

会計・アカウンタビリティと権力／知関係

——パークスの「会計と社会」論によせて——

山 上 達 人

最近、会計の本質的性格をめぐって議論が活発である。会計はたんなる技術ではなく、社会に対して積極的な役割をもつ「知識」であり、それはまた「権力」関係のネットワークの一つであると考えられる。このような思考は、ポスト・モダンの、例えば M. Foucault らの思想に支えられた相対主義的思想（脱中心主義）の一つの表現であるが、⁽¹⁾ 社会に対する会計の役割を再認識しようとするものである。そこで、本稿では、最近出版された R. W. Perks 教授（ロンドン大学）の「会計と社会」論を中心⁽²⁾に、彼の「会計本質論」の紹介を行うとともに、この書を通じて会計の本質・役割・特徴などにふれてみたい。すなわち、そこでは、専門職業としての会計やアカウンタビリティ・監査、さらには社会報告への発展、会計基準や業績指標などが知識や権力との関係で論じられており、示唆に富むところが多いと考えられるからである。⁽³⁾

I 会計専門職業とアカウンタビリティ

Perks は、この書において、「社会における会計の役割」を問題とし、まず社会における「専門職業」の役割をとりあげる。そして、専門職業とは何かを論じ、専門職業家は社会に対して「アカウンタブル」でなければならないと考え、「アカウンタビリティ」を中核に論を展開する。すなわち、彼の第一の主張は、専門職業としての「会計」の重要性を指摘し、そのためにはアカウンタビリティの明確な樹立が必要であり、それをさらに監査、外部者によるチェックによって客観化しなければならないという。そして、さらに「権力」(power) の概念を用いて、社会における会計の役割を「権力関係」の交錯によって説明し、権力と会計との関係を重要視している。

(1) ポスト・モダン思想や、その会計への適用については、つぎの拙稿を参照のこと。拙稿「イギリス会計学の新しい潮流—ホップウッドらの社会関連学派について」経営研究, 41-1/2; 同「イギリス社会関連学派会計の理論構造—その思想背景と思考枠組について」産業経理, 50-3

(2) R. W. Perks "Accounting and Society", 1993; なお、Perks の現職は、Sainsbury Professor of Business Studies, Birkbeck College, University of London である。

(3) なお、本書の構成は、各章に「まとめと結論」がおかれ、また「より一層の研究のために」・「討論すべきテーマ」・「参考文献」などをあげ、読みやすい形式をとっており、会計本質論の理解にとって、よくまとめられた文献であると思われる。

そこで、本書の枠組をみるため、目次をみると、§1「専門職業・社会と会計」、§2「アカウントビリティ」、§3「社会における監査の役割」、§4「企業の社会報告」、§5「利益を超えて」、§6「会計基準」、§7「概念フレームワーク」、§8「会計人の権力と会計」の八章からなっている。このことから明らかなように、Perks は、まず「専門職業」としての会計を社会との関係で問題とし (§1)、その存在理由を「アカウントビリティ」に求め (§2)、それを「監査」による制度化によって客観化しようとしている (§3)。ついで、この書によれば、アカウントビリティの拡充の方向を「企業の社会報告」に求めている (§4)。すなわち、「コーポレート・レポート」を中心とする企業の社会報告の出現をアカウントビリティ概念の拡充の重要な方向として捕らえ、最近の「倫理投資」や「環境問題」へと展開している。さらに、Perks によれば、このような会計の社会的な役割は客観化されねばならず、またその場合の指標・尺度が問題とされ、それは従来の「利益」指標を超えた「業績尺度」が必要となり (§5)、その制度化への方向として「会計基準」 (§6) や「概念フレームワーク」 (§7) が問題とされる。そして、最後に、このような会計の本質は、「権力/知」関係の一つとして認識され (§8)、権力 (パワー) 関係の交錯のなかに会計の本質が論ぜられる。

このように、Perks のこの書は、「会計と社会」との関係に焦点をおいて、まず会計について「専門職業→アカウントビリティ→監査」という論旨でアカウントビリティを中心にとりあげ、ついで、アカウントビリティ概念の拡充・展開方向に企業の「社会報告」をおいて論じている。そしてさらに、業績評価指標としての「利益指標」を問題とし、「会計基準」や「概念フレームワーク」の制度化動向を解明し、最後に「権力」との関係で会計のもつ社会的役割を強調しているものと考えることができる。そこで、本稿では、以下、1)「アカウントビリティ概念」→2)「その拡充としての社会報告」→3)「業績指標としての利益指標」→4)「権力/知関係と会計」に焦点をあてて論じてみることにする。すなわち、Perks の主張は、「アカウントビリティ」・「その拡充 (社会報告)」・「権力/知関係」を中軸に、会計の社会的役割を浮き彫りにしようとするものと考えられるからである。

まず、「専門職業・社会と会計」について、社会における専門職業の役割とくに会計職業に関する専門職業の特性について考察される。Perks によれば、社会はますます専門化しつづけていると考えられ、専門職業は「学問のある分野の専門化された知識が他の事柄に適用される職務」として定義され、⁽⁴⁾ 神学・法律や医学などを例に説明される。そして、会計はこれらの職業に対しては専門性の点でやや疑問があるが、Perks は専門職業としての特性としてつぎの四つをあげている。1) 専門職業であるための要求の強さ、2) 職業グループが専門職業となるために通過しなければならない「舞台」を提示すること、3) これらの特性の各々はだれの利益のために運用されるか、4) これらの特性は社会において専門職業を権力あるものにするか。⁽⁵⁾

(4) R. W. Perks "Accounting and Society", p. 2

(5) *Ibid.*, p. 3

そして、これらの一つ一つについて論じられるが、それぞれについては、会計の社会的役割は相対的であると述べている。そして、とくに「権力」に関しては、「理論的知識にもとづいた技術」・「職業団体」・「教育の期間」・「能力のテスト」・「制度的な訓練」・「資格のある実務家」・「仕事の独立性」・「職業行為の憲章あるいは倫理」・「自己規制」・「公共サービス・利他主義」など22の要素をあげている⁽⁶⁾。そして、これらの要素・特性について、G. Millerson の特徴づけを例示して、「組織化」・「行為の職業憲章」・「理論的知識にもとづいた技術」などを重要視している⁽⁷⁾。種々なる専門職業の特性は社会のニーズに相応して発展し、社会の便益のためには専門職業の「機能主義的解釈」が適合しているが、この点について、Perks は、H. Willmott によりながら、1)機能主義的解釈、2)相互作用的解释、3)批判的アプローチの三つをあげて、「社会における専門職業の役割」を説明している⁽⁸⁾。まず、「機能主義的解釈 (functionalist interpretation)」すなわち伝統的な解釈によれば、専門職業の特性は、専門職業のサービスの便益を得るための社会に対する必要として説明され、ここでは専門的活動は社会の利益になるものとみられる。そして、職業団体は、資格のない者から、また彼ら自身のメンバーの行き過ぎから公共を守るものとしてみられる。これに対して、「相互作用的解释 (interactionist interpretation)」は、専門的認識に対する彼らの要求の正統性について他人に確信させるものとして考えられ、専門の仕事は専門的役割を作り維持するプロセスと考えられる。また、第三の「批判的アプローチ (critical approach)」は、専門職業を権力あるものとみる。そして、これらの三つの解釈の各々にはそれぞれ真実があると考えられる。「専門家は、彼らが社会に対して価値のあるものを供給するとみなされなければ、生き残り繁栄することはできない⁽⁹⁾」からである⁽¹⁰⁾。

このように、Perks は、会計の専門職業としての存在を説明しているが、とくに「社会における会計の権力は、多くの会社や政府さえも左右するほどの規模で高度の職業的資源を動員する力によって高められるだろう⁽¹¹⁾」と述べている。すなわち、専門職業は社会的な役割をもち、それは「権力」⁽¹²⁾として存在するのであり、会計職業もその一つとして重要視されているものと考えられる。

前に述べたように、「専門職業→会計職業」は、社会的役割を演ずるものであり、したがっ

(6) *Ibid.*, pp. 6-13

(7) そのほか、「必要な訓練・教育」・「競争テスト」・「利他的サービス」・「他の事柄への適用」が続いている (*Ibid.*, p. 14)。なお、Cf. G. Millerson “*Qualifying Association*”, 1964

(8) R. W. Perks “*op. cit.*”, pp. 14-15; なお、Cf. H. Willmott “*Organising the profession: a theoretical and historical examination of the development of major accountancy bodies in UK*”, *Accounting, Organizations & Society*, 11-1

(9) *Ibid.*, p. 15

(10) なお、イギリスにおける会計職業団体の発展については、Cf. *Ibid.*, p. 16 ff.

(11) R. W. Perks “*op. cit.*”, p. 20

(12) *Ibid.*, p. 21

で社会に対して「アカウンタブル」である。すなわち、「アカウンタビリティ」をもつものとして存在する。そこで、つづいて「アカウンタビリティ」についてみる。Perks によれば、アカウンタビリティは「説明を与えるための義務」⁽¹³⁾と理解される。なお、説明の形式・内容の範囲は、それぞれの関係によって異なるが、彼によれば、特別な状態におけるアカウンタビリティによって意味されるものを明らかにするためには、1)だれがアカウンタブルか、2)だれにアカウンタブルか、3)どのような方法で、4)なんのためにか、⁽¹⁴⁾が問われるべきであると。また、特別なアカウンタビリティ関係に含まれる二つの当事者としては、その人に説明がなされるべき「プリンシパル」(アカウンティー “accountee” 被説明者、例えば株主)と、その人から説明が行われる「エージェント」(アカウンター “accountor” 説明者、例えば取締役)⁽¹⁵⁾が問題となる。そして、伝統的な会計人モデルは、アカウンタビリティの会計モデルとして、所有者(あるいは株主)と経営者(あるいは取締役)が分離していること、そしてまた、取締役が株主に対してアカウンタブルである必要があるという考えにもとづいており、さらに、株主に対してのみならず債権者に対してもアカウンタビリティが生じ、かくしてアカウンタビリティの会計人の役割の起源は、株主と債権者に対して情報と安心感を提供することとみなされ得ると。⁽¹⁶⁾なお、代替的な考えとして、アカウンタビリティのメカニズムは取締役自身の利益によって行われる場合もあるが、現代のアカウンタビリティの中心にあるのは、つぎの四つの要素であるという。⁽¹⁷⁾すなわち、1)会計情報の作成、2)会計情報の監査、3)会計情報の公表、4)その承認である。Perks は、これら四つのアカウンタビリティの要素を説明した後、現状では、1)作成された情報は不適當で誤りに導きやすく、2)監査は重要な限界にさらされており、3)公表された情報は会社がアカウンタブルである者に対して受け入れられていず、4)またエージェント(取締役)に対しての承認は効果的でない⁽¹⁸⁾とそれぞれの限界を指摘している。なお、ここで重要なことは、伝統的なアカウンタビリティの会計モデルは取締役と株主が異なった側にあると仮定しているが、現在ではこれら両者は同じ利害関係に立つようになっていると述べていることである。⁽¹⁹⁾このように、アカウンタビリティ概念は時代とともに変遷しつつあるが、Perks は最後に、「権力とアカウンタビリティ」との関係について、つぎのように述べてい⁽²⁰⁾る。「権力とアカウンタビリティは交錯している。アカウンタビリティを課す試みは、権力を

(13) *Ibid.*, p. 24

(14) *Ibid.*, p. 24

(15) *Ibid.*, p. 24

(16) アカウンタビリティ概念の定義についての、Gray やコーポレート・レポートの見解については、*Ibid.*, p. 25; なお、R. H. Gray, D. Owen, K. Maunders “*Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability*”, 1987, p. 2.; ASSC “*Corporate Report*”, 1975, p. 25

(17) R. W. Perks “*op. cit.*”, p. 27

(18) *Ibid.*, p. 30 ff.

(19) *Ibid.*, p. 34

(20) なお、公共セクターや経営体のアカウンタビリティについては、Cf. *Ibid.*, pp. 37-38

制限する試みである⁽²¹⁾」が、「会計が運用される方法は、現存する権力関係を繁栄し高める傾向にある⁽²²⁾」と。上で述べたように、アカウンタビリティに対する会計人のアプローチが権力関係を変える範囲は限られており、アカウンタビリティが、1)会社内の取締役一株主関係、2)経営管理関係、3)公共セクターのそれぞれで運用される場合には重要な違いがあるとして、1)の場合は、取締役によって大きく規制され、彼の権力を制限することはほとんどできず、2)の場合には、従業員の権力はアカウンタビリティ→会計情報によって効果的に制限され、3)の公共セクターの場合には、公衆は散らばっており、アカウンタビリティは効果的に働かないといっている⁽²³⁾。そして、Perks は、エージェントがプリンシパルに対してアカウンタブルであるとすると、つぎの三つの可能性があるという。すなわち、1)プリンシパルがアカウンタビリティ・プロセスを統制する場合、2)エージェントが統制する場合、3)プロセスを統制する者が不明確で、プリンシパルとエージェントの間で闘争がある場合⁽²⁴⁾である。伝統的な会計モデルは、取締役の株主に対するアカウンタビリティから出発したが、大会社や取締役は社会において権力的となり、したがって、コーポレート・ガバナンスやアカウンタビリティ、そのなかでの監査人の現実的・潜在的役割が社会的に大きな問題となってきたという。以上、Perks は、アカウンタビリティは、1)プリンシパル、2)エージェント、3)異なった当事者間の権力の争い、4)独立の第三者、によって支配されたものとなるだろうと述べており、ここでは監査人がこれらの役割を遂行すべく期待されている。

アカウンタビリティの成立によって、プリンシパルとエージェント、あるいは彼らの間の争いが問題とされたが、それらを統制する重要な地位に監査がおかれた。そこで、つづいて、社会における「監査」の役割についてみる。周知のように、監査の歴史は古く古代にまでさかのぼることができるが、アカウンタビリティとの関係でみると、「監査」はアカウンタビリティのプロセスの一要素として、公表財務諸表の検証に関して一般的に用いられた。すなわち、プリンシパルとエージェントによる支配のプロセスを避けるための一つの方法として「監査人」のような第三者が問題とされ、かくて「アカウンタビリティのプロセスにおける監査人」として問題とされるようになった。すなわち、Perks によれば、監査は資源の受託責任＝アカウンタビリティ、すなわちプリンシパルとエージェントの関係を第三者がチェックするものであり、「監査人として会計人がアカウンタビリティのプロセスにかかわること⁽²⁵⁾」と考えられている。監査の目的については、種々の監査は種々の目的をもつものであるが、監査人の役割は「虚偽の検出よりも財務諸表の信頼性の確保」にあり、「真実と公正な観点」から行われる。しかし、この観点も取締役の意見によって無数にあると考えられる⁽²⁶⁾。そして、「だれ

(21) *Ibid.*, p. 41

(22) *Ibid.*, p. 41

(23) *Ibid.*, p. 42

(24) *Ibid.*, p. 42

(25) *Ibid.*, p. 47

に対する責任か」については、「株主と取締役」に対してから「多数」に対して、さらにいえば、財務諸表を受け取ることのできる者へと拡充されつつある。⁽²⁷⁾しかしながら、監査の「期待ギャップ」は大きく、監査人がなすべきことと個人あるいはグループが彼らに期待することの間にはギャップがあり、Perks はそれを七つにわけて論述しており、⁽²⁸⁾さらに、T. A. Lee の説にもとづいて、1)監査人の独立性、2)監査人の責任、3)真実と公正、4)監査の証拠の四つの概念をあげてギャップの克服策について論じている。⁽²⁹⁾以上で述べたように、Perks は、とくに会社の監査に関して社会における監査の批判的解明を行い、そこには相当の改正・改善の範囲があると述べている。しかし、本質的な弱点はあるが、「監査の実務は積極的な便益をもつ⁽³⁰⁾」と。すなわち、「監査はアカウントビリティ・プロセスの本質的な部分であり、また資源を統制する者の行動の自由に対する重大な制限としてみられるべきである⁽³¹⁾」と述べて、監査とアカウントビリティとの関係を強調している。かくて、彼によれば、監査の本質における重要な変更と期待ギャップの減少は、監査人の基本的地位における規制と変化を必要とすることとなる⁽³²⁾と。

以上、会計の社会的な役割をめぐって、Perks は、まず会計の専門職業としての重要性に着目し、その社会的存在基盤をふまえて、それがアカウントビリティ（報告・説明責任）という形で、「株主・債権者」に対してから「一般大衆」に対しての受託責任として重要視されたことを論じ、そのアカウントビリティのプロセスに監査がかかわり、監査によってそれが客観化されることを強調し、会計のもつ社会的役割を主張しているものと思われる。

II アカウタビリティと社会報告

アカウントビリティは、伝統的な「対株主・債権者」関係から拡充される。すなわち、会社やその他の組織は、社会の多くの異なったグループに対して「アカウントブル」であり、彼らは財務的な状況や業績に加えて、より広い問題領域に関して「アカウントブル」である。いわゆる「企業の社会報告」は、利益や財務状況だけではなく、組織の業績のより広い社会的・財務的的局面について、会社およびその他の組織による報告を含むものである。そこでは、通常、従業員や社会全体も含んだ、株主・債権者より広い利害関係者への報告と考えられる。Perks は、上のように述べて、アカウントビリティの拡充について論じているが、ここではまず、その嚆矢となり「公共アカウントビリティ」概念を導入した「コーポレート・レポート」につい

(26) *Ibid.*, p. 51

(27) *Ibid.*, p. 53

(28) *Ibid.*, pp. 63-65

(29) *Ibid.*, p. 71; なお, Cf. T. A. Lee "Company Auditing", 1982

(30) *Ibid.*, p. 73

(31) *Ibid.*, p. 74

(32) *Ibid.*, p. 74

てみてみよう。Perks によれば、「コーポレート・レポート」は、社会に対する広い責任の会計人による認識の第一のステップとして考えられる。なお、「コーポレート・レポート」については、すでに度々述べたが、⁽³³⁾「アカウンタビリティ」の拡充にとっては画期的なレポートであり、イギリス会計学界におよぼした影響は多大である。そこで、Perks のいうところを聞いてみると、「コーポレート・レポート」は、年次報告書の公共関係に多大の光りを与えたものであり、1970年代の政治状況の反映であったと考えられる。このように、企業の「社会報告」はコーポレート・レポートの発表によって重要視されたが、この点について、S. Burchell らは、付加価値計算書の出現と結びつけて多くの力の結合を「星座」(コンステレーション、⁽³⁴⁾“constellation”) という状態で説明しているが、同じ分析が企業の社会報告の登場・低落についてもいえる。すなわち、企業の社会報告は労働党政権からサッチャー保守党政権への移行という政治状況の変化によって沈静化したとされる。⁽³⁵⁾また、この点について、R. H. Gray らは、企業の社会報告を資本主義を擁護する者とそれを破壊する者との間の「中間的立場」として賛成しているが、⁽³⁶⁾これに対して T. Tinker らは、中間的な考えは検討されるべき領域であり、⁽³⁷⁾変わりうるものであると述べて、企業の社会報告の支持の低落を「社会保護期間」の終焉と考え、それは「保護市場時代」に連なると述べている。Perks はさらに、この問題は、最近では、1)社会的業績と社会的ディスクロージャーとの関係、2)社会的ディスクロージャーと経済的業績との関係として問題視されていると述べている。上で述べたように、「コーポレート・レポート」のもつ意味は重要であるが、Perks はついで、「それは会計人によってなされるべきか」、「報告書はどんな形式をとるべきか」、「社会報告書は監査されるべきか」、「だれが費用を負担するのか」、「なにがディスクロージャーされるべきか」、「法的に強制されるべきか」、「企業の社会報告の目的はなにか」などの問題を提起して議論している。そのうち、ディスクロージャーの内容としては、①環境、②エネルギー、③公平な取引実務、④人的資源、⑤共同社会への参加、⑥製品、⑦その他の社会的責任のディスクロージャーなどがあげられてい

(33) この点については、つぎの拙著を参照のこと。拙著『付加価値会計の研究』有斐閣、同『社会関連会計の展開』森山書店など。

(34) この点については、前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」参照。なお、Cf. S. Burchell, C. Clubb, A. G. Hopwood “Accounting in its social context: towards a history value added in the United Kingdom”, *Accounting Organizations and Society*, 10-4

(35) R. W. Perks “*op. cit.*”, p. 81

(36) この点については、拙稿「アカウンタビリティ概念の拡充とグリーン・アカウンティング—社会関連会計の新しい展開」産業と経済、7-3 参照。なお、Cf. R. Gray, D. Owen, K. Maunders “Corporate Social Reporting: Emerging Trends in Accountability and the Social Contract”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1-1

(37) なお、ティンカーの「政治的静謐主義批判」については、Cf. T. Tinker, C. Lehman, M. Neimark “Falling down the Hole in the Middle of the Road: Political Quietism in Corporate Social Reporting”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4-2; なお、前掲拙稿「アカウンタビリティ概念の拡充とグリーン・アカウンティング」参照。

(38)
る。

について、「企業の社会報告」の重要なものについてみる。まず、「付加価値計算書」が問題とされる。この付加価値計算書についても、すでに詳しく紹介したが、Perks は、「コーポレート・レポート」における付加価値計算書の例示をあげ、とくに付加価値が大きくて利益が小さい場合の意思決定に対する疑問を提起している。この点は以前にも議論されたところであり、「ティーム」の概念⁽⁴¹⁾とともに、付加価値思考の根本にかかわる重要問題であると思われる。Perks はさらに、前にみた Burchell らの説によりながら、この時代(1975)では、能率と生産性の言語が産業民主主義(労使強調)と参加意識と交錯していたとして、付加価値計算書の出現は、つぎの三つの「コンステレーション(星座)」に対する重要な局面をひきだしたとしている。すなわち、1)財務諸表の基準の特殊化、2)マクロ経済の管理、3)産業民主主義と従業員への情報の開示へ向けられた産業(労使)関係の状況⁽⁴²⁾である。そして、付加価値計算書の低落は、新しい保守政権によってもたらされたとし、そこには、産業民主主義(労働の重視・労使協調)よりも、市場の力・貨幣中心主義や経営特権の強調にもとづく異なった政策があったと述べている⁽⁴³⁾。ついで、企業の社会報告書として、「雇用報告書」があげられる。「コーポレート・レポート」は雇用報告書を公表することを提言し、その内容として、「従業員数」・「雇用のロケーション」・「従業員の年齢分布」・「作業時間」・「雇用コスト」・「年金」などを含めることが重要であるとしている。なお、以前にも年次報告書の一部として特別の雇用報告書が公表されていたが、徐々に衰退し、現在では公表されていないが、現行会社法(1985)のなかで取り入れられていると述べている。また、「従業員報告書」は、典型的にはニューズレターや告知板などの形で行われており、その目的は従業員に会社の状況についてより多く参画させ、また責任観念を強めることである。なお、Perks は、そのほか「人的資源会計」の重要性についても言及しているが、これらについては割愛する。以上で述べたように、Perks は、アカウントビリティ概念の拡充の重要な方向として「コーポレート・レポート」をあげ、ここで主張された「公共(社会的)アカウントビリティ」概念に注目している。すなわち、株主・債権者と企業との関係をプリンシパル=エージェント関係としてみる「エージェンシー理論」からのアカウントビリティ論は、企業の変容とともに、その利害関係者とのかかわりあいを広げ、従業員や社会全体をも視野にいれた関係へと拡充されねばならず、そのための新しい操作概念が「社会的アカウントビリティ」であると考えられる。そして、これらのアカウント

(38) R. W. Perks, "op. cit.", p. 85; なお、アカウントビリティ概念の本質・拡充や適用をめぐる諸問題については、拙稿「社会関連会計と社会的アカウントビリティ—社会関連会計の理論的基礎をめぐる論争について」産業と経済, 9-1を参照のこと。

(39) 例えば、前掲拙著『付加価値会計の研究』など参照。

(40) R. W. Perks "op. cit.", p. 91

(41) Ibid., p. 89; なお, Cf. M. F. Morley "Value Added Statement", 1989

(42) Ibid., p. 92

(43) Ibid., p. 92

ビリティの拡充にともなう報告（ディスクロージャー）がいわゆる「企業の社会報告」であり、その典型として、従業員その他、企業の付加価値の産出にかかわったグループに対する生産・分配の報告書としての付加価値計算書や、さらには雇用状況の報告書や対従業員の報告書などが「企業の社会報告の重要問題」⁽⁴⁴⁾として認識・作成されることとなったものといえる。

ついで、この領域で最近重要視されてきている問題の一つに「倫理投資問題」がある。これは、アカウンタビリティの拡充とは別の領域の問題であるが、個人あるいはその他の組織とくに年金財団などが企業に投資する場合、その企業の倫理活動に注目し、倫理活動・社会貢献活動を活発に行っている企業に投資し、逆にそうでない企業には投資を行わないという運動であり、現にアメリカにおいて活発化しつつある。そのため、各企業はこのような倫理活動についての情報のディスクロージャーを要請され、個人や組織体も企業に対してその開示を求めることとなり、その意味においてアカウンタビリティの遂行やその開示と関連して問題となって来ている。Perksによれば、「1990年代には、企業の社会報告に関連する二つの特別なテーマが強くなった」⁽⁴⁵⁾として、1)「倫理投資活動」と、2)「環境運動」をあげている。彼によれば、教会などの投資活動がこの方向で動いており、年金財団のような大規模の組織が倫理活動政策を実施する方向にあるが、これらに対する情報はまだ十分ではないと述べられている。彼によると、そのための「倫理研究サービス組織」(EIRIS)が設立され、投資活動のアドバイスに乗り出したとされ、最初の倫理投資トラストが1984年に設置され、1989年には17の倫理財団ができたとされる。なお、これらの団体において、参加を拒否する活動とトラスト数は、①タバコ(活動)…11(トラスト)、②軍備…10、③アルコール…9、④ギャンブル…8、⑤南アフリカ問題…8、⑥動物実験…4、⑦核…3、⑧麻薬…1、⑨政治献金…1、と報告されている⁽⁴⁶⁾。そして、このような「倫理投資トラスト」は、従業員・積極的雇用対策や社会に対する創造的ベネフィット、とくに環境に関するベネフィットの創出のような領域に積極的な貢献を行っている企業への投資を奨励していると。このように、倫理投資運動は、最近の重要な方向であるが、特別な情報のニーズが必要となり、適当な情報を提供するための企業の社会報告の一定の形式を期待することが合理的であると考えられている。そして、Perksの調査によると、投資トラストとくに環境問題に関しての投資政策が重要視されている。上のように、Perksによれば、倫理投資家は投資決定を行うための情報を必要としており、それは通常、企業の社会報告が行うべきであるが、実際には彼らの情報ニーズに十分適合するような情報の提供までには至っていないと。

以上で述べたように、倫理投資活動は、社会全体の意識改革の問題として今後重要視されていくものと思われる。すなわち、一般大衆の意識が倫理活動と結びつき投資を左右するように

(44) *Ibid.*, p. 90

(45) *Ibid.*, p. 82

(46) *Ibid.*, p. 97

なれば、企業活動もその方向へ自主的に規制されることとなり、企業の社会報告の内容は、これらの倫理投資活動に対する重要な情報としての地位を与えられることとなり、その重要性が増大していくものと考えられる。

最後に、「環境問題」について、アカウンタビリティとの関係でみてみよう。というのは、「環境問題は倫理投資家とかかわるものであり、より一般的には、企業の社会報告の重要な構成要素である」⁽⁴⁷⁾からである。1990年代の早期までは、環境問題は企業の社会的活動に関心のある者やこのような活動に対して公共的アカウンタビリティを強制しようとする者にとって重要な事柄であった。例えば、オゾン層破壊や砂漠化現象、酸性雨の発生、魚群種の減少、再生不能資源の濫用などが進行していたが、会計人は少なくともコーポレート・レポートの公表後は、環境問題にある程度はコミットしていたと。すなわち、Perks によれば、諸種の学説や諸機関も環境問題にとりくんできたが、最も重要な国際的展開はヴァルディーズ原則の実施であっ⁽⁴⁸⁾た。この原則によって、①生物圏の保護、②自然資源の維持的使用、③廃棄物の減少と処理、④エネルギーの賢明な使用、⑤危険の回避、⑥安全な製品・サービスの配給、⑦損傷の補償、⑧ディスクロージャー、⑨環境担当取締役とマネジメント、⑩アセスメントと年次監査が問題とされるようになった。そして、つぎの二つの報告書が環境問題に対する重要性を増大させた。すなわち、「ブルントラント (Brundtland) 報告」(1987)と「ピアース (Pearce) 報告」(1989)である。これらについても、すでに紹介したが、⁽⁵⁰⁾「ピアース報告」は、通常自由とみなされている環境資源を使用するにあたっての経済的・産業的政策に対して政府が問題提起をしたもので、そこでは経済政策が環境目的に統合され、汚染者負担原則が適用されるべきことが強調されている。そしてまた、財務的・量的測定と市場ベースでの刺激を強調しているが、これは会計人の役割であると思われる。さらに重要なことは、この「ピアース報告」はイギリスの環境省によってオーソライズされていることである。なお、この「ピアース報告」や「ブルントラント報告」では、いわゆる「持続可能な開発」(sustainable development)という概念が用いられているが、この思想は、成長の環境的インパクトは、奨来の世代が生活水準を維持でき、さらなる進歩が可能となるような方法で行われねばならないという考えである。⁽⁵¹⁾そしてそのため、1)人工資本と再生可能・維持可能・代替可能な自然資本や、2)枯渇性自然資本、の区別が重要視される。⁽⁵²⁾さらにまた、周知のように、これらの報告書は、資本維持は企業経営の中

(47) *Ibid.*, p. 82

(48) *Ibid.*, p. 98

(49) *Ibid.*, p. 98

(50) この点については、拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポーティング」商学論集、18-3；同「企業会計と環境問題—グレイの環境保護会計について」産業と経済、8-3/4参照。なお、Cf. G. H. Brundtland (UNEP) "Our Common Future", 1987; D. Pearce, A. Markandya, E. Barbier "Blueprint for a Green Economy", 1989

(51) Cf. G. H. Brundtland "op. cit.", pp. 54 ff.

(52) R. H. Gray "Accounting for the Environment: The Greening of Accountancy Part II", ↗

心であるが、生態学的関心のある会計人にとっては、枯渇性資本の維持を考慮しなければ、従来の利益指標は企業を誤りに導くことを知るべきであるといっている。すなわち、このことは、企業の社会報告に対する全体的な批判と受けとめることが重要であると思われる。そして、このような「環境主義」の下、R. H. Gray や D. Owen らの著書が出版され⁽⁵³⁾、環境問題は会計職業の大きな仕事となった。というのは、会計人は環境問題に関して有用な技術を提供することができるからである。そして最後に、Perks はこの点を整理して、1960年代は「消費者の時代」、70年代は「従業員の時代」、80年代は「自由市場の時代」、そして90年代は「環境の時代」とよんで、環境問題の重要性を強調している⁽⁵⁴⁾。すなわち、伝統的な財務会計は、利益の計算、組織における株主利益、資本の維持に焦点があったが、企業の社会報告の種々なる糸は、従業員や環境に重要性をおくようになり、それはさらに進行しつつあると考えられる⁽⁵⁵⁾。このように、環境問題はアカウンタビリティの拡充の中心的な問題となって、会計に重要な問題を提起しているものといえることができる。

III 業績指標と会計基準

会計は、組織とくに企業が外部者に対してもつ報告責任＝アカウンタビリティを果たすために成立した。そして、アカウンタビリティは伝統的な受託責任すなわち財務的な責任から出発して、その範囲を拡充していった。いままでに述べたことから明らかなように、はじめは企業に金銭を預託している株主や債権者たちに対する報告責任としてアカウンタビリティ概念が存在した。そして、この点を Perks は、エージェンシー理論で説明しようとする。すなわち、エージェンシーとしての企業・経営者がプリンシパルとしての株主や債権者に対してもつ責任義務関係として把握し、会計やひいては会計専門職業の存立基盤をそこに見いだしたのである。そして、このようなアカウンタビリティは、すでに述べた「コーポレート・レポート」などの公表を契機として拡充の途をたどり、現在では従業員やさらには消費者・一般大衆、環境にまでその対象を広げ、公共的な責任関係にまで発展した。いわゆる「社会的アカウンタビリティ」概念の成立である。すなわち、ここでは、企業は企業をとりまく諸利害関係者に対して、たんに財務的・経済的・金銭的な預託関係＝受託責任だけではなく、財務以外の面についても責任を負うようになり、アカウンタビリティ＝エージェンシー関係は、株主・債権者からそれ以外のグループへ、また財務的なものから財務以外のものにまで拡充されることとなった。このよ

1993, p. 290; なお、前掲拙稿「企業会計と環境問題」参照。

(53) Cf. R. H. Gray "The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce", 1990 および「前注」の文献など。また、Cf. D. Owen(ed.) "Green Reporting: Accountancy and the Challenge of the Nineties", 1992; なお、前掲拙稿「会計環境の変化とグリーン・レポーティング」をも参照のこと。

(54) R. W. Perks "op. cit.", p. 102

(55) *Ibid.*, p. 102

りに、アカウンタビリティは財務以外の社会的・公共的な関係にまで拡充されるのであるが、その場合、アカウンタビリティの解除として、企業その他の組織がどのような指標にもとづいて説明・報告するのだろうか。周知のように、伝統的な会計においては、企業の実態・本質関係は「利益」指標によって把握される。すなわち、現代企業において、最も重要な関係はだれが資本を所有しているか、そしてまたそれがどのような形で運用・機能しているかということであり、それが現代社会・現代経済・現代企業の本質的な関係であるから、会計においても「資産=資本」、そして資本の増分である「利益」の捕捉過程（「収益-費用」）の把握が最も本質的なものとして重要視される。いわゆる複式簿記を中核とする会計形式による企業実態の捕捉がこれであるが、その中心的な指標は「利益」・「収益性」である。しかし、前に述べたように、企業のもつ報告責任がたんに財務的・金額的なものからそれ以外の社会的なものにまで拡充され、またその対象も株主・債権者などの金銭預託者以外にまで拡大してくると、これらのアカウンタビリティ関係の中核にある指標は変容せざるをえず、新しい指標が問題とされるに至る。そこで、以下、Perks の所説にもとづいて、これらの「指標（業績指標）」の変容やそれをめぐる「会計基準」、「概念フレームワーク」などの動向についてみてみよう。

Perks は、まず会計がなぜ、いかに業績の重要な尺度として利益を強調するかを問題とし、ついで業績指標としての利益の限界について述べる。利益は最も重要なものと考えられるが、利益については多くの問題点があげられる。すなわち、1)利益の定義や測定が曖昧であること、2)利益はかならずしも期待するものを示さないこと、3)利益は多くの組織の業績を評価するにあたって適合性に疑問があること⁽⁵⁶⁾などである。このことは、例えば前に述べたように、利益以外の異なった情報例えば雇用や従業員に関する情報や環境についての情報が問題とされたことから明らかであり、また公共セクターにおいては利益指標はほとんど適合性がないことからわかる。Perks は、ここで公共セクターにおける指標を問題とし、とくに VMA (value for money auditing)、すなわち「貨幣価値による監査」をとりあげ、公共セクターの業績指標について大きく問題としているが、ここでは割愛し、私的企業に限定して述べる。Perks は、業績指標の技術的特性について述べた後⁽⁵⁸⁾、「経済性 (Economy)」・「能率 (Efficiency)」・「効果 (Effectiveness)」の三つの E について論じている。⁽⁵⁹⁾「経済性」は最小コストで所期の量・質の資源を得ることと関係し、「能率」はコストと関係し、とくに産出単位あたり低コストをもつことである。そして、「効果」は達成する目的に関するものであると。彼によれば、これらの三Eは業績評価のシステムのキーとなる内容である。このように、Perks は業績指標として従来の「利益」を超えた種々の指標を問題とし、とくに公共セクターでの問題点を

(56) R. W. Perks "op. cit.", p. 107

(57) なお、公共セクターの業績指標については、Cf. *Ibid.*, p. 114 ff.

(58) *Ibid.*, pp. 110-111

(59) *Ibid.*, p. 111

指摘しているが、ここで重要なことは、業績の考え方は中立的な変わらない概念ではないとい⁽⁶⁰⁾っていることである。換言すれば、その定義は利害関係者グループの考え方に大きく依存するということである。すなわち、業績指標や対貨幣価値に対する議論の多くは、どんな業績の側面が重要であるかについて、彼ら自身の見解に優位性を与える諸社会グループに関することである。それぞれのグループはそれぞれの指標を議論するが、最も「権力」のあるグループが彼らの目的に合った指標を受け入れ認識を得るのである。すなわち、利益数字は、知ろうと欲するものをわれわれに告げるという考えにひきつけられるべきよりも、経済性・能率・効果の公正で客観的な尺度があるという考え方には誘惑されるべきではないということである。上で述べたように、Perks は、現在最も重要視されている「利益」指標に対して、それと「権力」との関係の問題とし、最も権力のある者が彼らの目的に適合する尺度をもつとして、利益指標→会計指標のもつ「権力的な性格」について言及している。このように、「業績指標」は権力関係との関係で問題とされねばならず、またアカウンタビリティ概念も権力、政治的なものとの関係で問題視される点が重要であると思われる。すなわち、「業績指標の議論は、異なった利害⁽⁶¹⁾をもつ異なったグループの間の権力争いとしてみられる」。

利益指標は相対的なものであり、またそれぞれの利害関係者グループの権力関係の反映として存在するものであると考えられたが、ついでさらに、このような会計指標の取り扱いをめぐる「会計基準」について、その意味などをみてみよう。Perks は会計基準の意味について述べ、会計基準委員会設置の背景やその起源について詳しく紹介した後、⁽⁶²⁾「会計基準」の必要性について論じている。⁽⁶³⁾そこで、ここでは「会計基準の必要性」に焦点をあててみることにする。Perks はこの点について、「それぞれの会社の公表財務諸表は、もしそれが有用であるならば、比較可能なベースで作成されねばならない」といい、「もし、それぞれの会社によって採用された会計原則や会計方針が大きく異なっていれば、財務状況や業績を評価する試みは、ほとんど意味がなくなるだろう」と述べ、⁽⁶⁴⁾会計基準設定の必要性を強調している。そして、「もし、それらが会計基準のもとに編集されるのであれば、財務諸表の信頼性は高まる」と述べ、会計基準設定の重要性を強調している。そして、このことは、「社会の利益」になると考えられる。すなわち、「財務報告はたんに会計職業に関することだけではなく、会計基準に関心のある社会の他の人々が存在する」と述べ、その社会的必要性を強調している。すなわち、「もし、会計基準が投資・価格・工場閉鎖・失業、あるいは所得・富の分配についての意思決定に影響をおよぼすのであれば、それらは社会に対して重要である⁽⁶⁵⁾」と。このように、会

(60) *Ibid.*, p. 133

(61) *Ibid.*, p. 123

(62) すなわち、その設立・実施・レビューと変化・失敗と廃止にふれた後、会計基準委員会の基準設定に関する「Dearing 報告」や、「財務報告基準」について論じている (*Ibid.*, p. 140 ff.)。

(63) *Ibid.*, p. 151

(64) *Ibid.*, p. 151

計基準の設定は社会的な要請にまで高められて議論される。すなわち、「公表財務諸表が社会における富や資源の分配に影響を与え、最も新しい投資がどこで生ずるかに影響をもつのであれば、会計基準は影響力あるものであり、この点からみて非常に重要である」と。そして、とくにこのような会計基準はそれを作成する基礎よりも、むしろその決定を正統化するプロセスの一部分と考えられる。⁽⁶⁶⁾このように、会計基準の設定は、財務諸表の比較可能性の保持（技術面）、また社会の利益のためにも利害関係者の意思決定に影響を与えること（内容面）から重要であると考えられ、「会計→アカウンタビリティ」の中核的な問題として取り扱われている。しかし、Perks は、「公表財務諸表は社会においてある実質的な効果をもち、また社会は効果的な会計基準に関心をもつ」と述べ、とくに会計基準のもつ「政治的性格」にふれている。すなわち、「会計基準は経済的能率に対する実際の・潜在的貢献の状態で評価され」、「会計基準設定のプロセスを擁護する者の多くの目的は、経済的なものよりも政治的なものであるようである」⁽⁶⁷⁾と述べている。上で述べたように、Perks によれば、会計基準は公表財務諸表の信頼性にとって、また社会にとっても有用なものと考えられるが、それはまた、経済的なものよりも政治的な性格の強いものとして理解されている。

上でみたように、会計基準の設定は社会的にみても重要な利得であるが、これらの会計基準の基礎として、またそれぞれの会計基準の矛盾を回避するために、いわゆる「概念フレームワーク」（会計上の概念の意義づけ・枠組の体系）が問題となる。Perks は、「概念フレームワーク」の存在理由をあげ、その発展をアメリカの FASB の成立やイギリスの SSAP の設定の経緯の説明によって解明している。⁽⁶⁸⁾しかし、ここではそれらの設定プロセスは割愛し、「概念フレームワーク」の重要性とその特徴や問題点についてみてみることにする。彼によれば、会計における「概念フレームワーク」は「会計は科学である」という証明のために必要であると考えられる。しかしながら、会計が科学であるかどうかについては疑問点も多く、「概念フレームワーク」についても多くの問題点を蔵している。すなわち、種々なるグループの期待を満たすことは困難であり、さらには概念フレームワークの樹立によって問題が解決されると考えるのは、会計の本質の理解の欠如によるものとされる。というのは、「会計基準が概念フレームワークから導き出される」と考えることは、「会計基準設定プロセスについての誤解」から生ずるものである。すでに述べたように、会計基準の設定は、政治的・交渉のプロセスであり、それは最も「権力」のあるもののためである。⁽⁶⁹⁾Perks によれば、会計は科学ではなく、社会的な科学であり、真実・公正という観念も相対的なもので絶対的なものではなく、時代と

(65) *Ibid.*, p. 152

(66) *Ibid.*, p. 152; なお、組織の存在の正統性を主張する「正統性 (legitimacy) 理論」については、前掲拙稿「社会関連会計と社会的アカウンタビリティ」を参照のこと。

(67) *Ibid.*, p. 157

(68) *Ibid.*, pp. 165-171

(69) *Ibid.*, p. 172

ともに変化するものである。したがって、会計は「科学」と比べるよりも「倫理・法律」と対比することが重要であるという。⁽⁷⁰⁾なお、彼はさらに、概念フレームワーク、専門知識と専門職業の危機について、「会計知識は、政治プロセスの残余である」として、概念フレームワークは種々なるグループの交渉の結果で、会計は権力をもつものの正統化への戦略であると述べている。例えば、「利益」は人間が社会的に作出した概念である⁽⁷¹⁾。そして最後に、「概念フレームワーク」はだれも反対できない広い一般目的を提供するというにあり、目的は会計職業の道徳・士気を高揚することにある。以上で述べたように、「業績指標」(利益指標より他の指標へ)→「会計基準・概念フレームワークの設定」の一連の方向の解明において、とくに会計のもつ社会的・政治的性格が強調され、会計と権力との関係が重要視されている。すなわち、ここでは会計のもつ「権力／知関係」が強調されているものと思われる。

IV 会計と権力／知関係

会計を権力／知関係として捕えられる考え方は、ポスト・モダン思想、とくに Foucault の考えにもとづくものである。Foucault の思想については前に取り上げたことがあるが、⁽⁷²⁾フーコーディアンによると、会計は社会的・組織的実務として概念づけられる。⁽⁷³⁾すなわち、その基礎を Foucault の、1)系譜学、2)考古学、3)権力／知関係の思想においている。そのうち、とくに、「権力／知関係」思考は、現代社会の発展を「権力とその作用方法の変化の状態で理解し、権力が密接にリンクすること」を強調するものである。例えば、有名な Foucault の「規律的権力 (disciplinary power)」という思考は、監獄をはじめ学校や会社などの場所で適用され、会計は「権力／知関係」として把握される。すなわち、このような思考にあっては、会計は規律的な権力、イデオロギー闘争における計算実務の一形態と考えられ、「会計→計算実務→規律的権力」として、その「可視性」を通じて理解しようとする。このように、フーコー的な会計思考においては、会計を「権力的なもの」と考え、会計を権力・知識の一つとして位置づけ、会計のもつ「権力的な性格」に重点がおかれる。Perks の会計に対する考え方も、

(70) *Ibid.*, p. 174; なお、以前にも指摘したことがあるが、会計とくに財務会計は、すぐれて「法律」的性格を強くもつものであり、したがってその前提としての「倫理・道徳」と密接に関係するものといえる。

(71) *Ibid.*, p. 177; なお、企業概念の特質や、会計指標とくにその中心である「資本や利益」概念の本質などについては、拙著『現代企業の経営分析—社会関連会計と社会関連分析』白桃書房を参照のこと。

(72) 前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」、および同「イギリス社会関連学派会計の理論構造」参照。なお、フーコーの思想については、つぎの一連の著作を参照のこと。フーコー著『知の考古学』(中村雄二郎訳)河出書房社; 同『言葉と物—人文科学の考古学』(渡辺・佐々木訳)新潮社; 同『監獄の誕生—監視と処罰』(田村叔訳)新潮社など。

(73) フーコーディアン(フーコーの思想を会計に適用する学派で、A. G. Hopwood らを中心とするグループ—ホップウッドディアンともいう—)の著作については、例えば、A. G. Hopwood (ed.) “Accounting from the Outside”, 1988や、後でとりあげるロフトらの諸稿を参照のこと。

このようなポスト・モダンの思想に影響をうけており、ここでは、会計は知識として、また権力として社会・組織において位置づけられ、この点から会計の特質が規定されている。したがって、このような思考は「会計の規律権力的な解釈」と特徴づけることができ、会計を「権力／知関係」として意味づけるものといえる。なお、このような会計の特質の解明については、以前に紹介したように、1)例えば、A. Loft がイギリスの初期の原価計算の形成について「知識・技術・制度・職業的要求の相互作用」の検証を行って、原価計算・管理会計の発展過程を解明し、会計と「権力／知」との関係を論じており、⁽⁷⁴⁾2)また、K. W. Hoskin=R. H. Macve も複式簿記の成立を中心に知識実務の系譜学的考察を行い、権力の技術としての「試験」について論じ、会計の「規律権力的性格」を抽出している。すなわち、彼らによれば、知識関係は一つの権力関係であり、試験もその一つと考えられる。換言すれば、彼らは、「試験→会計→規律→権力」という図式で会計を特徴づけ、試験を「規律的権力」として、「権力関係=知識関係」の重ね合いを解明し、会計のもつ「規律的権力」としての特質を抽出している⁽⁷⁵⁾のである。3)そのほか、P. Miller=T. O'Leary は、標準原価計算や予算の生成過程を分析し、「統治できる人間」の作出ということを会計機能の一つとして析出しようとしており、彼らによれば、「計算管理は規律的権力の作用の形態であり、社会生活を規制するもの」であり、「規律・標準という概念は個人に対して人間の不能率を可視化するもの」と考えられている⁽⁷⁶⁾。以上で述べたように、会計はここでは一つの知識、さらには権力の一形態として捕らえられており、このようなものとして、社会・組織で一定の役割を担うものと考えられている。

Perks は、上で述べた「権力／知関係」の思考にもとづいて、「会計人の権力と会計」について論ずる。「権力としての会計」は、この書を通じての一貫したテーマであるが、すでに述べたように、本書ではまず、社会で権力をもつ職業の特性が論じられ (§1)、ついでアカウントビリティを株主と取締役間の権力関係と規定し (§2)、さらに取締役の権力の制限をアカウントビリティのプロセスと考え (§3)、社会に対する会社のアカウントビリティを会社などの権力組織の行動を規制する会計の潜在力としてみる (§4) ののである。そして、業績指標 (§5) や会計基準の (§6)、さらには概念フレームワーク (§7) についても、絶えず権力との関係で論じられる。すなわち、財務諸表は社会の富の配分に影響をおよぼすものであるが、その会計基準の決定にだれが力をもつかということが問われ、また概念フレームワークについても、会計は合理性よりも社会的に作られるものと考えられ、「会計は社会の権力の利害を反映するもの」とみられる。このように、Perks の主張は、一貫して「権力 (パワー) と会計」の関係

(74) A. Loft "Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the U. K. 1914-1925", *Accounting, Organizations & Society*, 11-2

(75) K. W. Hoskin=R. H. Macve "Accounting and the Examination: A Genealogy of Disciplinary Power", *Accounting, Organizations & Society*, 11-2

(76) P. Miller, T. O'Leary "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting, Organizations & Society*, 12-3

を問題としているといってもよいが、彼は、権力の理論的観点をつぎのように述べる。すなわち、1)「主観主義者 (subjectivist)」的観点、2)「統合主義 (integration)」的観点、3)「歴史実質主義 (historical materialism)」的観点、4)「権力関係分析 (the analytics of relations of power)」⁽⁷⁷⁾的観点の四つに分類し、それぞれはそれぞれの意味をもち有用であるが、とくに「歴史実質主義的」観点は、権力の経済的基礎を問題とするもので、資本と労働の関係を重要視し社内での支配関係を問題とする。これに対して、「権力関係分析」的観点は、前述の Foucault の思想にもとづくもので、知識と権力との関係を問題とし、「情報・知識は権力である」という思考で、会計知識は社会の権力ある利益の創出であると考えられる⁽⁷⁸⁾。Perks は、これらの諸見解について意見を述べた後、そのうちの特別な見解を擁護するものではないとして、とくに「ここでのアプローチは改革主義であり、革命的ではない」⁽⁷⁹⁾といているが、会計・知識は、社会における権力ある利益の創造であり、それは彼らの利益に奉仕する傾向にあると述べ、さらに社会における権力のより広い配分は、もし会計知識がより広い利益に奉仕すべきであるならば必要であるといっている⁽⁸⁰⁾。そして最後に、「だれが権力をもつか」について論じ、会計人は社会において相対的に力をもっているといい、1)個人としての会計人、2)職業会計団体、3)会計事務所、4) (主題としての) 会計、⁽⁸¹⁾にわけて論じているが、会計は、摩擦を避ける力であると考えられ、政治的なものと理解されている。すなわち、「会計は知識であり、⁽⁸²⁾権力である」という言葉をくりかえし、結びとしている。

以上で述べたように、Perks の見解は「社会における会計の役割」を追求したものであり、会計は政治的要素をもち、権力関係とともにあるものと考えられる。したがって、会計人に支持された経営者は情報をもち、そのことからより権力的であるとされる。このように、会計人のニーズは社会における富と権力の配分に効力をもつもので、「権力と富はコインの両面」⁽⁸³⁾のように密接に結合していると考えられる。また、会計は株主・債権者の保護から誤謬・虚偽の防止へと、さらに取締役の利益の防御へと進んでおり、会計はアカウンタビリティの遂行に重要な役割を果たしているが、実際は従業員・消費者・環境などの社会よりも、投資家の利益に奉仕してきたと考えられている。このように、Perks によれば、会計の果たす役割は取締役の利益のためであるが、職業会計人は、ここでは真実の陳述を支持するために権力的な役割を演ずるものと考えられる。すなわち、収益の配分に影響する意味で「権力と会計」の関係が問題とされるのである。ここで、会計が「権力的」というのは、会社内では他のことの犠牲で取締

(77) R. W. Perks "op. cit.", p. 181

(78) *Ibid.*, p. 187

(79) *Ibid.*, p. 188

(80) *Ibid.*, p. 189

(81) *Ibid.*, pp. 189-190

(82) *Ibid.*, p. 197

(83) *Ibid.*, p. 201

役を強化するということを通じてであり、他方、会社外部では、例えば政府においては社会のためということで権力的なものとして考えられている。また、Perks は、「企業の社会報告」は、社会的アカウンタビリティの遂行として問題視しているが、あまり効果的とは考えられておらず、「マスクをして非社会的行動へ走る」面もあると述べている⁽⁸⁴⁾。しかし、株主は取締役を効果的にアカウンタビリティにするために権力をもつものであり、その点からは重要であると考えられる。そのための一つの運動が「倫理投資運動」であり、そのために適合的な情報が必要であり、監査の独立性が論じられるものといえる。このように、Perks は、会計の社会における役割を述べた後、社会の権力的組織をよりアカウンタブルにすることを擁護する者は、伝統的会計モデルとしてのアカウンタビリティの限界を知るべきであるという。そして、伝統的アカウンタビリティに代わる新しいアプローチをとるべきであると主張している。そのため、会計は会社や他の組織をアカウンタブルにするだけでなく、政府やすべての権力ある組織をより社会的に責任あるようにできるといって、会計のもつ社会的役割を強調しているものといえる。

以上、本稿では、Perks の「会計と社会」論について、彼の説くところにしたがってその大要をみてきた。行論から明らかなように、彼の所説は「会計と権力」の関係に焦点をおきながら、会計のもつ社会的な性格に言及したものであり、会計が社会において一つの知識→権力として存在し、そのことを通じて一定の役割を演じていることを解明したものと考えられる。そして、そのため会計専門職業やアカウンタビリティ・監査について述べ、アカウンタビリティの拡充としての「企業の社会報告」や、「業績指標」・「会計基準」・「概念フレームワーク」などについて論じたものといえることができる。

以上で述べたように、Perks のこの書は、題名「会計と社会」が示すように、会計のもつ社会的性格を「会計知識→権力関係」との関係で論じたもので、ユニークな内容の主張となっている。前にもみたように、会計についての考え方、会計の本質論については、最近、種々のアプローチがとられており、その一つのポスト・モダン思想の観点から会計のもつ役割をたんなる技術としてとりあげるのではなく、社会のネットワークのなかにおいて創造的な役割を果たす積極的なものとして位置づける思考ができています。本書もそのような立場に立つものであり、その思考によれば、会計や会計職業は一つの知識として社会に対して大きな力として存在するものと考えられる。そして、この点から社会に対して重要な役割を演ずるものとして理解される。このように、本書においては、一貫して権力関係の相互作用がくりかえしテーマとされて⁽⁸⁵⁾おり、新しいタイプの著作であるといえる。また、「会計と社会」という魅力的なテーマをか⁽⁸⁶⁾かげながらも、「中間的・漸進的立場」をとっており、前に紹介した R. H. Gray や、M. R.

(84) *Ibid.*, p. 206

(85) *Ibid.*, p. xiii

(86) 例えば、その主著としてつぎの前掲書を参照のこと。R. H. Gray, D. Owen, K. Maunders

⁽⁸⁷⁾ Mathews の立場に近く、妥当な見解とみることができる。そこで、最後に、この書の特徴をまとめると、すでにくりかえし紹介したように、会計を知識・権力として特徴づけ、この点から会計のもつ社会的役割を論じた書ということが出来る。なお、その他の点としては、つぎのような特徴をもつと考えられる。1) 会計専門家・会計職業という点に焦点をあてて、アカウンタビリティの主体という観点から、その創造的側面を析出したこと、2) 会計をアカウンタビリティ遂行のプロセスとしてとりあげ、この点からアカウンタビリティ概念の拡充として、「企業の社会報告」を展開したこと、3) 企業の社会報告の新しい方向として「倫理投資活動」や「環境活動」を位置づけたこと、4) 業績指標や会計基準・概念フレームワークなどについて、⁽⁸⁸⁾ 権力関係の一環として問題としたこと、などがあげられよう。⁽⁸⁸⁾ 以上で述べたように、本書はその題名「会計と社会」にふさわしい、新しい視点からの会計本質論ということが出来る。

*

以上、本稿では、Perks の「会計と社会」論の紹介を通じて、会計のもつ社会的性格や、会計の知識→専門知識としての特質、ひいては会計が専門知識たることによってもつ権力関係としての社会的役割などについてみてきた。もちろん、本書での主張のような会計の「権力・知関係」からの意義づけは、会計のもつ経済実態→企業実態の客観的捕捉という会計の本質的特質の上部に位するもので、この点を離れた会計本質論は会計を一つの意識構造論にしてしまう危険をはらんでいる。⁽⁸⁹⁾ しかし、会計のもつ測定技術面のみを重要視するアプローチに対しては、従来から欠けていた会計の異なった側面に焦点をあてた、新しい研究方向といえよう。⁽⁹⁰⁾ ここでは、Perks のこの面からの積極的貢献を評価することとしたい。

↳ “Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability”, 1987

- (87) M. R. Mathews “Socially Responsible Accounting”, 1993; なお、拙稿「社会関連会計の国際的動向—その類型化と理論枠組について」(若杉明編著『会計国際化の展開』ビジネス教育出版社所収)を参照のこと。
- (88) 「会計」を意識構造としてとらえ、「実態」の写像からの自立として、その能動面を認識する思考は、フーコーのポスト・モダン思想にその示唆を見出すことができる。すなわち、フーコーは前掲書『言葉と物』(1966)において、スペインの画家ベラスケス(D. Velázquez)の「宮廷の侍女たち」(Las Meninas, 1656)を題材として、古典時代における「物」からの「言葉」の乖離・自立を比喩的に説明しており、極めて興味深い(『同書』の中扉の「絵」、および27-41ページ参照)。
- (89) すなわち、このような研究は、会計「外部」(without)からの分析であり、その意味では会計の内部構造(within)の解明にとっては、「無」(without)であるという批判もでてくるものと思われる。しかし、会計のもつ社会的な役割を等閑視することも、会計の本質の理解にとっては重要な問題点である。これら両者の統合的な研究が重要であろう。
- (90) なお、これらの点については、前掲拙稿「イギリス会計学の新しい潮流」や、前掲拙著『社会関連会計の展開』などを参照のこと。