

### ホップウッドの会計変化論

NAGANO, Norio / 永野, 則雄

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

33

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

47

(終了ページ / End Page)

59

(発行年 / Year)

1997-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003435>

# ホップウッドの会計変化論

永野 則雄

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 会計変化への2つの視点
- 3 国レベルでの会計変化の事例
- 4 組織レベルでの会計変化の事例
- 5 会計変化と社会的コンテキスト
- 6 おわりに

## 1 はじめに

本稿の目的は、イギリスの会計研究者であるホップウッド（Anthony G. Hopwood）の会計変化に関する考えを紹介することにある<sup>(1)</sup>。

会計変化とは文字どおり「会計が変化すること」である。それは、企業などの個別組織における会計処理の変更から、個別産業あるいは一国経済全体における会計の変化までをカバーするものである。それはすなわち会計の歴史に他ならない。しかし、なぜ「会計史」ではなく「会計変化」と言うのか。ミラーらは「過去10年間で、会計史は大きく変わった。この変化は、方法論の多様化と会計学における歴史の位置付けの変化を意味している。こうした変化の程度は、多様な研究課題の集まりとして〈新しい会計史〉と言ってもいいほどのものと思われる」[Miller, *et al.*, 1991, p. 395]と述べているが、会計変化の研究こそこの〈新しい会計史〉の中核を成していると見られる。これまでの会計史とは異なるアプローチと視点が会計変化の研究で用いられているのである。新しい会計史がこれまでの会計史とどのように違うかは本稿でも多少触れることであるが、その詳しい説明は別の機会に行うことにしたい。ホップウッドがこうした新しい会計史の理論的な旗手であり、それゆえ彼の会計変化論を紹介することの意義が認められよう。

ホップウッドは「現在では、会計がどのように変わるべきかについての理論は不足していない。しかしながら、会計が実際にどのように変化するかを示す研究は本当に少ない」[Hopwood, 1981, p. 100]と述べている。このように彼は、会計がこうあるべき（変化すべき）という規範的な研究ではなく、会計変化の現実を探る記述的な研究を求めるのである。また彼の会計変化論の特徴は、そうした会計変化をそれ自体で取り上げるのではなく、社会的コンテキストとの関連で取り上げることである。しかも、会計変化がそうしたコンテキストによって生み出されるという反動的なものというだけでなく、会計変化がひるがえってそうしたコンテキストにも影響するという構成的なものであることも指摘する。こうした点でホップウッドの会計変化論は、単に会計史の議論に留まるのではなく、会計の本質にも迫る面をもっているのである。

以下では、こうした会計変化の反映・構成の二面的な側面を論じることから始め、次に会計変化の例としてイギリスにおける付加価値会計の事例と陶磁器で有名なウェッジウッドの事例を取り上げ、最後に、会計変化と社会的コンテキストとの関係を扱うことにしたい。

## 2 会計変化への2つの視点

ホップウッドらは、会計変化への視点として反動的な側面と構成的な側面とを指摘している[Burchell, *et al.*, 1985]<sup>(2)</sup>。この2つの視点は単に会計変化に対する視点というのではなく、会計それ自体に対する視点でもあると言える。それゆえ、以下では会計変化についてだけ扱うものの、2つの視点は会計一般についても適用できるものであることに注意を促しておきたい。反動的な視

点を代表するものとしてギリング [Gilling, 1976] の議論が、またウェルズ [Wells, 1976] の議論が構成的な視点を提供するものとして取り上げられている。

ホップウッドらがギリングを取り上げた理由は、これまでの反映的な視点をもった会計の文献が社会の変化を事実として受け入れ、そうした社会変化に応じた会計変化を求めずに過ぎなかったのに対して、ギリングがさらに立ち入って会計とその社会的コンテキストとの相互作用のプロセスをも解明しようと試みたからである。ギリングは、そうした適応のプロセスで生じていると見られる遅れに関心をもち、会計専門家が会計実践において行すべき最適な変化について同意することができないために会計変化が社会変化に遅れてしまうと論じる。このようにギリングは会計変化のプロセスにメスを入れているが、時の経過とともに社会などの環境が会計の変化を要求する点では旧来の議論と変わるところはない。会計は反映的な (reflective) な現象である、またそうであるべき何かであると見られているのである。環境が変われば、会計が異なるニーズを満たす必要が出てくるといふ、こうした環境適応的な視点 (contingent perspective) は会計変化を扱う議論に共通しているとホップウッドらは言うのである。

これに対して、会計変化に対する環境適応的な視点と異なる視点を提供しているのがウェルズである。そして、ある意味で、ウェルズは環境適応モデルをひっくり返しているのである。というのは、会計における現在の危機は会計の側で変化する環境への適応が欠けているからというよりは、会計理論が外部に影響されることなく自律的な展開を遂げた結果であるとウェルズが論じているからである。こうしたウェルズの議論は相対的な科学観を提唱する科学哲学者のクーンによるパラダイム論に依拠している。

ウェルズの議論を紹介した後に、ホップウッドらは「ウェルズの議論は会計の構成的な能力 (constitutive capacities) を示唆するものである。会計は、それが活動するコンテキストを単純に反映するというよりは、それ自身のコンテキストに影響する力をもっている」とし、「会計の環境は、少なくとも部分的には、それに関する会計・

説明 (accountings) に依存することがあり得る」 [Burchell, *et al.*, 1985, p.385] と述べている。このように、会計の環境はそれがどのように会計あるいは説明されるか、それによって影響され、創られるという構成的な視点が示されているのである。

ホップウッドらも指摘していることであるが、ウェルズがパラダイム論に依拠して論じているのは会計理論であって会計それ自体ではない。彼らが紹介するウェルズの議論からは、それが会計の構成的な視点を示すものであるとは私には理解しがたい。それゆえ、ウェルズの議論は会計の構成的な視点を示すのに適切なものとは言いがたい。構成的な視点をもつ適切な文献が過去にはほとんど見当たらないので彼らも仕方なしにウェルズの論文を取り上げたのではないか、このように私は推測している。会計の構成的な視点についてはホップウッド自身の議論が最も優れているのである。それゆえ本稿でホップウッドの議論を紹介するのであり、ウェルズの議論を深く追求する必要もないであろう。

ともあれ、ホップウッドらにとってギリングとウェルズは「会計変化の二面性 (the duality of accounting change) を認識する方向に動いており、「会計とその環境との弁証法」に関する洞察を初めて提供したと考えられているのである [Burchell, *et al.*, 1985, p.385]。彼らが付加価値会計を研究するのはこうした二面性もしくは弁証法に光を当てるためである。彼らはこうした二面性もしくは弁証法を「会計と社会との相互依存関係 (interdependence)」とも呼び、さらには「会計と社会との相互浸透関係 (interpenetration)」と呼んだほうがいいとも述べている。というのは、「私達は、『会計』と『社会』というカテゴリーをそれらが2つの別個の、相互排他的な領域を意味するかのようには扱わなかった」 [Burchell, *et al.*, 1985, p.385] と述べているように、会計と社会という独立した2つの実体が存在して、それらが相互に影響すると考えたわけではない。むしろ、会計の中に社会が深く立ち入り、また逆に社会が会計によって形成されると見ているからである。

ホップウッドらにあってはギリングによって会

計変化の反映的な視点を代表させているが、それは環境適応的な視点を基調として会計とその社会的コンテキストとの相互作用のプロセスにホップウッドが注目したからであろう。すなわち、会計がその社会的コンテキストに影響される局面、言い換えれば環境に適応する局面に注目したからである。こうした会計変化の反映的な視点あるいは環境適応的な視点がホップウッドの会計変化論の基調にある。それはホップウッドらが「会計変化に関するわれわれのモデルは多くの点で環境適応モデルである」[Burchell, *et al.*, 1985, p.402]と述べていることから理解されよう。しかし、ホップウッドの理論は基本的な点で環境適応モデルであっても、会計が逆に環境に働きかけ、それを形成するという局面を見据えたものである。

こうした会計変化への2つの視点はまたその「歴史観」を異にする。会計変化の反映的な歴史観をホップウッドは次のように語っている。

「すでに明らかにしたように、会計変化に関する旧来の議論の多くは、会計変化を組織の改革・改善という観点で見ている。会計は、より良くなるために変化させられる。ゆっくりであるが、その技法は進歩してきたと見られている。分析、探究ならびに実験的学習は一緒になって、会計の可能性を次第に実現させてきたものと見られている。過去とは違ったもの(what it was not)になりながら、会計はあるべきもの(what it should be)になってくるプロセスにあるものと見られてきたのである」[Hopwood, 1987a, pp.209-210]。

ホップウッドによれば、会計変化に関する過去の議論はこうした目的論的な議論であり、それは会計があるべきものを追求することによってその過去とは違ったものになる、つまり変化が生じると考えているのである。会計があるべきものとは、会計が組織に対して果たす役割から導かれる規範的な会計像である。すなわち、会計は組織の業績を高める役割をもち、組織の経済・効率・有効性などが会計によって改善されるものとされることから、会計もそのためにはどのような可能性が考えられるかが議論されてきた。そして、会計の実践はそうした可能性をどれだけ実現しているか、

そうした意味で進歩しているというのが会計変化に関する旧来の「歴史観」であると言えよう。しかし、こうした見解に対してホップウッドは次のように述べている。

「確かに、会計変化の多くは会計の可能性に関するそうした考えから生じてきた。しかしながら、そうした変化のプロセスなり結果なりを理解する基礎としては、旧来の見解は非常に視野が狭いものである。

……会計実践は、単に組織化された努力を可能にするというよりは、それを創り出すことに積極的な役割を果たしていると見る必要がある。会計変化は、組織を実現し可能にするというよりは組織を構築する歴史である」[Hopwood, 1987a, p.211]。

このようにしてホップウッドは会計が、組織の効率などといった経済的な要請を単に技術的に反映するものではなく、組織を構築するものであると見る。組織を構築するといっても、その主眼は組織の経済的な要請からの構築ではなく、社会的なもの(the social)の要請による構築にある。それについてホップウッドは次のように述べている。

「それゆえ、組織の中で機能するものの、会計はそうした視座からすると狭く組織的なもの(the narrowly organisational)というよりは社会的なもの領域にある人工物と見るのが最善である。会計は社会的なものという名において組織のラジカルな変換に関わってきたのである。実際、会計は組織を社会領域へと組み入れる際の重要な手段のひとつとして考えられているのである」[Hopwood, 1987a, p.213]。

つまり、会計が組織の効率を手助けするといった経済的な技法として社会的な観点で組織を構築するものとして、そうした意味で社会と組織を結びつける技法として理解されているのである。とりわけイギリスにおけるパブリック・セクターが「効率」や「支出に見合った価値(value for money)」などの経済的な用語によって改革が迫ら

れていることをホップウッドは指摘しているが [Hopwood, 1984], これも会計が社会と組織を結びつける技法であることを示していると言えよう。こうした社会的なものの名において会計が組織を変化させる点を、ホップウッドは次のように説明している。

「会計は、外部世界の関心が組織の内的な事柄に浸透し、影響できるようにするため、組織の可視性のパターンを変更する力を持っている。用心して使えば、会計はこれによって、単に内部の相互依存の問題から離れて組織あるいは組織の特定の部門の外的な位置付けを見る方向へと管理者の意識を戦略的に変える役割を演じることができる」 [Hopwood, 1990, p.11]。

それゆえ、「戦略的に使えば、会計は組織をその過去とは違ったものにするのに役立つことができる」 [Hopwood, 1990, p.12] とホップウッドが述べるように、会計がその社会的コンテクストを構成する要素である組織それ自体をも変化させるものであることを指摘するのである。こうした会計変化の構成的な側面は、組織だけでなく、それを包括する社会までも及ぶものである<sup>(3)</sup>。

以下では、会計変化の反映・構成という二面性を念頭に置きながら、ホップウッドが論じている会計変化の事例を取り上げてみることにしたい。ひとつは、いわば国というマクロ・レベルでの会計変化であり、もうひとつは企業組織というミクロ・レベルでの会計変化である。

### 3 国レベルでの会計変化の例

ホップウッドらは、国レベルでの会計変化の事例としてイギリスにおける付加価値会計の変遷を取り上げて考察している。個々の企業において付加価値会計が行われるようになったという個別企業レベルでの会計変化も考えることができる。しかし、彼らが関心をもったのは、イギリスという国で付加価値会計が行われるようになったという、国レベルでの構造的な会計変化である。もちろん、個々の企業における付加価値会計の変遷を考察の対象とすることはできるであろうが、国レベルで

の考察とは異なった取り扱いが必要とされる。

ホップウッドらが興味をもったのは、1970年代後半にイギリスにおいて付加価値への関心が突然生じたことである。彼らはこうした事態を「付加価値事象 (the value added event)」と名付け [Burchell, *et al.*, 1985, p.387], その経緯を社会的コンテクストとの関連で考察する。

付加価値が専門的な会計人仲間で広く議論されるようになったのは、1975年に発行された『コーポレート・レポート』において付加価値が取り上げられたからであり、「少なくとも会計人にとっては、これが付加価値の公式的なデビューであった」 [Burchell, *et al.*, 1985, p.386] という。また、政府の意見書である緑書『会社報告書の将来』が1977年に出て付加価値計算書の法制化が提案されるなど、会計規制の領域で付加価値についての政策論議が行われた。

また、こうした政策論議と並行して、多くの会社が付加価値計算書を会社報告書で使ったり従業員への報告に使ったりしているという現象が見られたという。イングランド・ウェールズ勅許会計士協会による調査では、付加価値計算書を年次報告書に載せている会社の数は調査対象300社について1975-6年度では14社であったという。その次年度は会社数の表示はなく、それ以降では67社、90社、88社、77社、64社となっている [Burchell, *et al.*, 1985, p.386]。ここでは、90社という最高を記録した年度は1979-80年度であり、それ以降は減少していることに注意しておきたい。

こうした付加価値事象とその社会的コンテクストとの関係に進む前に、ホップウッドらは「付加価値とは何か」と問う。というのは、付加価値の概念的な定義はあっても、その計算方法や用途が様々だったりするからである。なかでも彼らが注目した点は、「付加価値は決定と表現のシステムとして見られる」 [Burchell, *et al.*, 1985, p.388] という、いわば「付加価値の二面性」である。例えば報奨的報酬制度のケースでは、付加価値は明確に定義された財務カテゴリーとして規定されており、その量が労働所得を決定するような場合もあるという。こうした決定のシステムは表現のシステムと密接に織り合わさっているが、表現のシステムそれ自体が2つの系から構成されていると

いう。そのひとつは、付加価値が創造された富を表現するということである。また、もうひとつは、付加価値はそうした富が協同する仲間 (a cooperating team) の努力の結合の産物であることを表現するということである。

ホップウッドらは、この後者の意味をさらに検討する。そして、付加価値が単に会社を協同する仲間として表現するだけでなく、こうした協同する仲間を創り出すことに積極的な役割を果たすものであることを明らかにしている。つまり、付加価値は協同する仲間として会社を反映的に表すだけでなく、協同する仲間としての会社を構築する役割をも演じているというのである。このような状態を彼らは次のように言い表している。「こうしたコンテキストでは、会計は見ること (vision) の手段として考えられるのである。会計の変化は、見られるものの変化を、またそれゆえ行動の変化を意味するのである」[Burchell, *et al.*, 1985, p. 387]。

こうした付加価値の二面性は、社会—会計の環境適応モデル (the society-accounting contingency model) にとって決定的なジレンマを生み出すことになる。すなわち、付加価値が広範な社会変化に照らして説明されるとする一方で、同じ社会変化が付加価値の存在と無関係ではなく、社会変化の前提条件のひとつにもなり得るからである [Burchell, *et al.*, 1985, p. 389]。つまり、社会変化が会計変化に影響し、その逆もあるという循環論にもなりかねないのである。「循環した議論の中心をどこに置かかによって、付加価値は社会変化のプロセスの決定要因とも、社会変化の前兆とも、社会変化の結果とも見ることができる」[Burchell, *et al.*, 1985, p. 390] という議論は、こうした循環論の表れである。

付加価値はまったく多義的な社会指標であり、その役割もあらかじめ決まっているものではない。それゆえ、付加価値の役割それ自体によっては、1970年代後半に付加価値への関心が突然高まったという付加価値事象の十分な説明はできないと言う [Burchell, *et al.*, 1985, p. 389]。そこでホップウッドらは付加価値事象が生じた社会的コンテキストを探り、付加価値事象を可能とした要件を見出そうとするのである。

こうした要件をホップウッドらは「実践領域 (arena)」と名付けている。それは「課題・制度・知識体系・実践・行為の複合体」[Burchell, *et al.*, 1985, p. 390] であるとされ、付加価値事象では3つの実践領域が挙げられている。この3つの実践領域のそれぞれについて系譜をたどることができる。そして彼らは「これらの社会行動が1970年代に交差し、この三重の結び付きにおいて付加価値が重要な要素として働いた」[Burchell, *et al.*, 1985, p. 390] と述べている。この3つの実践領域として挙げられているのは、会計基準、政府による経済管理、それに労使関係である。

ホップウッドらは付加価値の実践領域としてはこの3つの実践領域だけでなく、別の実践領域も作ることができるとする。しかし彼らは、「この論文の目的は付加価値の生成・発展の完全な記述を提供するものではない」とし、「ここでの目的はもっと慎ましいものである。会計変化のプロセスに記述的・分析的な解明を少し行うに過ぎないからである」と述べている [Burchell, *et al.*, 1985, p. 390]。したがって、付加価値事象についての彼らの分析は、会計変化のプロセスを解明する方法を例示したものであると見てよからう。それゆえ、関心があるのは付加価値事象についての分析が十分かどうかではなく、付加価値事象を例にした会計変化の分析方法である。この点を踏まえたくて、簡単に3つの実践領域について彼らの説明を聞くことにしたい [Burchell, *et al.*, 1985, pp. 390-399]。

会計基準の実践領域で付加価値事象の出現に大きな影響を与えたのは、前述の『コーポレート・レポート』である。この報告書の作成を任されたグループは、公表される財務報告書の範囲と目的を現代のニーズと状況に照らして再吟味することをその任務としていた。そして『コーポレート・レポート』はそうした報告書の現状を評価して、会計政策決定の議論に付加価値を入れたのである。そこでは付加価値は従業員を企業の他の利害関係者と同等に置く業績基準であると見られていた。また、利害関係者はそれぞれ報告実体に関する情報に対して正当な権利をもつものとされ、従業員もそうした利害関係者であるとされたのである。そうした付加価値の新たな、あるいは補足的な業

績指標としての長所が取り上げられたのは、所得政策や従業員への情報開示といった次の2つの実践領域と関わっていることにも注意が向けられている。

第二の実践領域である政府による経済管理では、生産性の向上を目指した経済政策を政府が採用したことが挙げられる。当時は、生産性の向上が経済の成功へのカギになると見られていたのである。そして、生産性は付加価値と密接に関連するものと考えられており、付加価値の高い産業部門への投資が議論されたりした。また、当時採用されていた所得政策も「付加価値による報奨的支払プラン」という集団別ボーナス・プランと結びつけられており、1974年から1979年の労働党政権のもとでこの支払プランが前面に出てきたのである。また、こうした支払プランが次に述べる労使関係とも関わっているのである。

第三の実践領域である労使関係では、とりわけ産業民主主義の理念が高まったことが挙げられる。1960年代で労働組合の活動の諸条件が大きく変わってきたが、1970年代の労働党政権による労使関係の改革においては産業民主主義が重要な要素となっていた。そうしたなかで、付加価値は従業員に対する報告書として現れるようになり、また好ましい表示形式であると議論されたのである。

ホップウッドらは、こうした実践領域が織りなして出来る布置を会計コンステレーション(星座)と名付けている。それは、いくつかの星が織りなして出来る星座にも似て、いくつかの実践領域が織りなして構成している。この会計コンステレーションという概念は彼らにとっては重要なものなので後の節で改めて取り上げることにしたい。

これまで説明してきた付加価値事象を支える会計コンステレーションは、1979年にサッチャーが率いる保守党政権が成立することによって突然崩壊し、変質したのである。すなわち、経済管理には異なる政策が導入され、労使関係はまったく違った見方・行動が取られるようになり、少し遅れて会計基準の具体化も政府の介入するところではなくなった。このようにして、付加価値に与えられていた具体的な意義は薄れ、付加価値は過去の現象に成り始めたのである [Burchell, *et al.*, 1985, p. 405]。

70年代から80年代にかけてのイギリスにおける付加価値会計の興隆と衰退という会計変化の事象をホップウッドらは会計コンステレーションという概念を用いて社会的コンテクストとの関わりで説明しようとしたのである。

#### 4 組織レベルでの会計変化の事例

次に取り上げるのは、個別企業レベルでの会計変化の事例である。ホップウッドは「会計システムの考古学」と題する論文において3つの事例を挙げている。この3つの事例はいずれも私企業が対象である。

ホップウッドは「新しく現れる会計の生みの苦しみを見ることが出来るのは希である」[Hopwood, 1987a, p. 214]として、そうした希なケースとしてイギリスの陶磁器で有名なウェッジウッドの事例を考察している。本稿では紙幅の都合もあるのでこのウェッジウッドの事例だけを取り上げることにする。彼がウェッジウッドを取り上げたのは、その考察の対象となった産業革命初期の当主であるウェッジウッド (Josiah Wedgwood) の手紙や記録が多く残されており、それによって間接的にもウェッジウッドの会計の生みの苦しみを見ることができたからである。

ウェッジウッドは資産家に陶磁器を提供するという地位を確立しており、その仕事も非常に儲かり、また急速に成長していた。そうした理由からと思われるが、「はじめはウェッジウッドは、現在では管理目的と見られるような目的については特に、会計をほとんど使わなかった。会計情報は、製品や価格決定に関する彼の意思決定には、また作業方法についての彼の選択には入ってこなかった」[Hopwood, 1987a, p. 214]。しかし、1772年になって陶磁器産業は大不景気に陥った。ウェッジウッドもその例外ではなかった。こうした危機の時代にあっては経営のやり方を再検討することが多いが、ウェッジウッドもそうした目的で、その生産費に目を向け始めた。そして、彼の原価計算が生まれたのは、こうしたコンテクストにおいてであり、それをホップウッドは次のように述べている。

「ウェッジウッドは、需要を刺激するため価格を下げる事ができればこの不景気をうまく切り抜けれると考えていた。しかし、そうした見方ができるのは、価格がまだ原価を上回っていることが保証できる場合である。そして、ここで問題が生じた。というのは、原価の概念は商業・取引の議論には出てくるし、それによって行為が引き起こされたりはするが、この「原価という」議論カテゴリーを具体的にするための確立された装置はなかった。原価はアイデアにすぎず、事実ではなかったのである」[Hopwood, 1987a, p.215]。

ウェッジウッドはアイデアにすぎない原価を具体化するため苦勞して原価計算の方法を作り上げた。しかし、そうして作り上げた原価計算によって得られた数値と財務諸表の数値とが一致しなかったのである。ウェッジウッドが調べたところ、そうした不一致は従業員による横領などといった無節操や浪費などから来るものであった。そこで、こうした事態を正すための処置が取られたのである。そうしたことから、ホップウッドはウェッジウッドによる原価計算の誕生について次のように語っている。

「ウェッジウッドによる会計の誕生は非常に困難なものであった。原価計算のアイデアと、そのアイデアの名の下で行われる組織への介入の具体的なプログラムとの間には容易な関係はなかった。原価は単に明かされるというよりは構築されるべきものであった。会計事実の領域を基礎とする組織の経済は、単に暴露されるというよりは苦勞して創り出されなければならなかった。(中略)

しかし一度構築すれば、ウェッジウッドは組織を経済性の観点で見る強力な道具を持つことになった。危機管理において記録が果たし得る役割について戦略的に考えることによって、組織の内部活動に分け入ることのできる手段がもたらされたのである。新たな見方 (visibility) が創り出された。組織は経済的事実によって植民地化された (Patton, 1979)。組織の機能遂行を異なる観点で考えるための計算手段が見出されたのである。会計の目 (An accounting eye) によってウェッジウッドは組織に介入する新たな手段を得たので

ある」[Hopwood, 1987a, p.217]。

こうしてホップウッドはウェッジウッドの事例を取り上げることによって、原価といった会計の対象がそこにあるものを単に見つけ出せばいいというようなものではなくて苦勞して創り出さなければならないものであること、またそうした会計変化がその母体となる組織を変化させる力を持つものであることを明らかにしているのである。

ホップウッドはウェッジウッドの事例の他に現代における M 社や Q 社の事例を取り上げて、ある意味で同じような結論を得ている。そして、総合的な結論として「多分最も重要なことは、われわれが分析してきた変化が会計の発展の単純な、直線的なパターンを表わしていなかったということである」[Hopwood, 1987a, p.227] と述べている。会計が直線的に進歩していないという認識は、会計が「過去と違ったもの (what it was not)」になるというホップウッドが繰り返して使う表現が意味することでもある。

個別企業の会計変化の事例では、前節で取り上げた付加価値会計の変遷で見たような社会的コンテキスト、あるいは実践領域から構成される会計コンステレーションについてはホップウッドは言及していない。しかし、ウェッジウッドの事例に見るように、その会計変化を不景気による危機的な状況と企業内部の問題点に照らして分析している。こうした分析の仕方をホップウッドはその論文名にもある「考古学」というメタファーで捉えているが、それは「現在が過去から出現する仕方を再構成するため、たとえ最近のものであったとしても、組織の歴史という堆積物を注意深く分析するという考古学の仕事」[Hopwood, 1987a, p.230] であると見たからである。すなわち、ウェッジウッドによる会計変化が出現する仕方は、そのコンテキストとして組織の歴史を分析することによって再構成されたと見られる。それゆえ、個別企業の会計変化の分析においてもコンテキストは重視されているのであり、また付加価値会計のようなマクロ・レベルの会計変化においても考古学のメタファーを使うことができよう。すなわち、付加価値事象を成立させた会計コンステレーションは社会の歴史という堆積物であり、その堆積物



を分析することによって付加価値事象を再構成したと言えるのである。

ホップウッドは「考古学」の概念を単にメタファーとして使うだけでなく、哲学者のフーコーによる用語としての「考古学」と「系譜学」として積極的に会計変化の研究に適用しているように見えた<sup>(4)</sup>。しかし、その後はフーコーの考えとは距離を置いているという<sup>(5)</sup>。それゆえ、本稿では「考古学」をメタファーとして扱い、フーコー的な「考古学」や「系譜学」については扱わないことにする。

次節では、個別企業のレベルでも会計変化のコンテキストが考えられるものとして、会計変化とその社会的コンテキストとの関わりをさらに検討することにしたい。

## 5 会計変化と社会的コンテキスト

ホップウッドらは、付加価値事象を可能にした要件を実践領域と名付けて、会計基準、政府による経済管理、そして労使関係の3つを挙げていた。また、そうした実践領域が織りなして出来あがる布置を会計コンステレーション（星座）と呼んだのである。こうした実践領域あるいは会計コンステレーションは会計変化を生み出す社会的コンテキストであり、こうした社会的コンテキストを具体的に明示したことが彼らの会計変化論の大きな功績のひとつである。それゆえ、この社会的コンテキストについてさらに検討することにしよう。

ホップウッドらの提示する「実践領域」と「会計コンステレーション」という2つの概念は簡単で明白なものというわけではない。また、実践領域が会計コンステレーションを構成していると思われるが、その関係も必ずしも明らかではないのである。それゆえ、この2つの概念についてホップウッドらの説明をもう少し聞くことにしよう。

前述したように、ホップウッドらは実践領域を「課題・制度・知識体系・実践・行為の複合体」と述べている。また、付加価値事象を例にした実践領域とそれが構成する会計コンステレーションについて次のように説明している。

「……付加価値事象が生じた空間は、特定の制

度、経済・行政の過程、知識体系、規範と測定のシステム、分類技術の間に存在する諸関係の極めて特定された領域から構成されていると見られる。われわれはこうした領域を会計コンステレーションと呼んできた。付加価値を捉えたのは、こうしたコンステレーションを構成する実践・プロセス・制度が交差するネットワークにおいてであり、またこのネットワークこそが付加価値が計算・行政・議論の実践としてどのように機能するかを決めるものであったのである。後者の意味で、このコンステレーションは体制（regime）——付加価値計算書の作成・配布・利用を決める体制——として働くのである」[Burchell, *et al.*, 1985, p. 400]。

会計コンステレーションは引用文にあるように「特定の制度、経済・行政の過程、知識体系、規範と測定のシステム、分類技術の間に存在する諸関係の極めて特定された領域から構成されている空間」と規定されており、また、この引用文にもあるネットワークという言葉を使って「社会関係のネットワーク」とも記述されている[Burchell, *et al.*, 1985, p. 403]。こうした説明を聞いても、実践領域と会計コンステレーションの内容、それにその両者の関係は分かりにくいものである。それゆえ、この2つの概念の説明を分析するよりも、会計コンステレーションは会計変化に関わる社会関係のネットワークであり、実践領域はそうしたネットワークの一部分であってある程度具体的に特定化される領域であると大雑把に理解しておくことにしたい。こうした会計コンステレーション、そしてそれを構成する実践領域は、どのような会計変化を扱うかによってその内容が変わってくるのである。こうしたことをホップウッドらは次のように述べている。

「……ここで論じた会計コンステレーションが付加価値事象に関する特定の問題に対応して構築されたものであることに留意することが重要である。……例えば、減価償却会計や課税の繰延べ、インフレーション会計に関する議論の可能性の条件を吟味すれば、付加価値に関連するものとは部分的にしか一致しない会計コンステレーションが

明らかになることは間違いなからう。実際、付加価値事象でここで扱った局面とは別のもの、例えば特定の企業における付加価値の出現を調べてみれば、この正しさが明らかにならう」[Burchell, *et al.*, 1985, p.401]。

このように、会計コンステレーションと実践領域は特定の会計変化に応じて構築されるべきものである。同じように一国の全体的な会計変化である付加価値会計とインフレ会計であっても、異なる実践領域が措定されるであろうし、また同じ実践領域が措定されたとしてもその内実である社会関係のネットワークの配置が異なる、つまり異なる会計コンステレーションとなると考えられる。また、同じ付加価値会計の盛衰という会計変化であっても、ホップウッドらの「付加価値事象」のような一国の全体的な変化としての付加価値会計を扱う場合と、その中での特定の企業における付加価値会計の盛衰を扱う場合では、会計コンステレーションは変わってくるのである。こうした会計コンステレーションは誰かが特定の会計変化を引き起こすために構築したものではない。会計研究者が特定の会計変化に関わる社会関係を観察し、その洞察力によって構築したものである。こうした点について彼らは次のように述べている。

「会計コンステレーションは、これまで述べてきたように、意図せざる現象である。付加価値との関連で輪郭を描いてきた行為の領域は誰かによって設計されたものでもなく、またその構築についての青写真を見つけることもできない。それは多くの事象が交差した結果として生まれたものであり、その事象のあるものはよく知られ、それゆえ記録もよく残っているが、他は知られないままであり歴史から永遠に失われてしまう可能性も大きい。こうした事象の多くは、自分が何を行っているかを明確に知っている人によって生み出されたが、……これらの人は会計コンステレーションについてはまったく考えていなかったのである」[Burchell, *et al.*, 1985, p.401]。

会計コンステレーションである社会関係のネットワークを作り上げている要素や関係には人が意

図して作り出したものもあるかもしれないが、全体としての会計コンステレーションは意図せざる現象なのである。経済事象のように、個々の人が意図しない現象であっても、それが法則的あるいは規則的な現象となる場合もあり得る。例えば、個人が商品を購入するかどうかは意図的な行為であるが、全体としての価格事象は個人の意図せざる法則的な現象となる。しかし、ホップウッドらは会計コンステレーションをそのような現象とは見ていない。彼らは次のように述べる。

「多数の異なる目的的行為の意図せざる産物であるということの結果は、会計コンステレーションの特徴は固定的な構造ではない（non-monolithic）ということである。……このように見れば、会計コンステレーションはある明確な支配原理に関連して通常理解されるようなシステムないしは実体というよりはゴミ箱である」[Burchell, *et al.*, 1985, p.402]。

ここで出てくる「ゴミ箱」というのは、「ゴミ箱モデル」と称される、いわば組織現場での意思決定論での概念である。それは流動的な選択機会をゴミ箱として、そこにやはり流動的な参加者、問題、解が投げ込まれて、そして問題に対する解が適当に生み出されてしまうといったモデルである<sup>(6)</sup>。それは、例えば合理性という支配原理に基づいて解が出てくるといった合理的な意思決定のモデルではなく、人や状況の偶然性が大きな役割を占める非合理的な意思決定のモデルである。会計コンステレーションがゴミ箱であるというのは、合理性という原理や何らかの法則によって理解できる現象ではなく、偶然によっても左右される現象であることを表明したものと理解される。会計変化を引き起こす会計コンステレーションがこのような現象であるということは、会計変化も原理や法則によって支配される現象ではないという理解にもつながる。前述したように、ホップウッドは会計がある方向に向かって一直線に進化するという旧来の歴史観を否定しているが、ゴミ箱としての会計コンステレーションという考えもこうした否定の根拠になっていると言えよう。また、別の個所でホップウッドらが「それ[会計]は、そ

れ自体の発展の内的論理をもたない」[Hopwood, *et al.*, 1990, p.97]と述べていることも、会計変化の法則性を否定しているものと言えよう。

このようにホップウッドは会計現象の法則性を否定していると思われる。しかし、いわゆる実証主義会計学では経済理論を適用して会計現象における法則性を追究していると思われる。そこで、こうした実証主義会計学であるエイジェンシー理論と会計コンステレーション論をホップウッドらが比較しているので、参考にすることにしたい。ホップウッドらは次のように比較する。

「一般的に言って、2つのアプローチの違いを明確に述べることができる。エイジェンシー理論の場合、財務諸表は経済財であり、それに対して特定の需要が存在し、またその生産には幾らかのコストがかかるものと見られている。財務諸表の機能は、ある種の富の移転、例えば配当、税額控除、借入金の返済、経営者の報酬、エイジェンシー・コストなどの大きさを決定するというものである。会計の手続はこうした富の移転に及ぼす影響が異なっており、したがって個人や集団は使用される手続に無関心ではない。こうした個人や集団はある特定の手続を使うことがその富に与える効果を計算し、それに従った立場をとる。たとえ、それが財務諸表に対する規制のない市場においてであれ、あるいは何らかの規制的な機関との関連であれ、である。個々の人が会計実践において提案されている変化の財務的な効果を、会計手続の選択に関わる意思決定のプロセスの一部として計算するということは、われわれも疑わない。しかしながら、われわれは、利害関係者の特定の布置が、というよりは会計に利害を持った集団が存在するようになるプロセスに一層の関心があるのである。(中略)かくして、われわれの関心は変化のプロセスにあり、これに対してエイジェンシー理論家は特定の行為集合(例えば提案された手続に対して採用された立場やそうした立場を採用する人々の利害の評価)の間の相関関係を打ち立てようとしている。エイジェンシー理論家はそのモデルを利己心の理論として提示しているが、われわれは利己心、あるいは特定の政策的立場が実際にどのようなように出来あがるのかということに関心があ

る」[Burchell, *et al.*, 1985, p.408]。

このようにホップウッドらは実証主義会計学について、その意義を限定的ではあるが認めている<sup>(7)</sup>。経済的な利己心は会計変化を引き起こす要因のひとつではあろう。しかし彼らの関心は、こうした利己心が生じる社会的コンテキストに目を向けて会計変化を引き起こす要因を探ることにある。

ところでロブソンは、会計変化と社会的コンテキストの関係を「変換のプロセス」として理解しようと試みている[Robson, 1991]。つまり、会計の技術が会計外の経済・政治などの議論と結びつく交点において会計変化が生じるとするのである。彼の試みは、社会的コンテキストがどのような契機で会計変化を引き起こすか、そうしたプロセスについても究明しようとするものであると言えよう。

ホップウッドらは、こうした会計変化の社会的コンテキストを重視する歴史的な研究から得られる成果として、会計の将来を考える方法としての「シナリオ・アプローチ」を提唱する。それは、「会計に強力に影響する要因の多くが会計人のコントロールの範囲外にあることは十分に認めるけれども、あり得る状況の異なる布置の範囲と、それらが会計に対してもつと見られる意味を考えることは可能である」[Hopwood, *et al.*, 1990, p.101]として、将来あり得る状況としてどのような布置が可能か、そうした布置が会計に影響する仕方をシナリオとして描き出すことである。すなわち、何らかの法則によって会計コンステレーションの将来を予測するのではなく、会計コンステレーションが将来どのような布置を取り得るか、そうした見通しをいくつかのシナリオとして描き出すのである。将来を不可避なものとして予測するのではなく、偶然や人間が介入する余地のあるものとして描くのであると言えよう。

これまで本節では、会計変化に対して社会的コンテキストが影響する側面を主として論じてきた。前述したように、会計は社会的コンテキストに影響されるだけでなく、逆に組織や社会に対して影響を与えるものでもある。シナリオ・アプローチでは、こうした点にも配慮されている。ホップウツ

ドらは「予測に基づいたアプローチに比べると、これ〔シナリオ・アプローチ〕は先導的な政策指向のスタンスと矛盾しない将来を考える手段を提供してくれる」[Hopwood, *et al.*, 1990, p.112]と述べている。「先導的」とは「行動を引き起こす」という意味合いであり、前述した会計の構成的な役割を指すものと言える。どのようなシナリオが実現されるか、それは社会的コンテキストにも反映的に依存するが、会計の構成的な側面にも左右されるのである。

## 6 おわりに

以上、ホップウッドの会計変化論の概要を述べてきた。彼の論述は難解であるので、その考えを適切に説明することができたかどうかは心許ないものがある。

ホップウッドは「会計はそれが遂行しようと試みることを必ずしも遂行しない」[Hopwood, 1985, p.10]として、「……会計は説明されるべきである。会計は、することができるであろうものではなく、それが実際にするものによって知られるべきである。これが私の分析の結論として述べたい主要メッセージを表わしている」[Hopwood, 1985, p.18]と述べている。これは彼の会計変化論の主要メッセージであると言えよう。会計が果たすべき役割として会計責任や意思決定への役立ちといったものを規範的に論じるのではなく、会計がその実践において現実にとどのようなことを行っているのかという点にホップウッドは関心を持っているのである。そうした会計実践の現実が露になるのが会計変化の局面なのである。

本稿で示されたようなホップウッドの会計変化論あるいは会計論に示される考えは彼だけに独特のものという訳ではない。彼の研究は「会計の社会史」[高寺, 1988, 8頁]と称されるものであるが、こうした研究は歴史学のヌーベルバーグである「新しい歴史学」の考え方と軌を一にしているところもある<sup>(8)</sup>。また、会計変化を社会的コンテキストに基づいて理解するという試みは、言語変化を扱う社会言語学とも共通している<sup>(9)</sup>。しかも、会計変化が一方向に進歩するという見方を否定する点でも言語変化の進化を否定する社会言語

学と共通する。このようにホップウッドの会計変化論は会計学以外の諸学の動向とも連動していると言えるのである。

会計変化の社会的コンテキストを明示する必要性を示したものがホップウッドの会計変化論であるが、彼が取り上げた事例にしても試案として理解すべきものである。社会的コンテキストの内実をどのように構成するかが様々な会計変化の事例にあたって問われなければならないであろう。経済環境の動向、文化的な背景、コーポレートガバナンスの状況、国と企業の関係など、社会構造を踏まえた上で社会的コンテキストを構築しなければならないであろう。

我が国の会計学界においても会計変化の理論的な研究と事例による分析が活発になることが期待される場所である。

## 注

- (1) ホップウッドの個人的な紹介とその会計理論の紹介については高寺 [1988, 1992] と山上 [1996] を参照されたい。
- (2) この論文は3名の共同論文であるが、次の理由から本稿では「ホップウッドら」として、ホップウッドを主体とした表示をしている。この論文ではホップウッドの名前は最後に掲げられているが、これはABC順に著者の名前を配列したからであると思われる。この論文の大半を転載した論文 [Hopwood, *et al.*, 1994] ではホップウッドの名前が最初に来ており、これは貢献度に応じた順序で配列されたものと見られる。また、ホップウッドの論文集 [Hopwood, 1988] にも収録されている。それゆえ、この論文の主たる著者はホップウッドであると推測したのである。
- (3) このように会計変化が組織や社会に影響する点については永野 [1996a] を参照されたい。
- (4) こうした面での研究については岡野 [1991] と國部 [1991] を参照されたい。
- (5) バクステイによれば、ホップウッドは「会計システムの考古学」がフーコーの著作についての彼の読みを反映していることは認めているが、フーコーを会計に導入することに距離を置きたいとしているという [Puxty, 1993, p.117]。また、ホッ

ブウッドはその論文がフーコー主義的なものであることを決して意図していたわけではないと断言しているとも述べている [Puxty, 1993, p.119]。

- (6) ゴミ箱モデルについての詳しい説明は遠田 [1990] を参照されたい。
- (7) ホップウッドは次の文章に見るように、会計学に対する実証主義の適用については否定的である。
- 「……会計学において実証主義への関心、すなわち理論と観察の相互依存を否定する認識論的立場への関心が高まってきたことを、しかも実証主義が多く的人文・社会科学によって拒否されてきたまさにその時に、見るようになっていたことは惜しいことであると思う」 [Hopwood, 1987b, p. 59]。
- (8) 本稿の「はじめに」にも〈新しい会計史〉について取り上げているが、これもフランスにおける〈新しい歴史学〉に倣って付けられた名称であると推測される。〈新しい歴史学〉については、例えばバーク [1996] を参照されたい。
- (9) 社会言語学とその会計学への適用については永野 [1996b] を参照されたい。

## 文献

- 遠田雄志 (1990) 『あいまい経営学』 日刊工業新聞社。
- 岡野浩 (1991) 「会計史と方法」 『経営研究』 (大阪市立大学) 第41巻第5・6号。
- 國部克彦 (1991) 「現代思想と会計研究」 『経営研究』 (大阪市立大学) 第41巻第5・6号。
- 高寺貞男 (1988) 『可能性の会計学』 三嶺書房。
- 高寺貞男 (1992) 『会計と組織と社会』 三嶺書房。
- 永野則雄 (1996a) 「会計変化の社会モデル」 『会計』 第149巻第6号。
- 永野則雄 (1996b) 「会計学への社会言語学の適用」 『経営志林』 第33巻第2号。
- バーク, ピーター (1996) 『ニュー・ヒストリーの現在』 谷川稔他訳, 人文書院。
- 山上達人 (1996) 『環境会計の構築』 白桃書房。
- Burchell, S., C. Clubb, and A. G. Hopwood (1985)\*, Accounting in its Social Context : Towards a History of Value Added Accounting in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4.
- Gilling, D. M. (1976), Accounting and Social Change, *International Journal of Accounting* (Spring).
- Hopwood, A. G. (1981)\*, 'A Message from Mars' - and Other Reminiscences from the Past, *Accountancy* (October).
- Hopwood, A. G. (1984)\*, Accounting and the Pursuit of Efficiency, in A. G. Hopwood and C. Tomkins (eds.), *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan.
- Hopwood, A. G. (1985)\*, Accounting and the Domain of the Public : some Observations on Current Developments, The Price Waterhouse Public Lecture on Accounting, University of Leeds.
- Hopwood, A. G. (1987a)\*, The Archaeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3.
- Hopwood, A. G. (1987b)\*, Accounting and Organisational Action, in B. E. Cushing (ed.), *Accounting and Culture*, American Accounting Association.
- Hopwood, A. G. (ed.) (1988), *Accounting from the Outside*, Garland Publishing.
- Hopwood, A. G. (1990), Accounting and Organisation Change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 3, No. 1.
- Hopwood, A. G., S. Burchell and C. Clubb (1994), Value-added Accounting and National Economic Policy, in A. G. Hopwood and P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Hopwood, A. G., M. Page and S. Turley (1990), *Understanding Accounting in a Changing Environment*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Miller, P., T. Hopper and R. Laughlin (1991), The New Accounting History : an Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6.
- Puxty, A. G. (1993), *The Social & Organi-*

*zational Context of Management Accounting*,  
Academic Press.

Robson, K. (1991), On the Arenas of Accounting Change : the Process of Translation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6.

Wells, M. C. (1976), A Revolution in Accounting Thought, *The Accounting Review* (July).

(注; 上記のホップウッドの文献で発行年の後に※印が付いているものは Hopwood [1988] に収録されているものである。)