

批判会計学とイデオロギー

—— 宮上理論から山地理論まで ——

中 村 恒 彦

1. はじめに

批判会計学は、近代会計学のカウンターパートとして存在し、近代会計学では明らかにされない側面を明らかにしてきた。特に、Marx主義をその基盤としつつ、会計が個別企業のミクロ会計政策として機能しているだけではなく、マクロ会計政策として機能してきたことを指摘してきた¹⁾。日本の会計学は、おそらく近代会計学と批判会計学の存在をもって発展してきたといっても過言ではないだろう²⁾。しかしながら、批判会計学は、近代会計学や既存制度を否定するという側面を持っていたため、あまり顧みられることがなかったように思える。

実際のところ、本稿の考察する理論の中にも、そのような傾向があることは確かである。しかしながら、批判会計学は、近代会計学が見逃してきた側面を指摘したことによって、会計学に貢献してきた側面まで否定することは誤りであるように思う。本稿は、批判会計学の概念観、すなわち批判会計学が想定していたイデオロギーを取り上げる。しかし、本稿の目的は、既存の会計学が見逃しがちになる側面を見いだすことにあつとここに強調しておく。欧米の批判会計学が強調するように、「もうひとつの理解 (alternative)」が重

1) 津守 [2002] 序言。

2) 山地 [2010] 30 頁。

キーワード：批判会計学、イデオロギー、合理化

要になるのであろう³⁾。

批判会計学のイデオロギーは、Marxの公式にもあるように「彼らはそれを知らない。しかし彼らはそれをやっている⁴⁾」というところから始まる。ある説は、会計学あるいは会計諸制度すべてが無意識的に企業の資本蓄積・利益追求を合理化・正当化すると唱え、別の説は、財務諸表の公開あるいは企業そのものの利害を公開することが企業支配を密かに合理化・正当化しているということを主張する。いずれにしても、会計現象の生み出す言説を何らかかの形を検討することによって、会計というものを定義していったように思える。

分析にあたって、批判会計学のすべての諸説を検討することは到底のところできない。そこで、批判会計学の通時的な流れを検討することによって、批判会計学のイデオロギーを掌握し、会計学のイデオロギー概念を検討する糧としたい。特に、宮上理論－津守理論－山地理論という世代的な理論的変遷を検討することによって、批判会計学のイデオロギーから導き出されてきたものについて整理しておくことにしたい。

2. 批判会計学のイデオロギー

日本の批判会計学は、イデオロギー分析を援用していると考えられる研究分野のひとつと考えられる。たとえば、山地 [1994] は、Marx主義と批判会計学の関係を明らかにしており、その際に批判会計学のイデオロギーについて部分的に検討した。本稿は、イデオロギー分析に限定して批判会計学に検討を加えたいと思う。この際、我々は、Eagleton [2007] を基礎にして会計学のイデオロギーについて検討を加えたい。

2.1. 批判会計学の分析に当たって

批判会計学のイデオロギーは、Eagleton [2007] の第五定義「歪曲と捏造の

3) Laughlin [1999]などを参照せよ。

4) 向坂訳 [1969] 134頁；鈴木訳 [2000] 46-50頁。

操作」および第六定義「虚偽的あるいは欺瞞的な信念」として考えることができるのではないだろうか。両者を区別することなく、批判会計学のイデオロギーを「虚偽意識」と一言で片付けることもできるかもしれない。しかし、この虚偽意識の発生原因を階級に求めるか資本主義の構造に求めるかで大きく異なるといえるかもしれない。Eagleton [2007] は、虚偽意識の発生原因を区別するために、第五定義と第六定義を区分しているといっても過言ではない。

批判会計学では、この第五定義と第六定義を明示的あるいは暗示的に用いて理論展開をおこなっている。特に、第五定義は、会計の概念が虚偽意識による歪曲・捏造を引き起こすことを示す。極論すれば、会計の概念は、歪曲・捏造しかもたらさないという議論にもつながる。これに対して、第六定義は、会計の概念が虚偽意識による歪曲・捏造を引き起こすものの、それ自体は現実として現れてくることを暗示する。

しかしながら、イデオロギーの定義だけでは批判会計学の議論を整理することは難しい。なぜなら、Eagleton [2007] が示すように、イデオロギーは、「合理化」「正当化」「普遍化」「自然化」などの様々な戦略を駆使するので、それらを同時並行で考察することが難しい。また、各会計学説によってもイデオロギー戦略の力点が異なるため、分析を複雑にしてしまう可能性が高い。

そこで、我々は、批判会計学の議論を整理するにあたって、「合理化」の戦略に注目したいと考える。その理由は、次の2つである。1つは、Eagleton [2007] も述べるように、合理化戦略が正当化戦略とも連携しており、さらに正当性を主張するため方法のひとつとして普遍化戦略が存在する。その意味において、合理化戦略を考察することで他の戦略を補完することもできる。

もう1つは、合理化戦略が批判会計学の理論構築の基礎になっていることである。Eagleton [2007] は、Marxのイデオロギーを分析した際に次のような主張をおこなっている。

「今日にいたる歴史の流れにおいて、人間の生産活動に関わる社会関係は、搾取する

ものと搾取される者からなる社会関係であった。したがってこの搾取的社會關係は、法的、政治的、イデオロギー的觀點から合理化され規定されなければならない。・・・中略・・・べつの言葉でいうならば、上部構造の概念には暗黙のうちにある種の制度に関する定義がふくまれている。その制度とは、物質生活から疎外されたものであり、支配的な力となって物質生活を圧迫するものである⁵⁾。」

ここにいう「物質生活から疎外された制度」として會計をみることができる。會計の「制度」も搾取する者と搾取される者の社會關係を法的・政治的・イデオロギー的觀點から「合理化」するという問題提起が行える。それゆえ、批判會計学は、會計現象がイデオロギー（虚偽意識）を通じて階級支配の社會關係をどのように「合理化」しているかを検討する。こうした階級支配型會計学觀は、宮上理論や中村理論に典型的にみられる特徴であろう⁶⁾。

最後に、批判會計学の考察に入るにあたって、批判會計学の基礎にある「疎外」という概念を整理しておこう⁷⁾。ここでいう疎外とは、主体の活動が主体のコントロールを離れ、逆に主体を支配することを意味する⁸⁾。問題は、この疎外の原因をどのように考えるかであろう。第五定義によれば、會計の概念は、搾取的社會關係を合理化する虚偽意識にしかすぎない。第六定義によれば、會計の概念は、搾取的社會關係を合理化するが、それ自体が經濟活動を

5) Eagleton [2007] p. 81 (大橋訳 [1999] 180 頁)。

6) 「こんにちの會計は、少数の反動的支配階級の独占的利益を保護し、広大な勤労人民大衆を圧迫し、搾取する手段となっている (宮上 [1955] 219 頁)。」

7) Eagleton [2007] に従えば、Marxのイデオロギー分析は、疎外理論の一部として理解されている。そして、次のように概説している。「マルクスの議論によれば、ある種の社会状況のなかのものは、人間の能力や生産物や諸過程は人間主体のコントロールをすり抜けてしまい、自律的なものにみえてくる。このように人間の主導権のおよばぬものになった諸現象が、今度は逆に、人間そのものに専制的な力をふるうになり、いきおい男女は、実際には彼らの自身の活動の産物にすぎないものに対し、あたかもそれらを未知の外部の力でもあるかのように思いこみ屈伏してしまうのだ。したがって疎外の概念は、『物象化』の概念と結びついている一つまり、もし社会現象が人間の企てによる産物と認識されなくなれば、当然のなりゆきとして、社会現象は物質的な事象として認識されるようになり、社会現象は独立した不可避なものとなみなされてしまうからである (Eagleton [2007] p. 70 (大橋訳 [1999] 157 頁))。」

8) 疎外概念の解説については、大塚 [1966] を参照せよ。

規定している側面をもつ。この違いが後述する宮上理論と中村理論の差としてみることになるであろう。

2.2. 宮上理論のイデオロギー

宮上理論は、会計現象全般を、いわば虚偽意識としてとらえるといっても過言ではないだろうか。そして、宮上理論は何よりも「合理化」というイデオロギー戦略に注目している。宮上理論の分析は、会計理論・会計諸制度・会計政策など多岐にわたるが、ここでは宮上 [1966; 1969; 1979] を用いてイデオロギー分析と会計の関係を確認したいと思う。まず、会計理論に関わる問題意識を宮上 [1966] から確認してみよう。

「こんにち、資本主義企業、とくに、独占企業は、その要求する公表財務諸表によって公表効果を取めるには、財務諸表のみでは不十分なので、これを補強し、公表財務諸表を合理化するための論理を必要としている。この論理の役割をもつものが、いわゆる会計理論・会計原則・会計諸概念等である⁹⁾。」

ここでEagleton [2007] の合理化と突き合わせれば、宮上 [1966] が想定する会計理論は次のようにみえる。すなわち、会計理論は、「論理的に首尾一貫しているか、倫理的に容認できる説明」を提供するものであり、「擁護できないものを擁護しようとし、いかがわしい動機を、高尚な倫理的な用語によって糊塗している」ということになるであろう¹⁰⁾。そして、ここでいう会計理論とは、虚偽意識そのものといってよいであろう。実際のところ、宮上 [1966] は、財産理論から損益理論への移行、資産概念の変化、資金理論の生成などが現実の隠蔽要求（独占的高利潤隠蔽の要求）を合理化・美化するものとしてみるのである¹¹⁾。

次に、会計諸制度、特に制度的利益についてみてみよう。宮上 [1969] は、

9) 宮上 [1966] 2 頁。

10) Eagleton [2007] p. 51 (大橋 [1999] 120-121 頁)。

11) 宮上 [1966] 280 頁。

制度的利益が独占資本主義のもとで「独占企業の法則性・独占的高利潤の法則によるところの減免税、配当抑制などの経済現象を促進せしめ隠蔽せしめる¹²⁾」と述べている。それゆえ、宮上 [1969] によれば、制度的利益は、現実の利益かのように標榜する、独占利潤の隠蔽手段あるいは独占企業の資本蓄積手段になる¹³⁾。したがって、宮上 [1966] は、会計諸制度が制度的利益を通じて独占企業による搾取を合理化していると主張しているのである。

最後に、宮上 [1977] は、会計現象を文書現象として分析し、それらを構成する用語と数との関係にまで踏み込む。ここでの分析は、会計現象すべてに应用できるように展開されており、虚偽意識－合理化のイデオロギーが会計現象全体に展開されたものといってよいだろう。

「会計において、理論が、とくべつに重要となっているのは、みぎ¹⁴⁾の用語の顕示性という会計の特質によるのである。用語の文字どおりの意味での顕示、説明、宣伝ということが用語にとって生命なのである。その用語どおりの言説に意味があるのであって、それ以外のところに意味があるのではない。まして、その言説のとおり実務化されるというところに意味があるのではない。したがって、用語は、会計にとっては本質的要因ではなく、必要不可欠の要因ではあるが、千変万化をも辞することのない偶有的な要因なのである¹⁵⁾。」

12) 宮上 [1969] 12-13 頁。「制度的利益は、独占資本主義の諸矛盾が、激化しているという条件のもとで、独占資本主義の法則・独占的高利潤の法則の作用によるところの独占資本の減免税、配当抑制などの経済現象を促進せしめ、隠蔽せしめるという役割を担っているのであるから、その制度的利益は、企業の現実の利益であつては、減免税、配当抑制などの機能を果たしえないと同時に、その利益が、現実の利益ではなく、減免税などのたんなる挺子であるということであつては、減免税などの経済現象への隠蔽的、促進的役割は、果たさず、その利益は逆に、現実の利益であるというふうに標榜せられなければならないのである。このばあいには、要求せられているのは、現実の利益ではなくして、標榜としての利益である。このようにして、成立するところの、標榜としての利益が、公表財務諸表上の制度的利益にはかならない。」

13) 宮上 [1969] 21-22 頁。

14) 「用語は、その顕示性によって、用語の存在理由を主張しうるのであるから、その顕示性の展開が、用語にとっての生命となる。このため用語は、日常用語であるのみなく、流行語であることを要し、また時代の魅力的な論理によって誇示せられなければならない。(宮上 [1979] 18 頁)」

15) 宮上 [1979] 18 頁。

「しかるに、会計にとって、本質的要因となっているのは数である。数は、会計の機能にとって生命であり、この機能によって、税、配当、公共料金などの経済現象のうえでの金額と関係することができるのである。数は、会計上の数として、みぎの経済現象のうえでの金額に結びつくところに意味があるのであって、それ以外のところに意味はない。しかし、みぎの経済現象上の金額とむすびつく会計上の数（決算上の利益の金額）のみに意味があるのであるから、その計算上の操作は、会計上の結果としての数を数学的に合理的なものとなすようなものであればよいのである¹⁶⁾。」

宮上 [1979] は、会計現象特有の用語をイデオロギー（虚偽意識）として偶有的要因とし、残った数値をその本質的要因として経済現象へと結びつけていく。ここからわかるように、宮上理論にとって、会計現象は、客観的現象¹⁷⁾ではなく、経済と関係することによってその素質を明らかにすることができる¹⁸⁾。実際のところ、宮上 [1979] では、会計制度現象（会計理論・会計監査・会計実務等）が経済現象（税、配当、公共料金等）の要求に基づいて経済現象を合理化・合法化していると述べる¹⁹⁾。このような見解に基づけば、会計現象すべてが独占利潤を隠蔽する制度しかない。したがって、Eagleton [2007] の議論とつき合わせてみれば、「偽りの意識を克服するには、偽りの意識を生んだ社会的矛盾と格闘することが必要²⁰⁾」になる。宮上理論も隠蔽や歪曲を生む社会矛盾（概念や制度）を暴きだし、それらの仕組みと闘争していくことになる²¹⁾。

16) 宮上 [1979] 18-19 頁。

17) 宮上 [1979] 47 頁。宮上理論では、会計現象は客観的現象ではない。「会計現象は、客観的経済法則の支配のもとで成立する経済現象に規定されて成立し、」その法則に従属して成立している。そして、客観的なものの転化を媒介する主観的契機が、制度といわれるものであると論ずる（宮上 [1979] 85 頁）。

18) 宮上 [1979] 66 頁。宮上の議論によれば、会計的表現形式はその外貌化を外貌化ではないようにみせかけるための手段あり、会計現象は、客観的現実としての経済現象を社会的に合理化させるために機能しているにすぎない。

19) 宮上 [1979] 79-93 頁。

20) Eagleton [2007] p. 79（大橋訳 [1999] 175 頁）。

21) Eagleton [2007] は、概念を社会的起源に還元することがMarxとEngelsの主張ではないと述べている（Eagleton [2007] p. 79（大橋訳 [1999] 175 頁））。

ただし、上記の議論は、あくまでもイデオロギーの認識論的意味から抽出されるものである。ゆえに、イデオロギーの政治的意味から宮上理論を考察すると、別の面に焦点があたる。つまり、会計制度が「一国経済政策遂行の一環²²⁾」として用いられるという点に注目が集まる。たとえば、宮上 [1959] では、次のように会計政策の論点を明らかにしている。

「たんに、一部の企業にたいして、法的、制度的、思想的恩恵が付与せられ、それが『資本蓄積』や『独占資本の回復』に寄与し、中小企業や一般株主への負担をいっそう加重にしているというだけではない。もっとも重要な点は、それによって齎された社会経済的な支配体制の性質であろう。会計政策とも称せらるべき一国の経済政策に支えられ、それに援助されて、直接的には、企業の経済過程が変更、創造せられ、全体的には、一国の経済過程が強力に変更されていくという過程とその性質が重視されねばならない。しかもこの過程が、ただに、一国における資本の力によらず、国際資本に従属しながら、それに援助されて、なし遂げられているという点に、この政策の特別な性質がある²³⁾。」

宮上 [1959] では、減価償却や引当金や保守主義評価などを通じて企業の秘密積立金を増やすばかりではなく、それが資本蓄積援助方策としても機能していることを指摘するわけである。この観点は、Marx主義から展開されたものであるが、中立的な立場にたっても展開することが可能であろう。後述する津守理論や山地理論でも会計現象を「マクロ会計政策」として位置づけ、イデオロギーの政治的意味を考察したものといってもよいであろう。

2.3. 中村理論のイデオロギー

宮上理論は、第五定義から「合理化」について扱ったものであり、会計の概念の虚偽性を深く追求することになった。しかし、第六定義から「合理化」を扱えばどのようになるであろう。イデオロギーは、どちらの定義でも歪曲

22) 宮上 [1959] 1 頁。

23) 宮上 [1959] 32-33 頁。

や捏造を伴うことになるが、その原因が若干異なっている。すなわち、第五定義では、現実を隠蔽する偽りの意識でしかなかったが、第六定義では、同じく虚偽意識ではあるが、虚偽でも現実になるかもしれない。ここでは、中村理論を取り上げ、第六定義から「合理化」を考察する。

中村理論は、宮上理論と同様に会計政策の論点を明らかにするものである。中村〔1969〕は、会計が「観念的に疎外された資本運動の自己認識手段²⁴⁾」であることを指摘した上で、会計政策を以下のように定義する。

「ここでいう『会計政策』とは、生成・発展し、また腐朽化しつつある金融独占体が、経済発展の各段階でもつ資本運動の、流通段階で取結ぶ諸関係の会計的表示方法をいい、その機能の主軸をなすものは、流通過程（財務過程を含む）での資本（したがってまた労働の）収奪である。・・・中略・・・『近代会計理論』ないし『会計学』は、このような階級的機能を果たすための会計政策の観念的総括であり、特にそれは独占体の超過利潤（創業者利得）の計画的確保を意識する点で、独占的高利潤獲得のための計算的体系を基底とする²⁵⁾。」

ここからわかるように、中村理論は、会計政策自体を資本の収奪であると考え、それが近代会計学によって合理化されてきたことを指摘している。この意味において宮上理論と同じく、会計が搾取する者と搾取される者の社会関係を「合理化」しているという点が伺える。では、中村理論では、搾取関係の合理化がどのようにおこなわれるのであろうか。この点を明らかにするために、中村〔1969〕の「独占形成期における創業者利得の会計」をみると以下のような記述がある。

「独占会計政策の基底となる理念は、独占高利潤の獲得と蓄積のための計算技術である。創業者利得は、独占的高利潤を予測して、独占形成時においてすでに、金融資本家達に先取りされた超過剰価値部分であり、したがって創業者利得の会計は、独占

24) 中村〔1969〕4頁。

25) 中村〔1969〕4-5頁。

会計政策の尖兵となるものである²⁵⁾。」

すなわち、中村理論では、計算技術が創業者利得を合理化していると述べているのである。宮上理論は、会計現象を経済現象へと還元するのに対して、中村理論は、会計理論を計算技術へと還元しているのである。したがって、中村理論は、宮上理論と異なって会計の概念を無意味とは考えていない。では、中村理論は、虚偽意識－合理化の図式を計算技術からどのように導くのであろうか。

その答えは「物象化」にある。「物象化」とは、LukácsがMarxの商品フェティシズム論から引き出した論点であり²⁷⁾、人間同士の関係が物同士の関係という空想的な関係となってあらわれることをいう²⁸⁾。中村 [1953] の「簿記理論の魔術性」という論点は、簿記の物象化側面を記述している。まず、「簿記学は、・・・中略・・・資本の精神に於いて利潤把握の合理性と科学性を抽出されている。損益計算も従つて階級的な理論分析と総合の中から形成されたものでそれは『論理よりも寧ろ経験の産物』が集積されたもので、そこには常に市民的な実利性に覆われている²⁹⁾」と述べている。その上で、簿記学を次のように指摘している。

「簿記学は階級的所産として常に形式的合理性を追求し一切の個別資本運動は勘定体系の枠の中にはめられ、包括的に貨幣数量化せしめられる。簿記的計算組織は一旦確立せられると計算それ自体が自動的に運行を始め、内在する会計原則に立脚して、企業者に対立するに至る。かくて計算ないし数字が経済行為を支配し、『計算を支配するもの』が『計算によって支配される』ようにみえてくる。計算そのものが客観的な事実として、非人間的な王座につくことは、『真实性の原則』や『単一性の原則』が表明する如くである³⁰⁾。かかる簿記計算の形式的合理性は、実は個別資本の立場、即

26) 中村 [1969] 39 頁。

27) Eagleton [2007] p. 97 (大橋訳 [1999] 211 頁)。

28) Eagleton [2007] p. 84 (大橋訳 [1999] 186 頁)。

29) 中村 [1953] 7 頁。

30) 中村 [1953] 8-9 頁。

ち前貸資本価値回収計算の立場であるから、そこでは全価値形成過程、より正確に言えば剰余価値形成過程は完全に無視され、従って、剰余労働提供の労働者階級の立場からは全く実質的合理性、即ち客観的合理性に欠いている。」

中村 [1953] の議論は、企業活動を簿記という技術であらわすことによって、その計算や数字が経営者や企業を支配し、労働者階級の立場を無視することを指摘する。この結果、真実性の原則や単一性の原則等の「一般原則が資本の集中もしくは集積のために実務上歪曲されていることを裏書せるものに他ならない³¹⁾」と指摘するわけである。ゆえに、中村 [1953] は、計算技術のイデオロギー的側面を指摘したものと考えることができる。

このような中村理論の視点や方法はLuákcsと似ている。Eagleton [2007] によれば、Luákcsのイデオロギー分析は、全体性という観点から展開されている³²⁾。ブルジョワの意識は、物象化によって社会の集団的過程をバラバラに分解してしまう。その結果、我々は、部分を全体と勘違いしてしまうのである³³⁾。さらにいえば、Luákcsのイデオロギーは科学や真理や理論の対極にあるものではなく³⁴⁾、科学や真理や理論ももはや特定の階級イデオロギーの「表現」でしかない³⁵⁾。それゆえ、社会秩序を「全体化」してながめなければ真理とい

31) 中村 [1953] 8 頁。

32) 「あらゆる階級意識形態はイデオロギー的である。けれども、イデオロギーのなかには、他のイデオロギーとくらべて、イデオロギー的であるようなものがある。ブルジョワの観念のどこがとりわけイデオロギー的であるかということ、それが社会編成体の構造を、全体として把握できていないことにある。ここでは物象化の効果の恐るべき効果が顔をのぞかせる。物象化は、わたしたちの社会的経験を断片化し解体してしまう。その物象化の影響のもと、わたしたちは社会が集団的過程であることを忘れ、そのかわりに、社会をあれやこれやの孤立した事物もしくは制度とみなすようになる。ルカーチの同時代人カール・コルシュが論じているように、イデオロギーとは本質的に提喻の一形式である。提喻とは、部分で全体をあらわす修辞学上の技法だが、イデオロギーの場合も同じで、わたしたちは部分を全体と勘ちがいしてしまうのである (Eagleton [2007] p. 95 (大橋訳 [1999] 206 頁))。』

33) Eagleton [2007] p. 95 (大橋訳 [1999] 206 頁)。

34) Eagleton [2007] p. 95 (大橋訳 [1999] 206 頁)。

35) Eagleton [2007] p. 95 (大橋訳 [1999] 206 頁)。

うものに到達できないことを主張している。ここで重要なことは、いかに科学や真理や理論であったとしても全体化しなければ、イデオロギーになりかねないということであろう。

このようなLukácsのイデオロギー分析は、Marxの経済分析とWeberの合理化理論から導かれるわけである³⁶⁾が、中村理論も同様の方法をとっているといえる。その結果、中村理論は、簿記学が人間の非人間化を遂行する計算技術であると述べることができたのである。この点は、批判的研究において「生ける経営学、死せる会計学³⁷⁾」と述べられるように、企業の経営活動が人間的な活動であったにもかかわらず、簿記や会計によって孤立した事物や制度とみなすことに起因する。このような視点と方法が第六定義から「合理化」といえることになるであろう。

ここで宮上理論と中村理論を用いて、第五定義と第六定義の合理化を整理すれば次のとおりになる。宮上理論と中村理論では、会計が搾取関係の合理化するという観点では共通しているが、そのプロセスが異なる。宮上理論は、経営者が独占利潤や資本蓄積を隠蔽するために、用語を用いて数字を合理化するというものであった。これに対して、中村理論では、経営者が簿記・会計に支配されており、計算そのものが独占利潤や資本蓄積を合理化してしまうというものである。すなわち、宮上理論が「ものごとをあるがままにみな

36) 「ルカーチが『歴史と階級意識』のなかでマルクスの経済分析とマックス・ウェーバーの合理化理論とをつきあわせながら論じているのは、資本主義社会では、商品形態は社会生活のありとあらゆる面に浸透し、人間の経験を普遍的に機械化したり計量化したりして、人間の非人間化がおこることだった。社会の『全体性』は数多くの個別的で特殊な技術操作へと分断され断片化される。そしてとどのつまりは、このように断片化された技術操作のそれぞれが、独自のなかば自立的な生命をおびるようになり、なかば自然の力となって人間の経験を支配するようになる。純粹に形式的な計算技術が、工場労働から官僚政治にいたるまで、あるいはジャーナリズムから司法制度にいたるまで、ありとあらゆる社会領域を覆いつくす (Eagleton [2007] pp. 97-98 (大橋訳 [1999] 211 頁))。』

37) その趣旨は以下のとおりである。「経営学は、(原材料・部品のような) 過去に対象化された労働に生きた結合労働 (組織化された労働) にたいしてさらに対象化を重ねていく姿を、生きた労働の部分を中心として分析していくものであり、会計学は対象化され、価値として存在する世界 (死んだ労働の世界) を中心として捉えるものである。」

い問題」を批判するのに対して、中村理論は「欺瞞的・偽装的な現実」を批判する³⁸⁾。

このような虚偽意識－合理化論が第六定義であると考えられる。極論すれば、宮上理論は経営者が意識的に会計という虚偽意識を用いているのに対して、中村理論では経営者が無意識的にも会計という虚偽意識に操られてしまう。また、合理化戦略も「企業者による隠蔽」を合理化するのではなく、「簿記の合理性そのものの非合理」ということになる。

以上のように、第六定義から合理化戦略を考えた場合、イデオロギーは、一面において合理的ではあるが、一面において非合理的である部分に潜んでいる。LukácsがWeber³⁹⁾やKant⁴⁰⁾を突き合わせてあきらかにしたように、イデオロギーは、非合理的側面と合理的な側面の両方をあわせもっているのである⁴¹⁾。ここで重要なことは、ブルジョワの意識が簿記や会計に反映されてしまうために搾取関係の合理化が起こるということであろう。そして、中村理論の立場は、労働者階級が簿記や会計を正しく認識する理論が必要であるということになろう。

2.4. 批判会計学の貢献と限界

批判会計学の諸説として、宮上理論と中村理論をEagleton [2007] の定義と合理化戦略から考察してきた。こうした批判会計学のイデオロギー概念は、

38) Eagleton [2007] p. 87 (大橋訳 [1999] 190 頁)。

39) 平井訳 [1998] 32-34 頁。

40) 平井訳 [1998] 73-74 頁。

41) たとえば、次のような指摘がある。イタリアの社会学者パレートは、「人間の行為において非合理的要因が合理的なものよりも明確に優位である (Eagleton [2007] p. 186 (大橋訳 [1999] 388 頁))」と述べる。また、Žižekは、「マルクスのヘーゲル批判」を取り上げて「現実の社会秩序を合理的全体性として捉えようとしたとたん、われわれはそこに逆説的な要素を含めなければならない。その要素は、内的構成要素でありつづけながら、その症候として機能し、この全体性を普遍的・合理的な原理を壊してしまう。マルクスにとって現実の社会のこの『非合理的』要素は、いうまでもなく『合理そのものの不合理』(マルクス)、プロレタリアートである。プロレタリアートにおいて、現実の社会に具現化された合理性はそれ自身の不合理性に出会う (鈴木訳 [2000] 38 頁)」。

なお、ここでいう「症候」とは、自分自身の普遍的要素を崩してしまう要素のことをいう。

どのような貢献を会計学にもたらし、その限界はいかなるものであったのであろうか。

まず、宮上理論の貢献と限界について考察しよう。宮上理論は、会計現象を虚偽意識というイデオロギーの観点から検討したものとといえるであろう。宮上理論は、①会計現象の経済政策側面を見抜いたこと、②会計現象における概念や理念などを虚偽としながらも、その機能や効果を検討した点で先進的なものであった。特に、会計現象が経済現象を合理化するために役立ってきたことを明らかにしてきた。

しかしながら、宮上理論の限界は、会計現象を経済現象に還元して考えすぎたことにあろう。会計の概念は、たえず「合理化」の戦略をおこなっていたわけではない。宮上理論は、合理化の戦略に拘泥されすぎていたのかもしれない。その結果、会計の概念そのものを無意味と考えて、すべてを経済現象や利害に置き換えて考えるという極論に走ってしまったのである。極論すれば、経済現象が真実をあらわしており、会計現象は、虚偽にしか映らないということになろう。

次に、中村理論の貢献について考察しよう。中村理論は、会計の概念が合理的であると同時に非合理であることを明らかにした。計算技術が物象化を通じて客観的事実として資本蓄積を合理化してしまう。したがって、簿記が科学性や合理性をもっていたとしても、どのように全体として反映されているかを見抜かなければならない。ここからわかるように、イデオロギーは、科学や真理や理論をも飲み込んでしまうので、たとえいかに高尚な理論を構築したとしてもイデオロギーに飲み込まれてしまう可能性がある。これは、Habermas⁴²⁾やEagleton [2007]⁴³⁾において述べられているとおりである。

42) Habermasの基本的な視点は、「技術性合理性の拡大・深化というかたちをとるこうした脱イデオロギー現象こそ、もっとも現代的なイデオロギー現象なのだ（長谷川訳 [2000] 207-208 頁）」ということにあろう。Habermasの言葉を使えば以下のとおりになる。「技術至上主義の意識は、一方で、利益の満足をただごまかすだけの不透明な隠蔽力をもたないから、先行するどのイデオロギーよりも<イデオロギー性がすくない>といえる。他方、科学を物神化する背景イデオロギーは、かつては素晴らしいものであったが、いまや支配的なイデオロギーとなり、旧式のイ

しかしながら、中村理論は、Lukácsと同様に、いくつかの問題を抱えている。第一点は、階級意識や集団意識を過大評価してしまったことであり⁴⁴⁾、全体性や科学性に目を配れば真理に到達できると考えたことである。第二点は、資本主義の歴史における機械化や合理化の過程が疎外をもたらすものでしかないと考え、進歩的かつ解放的な面を無視してしまったことである⁴⁵⁾。第三点は、階級や集団とイデオロギーの関係を強く意識しすぎたことである。このうち、第三点が会計学を検討するにあたって重要であろう。Eagleton [2007] は、この点について次のように記述している。

「イデオロギーとは、競争と交渉の領域であり、そのなかでは、たえず活発な交流がある。意味や価値は盗まれ、変形され、さまざまな階級や集団の境界をこえて横領され、屈伏させられ、再所有され、屈折させられる。たとえば、支配階級は、部分的に、前の時代の支配階級のイデオロギーを参照して『みずからの経験をかたちづくる』かもしれない。イギリスの上層ブルジョワジーの貴族趣味を思いおこせばいい。あるいは支配階級は、従属階級の信念を考慮に入れつつ、みずからのイデオロギーをかたちづくるかもしれない。－たとえばファシズムのように、資本主義における支配層が、

デオロギーよりも強固で広範囲のものとなっている。というのも、そのイデオロギーは、実践的な問題をおおいかくすことによって特定階級の部分的な支配の利益を正当化し、他の階級の部分的な解放の欲求を抑圧するばかりでなく、解放をめざす人類全体の利害にねらいをつけてくるからである（長谷川訳 [2000] 99 頁）。」

43) Eagleton [2007] は、Althusserの科学とイデオロギーの区別を批判して次のように示唆する。「科学は、深いところでイデオロギーによる刷りこみをうけ、また、イデオロギー内部に組み込まれている－社会的に決定されたものの見かたという、イデオロギーという語の、中立的な意味においても、またもっと軽蔑的なごまかしという意味においても。現代の資本主義社会で、科学のどこがイデオロギー的かといえば、それは、あれやこれの仮説にではなく、科学の社会諸現象面にある。科学そのもの－世界を技術的・道具的な観点からみる方法の勝利を意味する－は、ブルジョワ社会をイデオロギーによって正当化する手段の重要な一翼になる。なぜなら科学は道徳的・政治的問題を、専門家の計算によって解決できる技術的な問題にすり変えられるからである。多くの科学的ディスкурールの真に認識にかかわる側面を否定することなく、科学が現代における強力な神話であると主張することは可能となる（Eagleton [2007] p. 138（大橋訳 [1999] 290 頁）。）」

44) Eagleton [2007] p. 103（大橋訳 [1999] 222-223 頁）。

45) Eagleton [2007] p. 103-104（大橋訳 [1999] 224 頁）。中村 [1984; 2002] によれば、資本主義会計学の改良主義は、大衆への実害だけをもたらすだけであると述べている（中村 [1984] 20 頁；中村 [2002] 17 頁）。

中産階級ならびに下層階級の偏見や不安を、おのが目的にあわせて受け継ぐということもある。階級とイデオロギーとの間に、きちんとした一対一の対応などない⁴⁶⁾。」

ここからわかるように、イデオロギーには、キルティング作用⁴⁷⁾というべきものが存在する。「統一化」や「行動の志向」が明らかにするように、成功するイデオロギーは、さまざまな階層をもち、実践面と理論面や規範面と記述面などを首尾一貫した体系にまとめあげることで行動を導く力を生む。このため、概念同士の関係には推移的な関係⁴⁸⁾が成立しにくいことがわかる。

たとえば、キルティング作用は、近代会計学と批判会計学の関係を考えるとわかりやすい。山地〔2010〕は、近代会計学と批判会計学が一体となって会計制度の近代化の基礎を形作ってきたと主張している⁴⁹⁾。特に、「アメリカから強制的に与えられた企業会計原則ではあったが、その核心をなす計算原則は、やがて近代化学説で日本的経営の中に同化されていき、資金の集中を加速させていくことに役立ち、戦後の高度経済成長を支えた⁵⁰⁾」という側面をもつ。会計学においても概念は、階級や学派や理論と実務を超えて活発な交流の結果となっている。

宮上理論や中村理論は、以上のような貢献と限界があるといえる。この原因は、2つの理論が真偽の問題（イデオロギーを虚偽とみなすこと）にとらわれていることにある。では、こうした分析を超えてイデオロギーを用いる方法はないのであろうか。現在の会計学の大半は、イデオロギーそのものを忌避してしまう⁵¹⁾。このため、たとえ厳密な科学であったとしても、イデオロギ

46) Eagleton [2007] pp. 101-102 (大橋訳 [1999] 219-220 頁)。

47) 鈴木訳 [2000] 137-140 頁。この点について、「パッチワーク」ではないかというご指摘もいただいた。

48) たとえば、推移性とは、 $X \geq Y$ かつ $Y \geq Z$ であれば、 $X \geq Z$ という関係がなりたつことをいう。

49) 山地 [2010] 30 頁。

50) 山地 [2010] 31 頁。詳細については、山地・鈴木・梶原・松本 [1994] 17-41 頁を参照せよ。

51) Eagleton [2007] は、イデオロギーを攻撃するにはイデオロギーをその思考されるものの境界の外側に追いやってしまえばいいと述べる。そのことからすれば、イ

ーに飲み込まれたときに気づかないかもしれない。

では、批判会計学の主たる限界は、どこにあったのであろうか。批判会計学がMarx主義を基礎としていることから考えれば、Eagleton [2007] が資本論の「商品のフェティシユ的性格とその秘密」から指摘した問題がその解決にあたって有用ではないだろうか。すなわち、

「人間が特定の利益や信念にもとづいて、ディスクールをとおし、いかにして物質的メカニズムを構築し解釈するかという問題がすっぱり抜け落ちてしまうのだ。ここでは人間主体は、ある種の客観的な効果をただ受け身のかたちでとりこむ者としてしかあらわれず、直接無媒介的に人間の意識に到達する社会構造のなすがままである⁵²⁾。」

このことからわかることは、批判会計学のイデオロギーは、①人間がイデオロギーに対して受動的になる理由が不鮮明であること、②そしてなによりもプロセスがなおざりにされていることが問題であるということになろう。したがって、批判会計学を超えて分析するにも批判会計学のイデオロギーを用いるに際しても、この問題を重点的に考えなければならないであろう。次節では、イデオロギー分析と会計学は、どのように上記の問題に対して、対応してきたのかについて検討したい。

3. 批判会計学を超えて

3.1. 二つの方向性

我々は、Eagleton [2007] の数々の指摘からどのように会計学をみればよいのであろうか。もう少し先行研究とイデオロギー分析との関係を考察することで、この疑問に一定の方向性を得たいと思う。大きく分けて二つの方向性があるように思う。

デオロギーを無視することは、逆にイデオロギー的といえる (Eagleton [2007] p. 58 (大橋訳 [1999] 136 頁))。

52) Eagleton [2007] p. 88 (大橋訳 [1999] 193 頁)。

ひとつは、Eagleton [2007] の述べるように、観念の虚偽性を真実や現実の一部とすることである。これは、第六定義を維持したままでの解決策といえよう。したがって、イデオロギーは、歪曲や捏造といった操作を伴うが、我々の生活を条件づけている側面を持つ。特に、Eagleton [2007] は、イデオロギーを「生きられた関係」としてみなしており、イデオロギーの原因や機能に目を向ける必要があるといえるであろう。

もうひとつは、観念の真偽の問題を問わず、どのように主体がある社会の中で形成されていくのかということに焦点を絞ることである。この場合、イデオロギーは、言説として相対化されることになり、イデオロギー概念は第三定義のように中立化していくことになる。いわば、ポストモダニズムや社会的構築主義などが採用する方法であるといえる。

どちらの見解をとるにしても、我々は、宮上 [1979] のいう「用語の文字どおりの意味での顕示、説明、宣伝」の重要性を再検討せざるをえなくなる。イデオロギーは、利害だけに還元されることなく、観念の生み出す信念あるいは世界観も現実を条件づけることになることを意味する。津守理論や山地理論は、このようなイデオロギー観の延長線上に存在していると考えることができる。そこで、この点を次節では検討したいと思う。

3.2. 津守理論のイデオロギー

Eagleton [2007] の主張に基づけば、イデオロギーは、たんなる虚偽意識ではなく、「生きられた関係」として現実を条件づけるものである。それゆえ、イデオロギーは、虚偽であったとしても現実を条件づける可能性があり、たえず合理化や正当化を伴うわけではない。このような概念観は、Weber = 大塚理論にみられるような見解に近いかもしれない。たとえば、大塚 [1966] は次のように述べている。

「ヴェーバーは、こうした利害状況というものが歴史過程のなかで諸個人を動かしていくのだが、歴史の曲がり角ともいべきようなところでは、やはり理念が決定的な

作用することになる、ということです。つまり、新しい、より高い理念が出現して、歴史のなかでそれを動かしていく利害状況にまったく新たな道をさし示すことになる。つまり、歴史の進む方向をぐいとまげる。そして、そのあとは利害状況が、こんどはその新しい路線のうえで歴史を進めてゆくことになる⁵³⁾。」

Weber = 大塚理論は、歴史過程における議論であるが、政治過程においても同様の議論を展開することが可能であると思われる。この際に重要になるのは理念が利害の背後に控えており、重要局面においては理念が諸個人を動かす可能性があるということである。逆にいえば、主体は、理念に従うことで利害をみたすことができるともいえるであろう。

たとえば、民主主義という理念が会計学の概念の上位にあると考えてみよう。その場合、批判会計学流の合理化もその意味合いを少しかえることになり、諸概念を用いてあえて合理化しないほうが自らの利害関係を有利に結びつける状況も生まれることもある⁵⁴⁾。それは、みずからの利害を一定程度において公開することであり、そうした効果が財務諸表公表制度のもつ効果として考えられうるようになる。

津守理論は、公開性という理念をある意味において認めるわけであるが、それはあくまでも利害の対立を一時的に解決するために利用されるものであるというのが基本的な姿勢である。したがって、津守理論は、宮上理論にみられるように、財務諸表公表制度の虚偽性についても強く認識したものである。津守 [1962] は、財務諸表公表制度の虚偽性を次のように指摘している。

「財務諸表公表制度・配当計算制度は、株式会社制度の重要な一環である。しかるに、株式会社制度は、一面では現実の株式会社を基礎として構築された制度でありながら、他面ではきわめて濃厚な虚偽性をおびた制度として存立している。すでに企業の株式会社という形態は、信用関係における支配株主対一般株主の対抗関係を前面におしだし、資本主義的企业ひいては資本主義に内在する生産関係における基本的な関係を隠

53) 大塚 [1966] 212 頁。

54) Eagleton [2007] p. 53 (大橋訳 [1999] 123 頁)。ただし、Eagleton [2007] は、これを自己欺瞞にすぎないと述べている。

蔽するために一定の役割をはたすが、株式会社におけるかかる株主間の対抗関係をすら隠蔽し、それを株主一般の関係という擬制的な関係にすりかえてしまう。かかる意味において、株式会社制度は、A・A・バーリのいわゆる『虚構の産物』a matter of fictionにほかならず、公表会計制度とは、かかる『虚構の産物』として株式会社制度の一環として構築されたものにほかならない。」

ここでいう「濃厚な虚偽性をおびた制度」が示すように、津守理論は、宮上理論と同じように、財務諸表公表制度が合理化・美化・隠蔽を促進するという特徴をよくとらえている。しかし、それは、Eagleton [2007] の第六定義と同様に、現実を基礎として構築された制度であり、我々の生活を条件づけている。一言でいうならば、津守理論は「上部構造論的」といえるかもしれない。そのような特徴を保持しているがゆえに、津守 [2002] は、宮上理論とは異なる形で、以下のような形で財務諸表公開制度を定義することに成功する。

「財務諸表公開制度は、公開性に対する一般的・伝統的な『心からの信仰』を利用しながら、かかる社会的コンフリクトの一時的解決のための唯一一致しうる最善の方策として、新たな意義を付せられて活用されることになる。なお、極論すれば、この場合、この企業の財政状態・営業成績に関する個別的な計算・表示そのものが社会的コンフリクトの一時的解決に何らかの形で役立つ否かは直接的には問題ではなく、問題はむしろ社会的コンフリクトをあたかも『会計問題』に集約されうかのように置き換え、このコンフリクトの一時的解決のための最善の方策としての公開性を意識的に全面に押し出すという点にある⁵⁵⁾。」

ここからわかるように、津守理論は、公開性や民主主義という理念が強力な「神話」のように機能して社会的コンフリクトという現実を解決するために役立つことを指摘する⁵⁶⁾。すなわち、社会問題が会計問題を通じて公開性や

55) 津守 [2002] 13 頁。

56) 津守理論を解釈することは大変に難しい問題である。しかし、大胆に解釈するならば、HorkheimerとAdornoの『啓蒙の弁証法』が有用かもしれない。すなわち、

民主主義の議論に達したときに、それ以上の無限後退を許さない「予断」が作られるのである。そして、その構造は、従来の批判会計学流の合理化を否定するものではなく、社会的コンフリクト（真の概念）が会計問題（概念の代役）にすり替えられるという合理化である。それゆえ、津守理論は、民主主義という構造を通じて支配を合理化するというイデオロギーの政治的意味を以下のように強調する。

「公開は、一面においては、情報の公衆化・社会化をつうじて、公開客体の『公衆』化、すなわち公開主体の支配・影響下への公開客体の組込みを実現する。だが、同時に、『公開』は、このような支配という実質を具えながらも、公開という形態そのものをつうじて、この支配という実質を民主主義的な形態に転化せしめる⁵⁷⁾。」

したがって、津守理論は、批判会計学流のイデオロギーを次の二つのものから構成したものといえる。ひとつは、宮上理論とおなじくイデオロギーの政治的意味（支配階級の道具としての観念）を強く意識しているところである。もうひとつは、中村理論にみられるように社会全体の構造から生じる「欺瞞的・偽装的な現実」を意識した点であるといえる。ゆえに、津守理論は、第六定義からイデオロギーの政治的意味を考察したものといえよう。それゆえ、財務諸表公開制度の合理化と正当化の問題を取り上げることになる。

ここで会計学の問題意識に落とせば、会計の概念は、民主主義を利用しながら支配を正当化するという側面をもつとともに、公開そのものが社会的コンフリクトを解決している。特に、津守 [2002] は、FASBの概念フレームワークの問題などを通じて、公開そのものが「規制回避」「規制利用」「合意主

神話が啓蒙へと移行したように、社会問題が会計問題を通じて民主主義的なプロセスへと移行する。それは、呪術から解放であったにもかかわらず、一種の新しい野蛮状態に落ち込んでいく。それゆえ、HorkheimerとAdornoは、神話が啓蒙であり、啓蒙は神話に退化すると指摘した。津守理論は、「現存のものと技術を操作する権力と偶像化という意味しかもたない（徳永訳 [2007] 16 頁）」イデオロギーとしての会計手続きを批判したものではないだろうか。

57) 津守 [2002] 39 頁。

義」などに実質的に歪曲されてきたことを示唆する。いわば、会計政治化とは、公開主体が公開客体に対して権威のあることを主張するプロセスであるとともに、支配を正当化するプロセスといえよう。

したがって、津守理論の真髄は、「公開」を「支配」へと転化する、あるいは「規制」を「規制回避」へと転化するような傾向が再生産されている様子を描くことにある。すなわち、財務諸表公開制度は、『罰則よりも公開を (publicity rather than penalty)』という思想を具体化した国家統制の民主主義的・自由主義形態⁵⁸⁾」を前提しながら、「規制」と「規制回避」との相克の問題になるということであろう。津守 [2002] は、米国会計基準の制度的枠組みの構造を以下のように記述している。

「まず、(1) 直接的統制か間接的統制 (公開制度) かという統制形態の問題が提起されて後者が選ばれ、ついで、(2) 公的統制か私的統制かという統制主体に関わる問題が提起されて後者が選ばれ、最後に、(3) 画一的会計基準か選択的な幅のある会計基準 (GAAP) かという会計基準の在り方に関する問題が提起されて後者が選ばれるという順序で選択が行われ、これら (1) 間接的統制 (公開制度)、(2) 私的統制、(3) 幅のある会計基準 (GAAP) という素材を元にして、三層をなす重層的な構造が制度的に定着させられたものである。

しかも、この歴史的過程の分析から得られる今一つの結論は、これらの三層をなす制度的枠組みが単なる重層的な構造にとどまるものではなく、(1) の「公開制度」は直接的統制を回避するための統制形態として、(2) の「私的統制」は公的統制を回避するための方式として、(3) の「一般に認められている会計原則」は会計方針の画一的適用を回避し、かなりの幅のある選択基準を認める概念として、いずれも、an sichには「規制」制度でありながら、für sichには「規制回避」という共通項で結ばれた規制回避形態の三重の組合せ構造をなしているということである。その基礎に規制者と被規制者との利害の対立、公益と私益との対立が厳存することはいうまでもない⁵⁹⁾。」

58) 津守 [2002] 390 頁。

59) 津守 [2002] 391 頁。

しかしながら、津守理論は、会計政治化を論点としながらも、その前提にはみずからの利害を公開して訴えるという民主主義的な理念を置いている。そうでなければ、宮上理論と同様に、主体は、利害を隠蔽することで最大の利益を享受することができるはずである。わざわざ自らの損にみえる情報公開をみずから行うことなどは、宮上理論では想定されていないのである。ただし、自らの利害を公開することは、その支配を隠蔽することに繋がる。ここが宮上理論から津守理論へのイデオロギー概念の変遷で大きなところではないだろうか。すなわち、津守理論は、財務諸表公開制度の虚偽性（公開性）と民主主義の現実性という両義性があるために、財務諸表公開制度をすべて経済現象や利害へと還元するようなことはしないのである。

このように、津守理論は、批判会計学流のイデオロギーを用いるにもかかわらず、その方法はWeber＝大塚理論に似ている。そのような傾向をもつのは、津守理論が「合理化」よりも「正当化」というイデオロギー戦略を強く意識していることにあるのではないだろうか。たとえば、津守 [2002] は、合意主義による理論形成を思想領域における普遍的現象としてRortyの見解を引いて次のように述べている。

「『論理実証主義革命は哲学者のイメージを学者から科学者に変えた』が、『論理実証主義以後の分析哲学への移行において、科学者というイメージあまりはつきりしない別のイメージへと置き換えられるようになった。おそらく現在、分析哲学者に一番びつたりするモデルは、学者でも科学者でもなく、弁護士であろう。』『伝統的な人文学者の課題のほかには、われわれは、ただ弁護士がすることをしているにすぎない。つまり何であれ、われわれの依頼人が決定したことに論拠を与え、選ばれた論点がよりよく見えるようにすることがそれである』。このようなR. Rortyの主張の基礎には、『或る与えられた社会－私たちの社会が－探求のあれこれの場面で用いる正当化の熟知の手続きの記述を離れては、心理や合理性についても何も語られ得ない⁶⁰⁾。』」

60) 津守 [2002] 151 頁。

もちろん、ここでいう正当化の意味がイデオロギー分析と同じかどうかという問題はあるが、津守理論は、宮上理論や中村理論の合理化とは異なる側面がある⁶¹⁾。この場合、正当性の源泉を追求することは、利害の背景にある理念やその手続きを見い出すことにある。それは、概念をできるだけ利害に還元した上で、それでも残る理念を概念基礎とする一種の背理法であろう。

しかしながら、津守理論は、批判会計学の限界を根本的に解決するものではなく、真偽の問題をある意味において棚上げしているものである。また、民主主義や公開性という理念は、たしかに会計の上位理念としての「神話」のように機能しているが、それだけを特別視することにも限界あるのではないと思われる。それゆえに、イデオロギーを根本的に問い直す必要があるかもしれない。

たとえば、Eagleton [2007] の指摘どおりに観念の虚偽性が現実を条件づける「生きられた関係」となると考えるか、あるいはポストモダニズムのように真偽の問題を相対化する必要があるだろう。もし前者を採用するのであれば、Žižekの主張が有用かもしれない⁶²⁾。イデオロギーは、現実から逃避するための幻想ではなく、自分自身の欲望の〈現実界〉をみないための目隠しであり、社会的現実そのものを提供しているのではないだろうか⁶³⁾。すなわち、「問題となる表象の真偽を問いたただすのではなく、その表象をなんらかの欲望

61) このような問題意識は、澤邊 [1998 : 2005] や大石 [2000] や真鍋 [2003] や山田 [2009] における正統性 (legitimacy) あるいは正統化 (legitimation) の問題へと引き継がれているのではないと思われる。

62) 「イデオロギーは、われわれが堪えがたい現実から逃避するためにつくりあげようような夢のような幻想などではない。イデオロギーはその根底的な次元において、われわれの「現実」そのものを支えるための、空想的構造物である。イデオロギーは、われわれの現実の社会的諸関係を構造化し、それによって、ある堪えがたい、現実の、あつてはならない核・・・中略・・・を覆い隠す『幻覚』なのである。イデオロギーの機能は、われわれの現実からの逃避の場を提供することではなく、ある外傷的な現実の核からの逃避として、社会的現実そのものを提供することである (鈴木訳 [2000] 73-74 頁)。」

63) Žižekの主張から考えた場合、真理も虚偽も偏っているものなのかもしれない。「真実とは偏っているもので、人がある立場をとったときだけ近づける、だからこそ普遍性をもつものだからだ (栗原訳 [2010] 15 頁)。」

を暗号化しているものと把握すること⁶⁴⁾」が重要になるのであろう。

3.3. 山地理論のイデオロギー

津守理論と山地理論は、多くの場合、同じ問題意識の上に位置づけられることが多い。これは、津守理論も山地理論も民主主義的な理念のもとでの正当化を取り上げることからである。しかしながら、山地理論は、批判会計学の限界を意識した上で展開されたところが随所にみられる。たとえば、山地[1994]は、津守理論を含む批判会計学の主張を次のように2段階に分けて表した上で、第二段階の主張を納得できないとする。すなわち、

「まず、近代（ブルジョワ）会計学者の学問的認識は、現実をそのまま無批判に模写するという特徴をもっており、実はその現実が本質の転倒して現れた世界（現象形態）なのだということに気づいていないとするのが第一段階の主張である。第二段階としては、近代会計学者の論理は、本質と無関係に認識された現状（あるいはその趨勢）を肯定する論理と化しているという主張である。・・・中略・・・しかし、第二段階の論理ないし主張は明らかに、納得できるものではない。もし個別企業の経営政策（会計手続きの選択を含む）と利害的に無関係な会計学者が、無意識のうちに、結果的には個別企業の資本蓄積に有利な会計処理方法を肯定するとするならば、それは会計の次元における動機のみにては説明がつかないように思われるのである⁶⁵⁾。」

会計学者が利害と無関係かどうかは別として、山地理論は、「特定の利益や信念にもとづいて、ディスクールをとおし、いかにして物質的メカニズムを構築し解釈するか」を問題とする。それゆえ、山地[1994]は、経営側が一般大衆を抱き込む、いわば宥和化的支持獲得機能であるという能動的な情報公開であるとする。したがって、山地[2000]は、主体が「複数の個人の能動的主観性に共通する間主観性と言うべきもの⁶⁶⁾」（理念）をもって機能する

64) Eagleton [2007] p.184（大橋訳 [1999] 383頁）。

65) 山地 [1994] 56頁。

66) 山地 [2000] 91頁。

と捉える。ここが津守理論と山地理論の大きな違いとなろう。

ただし、山地理論は、批判会計学が重要な要素としてきた「疎外」によく似た論点を否定するものではないと考えられる。特に、山地 [1994] は、「ゼルズニクの民主主義の基本的弱点」を次のように評している。

「民主主義が理念的には大衆の側の総意を反映させる統治システムであるのだが、実質上それが実際社会で機能するときには、ややもすると統治される側がその総意を統治する側に伝達する努力を怠り、その結果、統治する側の官僚組織の意志の下に統治されることがありうる⁶⁷⁾」

したがって、山地理論は、イデオロギーから虚偽意識という意味が消えて、その代わりに、Eagleton [2007] が述べるところの第3定義「党派的利害の促進と正当化」あるいは第4定義「支配的な社会権力の活動」を採用したものである。そのような意図からすれば、たとえば、アメリカ政府の企業規制に対する民主主義的政治思想が「民主主義的情報公開」の基盤を形成するのも当然である。山地 [1994] では、Hamilton (最低限度基準思想)⁶⁸⁾とJackson (自由契約思想)⁶⁹⁾の政治思想の妥協点としてJeffersonの中間的政治思想⁷⁰⁾がマサチューセッツ州の鉄道規制委員会規制を形成したと主張している⁷¹⁾。

ここからわかるように、山地理論では、「イデオロギーとは『ディスクール』の問題だということになる。イデオロギーは、誰が、何を、何のために、誰

67) 山地 [1994] 79 頁。

68) 「ハミルトンの思考は、・・・中略・・・厳密な最低限の州規制の下で私的に管理された経済を目指すという方向」である (山地 [1994] 91 頁)。

69) 「ジャクソン民主主義の基調は、ある論者によって『負の自由主義』として特徴付けられ、基本政策である政府介入を最低限に抑え、各個人の自由を保証するという考え方」である (山地 [1994] 96 頁)。

70) Jeffersonの政治思想は、Hamiltonの政治思想やJacksonの政治思想とは異なり、大衆の立場に立ちながら大衆とは一線を画した政治思想である。それは、「大衆を抱き込み宥和化した権力闘争」であり、それが「大衆そのものが権力を握る闘争」であるかのような色彩をもってすることになる (山地 [1994] 97 頁)。

71) 山地 [1994] 87・151 頁。

にむかって語るかという問題と密接な関係にある。イデオロギーは、発話と、その社会的コンテキストとの関係の函数なのである⁷²⁾。」したがって、山地理論は、以下のように批判会計学と自らの会計学を以下のように対峙した形で表現している。

「マルクス主義の言うイデオロギーはその背後に『虚偽性』がつきまとい、近代学の虚偽性と唯物論の真理性が主張されたが、言説にはどれが真理でどれが誤りという区別はなく、いずれもが相対的な言語展開でしかない⁷³⁾。」

「かつてマルクスは、宗教はアヘンだと言ったが、同じ意味でマルクス主義はヒロインで、新古典派経済学はコカインである。真理とは何かが問題ではなく、イデオロギーを誰がどのような状況で「真理」だと言って大衆に語るのか、そしてそれを真理だと信じる主体がどのようにある社会の中で形成されていくのが問題なのである。情報公開制度はまさに社会のこのような側面で機能しているといえる⁷⁴⁾。」

山地理論は、批判会計学の問題を上記のように克服しようとするわけである。この場合、イデオロギーが示唆する真偽自体に意味がなく、批判会計学流の合理化戦略も影を潜めることになる。ただし、山地理論でも合理化戦略を否定するものではなく、概念の代役が本来の概念のかわりに立てられることもある⁷⁵⁾。したがって、宮上－津守－山地という理論的変遷は、Eagleton [2007] の定義を第五・六定義から第三・四定義へと拡張していくプロセスともいえる。すなわち、イデオロギーは、中立的にも批判的にも利用できることを主張してきたプロセスではないだろうか。

ただし、山地理論は、「主体化」というプロセスを重視する。山地 [2000]

72) Eagleton [2007] p.9 (大橋訳 [1999] 37 頁)。

73) 山地 [2006] 13 頁。

74) 山地秀俊ホームページより (<http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/~yamaji/www/>)。

75) 合理化戦略で明らかにしたように、合理化は、真の概念のかわりに概念の代役が立てられる状態を意味する (中村 [2010] 17 頁)。山地理論でいえば、「民主主義的情報公開」がJeffersonの中間的政治思想にあたることであろう。

は、社会構造や制度などに大きく規定されながらも、個人の主体性が大きな社会構造の変化があるときなどに発揮される点を主張する⁷⁶⁾。この「主体化」は、Althusserの議論にも似ている。もちろん、階級闘争や合理的な立場から議論を進めるAlthusserの議論は、山地理論が依拠するポストモダンの立場と正反対といってもよいだろう。そこで、予備的考察となる可能性があるかもしれないが、Althusserと山地理論の主体化を検討したいと思う。

Althusserのイデオロギーの理論は、「イデオロギーは歴史をもたない⁷⁷⁾」という言葉からはじまり、「イデオロギーは諸個人が自ら現実的な存在諸条件に対してもつ想像的な関係を表している⁷⁸⁾」、「イデオロギーは物質的な存在をもつ⁷⁹⁾」という2つのテーゼに帰結する。Eagleton [2007] を借りて説明するならば、Althusserのイデオロギーは、真偽を問題にするのではなく、とにかく表象するものであるということができであろう⁸⁰⁾。したがって、イデオロギーは、「現実を記述するのではなく、意志、希望、ノスタルジアを表現するものである⁸¹⁾」ということができる。

ここで問題になるのが、上記の2つのテーゼにとって中心的な用語になる「主体」という概念である。この主体に関するテーゼとは、「イデオロギーによってしか、またそのもとでしか、実践は存在しない⁸²⁾」と「主体によってしか、またさまざまな主体に対してしか、イデオロギーは存在しない⁸³⁾」という2つのテーゼである。Althusserによれば、たとえば警官が「おい、おまえ、そこのおまえだ」といった呼びかけをするときに、イデオロギーが諸個人を

76) 山地 [2000] 92 頁。

77) 西川ほか訳 [2005] 350 頁。

78) 西川ほか訳 [2005] 354 頁。

79) 西川ほか訳 [2005] 357 頁。「イデオロギーは、物質的なイデオロギー装置のなかに存在し、この装置は物質的な儀式によって調整される物質的な諸実践を命令し、これらの諸実践は自己の信仰に従って全く意識的に行動する主体の物質的な諸行為の中に存在する（西川ほか訳 [2005] 362 頁）。」

80) Eagleton [2007] p. 18（大橋訳 [1999] 55 頁）。

81) Eagleton [2007] p. 19（大橋訳 [1999] 56 頁）。

82) 西川ほか訳 [2005] 362 頁。

83) 西川ほか訳 [2005] 362 頁。

主体に変えるように作用していることを示している⁸⁴⁾。

これは、山地理論の主体化によく似ている。山地理論の真髄は、すべてを相対化した上での言説による主体化を問題とすることである。山地 [2003] は、以下のように述べている。

「本稿では、社会科学としての会計学説が、大学等の教育制度を通して、一つのイデオロギーとして巨大企業の社会的評価や業績評価に関する思考を提示することによって、企業関係者をして会計に関する特定の思考を正当化する主体へと規律していく過程を分析する。そこ（の）過程は取りも直さず、別の会計学説、したがって巨大企業評価や業績評価思考を否定し、消去する過程であることを指摘する。学説は、社会事象に対するイデオロギー的解釈を可能にし、ある特定の責任を特定の主体に負わしめる思考を作るとともに、他の解釈・可能性を消去する言説である。したがって会計学説そのものは、論理性が必ずしも必要ではなく、あるレトリック的要素と構造的特徴を有していることのみが要求されるのである。いわば、神話（myth）のような存在である。」

以上のように、山地理論は、Althusser理論と同じく、イデオロギー（会計学説）が諸個人から主体へと変えることを強調する。その結果、イデオロギーは、主体を規律して行為や利害を規定するとともに、それ以外の思考を消去してしまう。特に、「会計学説が別の会計学説を消去する過程である」という主張は、「イデオロギーに外部はない⁸⁵⁾」というAlthusserの主張に通じるものがあるかもしれない。ここで、Eagleton [2007] の理論と実践に関わる考察

84) 西川ほか訳 [2005] 366 頁。

85) 西川ほか訳 [2005] 367 頁。Althusserの議論は以下のとおりである。イデオロギーの外で起こるように思われることは、イデオロギーの中で起こっている。逆に、イデオロギーのなかで起こっていることは、イデオロギーの外で起こっているように思われる。したがって、「イデオロギーはけっして『私はイデオロギー的である』とは言わない。」Eagleton [2007] によれば、これはイデオロギーの自然化戦略とよばれるものである。すなわち、イデオロギーを攻撃するには思考される外側に追いやってしまえばいいのである (Eagleton [2007] p.58 (大橋訳 [1999] 136 頁))。「イデオロギーが存在するとき、かならず、語ることはおろか、思考することさえ禁じられたものが存在する (Eagleton [2007] p.58 (大橋訳 [1999] 136 頁))」ということになる。

を借りてAlthusser理論と山地理論の主体化をまとめれば以下のとおりになる。

「理論とイデオロギーとのアルチュセールのいう二律背反は、おおむねつぎのような方向で展開する。・・・中略・・・人間主体が、実践的社会行為体となるのに一時的にイリュージョンとして必要な首尾一貫性を、人間主体に貸しあててくれるのはイデオロギーだけである。理論の側から暗鬱な視点からみると、主体には自律性なり持続性など存在しない。主体とは、あれやこれやの社会構造によって『重層決定される』産物にすぎない。しかし、もしこの真実を、わたしたちが肝に銘じてしまうと、わたしたちは何事につけてもやる気をなくしてベッドのなかでごろごろしているだけだから、この真実は、わたしたちの『慣習実践的』意識から消えてもらわないといけない。そして、まさにこの意味で、主体とは、アルチュセールやフロイトによれば、『主体化』のその瞬間にどうしても抑圧されなければいけない構造の産物なのである⁸⁶⁾。」

したがって、主体化というのは、「世界」そのものを誤認するのではなく、「自己」を誤認することである⁸⁷⁾。山地とAlthusserの違いは、Althusserが合理主義という立場からであるのに対して、山地が非合理主義の立場から考察したことにある。このようにして、理論と実践は乖離してしまい、その差を埋めているのがイデオロギーなのである。ゆえに、イデオロギーが「自己誤認」なのか「言説」であるのかを問わなければ、山地理論もAlthusser理論も主体化に関する姿勢が同一であるといえる。

このような同一性がみられるのは、Althusser理論や山地理論がイデオロギー分析を認知理論から情動理論へと移行させ、たんなる主観的なものに還元しないからである⁸⁸⁾。これが津守理論から山地理論の変遷のもう1つの特徴といえる。すなわち、イデオロギーは、主体＝主観中心的であるという意味においては主観的ではあるが、世界に対する発言者の姿勢や生きられた関係を表現するために普遍的なものとなる⁸⁹⁾。

86) Eagleton [2007] p. 141 (大橋訳 [1999] 295-296 頁)。なお、太字は筆者によるものである。

87) Eagleton [2007] p. 142 (大橋訳 [1999] 297 頁)。

88) Eagleton [2007] p. 19 (大橋訳 [1999] 57 頁)。

89) Eagleton [2007] p. 19 (大橋訳 [1999] 57 頁)。

ただしEagleton [2007] からみると、山地理論の立場には次のような欠点があるのではないかと指摘されている。Eagleton [2007] によれば、ポストモダニズムは、すべての「利害」を水平化してとらえすぎるため、逆に「利害」という考え方を骨抜きにするという問題を指摘している⁹⁰⁾。したがって、Eagleton [2007] は、イデオロギー的といえる利害とそうでない利害を区別しておく必要があると述べている⁹¹⁾。この点、ポストモダニズム会計学や山地理論にとっての課題となるのかもしれない。

4. おわりに

以上の考察によって、批判会計学の理論的変遷には次のような2つの点があるのではないかと考えられる。まず、各諸説のイデオロギー概念が中立化されていくという変遷がみられる。宮上理論では、会計の概念は、搾取を隠蔽する虚偽意識でしかなく、経済現象を合理化するのに役立つに過ぎない。これに対して、津守理論では、会計の概念は、情報を隠蔽して民主主義による支配を合理化するものの、逆に情報を公開することで利害を正当化するために役立つ。最後に、山地理論では、会計の概念は、主体を特定の思考へと規律するものであり、自己を正当化していく言説としての効果をもっている。

次に、上記のイデオロギー概念から引き出されるものであるが、批判会計学特有の疎外概念が宮上理論－津守理論－山地理論のプロセスで変遷している。すなわち、疎外概念が搾取－情報－主体と変化しているのである。そしてなによりも、山地理論は、「彼らはそれを知らない。しかし彼らはそれをやっている⁹²⁾」というMarxの定式にたいして忠実であるといえる。なにしろ、Althusser理論のように主体そのものを疎外してしまい、イデオロギーに従属させてしまう側面をもつからである⁹³⁾。ただし、山地理論にとって重要なこと

90) Eagleton [2007] p. 10 (大橋訳 [1999] 39 頁)。

91) Eagleton [2007] p. 10 (大橋訳 [1999] 38 頁)。

92) 向坂訳 [1969] 134 頁；鈴木訳 [2000] 46-50 頁。

93) 『『主体化されるsubjectified』は、『従属化されるsubjected』ことである。わたしたちが『自由で』『自律的な』人間主体となるのは、ひとえに自分を<主体>あるい

は、何が疎外されているかという問題ではなく、イデオロギーが「主体形式そのものの生産⁹⁴⁾」を行うということであろう。

最後に、我々は、宮上理論－津守理論－山地理論の変遷からどのような点を学べばよいのであろうか。すくなくとも、3つのことがいえると考える。1つ目は、イデオロギーを中立的にも用いるということである。2つ目は、イデオロギーの戦略を絞って捉えるということであろう。そして、3つ目は、主体というものを中心におきつつも、そのすべてを主体に還元せずに考えることであろう。津守理論が示すように、会計学の言説がその言葉どおりに現実化されるわけではないが、経済的利害に還元しきれないものをもっているように思われる。イデオロギーを経済的利害に還元しきれないものを探すだけでなく、会計現象の生み出す言説が言葉通りの意味から乖離していく様子を描写する方法もあるのではないだろうか。その結果として、会計学の言説が批判会計学のイデオロギーと一致することもあるだろう。

[付記]

本稿の執筆に当たっては、片岡信之先生（桃山学院大学）・山地秀俊先生（神戸大学）・堀口真司先生（神戸大学）・岩崎拓也先生（関西大学）・川崎紘宗先生（高松大学）から貴重なコメントならびにアドバイスを頂いた。なお、本稿は、山地秀俊先生の還暦を記念して作成した原稿であることを付記したい。

は<法>にゆだねるからである。そして、この<法>を、ひとたびわたしたちが『内面化』し、それを完全に自分のものとしたら、わたしたちは、自発的かつ問題なく、それを行動によって血肉化できる。アルチュセールの論評によれば、わたしたちは、たえず強制的に監視されなくとも、『自分で自主的に』仕事をするようになる。そして、このなげかわしい状況を、わたしたちは自由と誤認するのだ（Eagleton [2007] p. 146（大橋訳 [1999] 306頁））。』

94) Eagleton [2007] p. 148（大橋訳 [1999] 311頁）。

参考文献

- Eagleton, Terry, [2007], *Ideology: An Introduction (New and Updated Edition)*, Verso, original edition published in 1991 by Verso (大橋洋一訳, [1999], 『イデオロギーとは何か』 平凡社).
- Laughlin, R., [1999], "Critical Accounting: Nature, Progress and Prognosis," *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.12, No.1, pp.73-78, Fleischman, R. ed., [2006], *Accounting History*, Volume 1, SAGE Publications pp.97-102.
- North, D. C., [1981], *Structure and Change in Economic History*, W. W. Norton & Company, Inc (中島正人訳, [1988], 『文明史の経済学』 春秋社).
- North, D. C., [1990], *Institutions, Institutional Change and Economics Performance*, Cambridge University Press (竹下公視訳, [1994], 『制度・制度変化・経済成果』 晃洋書房).
- Sunder, S., [2010], "Research for Accounting Policy", Presentation in Information, Markets and Organizations Conference at Harvard Business School (June 10-11, 2010).
- 今村仁司・三島憲一・鈴木直訳, [2005], 『資本論 第一巻 (上)』 筑摩書房。
- 大石桂一, [2000], 『アメリカ会計規制論』 白桃書房。
- 大塚久雄, [1966], 『社会科学の方法』 岩波新書。
- 片岡信之, [1973], 『経営経済学の基礎理論－唯物史観と経営経済学－』 千倉書房。
- 栗原百代訳, [2010], 『ポストモダンの共産主義－はじめは悲劇として, 二度めは笑劇として』 ちくま新書。
- 小林章夫訳, [2005], 『アフター・セオリー－ポストモダニズムを超えて』 筑摩書房 (Eagleton, Terry, [2003], *After Theory*, Penguin Book Ltd.)。
- 向坂逸郎訳, [1969], 『資本論 (一)』 岩波文庫。
- 澤邊紀生, [1998], 『国際金融規制と会計制度』 晃洋書房。
- 澤邊紀生, [2005], 『会計改革とリスク社会』 岩波書店。
- 篠原三郎・片岡信之, [1973], 『批判的経営学』 千倉書房。
- 清水幾太郎訳, [1962], 『歴史とはなにか』 岩波新書 (Carr, E. H., [1961], *What is History?*, The George Macaulay Trevelyan lectures delivered in the University of Cambridge)。
- 鈴木晶訳, [2000], 『イデオロギーの崇高な対象』 河出書房新社 (Žižek, S., [1989], *The Sublime Object of Ideology*, Verso)。
- 津守常弘, [1962], 『配当計算原則の史的展開』 山川出版社。
- 津守常弘編, [1990], 『現代社会と経営・経済指標』 海鳥社。

- 津守常弘, [2002], 『会計基準形成の論理』 森山書店。
- 徳永恂訳, [2007], 『啓蒙の弁証法』 岩波書店。
- 中村恒彦, [2004], 「会計基準の経路依存－研究開発費会計・ソフトウェア会計を中心として－」, 『神戸大学大学院経営学研究科博士論文』。
- 中村恒彦, [2005], 「日本における研究開発費会計の経路依存」『国民経済雑誌』第192巻第1号, 119-134頁。
- 中村恒彦, [2010], 「会計学のイデオロギー分析に向けて－Eagleton [2007] によるイデオロギーの定義と戦略を通じて－」『桃山学院大学経済経営論集』第52巻3号1-28頁。
- 中村萬次, [1953], 『簿記学概論』 税務経理協会。
- 中村萬次, [1969], 『会計政策論』 ミネルヴァ書房。
- 中村萬次, [1984], 「『資本主義会計学』 批判の方法」松本剛・西村明編著, 『会計学の方法』 ミネルヴァ書房, 3-22頁。
- 中村萬次, [2002], 「会計史研究の方法」『会計史断章』 萌書房, 3-17頁。
- 西川長夫・伊吹浩一・大中一彌・今野晃・山家歩訳 [2005] 「イデオロギーと国家のイデオロギー諸装置－探求のためのノート」『再生産について』 平凡社, 319-378頁 (Althusser, L., [1995], *Sur La Reproduction*, Universitaires de France)。
- 長谷川宏訳, [2000], 『イデオロギーとしての技術と科学』 平凡社 (Habermas, J., [1968], *Technik und Wissenschaft als >Ideology<*, edition suhrkamp.)。
- 日高六郎訳, [1951], 「付録 性格と社会過程」『自由からの逃走』 東京創元社 306-328頁 (Fromm, E., [1941], *Escape From Freedom*)。
- 平井俊彦訳, [1998], 「物象化とプロレタリアート」『歴史と階級意識』 未来社 5-265頁。
- 平林喜博編著, [2005], 『近代会計成立史』 同文館。
- 平林喜博, [2007], 『会計史への道－一つの覚書－』 関西学院大学出版会。
- 真鍋明裕, [2003], 「ドイツにおける会計基準の国際的統一化の新展開とその制度的意義－民間会計基準設定主体の正当性をめぐって－」『経済論集 (京都大学)』第171巻第5・6号, 27-44頁。
- 宮上一男, [1955], 「国民科学としての会計学」『経営研究』17・18号, 215-233頁。
- 宮上一男, [1959], 『企業会計制度の構造』 森山書店。
- 宮上一男, [1966], 『企業会計の理論』 森山書店。
- 宮上一男, [1969], 『企業会計の基礎』 森山書店。
- 宮上一男, [1979], 『会計学本質論』 森山書店。
- 森田典正訳, [1998], 『ポストモダニズムの幻想』 大月書店 (Eagleton, Terry, [1996],

The Illusions of Postmodernism, Blackwell)。

山地秀俊, [1994], 『情報公開制度としての現代会計』 同文館。

山地秀俊, [2000], 「情報公開現象分析のための方法論的基礎－大衆へのイデオロギー
発信と大衆のアイデンティティ形成－」 神戸大学経済経営研究所『経済経営研究年報』
第 50 号, 89-124 頁。

山地秀俊, [2003], 「会計学説と主体形成」 神戸大学経済経営研究所『経済経営研究年
報』 第 53 号, 63-102 頁。

山地秀俊, [2006] 「会計学と社会構築主義－ポストモダン思想は批判の基礎なりうるか
－」 『会計理論学会年報』 第 21 号, 11-20 頁。

山地秀俊, [2010], 「今, もう一度会計の本質を考える－歴史からのアプローチ－」 『会
計』 第 177 巻第 5 号, 23-36 頁。

山地秀俊・鈴木一水・梶原晃・松本祥直 [1994] 『日本の企業会計の形成過程』 中央経
済社。

山田康裕, [2009], 「IASBの正当性」 『会計制度の成立根拠とGAAPの現代的意義－中
間報告－』 日本会計学会スタディ・グループ, 31-48 頁。

(なかむら・つねひこ／経営学部准教授／2011 年 11 月 2 日受理)

Critical Accounting and Ideology —From the Miyagami Theory to the Yamaji Theory—

NAKAMURA Tsunehiko

As the counterpart of modern accounting, critical accounting has revealed aspects that could not be clarified by modern accounting. Having its roots in Marxism, critical accounting has indicated that accounting functions not only as a micro accounting policy of each individual company but also as a macro accounting policyⁱ⁾. It may not be an overstatement to say that Japanese-style accounting has developed under the combined influence of modern accounting and critical accountingⁱⁱ⁾. Despite its contribution, however, critical accounting does not seem to have received due recognition, presumably because of its tendency to deny the legitimacy of modern accounting and the established system.

In fact, the theories studied in this paper also have such a tendency. Yet it is a mistake to refuse to acknowledge that critical accounting has revealed aspects that had been overlooked by modern accounting, thereby contributing to the field of accounting as a whole. By discussing the conceptual view, that is, the ideology, that critical accounting envisions, this paper aims to identify the aspects that tend to be overlooked in the existing accounting studies. As emphasized in Western critical accounting, what is believed important in that process is the “alternative” understandingⁱⁱⁱ⁾.

The ideology of critical accounting is underlain by Marx's formula: “They don't know it, but they do it^{iv)}.” Some critical accounting theories argue that accounting or the entire accounting system unconsciously rationalizes or justifies companies' capital accumulation and profit seeking. Other theories claim that disclosing financial statements or the interests of companies as such comprises a surreptitious means of rationalizing or justifying corporate control. In any case, these theories seem to define accounting by examining

in one way or another discourses arising from the phenomenon of accounting.

It is, however, impracticable to study all theories of critical accounting in this analysis. Instead, this paper reviews the historic trend of critical accounting, thereby identifying the ideology of critical accounting and examining the ideological concepts of accounting. By studying the transition of critical accounting theories over generations of scholars, specifically the transition from the Miyagami theory to the Tsumori theory and to the Yamaji theory, this paper intends to organize what has been drawn from the ideology of critical accounting.

i) Tsumori (2002). Introduction.

ii) Yamaji (2010). Page 30.

iii) See Laughlin et al (1999).

iv) Translation by Sakisaka (1969). Page 134; Translation by Suzuki (2000). Pages 46-50.