; 藤岡, 2008)。

しかし主流の会計学と学際的会計学の研究者の間で、または学際的会計学内部の研究者の間では、異なる理論的枠組の和解・相互理解を唱える研究や異なる理論的枠組を同時に利用する研究も行われてきている (see, Cooper and Hopper, 2007; Ahrens et al. 2008; 新谷, 2010a)。

1960年代以降イギリスを含む欧州の社会学では、機能主義社会学 (及び同社会学に分類される社会理論) に代わる代替的な社会学 (及び同社会学に分類される社会理論) が台頭することに

なったため、欧州の学際的会計研究者はアメリカでは経験しなかった社会学のパラダイムシフトを経験することになった。こうした経験が主流の会計学の理論的枠組及び方法への批判と代替的な社会学及び方法に基づく学際的会計学の基礎にあると考えられる (Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 275)。

中心的・先導的研究者

欧米の学際的会計学は A. Hopwood と T. Lowe を中心に多くの代替的な社会理論と多様な方法を採用する研究者が緩やかに結びついた集団として 1970 - 1980 年代にイギリスで生成した (ibid., p. 271) が、この前史としてアージェリス (C. Argyris) の研究を典型とする行動会計学が挙げられる場合がある。

行動会計学は 1950 年代以降に出現した会計と集団と組織デザインの相互関係を分析する会計学である。1960 - 1970 年代は組織内部における予算の行動論的側面の研究が中心となった。予算の行動論的側面または組織論的側面の分析を中心とした約 20 年間の研究により、会計は技術的手続きとみなされず行動論的・組織論的側面を持つものとみなされるようになったが、会計は組織・集団というミクロレベルの要素との関連に限定されて分析されていた。しかし 1970 - 1980 年代になると会計を組織・集団というミクロレベルの要素だけでなく社会・制度というマクロレベルの要素との関連でも分析する学際的会計学が生成することになったのである (Chapman, Cooper and Miller, 2009, pp. 6-7)。

アメリカのシカゴ大学で管理会計分野の博士号を取得しイギリスに戻った A. Hopwood は、1975 年にアメリカの行動論的・組織論的会計研究とイギリス・欧州の社会的・組織論的会計研究を積極的に掲載するという他の会計学術誌には見られない編集方針を採用した AOS (Accounting, Organizations, and Society) 誌を創刊している (Gendron and Baker, 2005, p. 540, pp. 544-547)。同誌は学際的会計学の発表舞台として最も歴史がある。

Hopwood は、フィールド研究・ケース研究を主要な研究方法とする解釈会計学の中心的研究者である。1980 年代中期に彼は実際に実践されている会計を組織的コンテキストの中で理解するためにフィールド研究・ケース研究の実施を提唱している (Birnberg and Shields, 2009 p. 119)。近年の解釈会計学を再興する理論運動の中心にいる C. S. Chapman は Hopwood が創刊し 35 年間編集長を務めた AOS 誌の次期編集長に選ばれている。解釈会計学の次世代を担う Chapman の基本的主張は、Hopwood の見解 (組織的コンテキストの中で会計実践を理解・解釈する) と同様であるが、フーコーやラトゥールの理論・概念等を利用する解釈会計学には批判的である (注 9 参照)。

また Hopwood は歴史的研究、またはフィールド研究・ケース研究の非歴史的研究を行うフーコー主義会計学の中心的研究者でもある。彼は 1980 年代以降に出現するフーコー主義会計研究の当事者でもあり、同研究の支援者・指導者でもあった。フーコー主義社会学者の P. Miller はフーコーとラトゥールの理論・概念等を会計学研究に導入する最も重要な研究者の一人である。

彼は Hopwood の進めるフーコー主義会計学の主導的研究者となり、Hopwood と同じ大学の会計研究者となり、Hopwood が編集長を務めた AOS 誌の副編集長に選ばれている (Gendron and Baker, 2005, pp. 549-554)。

Hopwood を中心的研究者とする解釈会計学とフーコー主義会計学は会計の資本主義的特質を識別しないという点では批判的ではなく、立身出世志望の研究者に実行可能な選択肢の 1 つであった (Roslender and Dillard, 2003, pp. 334-337; Armstrong, 2008, pp. 869-870)。

一方 LSE (ロンドン大学経済学部) で初めて、イギリスで初めての会計学の博士号を取得し、同大学で管理会計の講師になった T. Lowe は、管理会計研究を会計専門職のための会計学に制限する傾向と経済学的アプローチに制限する傾向の双方に批判的であった。Lowe と彼の周辺の研究者は伝統的なオペレーションズリサーチに対して哲学的挑戦を行う研究者と共にマネジメントコントロールの研究会を組織し、ここに社会学・政治経済学等に影響を受けた研究者または数学的・統計的な管理会計研究に批判的でフィールド研究・ケース研究に傾倒する研究者が集まることになる (Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 264, pp. 270-273)。

この研究会参加者の中でより急進的な研究者の D. J. Cooper と T. Hopper は 1985 年に IPA 会議 (Interdisciplinarily Perspectives on Accounting Conference) を創設し、また T. Tinker と D. J. Cooper は 1986 年に CPA (Critical Perspectives on Accounting) 誌を創刊する。いずれも学際的会計研究の発表舞台となってきた。この Tinker と Cooper と Hopper は労働過程論の社会学者であった H. Willmott や P. Armstrong と共に会計の資本主義的特質を識別するマルクス主義会計学または労働過程論的会計学の中心的研究者である。

なお 1988 年には AAAJ (Accounting, Auditing and Accountability Journal) 誌が創刊され、上記の AOS 誌及び CPA 誌と共に学際的会計学の主要なジャーナルを構成してきた (以下 AOS 誌・CPA 誌・AAAJ 誌を学際的会計学の主要三誌とも表現する)。

イギリスの学際的会計学の生成は当時のサッチャー (M. H. Thatcher) を党首とする保守党政府の政策と無関係ではない。イギリス経済の国際競争力の後退の一因が経営者教育にあるとの政府見解を受けて、イギリスでは会計を含むマネジメント関連のビジネススクールの設置、学位拡大及び学部教員補充の必要性があった (ibid., p. 267)。

この状況の中で保守党政府から疎んじられ、知的社会の除け者とされた社会学者 (Roslender, 1992, p. 6=加藤・杉原, 1995, p. 6) の非会計学者、例えば H. Willmott, P. Armstrong, P. Miller 等が会計学へ転向してくることになる。この中には学際的会計学の進展に大きく貢献する者が含まれており (Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 275)、会計学研究者として大学に所属する者も含まれている。

また学際的会計学の生成は当時の保守党政府による公共部門への歳出削減、マネジメント及び会計の導入、国有産業の民営化及び労働組合の攻撃等々の新自由主義政策と無関係ではない。会計とマネジメントは公共部門の再構築、民営化等を巡る経済的・政治的議論の中心であった (Cooper and Hopper, 2007, p. 208)。この社会的・政治的コンテキストは新自由主義と会計と

の関連性を批判的に考察するフーコー主義的会計学とマルクス主義的会計学を発展させる舞台となったのである。

3 欧米学際的会計学のレビュー（またはレビューのレビュー）

(1) 財務会計 - 会計基準設定・国際会計に限定して

現時点では学際的財務会計研究全体の文献レビューは行われていないが、個別の主題に関する文献レビューは行われている。D. J. Cooper and K. Robson (2006) と K. Robson and J. Young (2009) は主に AOS 誌に掲載された会計基準設定の政治力学を主題とした学際的会計文献を分類・整理した文献レビューである。

会計基準の選択に関する主流の会計研究では、投票・ロビイングという明白な利害対立に焦点をあてた多元論・個人主義の基準設定モデルを採用してきている。これは三次元的権力観を提唱する社会学者のルークス (S. Lukes) から見ると一次元的権力 (明白な利害対立) に過ぎない。学際的会計学は一次元的権力の視野の狭さを問題にし、会計基準の基礎になるアジェンダに影響を及ぼす場合の権力 (二次元的権力) と何が自然で明らかなのかを支配する権力 (人々の認識・選好そのものを支配するイデオロギー) (三次元的権力) に注目して、以下のような分析結果を明らかにしてきている。

第1に学際的会計学は規制の対象となる特定の会計問題がアジェンダとなる理由や環境を明らかにしている。例えば、特定の会計問題がアジェンダとなることを正当化する場合に利用される会計実践の多様性という根拠はそこから除外される場合にも利用されること、アジェンダになる項目の選択は秩序だった合理的選択ではなくゴミ箱モデル (注6参照) で説明できること、会計基準と産業政策・金融政策とが結びついていること、等を明らかにした。

第2に学際的会計学は「実証主義会計理論」に見られる利害の不合理な前提を否定して、利害と行為を詳細に調査している。例えば、「実証主義会計理論」における利害は特定の職業や地位に基づいて実在すると仮定されるが、利害はコンテキストに依存して言説を通じて構築されるものであること、デュープロセスは民主主義的手続きではなく労働者や退職者の利害を排除する方法であること、等を明らかにした。

第3に学際的会計学は会計方法の選択を前提とした会計数値の公表により会計が環境に働きかけることを明らかにしている。例えば、会計の実践が投資決定、税金、賃金交渉等の政策に影響を及ぼすこと、会計基準が富の不平等な分配及びその正当化に貢献し、特に株主価値を高めること、経営者は私益を追求するために会計方法の選択において自由裁量を行使すること、等を明らかにした。

新谷 (2007) は AOS 誌等に掲載された国際会計を主題とした学際的会計文献を分類・整理した文献レビューである。学際的会計学にとって、会計の国際化とは、新自由主義、自由貿易主義を思想的基盤とする先進諸国 (特にアメリカ) ・多国籍企業及びその代理機関・多国籍監査事務

所及びその代理機関が進める超国家的で政治的な会計政策である。この政策を左右するその他の主要な利害関係者には、経済・金融領域の国際的機関である国連、世銀（世界復興開発銀行）、WTO（世界貿易機関）、IOSCO（証券監督者国際機構）、金融安定化フォーラム等があり、また会計・監査領域の国際的機関である国際会計基準委員会及び国際会計士連盟がある。

学際的会計学では次のように会計の国際化の実例を明らかにしている。多国籍企業の行動規制を目的に途上国主導で始まった国連の会計基準策定作業が先進国と多国籍企業により完全に掘り崩されたこと、国際会計基準委員会の意思決定権限が先進国のみに付与されていること、国際会計士連盟の組織構造の中で多国籍監査事務所が重要な位置を占めていること、多国籍監査事務所はGATS（サービス貿易に関する一般協定）及びWTOを通じて会計職業サービスの貿易の自由化を求める活動をしてきたこと、特定の途上国における世銀主導の開発プロジェクトが多国籍企業による途上国搾取のプロジェクトに退化していく過程で会計がその正当化の役割を果たすこと、世銀から融資を受けている特定の途上国の政府と職業会計士団体が世銀の支持する国際会計基準とほとんど同一の国内会計基準を作成すること、等が明らかにされてきたのである。

(2) 管理会計

学際的管理会計研究全体の文献レビューやフーコー主義会計学及びマルクス主義会計学による管理会計研究の文献レビューが行われてきている。J. Baxter and W. F. Chua (2003) は学際的管理会計研究全体の文献レビューである。特定の理論的枠組・方法に従って文献を分類・整理したこの研究は1976 - 1999年にAOS誌に掲載された文献から、非合理モデルに基づく研究、自然的研究（=解釈社会学に基づく会計学）、急進的研究（=マルクス主義会計学）、制度理論（=組織社会学の制度論）に基づく研究、フーコーに基づく研究、ラトゥールに基づく研究等を異なるアプローチとして識別している。同論文で取り上げる文献総数のうちフィールド研究を行っている研究は過半数を超えている。

非合理モデルに基づく研究は、組織の目的と管理会計とがあいまいに結びついていること、組織全体の目的ではなく組織の局所の目的と管理会計が結びつくために組織内部が政治化すること、等を明らかにした。自然的研究は、組織の様々な参加者が管理会計の実践に様々な意味を付与すること、管理会計の実践は技術的というよりも政治的であること、等を明らかにした。急進的研究は、管理会計が支配の様式であること、管理会計が労働者を統制し、資本への従属を図ること、管理会計は経営主義と連携すること、等を明らかにした。

制度理論に基づく研究は、管理会計の変化が組織外の期待（または組織の外部的正当化）と結びついていること、管理会計の変化は管理の効率性よりも制度的同型化によること、等を明らかにした。フーコーとラトゥールに基づく研究は、管理会計の変化が組織外部の目的・国家の政策決定と結びついていること、管理会計の変化が権力と結びついていること、管理会計の変化が経済合理的ではなく、偶然的で、予測不可能で、進歩に相当しないこと、等を明らかにした。

D. Cooper and T. Hopper (2007) はフーコー主義会計学及びマルクス主義会計学による管理

会計研究の文献レビューである。特定の理論的枠組・方法に従って文献を分類・整理したこの研究は、労働過程論に基づく会計学、フーコーとラトゥールに基づく会計学等を異なるアプローチとして識別している。

労働過程論に基づく会計学では、戦略的管理会計に対する関心の増大は大量生産の危機と投資家資本主義の強化に由来すること、会計の変化が経済・技術に起因するのではなく、資本側から労働者への統制戦略に起因すること、ニューパブリックマネジメントの会計に対する関心の増大は国家の財政危機に由来し、単なる技術的効率性の追求ではなく資本主義の維持不可能なモデルの危機に対応するもので、従来経済合理主義で統治されていない公共領域の活動を商品化する（公共領域を市場化する）欲望の反映であること、公共サービスの提供機関の民営化と市場志向の会計改革は労働者、女性、貧困者等の立場を不利にして、経営者・新株主の立場を有利にすること、等を明らかにした。

フーコーとラトゥールに基づく会計学では、近代的権力としての会計は所有に基づく権力や階級に基づく権力と関係がないこと、会計の出現は剰余を巡る対立に起因するのではなく、教育的・宗教的制度に起因すること、会計の変化は資本の利害・意図等から容易に予測できるものではなく偶然的であること、会計の変化は人間の要素と非人間的要素の結びつきや交渉の中で生じる利害の複雑な連鎖によって成立すること、等を明らかにした。

(3) 会計専門職・専門職業化の社会学と監査

学際的会計学の特徴的な領域に会計専門職・専門職業化の社会学という領域がある。D. Cooper and K. Robson (2006) は主に AOS 誌に掲載されたこの領域の文献も分類・整理してレビューを行っている。学際的会計学では、複数の会計専門職団体が職域を巡って対立し、競合する他の種類の専門職団体とも対立して政治的であり、公益というレトリックを利用する一方で参入障壁や市場の制限（資格偏重、難関の試験、長期の訓練期間等）を行って私益を追求していると考えている (Waker, 2008, p. 302)。

Cooper and Robson によれば、会計専門職・専門職業化の社会学には歴史的研究と非歴史的研究がある。歴史的研究では、帝国による植民地化の中で本国専門職と海外移住の本国専門職が共同して現地専門職の民族差別を行ったこと、会計専門職が国際的な資本流通と会計・マネジメントの知識普及の媒体であったこと、会計専門職のセグメント化により、少数のエリート会計士と仕事の消失や低賃金に脅かされる会計労働者（下級会計士、簿記係、女性と移民）との分断が進み、後者の労働の非熟練化が進むこと、会計専門職化と商業主義は対立するものではなく結合するものであること、等を明らかにした。

非歴史的研究では、世界の多国籍会計・監査事務所に焦点が当てられている。その理由は、同事務所が会計専門職業化と会計及び監査の規制に主体的に関与できる場であること、また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もあること、さらには会計基準の開発及び決定に関与できる場、会計専門職の主体性を形成する場及び自己の利益と資本蓄積を進める場

もあることによる。

過去 10 年間の監査研究において学際的会計学の陣営から非常に大きい貢献を行ったのは M. Power の著書『監査社会』(Power, 1997=國部・堀口, 2003) である。彼は監査の目的があいまいなままで監査の技術が社会に普及し監査が儀式化する監査社会になったことを明らかにした。一方監査論の特定領域の文献レビューである 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化する学際的研究で、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。

文献レビューの対象となった研究では、監査プロセスの中で構造化した部分は監査法人の統制という目的に従ったものであり、構造化していない部分または監査人の判断の余地が大きい部分は法人の統制が困難な部分であること、純粋な監査計画は神話であり、監査計画と営業上の知識取得(他の保証サービス, リスクマネジメント等のサービスと抱き合わせで売り込むための知識取得)との間に境界線はないこと、監査実践には感情的基礎があり、監査人の独立性・監査の制度上の信頼は現場の監査チームに安心を与える相互行為を起点としていること、新しい領域の監査の役割と範囲を述べる会計専門職の公式的言説は自己の職域を拡大する言説戦略であること、等を明らかにした。

(4) 新しい会計史

1991 年以降学際的会計学の歴史的研究は新しい会計史と自称して学際的会計学の特徴的領域になっている。特に 1990 年代は「会計史の円熟期」であり会計史の研究雑誌の種類が増加し会計史の研究発表の機会や論文数が増加している。現在会計史は複数の学派に分類され、2 分する場合は伝統的会計史と新しい会計史に、3 分する場合は新しい会計史のフーコー主義会計史とマルクス主義会計史と伝統的会計史の経済合理主義的会計史に分けられる(新谷, 2010a, 2011a)。

S. Carmona, M. Ezzamel and F. Gutierrez (2004) は複数の伝統的会計史家が批判の対象とした P. Miller and C. Napier (1993) 等に準拠して伝統的会計史と新しい会計史を比較している。Miller and Napier (1993) で示された歴史的研究はフーコーの歴史的研究、つまり系譜学または言説分析を基礎にしている⁷。

伝統的会計史では要求・対応理論(demand response theory)または経済合理主義的解釈を採用している。この理論では経済・技術の変化に対して合理的判断・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会計が受動的に変化する、と考えている。これに対して新しい会計史では会計が経済的・政治的なコンテキストから受動的に形成されるだけでなく、会計がそのコンテキストを能動的に形成するとも考えるのである(Carmona et al., 2004, p. 44)。

伝統的会計史は会計実践の起源(origin)を研究するが、新しい会計史は会計実践の現出(emergence)を研究する。起源の研究は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。一方現出の研究は会計実践の意味・機能が不変であることを仮定せず、過去の会計実践と経済的变化、言説・制度の変化との相互作用から会計実践の

意味・機能を明らかにする研究である (ibid., pp. 37-43)。

伝統的会計史は第一次文献または古文書に基づく研究であることを強調しており、第二次文献に依存することを新しい会計史固有の特徴と考えているが、第一次文献に依存することは必ずしも伝統的会計史固有の特徴ではない。一方新しい会計史は第一次文献に描かれる対象の偏向、同文献の選択者や解釈者の偏向を問題にしている (ibid., pp. 37-43)。

Napier (2006) は主に AOS 誌に掲載された新しい会計史の文献レビューである。Napier は、理論的枠組及び方法と主題に従ってその文献を分類・整理している。Napier の分類によると新しい会計史では、フーコーとラトゥールの理論・概念、マルクス及びマルクス主義 (労働過程論) の理論・概念、理論的源泉不明の会計専門職の社会学が最も多い理論的源泉である。

Napier が注目する文献には財務報告の大部の会計史を連続的に展開してきたマルクス主義会計学者の Bryer の諸文献がある。Bryer の一連の歴史的研究は、財務報告の批判的な歴史的研究に貢献する他の研究者の存在が小さく見えてしまうほどに、圧倒的な分量と文献数となっている。その一部分である Bryer の二本組の 2000 年論文 (Bryer, 2000a, 2000b) は、生産の社会的基礎に対応する一定の意識形態として 3 つの計算精神 (封建主義の計算精神、農業と商業の準資本主義の計算精神、資本主義の計算精神) と呼ぶ経済・会計指標を識別して、封建主義から資本主義への計算精神の二段階移行論を提示している。

Bryer (2000a, 2000b) は、社会体制に不可欠な観念的要素として特定の経済・会計指標を識別しているため、資本主義に不可欠な観念的要素として複式簿記や利益の合理的計算を支える資本勘定を識別したゾンバルト (W. Sombart) やウェーバー (M. Weber) と同様に、会計と資本主義の関係を巡る論争に対する重要な貢献と位置づけられる (see, Tom, 2010)。

Walker (2008) は主に AAAJ 誌に掲載された新しい会計史の文献レビューである。Walker は複数の主題に従って文献を分類・整理しているが、彼の最大の関心事は伝統的会計史と新しい会計史の大論争にある (see, 新谷, 2010a, pp. 47-48)。1990 年代前後に対立が高まったこの大論争 (理論的枠組を巡る論争と同一または類似の分析対象の研究成果を巡る論争) はほとんど継続されず、その後異なる理論的枠組の間で和解・相互理解が追及され、異なる理論的枠組を同時に利用した多元論的アプローチによる研究も行われていくことになる。

しかし一方で古文書中心主義兼経済合理主義の会計史家とフーコー主義またはマルクス主義の会計研究者との間では特定の理論的枠組に基づく証拠の解釈や古文書中心主義または歴史実証主義等の論点を巡り論争が継続されている (see, Tinker and Sy, 2009; 新谷, 2010a)。

(5) 認識論的・方法論的批判 - 「実証主義会計理論」批判と経営主義的ケース研究批判

学際的会計学の特徴的領域には会計学研究の認識論的・方法論的批判という領域がある。ここでは主流の 2 つの会計学研究に対する批判、すなわち「実証主義会計理論」批判と経営主義的ケース研究批判を取り上げる。

「実証主義会計理論」(以下 PAT) とは、1979 年の The Accounting Review 誌 54 巻 2 号及び

1990年の同誌65巻1号掲載のR. L. Watts and J. L. Zimmerman（以下W&Z）論文と1986年のW&Zの著書（Watts and Zimmerman, 1986 = 須田, 1991）に示された研究を指している。

科学的方法論の採用を自負するW&ZのPATは、1979年論文の発表以降複数の研究者から認識論的・方法論的批判を受けてきているが、1990年論文においてもその批判者に実質的な回答を行ってきていない。その上、認識論・方法論の批判は会計研究にほとんど影響を及ぼさず市場テストに不合格である、と事実上の勝利宣言を行っている（Mouck, 1992, p. 35）。

W&Zによれば、PATの流行は、会計現象を説明する能力（理論とデータの一致）、予測する能力（理論による会計現象の予測）にあるというが、そこで生み出された3つの仮説は低いレベルの予測能力と説明能力を持つにすぎない。学際的会計学の研究者はPATが普及する理由を理論の予測能力や説明能力に求めることができず、またその認識論・方法論にも求めることができないと考え、その理由を次のような政治的な言説的条件や社会的制度に求めている（ibid., p. 35, 41, 54）。

第1にPATは科学と経済学のレトリック（言語を利用した説得技術）を利用し、科学・経済学重視のビジネススクール制度に適合している。第2にPATは保守主義の政治的言説と整合している。W&Zは、自由競争・規制緩和を進めるレーガン（R. W. Reagan）の政治思想、保守主義的改革のプレーンであるフリードマン（M. Friedman）の経済理論を普及させる運動の中にいる（ibid., pp. 42-44, 47-49, 51-54）。第3にPATは昇進・所得・勤務先に影響を及ぼす研究雑誌（The Accounting Review 誌）の編集体制・権力体制に支持され、同体制はPATの認識論的批判・方法論的批判の論文掲載に消極的である（Tinker and Puxty, 1995, p. 254）。

一方経営主義的ケース研究とは、一部の学際的会計学者がKaplan（1986）の提唱するケース研究またはハーバードタイプのケース研究に対して付与した表現である。この経営主義とは和文献では見かけない用語であるが洋文献では一般に利用されるmanagerialismの翻訳語である（管理主義とも表記できるが、本稿では経営主義に表記を統一）。経営主義とは様々な意味で利用されることがあるが、利用されることの多い意味の1つは経営主義を組織の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（see, 新谷, 2011a）。

学際的会計学から見ればKaplanのケース研究は技術（問題解決の技術）重視で経営主義的な研究である。組織内部の技術と経営主義を重視するケース研究は組織外部の要因を無視する研究でもあり、非理論的な研究に陥る研究でもある（Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 278）。Kaplanがケースに関心を持ったのは成功企業の刷新的管理技法を発見し、記述するためであり、この発見と記述を導いたのは次のような彼の欲求によるものである。すなわち、短期的利益志向と機会主義的行動を誘発した問題の業績管理方法（財務業績尺度）から新たな業績管理方法への変更を行い、企業経営者の権力・統制を一層強化していくという欲求である。またKaplanは、組織の統制（管理会計含む）が生産関係及び関連する集団内の政治力学関係の統制であることを理解せず、その政治的現実を新たな管理技術が解決するものと考えている（Smith, Whip and Willmott, 1988, pp. 96-97, p. 112）。

4 欧米学際的会計学内部における関与方法の選択⁸

(1) 解釈会計学を巡る解釈会計学とマルクス主義会計学の論争的議論

フィールド研究・ケース研究または解釈会計学の特徴

主流のフィールド研究・ケース研究と解釈会計学のフィールド研究・ケース研究の双方を包括的にレビューしている Ferreira and Merchant (1992, pp. 11-23) は、ほぼ同時期に Kaplan と Hopwood という 2 人の先導的会計学者によりその実施が提唱されたフィールド研究・ケース研究または解釈会計学には、研究の目的または動機、研究設計、論文の展開順序等に多様性が見られる、と指摘している。

ここでいう研究の目的または動機は、説明、理論構築、または仮説の確証・反証の 3 つに分類できるが、多くの研究は実践に基づいた理論構築を目的としている。研究設計の多様性とはサンプルの対象、サンプル選択の方法、データ収集方法及びサンプルの時制における多様性である。サンプル対象の多くはアメリカの企業で、分析対象は一企業単位から一作業単位まで様々であるがほとんどの研究では分析対象が一単位である。サンプル選択の方法は目的に準じたものが多く、刷新的実践の成功企業、問題の企業または既存の理論で説明できない企業等が選択されている。データ収集方法は様々な立場にある複数の個人へのインタビューが多いが、インタビューの対象・方法等の詳細が示されないことが多い。会計実践を比較する場合のサンプルの時制は同時期が多く、同一の会計実践を異なるコンテキストで比較する横断的研究が多い。これに対して同一の組織で行なわれる会計実践を長期間に渡って研究するものは少ない。

論文の展開順序は標準化されていないが、多くの研究では研究結果を中心に記述している。しかし研究方法やデータの説明が不十分である。また会計学のフィールド研究やケース研究の多くの研究者は経済学以外の社会科学で訓練されているため、会計の社会的コンテキストに関して独自の理解を示しているが、そこで利用する言語が読み手の理解を妨げることがある。

解釈会計学の提唱者である Hopwood は、実際に会計が実践されている組織の中でそれを理解する必要性を主張し、そのためにフィールド研究・ケース研究を採用する必要性を唱えた。解釈会計学の立場に立つ Ahrens and Dent (1998, pp. 2-3) によれば、Kaplan と Hopwood の提唱するフィールド研究・ケース研究は会計を組織の中で研究するという共通性はあるが、Kaplan 及び彼の周辺の研究者は会計を技術として理解するのに対し Hopwood 及び彼の周辺の研究者は会計が実際に利用されている役割を解釈する、という。また Hopwood 及び彼の周辺の研究者は一単位のサンプルを利用することが多いが、Kaplan 及び彼の周辺の研究者はより多くのサンプルを利用している。

Hopwood 及び彼の周辺の研究者の解釈会計学の代表的研究に Dent (1991) がある。Dent は組織の成員が特定の解釈図式を通して行為や出来事に意味を付与して行動を行なうと考え、この解釈図式を文化と表現してその文化と会計の関連を検討している。組織の成員の文化を把握する

ためには成員の解釈行為（一次的解釈）自体を研究者が二次的に再構成する必要がある。このために Dent はインタビューや社内会議・日常会話等により膨大な情報収集を行い入念なデータ分析を行っている。

Dent (1991) は匿名の鉄道会社が新しい経営者の採用を契機にその文化を変革した物語である。長期的計画から日常的な業務上の問題までを損益計算に翻訳していく文化の導入により、従来の鉄道文化（列車の運行という公共サービスの充実に力点を置き国家からの資金援助を当然と考える）が新たな企業文化（顧客へのサービスによる収益から列車の運行費用等を回収することを当然と考える）に移行していくことを明らかにしている (ibid., p. 21)。

解釈会計学を巡る論争的議論

このフィールド研究・ケース研究または解釈会計学が増加するようになると同研究を巡る論争的議論が現れてくるようになる。この議論は大きく2つに分類できる。一方はフィールド研究・ケース研究または解釈会計学者とその外部の会計学者との論争的議論である。他方はフィールド研究・ケース研究または解釈会計学の内部の論争的議論である⁹。

ここで取り上げるのは前者の議論に分類されるが、学際的会計学内部で行われた異なるパラダイム間での論争的議論、具体的にはマルクス主義会計学と解釈会計学（フィールド研究・ケース研究を行うマルクス主義会計学もあるため、この解釈会計学はマルクス主義の理論的枠組を利用しない解釈会計学とも表現できる）との論争的議論である。学際的会計学の主要三誌を通じて連続的または断続的に行われた解釈会計学を巡る論争的議論には、第1次から第3次までの論争的議論があったと考えることができる。いずれの論争的議論も解釈会計学の理論的枠組及び方法とその研究成果を巡る議論である。

第1次の論争的議論は1983年にAOS誌8巻4号で行われた議論 (Abdel-Khalik and Ajinkya, 1983; Tomkins and Groves, 1983a, 1983b; Morgan, 1983; Willmott, 1983) である。この議論は日常の会計実践の理解のために自然的研究 (= 解釈会計学) の必要性を提唱した C. Tomkins and R. Groves (1983a) を巡る直接的論争である¹⁰。

第2次の論争的議論は1990年から1996年にかけてAOS誌15巻5号、18巻2/3号、21巻7/8号及びAAAJ誌18巻1号で行われた議論 (Macintosh and Scapens, 1990; Boland, 1993; Scapens and Macintosh, 1996; Boland, 1996; Tinker, 2005) である。この論争的議論には、ギデنز (A. Giddens) の構造化理論に基づく研究である N. B. Macintosh and R. W. Scapens (1990) に対して解釈会計学の R. J. Boland (1993) が異議を唱えたことを起点として行われた直接的論争が含まれている¹¹。

第3次の論争的議論は2008年にCPA誌19巻6号で行われた議論 (Ahren et al., 2008; Armstrong, 2008; Dillard, 2008; Willmott, 2008; Baxter, Beedker and Chua, 2008; Davila and Oyon, 2008; Merchant, 2008; Parker, 2008; Scapens, 2008) である。この議論は解釈会計学の到達点と将来の見通しに関する対話をまとめた T. Ahrens et al. (2008) とこの論文に対する複

数の論評的論文から構成されている。

しかしこの3つの論争的議論以外に重要と考えるのがマルクス主義会計学の主導者 (Hopper, Storey and Willmott, 1987; Tinker, 1998, 2005) とマルクス主義の理論的枠組を利用しない解釈会計学の主導者 (Hopwood, 1989) による論争的議論である。ここでは最初にこの重要な論争的議論を取り上げ、次に最近の第3次の論争的議論を取り上げる。

マルクス主義会計学 (労働過程論的会計学) と解釈会計学の主導者による論争的議論

労働過程論的会計学の立場から Hopper, Storey and Willmott (1987)¹²は自然的研究 (= 解釈会計学) の諸前提を問題にしている。自然的研究では、組織目的は不安定な意味を取り決める個人間の間主観的な相互行為の過程から生じると考え、主観的に作り出され、間主観的に共有される意味を引き起こす言語を提供するのが管理会計であり、管理会計の実践とは特定の行為者が共通の意味を取り決める過程である、と考えている。また成員の逸脱行為は行為者の主観的意味を通じて理解されるものと考えている (Hopper et al., 1987, pp. 442-444)。

労働過程論は組織・社会における矛盾と対立、統制と服従、権力と政治の不適切な理論化、歴史の無視と歴史的研究における政治的基礎の欠如を問題視しており、組織目的、経營業務及び管理会計の政治的性格等を見捨てることを問題視している。労働過程論では組織は階級対立と支配の場であり、管理会計は特定の利害関係者の政治的利益に貢献し、労働者を従属させる手段であると考えており、労働者の逸脱行為は支配・統制への抵抗であると考えている (ibid., p. 446)。

労働過程論的会計学の立場に立つ上記の研究者と同様に、Tinker もエスノグラフィ研究 (= 解釈会計学) が資本主義を問題にしない研究になることを指摘している。この研究では行為者の解釈と研究者の解釈の二重の解釈が介在するが、そこでは行為者の解釈図式を特権化して主観還元主義を追及する一方で、研究者の準拠枠をどうするか都合が欠如している。エスノグラフィ研究は、資本主義から切り離して行為者の主観 (一次的解釈) を無批判的に反映する経験主義を採用し、研究者の準拠枠 (二次的解釈) を否定または隠蔽することによって無意識に資本主義を問題にしない態度に陥ってしまうのである (Tinker, 1998, pp. 15-21; Tinker, 2005, p. 116)。

一方解釈会計学の立場から Hopwood (1989, p. 149) は、労働過程論では会計が特定の社会的関係・利害の反映であり、会計をその社会的本質に還元して説明できると考えていると指摘している。Hopwood は労働過程論が会計の歴史的源泉、社会的機能をその具体的な過程から説明せずに、専ら資本主義的と仮定していると批判している (Bryer, 2006, p. 554)。

Hopwood の支持する会計研究では実際に会計が実践されている組織的コンテキストの中でそれを理解する。そのためにはフィールド研究・ケース研究が必要になる。会計が利用されるコンテキストは様々だから、会計は様々に実践される。また会計は常に変化するので、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)。Hopwood にとって実際に実践されている会計とは資本主義的意味とは異なる意味を持つ会計なのである。

上記の Baxter and Chua (2003) や Cooper and Hopper (2007) による文献レビューに基づ

く限り、労働過程論的研究を含むマルクス主義会計学では、会計は常に資本主義的意味をもつもので変わらないという分析結果を示してきているが、広い意味の解釈会計学（制度理論やフーコーの理論等を採用する解釈会計学を含む）では会計の中に資本主義的意味とは異なる意味を発見してきている。

第3次の論争的議論

Ahrens et al. (2008)（以下多声の議論と表記）は、1990年代後半に当時35歳以下であった会計学者（現在中年初期）が構築したネットワークを通じて、解釈会計学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。この対話は15人の解釈会計学に関心を持つ研究者からそれぞれ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。

多声の議論には立場の違いがあり、主流の会計学との結合を求める者（機能主義社会学を選択する会計学との結合を求める者）から、批判会計学またはマルクス主義会計学に近い者までの広がりがある。また解釈会計学の評価も様々であり、主流の会計学の分析を洗練する会計学、説明されている理論とは異なる実践の理論を生成する会計学、日常の会計実践に関する理解を高める会計学、実践者の技術開発を支援する会計学、差別・不平等の再生産を考察する会計学、等々である（Willmott, 2008, pp. 921-923）。

この多声の議論に対して複数の論評的論文があったが、ここでは最も詳細なP. Armstrong (2008)を取り上げる。彼は、多声の議論が立身出世志望の学者の中年の危機を反映し、知の発展と立身出世の政治力学を混同していると指摘する。出世途中にある研究者を悩ませる将来の不安の1つは、解釈会計学では知識を累積していく作業が進まないという不安である。理論依存的な解釈または流行依存的な解釈を重視すれば類似する分析結果が累積していくことは困難である（Armstrong, 2008, pp. 869-870）。

また彼はビジネススクールの学科長に解釈会計学が共感されないことも解釈会計学の研究者の不安の1つであるという。これは解釈会計学による出世の見通しが暗いことを示唆している。解釈会計学の研究者には解釈会計学が実践に役立たないという不安もある。これは解釈会計学者の知の生産物も会計専門職業人の会計士と経営者の手中にあることを示唆している（ibid., pp. 869-870）。

Armstrongがこの多声の議論で落胆していることは、非常に内向的議論で関係者の集团的利益に関わる議論に終始しており、会計の実践が資本主義に関連する様々な危機とスキャンダルに関わっていることの認識が全くないことである（ibid., p. 870）。

(2) フーコー主義会計学を巡るフーコー主義会計学とマルクス主義会計学の論争的議論

フーコー思想の会計学への導入と同会計学を巡る論争的議論

1977 - 81年に刊行されたジャーナル『イデオロギーと意識』はイギリスでフーコーの思想を普及していく媒体の1つであった。この編集委員のG. BurchellとP. Millerがフーコー主義会

計学の生成に関わってくる。フーコーの思想が会計学研究に導入される最も重要な過程では、S. Burchell の影響力が大きい。S. Burchell は G. Burchell と兄弟である。

S. Burchell は、Hopwood が 1977 - 78 年に組織した総合的研究 (multidisciplinary research) チームの一員であり、また Hopwood が LBS (ロンドン大学ビジネススクール) に勤務していた時 (1978 - 85 年の間) に創設した月例研究会でフーコーの手ほどきを行った人物である (Gendron and Baker, 2005, pp. 549-550, p. 565)。Hopwood, Burchell 等を含む総合的研究チームによって発表された 1985 年論文 (AOS 誌 10 巻 4 号) はフーコー主義による会計学研究である。

1982 - 83 年に Hopwood は方法論に関する博士課程のセミナーを組織し、フーコーの議論を行うために Burchell 兄弟を通じて P. Miller を招聘している。フーコー主義社会学者の Miller は、フーコーとラトゥールの理論・概念等を会計学研究に導入する最も重要な研究者の一人である。彼は Hopwood の主催する月例研究会の参加者となり、Hopwood がその研究発表を支援したフーコー主義会計学の先導的研究者となり、Hopwood と同じ大学に勤務する会計研究者となり、Hopwood が編集長の AOS 誌の副編集長に選ばれていく。Hopwood が主催する月例研究会や博士課程のセミナーに参加した複数の研究者の一部はその後フーコー主義会計学の研究をまとめ AOS 誌や IPA 会議等で発表することになる。Hopwood はフーコー主義会計学の当事者または支援者・指導者として同研究の中心であった (ibid., pp. 549-554)。

学際的会計学の主要三誌を通じて連続的または断続的に行われたフーコー主義会計学を巡る論争的議論には第 1 次から第 2 次までの論争的議論があったと考えることができる。このいずれの議論もマルクス主義会計学者とフーコー主義会計学者との論争的議論である。

第 1 次の論争的議論は 1990 年から 1994 年にかけて CPA 誌 1 巻 1 号及び 5 巻 1 号 (Neimark, 1990, 1994 : Grey, 1994: Hoskin, 1994: Armstrong, 1994) で行われた議論である (see, 新谷・徳前, 1998)。この議論は複数のフーコー主義会計研究者の理論的枠組及び方法とその研究成果を巡り、マルクス主義会計研究者とフーコー主義会計研究者との間で行われた議論であるが、直接的論争の部分も含まれている。この直接的論争の当事者となった K. Hoskin は、フーコー主義の教育学者 (教育史家) の経歴を持つ。彼は大学時代の旧友である会計研究者の R. Macve との共同で複数のフーコー主義会計史研究を発表してきており、経済合理主義的会計史研究との間で、会計史上最も長期に及ぶパラダイム論争を展開してきている (新谷, 2010a, p.37)。

第 2 次の論争的議論は 1994 年の AOS 誌 19 巻 1 号 (Miller and O'Learly, 1994), 1998 年の同誌 23 巻 7 号 (Arnold, 1998: Froud et al., 1998: Miller and O'Learly, 1998), 1999 年の CPA 誌 10 巻 4 号 (Arnold, 1999), 2005 年の AAJ 誌 18 巻 1 号 (Tinker, 2005), 2006 年の CPA 誌 17 巻 1 号 (Armstrong, 2006) 及び 2010 年の CPA 誌 21 巻 6 号 (Mckinlay and Pezet, 2010) で行われた議論である。

この論争的議論はフーコー主義会計研究者の P. Miller and T. O'Learly がキャタピラ社ディケーター工場で行ったエスノグラフィ研究 (Miller and O'Learly, 1994) の理論的枠組及び方法

とその研究成果を巡るマルクス主義会計研究者とフーコー主義会計研究者の議論である。この議論には、直接的論争の部分も含まれており、この段階に至って初めてフーコー主義会計学の先導的研究者である Miller が直接的論争の当事者となっている¹³。

第1次の論争的議論

この論争的議論については主に P. Armstrong (1994) を取り上げる。この研究は1990年代初頭までに発表されたフーコー主義会計学の理論的枠組及び方法とその研究成果について最も包括的に検討した研究である。彼はフーコー主義会計研究またはフーコー主義会計史を二つの世代に分類し、それぞれの世代の代表的なフーコー主義研究を検討している。第一世代はフーコーの規律・訓練権力の著作等に着想の源泉を求め1980年中頃から発表されてきている研究である。第二世代はフーコーの統治性の小論等に着想の源泉を求め1980年代末頃から発表されてきている研究である。

第一世代の研究の鍵概念は規律・訓練権力である。規律・訓練権力は学校・軍隊・病院・工場等の中で監視と懲罰を繰り返すことにより、一定の標準や規格（規範）を内面化した個人へと人間を主体化する権力である。人間の行為・適性・成績等をその標準や規格に従属させる。第一世代の代表的研究の Miller and O'Learly (1987) は歴史的研究として行われた研究で、科学的管理法及び標準原価計算と同時代に現れたその他の諸実践（優生保護政策・精神衛生の諸策・知能テスト）を規律・訓練権力と考えている。フーコーは権力を唯名論的に扱い、ある状況に与えられるラベルと考えるため、規律・訓練権力は同権力が横断しているとみなされる言説と非言説的なものに与えられるラベルである（相沢, 1994, pp. 38-39）。

第二世代の鍵概念は統治性、翻訳の社会学（またはアクターネットワーク理論、以下 AN 理論と略称）である。Armstrong はこれらの概念または理論とフーコー主義会計研究の関係をほとんど検討しなかったが、フーコー主義会計研究者が最も注目する統治とは、P. Miller and N. Rose (1999) 等から明らかなように、フーコーがドイツのオールド自由主義理論またはアメリカの人的資本理論の中に識別した新自由主義的統治と考えられる（佐藤, 2009, pp. 9-11, 29-54）。

新自由主義的統治は社会を競争原理で満たすもので、ある種の国家介入（経済プロセス自体への介入でなく、市場の存在条件である市場外の法的・制度的枠組への介入）により、全ての社会的単位を市場化するものである。この統治が生み出す主体は自己に投資し、自己のリスクを自己管理しうるような「自分自身の企業家」であり、自己管理の主体である（同上書, p. 10, 36, 46）。第二世代の代表的研究の Miller and O'Learly (1994) はフィールド研究・ケース研究として行なわれた研究で、新自由主義的統治と親和性のある統治様式をキャタピラ社ディケーター工場の再編時における労働者のあり方（高い自律性及び責任と競争心等を持つ労働者）の中に見出している。彼らは、この労働者のあり方が同工場の再編計画とその実施（会計もこの構成要素の一つ）に結びついている、と考えている。

またフーコー主義の科学人類学者ラトゥールによる翻訳の社会学は新たな知識等を形成する場

合のネットワーク（人間的要素と非人間的要素のネットワーク）構築に焦点をあてている。この参加者は自分達の味方を増やそうと他者の巻き込みを行うが、この巻き込みは諸利害の翻訳を伴う。利害の翻訳では共通の表象や定義を明確にして自分がしてほしいことを他人がしたいと思うように説得する（山家・長坂，2009，pp. 162-163）。

翻訳の社会学を採用する研究では会計的計算を翻訳とみなす場合がある。他者を巻き込み、様々な諸利害を調整するために特定の会計的計算が利用される。しかしそれは諸利害に依存するため一時的である。第二世代の代表的研究の P. Miller (1991) は歴史的研究として行われた研究で、新規投資の不振に悩む時代に国家が企業経営者への直接的介入を避けて経済成長を促すという目的と企業が投資効率を改善するという目的により、投資の諸機会を比較評価する割引キャッシュ・フロー法が利用されていくプロセスを説明している。

第一世代と第二世代に共通する鍵概念は言説である。フーコー及びフーコー主義者にとって言説とはある時代に言われうる総体の中から実際に言われたことを指し、行為を遂行させる働きを持つ。彼らによれば、ある時代に現れた特異な言説を通して、人間はあらゆる事物を知覚し、思考し、行動するのである（新谷，2011a）。

G. Kendall and G. Wickham (Kendall and Wickham, 2004=山家・長坂，2009，p. 90, 103) は言説による遂行的な働きを拷問を受ける奴隷の身体の例等で説明している。奴隷の身体が拷問を受ける場合、法や倫理などの理論的根拠、つまり言説自体は奴隷の身体を直接攻撃しないが拷問を統制するのは言説である、と。

Armstrong によれば、第一世代の研究では会計を規律・訓練権力と同一視するため経済的成果の監視を行う会計システムと行動の監視を行う別のシステムとの違いが無視される。規律・訓練権力に会計が含められれば会計の統制に抵抗する可能性が排除される。規律・訓練権力の出現という歴史的断絶点を重視するため、会計システムの変化という日常的現象と異なるコンテキストでの会計システム間の違いを分析できない (Armstrong, 1994, p. 25)。

Armstrong によれば、第二世代の研究では、特定の会計技術が利用される可能性の条件となる言説を識別し、それによって会計技術の普及と変化を説明できるようになった点が理論的進歩である。しかし第一世代の研究で規律・訓練権力としての会計が現出する条件を言説に求めているのと同様に第二世代の研究でも会計技術の普及及び変化の条件を言説に求めている。会計技術の現出と普及及び変化の条件については言説的条件だけでなく経済的・政治的条件も取り上げる必要があるのである (ibid., pp. 25-26)。

ラトゥールの AN 理論を利用するほとんどの会計研究も会計の変化に関わる言説のプロセスを明らかにする研究である。会計の変化の原因を言説のみに求める点以外に問題となるのは、ネットワークの要素を識別する基準が不明であること、ネットワーク内の人間的要素と非人間的要素の取り扱いが多様であること、等である (Connell, Ciccotosto and DeLange, 2009, p. 5, pp. 15-29)。

第2次の論争的議論

Armstrong (2006) によれば、P. Miller and T. O'Learly (1994) の最大の論点は、キャタピラ社ディケーター工場の製造空間の再編計画とその実施（多品種少量生産・セル生産・ジャストインタイム方式・製造工程における周辺の部分の外部委託・労働者の責任意識及び競争意識を煽る情報システム等の導入）が新しい経済的市民（高い自律性及び責任と競争心等を持つ労働者）と結びつくということである（Armstrong, 2006, p. 533）。この工場再編に関連する会計とは自社及び競合他社の財務分析やコスト分析、投資計画やコスト削減計画の財務的計算と予算、労働者の意識に働きかける会計システム等を指す。Armstrong によれば、Miller and O'Learly (1994) は、経営側の言説と独特なレトリックに依存することで、経営側の期待と希望の空想的世界（ディケーター工場の製造空間の再編と新しい経済的市民とが結びつく）を作り上げてしまう、という。

また A. Mckinlay and E. Pezet (2010) によれば、ロンドン大学の統治性論者（P. Miller, N. Rose 等）は統治のプログラムレベルにとどまり、統治化のダイナミクスを理解するための経験的研究を無視している（Mckinlay and E. Pezet, 2010, pp. 493-494）、という。統治のプログラムとはディケーター工場の製造空間の再編計画と同計画に結びついた新しい経済的市民の形成を指している。

P. J. Arnold (1994) は Miller and O'Learly (1994) の公表前に既にキャタピラ社が経験していた長期のストライキを取り上げ、彼らの主張の矛盾を批判している。Arnold によれば、彼らの研究は労使協調路線の時期に、主に経営側の情報源を広範囲に利用して行った研究である。このためストライキ、デモの中に具体化される労働者の抵抗・主観的経験を無視した。彼らにとって新しい経済的市民が持つのは自律性と責任の増大であるが、Arnold にとってそれが持つのは作業量と危険性の増大である（Armstrong, 2006, p. 533）。

J. Froud, K. Williams, C. Haslam, S. Johal and J. Williams (1994) は Miller and O'Learly (1994) の複数の論点に批判を加えているが、財務データを利用して経営側の判断及び行為の不当性を明らかにしている部分がある。1980年代前期において日本の競争相手であるコマツが競争上優位であったのはドルと円の為替レートがコマツに有利であったことによる。この一時的な競争上の劣位に対するキャタピラ社の対応は巨額の設備投資による工場建設と機械装置の導入であった。Miller and O'Learly (1994) の公表前に既に開始されていた妥協を許さない経営側攻勢の労使交渉は、その巨額の設備投資に伴う減価償却費の増大分を労務費の削減のみによって調整していく経営側の意図によるものである（*ibid.*, p. 535）。

(3) 批判会計学における会計の資本主義的特質の識別と政治的介入を巡る議論

批判会計学（Critical Accounting）という用語¹⁴は学際的会計学という用語と同じ意味で利用されることもあるが独自の意味で利用されることもある。この独自の意味には複数の代替的な意味がある。第1は哲学の役割は世界の解釈にあるのではなく世界を変えることにあるというテー

ゼを会計学が前提にするという意味である。第2はマルクスまたはマルクス主義者の理論を会計学研究の理論的源泉にするという意味である (Roslender and Dillard, 2003, pp. 338-340)。この第2の意味に従えば、批判会計学が本稿でいうマルクス主義会計学ということになる。

第3に反省的な自己認識 (self-awareness) を会計学が前提にする、という意味である。この自己認識とは、研究者が客観的・中立的な研究者であることを否定し、自己の研究と社会的・政治的世界との相互作用を自省・自覚することである。これに世界を変えるという意味 (第1の意味) が含まれるとすれば、反省的自己認識は社会の改善のために既存の社会的配置に積極的に介入することでもある (ibid., p. 340)。この場合の第3の意味と第1の意味には「実践」(自然及び社会環境を変えるために人間が行う対象的活動) が明らかに含意されているが、マルクスまたはマルクス主義 (第2の意味) にとっても「実践」概念は重要な概念である。

D. J. Cooper and T. Hopper (2007) が指摘するように、批判会計学の独自の意味には複数の代替の意味があり必ずしも合意が得られていないが、批判会計学の多くの研究は会計の資本主義的特質を識別してきている。この場合の批判的会計学とは、第2の意味の批判会計学である。

例えば、歴史的研究の Hopper and Armstrong (1991) は会計の現出または変化は経済合理主義的解釈のように経済・技術の変化に由来するのではなく、資本主義の発展の様々な段階で労働者を統制する資本と労働者との対立に由来するとし、標準原価計算や予算等の資本主義的機能を明らかにした。1920年代までに導入された標準原価計算は科学的管理法と同様に抵抗力のある熟練労働者の弱体化と労働の衰退 (熟練労働から非熟練労働への移行または複雑労働から単純労働への移行) を導くものとして開発された。1930年代以降に利用された需要の変動に対応できる予算は第一次の労働市場 (雇用安定・高賃金・熟練労働者等の特徴とする労働者) との協定を守るために高い労務費を組み込んだ独占価格政策に依存していた。

理論的研究・文献研究の Armstrong (2002) によれば、活動基準原価計算は従来固定費としての間接費に位置づけられていたスタッフ部門の人件費や中間管理職の人件費をそこでの活動量と結びつけて変動費化するものであり、スタッフ部門や中間管理職の雇用の流動化 (臨時雇用化) を促進する圧力となる。また理論的研究・文献研究の Armstrong (2000) によれば、直接労務費を変動費化する現代の予算編成は不安定な雇用を再生産している。全従業員に占める女性労働者とパートタイム労働者の割合が高いことと成果指標として単位労務費や売上高対直接労務費比率を利用することは正の相関がある。事業部制組織の管理指標として投資利益率を利用する場合にはその目標水準に達しない事業部を解散に導くことになる。会計による統制は安定した所得と安定した雇用という労働組合の目的実現を阻むものである。

フィールド研究・ケース研究の M. Ezzamel, H. Willmott and F. Worthington (2004) では、特定の製造工場の上級管理者が市場の変化や会社所有者の変更に直面し、生産性と利益を高めるために新しい会計及びマネジメントの技術 (セル生産、活動基準原価計算・活動基準管理、スループット会計等) の導入を試みるが、工場労働者はその導入が頭数を減らして労働を強化するものとみなし、それに抵抗し続けた過程について分析を行っている。

一方批判会計学は会計の実践・社会的実践を変えるような政治的問題や政治的議論には限定的にしか介入してきていない (Neu et al., 2001, p. 736). この実践の変更に貢献しうる少数の研究としては、例えば、公共政策に関わる研究、労使関係に関わる研究、会計・監査の不祥事に関わる研究、財務分析に関わる研究などを挙げることができる。いずれも国民に関わる問題で特定の組織の行動または見解に対して異議を表明している。この場合の批判会計学とは、第1の意味や第1の意味を含む第3の意味の批判会計学、または第2の意味の批判会計学である。

公共政策に関わる研究とはイギリス石炭庁の炭鉱閉鎖計画またはカナダアルバータ州の歳出削減計画という公共政策論争に会計研究者として介入した事例 (ibid., p. 736) を指している。この介入事例は単一の最終数値を導き出す前提と計算を明らかにして、支配的な計算数値 (解釈) に挑戦し、代替的計算数値 (解釈) を提示するものである。労使関係に関わる研究とはイギリス鉄鋼業の労使関係に介入した研究 (ex, Bryer et al., 1982) を指している。この介入事例は British Steel 社の失敗が国有化の必然的帰結であるという神話に対して経営上の誤った意思決定によることを解明した研究である。

会計・監査の不祥事に関わる研究とは A. J. Briloff の一連の業績 (ex, Briloff, 1993), イギリスの Briloff と呼ばれる P. Sikka の一連の業績 (ex, Sikka et al., 1995) 等を指している。数字を争う時の Briloff の見解に対して批判会計学内部から批判を行う者はいないが、それ以外の彼の見解に対しては批判がある。Briloff は投資家達に甚大な損失をもたらす巨大企業の会計の濫用・悪用とそれを許す GAAP (一般に認められた会計原則) 及びその監査を担当する巨大監査事務所を批判してきた。また彼は GAAP 及び監査の強化と倫理を AICPA (アメリカ公認会計士協会) に求め、会計実務に判決を下すために巨大企業・巨大監査事務所支配の FASB (財務会計基準審議会) に代えて同僚の会計士による会計裁判所の必要性も唱えた。しかしその批判には問題点も含まれている。

ここには古きよき時代の中小規模監査事務所で働く会計士の倫理に訴えるノスタルジックな幻想, A. A. Berle and G. C. Means に影響されて社会全体の一部にすぎない株主のみを保護する倫理感等がある。この Briloff の問題点は Sikka and Willmott にもあてはまるが、彼らの場合には Briloff が行うような財務分析や数字の争いも欠けているのである (Tinker and Gray, 2003, p. 742; Tinker, 2005, pp. 108-109)。

財務分析に関わる研究とは「批判的財務分析」と呼ぶ分析モデル等を利用した一連の研究 (ex, Williams et al., 1994; Shaoul, 1997, 2005) を指している。J. Shaoul (1997, p. 384) によれば、イギリスでは財務諸表分析が将来の投資家に情報を提供する投資分析家またはジャーナリストや労働者に情報を提供する労働組合主義者等に任されてきているが、問題のある企業行動・会計行動について第一次資料 (財務諸表等) を利用して批判する学術的研究、いわば批判的な経営分析または財務分析の研究も存在する、という。

Shaoul (1997) 自体はこの一連の研究を「批判的財務分析」と呼び自ら特定の分析方法を提示してきている。それは正味付加価値がどのように創出され、分配されるかに焦点をあてる分析

が中心である。Shaoul (1997) は、水道事業の民営化と損益計算の導入は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極端に楽観的な利益成長の見通しを示したが、労働者の25%を削減している、と指摘している。ただし、この分析方法はShaoulの独自の発案というよりもWilliams et al. (1994) 等で利用された分析を基礎とした分析方法であるとも考えられる。したがって、「批判的財務分析」はShaoul (1997) 及び彼の周辺の研究者による一連の批判的な経営分析または財務分析である。

5 おわりに代えて - 欧米学際的会計学の今後の課題

1970 - 80年代のイギリスを発祥地とする欧米学際的会計学は代替的な社会学を選択し、主にフィールド研究・ケース研究と歴史的研究を選択的に採用して、管理会計・原価計算分野の研究を中心に発展してきている。したがって今後の学際的会計学には財務会計分野と監査論分野双方の研究をより一層発展させていくという課題が残されている。

学際的会計学は日本の批判会計学と類似する側面を持つが、研究範囲や理論的源泉及び研究方法等が異なっている。日本の批判会計学は学際的会計学と同様に会計現象及び関連現象を社会的コンテキスト及び歴史的コンテキストとの関連で分析するが、批判会計学の方が研究範囲や理論的源泉及び研究方法等をより限定している。批判会計学は簿記と財務会計分野の研究を優先させて発展してきている。マルクス及びマルクス主義者のレーニン (N. Lenin) の著作を理論的源泉とし、簿記・会計の対象を経済領域の資本運動に求め、研究の対象を会計の方法や会計制度に求めることで、会計と経済の関連性について独自の研究成果を発表してきている。また日本の批判会計学では内部留保分析という世界に例をみない分析モデルを持つ批判的な企業分析または経営分析を進めてきている。

しかし批判会計学は多様な会計現象及び関連現象に幅広く焦点をあてることがなく、多様な理論的源泉・研究方法に基づいて会計実践の持つ多様な意味を識別する研究、近年の主流の会計学に対して認識論的・方法論的批判を行なう研究、会計専門職・専門職業化に焦点をあてる研究、会計史の理論的枠組を争う研究等をほとんど発表してきていない。

欧米の学際的会計学と日本の批判会計学の間には、研究範囲や理論的源泉及び研究方法等に多くの相違する部分があるが、いくつかの先行研究 (伊藤, 1987; Oguri, 2002; Fujita and Jinnai, 2004) では双方の会計学の比較検討が試みられてきている。ただし、そのほとんどは日本の批判会計学の主要な研究領域 (財務会計または会計制度) を基礎とした比較検討である。このため比較検討の分野をさらに管理会計分野や監査論分野等へと広げていくことも欧米の学際的会計学と日本の批判会計学の双方に残された今後の課題である。しかしこの双方の会計学の間で比較検討を行う場合には、日本の批判会計学の主要な研究領域を基礎にした比較検討ではなく、双方の間で、理論的源泉、研究方法、または研究主題等を多く共有している研究を基礎にした比較検討を行う必要がある。現段階では3つの検討領域があるように思われる。

第1の検討領域は、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である。マルクスの著作等を理論的源泉とする日本の批判会計学における管理会計研究 (see, 近藤, 1987) とマルクスまたはブレイヴァマンの著作等を理論的源泉とする欧米の学際的会計学の管理会計研究では、いずれも管理会計の資本主義的特質を明らかにする研究が行われてきている。

第2の検討領域は、マルクスの『資本論』を理論的源泉とし、主要な研究対象を会計の方法・利益の計算に設定している研究である。この研究は日本の批判会計学で一定の合意が得られている研究であるが、欧米の学際的会計学内部の Bryer の一連の研究によって行われている研究でもある。Bryer の研究は、彼独自のマルクス解釈に基づいており、いくつかの理論的批判及び経験的批判の対象となっているが (ex. 藤田, 1999: Tinker, 1999: Tom, 2010), 同研究には会計を資本運動または資本の社会化から捉える理解、社会体制と利益の計算方法 (厳密には収益性の計算方法) とが対応しているという理解、財務会計と管理会計の計算機能に関する統合的な理解等が見られる (Bryer, 1999a, 1999b, 2000a, 2000b, 2006)。

第3の検討領域は、政治的介入を行いうる批判的研究や批判的な財務分析を行う研究等である。日本の批判会計学では内部留保分析を中心とする批判的な企業分析または経営分析、つまり政治的介入を行いうる財務分析を進めることに合意がある。この合意は欧米の政治的介入を行いうる批判会計学、すなわち公共政策に関わる研究、労使関係に関わる研究、会計・監査の不祥事に関わる研究、財務分析に関わる研究等の批判会計学にも共有されている。

注

- 1 本稿と一部内容の重複する論稿が新谷 (2011b) である。新谷 (2011b) は新谷 (2010b) を基礎とし、学際的会計学の動向を俯瞰した上で日本の批判会計学との比較により学際的会計学と日本の批判会計学の評価を試みている。新谷 (2011b) より紙幅の多い本稿は、学際的会計学の動向とその特徴をより詳細に明らかにすることを目的としている。
- 2 田中 (2010, p. 3) が指摘するように、この「engagement」という用語は日本の社会学・哲学の領域では一般に「アンガージュマン」と表記される。サルトル (J. P. Sartre) の実存主義等においては、知識人が自らの自由に基づいて選択した特定の政治的立場から現実社会の問題に積極的に関わるという意味で利用される (廣松他, 1998, p. 51)。本稿では Morgan (1983) で示された研究の「engagement」を「関与」と訳出している。Morgan がその用語に付与した意味は本文中に示したように研究主体が特定の理論的前提を選択して研究客体と相互作用することである。彼の著作の本文や参考文献に基づく限り、彼はその用語に倫理的・政治的な行為の選択という意味も含めることを意図していなかった、と考えられる。
- 3 パラダイムは本文中に示した4つの社会学であるが、パズル解き手段は特定のモデル・研究道具・テキストであり、メタファーとは未知のものの特質を識別しようとする場合に利用する既知のものを指す (坂下, 2000, p. 18)。S. W. Davis, K. Menon and G. Morgan (1982) と G. Morgan (1988) は会計理論のメタファーをいくつか識別している。彼らは1977年のAAA報告書「会計理論及び理論承認ステイメント」で示された主流の会計理論と学際的会計学における主要な会計理論に基づいて、歴史的記録、経済的現実、情報システム、経済財、政治、規律・訓練権力、支配等のメタファーを識別している。
- 4 主流の会計学と代替的会計学の理論的前提の違いを社会理論ではなく経済理論の理論的前提によって説明する研究もある。例えば、T. Tinker, B. Merino and M. Neimark (1982) の場合には、会計情報

- と証券価格の関係や会計方針選択と経済者行動の関係を検証する実証主義的会計学 (= 主流の会計学) と急進的・唯物論的会計学 (= マルクス主義会計学) の違いを効用価値説 (新古典派経済学及び近代経済学) と労働価値説 (古典派経済学及びマルクス主義経済学) の違いとして説明している。
- 5 D. J. Cooper and W. Morgan (2008) 及び澤邊, D. J. Cooper and W. Morgan (2008) の提唱する学際的会計学のケース研究には、ケースを扱う歴史的研究やエスノグラフィ研究またはフィールド研究も含まれている。彼らの研究は理論志向 (理論の明示・生成・検証) と実践志向 (実践知の獲得) の高い研究で、特定の組織・出来事のケースを特定のコンテキスト (価値・利害・権力の状況) に重点をおいて分析することによって、支配的な会計研究・理論を掘り崩すような理論の生成を目指している (Cooper and Morgan, 2008, pp. 163-164)。
 - 6 非合理モデルに基づく研究は組織の意思決定が合理的モデルに従わないことを明らかにする。ここでは組織に存在する様々な曖昧性、意思決定が行われる状況の不確実性が生じるコンテキストが重要となる。組織は問題・解・参加者・選択機会が混じったゴミ箱とみなされる。制度論に基づく研究は組織の経済的・技術的環境よりも社会的・文化的環境を重視する。社会的・文化的環境は組織に対して社会一般の信念体系・制度的規則に同調するよう圧力をかけ、組織はそれを取り込むことにより制度的環境と同型の (isomorphic) 構造になる。しかしこの制度的環境への同型化が必ずしも組織の合理性や能率を保証しないため、この矛盾の解決に採用される戦略がデカップリング (decoupling) である。これは実際の日常的活動と組織の公式的構造の非連結を意味する (渡辺, 2007p. 82, pp. 131-132)。
 - 7 新谷 (2011a) は、言説または言説分析とは何か、言説と権力とはどのような関係にあるか、系譜学とは何か、系譜学と伝統的歴史学はどのように異なるのか、系譜学と言説分析はどのような関係にあるか、等の論点を中心に、フォーコー研究者の見解をまとめている。
 - 8 マルクス主義会計学内部の論争もある。例えば、FASB (財務会計基準審議会) 公表の概念枠組に関する批判的研究の Bryer (1999) を起点として行われた論争にはマルクス主義会計学の内部論争 (Bryer, 1999a, 1999b; Tinker, 1999) が含まれている (see, 新谷, 2005)。
 - 9 Baxter and Chua (2009, p. 73) によれば、近年の解釈会計学を再興する理論運動の出発点となったのは T. Ahrens and C. S. Chapman (2007) である。同研究の基本的主張は Hopwood の見解 (組織的コンテキストの中で会計実践を理解・解釈する) の延長上にあるが、同研究は 20 年以上にわたって蓄積された解釈会計学を再検討できる状況にある。この 20 年間に当初のシンボリック相互作用主義を採用する研究以外に制度理論、フォーコーの理論またはラトゥールの AN 理論等を採用する解釈会計学が現れてきている。同研究はその内のフォーコーの理論とラトゥールの AN 理論を採用する解釈会計学に批判的である。
 - 10 日常の会計士・会計実践の理解のために自然的研究 (= 解釈会計学) を採用するという Tomkins and Groves (1983a) の見解に対し、マルクス主義の立場から批判を行った Willmott (1983, pp. 401-402) はそれが常識を正当化し構造を無視している、と指摘している。彼によれば、実践家の見方を採用すれば常識の世界の先入見を無批判的に受け入れてしまい、それを条件付けている構造への批判まで進まないのである。
 - 11 マルクス主義の立場から批判を行った Tinker (2005, p. 116) によれば、この論争的議論は Boland が Macintosh and Scapens に対して行なった批判、つまり Macintosh and Scapens がギデンズの構造化理論の枠組を装って構造主義を密輸入しているという批判で終わっている、という。Tinker から見れば、Macintosh and Scapens は Boland に対して行なうべき批判があったのである。それは、行為者の解釈図式から抜け落ちるが研究者の認識から抜け落ちない構造の重要性を Boland が理解できていないということである。
 - 12 Hopper, Storey and Willmott (1987, p. 442) は、主流の管理会計テキスト及び管理会計研究の諸前提も次のように問題化している。主流の管理会計では、組織はその成員の利害と一致した経済的目的を持ち、組織内の行動はその目的に従って合理的で協働的であると考えられる。管理会計は意思決定のために技術的で中立的な情報 (現実を鏡のように客観的に描写する情報) をもたらし、技術進歩と組織の進歩の結果として会計が進歩すると仮定する。管理会計は所有者と経営者の利益を守り、究極的には全員の利益を守ると仮定されるので、これから逸脱する者は個人に問題があるか管理会計に問題があると仮定される。
 - 13 Tinker (2005, p. 111) が指摘するように、Miller and Rose (1990) の議論は社会学・哲学分野のマ

ルクス主義者からも批判 (ex. Curtis, 1995; Kerr, 1999) を受けてきているが、会計学研究での批判への対応と同じように彼らはその批判に対して積極的な回答を行って来いていない。

- 14 J. Broadbent, P. Ciancanelli, S. Gallhofer and J. Haslam (1997) は、批判会計学とほぼ同じ意味の「イネイブリング会計学 (enabling accounting)」という用語を提示している。また D. J. Cooper and T. Hopper (2007) は、マルクスとフーコーに基礎を置く会計学、権力に対する批判と社会の改善という方向性を共有する会計学として「批判理論的会計学 (critical theorizing accounting)」という用語を提示している。

[引用・参考文献 - 和文献]

- 相沢哲 (1994), 「フーコー権力論再考」, 『年報人間科学』, 15, pp. 35-52.
- 新井一夫 (2002), 「行動会計における組織社会学派の展開」, 『弘前大学経済研究』, 25, pp. 65-75.
- 新谷司 (2005), 「欧米における批判会計の理論と構造」, 成田修身編, 『企業会計の構造と変貌』所収, pp. 42-55, ミネルヴァ書房.
- 新谷司 (2007), 「発展途上国の会計グローバリゼーション」, 伊藤秀俊編 『会計グローバリズムと国際政治経済学』所収, pp. 133-160, 創成社.
- 新谷司 (2010a), 「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 (2010b), 「欧米学際的会計学の動向と評価」, 会計理論学会編 『会計理論学会第25回大会統一論題ディスカッションペーパー』所収, pp. 38-57, 会計理論学会第25回大会.
- 新谷司 (2011a), 「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 (2011b), 「欧米学際的会計学の動向と評価」, 『会計理論学会年報』, 25, (投稿中).
- 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』, 3-1, pp. 11-47 及び正誤表 No. 1-3.
- 石塚博司編 (2006), 『実証会計学』, 中央経済社.
- 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 (1985a), 「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.
- 伊藤博 (1985b), 「管理会計論再定式化の方向とその課題 (2)」, 『会計』, 127-4, pp. 495-511.
- 伊藤嘉博 (1986), 「企業予算論」, 『会計』, 130-6, pp. 739-750.
- 伊藤嘉博 (1987), 「解釈的予算研究の批判的展望」, 『企業会計』, 39-7, pp. 790-795.
- 井上善弘 (1998), 「会計プロフェッションの正当化と職業倫理規則」, 『会計』, 153-2, pp. 92-104.
- 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』, 15, 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』, 16, pp. 121-143.
- 上東正和 (2002), 「管理会計研究の社会科学地平」, 『会計』, 162-3, pp. 75-86.
- 内田昌利 (2000), 「会計における組織社会科学的研究」, 『明大商学論叢』, 82-2, pp. 1-23.
- 内田昌利 (2001a), 「会計における組織社会科学的研究」, 『北海学園経済論集』, 48-1, pp. 1-23.
- 内田昌利 (2001b), 「組織論と管理会計研究」, 『北海学園経済論集』, 48-3/4, pp. 27-44.
- 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.
- 岡野浩 (1991), 「会計史と方法」, 『経営研究』, 41-5/6, pp. 85-97.
- 加登豊他 (2006), 「現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題 - 論争をめぐる」, 『神戸大学ディスカッションペーパー』, 37, pp. 1-14.
- 上枝正幸 (2002), 「会計学における実験研究」, 『大阪大学経済学』, 52-2, pp. 109-135.

- 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 (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, pp. 119-131, 白桃書房.
- 國部克彦 (1993a), 「社会理論としての会計研究 (1)」, 『会計』, 143-4, pp. 516-529.
- 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.
- 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, pp. 78-92, ミネルヴァ書房.
- 坂下昭宣 (2002), 『組織シンボリズム論』, 白桃書房.
- 佐藤嘉幸 (2009), 『新自由主義と権力』, 人文書院.
- 澤邊紀生, Cooper, D. J. and 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』, pp. 3-20.
- 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 (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.
- 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.
- 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.
- 田中章義 (2010), 「会計理論の課題と研究方法」, コメンテーター配布資料, pp. 1-4, 会計理論学会第 25 回大会.
- 谷武幸編著 (2004), 『成功する管理会計システム』, 中央経済社.
- 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理論」, 『経営志林』, 33-4, pp. 47-59.
- 徳元元信 (1994), 「会計, 計算と系譜学」, 『明大商学論叢』, 77-1, pp. 23-34.
- 廣松渉他編 (1998), 『岩波哲学・思想事典』, 岩波書店.
- 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 (2005), 「組織的実践としての管理会計研究の可能性」, 『経営研究』, 55-3/4, pp. 157-174.
- 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.
- 堀口真司 (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.
- 堀口真司 (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
- 柳内隆 (2001), 『フーコーの思想』, ナカニシヤ出版.
- 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, pp. 13-33, 白桃書房.
- 渡辺深 (2007), 『組織社会学』, ミネルヴァ書房.
- [引用参考文献・洋文献]
- Abdel-Khalik, A. R. and Ajinkya, B. S. (1983), "An Evaluation of The Everyday Accountant and Researching his Reality", *Accounting, Organizations and Society*, 8-4, pp. 375-384.
- Ahrens, T. and Chapman, C. S. (2007), "Management Accounting as Practice", *Accounting*,

- Organizations and Society, 32-1/2, pp. 1-27.
- Ahrens, T. and Dent, J. F. (1998), "Accounting and Organizations", *Journal Management Accounting Research*, 10, pp. 1-39.
- Ahren, T. et al. (2008), "The Future of Interpretive Accounting Research", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 840-866.
- Armstrong, P. (1991), "Contradiction and Social Dynamics in the Capitalist Agency Relationship", *Accounting, Organizations and Society*, 16-1, pp. 1-25.
- Armstrong, P. (1994), "The Influence of Michel Foucault on Accounting Research", *Critical Perspectives on Accounting*, 5-1, pp. 25-55.
- Armstrong, P. (2000), "Accounting for Insecurity", *Critical Perspectives on Accounting*, 11-4, pp. 383-406.
- Armstrong, P. (2002), "The Cost of Activity-Based Management", *Accounting, Organizations and Society*, 27-1/2, pp. 99-120.
- 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.
- 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.
- Baxter, J., Boedker, C. and Chua, W. F. (2008), "The Future (s) of Interpretive Accounting Research", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 880-886.
- 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. (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.
- 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. (1993), "Accounting and the Interpretive Act", *Accounting, Organizations and Society*, 18-2/3, pp. 125-146.
- Boland, R. J. (1996), "Why Shared Meaning Have No Place in Structuration Theory", *Accounting, Organizations and Society*, 21-7/8, pp. 691-697.
- Braverman, H. (1974), *Labor and Monopoly Capital*, Monthly Review Press. 富沢賢治訳 (1978), 『労働と独占資本』, 岩波書店.
- Briloff, A. J. (1993), "Unaccountable Accounting Revisited", *Critical Perspectives on Accounting*, 4-4, pp. 301-336.
- Broadbent, J., Ciancanelli, P., Gallhofer, S. and Haslam, J. (1997), "Editorial", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10-3, pp. 265-275.
- 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. A. (1999a), "A Marxist Critique of the FASBs Conceptual Framework", *Critical Perspectives on Accounting*, 10-5, pp. 551-590.
- Bryer, R. A. (1999b), "Marx and Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 10-5, pp. 683-709.
- Bryer, R. A. (2000a), "The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England - Part One", *Accounting, Organizations and Society*, 25-2, pp. 131-162.
- Bryer, R. A. (2000b), "The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England - Part Two", *Accounting, Organizations and Society*, 25-4/5, pp. 327-381.
- Bryer, R. A. (2006), *Accounting and Control of the Labour Process*, *Critical Perspectives on Accounting*, 17-5, pp. 551-598.

- Bryer, R. A., Brignall, T. J. and Maunder, A. R. (1982), *Accounting for British Steel*, Gower Publishing.
- Burrell, G. and Morgan, G. (1979), *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, Heineman.
本書の部分訳は鎌田伸一他訳 (1986), 『組織理論のパラダイム』 千倉書房
- Carmona, S., Ezzamel, M. and Gutierrez, F. (2004), "Accounting History Research", *De Coopts*, 1, pp. 24-53.
- 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 University Press.
- Chua, W. F. (1986), *Radical Developments in Accounting Thought*, *The Accounting Review*, LXI-4, pp. 601-632.
- Chua, W. F. (1988), "Interpretive Sociology and Management Accounting Research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 1-2, pp. 59-79.
- Cooper, D. J. (1983), "Tidiness, Muddle and Things", *Accounting, Organizations and Society*, 8-2/3, pp. 269-286.
- Cooper, D. J. and Hopper, T. (2007), "Critical Theorising in Management Accounting Research", pp. 207-245, in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. (eds), *Handbook of Management Accounting Research volume 1*, pp. 207-245. Elsevier.
- Cooper, D. J. and Morgan, W. (2008), "Case Study Research in Accounting", *Accounting Horizons*, 22-2, pp. 159-178.
- Cooper, D. J. and Robson, K. (2006), "Accounting, Professions and Regulation", *Accounting, Organizations and Society*, 31-4/5, pp. 415-444.
- Curtis, B. (1995), "Taking the State back out", *The British Journal of Sociology*, 46-4, pp. 575-589.
- Davila, T. and Oyón, D. (2008), "Cross-Paradigm Collaboration and the Advancement of Management Accounting Knowledge", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 887-893.
- Davis, S. W., Menon, K. and Morgan, G. (1982), "The Image That Have Shaped Accounting Theory ", *Accounting, Organizations and Society*, 7-4, pp. 307-318.
- Dent, J. F. (1991), "Accounting and Organizational Cultures : A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality ", *Accounting, Organizations and Society*, 16-8, pp. 705-732.
- Dillard, J. (2008), "A Political Base of a Polyphonic Debate", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 894-900.
- Ezzamel, M., Willmott, H. and Worthington, F. (2004), *Accounting and Management - Labour Relations*, *Accounting, Organizations and Society*, 29-3/4, pp. 302-369.
- 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
- Froud, J., Williams, K., Haslam, C., Johal, S., and Williams, J. (1998), "Caterpillar", *Accounting, Organizations and Society*, 23-7, pp. 685-708.
- Fujita, M. and Jinnai, Y. (2004), "What is the Object of Accountig?", in Humphrey, C. and Lee, B. (eds), *The Real Life Guide to Accounting Research*, pp. 281-293, Elsevier .
- Gendron, Y. and Baker, C. R. (2005), "On Interdisciplinary Movement", *European Accounting Review*, 14-3, pp. 525-569.
- Grey, C. (1994), "Debating Foucault", *Critical Perspectives on Accounting*, 5-1, pp. 5-24.
- 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. 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., Storey, J. and Willmott, H. (1987), "Accounting for Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 12-5, pp. 437-456.
- Hopper, T., Otley, D. and Scapens, B. (2001), "British Management Accounting Research", *British*

- Accounting Review, 33. pp. 263-291.
- Hopwood, A. G. (1989), "Accounting and the Pursuit of Social Interests", in Chua, W. F., Lowe, T. and Puxty, T. *Critical Perspectives in Management Control*, pp. 141-157, Macmillan.
- Hoskin, K. (1994), "Boxing Clever", *Critical Perspectives on Accounting*, 5-1, pp. 57-86.
- Kaplan, R. (1986), "The Role for Experimental Research in Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 11-4/5, pp. 429-452.
- Kendall, G. and Wickham, G. (1999), *Using Foucault's Method*, Sage. 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.
- Laughlin, R. (1995), "Empirical Research in Accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8-1, pp. 63-87.
- Laughlin, R. (2007), "Critical Reflections on Research Approaches", *The British Accounting Review*, 39, pp. 271-289.
- Macintosh, N. B. and Scapens, R. W. (1990), "Structuration Theory in Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 15-5, pp. 455-477. .
- Mckinlay, A. and Pezet, E. (2010), "Accounting for Foucault", *Critical Perspectives on Accounting*, 21-6, pp. 486-495.
- Merchant, K. A. (2008), "Why Interdisciplinary Accounting Research Tends not to Impact Most North American Academic Accountants", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 901-908.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2006), "Field-Based Research in Accounting", *Behavioral Research in Accounting*, 18, pp. 117-134.
- Miller, P. (1991), "Accounting Innovation Beyond the Enterprise: Problematizing Investment Decisions and Programming Economic Growth in the U. K. in the 1960's", *Accounting, Organizations and Society*, 16-8, pp. 733-762.
- Miller, P. and Napier, C. J. (1993), "Genealogies of Calculation", *Accounting, Organizations and Society*, 18-7/8, pp. 631-647.
- Miller, P. and O'Learly, T. (1987), "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 235-265.
- Miller, P. and O'Learly, T. (1994), "Accounting Economic Citizenship and the Spatial Reordering of Manufacture", *Accounting, Organizations and Society*, 19-1, pp. 15-43.
- Miller, P. and O'Learly, T. (1998), "Finding Things Out", *Accounting, Organizations and Society*, 23-7, pp. 709-714.
- Miller, P. and Rose, N. (1990), "Governing Economic Life", *Economy and Society*, 19-1, pp. 1-31.
- Mouck, T. (1992), "The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the Story of Positive Accounting Theory", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5-4, pp. 35-56.
- Morgan, G. (1980), "Paradigms, Metaphors, and Puzzle Solving in Organization Theory", *Administrative Science Quarterly*, 25-4, pp. 619-620
- Morgan, G. (1983a), "Research as Engagement", in Morgan, G. edit (1983), *Beyond Method*, pp. 11-18, Sage.
- Morgan, G. (1983b), "Social Science and Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, 8-4, pp. 385-388.
- Morgan, G. (1988), "Accounting as Reality Construction", *Accounting, Organizations and Society*, 13-5, pp. 477-485.
- Napier, C. J. (2006), "Accounts of Change", *Accounting, Organizations and Society*, 31-4/5, pp. 445-507.
- Neu, D., Cooper, D. J. and Everett, J. (2001), "Critical Accounting Interventions", *Critical Perspectives on Accounting*, 12-6, pp. 735-762.
- 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.
- 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.
- Oguri, T. (2002), "A Theoretical Survey of Critical Accounting Studies in Japan", Critical Perspectives on Accounting, 13-4, pp. 477-495.
- Parker, L. D. (2008), "Interpreting Interpretive Accounting Research", Critical Perspectives on Accounting, 19-6, pp. 909-914.
- Power, M. K. (1997), *The Audit Society*, Oxford University Press. 國部克彦・堀口真司訳 (2003), 『監査社会』, 東洋経済新報社.
- Power, M. K. (2003), "Auditing and the Production of Legitimacy", Accounting, Organizations and Society, 28-4, pp. 379-394.
- Puxty, T. (1993), *The Social & Organizational Context of Management Accounting*, Academic Press.
- 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 University Press.
- Roslender, R. (1992), *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, Routledge. 加藤吉則・杉原周樹訳 (1995), 『会計と社会』, 同友館.
- Roslender, R. and Dillard, J. F. (2003), "Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project", Critical Perspectives on Accounting, 14-3, pp. 325-351.
- Scapens, R. W. (2008), "Seeking the Relevance of Interpretive Research", Critical Perspectives on Accounting, 19-6, pp. 915-919.
- Scapens, R. W. and Macintosh, N. B. (1996), "Structure and Agency in Management Accounting Research", Accounting, Organizations and Society, 21-7/8, pp. 675-690.
- Shaoul, J. (1997), "The Power of Accounting", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 10-3, pp. 382-405.
- Shaoul, J. (2005), "A Critical Financial Analysis of the Private Finance Initiative", Critical Perspectives on Accounting, 16-4, pp. 441-471.
- Sikka, P., Willmott, H. and Puxty, T. (1995), "The Mountains are Still There", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 8-3, pp. 113-140.
- Smith, S., Whipp, R. and Willmott, H. (1988), "Case-Study Research in Accounting", *Advance in Public Interest Accounting*, 2, pp. 95-120.
- Solomon, I. and Trotman, K. T. (2003), "Experimental Judgment and Decision Research in Auditing, Accounting, Organizations and Society, 28-4, pp. 395-412.
- Tinker, T. (1998), "Hamlet without the Prince", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 18-1, pp. 100-135.
- Tinker, T. (1999), "Mickey Marxism Rides Again", Critical Perspectives on Accounting, 10-5, pp. 643-670.
- Tinker, T. (2005), "The Withering of Criticism", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 18-1, pp. 100-135.
- Tinker, T. and Gray, G. (2003), "Beyond a Critique of Pure Reason", Accounting, Auditing and Accountability Journal, 16-5, pp. 727-761.
- Tinker, T. and Puxty, T. (1995), *Policing Accounting Knowledge : The Market for Excuses Affaire*, Markus Wiener Publishers.
- Tinker, T. and Sy, A. (2009), "New Oracles from Delphi", Interdisciplinary Accounting Conference at Innsbruck University School of Management. pp. 1-29.
- Tinker, T., Merino, B., and Neimark, M. (1982), "The Normative Origins of Positive Theories", Accounting, Organizations and Society, 7-2, pp. 167-200.
- Tom, J. S. (2010), "Calculating Profit", Accounting, Organizations and Society, 35-2, pp. 205-221.

- Tomkins, C. and Groves, R. (1983a), "The Everyday Accountant and Research his Reality", *Accounting, Organizations and Society*, 8-4, pp. 361-374.
- Tomkins, C. and Groves, R. (1983b), "The Everyday Accountant and Research his Reality: Further Thought", *Accounting, Organizations and Society*, 8-4, pp. 407-415.
- Veyne, P. (2008), Foucault, Albin Midel. 慎改康之訳 (2010) 『フーコー』, 筑摩書房.
- Walker, S. P. (2008), "Innovation, Convergence and Argument without End in Accounting History", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21-2, pp. 296-322.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs. 須田一幸訳 (1991), 『実証理論としての会計学』, 白桃書房.
- Williams, K., Haslam, C., Johal, S. and Williams, J. (1994), *Cars*, Bergahn Books.
- Willmott, H. (1983), "Paradigms for Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, 8-4, pp. 389-405.
- Willmott, H. (2008), "Listening, Interpretating, Commending", *Critical Perspectives on Accounting*, 19-6, pp. 920-925.
- Willmott, H. and Jackson, N. (1985), "Book Review: Morgan, Morgan, G. edit (1983), *Beyond Method*, Sage", *Journal of Management Studies*, 22-2, pp. 225-232.