

環太平洋圏経営研究



桃山学院大学総合研究所

桃山学院大学

環太平洋圏経営研究

No.15 January 2014

第15号

No.15 January 2014

St. Andrew's University

Pan-Pacific Business Review

St. Andrew's University Academy of Pacific Business Studies
1-1 Manabino, Izumi, Osaka, 594-1198, JAPAN

No.15 January 2014

桃山学院大学総合研究所

ISSN 1345-5214

目 次

論 文

- 研究開発に及ぼす企業合併の影響に関する研究
何故，企業合併がイノベーションにつながらないのか
..... 村 山 博 (3)
- Critical Accountingとイデオロギー
——欧米批判会計学のイデオロギーの見方——
..... 中 村 恒 彦 (37)
- 国際会計基準への言語論的接近 (続)
..... 全 在 紋 (73)

書 評

- 埜納タオ『夜明けの図書館 2』
(双葉社 (ジュールコミック), 2013年, 151頁)
..... 山 本 順 一 (95)

研究開発に及ぼす企業合併の影響に関する研究

何故、企業合併がイノベーションにつながらないのか

村 山 博*

目 次

- 1 章 はじめに
- 2 章 企業合併前後の特許件数の推移
 - 2—1 合併シナジー皆無の企業
 - 2—2 一過性合併シナジーの企業
- 3 章 企業合併と研究開発の関係
- 4 章 合併による企業の変化
 - 4—1 合併による業界内シェア向上と競合他社の減少
 - 4—2 合併による大企業病
 - 4—3 合併による官僚主義と出身派閥闘争
- 5 章 企業合併の成否を握る社内融和と優秀社員の離職防止対策
 - 5—1 社内融和
 - 5—2 優秀社員の離職防止対策
- 6 章 これからの研究開発に関する一考察
 - 6—1 研究者の開発意欲を殺ぐ法改正
 - 6—2 退職した元社員の動向
- 7 章 まとめ
- 参考文献

* 本学経営学部教授

キーワード：特許，合併，研究開発，イノベーション，M & A

1 章 はじめに

アップルとサムスン電子の特許侵害訴訟は世界各地で提訴され、その争いは日を追うごとに激しさを増している。デジタル社会の勝者を決めるのは企業や消費者ではなく、裁判所が雌雄を決する様相を呈している。サムスンはアップルの製品を製造する味方であり、同時にアップルと競合する製品のメーカーでもあったことが、デジタル社会の複雑さを象徴している。アップルはサムスンがアップル特許を模倣しており、アップルの成功に便乗していると主張している。一方、サムスンはアップルがサムスンの重要な顧客であるが、アップルはサムスン特許を侵害しており許されないと主張している。このように味方が敵に変わることはしばしば起き、逆に、敵が味方になることも珍しくない。本論文は、昨日まで敵であった競合他社が企業合併によって一つの会社で机を並べて一緒に仕事をしていくことになったとき、研究開発はどのように変化するかを研究するものである。

日本経済新聞¹⁾は、2012年の日本の特許黒字が約1兆円に達し過去最高だった昨年を2割上回ったと報じている。日本の貿易赤字が常態化する中、外国企業からの特許収入は日本の経常黒字の重要な地位を占めており、今や日本の稼ぎ頭と言っても過言ではない。このような状況の下、日本政府は今まで参入していなかった研究開発費をGDPに新たに加算する決定を行った。研究開発費の加算がGDPを3.4%程度押し上げ、2011年度で約17兆円となる。比較的大きな金額になる理由は日本企業が製造拠点を国外に移す一方、研究開発拠点は国内に残しているためである。日本の研究開発費の負担割合は国費が2割と少なく、残りの8割が企業の研究開発費であり約14兆円に達している。この研究開発費には、研究所の建設費、研究者の人件費、研究装置、材料費、光熱費などが含まれる。

この研究開発の成果の一つである特許権は、日本国特許だけでなく外国特許も取得される。世界知的所有権機関（WIPO）によれば、2012年国際特許出願は、1位：米国51207件、2位：日本43660件、3位：ドイツ18855件、4位：中国18627件である。企業別では、2位のパナソニック、3位のシャープ、6位のトヨタ自動車など、上位20社の中に日本企業は8社が入っている。文部科学省の民間企業の研究活動に関する調査報告によれば、研究開発力や技術力の強化を合併の理由にあげる企業は27.3%あり、研究開発力の向上を念頭に置いた合併が多いことが分かる。

田辺三菱初代社長である葉山夏樹は、「薬を作っていくことで利益を上げていくが、アイデア次第で商品が作れるという世界ではない。商品を生み出すための研究と開発には相応の時間

1) 日本経済新聞2013年2月20日、2013年5月20日、2013年8月8日

とカネがかかる。」と述べており、企業経営者にとって研究開発への姿勢は経営戦略そのものであり、巨費を投じる研究開発戦略を間違えると企業存亡の危機を招くことも多い。また、田辺三菱二代目社長である土屋裕弘は、「創業力のさらなる強化と海外事業展開の加速化というのが合併の目的だ。夢のある新薬を市場に出し、国際創業企業へと飛躍したい。」と述べているように、土屋は企業合併が研究開発の活発化を促し企業発展の切り札と考える経営者である。

ところで、企業合併が活発に行われるようになった背景には、1997年に親会社自らは事業展開せず企業集団全体の経営戦略を担当する純粋持株会社が、独占禁止法の改正によって解禁になったことがある。帝国データバンクによれば、2012年の合併企業数は3824件で、前年の3727件を2.6%上回った。その内訳はサービス業が22.7%、製造業が14.7%、卸売業14.6%、小売業10.1%であり、特にパチンコホールや運送業や医療品小売の合併が高水準であった。また、投資ファンドなどによる株式買収が増加したことも、結果的に企業合併を加速しており、明星食品への外資ファンドによる敵対的株式公開買い付けの際、ホワイトナイトとして日清食品が明星食品を合併した。企業合併は、企業会計上ひとつの事業体に結合することであり、株式を取得して子会社にする場合も含まれ、吸収合併、株式取得、事業譲渡なども含まれる。

本論文は、過去20年間の企業の特許出願状況を調査し、その調査データを基に企業合併前後の変化や傾向を調べ、その背景や原因を研究するものである。正式な合併前に企業が共同研究を行う場合や合併前に企業間で技術提携する事例も多く、なかには、合併を発表した後も合併前の企業形態のままでそれぞれの会社が独自に研究開発を継続し、数年後研究開発体制を見直す企業合併もある。このように真の合併時期が不明確なことも多く、企業の研究開発に及ぼす合併の影響に関する研究は容易ではない。

ちなみに、新日本製鐵と住友金属の合併においても、2002年に神戸製鋼所を含めて3社で資本・業務提携を結び、2008年に連携強化の意味から相互の株式の追加取得を行い、2011年2月に両社は合併に向けて検討し始めたと正式に公表し、2012年10月に合併している。すなわち、資本・業務提携の時点、連携強化の時点、正式発表の時点、合併の時点までに約10年間を要しており、研究開発の側面から考えて、どの時点で実質的な合併があったのか、判別が難しい。そこで、本論文では合併の事例ごとに、その経緯や背景を調べ、合併までの時系列変化も考慮して研究することとした。なお、1993年から2012年までの過去20年間の特許を対象としたのは、特許有効期間が出願後20年間であることと、真の合併時期の不明確さを考慮したものである。比較的長期間の研究開発を俯瞰することにより、研究開発に及ぼす企業合併の影響を研究することが本論文の特徴である。

2 章 企業合併前後の特許件数の推移

2—1 合併シナジー皆無の企業

図1はJFEスチールの合併前後の特許推移である。合併前には年間2500件あった特許件数が合併後年間1500件程度に減少し、さらに合併から数年経過しても減少傾向が続き、年間1000件強にまで減少し合併前の50%以下の特許出願に低迷している。なお、縦軸の特許公開件数は特許庁ホームページの検索ソフトを利用している。したがって横軸は特許公開年であるため、実際の合併時期と比較するときは、特許出願の1年半後に特許公開されることを考慮する必要がある。しかし、研究開発期間は1～3年を要する 때가多く、合併直後の特許出願が、合併前の研究成果なのか、合併後なのか、合併前の計画立案なのか、合併後なのか、を区別することは極めて困難である。

2002年JFEスチールは日本鋼管（NKK）と川崎製鉄との合併で誕生した。それ以前の2000年から日本鋼管と川崎製鉄は千葉・京浜・福山・水島の4製鉄所の効率的な運用のために連携強化を行っていた事実から、合併は少なくとも3年間かけて達成されたと考えられる。日産自動車と同じ芙蓉グループであった日本鋼管は、他社に比べ高い日本鋼管製品を購入しないという日産自動車のゴーン社長による決定に危機感を持ち、川崎製鉄に合併を持ちかけたと推察さ

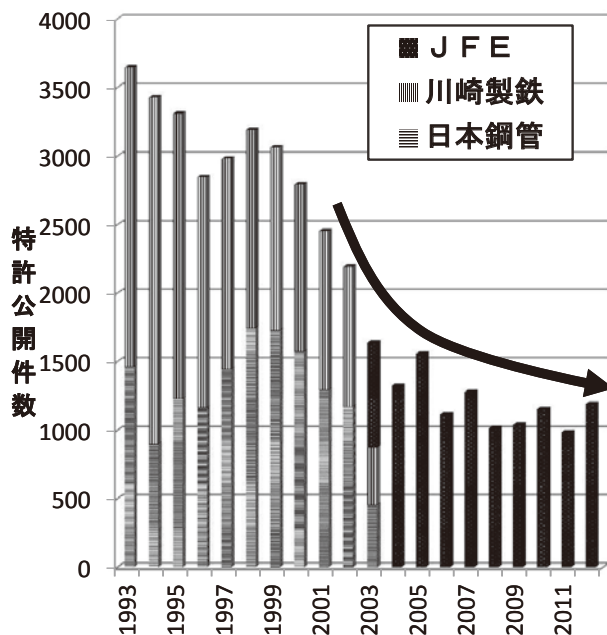


図1 JFEスチールの合併による特許推移

れる。このような理由からゴーン社長はJFEスチールの生みの親と言える。

両社の研究開発力を考えると、日本鋼管の厚板圧延後の加速冷却設備に関する研究開発力は業界トップクラスで、川崎製鉄は厚板圧延後の加速冷却を利用した厚板製品に関する研究開発力は業界内で群を抜いており、両社は合併前から多くの特許を出願していた。すなわち、圧延や冷却設備等のハードに強い日本鋼管と、製品開発のソフトに強い川崎製鉄の合併は、この分野において相互に補完し合う理想的な合併であり、鉄鋼業界の競合他社から脅威をもってみられていた。

JFEスチールは3年間で300億円という膨大な金と時間をかけて、2000万ステップに及ぶシステム統合を完成させた。これは、注文仕様、原材料、製造、物流、在庫、出荷などのすべての情報を含むスケジュール管理、工程管理、生産管理を効率的に行うシステム統合であった。しかし、同業者であるにもかかわらず両社で使用する用語が異なるため、非常に大変な仕事であったとされている。本当の意味での合併はコンピュータシステムの統合が完全に終わらないと合併したとは言えない。

図2はアステラス製薬の合併前後の特許推移である。合併前には年間120件程度であった特許が、合併後約50件まで減少している。この合併は特許出願を大きく減少させたことは間違いない。アステラス製薬は2005年4月に山之内製薬と藤沢薬品工業との合併で誕生した。当時業界3位の山之内製薬と5位の藤沢薬品工業が合併し、武田薬品につぐ業界2位となった。武田

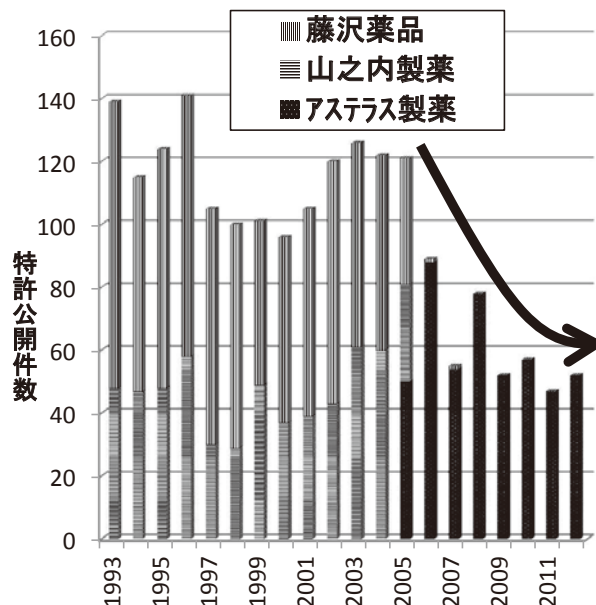


図2 アステラス製薬の合併による特許推移

薬品さえも世界の製薬会社のトップ10にも入れない状況であり、山之内製薬や藤沢薬品工業にとって製薬開発の規模拡大は喫緊の課題であった。この合併により、巨大資本の海外製薬企業と新薬開発で戦える1兆円規模のメガファーマが産声をあげた。

新薬開発だけでなく大衆薬やジェネリック医薬品（期限が切れた特許技術を使った医薬品）も同時に製造販売する製薬企業がある中で、アステラス製薬は両社が保有していた大衆薬事業を競合する第一三共に売却して退路を断ち、新薬開発に全経営資源を集中する戦略を取っている。山之内製薬は高血圧、糖尿病、泌尿器の分野が、藤沢薬品工業は移植免疫医療、感染症の分野が得意であり、それぞれを補完する合併であったと言える。このように補完する製品群を有した両社の合併は一見理想的な合併と思えるが、合併後、何故特許件数を減少させたのか、長期間を要する新薬開発を考慮しても疑問が残る。

図3は大日本住友製薬の合併前後の特許推移である。合併による大日本住友製薬の誕生と同時に特許は減少している。大日本住友製薬は2005年大日本製薬が住友製薬を吸収合併して誕生した。住友製薬は優れた研究開発力を持っていたが営業力が弱い欠点があった。そこで、製薬会社としてバランスのとれた大日本製薬と合併することで、この欠点を解消することを狙ったと考えられる。両社は糖尿病、免疫病、炎症、アレルギー症、感染症などの製薬で重複する分野が多く、得意分野を補完しあう前述のアステラス製薬とはまったく異なる合併である。重複した研究を合理化するため、合併前にあった5箇所の研究所は合併後2箇所に統合された。合併前の住友製薬の特許出願は年間20件程度、合併前の大日本製薬の特許出願は年間80件程度で、

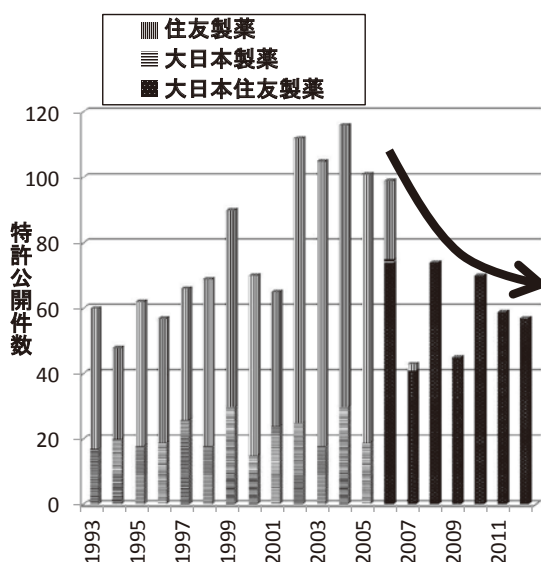


図3 大日本住友製薬の合併による特許推移

両社合わせて年間100件程度であったが、合併後年間50件程度の特許件数まで落ち込んでいる。この合併は吸収合併であるため住友製薬を徹底的に合理化することは致し方ないが、年間50件程度まで減少している事実は単純に合併による合理化だけでは説明できない。

図4は田辺三菱製薬の合併前後の特許推移である。田辺三菱製薬は2007年10月に三菱ウェルファーマと田辺製薬が合併して誕生した。三菱ウェルファーマは1999年4月に吉富製薬とミドリ十字が合併して新吉富製薬となり、1999年10月に三菱化学が東京田辺製薬を合併し三菱東京製薬になり、2001年10月に三菱東京製薬とウェルファイドが合併し三菱ウェルファーマとなった。すなわち、田辺三菱製薬は、ミドリ十字、吉富製薬、東京田辺製薬、三菱化学、田辺製薬の合計5社が合併したものである。

有森²⁾によれば、「はっきりと主導権を握った合併でも、完全に統合するまでには3年かかる」といわれている。ましてや企業文化がまったく異なる5つの企業の集合体だ。これでうまくいったら不思議といえる。」と言っているように、この合併の難しさを心配している。さらに有森は、「田辺三菱製薬になる前の三菱ウェルファーマ時代、C型肝炎の損害賠償問題で三菱東京製薬出身者や三菱グループから『三菱の名前にキズがつく。ミドリ十字を売却してしまえ』という声があがった。このとき、吉富製薬出身者から『売却したら開発力がゼロになる』と強く反対されたという。これが、数々の批判があることを承知でミドリ十字を抱え込んだ、隠さ

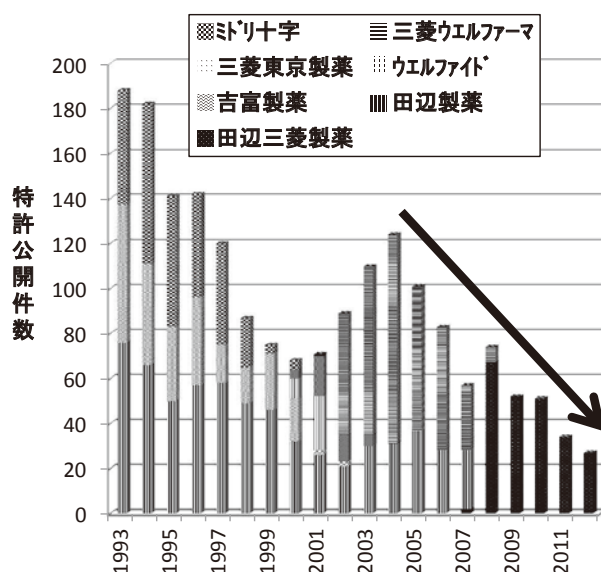


図4 田辺三菱製薬の合併による特許推移

2) 有森隆 [2013] 「非常な社長が「儲ける」会社をつくる」さくら舎

れた理由だ。」と述べている。このように合併に加わる企業は研究開発力の観点から合併の是非を戦わせることになる。

図4が示すように、5社の大合併は大幅に特許件数を減少させたことは間違いない。1993年にはミドリ十字と吉富製薬と田辺製薬の3社の合計が年間180件を超えていた特許件数が田辺三菱製薬の誕生以降、年間30件を下回るまで急減している。このような複数社の合併の場合、企業間の調整が非常に困難になり、合併後の研究開発力が極端に低下する現象がみられる。合併前のデューデリジェンスでは、財務、営業、製造だけでなく、研究開発や知的財産に関する詳細な検討が重要である。田辺三菱のような合併は特殊な事例ではない。合併はそれぞれの企業の思惑が複雑に絡むことが多く、とりわけ、複数社の合併は各社の主導権争いが激化し社内の混乱を拡大するときが多い。

図5は特種東海製紙の合併前後の特許推移である。東海パルプと特種製紙は合併前から特許件数が減少傾向であったが、合併はその傾向に歯止めをかける効果はなかったと言える。特種東海製紙は、東海加工紙が2007年特種東海製紙ホールディングに参入し、2010年東海パルプと特種製紙を吸収合併して誕生した。特種東海製紙は製紙業界8位の売上げで、ダンボール材料などの板紙や高級印刷用紙などの特殊紙を得意としている。

図6は東京海上日動火災保険の合併前後の特許推移である。合併前は年間40から60件あった

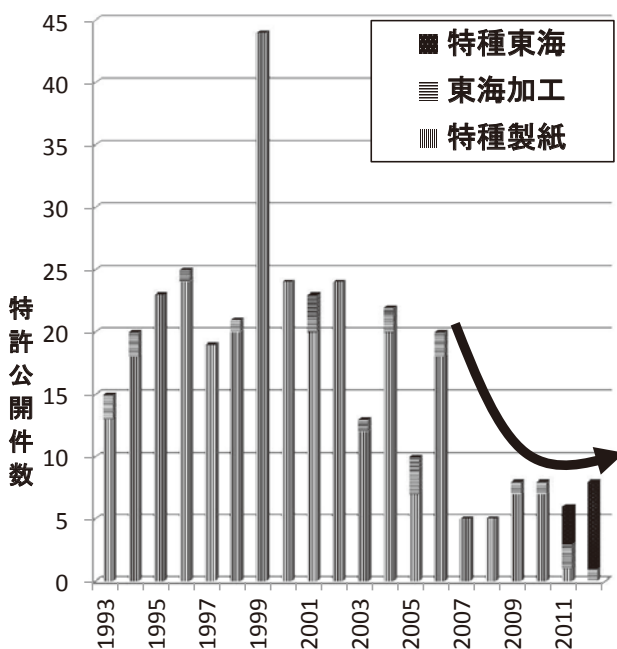


図5 特種東海製紙の合併による特許推移

特許件数が合併後5件以下に落ち込んでいる。東京海上日動火災保険は、2004年東京海上火災保険と日動火災海上保険の合併により誕生した。この合併は三菱財閥の東京海上火災保険と旧安田財閥の日動火災海上保険との財閥の垣根を越えた合併であり、日本の損害保険業界1位の大企業を誕生させた。保険業務にコンピュータやネットワークを活用したビジネスモデル特許（ビジネス方法特許）の開発が盛んに行われたが、合併後急激に減少している。

図7は三菱東京UFJ銀行の合併前後の特許推移である。合併前は年間70件程度あった特許件数が合併後10から20件程度に減少している。三菱東京UFJ銀行は、1996年に三菱銀行と東京銀行が合併し東京三菱銀行となり、2002年に東海銀行と三和銀行が合併しUFJ銀行になり、2005年東京三菱銀行とUFJ銀行が合併したものである。これも多少の時間差があるが4つの銀行の合併であり、複数社合併の苦労や混乱が推測できる。上記の保険業界と同様に、銀行業務にコンピュータやインターネットを活用した新しいサービスに関するビジネスモデル特許の件数が増加したが、合併後急激に減少している。

図8は日清食品の合併前後の特許推移である。合併前の明星食品の特許件数は決して多くはなかったが、合併後は以前の日清食品の特許件数さえも維持できていない。合併により日清食品自体の研究開発になんらかの変化があったと考えられる。2006年業界トップの日清食品が業界4位の明星食品の株式公開買い付けを行った。その背景は、外資ファンドであるスティール・パートナーズが明星食品の株式公開買い付けをしかけたことが発端になっている。そのため日

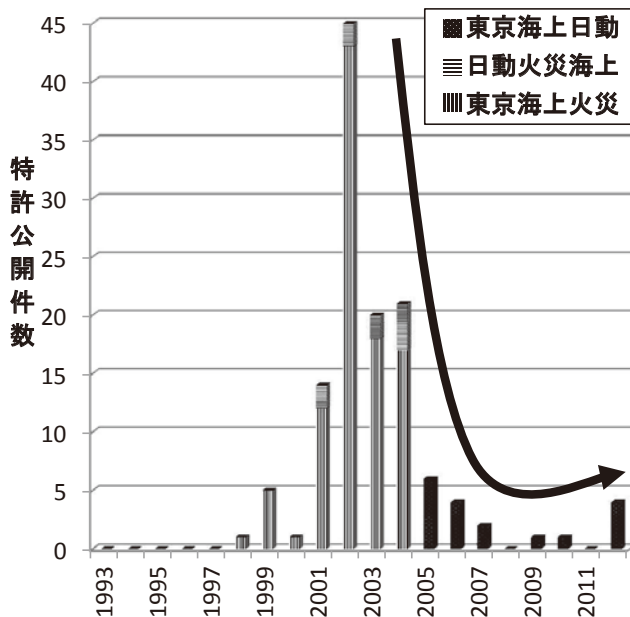


図6 東京海上日動火災保険の合併による特許推移

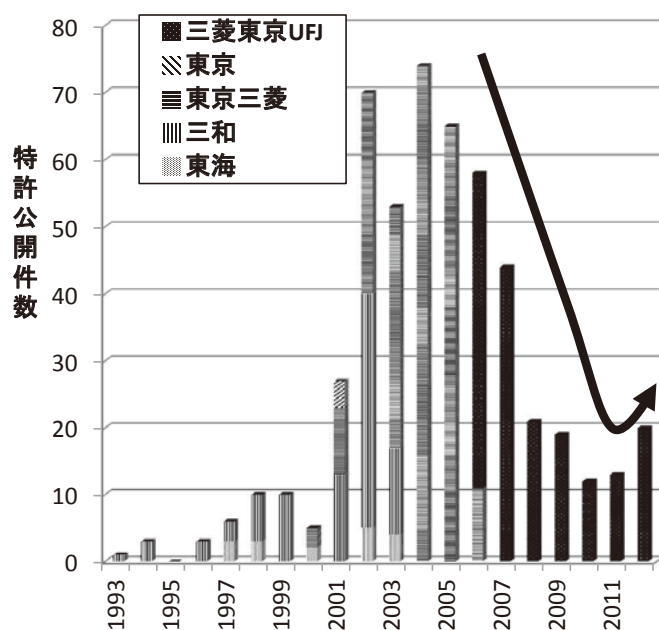


図7 三菱東京UFJ銀行の合併による特許推移

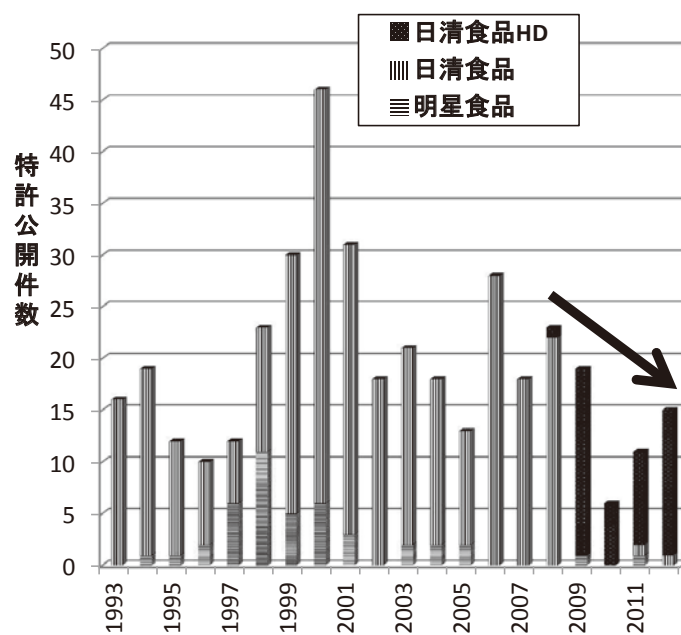


図8 日清食品ホールディングスの合併による特許推移

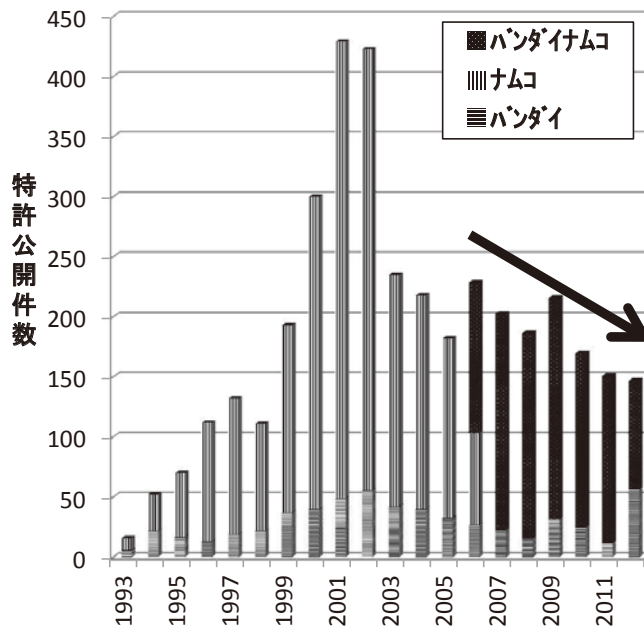


図9 バンダイナムコ合併による特許推移

清食品が明星食品を救済するホワイトナイトとして明星食品を株式公開買い付けすることとなったものである。このことから他の企業合併とかなり異なる事例と言える。このような特殊事情を考慮しても、図8が示すような合併後の特許件数の極端な減少は説明することはできない。

図9はバンダイナムコの合併前後の特許推移である。合併前はバンダイとナムコの特許合計が年間400件を上回っていたが、合併後は150件まで減少している。バンダイナムコは、2005年バンダイとナムコと合併し誕生した。バンダイが権利を有する機動戦士ガンダムなどを、ナムコが得意とする大型筐体を使いゲーム化するなど、一部に合併効果が表れている。しかし、合併後、特許件数の減少傾向が鮮明になっており、全体として合併によるシナジーは十分に発揮されているとは言い難い。

2—2 一過性合併シナジーの企業

図10はみずほ銀行の合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が一時的に増加したが、その後減少し、合併以前の水準に低下している。2002年、第一勧業銀行、富士銀行、日本興業銀行の3行の合併により、みずほ銀行が誕生した。富士銀行は旧安田財閥が始めた銀行であり、第一勧業銀行の前身である勧業銀行は、全国農工銀行を合併したものであった。合併直後に3

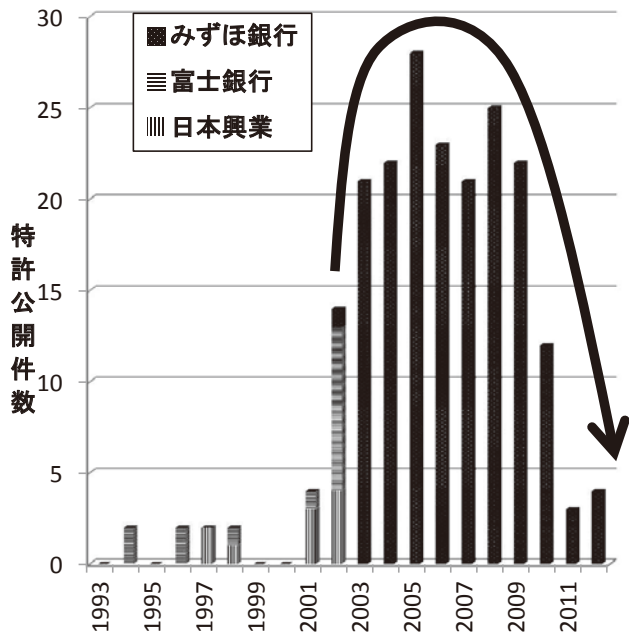


図10 みずほ銀行の合併による特許推移

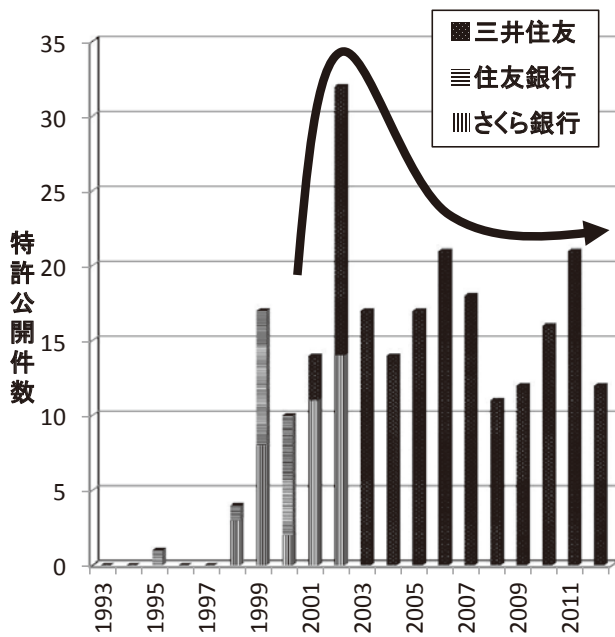


図11 三井住友銀行の合併による特許推移

行のコンピュータシステム統合の不具合により口座引き落としができないトラブルが発生し、金融庁や日本銀行が立ち入り検査に入る事態となり、みずほ銀行は誕生時の難産を経験している。その原因はシステムを統合するときの負荷テストが十分できなかったためである。3行が自社のシステムの存続を固執したため主導権争いが起き、システム統合の方針が合併直前まで決定できなかったことも原因の一つと言われている。さらに、銀行業務が最も集中する4月1日の合併日に拘ったこともシステムトラブルに拍車をかけたのは間違いない。この事例も複数社の合併であり、各社の社風や仕事の仕方の違いが招いた悲劇である。

図11は三井住友銀行の合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が一時的に増加したが、その後、合併以前の水準に低下している。2001年、さくら銀行と住友銀行が合併し三井住友銀行が誕生した。これは財閥の垣根を越えた歴史的な大合併であった。三井銀行は1943年第一銀行と合併し帝国銀行となり、1990年に太陽神戸銀行と合併し太陽神戸三井銀行となり、後にさくら銀行と改名した。住友銀行は合併前の1998年にいわゆるパーフェクト特許（特許第3029421号）を出願しており、これは銀行によるビジネスモデル特許の先駆けとも言える特許である。このように住友銀行は特許に対するポテンシャルが高い企業であり、合併後の三井住友銀行にもそのDNAが受け継がれていると推察される。

図12はセガとサミーの合併前後の特許推移である。合併直後に特許件数が増加したが、その後減少している。2004年セガがサミーを買収しセガサミーホールディングスが誕生した。サミー

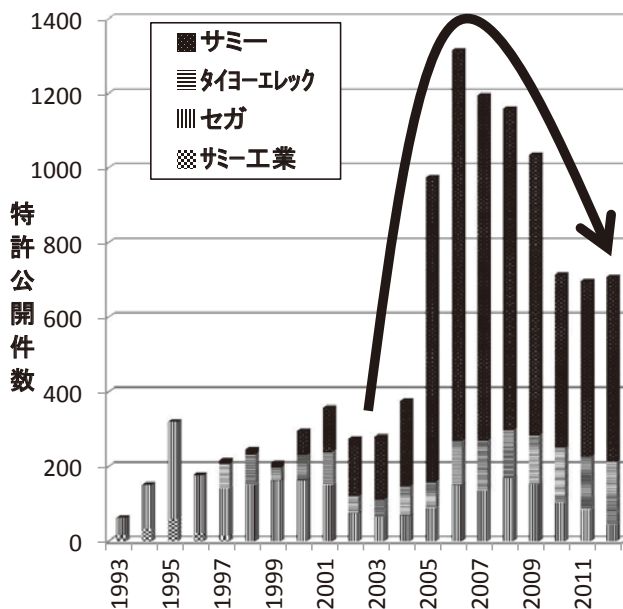


図12 セガサミー合併による特許推移

はパチスロ業界のトップ企業で、ゲーム機器の開発販売やアミューズメントの運営などを行っており、一方、セガはゲームセンターの運営や家庭用ゲームや携帯ゲームの製造販売などを行っている。

この業界は競合他社との連携が活発であり、競合他社との共同開発が頻繁に行われる土壌がある。ちなみに、セガは競合する任天堂とゲームの開発において提携や共同開発などを行い密接な関係を築いており、アミューズメント部門や音楽ゲームでは競争相手のナムコと提携するなど、この業界では競争と連携の同時進行が常に行われている。このゲーム業界は、いつでもどの会社でも合併の話が発生する可能性が醸成されている。

図13はユニバーサルエンタテインメントの合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が増加したが、その後減少した結果、ほぼ合併前の水準にまで落ち込んでいる。1993年ユニバーサル販売がユニバーサルを吸収合併し、1998年ユニバーサルテクノスがユニバーサル販売を吸収合併しアルゼが誕生し、2009年にユニバーサルエンタテインメントに社名変更した。ユニバーサルエンタテインメントはパチンコ機などの製造販売を行っている。

このパチンコ機の業界は競合他社との特許訴訟が頻繁に行われ、業界内の激しい抗争が繰り返される特徴を持っている。一部の競合他社がそれぞれ保有する特許権を持ち寄り、他の競合他社を排除するいわゆる談合に近い行為を行うなど、特許権を媒体として企業間の関係が複雑

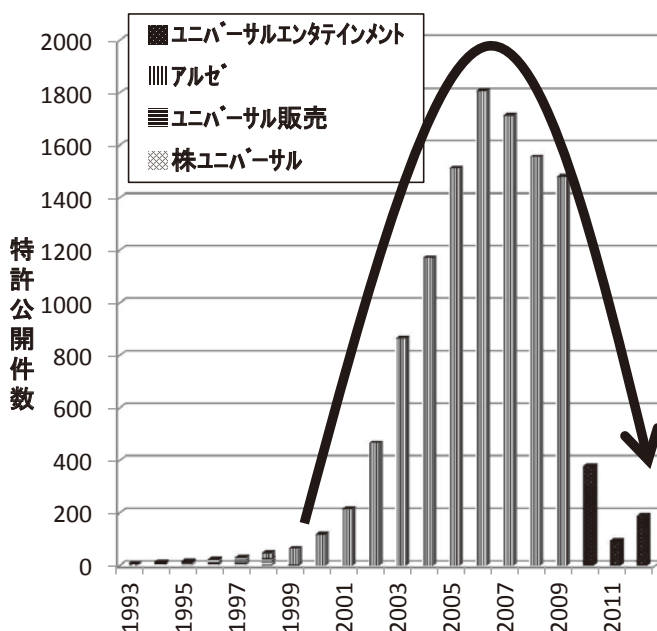


図13 ユニバーサルエンタテインメントの合併に特許推移

で、かつ、特許権を武器に競い合う極めて戦闘的な業界である。1973年の警察庁による電動式パチンコ機の製造販売の認可が、各社の特許出願を活発化させた。その結果、各社のオーバーラップした特許範囲の解釈をめぐる特許訴訟が頻発し、パテントプールを作りあげたとも言える³⁾。パテントプールとは、コア技術に関する特許権を持った複数の企業が相互に特許権を許諾するシステムであり、2社のクロスライセンス契約を複数社に拡大したものである。ちなみに、MPEG 2やICタグ（RFID）やLTEなどの情報通信分野のパテントプールが有名である。パテントプールに参加すれば、複数社がバラバラに保有する特許のライセンス交渉をワンストップで行え、高額なロイヤリティ（権利使用料）を回避できるメリットがある。しかし、パテントプールに参加しなかった企業に対して高額なロイヤリティを要求すると、公正取引委員会は独占禁止法違反と判断することもあり、注意を要する。このような業界にあって、ユニバーサルエンタテインメントはパテントプールから脱退し、そのパテントプール関連訴訟でも勝訴している。

図14は第一三共の合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が少し増加したが、その後減少しほぼ合併前の水準になっている。2005年三共と第一製薬が合併し第一三共が誕生した。日本の製薬業界において、第一三共は武田薬品とアステラス製薬に次ぐ第3位の売上高である

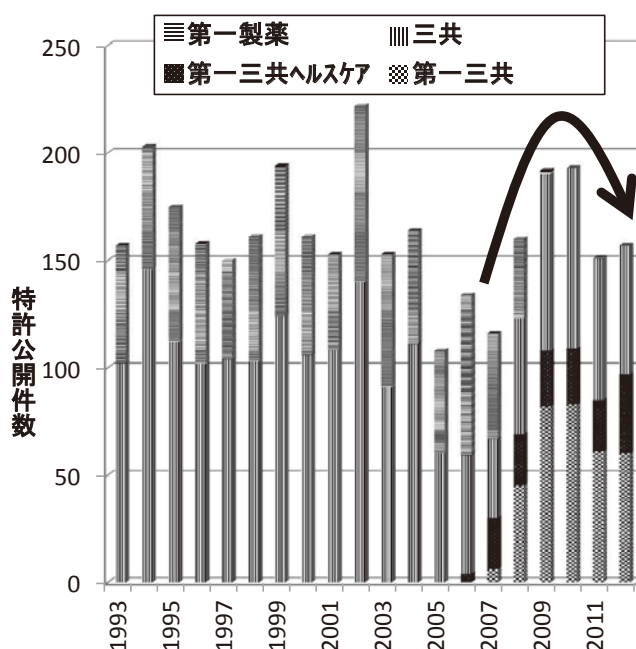


図14 第一三共の合併による特許推移

3) 韓載香 [2005] 「パチンコ産業における特許プールの成立」 東京大学経済研究科

が1兆円に届かないのが現状である。沢井製薬、日医工、大洋薬品工業、東和薬品などのジェネリック医薬品企業の激しい追い上げが、新薬開発を基本とする製薬会社の足を引っ張っている。他方、アメリカのファイザー、イギリスのグラクソ・スミスクライン、フランスのサノフィ・アベンティスなどの外資系製薬会社は売上高4兆円を超え、巨額な研究開発投資を武器に7兆円の日本市場に食指を伸ばしている。新薬開発には莫大な金と時間を要するため、合併や買収などによる規模の拡大は製薬会社にとって重要な手段となっている。日本の製薬業界では新薬で回収した利益を次の研究開発のために投資し、合併によるシナジーを追い求めて合併を繰り返してきた。しかし、外資系製薬会社の金に糸目をつけない研究開発はさまざまな分野の製薬開発で日本企業を凌駕しており、日本の製薬会社は正念場を迎えていると言っても過言ではない。

図15はシチズンホールディングの合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が一時的に増加したが、その後減少傾向が続き、直近では合併前の水準を維持できない状況になっている。2005年シチズン時計は、シチズン電子、ミヨタ、シメオ精密、狭山精密工業、河口湖精密の5社を完全子会社とする会社統合を発表し、2007年にシチズンホールディングが誕生した。この合併は垂直型合併の色彩が強い。シチズン時計はクォーツ時計が主流であるが、電波時計や年差±5秒の精度を持つエコ・ドライブの技術が高く、なかでも水晶発振精度に関わる温度変化

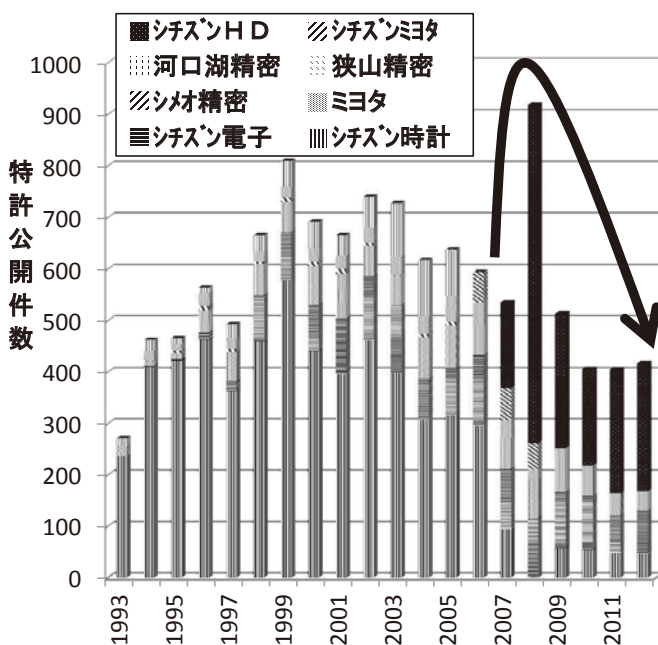


図15 シチズンの合併による特許推移

や二次電池特有の電圧変化の影響を抑制する技術など独自技術を持っている。

図16は太平洋セメントの合併前後の特許推移である。合併直後、特許件数が一時的に増加したものの、その後減少傾向が長く続き、現在は合併前の水準を維持できない状況まで低下している。1994年秩父セメントと小野田セメントの合併で秩父小野田が誕生し、1998年秩父小野田と日本セメントが合併して太平洋セメントが誕生した。太平洋セメントはセメント業界のトップ企業であるが、公共事業の削減の影響を受けセメントの国内販売は低迷しており、今後の研究開発に期待するところが大きいと考えられる。

図17はJXホールディングになるまでの数回にわたる合併前後の特許推移である。合併後、特許件数が一時的に増加する傾向はあるものの、合併後数年を経ると減少するパターンが見られ、特許件数の増加時期と減少時期と繰り返す一過性合併シナジーの典型的な事例である。1999年日本石油と三菱石油が合併し日石三菱となり、2002年新日本石油に社名変更した。2002年興亜石油と東北石油を合併し、新日本石油精製が誕生した。さらに、2010年新日本石油と業務提携先であったジャパンエナジーの親会社であった新日鉱ホールディングと新日本石油が合併しJXホールディングが誕生した。2010年新日本石油が新日本石油精製とジャパンエナジーを吸収合併し、JX日鉱日石エネルギーが発足した。

図18はパナソニックの合併前後の特許推移である。パナソニックは、松下電子工業と三洋電

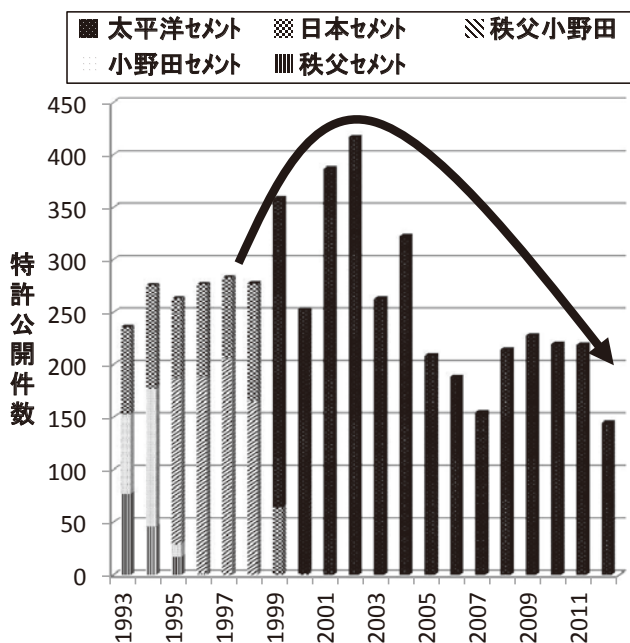


図16 太平洋セメントの合併による特許推移

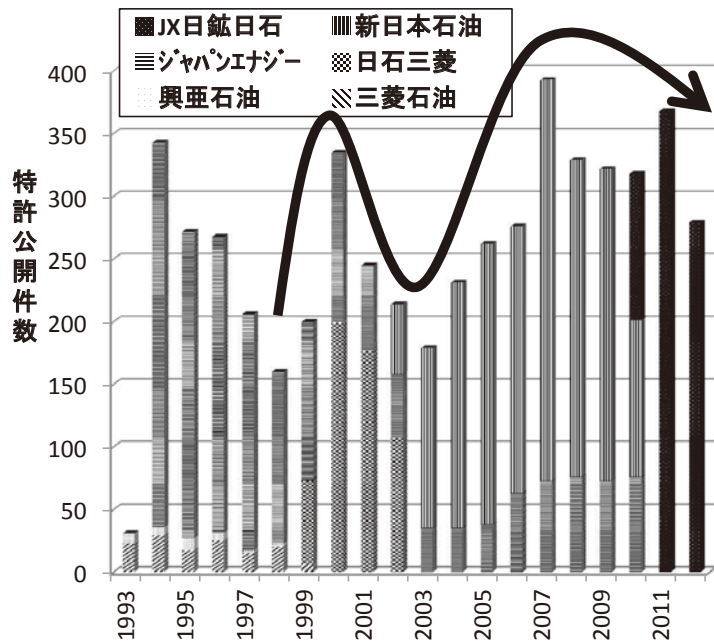


図17 JXホールディングスの合併による特許推移

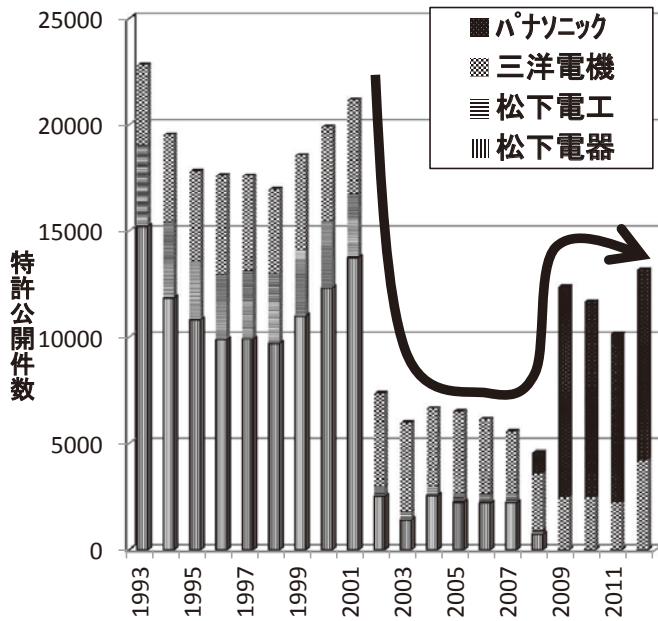


図18 パナソニックの合併による特許推移

機の2回の大合併を経験しており、特許出願は合併前後で大きく減少と増加を繰り返し、直近の特許件数は合併前の水準以下である。2001年松下電器（パナソニックの前身）は松下電子工業を吸収合併し、13000人を早期退職させ、長年研究を続けてきた太陽電池の開発を断念した。2009年三洋電機を連結子会社化し、三洋電機の白物家電を中国ハイアールに売却した。パナソニックにおける合併は合理化の色彩が強く、研究開発のシナジーを考慮した合併とは言い難い。泉田⁴⁾によれば、「パナソニックは技術の会社ではない。パナソニックの最大の強みは、大衆のニーズを見出してきた松下幸之助の技術の目利き力でした。パナソニックのDNAは技術を買うことであり、企業買収を繰り返してきた歴史を持っている。」パナソニックは企業買収による新技術の取得を常套手段とする社風があり、合併シナジーを目論むが、巨額な買収投資にもかかわらず成果が出ているとは言えない。

3章 企業合併と研究開発の関係

日産自動車のゴーン社長は、「アライアンスは台数を追及するためのものではない。シナジー効果で判断する」と語っているように、シナジーのない合併は単なる野合に過ぎない。また、シュンペーターは不均衡の中にこそイノベーションが生まれると述べているように、異なる企業が融合する企業合併はシュンペーターの言う不均衡を人為的に発生させイノベーションを育てる土壌となる。イノベーションの萌芽は合併企業の黎明期に必ず胚胎されている。ただし、それを発芽させ大きく成長させることができるかは、経営者や従業員のイノベーションに対する姿勢や努力にかかっていると言える。

新日鐵住金は、合併効果を1500億円と見込んでおり、その中で研究開発の合併シナジーを400億円になると2012年4月のプレスリリースで表明している。その他は、生産販売の統合で400億円、原材料の調達で400億円、本社支店の統合で300億円の合併効果があるとしている。このように合併によるシナジーには販売シナジー、生産シナジー、経営シナジー、研究開発シナジーなどがある。販売シナジーには、両社が保有する販売や営業や流通のノウハウの活用、倉庫や輸送や輸出のノウハウの活用による費用削減があり、生産シナジーには、両社が保有する生産設備、原材料、生産ノウハウなどの活用による費用削減があり、経営シナジーは、互いの優れた経営能力や財務ノウハウの活用による費用削減がある。なかでも、合併時に最も期待されるシナジーは研究開発シナジーであり、両社が保有する研究者、研究設備、研究ノウハウ、知的財産などを融合することにより新製品開発や新技術開発が活発化し、画期的な発明や破壊的イノベーションの創発が期待できる。

4) 泉田良輔 [2013]「日本の電機産業」日本経済新聞社

前章で示したように、JFEスチール、アステラス製薬、大日本住友製薬、田辺三菱製薬、特種東海製紙、東京海上日動火災保険、三菱東京UFJ銀行、日清食品ホールディング、バンダイナムコの9社は、合併と同時期あるいは合併以前から特許件数が著しく減少している企業である。これは調査18社の半数である。とりわけ、合併の数年前から特許出願が減少し始めており、換言すれば、合併の準備を開始した時点、または、合併の噂が流れた時点から減少が始まっていることに注目すべきである。そこで、本論文は企業合併による研究開発の合理化が実行される前に特許出願が減少する原因の解明を試みる。

また、調査対象の残り9社は、みずほ銀行、三井住友銀行、セガサミーホールディング、ユニバーサルエンタテインメント、第一三共、シチズンホールディング、太平洋セメント、JXホールディング、パナソニックであるが、これらの企業は合併直後に特許件数が一時的に増加するが、その後減少し、合併前の水準を維持できない状態まで低迷している。合併によるシナジーは見られるが、それらはいずれも一過性であり持続可能なシナジーが発生しているものは皆無である。これらの企業も合併により両社の研究開発力を活用したイノベーションが生まれたとは言いがたい。一過性の合併シナジーが発生したにも関わらず、何故イノベーションに進展しなかったのか、本論文ではその原因を探求する。

合併には、吸収合併、新設合併、事業譲渡、株式取得などがあり、水平合併、垂直合併、同業種合併、異業種合併、くわえて競合や敵対する企業の合併または補完し合う企業の合併などがある。合併の目的は、既存事業の補完、市場シェアの拡大、企業規模の拡大だけでなく、互いの企業が保有する技術力や製品開発力や秘密情報を活用して研究開発力を強化することである。さらに、両社が保有する研究所、研究設備、研究者は、合併による積極的な融合により新たな発見や発明を誘発し、研究開発期間を大幅に短縮できる場合がある。また、競合他社の特許のために断念せざるを得なかった研究開発が合併後可能になることも多い。企業合併は、異なる社風、製造技術、情報技術、販売ノウハウ、知的財産などが有機的に結合し、この異質結合が化学反応を誘発させイノベーションに発展する可能性を秘めた経営戦略である。

ところが、上記の調査結果のように、合併企業の研究開発は向上するどころかほとんどが停滞している。研究開発の変化を数式化すれば、両社の合併で合併シナジーが生まれイノベーションが創発すると【 $1 + 1 \Rightarrow 2 + a$ 】（ a は合併シナジー）になると予想されたが、本論文の調査結果は【 $1 + 1 \Rightarrow 1$ 】になることが非常に多く、なかには合併前の1社の研究開発を下回る【 $1 + 1 \Rightarrow 0.5$ 】になる例もあった。これは、現在日本で行われている企業合併が研究開発費の削減、重複研究の削減、研究者数の削減を意図したものであり、経営者に研究開発のリストラの契機を与える手段となっていると言わざるを得ない。このような研究開発軽視の経営戦略が続けば、今まで築いてきた日本の研究開発力は急激に低下すると考えられる。この事実は時間と金がかかる研究開発を置き去りにした近視眼的な経営戦略に舵を切る経営者の増加を証明す

るものである。

野原⁵⁾はフランス医薬品産業の企業合併に関して「技術革新競争に生き残ろうとする企業同士が水平合併をして範囲の経済性を求め、またM&D戦略で大規模企業の合併吸収をして一挙に規模の経済性を追求するのも理にかなった企業行動である。」と述べている。合併は規模の拡大が目的であり、1社だけでは研究開発費を負担できないため、企業は合併に踏み切ると考えられる。合併企業では重複研究の削減や無駄の排除や研究所の統合や研究者の削減などが断行される。このように企業合併を合理化の側面だけから見る人が多いのは確かである。

井田ら⁶⁾は、「製品ポートフォリオが同質的な企業間の合併では、個別製品の市場占有率が高まり、開発シーズの内製化が進展することによって、イノベーションから得られる利益の専有可能性が向上した。」と指摘している。開発シーズの内製化の進展が、井田らは合併の効果としているが、逆に考えると、合併後の開発シーズはほとんど社内で調達できるため、社会の動向や顧客の声を軽視しがちになり、井の中の蛙に近い社風に陥りがちになる。さらに、合併は研究者数も一挙に増加するため研究者の内製化が進展し、企業や大学や研究機関との共同研究が減少する。くわえて合併は開発シーズの内製化と研究者の内製化を同期させ、研究開発の内製化を加速する。つまり、合併企業では、他社や個人の知恵やノウハウを互いに活用するオープンイノベーションは行われず、独自開発が主流になる。本来、研究開発は360度の視野を持って、さまざまな分野の企業や大学や研究機関との交流から生まれる場合が少なくないにも関わらず、企業合併は研究開発の内製化という研究開発の本質から逃避させる側面を有していると言える。

4 章 合併による企業の変化

4—1 合併による業界内シェア向上と競合他社の減少

同じ業界内における上位企業同士の大規模合併は業界内シェアの拡大をもたらすだけでなく、競合他社が確実に減少する効果がある。そこで、一部の経営者は競争する目的を失い研究開発投資を削減する場合がある。たとえば、2章のJFEスチールなどがこれにあたると考えられる。鉄鋼業界の2位と3位であった川崎製鉄と日本鋼管が合併したJFEスチールの競争相手は、業界トップの新日本製鐵（現在は新日鐵住金）だけになった。そこで、JFEスチールは費用対効果を考えるとこれ以上の開発競争は無意味と考えるようになって不思議ではない。そ

5) 野原博淳「フランス医薬品産業の再編：企業合併とアライアンス」医療と社会 巻：17号

6) 井田聡子，他「2011」『医薬品産業における企業境界の変化がイノベーションに及ぼす影響に関する分析』文部科学省科学技術政策研究所第2研究グループ

の結果、合併前の特許件数を維持できないばかりか、合併以前の1社の特許件数にも満たない状況にまで研究開発が削減されたと考えられる。

表1はJFEと新日鐵の特許件数の時系列変化を示している。JFE誕生以前の1993年は、日本鋼管と川崎製鉄と新日鐵が激しく競争していた時期であり、日本鋼管と川崎製鉄の特許件数合計は3431件であった。次に、JFE合併の準備が始まった2000年は2797件に減少し、合併時は1642件で1993年に比べ半減している。JFEの特許件数は2012年には1193件となり、1993年から67%減少したことになる。一方、表1が示すように競合する新日鐵の特許件数もJFE合併と呼応するように大幅に減少している。本来、JFEの合併とは無関係である新日鐵の特許件数は、合併したJFEよりも減少幅が大きく、2012年と1993年と比較すると82%減少している。これは業界全体が研究開発意欲を減退させた典型的な事例である。

この鉄鋼業界はもともと合併を繰り返す歴史があり、新日本製鐵が誕生した時も八幡製鉄と富士製鉄との合併であった。公正取引委員会は合併後の市場占有率30%を目処としたため、ブリキ、軌条用鋼材、鋳物用鉄、鋼矢板、電磁鋼板、厚板、H形鋼、線材、冷延薄板が問題となった。なかでも、公正取引委員会は八幡製鉄と富士製鉄との合併による軌条用鋼材のシェアを問題視した。そこで、両社は合併後の市場シェアを故意に低下させるために、競合する日本鋼管に軌条用鋼材のシェアを提供することで合併を成し遂げた。多額の研究開発費を使い研究者やエンジニアや営業マンの寝食を忘れた努力により製品シェアを向上させても、無償で競合他社に提供しなければならなかった無念は、この業界の関係者なら今でも記憶に新しい。少なくとも日本国内市場だけを考えれば、多額の研究開発費を投じてまで製品開発を行う意味がなくなったとも言える。2012年に業界1位の新日本製鐵と4位の住友金属工業が合併し新日鐵住金を誕生させたため、新日鐵住金だけでなくJFEスチールも含め、鉄鋼業界の研究開発のさらなる衰退が懸念される。

一部の経営者は、鉄鋼業界は成熟産業であり、これ以上研究開発に投資しても得られるものはないとの研究開発不要論を主張する。しかし、日本の鉄鋼業界の市場の6割が日本国内であるが、残り4割は海外市場であり2012年度の鉄鋼輸出量は4250万トンに達している。なかでも韓国ポスコとの競争は激化しており、後述する方向性電磁鋼板の訴訟に代表されるような最先端の研究開発が雌雄を決することは間違いなく、日本国内市場だけを見て、研究開発投資を削

表1 JFEスチールと新日本製鐵の特許件数の変化

特許公開年	新日鐵	JFE	備考
1993年	3986	3431	JFE合併前
2000年	1733	2797	JFE合併準備開始
2003年	1478	1642	JFE合併を正式発表
2012年	700	1193	JFE合併後

減している場合ではないことは明らかである。

ポスコは2000年頃には日本へ特許出願をしていなかったが、2009年以降50件を超える特許出願を開始しており、日本市場への本格的な上陸は着々と進んでいる。日本の鉄鋼会社は、日本の企業だけが競争相手ではないことは百も承知であろうが、新日鐵と住金、日本鋼管と川崎製鉄などの巨大合併がもたらした甘い果実は、グローバル競争を忘れさせるに十分な秘薬であったことは間違いない。しかし、競合する企業は鉄鋼業界だけでなく、高強度炭素繊維材料、アモルファス合金、ナノマテリアル、ファインセラミック、チタン、アルミニウムなどの鉄以外の材料業界が、研究開発意欲を減退させた鉄鋼市場を虎視眈々と狙っている状況であることを忘れてはならない。

同業種における企業合併は、確実に競争相手を失うことになり、研究開発テーマの変更、研究開発投資額の見直し、研究所や研究者の変化をもたらす。企業が研究開発に投資する経営判断にはさまざまな要因があるが、競合他社の動向が研究開発を促進させる側面は明確に存在する。見知らぬ敵を想像し、その恐怖に戦くことからすべての研究開発が始まる。もし、競合他社を意識する必要がなくなれば、研究開発の駆動力が失われるのは疑う余地がない。さらに、合併により競争相手の手の内が明らかになると、ほとんどの場合、研究開発への熱意がプラスからマイナスに転換する。先行する競合他社に追いつけ追い越せという競争を鼓舞する旗振りは、研究開発を推進する上で非常に重要である。競い合うライバル同士が切磋琢磨する環境こそが、今までにない新製品や新技術を誕生させてきた歴史は誰も否定できない。ところが、現在日本で行われている企業合併の多くは、研究開発やイノベーションを推進するエネルギーを消滅させ、経営者や研究者を無気力状態にさせる麻薬と言っても過言ではない。この麻薬の習慣性は、一度合併の味を知った企業に合併や買収を繰り返させ企業の巨大化を許すことになる。

4-2 合併による大企業病

企業が合併するとき、大企業病のウイルスが新たな合併企業に注入されるが、企業自身はそれに気づかない場合が多い。合併は、経営者、従業員、顧客、支店、工場、関係会社を増加させるため、企業規模は確実に拡大する。たとえ、伸び盛りのベンチャー企業と長い歴史を持つ老舗企業との合併においても、合併後の企業の運営は成熟した老舗企業が支配する場合が多い。これは合併により企業が大組織に膨張し、上司の命令が絶対視されるヒエラルキー組織に移行するためである。そのため、合併企業では社風が保守的になり、事なかれ主義が蔓延する。パーキンソンの法則を引用するまでもなく、合併企業は顧客の要望や社会の変化を無視して社内の都合だけで新たな仕事を創り出し、それだけで満足する組織になるため、合併企業は大企業病から抜け出せなくなる。

一般的に、大企業病に感染した企業では、形式的な規則に従うことが重視され、前例のない

ことは行われなくなり、少しでも失敗の可能性がある計画は棚上げされ、石橋をたたいても渡らない社風が固定化し、経営者はリスクを取らなくなる。また、社内の意思疎通が不十分になり、仕事が専門化され、部門間の情報共有が行われなくなり、秘密主義やセクショナリズムが蔓延する。研究開発というリスクの高い投資は敬遠され、他社に優れた技術があれば、その技術を購入するか、ライセンス契約を締結するか、技術を有する企業を買収するか、いずれの場合もお金で技術を買うことが合併企業の常套手段になる。

合併後の企業でも研究開発は行われるが、大企業病は研究開発のプロセスを大きく変貌させる。つまり、研究開発投資に見合った成果を重視するあまり、研究者は早期に成果の出やすい研究開発だけを行うことが通例となり、時間と人手を要する基礎研究や基盤研究は後回しになり、過去の開発済のシーズを基にした応用研究が主体となる。いわゆる企業の将来を見据えた尖った研究は切り捨てられ、研究開発とは名ばかりの組織となる。その結果、合併以前には社長直轄や副社長が主管する研究開発本部を、大企業病を患った合併企業では取締役クラスが担当する研究開発部門に格下げされ、社内での研究開発の位置づけが低下する。

近年の日本の企業は短期的利益を優先して意思決定される傾向が強まっている。とりわけ合併企業では異なる社風や経験を持つ社員を納得させる方法として、費用対効果を厳密に評価した意思決定が行われる。そのため、合併企業は長期間を要するプロジェクトや事業計画の優先順位を低下させ、短期間で成果のでる研究開発しか目に入らない視野狭窄に陥り、近視眼的な研究開発計画だけを行うことが多くなる。合併企業では、社内のコンセンサスを重視するあまり、一部のベンチャー企業で見られるような採算を度外視した成功確率の低い研究開発は絶対に行われない。

DNA二重らせん構造の発見で有名なジェームズ・ワトソン⁷⁾は、合併企業のような大きな組織になると個人が組織に埋没するため、個人の自由闊達な研究ができなくなると述べている。「科学者たちがお互いに競争し合っているほうが、協調し合っているよりもいいように思う。何人も一緒に働いていると、どの方法がベストであるか、みんなの同意を得なければならない。総意というのは往々にして間違っているものです。あくまで個人が際立つ必要がある。科学を促進させるということは、とりもなおさず個人を尊重することです。組織が大きくなると個人が死んでしまいます。」合併した大企業では人が多くなるため個人の知恵や能力よりも、多くの人の集合知が重視される傾向が強くなる。しかし、今までの研究成果は、多くの人が話し合っ
て合意した知識や考えからではなく、個人の知恵だけで誕生してきたことは歴史が証明している。合併企業では、常に周りから監視される環境となり個人の自由な研究が徹底的に排除されるため、革新的な研究開発は開花しない。

7) ジェームズ・ワトソン、他 [2012]「知の逆転」NHK出版新書

4—3 合併による官僚主義と出身派閥闘争

合併により研究管理体制が硬直化する例は多い。合併前の企業でそれぞれが保有していた研究者や研究所を維持していく必要から、研究開発部門においても、いわゆる、たすき掛け人事が行われ官僚主義が蔓延する。そのため、研究開発テーマの選定のための膨大な資料作成、精密な研究開発予算書の作成、厳格な成果報告書の作成などが行われるようになる。本来、研究開発は柔軟性をもった非定型的な仕事であり、官僚主義とは相いれないものであるにもかかわらず、研究者は貴重な研究時間がほとんど奪われるほどの資料作りに邁進することになる。

官僚主義の下での研究開発は、研究管理が厳格になり研究テーマ間の重複部分が削減されるが、その重複部分にこそ画期的なシーズが隠れている場合が多いことを研究者たちは知っているにも関わらず、合併企業の重複研究は日の目を見ることはない。合併前ならば分野の異なる研究者間で重複部分に関して真剣な議論が行われ、革新的な開発に結び付ける可能性があったが、合併企業の官僚主義の下では重複部分を無駄と決めつけるため研究成果はまったく期待できない。

たとえ革新的な研究開発が成功しても、イノベティブな製品が誕生するまでには全社の協力体制が不可欠となる。つまり、全社横断型の製品開発では、研究開発部門、生産部門、設備部門、販売部門、情報管理部門、人事部門などが一致協力する必要がある。ところが、A社とB社の合併企業では、研究開発部門がA社出身派閥、生産部門がB社出身派閥、設備部門がA社出身派閥、販売部門がB社出身派閥、情報管理部門がA社出身派閥、人事部門がB社出身派閥であれば、実質的な全社的協力は得られないばかりか、裏で足の引っ張り合いが起こり、全社横断型の製品開発が頓挫することが少なくない。

前項で述べたように、イノベーションの前段階の研究開発では数多くの人の集合知ではなく個人の知恵によるが、逆に、研究開発の成果をイノベーションに進展させる段階では、多くの人の知識や組織の協力が必須になる。しかし、合併企業では出身派閥闘争のためイノベーションの進展が阻止される。すなわち、合併企業は、大組織の下での官僚主義ため個人の自由な研究活動が妨害されるだけでなく、イノベーションへの発展段階でも出身派閥闘争のため全社の協力が得られずイノベーションが開花することはない。

ソニーの盛田⁸⁾は、イノベーションを創発するには、研究開発によるテクノロジーの創造だけでなく、商品企画の創造性、マーケティングの創造性を含めた全社横断体制の重要性を述べている。「革新的なテクノロジーだけでは真のイノベーションではありません。イノベーションには、テクノロジーの創造性、商品企画の創造性、マーケティングの創造性が必要です。実用的で、魅力的で、使いやすい製品をデザインする能力がなかったら、どんなに素晴らしく革新

8) 盛田昭夫ライブラリー編 [2013] 「ソニー創業者盛田昭夫が英語で世界に伝えたいこと」

的な新技術があったところで、何の意味もありません。また、市場に製品が受け入れられる場合だけ成功を手にするようになります。ウォークマンは商品企画とマーケティングに基づいて築かれた成功だったのです。」と盛田は述べている。合併企業におけるイノベーションの壁を突き壊すには、出身派閥闘争を忘れて全社横断型の製品開発を成功させることが絶対条件となる。

一般的に研究開発を完了した開発シーズが顧客の手に渡る製品になるまでには数年を要することも多い。研究開発の成果は、顧客が製品を使い顧客満足度を確認した時点で判断すべきことであるが、合併企業では研究開発の成果報告会が製品化前に頻繁に行われる。合併企業では出身派閥以外の人たちを合理的に納得させるために行われる成果報告会が顧客軽視に拍車をかけることになる。顧客を軽視した成果報告会は意味がないばかりか、経営判断を誤らせることが少なくない。

合併により研究者が高齢化することも大きな問題である。同業種の合併では同じ専門分野の研究者を削減する方法として、専門外の研究テーマに転替える試みが頻発する。その試みの成否は別として、ベテラン研究者が専門外の新たな研究テーマを担当するため、若手研究者の相対的減少がおき、研究開発の活力やチャレンジ精神を減退させる。そこで、出身派閥を考慮しつつ余剰の研究者を研究以外で処遇する人事異動が行われるが、この異動が研究者本人も会社も満足する結果になったと聞いたことがない。どちらの出身派閥にも属さない新入若手研究者を補充したくても簡単にできないのが合併企業の悩みである。

ところで、企業において上司が管理できる部下の数には管理限界があるため、管理すべき部下の人数を減少させるためには、組織階層を多重化させた巨大な組織になることは避けられない。ちなみに、巨大隕石が落下した6550万年前に恐竜が絶滅した原因は、数多くの小動物が生き残っていることから、恐竜の巨大化が原因であると考えられる。恐竜は変温動物のため体表面の比率を小さくするため巨大化したが、それが仇となって環境変化に対応できず絶滅したと考えられる。合併を繰り返し巨大化する企業は現代の恐竜であり、想定外の環境変化に適応可能な限界企業規模を超えると、取り返しのつかないことになると考えられる。合併による企業の巨大化が真の病巣と言える。

5章 企業合併の成否を握る社内融和と優秀社員の離職防止対策

5—1 社内融和

一般的に、企業合併において対等合併は比較的少なく、どちらかの企業が他の企業を吸収合併または買収する例が多く、合併または買収する側と、される側に分かれる。合併された企業は今までの企業風土を維持できず、合併した企業に適合していくことになる。しかし、合併した企業の研究管理や研究組織や研究システムが優れているとは限らない。合併した企業も従来

の体制や組織のままではなく変革を求められることが少なくない。

社風、歴史、社内規則、社内システムも異なる両社が突然一緒に仕事を始めることが企業合併である。給与、賞与、退職金、諸手当、昇格、ポスト、福利厚生、意思決定プロセス、情報共有ルール、財務体質、株価、取引銀行、経営倫理、法令順守コンプライアンス、従業員の年齢男女構成、退職ルール、労働組合、関連会社など、あらゆる面で異なる企業がひとつの企業になるには筆舌に尽くしがたい努力が必要になる。合併後は出身企業ごとの派閥活動やセクショナリズムが横行し、従業員同士が反目しあう中で、出身派閥の勢力を拡大する仕事が最優先になる。そのため、顧客などの社外の声はまったく聞こえない状況に陥り、社内融和の掛け声が虚しく響く企業に変貌する。

なかでも、異論に対する許容度や異論を排除する企業DNAの強さが、合併する企業間でどの程度相違しているかが合併の成否を握っている。もし、異論を自由に発言できる社風の企業と、正反対に、異論を封鎖し排除する社風の企業が合併すると、両社に悲劇が待っている。浅川⁹⁾は、「異質の社会背景を持つ人々が交流し、創造的なアイデアがもたらせる可能性が高まる。異質な発想の結合が進み、人々の創造性の向上を促す可能性がより高くなる。」と述べている。しかし、どちらかの企業が異論を排除する企業DNAを持っていれば、このような創造的な結合は絶対に起こりえない。

合併時の人事は社内融和のため、たすき掛け人事が行われることが多い。典型的な例が八幡製鉄と富士製鉄の合併による新日本製鐵であり、社長が八幡と富士で規則正しく交代している。また、各部のポストは八幡派閥と富士派閥に色分けされている。たとえば、八幡の輸出部長が新日鐵の輸出第一部長に、富士の輸出部長が輸出第二部長となり、輸出第一部の副部長は富士、輸出第二部の副部長は八幡のように、典型的なたすき掛け人事が行われた。たすき掛け人事は社内融和に本当に有効か、適材適所という観点から疑問が残る。また、このような企業では、たすき掛け人事が少し崩れた人事異動が行われただけで社内融和にひびが入る可能性が高い。たすき掛け人事は真の社内融和とは言えない。

大企業の組織には事業部制、カンパニー制、持株会社などがある。なかでも、持株会社は、合併企業の異なった社風や制度の人々が持株会社の傘下で1つの事業会社となるため法人としての独立性を維持でき、非常に大変な社内融和や両社の統合に時間と労力を費やすことが回避できるメリットがある。しかし、持株会社はリスク分散のための経営体制が取られる可能性が高く、合併企業としての求心力が低下する危険があるだけでなく、合併シナジーはまったく期待できない。

日本企業では従業員間の信頼感が最優先され、それを醸成するには長い年月が必要であるが、

9) 日本経済新聞社編 [2010] 「これからの経営学」 日経ビジネス人文庫

合併企業にはそのような時間を待っている余裕はない。そこで、徹底したコミュニケーション、すなわち、お互いが理解できるまで話し合うことが大切になる。さらに、話し合うだけでなく、関係者すべてが変わらなければならないのが企業合併である。人間には大きな困難に直面すると自分を変えて生き残りを模索する能力が備わっている。合併という困難を乗り越えるために経営者や従業員は自らを進化させる気概が必要である。人と人との壁、組織と組織の壁をなくすまで話し合い、出身企業による差別をなくし、合理的で万人が納得できる成果主義を基軸とする企業運営に徹することが大切である。

さらに、従業員一人一人へのカウンセリングやメンタルケアなど心のケアも忘れてはならない。心のケアの具体例として、社内運動会、社内リクレーション、社内餅つき、社内お花見、社内小旅行、社内ゴルフ大会など、お互いが仕事を離れて人間として触れ合う機会を積極的に設けることも有効である。最後まで理解しがたいことは社風の違いである。社内における意思決定のプロセスの違い、根回しの仕方の違い、報告・連絡・相談の仕方の違い、法令順守コンプライアンスの意識の違いなど、社風の違いは大きく、合併を成功させるためにはきめ細かな相互理解が必須となる。情報共有、とりわけ、重要なノウハウの共有が合併の成否を握っており、経営者自らが情報開示や情報共有を率先して行う姿勢が重要である。

5—2 優秀社員の離職防止対策

合併は時として大量の離職者を誕生させる。新日本製鐵からの離職者が競合他社に多大な利益をもたらしたことは間違いない事実である。小野¹⁰⁾によれば、「ポスコに対抗するため、75%の人員削減という荒療治を行った新日鐵であったが、皮肉なことにこの施策はポスコに思わぬ利益をもたらした。新日鐵を離れた技術系従業員は、人材を求めているポスコをはじめ中国などの鉄鋼メーカーにとって逸材であった。ポスコの躍進は、新日鐵をはじめとする日本の鉄鋼メーカーの離職者の協力があつたと囁かれている。」このように合併による離職者対策の重要性を述べている。

合併時に優秀社員が離職することは絶対に避けなければならない。優秀社員の去就が残された従業員へ及ぼす影響は大きく、優秀社員とともに大人数で離職することも想定して対策を講じなければならない。社員の離職の意向を事前に把握し、待遇面での条件提示も含め離職を思いとどまらせる説得も社内融和の一貫となる。特に、研究開発の人材は他の部門に比べ離職の可能性が高い。ほとんどの研究者は社内の昇格や出世よりも、好きな研究をやることが優先され、合併により自分の好きな分野の研究が縮小されるとの噂を耳にするだけで、もともと企業への帰属意識が希薄な研究者は転職の可能性が高くなる。研究者は他の部門の従業員に比べ、

10) 小野正之 [2013]「鉄人伝説」幻冬舎ルネッサンス

学会活動などを通じて競合他社の研究者との交流が深く、特定分野で名が知られた転職希望の研究者は、どこからでも声がかかる可能性が高い。研究者やエンジニアは、学会誌や専門誌に掲載した研究論文、学会や研究会で行った研究発表、発明者欄に氏名が掲載された特許権、学会での座長経験や表彰受賞歴、博士号などの社外に公表された自己PRが豊富にある。そのため、直接競合他社への転職は難しいとしても、競合他社との関連が深い研究機関への転職は比較的容易であることが多い。外資系の企業買収では、優秀な研究者やエンジニアが離職や転職しないことが買収の条件となる場合も多い。優秀社員の流出は、従業員に動揺を増幅させ社内融和を根底から覆し合併自体を瓦解させることがある。

筆者は合併企業に勤務した経験があるが、30歳後半の2年間に集中してヘッドハントから5回の電話を受けた。電話はいずれも異なる外資系企業からの勧誘であり、その当時の年俸の約2倍を提示された。ヘッドハントは依頼企業の実名は明らかにしなかったが、いずれも外国企業の研究機関の勧誘であり商品開発の経験のある30歳代のプレイングマネージャーを希望していた。今までお世話になった会社への忠誠心と年俸2倍を天秤にかけて、正直言って動揺を隠せなかったことを鮮明に覚えている。今もヘッドハントからの電話に人知れず悩む日本の研究者は少なくないと考えられる。企業への忠誠心が希薄化する中で、企業合併に伴う研究者やエンジニアの離職防止は容易ではないが、昇給やポストの処遇を行うだけでなく、普段からの心のケアが最も大切であると考ええる。

6章 これからの研究開発に関する一考察

6-1 研究者の開発意欲を殺ぐ法改正

日本の研究者の開発意欲を極端に殺ぐ法改正が行われようとしている。現在では従業員の職務発明は企業がその発明を使用する権利を保有するものの、発明自体は従業員のものとされている。従業員の発明が想定外の大きな利益をもたらした場合、従業員が企業に対価を請求しても企業が聞く耳を持たないと、企業と従業員の間で訴訟トラブルが発生することがある。そこで、特許法の職務発明を現在の発明者帰属から法人帰属に変更しようとする議論が続いている。さらに、職務発明をした従業員と企業との訴訟トラブルをなくすため、従業員が発明から得られた利益の一部を企業に請求する権利、いわゆる対価請求権を消滅させることも視野に検討されている。産業界の法改正への強い要望は、発明を法人帰属にしておけば訴訟リスクが減るとの強権的で一方的な主張に由来している。

青色発光ダイオードの発明で有名なカリフォルニア大学の中村修二教授¹¹⁾は、職務発明に

11) 日本経済新聞2013年6月22日

関する特許法の改正に対し「日本企業が優れた技術者を適切に処遇していないことこそ問題だ。日本の技術者は世界的にみても優秀なのに給料は安く不遇だ。日本の技術者にとって最後の頼みの綱といえる現行の特許法は必要だ。発明と対価の問題を企業に有利に変えるだけなら、技術者は海外に流出する。」と述べている。

企業における研究成果は学会や専門誌などへの社外発表を制限されている場合が多い。しかし、特許権は発明者欄に研究者の氏名を必ず記載しなければならず、特許出願後1年半で全世界に公表される。つまり、研究者の生き甲斐や自己実現は、身を粉にして取得した特許権だけであると言っても過言ではない。しかし、この職務発明を企業に奪い取られる法律が成立すれば、寝食を忘れて研究開発に打ち込む研究者が日本から姿を消すことは自明である。グローバル競争が激化する中、この法改正は知的財産立国を目指す日本にとって時代錯誤そのものであり、もし法改正が断行されれば日本の未来は暗澹たるものになるのは間違いない。物言わぬ真面目な日本の研究者はこのような暴挙を甘受しなければならないのか、非常に残念である。いつか研究者の不満は頂点に達し大爆発することは間違いなく、研究者が日本を見限った後は元に戻れないことを経営者は肝に銘じるべきである。

職務発明を定める特許法35条を引用するまでもなく、特許法29条1項柱書にあるように、発明を行った者が特許を受ける権利を有すると定めており、上記の法改正を許せば特許を定める精神を根本から崩壊させる。知的財産に関する所得税率を通常の法人税よりも大幅に低減させるパテントボックスのような小手先の手段で、研究者やエンジニアの海外流出を防ぐことができるとは到底考えられない。今こそ、日本は企業の研究者を手厚く保護する方向に舵を切るときである。

特許法の運用規定、とりわけ職務発明の取り扱いや対価の計算方法や発明表彰の選定は、それぞれの企業が従業員との間で定めるため企業間で大きく異なる。合併企業において統一した職務発明に対するルールを定める際、研究者やエンジニアの研究意欲や自己実現を重視したものにすべきである。しかし、合併を成し遂げ大企業と化した企業の経営者は、研究者の研究意欲などへの気配りが微塵もなくなり、企業だけに都合の良い職務発明の運用ルールに変更することが多くなる。

6—2 退職した元社員の動向

日本経済新聞¹²⁾は日本の技術流出が増加する現状を伝えており、日本人退職者から技術流出が30.6%、現地社員の退職者からの技術流出が22.6%あり、退職者が技術を競合他社に遺漏することが多い。そこで、正社員だけでなく契約社員も含めた関係者全員と秘密保持契約を結

12) 日本経済新聞2012年8月12日

び、同業者への転職を禁止する契約を結ぶなどの対策を急ぐ企業が多い。典型的な退職者の技術流出の事例を産業新聞¹³⁾が次のように報じている。「付加価値の高い鋼材の生産技術が盗まれたとして、新日鐵住金がポスコとポスコの日本法人と新日鐵元社員を提訴した。昭和40年代に開発し、門外不出としてきた技術だけに新日鐵住金の怒りは強い。ポスコに対し1000億円の損害賠償などを求めている。ポスコは争う構えだが、敗訴すれば高収益な同事業分野からの撤退は避けられない。産業スパイの代償の大きさを知らしめる裁判となるか。」

新日鐵住金は、八幡製鉄所と広畑製鉄所で製造している方向性電磁鋼板の製造方法がポスコに遺漏したとして、不正競争防止法（営業秘密の不正取得行為）違反で訴えたものである。この鋼板の製造方法は極めて少人数の従業員だけが知る極秘情報であり、一般社員が製造方法を知ることはまったく不可能であり、その工場見学さえも許されていない。新日鐵住金は、ポスコがその極秘技術を違法に入手し、同種の鋼板を製造していると主張している。新日鐵住金は非常に優れた方向性電磁鋼板を研究開発し、その一部の技術を特許取得しているが、20年間の特許期間を経過すると特許権が消滅し競合他社が製造可能になるため、あえてコア技術の特許申請せずにトレードシークレットとして極秘に情報管理していたものである。ちなみに、出願している特許はコア技術と関連する周辺技術に限られ、その周辺技術の特許有効期間の終了直前に、周辺特許を改良した延命特許¹⁴⁾が網の目のように出願されている。

ポスコの元社員が方向性電磁鋼板の技術を中国の鉄鋼メーカーに売り渡したとしてポスコが提訴したが、裁判でポスコの元社員は中国に渡したのはポスコの技術でなく新日鐵の技術であると証言した。その後、新日鐵を退職した研究者がポスコに極秘情報を遺漏したことが判明した。小野¹⁵⁾は、「韓国企業へ貴重なノウハウをリークした日本人技術者の忠誠心の低下は嘆かわしいが、社員を手厚く扱わなかった日本の会社側にも責任がある。また、特許を取った社員への報奨金も日本では金一封程度で極端に少ない。このように技術者の流出が続くならば日本のメーカーは韓国や中国メーカーに潰されてしまうであろう。」と述べている。合併や買収は、研究所の削減や研究者の減少や研究費の削減など、研究者の研究開発意欲を著しく減退させ、外国の競合企業への転職を加速させている。退職した研究者を競合他社が雇用することは珍しくなく、研究者の忠誠心だけに依存する時代ではなくなった。退職前だけでなく退職後も含めて、研究者のフォローをきめ細かく行うことが技術流出を阻止する最善策であることは間違いない。

13) 産経新聞2012年5月26日

14) 延命特許は法律としては製薬特許だけに限られているが、製薬以外にも改良技術や別の用途を新たに特許出願し、実質的に基本特許の延命を行う企業が多い。

15) 小野正之〔2013〕「鉄人伝説」幻冬舎ルネッサンス

7章 まとめ

本論文は企業合併が研究開発に及ぼす影響を研究したものであり、次のことが明らかになった。

(1) JFEスチール, アステラス製薬, 大日本住友製薬, 田辺三菱製薬, 特種東海製紙, 東京海上日動火災保険, 三菱東京UFJ銀行, 日清食品ホールディング, パンダイナムコの9社は、合併と同時に特許件数が著しく減少している。

(2) みずほ銀行, 三井住友銀行, セガサミーホールディング, ユニバーサルエンタテインメント, 第一三共, シチズンホールディング, 太平洋セメント, JXホールディング, パナソニックの9社は、合併直後に特許出願件数が一時的に増加するが、その後減少し、いずれの企業も合併前の水準を維持できない状態まで減少している。

(3) 調査した企業合併は研究開発を促進するのではなく停滞させており、いずれの合併においても合併シナジーを活用したイノベーションは発生していない。

(4) 企業合併では開発シーズの内製化と研究者の内製化が進行し、他社との共同研究が減少し、独自開発を主流とする研究開発の内製化に陥る可能性が高い。

(5) 同じ業界内における企業合併は業界シェアの拡大をもたらし、競合他社が減少するため、経営者は競争する目的を失い研究開発投資を削減する場合がある。

(6) JFEスチールの合併とは無関係である新日本製鐵の特許件数が大幅に減少している。合併は合併した企業だけでなく競合他社の研究開発を減退させる。つまり、合併はライバル企業同士が切磋琢磨する環境を奪うことがある。

(7) 合併した企業は大企業病を患う危険が高く、秘密主義やセクショナリズムや官僚主義が蔓延する。合併企業では、研究開発というリスクの高い投資は敬遠され、他社に優れた技術があれば購入するか、または、新たな買収や合併を繰り返すことが常套手段になる。

(8) 合併企業では個人の自由な研究活動が阻害され尖った研究が切り捨てられ、短期的利益を優先する研究開発だけが行われる。また、出身派閥活動が全社横断型の製品開発を失敗に導くため、たとえ研究開発が成功してもイノベーションには結びつかない。

(9) 企業合併の成否を握るのはコミュニケーションによる社内融和と優秀社員の離職防止対策である。離職防止対策には、待遇や昇給だけでなくカウンセリングやメンタルケアなど心のケアが有効である。

(10) 職務発明を発明者帰属から法人帰属に変更し、発明者の対価請求権をなくす特許法改正は、研究者の開発意欲を著しく減退させる。

(11) 退職前だけでなく退職後も含めて、元社員へのきめ細かい配慮が、海外の競合他社への

技術流出を防止する唯一の有効な手段である。

参考文献

- 泉田良輔 [2013]「日本の電機産業」日本経済新聞社
- 高橋透, 淵邊善彦 [2011]「ネットワークアライアンス戦略」日経BP社
- 丹羽清 [2013]「技術経営の実践的研究」東京大学出版会
- 季健熙 [2012]「サムスンだけが知っている」冬幻舎
- ドラッカーの窓から明日を考える研究会 [2013]「ドラッカーとシュンペーター」高陵社
- 日本経済新聞社編 [2010]「これからの経営学」日経ビジネス人文庫
- 松江英夫, 篠原学 [2012]「クロスボーダーM&A成功政略」ダイヤモンド社
- 江夏健一, 太田正孝, 藤井健 [2008]「国際ビジネス入門」中央経済社
- 田中道昭 [2012]「ミッションの経営学」すばる舎
- 中原秀登 [2002]「研究開発のグローバル戦略」千倉書房
- 植草益 [2000]「産業融合」岩波書店
- 十川廣國 [2013]「経営学入門第2版」中央経済社
- 渥美育子 [2013]「世界で戦える人材の条件」PHP研究所
- ヨルゲン・ランダース著, 野中知子訳 [2013]「2052」日経BP社
- ジェームズ・ワトソン, 他 [2012]「知の逆転」NHK出版新書
- 小本恵照 [2000]「企業合併が業績と株価に与える影響」ニッセイ基礎研究所 経済産業調査部門 Monthly Report 1月号
- 村山博 [2004]「自動車会社と総合電機業界との共同開発に関する研究」桃山学院大学経済経営論集第46巻第1号
- 村山博 [2004]「ナノテク開発における企業間連携による戦略的共同開発の研究」桃山学院大学経済経営論集第46巻第2号
- 村山博 [2004]「燃料電池開発における企業間の競争と連携に関する研究」桃山学院大学総合研究所紀要第29巻第1号
- 村山博 [2008]「経営情報技術とイノベーション」星雲社
- 村山博 [2006]「情報創造型企業」ふくろう出版
- 村山博 [2005]「経営情報技術の活用」西日本法規出版
- 村山博, 大貝春俊 [2003]「高度知識化社会における情報管理」コロナ社
- Yasuyoshi Kurokawa, [2010] *M & A for value creation in Japan*, Singapore : World Scientific
- William J. Gole, Paul J. Hilger, [2009] *Due diligence : an M&A value creation approach*, N.J. : Wiley
- Abbe E.L. Brown, [2012] *Intellectual property, human rights and competition : access to essential innovation and technology*, Edward Elgar

(2013年9月25日受理)

Critical Accounting とイデオロギー

——欧米批判会計学のイデオロギーの見方——

中 村 恒 彦*

1. はじめに

本稿は、欧米の批判会計学（Critical Accounting）およびその周辺領域がイデオロギーをどのように考えてきたのかを考察する¹⁾。拙稿（中村 [2010; 2012]）では、Eagleton [2007] の諸説を中心にして会計学の概念観を俯瞰するとともに、日本の批判会計学の諸説（特に、宮上理論—津守理論—山地理論の変遷）からイデオロギーの見方を引き出した。本稿では、日本の批判会計学その他と比較しながら、Critical Accountingの諸説を取り上げてイデオロギーの見方を整理したいと思う。

本稿の目的は、イデオロギーが現実の制度や実務と経済合理モデルの残差として記述されることと関連している。たとえば、多くの会計研究が想定しているイデオロギーは、「経験的証拠を伴わない信念」あるいは「科学や真実の対極にある思想」といったものであろう。ところが、藤井 [2007] や大日方 [2012] などが指摘しているように²⁾、イデオロギー的な信念が実際の会計基準の設定に影響を与えている。むしろ、イデオロギー的な信念のほうが現実の会計基準設定を説明できるのではないだろうか。そこで、本稿は、多くの会計研究において、非合理的なものと考えられるイデオロギー作用をどのように捉えるべきかをCritical Accountingの方法論を通じて検討したい。

特に、Critical Accountingは、日本の批判会計学にはない特徴がある。すなわち、多様な方

* 本学経営学部准教授

キーワード：Critical Accounting, イデオロギー, 会計ディスクール, 主体化

1) 本稿は、雑誌『会計』（第183巻第4号、2013年4月号）に掲載された拙稿「Critical Accountingの方法論に関する一考察」を大幅に加筆したものである。紙面の関係上、カットした部分を含めた全体を掲載したものである。

2) 藤井 [2007] 174頁；大日方 [2012] 273頁。

法論の可能性を認めて、さまざまな会計現象を説明しようと試みる。その一方で、Critical Accountingは、方法論に注視するあまり、新古典派経済学や会計学説史の批判を超えることができない傾向にある。この問題は、新古典派経済学のモデル以上に会計の役割をうまく定義できないことに直結するであろう。むしろ、日本の批判会計学は、その当時の既存モデルを越えて会計の役割を分析してきたと考えられる。

以下の考察にあたっては、次のような手順を踏むことにしたい。第一に、Critical Accountingおよびその周辺領域におけるイデオロギーの見方を俯瞰する。第二に、Critical Accountingの諸説を「社会的真実とイデオロギー」、「主体性とイデオロギー」、「ディスクールとイデオロギー」という3つの分類にわけてそれぞれのイデオロギーについて考察することにした。最後に、会計現象のイデオロギー的側面を分析する際の留意事項をCritical Accountingおよびその周辺領域から引き出す。なお、3つの分類は、Critical Accountingを検討していく過程でたどり着いた区分である³⁾。

2. イデオロギーの見方

「イデオロギーとは何か」に対する解答は、会計学の問題以上に難解であろう。しかしながら、本稿のイデオロギーを捉えるうえで何がしかの前提となるものが必要である。

本稿は、Giddens（松尾ほか訳 [2004]）とThompson [1990] の議論に依拠することにした。Giddens（松尾ほか訳 [2004]）は、「イデオロギーとは、観念が人びとの信念や行為に及ぼす影響作用のことをいう⁴⁾。」Thompson [1990] は、イデオロギーの作用を大きく二つに分類し、ニュートラル・イデオロギー⁵⁾とクリティカル・イデオロギー⁶⁾という分類を示唆した⁷⁾。これら議論に依拠するのであれば、会計学の概念もおそらく同様に中立的あるいは批判的に人々の信念や行為に影響作用を及ぼしているだろう。

会計学においても双方のイデオロギーともに利用されている。直観的に考えれば、Critical Accountingは、クリティカル・イデオロギーを採用していると考えerことは想像に難くない。しかし、Critical Accountingの考察に入る前に、比較対象としてニュートラル・イデオロギー

3) 一般的なレビューについては、高寺 [1984]・陣内 [1991]・新谷 [2011] を参照されることを勧める。

4) 松尾ほか訳 [2004] 568頁。

5) 「ある現象が必然的に人びとの判断を誤らせたり、錯覚を起こしたり、特定集団の利害関心に加担していくことを暗示せずに、そのイデオロギーなりイデオロギー的として特徴描写する。」(Thompson [1990] p.53, 松尾ほか訳 [2004] 569頁)。

6) 「イデオロギーを否定的、酷評のないし軽蔑的な意味合いで理解し、イデオロギーにたいする暗黙の批判なり非難をとまなう。」(Thompson [1990] p.54, 松尾ほか訳 [2004] 569頁)

7) Thompson [1990] pp.5-6.

を用いる研究を取り上げてよいであろう。そこで、ニュートラル・イデオロギーがどのように有用性と欠陥性があるのかを持っているかを検討しよう。

2.1. ニュートラル・イデオロギーの見方

ここでは、一例としてFrankfurter and McGoun [1999] とBourguignon et al. [2004] を取り上げよう。これら研究は、かならずしも財務会計に属するものではないが、イデオロギーの考察にあたってはその基盤に関する考察が充実している。特に、財務会計の術語法は、近年、ファイナンスと急接近している。そのため、ファイナンス領域におけるイデオロギーの考察も財務会計研究に有益となろう。

Frankfurter and McGoun [1999] は、現代ファイナンス論のイデオロギーを指摘するものである。彼らは、そのイデオロギーをMilton Friedmanの論理実証主義による学術思考のひとつであると指摘する。

「Milton Friedmanの論理実証主義は、『価値観中立 (value-neutral)』である。すなわち、世界のイデオロギー的な認識によって影響されていない。市場の全能性という概念（事実上、レッセフェールあるいは過激な個人主義というイデオロギー）がすべての金融経済学の基礎であり、株主価値の最大化というアイデアがエイジェント/経営者の目標におけるヒエラルキーの頂点にあることは否定しないけれども、どちらも実証主義者の純粋方法論において必要である⁸⁾。」

Frankfurter and McGoun [1999] は、このような基礎的な認識を基に、ファイナンスの存在論 (what there is to know) や認識論 (how it is to be known) がともに価値観を受胎しており、方法論が客観性を偽装していることを批判する。具体的には、新古典派経済学の信念⁹⁾、フェアゲーム¹⁰⁾ とランダムウォーク¹¹⁾ といった言葉、効率性という存在論¹²⁾、効率的市場仮

8) Frankfurter and McGoun [1999] p.160.

9) Frankfurter and McGoun [1999] pp.160-161. 「新古典派経済学は、トートロジーのない合理性を引き合いに出して、トートロジーを用いて概念を守ろうとする。すなわち、彼らは用語を一般的に引き合いに出して、それに技術的な定義を与える (p.160)。」

10) Frankfurter and McGoun [1999] pp.163-165. フェアゲームは、確率の用語として、「プレイヤーの数学的期待値がゼロであれば、プレイヤーは有利でも不利でもない」ことを指す言葉だった。また、市場のフェアゲームという概念は、チャンスのフェアゲームとスキルのフェアゲームが混同されている。

11) Frankfurter and McGoun [1999] pp.165-167. シカゴ派のCowlesたちが「予測なしに説明はない。もし説明がなければ経済学者として専門的意味はない」と唱えた。しかし、「経済学者は、Robertのおかげで、科学者としてその専門的存在を傷つけることなく株式市場を予測できないと考えることができ、Osborneのおかげで新しいイデオロギーを分類するために「ランダムウォーク」という新しい言葉を使う。」

12) Frankfurter and McGoun [1999] pp.168-169. 「効率的という言葉は、Markowitzが投資家個人のポートフォ

説という認識論¹³⁾をイデオロギーとして考察する。

こうした議論の前提となっているイデオロギー概念は、虚偽意識のイデオロギーと対比される形での中立的なイデオロギーである。Frankfurter and McGoun [1999] は、Mitchellを引用して、ニュートラル・イデオロギーを「現実を表象するために価値観や利害の構造を単純化して認識する傾向がある¹⁴⁾」と論じる。そして、「科学者は、ファイナンス領域におけるイデオロギーの偏在を認識し、その新古典派の方法論が暗示する価値観を理解することが重要である¹⁵⁾。」と指摘する。

そして、Frankfurter and McGoun [1999] は、ファイナンスの世界認識が全体として価値観を受胎しており、イデオロギーとして作用する効率的市場研究の基本原則5つを指摘する¹⁶⁾。結果として、Friedman-Lucas-Famaの新古典派主義ヘゲモニーが次のような環境で熟成されていることを批判する。

「金融経済学の思考におけるFriedman-Lucas-Famaの新古典派ヘゲモニーの謎に対する答えは、おそらく社会学の分野にある。伝統的に、ファイナンスの研究者は経営学部のファイナンス部門で訓練を受ける。

、リオ選択（平均分散効率性）を記述するために用いた。Markowitzは、効率性という言葉を経済学に関連して用いるために意図していなかった。市場のコンテキストで用いられるようになったのは、大部分でFamaに帰している。Famaは「価格が十分に利用可能な情報を「十分に反映している」市場は、効率的である」と述べたのである。「西洋世界、特にプロテスタントの倫理では、効率性という言葉は、道徳的によきこと、すなわち我々の社会経済制度があつてほしい属性であつたが、市場価格における作用を記述するために奪われてしまった。」

13) Frankfurter and McGoun [1999] pp.169-172.「仮説とその検定としての市場効率性の命題が望ましい特質と市場の「全能性」があるというイデオロギーのもとでしか進歩できない。市場効率性の命題の妥当性を示すために用いられた分析方法が効率的に棄却の可能性に対して仮説を免れさせている。」この二点をBallの議論を批判する形で展開している。そして、最後に次のように述べている。「先述したように、100%の結論になる統計的検定は存在しないし、存在もできない。証拠は、帰無仮説と対立仮説を証明するために作られる限り、信念の問題は残る。結果として、たとえイデオロギーのみが変化しただけでも、研究の変化は起こりうる。そのとき、科学的調査は、大きな範囲において、科学革命を免れた。」

14) Frankfurter and McGoun [1999] p.161.

15) Frankfurter and McGoun [1999] p.161.

16) 1. 基本的な因果関係メカニズムがすべてのファイナンス活動に生命を吹き込む。関係性が初期状況と最終結果の間に存在する。2. 上記の因果関係が確定できており、もし状況が完全に特定するあるいは状況を原則上特定することが可能であれば、結果が確実に予測される。3. 人間の自由意志が無視されうる。すなわち、すべてのファイナンス活動が誰かによって誰かのために引き受けられる。すべての人間行動の関連性が因果関係メカニズムによって統治される。4. すべてのファイナンス活動が定量化されうる。統計分析と推論の論理がすべての定量化に適用されうる。5. すべての人間は、ファイナンス活動が引き受けられる世界では制度とシステムに平等にアクセスできる。(Frankfurter and McGoun [1999] p.172.)

他の学部、おそらくArt and Scienceで伝統的に訓練を受けた経済学の学術研究者は、ファイナンスの同僚を知的あるいは技術的な劣等者として見下す。ファイナンスと経済学の両方で経済学的思考を訓練された博士取得者に支配された（dictated）学派は、その『研究計画』の主導権とその分野の精鋭出版口の編集権を奪うのは不思議ではない¹⁷⁾。」

こうした議論は、おそらく財務会計にも適用可能であろう。後述するCritical Accountingの研究は、こうした理論前提やレフェリー制度を疑うという立場、特に新古典派経済学や実証主義会計学を批判する立場をとる。特に、Tinker, Merino and Neimark [1982] やTinker and Puxty [1995] の議論は、Frankfurter and McGoun [1999] と異なるイデオロギー概念を用いるけれども、整合的な部分が多い。

では、Frankfurter and McGoun [1999] は、イデオロギーをどのように位置づけているのだろうか。その立場は、あくまでも行動経済学の立場からシカゴ学派を批判するためであり、ファイナンス領域におけるイデオロギー的信念を認識すべきというものである。換言すれば、そのイデオロギー的信念は、Eagleton [2007] のいう「世界観」あるいはNorth [1980; 1990] の考え方に近い。それゆえ、イデオロギーそのものを分析するものではなく、あくまでも外生的要素として注視すべきであるという程度にとどまる。それゆえ、Critical Accountingのように、イデオロギーそのものの分析、すなわちイデオロギーの効果や発現や消滅、そして主体性との関係を考察しようとするものではない。

これに対して、Bourguignon et al. [2004] は、中立的なイデオロギー概念を用いてバランスト・スコアカードやタブロー・ドゥ・ボードという会計現象を考察しようとするものである。

まず、Bourguignon et al. [2004] は、クリティカル・イデオロギーとニュートラル・イデオロギーの二つについて考察している。彼らによれば、クリティカル・イデオロギーとは、Marx主義にみられるような「支配階級が社会的システムを正当化および再生産するために造られる虚偽意識として考えられる。イデオロギーは、支配階級の利害に奉仕する現実生活の過程に対する反映像（reflexes）や反響音（echoes）にすぎない¹⁸⁾」と述べる。これに対して、彼らは、MannheimやArbib and Hesseの見解などをひきながら、ニュートラル・イデオロギーを「社会秩序を統合・維持しようするための知識である¹⁹⁾」と述べる。したがって、「イデオロギーは、何かを課したり悪くしたりするのではなく、一般的に不可欠な社会表現として考えられる²⁰⁾。」

17) Frankfurter and McGoun [1999] pp.174-175.

18) Bourguignon et al. [2004] pp.109-110.

19) Bourguignon et al. [2004] p.110.

20) Bourguignon et al. [2004] p.110.

Bourguignon et al. [2004] は、ニュートラル・イデオロギーを採用し、次のようにイデオロギーを定義した。すなわち、「イデオロギーによって、我々は、社会秩序を維持するために役立つ信念・知識・アイデアを理解する。たとえばヒエラルキーを構築するためや人々を従わせるためや不確実性に対処するために役立つものである²¹⁾。」また、イデオロギーは、世界についての「事実にもとづく」要素と規範的要素を含んでいるため、「『別の (out there)』世界観」をつくることに寄与し、「人が世界観を有意義にかつ現実的に処理ために役立っている²²⁾。」そして、彼らは、バランス・スコアカードやタブロー・ドゥ・ボードの主たる相違は、イデオロギー的前提によって説明されると述べる。

しかしながら、Bourguignon et al. [2004] のイデオロギーは、Eagleton [2007] からみれば熟考を要するところがある。たとえば、Eagleton [2007] は、彼らの見解の基礎にあるMannheimと知識社会学について次のように批評している。

「知識社会学がもっているイデオロギー機能について考えることができる。その機能とは、実際のところ、マルクス主義のイデオロギー概念全体を骨抜きにして、その後釜に、攻撃性が希薄で論争的でもない『世界観』概念をすえることであった。・・・中略・・・ある意味で、マンハイムによってしめされたイデオロギーに対するマルクス主義以後のアプローチは、イデオロギーを『社会的に決定された思考』とみる、マルクス主義以前のイデオロギー概念に逆戻りしている²³⁾。」

実際のところ、Bourguignon et al. [2004] は、アメリカ社会とフランス社会におけるイデオロギーを特定集団の自己表現を形成する社会的表現と考えている。特に、Marx主義を警戒するあまり、関係的あるいは闘争的な観点を弱めてすぎてしまっている。彼らは、経営者による正当化や従業員の支配などといった観点を包有しているが、多くの概念がイデオロギーに含まれすぎているかもしれない。その結果として、Eagleton [2007] が主張するように、イデオロギーを「社会的に決定された思考」に戻してしまったのであろう。

たとえば、Bourguignon et al. [2004] は、バランス・スコアカードを「公正契約」というアメリカのイデオロギーと一致する²⁴⁾ との見解を示すが、これではアメリカの企業社会における表現方法を記述しただけにすぎないであろう。同様に、フランスのイデオロギーは「名誉」

21) Bourguignon et al. [2004] p.109.

22) Bourguignon et al. [2004] p.110.

23) Eagleton [2007] p.109 (大橋訳 [1999] 234-235頁)。

24) 彼らの主張は以下のようなものであった (Bourguignon et al. [2004] p.110)。アメリカのイデオロギーは、みな自由契約と一般に必要なとされる道徳のもとで行動するというものである。そうしたイデオロギーのもとでは、人々は、平等であると考えられ、経営デバイスは、ヒエラルキーをつくり、人々を従わせしめ、妥当性を付与し、不確実性を削減する際に重要な役割を演じる。そうしたイデオロギーは、業績評価と報

を原則とするものであり、それはバランス・スコアカードと相容れないと主張する²⁵⁾。だが、これもアメリカ人とフランス人の自己表現方法の差異から生じるものであり、イデオロギーとみなすには熟考が必要ではないかと考えられる。

また、Bourguignon et al. [2004] は、イデオロギーが個人の認知モデルを形成することを言及する²⁶⁾ が、Althusserが示したような情動理論の性格を有するようになった点を見逃している。さらに、クリティカル・イデオロギーの定義に際しても、その発生因に特定の階級に持ち出すやり方が用いられており、虚偽的あるいは欺瞞的な信念が社会全体から生じる可能性がぬけている。総じていえば、具体的な主体同士の関係がイデオロギー分析から抜けてしまっていることが大きな問題なのであろう。同様の問題は、前述したFrankfurter and McGoun[1999]にも適用可能であらう。

しかしながら、中立的なイデオロギー概念という観点には重要な示唆があったことも確かである。Eagleton [2007] は、Mannheimの見解を次のように評価している。すなわち、

「とはいえ、マンハイムが示唆してくれたものには有益なものがあった。それは第三の道、すなわち陳述の真偽を、その社会的起源に左右されないものと信ずる側と、陳述をしゃむに社会的起源へと還元してしまう側とする側のいずれにもくみしない第三の道のことである。たとえば、ミッシェル・フーコーにとって、命題の真実価値は、その社会的機能によってのみ決まり、それが促進する権力利害によって自動的に確定されるものであった。言語学者なら、発話されたものは、すべて発話行為の諸条件のなかに取りこめてしまうというだろう。重要なのは、何が語られているかではなく、誰が、誰に、いかなる目的で語るかというわけだ²⁷⁾。」

こうした見解からBourguignon et al. [2004] を見た場合、「誰が、誰に、いかなる目的で語るか」という点を強く意識してイデオロギーを分析する必要がある。また、クリティカル・イデオロギーを適用するには熟考を要するが、それもひとつのイデオロギーの形であらう。したがって、Frankfurter and McGoun [1999] やBourguignon et al. [2004] のようにイデオロギーをニュートラルとクリティカルに区分して分析するのではなく、主体同士の関係に注目しながら

＼酬を連動させる、バランスド・スコアカードと適合すると述べる。

25) 彼らの主張は以下のとおりである (Bourguignon et al. [2004] p.125)。名誉による原則は、みなが社会集団に所属し、特定の権利と義務が社会集団に課せられるというものである。そうしたイデオロギーのもとでは、社会的ヒエラルキー・人々の支配・妥当性・安定感、教育や名誉の問題であって、経営デバイスの問題ではない。そうしたイデオロギーは、バランスド・スコアカードと比べて業績評価と報酬を連動させない、タブロー・デ・ボードと適合する。

26) Bourguignon et al. [2004] p.111.

27) Eagleton [2007] p.110 (大橋訳 [1999] 236-237頁)。

イデオロギー

ら概念を分析する必要があるのではないだろうか。

2.2. クリティカル・イデオロギーの見方

欧米の批判会計学は、日本の批判会計学と同様にMarx主義に強く影響された部分がある。しかしながら、欧米の批判会計学は、Marx主義に限らず、多くの見方を積極的に導入しようとする試みがみられる。

まず、Critical Accountingとは何かについて明らかにする必要がある。Laughlin [1999] は、議論の余地があることを認めながらも、次のようにCritical Accountingを定義する。

「社会や組織を機能させる会計過程や会計実務や会計専門職の役割についての批判的な理解。批判的な理解には、会計過程・会計実務・会計専門職を（適切なところに）変化させようとする意図がある²⁸⁾。」

そのうえで、Laughlin [1999] は、上記の定義には4つの構成要素があることを指摘している。それらをまとめれば次の通りになるであろう²⁹⁾。

1. 必ず文脈の関係上にある (contextual)。会計は、社会現象・経済現象・政治現象の結果であり、その文脈上で理解される必要がある。
2. 理解されるものを適切なところに変化させようとする。理解は、決して自分自身のためではない。
3. Critical Accountingは、会計過程や会計実務や会計専門職を機能させることに関心があり、マクロレベルとミクロレベルに分かれる。
4. Critical Accountingは、理論的・方法論的展望を提供するために他領域からの知的借用を求める。

ここでは、特に第四点が読み解くにあたって重要な点になる。Critical Accountingの諸説は、FoucaultやDerridaやLatourなどのフランスの批判理論とMarxやAdornoやHabermasなどのドイツの批判理論などを用いる³⁰⁾。しかしながら、Critical Accountingのイデオロギー概念は、イリュージョン、あるいは科学や真実の対極にある思想という意味ではない。たとえば、Neimark [1992] は次のような議論を展開している。

28) Laughlin [1999] p.97.

29) Laughlin [1999] pp.97-98.

30) Laughlin [1999] p.98.

「社会科学の科学者は、イデオロギー概念を様々な方法で解釈する。あるものにとって、イデオロギーは、『現実』に存在するもの、あるいは科学的に正しいものの対極にあるという信念体系をいう。この解釈は、政治の領域にも拡大しているし、いくぶん異なった形式でTalcott ParsonsやAlvin GouldnerやClifford GeertzやKarl PopperやLouis Althusserや初期Marxにさえみられる。アメリカの政治家がイデオロギーとして共産主義を言及するとき、彼らは、自分自身が自由企業と市場競争という非イデオロギー的な信念の持ち主であるという意味で、イデオロギーという言葉を使う。私は、このような方法でイデオロギーという概念を用いない。いくつかの理由のために³¹⁾。」

同様の見解は、Tinker, Merino and Neimark [1982] やLehman [1992] などにもみられる見解である。むしろ宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] のほうがイデオロギーを科学や真実の対極にある信念体系として捉えがちである³²⁾。

実際のところ、宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] は、その立場が違うにもかかわらず、会計理論をイリュージョンや言い訳と考え、会計実務や政府干渉を合理化・合法化・正当化するとして批判している。すなわち、宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] には、イデオロギーを虚偽意識と考える共通点がある。その結果、山地 [1994] や澤邊 [1998] が指摘するように、日本の批判会計学とRochester学派が似た特徴をもつのであろう。それゆえ、両者は、会計の機能からの説明ばかりではなく、会計理論の概念観という側面からみても似た特徴をもっている。

以下では、宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] とは異なるCritical Accountingのイデオロギーを検討したいと思う。

3. 社会的真実とイデオロギー

Critical Accountingのイデオロギーは、代表的なものとしてTinker [1980] やTinker, Merino and Neimark [1982] によって導入されたものといえるであろう。彼らは、Marx主義という観点から会計学を考察する過程において、イデオロギーを社会的真実として分析してい

31) Neimark [1992] p.96. Neimark [1992] は、次のように続けている。「イデオロギーを科学の対極とすることは、現代社会において科学技術がイデオロギーとして機能する範囲を無視している。」こうした考え方は、科学技術をイデオロギーと理解する見解として表現されることになる。

32) 宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] は、その立場が違うにもかかわらず、会計理論を虚偽意識やイリュージョンと考え、会計実務や政府干渉を合理化・合法化・正当化するものとして批判する。山地 [1994] や澤邊 [1998] が日本の批判会計学とRochester学派が会計の機能面において似た特徴をもつと指摘しているが、日本の批判会計学とRochester学派は、会計理論の概念作用という側面からみても似た特徴をもっている。

る。ここでは、Tinker [1980] やTinker, Merino and Neimark [1982] やNeimark [1992] やTinker and Puxty [1995] などの議論を参考にして、そのイデオロギーの定義と方法を検討することにした。

まず、Tinker [1980] やTinker, Merino and Neimark [1982] やTinker and Puxty [1995] の諸説を考察することにしよう。一連の研究は、会計学、特に規範論や実証会計学などの会計思考の基礎、特に新古典派経済学という前提を検討し、その前提に存在するイデオロギー的な基礎を指摘するものである。たとえば、Tinker [1980] は、古典的な政治経済学と新古典派経済学の限界効用主義を検討し、ケンブリッジ論争やDelco社の分析を通じて、前者によって会計学をアプローチすべきであると述べる。ここで重要なことは、「所得配分が市場取引という新古典派の領分の『外側の』力によって決定される³³⁾」という点と「強制力とイデオロギー的な社会圧力が異なる歴史の時間に異なる外観をどのようにとるのか³⁴⁾」という点である。すなわち、Tinker [1980] は、会計学も社会政治的な基礎から分析すべきであると主張する。

また、Tinker [1980] は、Delco社の分析から次のような見解を引き出す。すなわち、「利益情報は、社会経済的現実の生産物であり、3つの損益計算書の項目差は、その現実の変化から追跡されるかもしれない³⁵⁾。」このような見解から導かれるイデオロギー概念とは、「陳述をしゃむに社会的起源へと還元してしまおう」とする側であることがわかる。ただし、上述したように、イデオロギーがたんなるイリュージョンであるという見解や科学の対極にあるという見解を用いるわけではない。

Tinker [1980] の議論は、Tinker, Merino and Neimark [1982] へと引き継がれて、イデオロギーを分析する基礎を築くことになる。すなわち、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、「会計思考の唯物論」という立場から社会的真実としてのイデオロギー論を展開する。まず、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、AbercrombieやShawの諸説を参考にしながら³⁶⁾、「唯物論からみれば、財務諸表は、歴史的に「死んだ事実」の客観的な事実というよりも企業実体 (business reality) の『所産 (creatures)』としてみられるべきである。」と述べる³⁷⁾。

そして、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、社会的真実としてのイデオロギーとしての会計学を次のように定式化する。

33) Tinker [1980] p.155.

34) Tinker [1980] p.158.

35) Tinker [1980] p.149.

36) 「『事実』はそれ自体から決して語らない。したがって、現実の『事実』に助言を求めることは、我々の知りたいものを知る方法として決して十分な説明でない。」(Tinker, Merino and Neimark [1982] p.172.)

37) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.173.

「この見方における『真実』とは、論理および/または事実によって見分けられる絶対的なものではないが、普及したイデオロギーに同調している理論を含む『社会的真実』である。会計学における唯物論に焦点を合わせれば、会計理論が社会的イデオロギーの一部を構成し、イデオロギーとして絶えず変化し変化できることを、我々は認識する³⁸⁾。」

このような見解は、宮上理論と比較すれば、次のように考えられる。すなわち、会計理論もイデオロギーであるという見解で一致しているが、宮上理論のように経済還元主義あるいは合理化・正当化戦略を強調するという結果にはならない。そのかわりに、Tinker, Merino and Neimark [1982] が強調するのは、会計理論や会計制度等の前提を疑うという立場である。特に、会計理論の基礎となる新古典派経済学を批判して古典的な政治経済学の立場から会計理論を構築しようとしている。

彼らが特に批判するのは、新古典派経済学をベースとしたWatts and Zimmerman [1979] の実証主義会計学である。まず、Watts and Zimmerman [1979] の議論を要約した³⁹⁾ 上で、会計思考の唯物論という立場から次のように批判するとともに、その理論が自壊せざるをえないと述べる⁴⁰⁾。

「彼らの分析の始点を形成する供給と需要の基礎となる制度的フレームワーク（たとえば政府官僚制や大学や企業）の存在とその起源を調査しないことで、Watts and Zimmermanは、制度的原動力や階級利害を生み出して普遍化する歴史的な社会過程への見通しを提供しない⁴¹⁾。」

38) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.186.

39) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.187. (1) 会計研究は「基礎要因の変化」で変化する。(2) 会計理論は、特定の利害集団が自己利益を促進するために用いる。(3) 会計文献は、「よりよい会計慣行」を進歩させるための「単純な知識蓄積」ではない。「その代わりに、会計実務が政治問題と制度の変化に対応できるようにその概念を改める。」「富の移転を達成するために政府の強制権力を利用する個人間の競争を焦点とするために」、Watts and Zimmermanは、社会階級を統一化する人々と財産の関係を無視する。

40) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.187. 「最終的に、私たちがWatts and Zimmerman自身の理論を評価するとき、すべての会計理論家を知的被雇用者の地位から追い出すことには特別な問題がある。我々は、彼らがその他の研究をみたような方法で彼らの研究をみなすべきか？ 我々は、彼らの一般的な警告に従い、彼らの理論を自己利益に奉仕するものほかではないとして捨てるべきであろうか？ そうではない。Watts and Zimmermanは、奇跡的に科学的な法則を超越すると主張する。彼らは地球上のその他すべての学者の理論に適用すると断言する。そのExcuseの理論は、正確かつ精緻にして真実な会計理論の代表として提唱される。したがって皮肉なことに、Watts and Zimmerman自身の理論は、彼ら自身の議論によって、それ以外の唯一の反論を提供する。それは、自分自身の信念を放棄するか劇的に変更する原因となる（現実主義者Popper哲学によれば）論駁に帰することになる。」

41) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.187.

次に、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、会計学説史を通じて、会計が限界効用主義に肩入れしてきた理由を二点指摘する⁴²⁾。ひとつは、個人主義であり、もうひとつは客観性と独立性を維持しようとするものである⁴³⁾。Tinker, Merino and Neimark [1982] は、規範論の議論だけではなく、Watts and Zimmerman [1979] にも通じるものがあると批判する。

「ごく最近の会計理論の貢献は、限界効用主義の偏見とその狭い論点を根本的に修正することなく行われている。そうした研究は、『会計の理論』から会計理論化についての理論（会計における知識の生産）へとその研究の論点を変更している。排他的な利害集団の市場は、排他的な個人の市場に置き換えられることができ、効用主義者の計算は、取引コストに組み込むことで拡張できる。しかし、一連の限界主義者の前提（したがってイデオロギー的前提）は問題とされない。Watts & Zimmerman [1979] のエイジェンシー理論の解釈には、次のような前提があることを暗示するかのように、鮮やかに描かれている。現代財務報告の主たる（おそらく単一の）合理性と目的は、資本市場に役に立つことである。排他的な市場の力がすべての利害集団を確かに保護する（すべての利害集団がその過程で表現される）。各利害集団のメンバーは、情報を均等に処理することができ、経営者の（同次）効用関数に識別できる。政府のみが強制的な権力を保有する。すべての行動は経済合理性によって誘因づけられる。公共の利益に関する議論は自己利益を覆われている⁴⁴⁾。」

以上のようなTinker, Merino and Neimark [1982] は、一言でいえば、我々が考える会計学の前提を問うものである。このような議論は、効率的市場仮説のイデオロギー的前提を批判したFrankfurter and McGoun [1999] と共通している。Eagleton [2007] の言葉をかりれば次のような議論にあたるといえる。

「ごく普通の会話のなかでわたしが、あなたはイデオロギー的に話していると主張したとすれば、それはあなたが、特定の問題に対して、問題の理解を歪めるような、先入主的な観念に凝りかたまった発想しかできないということだ、わたしのほうは、ものごとを、ありのままにみる。あなたは、外的な体系として存在するなんらかの原則に照らして、そこから生ずる狭小なヴィジョンによって、ものごとを歪めてみている。・・・中略・・・ この場合、イデオロギーの対極にあるのは『絶対的な真理』ではなく『経験的真理』あるいは『プラグマティックな真理』となるであろう⁴⁵⁾。」

42) Tinker, Merino and Neimark [1982] pp.186-190.

43) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.188.

44) Tinker, Merino and Neimark [1982] p.190.

45) Eagleton [2007] p.3（大橋訳 [1999] 24頁）.

「こうした考えかたのどこかおかしいかをしめすのは、さほどむづかしくない。なんらかの予断—マルティン・ハイデガーが『前了解』と呼ぶもの—がなければ、わたしたちは問題なり状況なりを特定することはおろか、そうしたものに判断をくだすことすらできないであろう。これはほとんどの人が認めると思う。予断なき思考などというものは存在しない。そして、このかぎりにおいて、わたしたちの考えることはすべてイデオロギー的だといっていい⁴⁶⁾。」

上記のEagleton [2007] の一節からTinker, Merino and Neimark [1982] の見方を考えれば次の通りになろう。まず、Watts and Zimmerman [1979] は、言い訳 (excuse) しかできない会計理論をいわばイデオロギーとして考え、経験的真理の伴わない会計理論として排撃した。しかし、Cooper [1980] が指摘するように、「会計は、現在の社会・経済・政治体制を維持・正当化する可能性があり⁴⁷⁾」, 「会計理論は“market for excuses”と多少似通った方法のイデオロギーを意味する⁴⁸⁾。」したがって、Watts and Zimmerman [1979] の見解もまたイデオロギー的な予断から逃れることはできない。実際のところ、Tinker and Puxty [1995] は、Watts and Zimmermanらの論争をより広い社会的コンテキスト内において考察し、社会的イデオロギーとしての効力に依存する理論の台頭と凋落して描いている⁴⁹⁾。

したがって、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、イデオロギーを社会的真実としてとらえ、欺瞞的な真実をつくりだす社会的コンテキストや物質的構造を明らかにしようとする。これは、虚偽意識 (false consciousness) としてのイデオロギー概念を採用しているWatts and Zimmerman [1979] や宮上理論と異なって、経済還元主義と合理化・正当化の問題に固執しない。要するに、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、イデオロギーの現実的な機能に注目して、会計学の前提となる考え方のイデオロギー性を批判するのである。

しかしながら、会計学の前提となる予断を攻めることに大きな意味はない。前述のようにせいでいその前提が原則に縛られすぎていないか、柔軟に対応できるものであるかを明らかにするものである⁵⁰⁾。それゆえ、Tinker, Merino and Neimark [1982] などの主張は、イデオロギー前提を十分に意識した上で、会計理論の構築をおこなえばよいということを示すだけに過ぎな

46) Eagleton [2007] pp.3-4 (大橋訳 [1999] 25頁)。

47) Cooper [1980] p.164.

48) Cooper [1980] p.164.

49) Tinker and Puxty [1995] p.4.「真実とは社会的構築物であり、絶対的なものでも認識論的なものではない (Tinker and Puxty [1995] p.11)。」

50) 「いろいろな思考形態のなかには、個々の状況を、すでに確立した一般原則と『照合』するだけでこと足りとするものがあるし、『合理主義的』と呼ばれる思考形式には、えてしてこういう誤謬に染まっているものが多い (Eagleton [2007] p.4 (大橋訳 [1999] 25頁))。」

い。逆に、こうした議論ばかりを進めすぎれば、Cooper [1980] が指摘したように、自らの理論がイデオロギーとなって自壊する可能性がある⁵¹⁾。この意味で、Critical Accountingに与えられる使命とは、Laughlin [1999] が指摘したように、イデオロギー的な前提を覆すことによって得られるAlternativeな見解を提供することになるだろう。

このように、Tinker, Merino and Neimark [1982] は、イデオロギーとしての会計学説を明らかにするものであったが、具体的な会計事象を扱うモノではない。我々は、すでにFrankfurter and McGoun [1999] のようにも、新古典派経済学の基礎概念を考察できることを確認している。それゆえ、我々は、具体的な会計現象に対して考察可能かどうかを検討すべきであろう。この点に対して参考とすべき事例はNeimark [1992] であろう。Neimark [1992] は、取引コスト学説やMarx主義（資本主義独特の社会関係と資本蓄積の構造における社会的コンフリクト）などの考察が含まれているが、自らが検討したい会計現象を次のように述べる。

「会計情報は、工場の閉鎖決定を正当化することや労働者からの譲歩を引き出すことに用いられる。会計士やGAAPの権威によって生み出された抽象的な統計に直面すると、労働組合や地方政府はそのような活動に対する異議申し立てに減多に成功しない⁵²⁾。」

ここからわかるように、Neimark [1992] は、会計情報が生み出す現実、そして構造主義的な事実に関心があることがわかる。これは、いうまでもなく、イデオロギーの機能の一つであるといえよう。では、Neimark [1992] は、どのようにイデオロギー概念を定義してどのように用いているのであろうか？

Neimark [1992] は、イデオロギーが幻想（illusion）ではなく、社会的現実であると主張する。まず、イデオロギーが「真実」や科学的に正しいものの対極にある信念の体系であることを否定する⁵³⁾。その上で、イデオロギーは、真実の対極にある幻想でなく、人々の日常生活の

51) Cooper [1980] は、次のように主張するが、その主張も自らに跳ね返ってくる。「会計人（および経済学者）は、規範の基礎となる理論に付帯する問題のために、その結果がわからないことを認識すべきである。もし我々が規範の目的を求め、会計士が社会で演じることに関連した役割を求めるならば、私は、イデオロギーとして我々の「理論」をみなし、イデオロギーとして我々自身をみなすことを提言する（Cooper [1980] p.165.）。」たしかに規範による結果がわからないことを認識することは重要であるが、規範の結果がわからないという示唆にもイデオロギー認識があるかもしれない。このような議論を続けることは、不毛としかいいようがないのではないだろうか。

52) Neimark [1992] p.5.

53) Neimark [1992] p.96.「イデオロギーが科学の対極にあるという見解は、科学技術が現代社会においてイデオロギーとして機能する領域を無視する。イデオロギーが現実の対極にあるという見解は、中立的な言語によって多かれ少なかれ正確に示すことができる『客観的な』観測者を採用できる唯物論的現実が外部（out /

意味づける社会的現実であることを主張する⁵⁴⁾。ただし、このような見解をとったとしても、イデオロギーは、権力や支配といまだつながっていることには注意が必要である。

特に、Neimark [1992] は、Anthony Giddensの見解を引いて、イデオロギーは、既存の支配システムを是認・維持する3つの方法を指摘する⁵⁵⁾。第一に、イデオロギーは、「部分的な利害を全体として表象する⁵⁶⁾」ことである。第二に、イデオロギーは、「反対意見の存在や社会的なコンフリクトを他のものに解釈する状況を否認あるいはあいまいにする⁵⁷⁾。」第三に、「イデオロギーは、現状を自然化する形態を取るかもしれない⁵⁸⁾。」「この場合、既存の社会的あるいは制度的パターンは、部分的利害を社会的に反映・強化しようとし、確固たる不変の自然法則の仕組みから生じたものとして示される⁵⁹⁾。」同様の見解は、Lehman [1992] (岡本訳 [1996]) でも採用されている。

以上のイデオロギーに関する考察をふまえた上で、Neimark [1992] は、第二次世界大戦後のGMの年次報告書の分析から「イデオロギーが戦後の労使協調の維持・再生産に必要な状況を強化するのに役立った⁶⁰⁾」と指摘する。特に、「自動車産業の寡占構造基盤を合理化すること⁶¹⁾」、「労働力の非政治化を促進すること⁶²⁾」、「軍産複合体を正当化すること、あるいは経済成長をあおること⁶³⁾」を指摘する。具体的には、ステークホルダー・モデルと経営者主義というイデオロギーが寡占構造基盤を合理化し⁶⁴⁾、社会的消費規範が労働者の非政治化を促

す there) に存在すると想定する。そのような想定は、現実や知識のような言葉が絶対的な基礎ではないと主張する哲学者によって近年疑われている。」

54) Neimark [1992] p.97. 「イデオロギーは、社会の構成員が日常的な基礎を行い、述べることに意味を与えることに役立つ。」具体的には、Neimark [1992] は、Goran Thebornの見解を引いて、「イデオロギーは、何が存在するのか、何が彼らにとって可能なのか、『何が正しくて何が間違っているか、何が良く何が悪いのか』を語りかける。それゆえ、権力の正当性の概念を決定するだけではなく、労働倫理、余暇の概念、僚友関係から性愛関係までの個人関係までを決定する」と述べている。

55) Neimark [1992] p.98.

56) Neimark [1992] p.98.

57) Neimark [1992] p.98.

58) Neimark [1992] p.99.

59) Neimark [1992] p.99.

60) Neimark [1992] p.101.

61) Neimark [1992] p.101.

62) Neimark [1992] p.101.

63) Neimark [1992] p.101.

64) 「ステークホルダーモデルは、従業員・株主・サプライヤー・ディーラー・カスタマー・一般大衆の利害を維持されなければならない中立的なバランスがあることを暗示する。経営者主義は、企業経営者のみがこのバランスを識別・設定・維持できることを示す。これらのイデオロギーは、産業集中に関する一般大衆の

す⁶⁵⁾。そして、科学技術イデオロギーが科学進歩と技術変化を不可避なものとし、軍産複合体を正当化してきたとする⁶⁶⁾。

そして、Neimark [1992] は、イデオロギーの虚偽性を否定してその社会的真実性を主張する一方で、GMの年次報告書からつくられる支配構造や権力構造を明らかにする。それゆえ、

「制度とイデオロギーの構造は、長年の社会的コンフリクトによる大きな結果であった。そして、それらは、決して労働者階級にとって当然の (unabashed) 勝利ではないことを示した。実際、制度とイデオロギーの構造は、将来のコンフリクトを労働者自らの手によって大きくするような重大な妥協やイノベーションを含んでおり、資本蓄積を促進した。また、それらは単純なものと呼べない。なぜなら制度とイデオロギーの構造は、企業の利害にとって機能的である。しかし、こうした構造が、企業の中で、企業を経営するにあたっての状況の一部となっている。社会的コンフリクトの結果のひとつであったものは、のちほどには資本蓄積がおこる前提となる⁶⁷⁾。」

しかしながら、Neimark [1992] のイデオロギー分析にはいくつかの問題があると思われる。ひとつは、GMの年次報告書が日本の批判会計学にみられるような資本蓄積の隠蔽手段となっている。その結果、イデオロギーは、社会的なコンフリクトの回避と資本蓄積の隠蔽という二枚舌が見え隠れしている。もうひとつは、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り、そのプロセスがなおざりにされている。GMの年次報告書には、Neimark [1992] が主張するように労使協調関係を合理化している側面があるが、労働者が年次報告書からつく

ゝの関心をそらし、一般大衆がアメリカの寡占を受け入れることを促進した (Neimark [1992] p.110)。」

65) 社会的消費規範とは、社会的な成功を測るものさしとして、財を消費させる社会的イデオロギーである (Neimark [1992] p.111)。そして、Neimarkは、Marcuseを引きながら次のようにこのイデオロギーの効果を指摘する。「社会的消費規範は、職業から労働者の注意を背け、『もっと、もっと、多くのもの』を追求させることによって団体交渉協定の合意を強化した。職業は、それ自身が目的ではなく、目的のための方法、つまり消費財獲得のための目標となった。・・・中略・・・ 社会的消費規範は、社会的コンフリクトと政治参加の代替物として消費と消費者の選択を提供する (Neimark [1992] pp.120-121)。」

66) Neimark [1992] は、Jurgen Habermasの『テクノクラートの意識』を用いて、科学技術がイデオロギーになりうることを指摘する。そして、それは、Giddensのイデオロギー基準を満たすと述べる。その上で、Neimark [1992] は、科学技術イデオロギーを次のように批判する。「科学技術の全能性と進歩の理想化を統合することで、GMのような企業は、労働過程の技術移行を中立的かつ不可避なものとしてアメリカ全土に受け入れさせ、より『進歩』した武器システムのために数十億ドルを進んで使い、ますますの製品『改良』を要求することができる。技術に反対することは進歩に反対することであり、地球がフラットであると提案するほど常軌を逸した行動になる (Neimark [1992] p.117)。」

67) Neimark [1992] pp.121-122.

られる社会的真実のなすがままになっていないであろうか。たとえば、Neimark [1992] は、年次報告書の役割について次のように述べている。

「企業は、収益性と拡大を継続させるのに必要な状況を創造・維持しようとするので、企業自身とその関係を構築するために年次報告書を利用する。明らかに、年次報告書は、企業がこうした闘争に利用できる武器という意味を超えて、最も重要なものである。すなわち、広告、販売促進、広報活動、キャンペーン、政治的ロビイング、慈善的な寄付金、スポンサー、科学研究のサポートなどに用いられる。その影響力の源泉は、財産所有権を通じてコントロールする力であり、生産手段と労働条件にアクセスすることである⁶⁸⁾。」

Neimark [1992] は、年次報告書の言説がその言葉を超えて構造を支配する力を認めるが、結局のところ、津守理論と同じように、資本蓄積の隠蔽が無意識的に会計や情報公開によって合理化・正当化されていると指摘する。しかし、労働者たちも会計情報によって資本蓄積が合理化されていることに気づいていないわけではないだろう。もちろん、Neimark [1992] が主張したように、イデオロギーがそれを妨害していることは確かである。問題は、どのように労働者たちがイデオロギーによって形成されているかのほうにあるのではないだろうか。

このように、Neimark [1992] は、イデオロギー概念を昇華させて、GMの年次報告書をMarx主義の観点から鮮やかに批判したものである。特に、イデオロギーの真実性を主張したことは特筆されるべきであろう。この点は、津守理論と方法と異なるが、年次報告書の生み出した言説が何らかかの意味をもつという点で共通している。このアプローチは、イデオロギーの真実性を主張しながらも、その欺瞞的な真実を糾弾しようとしているのではないだろうか。

このような論点から考えた場合、イデオロギー的な前提を考察するにあたっては、会計学説史を考察するよりも、Neimark [1992] のように具体的な会計事象を考察したほうがよいのではないかと考えられる。そして、その場合には、主体性がイデオロギーによってどのように構築されているかを具体的な会計事象レベルでおこなうほうがよいであろう。

4. 主体性とイデオロギー

ここでは、Foucaultを方法論として採用したLoft [1986] とMarx主義的な文化理論を幅広く用いたCooper [1995] を取り上げる。双方ともに、アプローチの違いはあるけれども、主体性という点に注目しながらイデオロギーを考察している部分がある。特に、Loft [1986] は、

68) Neimark [1992] p.100.

Eagleton [2007] が述べたように「陳述の真偽を、その社会的起源に左右されないものと信ずる側と、陳述をしゃむに社会的起源へと還元してしまおうとする側のいずれにもくみしない第三の道」を採用していると考えられる。

Loft [1986] は、Marx主義を批判してイデオロギーを否定するとともに、「誰が、誰に、いかなる目的で語るか」という点を強く意識してイデオロギーに相当するものを次のように分析しようとする。

「『知識』と『真実』は権力の効果の一部ではあるけれども、それらは単純に権力を正当化するイデオロギーではなく、肯定的な方法で権力を生み出す。このように、歴史のある特定の時と場所で受け入れられる『真実』は、その社会で権力の作用とつながっている⁶⁹⁾。」

「その意味で、Foucaultが書いたように、規律 (discipline) は諸個人を『つくる』。工場では、訓練技術が従業員に権力を行使可能にさせる事実だけに見られるわけではない。訓練技術は、訓練やスキルや能力の量によって測定される従業員生産単位『になる』特徴を生み出す。この権力は、単純に従業員に対してではなく、従業員を通じて行使される⁷⁰⁾。」

特に、Loft [1986] は、Marx主義とFoucaultの違いを、特に規律が資本に結びつけられるかどうかとしている。すなわち、Loft [1986] は、「2つの展望の差が最も明確である。Foucaultのスキームでは、すべてにおいて『資本』に強力かつ意図的に結びつけられることがない。これに対して、Marxistのスキームでは、『資本』が工場での事象を直接的に支配する⁷¹⁾」と指摘する。したがって、Loft [1986] のアプローチは、Marx主義の経済還元主義的なアプローチを否定した上で、主体性を通じた規律としての権力について考察している。

そして、Loft [1986] は、こうした方法論を基にして、第一次世界大戦前後のイギリスの原価計算の発展を対象とした分析を展開している。

第一次世界大戦以前のイギリスでは、原価計算は、会計よりもエンジニアリングに関連しており、工場管理から明確に区別することができない状態であった⁷²⁾。しかしながら、原価計算は、工場内の統制作業や調整作業の知識として台頭し、第一次世界大戦までには会計士と結びつけられるようになっていた⁷³⁾。しかし、第一次世界大戦は、従来の軍需品調達制度が機能不

69) Loft [1986] p.33.

70) Loft [1986] p.57.

71) Loft [1986] p.65.

72) Loft [1986] p.85.

73) Loft [1986] pp.137-139.

全に陥り、暴利を貪る業者（Profiteers）を社会問題化させた⁷⁴⁾。その結果、Loft [1986] は、原価は、将来の利益を改善するために過去の生産活動を調査するのではなく、政府契約の価格決定のために必要となったと指摘している⁷⁵⁾。

第一次世界大戦後には、原価計算と工場原価計算士協会（Institution of Cost and Works Accountants）は、複雑な政治背景の中で「労使の調停者」として「価値中立的な技術」として注目されるとともに、産業資本家たちの支持を求めることにもなった⁷⁶⁾。Loft [1986] は、1920年代の政治的に複雑な状況を経て、「原価会計士は、政治のきまぐれな人間であり、技術的・科学的な人間であり、イギリス人のために単純に働くことになった」と評している⁷⁷⁾。そして、原価計算は、「『単一国家哲学』」として表面化し、「標準的な学術用語と統一原価計算が全体としてのイギリス産業が最大効率保証」を与えたと指摘している⁷⁸⁾。

Loft [1986] の分析は、原価計算という知識を言説分析によって、歴史的背景を丁寧に明らかにしている。これは、イデオロギーとなりうる歴史的背景を分析しているとも考えることができる。また、言説や歴史的背景がMarx主義のように必ずしも「資本」に結びつけなくとも、権力関係や社会的コンフリクトから会計問題を分析することを可能にしている。それゆえ、イデオロギーを分析に当たっても、Loft [1986] の言説分析・歴史分析を見習うべきことが多い。

しかしながら、イデオロギー分析は、たんなる言説分析ではなく、主体がひそかに形成され、その他の可能性が消去されていくプロセスを分析しなければならない。たとえば、Loft [1986] は、原価計算が科学としての形成されてきたことを主張しているけれども、会計士たちの意図的な部分に分析が集中している。Habermasが述べたように⁷⁹⁾、原価計算のような科学的計算は、社会問題を手続きや技術の問題にすり替えて搾取可能な知識として存在している面もある。それゆえ、大きな意味での搾取はみえないし気づかれないが、小さな意味での搾取には気づきは正されるというような傾向があるかもしれない。そして、会計士たちは、イデオロギーによる合理化戦略に気づかないうちに荷担している可能性もある。

このような可能性を考察するためには、もう一工夫が必要ということがいえる。そこで、Critical Accountingにおいて様々な方法論を導入して、ヘゲモニーやイデオロギーと会計ディスクールを検討したCooper [1995] について検討したい。

74) Loft [1986] pp.160-165.

75) Loft [1986] p.191.

76) 第一次世界大戦直後の復興では、「主流派だけでなく社会主義者たちも、生産を効率的にするための価値中立的な技術であるのは明らかだとして、原価計算を支持した（Loft [1986] p.222.）」

77) Loft [1986] p.288.

78) Loft [1986] p.288.

79) 中村 [2012] 20頁。

Cooper [1995] は、Marx主義的な文化理論を幅広く用いて、資本主義を維持する会計の役割を分析する。特に、Gramsciのヘゲモニー概念や有機的知識人、ポスト構造主義などによるディスクール分析などを用いて、1980年代のジャーナリスト全国組合（National Union of Journalists: NUJ）のケーススタディをおこなっている。Cooper [1995] は、会計が組合の新しい状況を示すことで、別の理解をあいまいにできることを示し、そのイデオロギーの作用を次のように表現している。

「イデオロギーは、ある記号表現（signifiers）を権威ある立場に与えることで、会計を通じて作用するとみられる。すなわち、我々が世界を理解するために役立つと同時に、世界を理解する別の方法をひっそりと除外しようとする会計の役割によって作用する⁸⁰⁾。」

では、このような見解の基礎となる方法論は、どのようなものであったのであろうか。まず、Gramsciのヘゲモニー概念⁸¹⁾ や二重の意識と有機的知識人の議論⁸²⁾ を会計へと適用させる。次に、ポスト構造主義やポストMarx主義の議論をもちいて、会計ディスクールの特殊効果「閉止—完結性⁸³⁾」や主体構築の重要性をあぶり出そうとする⁸⁴⁾。続いてBarthesなどの神話に

80) Cooper [1995] p.176.

81) Cooper [1995] は、Gramsciのヘゲモニーをもちいて、次のような議論を展開する（Cooper [1995] pp.177-180）。支配権力は、特定階級の経済的利害に限定できず、普遍的な利害と妥協して普遍的な利害を反映している。そして、「ヘゲモニー的な妥協や改善がイデオロギー的・経済的・政治的形態で文化の中で実行される。」Cooper [1995] は、このような傾向が会計制度や会計専門職の領域でもおこなわれていることを主張している。そして、「もし権力が見えないならば—すなわち社会生活の編成体にいたるところに普及し、慣習や習慣や『自発的』な慣行として『自然化』しているならば—権力は強力だ。」と述べている。

82) Cooper [1995] は、Gramsciの「支配者の『公式』見解から借り受けられた世界観」と「抑圧されたひとびとの現実の社会経験からみちびだされた世界観」という対立する世界観が存在する議論を利用して、次のような議論を展開する。「たとえば、すべてを貨幣額によって考えず、財務だけに単純化できない重要なものがあることに気づくことはよいと主張できるが、我々は、物質的条件が命令する世界に住んでいるので、財務を考えなければならない。この点は、Wittgensteinのいうとおりである。すなわち、これは財務が決めているといえるのではなく、むしろ言語が社会生活の実践形態の中で影響している。ディスクールは、その社会的状況に本質的に関連づけられる。会計数値の利用は、唯一の支配的な理由—財務関係に単純に要約できない。我々の関心は、社会における会計と会計士の立場を反映して、我々は、表面上、複雑化する世界、資本主義の歴史的発展、もちろん資金の欠乏が我々の生活にもたらす大混乱に（会計が提供するような）単純化モデルを構築する必要性にある（Cooper [1995] pp.185-186）。」

83) 「閉止—完結性^{（クローゼット）}」とは、「特定の意味作用形式を暗黙のうちに排除したり、特定のシニフィアンだけをすべての中心に『固定』したりする。」（Eagleton [2007] p.194（大橋訳 [1999] 404頁）。）具体的に言えば、「イデオロギーの力は、意味そのものに起因するのではなく、意味を固定する力に起因する。」（Eagleton [2007] p.195（大橋訳 [1999] 406頁）。）

関する議論を利用して会計の自然化⁸⁵⁾を指摘する。この際、Cooper[1995]は、会計ディスクールが新古典派経済学に強く依拠して、「イデオロギーの文法になっている (ideologically grammatical)」と述べる⁸⁶⁾。具体的には次のような議論を展開している。

「新古典派経済学内において、会計の『役割』が市場の自由かつ効率的な売買を促進するための中立的な情報を提供することにある。このディスクール内では、中立的な会計情報は効率性を高めるであろう。……中略……イデオロギーは、会計の調整を通じて、効率性や中立性や自主性や公正な配分のようなものに従って『事を進める』。これは、会計ディスクールを問題にすることを極度に難しくする効果をもっている。なぜなら、会計ディスクールを問題にすることには、我々の歴史的経緯を問題にする結果となるからである。我々の『常識』は、会計が正しくなければならないと語る。会計士と効率性や中立性や自主性や公正な配分の関係はたえず所与とされるものではないが、この種のイデオロギー領域は、前史によって力強く構築されているので壊しがたい。新古典派経済学のディスクールは、現在の経済システムと弁証的な関係にある。意味の駆け引き (The politics of signification) は、会計が新古典派経済学のディスクールに強く描写される傾向を意味する。つまり、社会の経済的基盤が会計ディスクールのまわりに数種類の閉止—完結性^(クロージャール)をもたらしている⁸⁷⁾。」

このように、Cooper [1995] は、さまざまな方法論が入り乱れて会計の役割について議論をおこなっている。特に、いろいろな方法論が混在しているため、その論理を読み込んでケーススタディをおこなうためには複雑すぎる点がある。しかしながら、その議論の行き着くところは「会計ディスクールの自然化戦略」といえるであろう。Gramsciの議論を念頭において、「社

84) Cooper [1995] は、DerridaやEagletonなどの議論をもちいて会計ディスクールの性格と主体形成を次のように述べる (Cooper [1995] pp.180-182.)。「会計は、特定のディスクールではあるが、イデオロギーではない」が、会計ディスクール内の「閉止—完結性^(クロージャール)」をもたらす。ポスト構造主義の議論によれば「主体は言語によって記されて言語の機能になる」ので、会計ディスクール内の「閉止—完結性^(クロージャール)」によって主体が形成される。この結果、「会計言語の習得は、私たちの主体性の構築に重要な影響を与える。」Cooper [1995] は、「主体性構築における言語の役割は、社会的なコントロールにおける不可視の過程を理解する方法のひとつである。そして、私たちは、『快く』社会形成に存続に必要な主体的立場や主体的行動をとる。」とのべ、ここでも自然化の戦略が強調されている。

85) Cooper [1995] は、特にBarthesのイデオロギーによる自然化に注目して、神話としての会計を描いている (Cooper [1995] pp.182-183)。「会計 (神話) は、潔白な言葉として体験される。その意図は隠されているのではなく『自然化』されている。もし隠されているのならば、それは効果的ではない。……中略……シフィニアンとしての会計もまた現実と境界線を共にする自然なものとして現れる。」「会計の自然化は、会計の歴史を思い起こさせることを難しくする。」

86) Cooper [1995] p.184.

87) Cooper [1995] p.184.

会全体の『常識』と化した権力と、私たちはどのように一戦をまじえることができるのか？⁸⁸⁾」ということであろう。さらに、Eagleton [2007] の言葉を借りれば次のようにCooper [1995] を整理できるであろう。

「もしヘゲモニー概念が、イデオロギーをふくらませ豊かにしているのとなれば、それはまた、イデオロギーというどことなく抽象的な用語に、物質的な肉体と政治的な有効性を付与しているともいえよう。グラムシによって決定的な移行がおこなわれたのだ。『観念体系』としてのイデオロギーから、生きられた慣習的で社会的な実践としてのイデオロギーへと。いきおいこの移行によって、形式的制度のはたらきのみならず、社会経験の無意識・非文節的な次元を考慮せねばならなくなった⁸⁹⁾。」

Cooper [1995] は、Neimark [1992] などの研究と異なり、イデオロギーが直接的に資本に関連することなく、人間が社会的実践としてのイデオロギーに対して受動的になる理由を描いている。ただし、「イデオロギーは、意味と主体性を構築する作用として、歴史に所与とされるその物質的状況と切り離すことができない⁹⁰⁾」ので、「主体性の関わりがその物質的な状況にあてはめられる必要がある⁹¹⁾。」Cooper [1995] は、このような方法論をNUJのケーススタディに用いている。

しかしながら、この方法論にはひとつ疑問がある。すなわち、Carr [2001] が示したように⁹²⁾、我々自身が現在という時から過去をみるために、歴史的な物質的構造自体も歴史家自身の想像の産物になるのではないだろうか。これは、厳密にはポストモダニズムのような相対主義の立場を部分的に取り入れた場合である。ただし、我々は、Loft [1986] のようにもイデオロギーと主体性を分析できることを確認しているので、その見解の相違に拘泥されないほうがよいと考える。

問題は、会計ディスクールの主体への影響力、すなわち宮上理論がその影響力を否定し、津守理論が一定程度において認め、山地理論が強く認識した影響力をどのように分析するかである。その意味において、Cooper [1995] の会計ディスクールに対する考察は有益なものであったであろう。特に、会計ディスクールの「閉止—完結性」は実り多き成果のひとつではないだろうか。歴史を奪い、そして歴史の考察からもなかなか見いだすことができない脱歴史化は、我々の研究としても重要な意味を与えるのではないだろうか。

88) Eagleton [2007] p.114 (大橋訳 [1999] 244頁).

89) Eagleton [2007] p.115 (大橋訳 [1999] 246頁).

90) Cooper [1995] p.187.

91) Cooper [1995] p.187.

92) Carr [2001] 24頁 (清水訳 [1962] 40頁).

5. ディスクールとイデオロギー

Loft [1986] やCooper [1995] の研究は、イデオロギーを分析するにあたって多様な方法論の在り方を提唱するものであった。しかしながら、その方法論の複雑性に比べて会計現象の分析が脆弱といえる。特に、日本の批判会計学が方法論から会計現象にまで独自の理論を貫いている姿勢と比べると対照的である。それゆえ、欧米のCritical Accountingは、方法論には貢献するけれども、会計現象のより深い理解には貢献できないという批判もあるかもしれない。

そこで、方法論の重要性和会計現象の分析をバランスさせている研究として、Lehman[1992]とFerguson et al.[2009]の研究を取り上げたいと考える。両者は、その立場が異なるけれども、テキスト分析やディスクール分析を通じて会計に潜むイデオロギーをうまくとらえようとしている。

まず、Lehman [1992] のイデオロギー分析について確認しよう。Lehman [1992] は、Althusserのイデオロギー理論を導入して社会的実践としてイデオロギーを概念化し、Derridaの「脱構築」を利用し経営・会計文献のディスクールを分析しようとする。まず、Lehman[1992] は、会計の役割の重要性を次のように指摘する。

「会計が、ビジネスの言語として、記号システムとして、社会実践として、イデオロギーとして、現に存在し、普及している事実からして、われわれは会計を陳腐化した、不要なものと考えねばならず、会計の役割が、対立を解消する儀式化した方法であることを認識する必要がある⁹³⁾。」

Lehman [1992] は、会計の役割を「対立を解消する儀式化した方法」であると考えたうえで、次の二つの疑問に答えようとする。ひとつは「一般社会における社会対立の本質とは一体なんであろうか」ということであり、もうひとつは「会計（業務）が社会的闘争においてどのような役割を演じるのか」ということである⁹⁴⁾。特に、「会計記録が政治闘争や社会闘争とは無縁で中立的なものである⁹⁵⁾」という立場を排して、「会計環境を組み込み、かつ会計の社会的構造を、歴史的方法で認識する社会的文脈において会計にアプローチする⁹⁶⁾」立場をとる。それゆえ、会計研究者は、「歴史的・社会的（思想）基盤の上にある一連の信念や価値観を伴いな

93) Lehman [1992] p.2 (岡本訳 [1996] 3頁).

94) Lehman [1992] p.12 (岡本訳 [1996] 17頁).

95) Lehman [1992] pp.17-18 (岡本訳 [1996]) 22頁).

96) Lehman [1992] p.36 (岡本訳 [1996] 45頁).

がら陰に陽に接近するものである」と述べる⁹⁷⁾。

特に、Lehman [1992] は、会計実務や会計学が「社会的リアリティの要求」から派生または投影するものだけではなく、社会的リアリティを創造かつ構築すると次のように指摘する⁹⁸⁾。

「会計は、単に対立のリアリティを反映するだけではなく、対立のリアリティを決定かつ構築するものである。・・・中略・・・つまり、会計は、奉仕する利害関係者に利益をもちらす（逆に、奪ったりする）権力の用具であるから、会計の諸政策と諸理論が、論争の標的となるのである。富（財産）の分配を巡る対立は、資本主義社会に固有の遍在する問題あるから、会計の諸政策と理論が果てしなく続く論争である⁹⁹⁾。」

したがって、Lehman [1992] は、宮上理論や津守理論のように社会的現実を反映するという立場だけではなく、山地理論のように社会的現実を構築するという立場も併せ持っている。そこで、その方法論の詳細を明らかにすれば次のとおりである¹⁰⁰⁾。

まず、Lehman [1992] は、虚偽意識としてのイデオロギーを否定し、AlthusserやGiddensの見解を採用する。すなわち、イデオロギーは、「社会の接着剤」として機能していることを指摘し、次のように社会的・歴史的側面の重要性を強調する。

「アルチュセールにとってのイデオロギーは、あらゆる社会機能に不可欠なものである。イデオロギーは、個人の経験を説明し、取り次ぐものであるから、個人が社会的に意味を有する方法で、リアリティと関係する制度的メディア（例えば、宗教、学校、組合等）である。この点で、イデオロギーは積極的に呼びかける一つの社会的実践である¹⁰¹⁾」

したがって、Lehman [1992] は、イデオロギーを社会的実践として概念化し、特定の社会的表現の意味作用を分析する。特に、イデオロギーは、Eagleton [2007] でいうところの普遍化・統一化・自然化などの戦略を駆使して、さまざまな社会対立を和らげていく¹⁰²⁾。その結果、

97) Lehman [1992] p.49 (岡本訳 [1996] 63頁)。

98) Lehman [1992] p.55 (岡本訳 [1996]) 71頁)。

99) Lehman [1992] p.150 (岡本訳 [1996]) 187頁)。

100) Lehman [1992] pp.77-83 (岡本訳 [1996]) 97-106頁)。Lehman [1992] (岡本訳 [1996]) は、イデオロギーと認識論との関係および社会対立を管理するイデオロギーの役割について言及している。その後、会計文献の記号論分析を行うに際しての、研究方法として内容分析や記号論分析や脱構築について叙述している。

101) Lehman [1992] pp.77-78 (岡本訳 [1996] 98頁)。

102) Lehman [1992] pp.78-79 (岡本訳 [1996] 99頁)。

Lehman [1992] は、「会計は、その国家のイデオロギー装置の一部を形成するが、一つの属性という意味ではなく、むしろ国家が社会的緊張を管理するのに利用できる『権力の用具』である¹⁰³⁾」と述べる。

次に、Lehman [1992] は、会計文献と経営文献のイデオロギー的表現を分析するために、記号論や脱構築を用いる文献分析アプローチを採用する¹⁰⁴⁾。文献分析アプローチでは、「ディススクール（言説）」を「社会的に構築されたものとみなし、主体の潜在意識が、記号表現つれる前の文化的テーマや裏付けによって形成されるものとみな」される¹⁰⁵⁾。Lehman [1992] は、脱構築¹⁰⁶⁾を通じて、テキストにおいて否定・抑圧・排除されたものを救い上げて再現しようとするものである。以上のような方法論の考察を通じて、Lehman [1992] は、次のような会計ディススクール実践を述べる。

「会計のディススクールの実践は、こうしたイデオロギー装置の重要な構成要素のシンボル（人為的記号）である。会計シンボルは、その指示対象と緩やかに結び付いて、いろいろな社会的利害に奉仕する手段によって『意味づけがされる』ものである¹⁰⁷⁾。」

こうした分析によって明らかになるのは、会計ディススクールが「社会対立を曖昧にし、社会対立に順応かつ転換する社会的イデオロギーを創造し、普遍化し、かつ構築することに役立つ¹⁰⁸⁾」ことである。Lehman [1992] は、1960年から1973年までの*The Journal of Accountancy*と*The Accounting Review*と*Fortune*に掲載されたディススクールを詳細に区分けして評価することで通じて実証した。特に、会計文献の実証では、「会計が、イデオロギー闘争に関与し、世界の表現を変化させ、そして会計ディススクール形態を変化させた¹⁰⁹⁾」ことを実証した。

以上のように、Lehman [1992] は、イデオロギーを社会的な実践として捉えて、その意味形成を精査した。特に、「イデオロギーが社会的行為や実践に影響し、社会的骨格を形成する

103) Lehman [1992] p.79 (岡本訳 [1996] 100頁)。

104) Lehman [1992] p.81 (岡本訳 [1996] 102頁)。「われわれは、イデオロギーを、その究極的な「シンボル」と「解釈」の構成要素として分析することが可能であるし、シンボルと解釈が「生活」(諸実践)を構築する上で重要であり、グラムシが言うところの「常識」である。」

105) Lehman [1992] p.81 (岡本訳 [1996] 103頁)。

106) Lehman [1992] p.82 (岡本訳 [1996] 105頁)。「脱構築とは、「自我の繁栄を含み、かつ、テキストにおいて否定され、抑圧され、排除されたものは何か、特権が認められ、そして具象化されてきたものは何か、を批判的に探究し、みきわめることである。」

107) Lehman [1992] p.83 (岡本訳 [1996] 106頁)。

108) Lehman [1992] p.149 (岡本訳 [1996] 186頁)。

109) Lehman [1992] p.91 (岡本訳 [1996] 118-119頁)。「3つの視点

力となっている。経営者の洞察力、ビジネス・リーダーシップ、そして利潤として受け入れられた社会的秩序が、自然で、普遍的、そして現実を考える限りの世界の中で最良なものと描くことによって、社会構造は、議論の余地がないものとなる¹¹⁰⁾」という指摘は的を射た表現であろう。まさに、会計ディスクールが形成するイデオロギー的要素をうまくみあげているといえる。

しかしながら、Lehman [1992] の分析は、たしかに経営・会計文献のディスクールを詳細に分析したものであるが、Tinkerらの諸説と同様に会計の役割という大きな部分への分析が用いられている。またその分析は、さまざまな指向性をもつディスクールを一括して検討するものであり、一定の指向性のあるディスクールを連続してとらえようとするものではない。したがって、批判会計学のように具体的な会計事象を用いて、イデオロギーやディスクールと経済的要因や利害との関係を鮮明しているわけではない。会計は、社会的現実を反映するだけでなく、社会的現実を構築するものであるが、その相互作用を描写するには工夫が必要である¹¹¹⁾。

これに対して、Ferguson et al. [2009] は、イデオロギー戦略と言語戦略が財務会計の教科書内にどのように現れるかを分析する。その分析は、Thompsonの諸説に基づいており、方法論的に確立されたディスクール分析となっている。それによれば、「イデオロギーを研究することは、その意味が支配関係を確立・維持させようとする方法を研究することである」と述べる¹¹²⁾。ただし、Thompsonの方法はMarx主義の負の側面を引き継いでいるが、イデオロギーをイリュージョンとみる見解については明確に却下している。

具体的には、Ferguson et al. [2009] は、5つのイデオロギー戦略とその言語戦略を下のような図表に示している¹¹³⁾。特に、「どのようにして会計学、経営管理の教科書がしばしば特定の世界観を疑いなく提示するのか、何によって所有と経営の利害がしばしば優先されるのか」、そして「こうしたテキストが経営管理のコンテクストの中で権力の非対称性を言及したり問題としたりしないのか」を示そうとする¹¹⁴⁾。

110) Lehman [1992] p.107 (岡本訳 [1996] 138頁)。

111) この点は、真理というテーマをどのように解するかという哲学的テーマとも関連しているように思われる(岡野浩・國部克彦・柴健次監訳, [2003] 47頁)。すなわち、真理は多かれ少なかれ絶対的で客観的な意味で解するか、すべてに依存しており事前の主観がもたらした結果である2つの主張である。Lehman [1992] の分析は、この二つの主張の中間的な領域から考えられたものであろう。

112) Ferguson et al. [2009] p.899.

113) Ferguson et al. [2009] p.900.

114) Ferguson et al. [2009] pp.898-899. Ferguson et al [2009] は、次のように続けている。「すなわち、この点において、イデオロギーが経営管理の教科書内の前提に維持・投影されており、それを沈黙あるいは当然のこととしている。」

イデオロギー戦略の方法とその関連 (Thompson [1990])

イデオロギー作用方法	言語戦略	解説
正当化 (Legitimation)	合理化 (Rationalization)	社会関係を正当化・合理化する。 (※chain of reasoningと呼ばれる)
	普遍化 (Universalization)	少数集団に役立つ制度的関係が全員のためになる という主張。
	物語化 (Narrativization)	現在の社会関係が過去からの伝統や物語に位置づ けられる。
偽装化 (Dissimulation)	置換・転移 (displacement)	通常、それ以外に用いられる言葉を用いること。
	婉曲 (Euphemization)	社会関係に積極的な「解釈 (spin)」を与える記述 的な言葉への変更
	比喩 (Trope)	提喩、換喩、隠喩を含めること ¹ 。
統一化 (Unification)	標準化 (Standardization)	諸個人あるいは集団の団結を生み出す言葉や記号 の標準化。
	単一性の記号化 (Symbolization of unity)	集団間の集団意識を生み出す共有記号の選定
断片化 (Fragmentation)	差別化 (differentiation)	集団間の差を強調すること。
	他者の除去 (Expurgation of the other)	共通の敵をつくること—対立して人々をまとめる ために。
物象化 (Reification)	自然化 (Naturalization)	状況を自然なもの、あるいは歴史的過程における 自然な結果として提示すること。
	永続化 (Eternalization)	状況をその歴史的背景なしに描写すること。
	名詞化 (Nominalization)	文章内の行為者と行動が名詞へと変更されること。

Adopted from Brasier, KJ., [2002], "Ideology and discourse: character of the 1996 farm bill by agricultural interest groups," *Agricultural and Human Values* Vol.19 No.2, p.241

- (1) 提喩とは、「全体の名称を提示して一つの名称にかえ、また、一つの名を提示して全体を表すこと」である。換喩とは、「あるものを表すのに、これと密接な関係のあるもので置き換えること」を示す。隠喩とは、「あるものを別の物にたとえる語法一般」をさす。(広辞苑より)

Ferguson et al. [2009] は、5つのイデオロギー戦略を3つの財務会計の教科書と3つの会計専門トレーニングマニュアルのイデオロギーの分析から明らかにしようとした。この結果、正当化戦略¹¹⁵⁾、特に普遍化や物語化が財務会計の教科書にみられると述べている。また、他の戦略では、物象化¹¹⁶⁾や偽装化¹¹⁷⁾や断片化¹¹⁸⁾が見られることを示唆している。たとえば、Ferguson et al. [2009] は、「株主のための財務諸表作成目的がすべての情報利用者のニーズを満足させる¹¹⁹⁾」という前提をすべての教科書が採用していること(普遍化戦略)、そして「現

115) Ferguson et al. [2009] pp.902-903.

116) Ferguson et al. [2009] pp.906-907.

117) Ferguson et al. [2009] pp.904-905.

118) Ferguson et al. [2009] p.906.

119) Ferguson et al. [2009] p.907.

代企業活動および資本の出現にとって、Summaの出版と複式簿記の発明の重要性が共通して強く関連づけられる¹²⁰⁾」こと（物語化）が4つの教科書にみられたことを指摘している。

そして、Ferguson et al. [2009] は、教師が会計教科書内の株主重視に挑戦するために、講義や個人指導や補助教材を通じて教育の際に「もうひとつの展望」や他の「世界観」を導入する必要があることを指摘する¹²¹⁾。ただし、教育出版業界が強い利潤動機のあるコングロマリットに支配されているので、会計専門職が広く物質的な状況を含むテキスト認可基準でリーダーシップを取るべきだと主張している¹²²⁾。したがって、Ferguson et al. [2009] は、会計教科書の出版事情までに言及して、その物質的構造を変化させるべきであると述べる。

Ferguson et al. [2009] は、Thompsonの諸説にもとづき、イデオロギー戦略を具体的な会計事象を分析可能なレベルまで落とした。それゆえ、そのイデオロギー分析は、たとえばCooper [1995] にみられるような方法論の複雑性はなく、多くの会計現象における会計ディスクリールを分析できる可能性を秘めている。

しかし、Ferguson et al. [2009] には、ひとつの大きな問題がある。それは、なぜ会計教科書がそのようなイデオロギー戦略を用いるのかを分析していないことであろう。たとえば、Cooper [1995] が指摘したような会計ディスクリールの閉止完結性があるかぎり、その状況を打破することが難しい。また、新古典派経済学以外のモデルを用いてどのように会計を考えるべきなのであろうか。たしかにShareholderモデル以外では、Stakeholderモデルや伝統的な利害調整モデルなどがあるが、それらも新古典派経済学のモデル内で説明されることが多い。さらに、現場の教師や会計専門職たちの多くが新古典派経済モデルの中で教育を受けた人々である。

これは、クリティカル・イデオロギーを扱う際に最も注意すべきことであろう。本稿は、かならずしもEagleton [2007] の議論にそうものではないが、彼の議論に従うならば次のような論点が重要になろう。

「イデオロギーを根幹から変換しようと、偽りの記述のかわりに真実の記述を提出してもだめであるというように—なぜならイデオロギーとはたんなる誤解ではないのだから。偽りの意識について云々する際、それがいかにひとを欺くものであるからといって、事実関係だけの誤りをもってして、偽りの意識をイデオロギー的と呼ぶことではない。『イデオロギー的錯誤』について語るとは、特殊な種類の原因や機能をとらえた錯誤について語ることである。わたしたちと現実のあいだの生きられた関係、それを交

120) Ferguson et al. [2009] pp.903, 907.

121) Ferguson et al. [2009] p.908.

122) Ferguson et al. [2009] p.908.

革し、その変革を確実なものにしようとするなら、現実そのものなかで物質的な変化が生じなければ、お話しにならない¹²³⁾。」

この答えは、Cooper [1995] や山地理論が主張するように他の可能性が消去されていることであろう。株主重視や簿記重視を批判することは簡単ではあるが、その原因と機能を指摘した上で、それに代わる可能性を示すことは難しいといえる。それだけ、我々の常識とイデオロギーの間に深い関係があり、いつのまにか位置づけられることであろう。Cooper [1995] は、初期の結論がDavid Cooperに「強い絶望感 (a strong sense of hopelessness)」を感じたと書かれたことに関連して、次のような結論を残している。

「私は次のように考えている。アカデミズムは、学生の心を新しいアイデアへと振り向かせて、世界を認識するために、そして常識的な信念に対してクリティカルなアプローチを展開するのに役立つために、新しい (alternative) 理論的な『眼鏡』を提供しうる。・・・中略・・・国家は、多数派を心にとめているならば、長期にわたって生き残ることができる。結局、イデオロギーは、国家の永続化に重要な役割を演じる。会計研究の重要性は、我々が生きる資本主義システムのイデオロギー的基盤とその作用に独特の見方を提供することにある。資本主義イデオロギーの実践的な作用を理解することは、私たちの自由に貢献する可能性を秘めている¹²⁴⁾。」

おそらく、これがクリティカル・イデオロギーからみた場合のひとつの答えであるといえよう。すなわち、欺瞞的な社会的真実へと縛っているイデオロギーを明らかにすることである。問題は、イデオロギーの原因や作用をどのように明らかにするということであろう。したがって、Ferguson et al. [2009] の議論は、イデオロギーの言語作用を分析するものではあるけれども、別の可能性を指摘する部分が少ない。逆にいえば、津守理論や山地理論のような日本の批判会計学のほうがそうした揚げ足取りに陥ることなく、会計の機能を積極的に定義しようとする「眼鏡」を提供しているのではないだろうか。

したがって、ここに我々は以下のような結論を下すことができる。Critical Accountingは、たしかにイデオロギー理論などを積極的に用いて新しい理解を模索していることは間違いのない。この点は、日本の批判会計学が見習うべきところであろう。しかし、Critical Accountingは、同時に方法論に縛られすぎるあまり、会計現象への柔軟な理解が不足している。それゆえ、上記で議論した分析は、大局的なコンテクストを用いることによって得られる見解や前提となる

123) Eagleton [2007] p.30 (大橋訳 [1999] 80-81頁)。

124) Cooper [1995] pp.204-205.

予断（特に新古典派経済学モデル）を覆すことによって得られる見解，そして言語的な表象に固執してしまうような傾向すらあるといえる。この結果，日本の批判会計学にみられたような会計の本質に直接的に迫ろうとする議論が弱い。

6. おわりに

Critical Accountingは，様々なイデオロギーの見方を積極的に用いて新しい理解を模索している。本稿で考察した諸説は，会計現象において見過ごされがちな側面を問うている。それゆえ，会計現象のイデオロギー的側面を分析する意義は大きいといえる。しかし，Critical Accountingは，同時に方法論に縛られすぎるあまり，会計現象への柔軟な理解が不足している。その結果として，大局的なコンテキストや前提となる予断（特に新古典派経済学モデル）を覆すことによって得られる見解，そして言語的な表象に固執してしまう傾向がある。

したがって，以上の考察は，次の四点に注意する必要があることを示している。第一に，イデオロギーは，単なる虚偽意識でもなく，透明で中立な陳述でもなく，ましてや科学や真実の対極にある信念でもない。したがって，クリティカル・イデオロギーあるいはニュートラル・イデオロギーといった区分にはそれほど有意義なものではないと考えられる。イデオロギーに関する真偽の問題は重要な問題あるが，それは会計学者が考えるべき問題ではない。そこで，何が会計学のイデオロギーになるのかを定義するのではなく，「誰が」「誰に」「どのような目的で」述べたかを明らかにすることによって，会計学において，イデオロギーとなりそうなもの，あるいはイデオロギーであったものを見つけるほうがよいであろう。

第二に，イデオロギー的な前提を考察するにあたっては，会計学説史や実証会計学を考察するよりも，Neimark [1992] やLoft [1986] のように具体的な会計事象を考察したほうがよいのではないかと考えられる。Tinker, Merino and Neimark [1982] のような研究は，Critical Accountingの実り多き研究成果の一つであるが，宮上理論やWatts and Zimmerman [1979] のように予断を批判するものになりがちである。それゆえ，主体性がイデオロギーによってどのように構築されているかを具体的な会計事象レベルでおこなうほうがよいであろう。そのことによって，規範会計学や実証会計学が見逃しているAlternativeの見解を提供することがよいであろうと思う。

第三に，会計ディスカールの主体への影響力をどのように捉えるかという問題が重要になると思われる。Cooper [1995] の会計ディスカールに対する考察は有益なものであったであろう。特に，会計ディスカールの「閉止—完結性」^{クローゼット}は実り多き成果のひとつではないだろうか。歴史を奪い，そして歴史の考察からもなかなか見いだすことができない脱歴史化は，我々の研究としても重要な意味を与えるのではないだろうか。問題は，会計ディスカールの効果をどのよう

に捉えるかということであろう。Ferguson et al. [2009] は、この点において有力な方法論を提供しているといえるであろう。

第四に、Critical Accountingは、方法論に縛られすぎるあまり、会計現象への柔軟な理解が不足している。それゆえ、上記で議論した分析は、大局的なコンテクストを用いることによって得られる見解や前提となる予断（特に新古典派経済学モデル）を覆すことによって得られる見解、そして言語的な表象に固執してしまうような傾向すらあるといえる。この結果、日本の批判会計学にみられたような会計の本質に直接的に迫ろうとする議論が弱いといえる。

最終的に、我々が目指すところは、イデオロギーが主体化に果たす機能である。つまり、会計の概念がイデオロギーになるかどうかは主体化がキーポイントになる。伝統的なMarx主義に従うイデオロギーは、概念自体が現実から離れて暴走し、逆に人の行動を束縛して現実を拘束する力をもつ。すなわち、中立的な概念でしかなかったものが批判的な概念に代わり、逆に批判的な概念であったものが中立的な概念に代わるプロセスが重要と思われる。かつての批判会計学は、イデオロギーからの解放や批判に終始してきたが、問題はその原因に目を向けることと、イデオロギーの現実的な機能にあるのではないだろうか。

参考文献

- Bourguignon A., A. Malleret and H. Nørreklit, [2004], "The American Balanced Scorecard Versus the French Tableau De Bord: Ideological Dimension," *Management Accounting Research* Vol.15, No.2, pp.107-134.
- Carr, E. H., [2001], *What is History? [Reprinted with a new introduction]* Palgrave Macmillan. (清水幾太郎訳 [1962]『歴史とは何か』岩波書店)。
- Cooper, C. [1995], "Ideology, Hegemony and Accounting Discourse: A Case Study of the National Union of Journalists," *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.6, No.3, pp.175-209.
- Cooper, D., [1980], "Discussion of Towards a Political Economy of Accounting," *Accounting Organization and Society*, Vol.5, No.1, pp.161-166.
- 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)。
- Ferguson J., D. Collison, D. Power and L. Stevenson, [2009], "Constructing meaning in the service of power: An analysis of the typical modes of ideology in accounting textbooks", *Critical Perspectives on Accounting*, No.20, pp.896-909.
- Frankfurter, G., and E., McGoun, [1999], "Ideology and the theory of financial economics," *Journal of Economics Behavior & Organization*, Vol.39, pp.159-177.
- 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.
- Lehman, C., [1992], *Accounting's Changing Role in Social Conflict*, Marrkus Wiener Publishing, Inc. (岡本治雄訳, [1996],『現代会計の社会的役割』中央経済社)。

- Loft, A. [1986], *Understanding Accounting in its Social and Historical Context: The Case of Cost Accounting in Britain 1914-1925*, Center for uddannelsesforskning.
- Neimark, M., [1992], *The Hidden Dimensions of Annual Reports*, Markus Wiener Publication.
- 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).
- Tinker, A., [1980], "Toward a Political Economy of Accounting: An Empirical Illustration of the Cambridge Controversies," *Accounting Organization Society*, Vo.5, No.1, pp.147-160.
- Tinker, A., B. Merino and M. D. Neimark, [1982], "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought," *Accounting Organization Society*, Vol.7, No.2, pp.166-200.
- Tinker, T., T. Puxty, [1995], *Policing Accounting Knowledge: The Market For Excuses Affair*, Paul Chapman Publishing.
- Thompson, J. B., [1990], *Ideology and Modern Culture*, Polity Press.
- Watts, R. and J. Zimmerman, [1979], "The demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses," *The Accounting Review*, pp.273-306.
- 新谷司, [2011], [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]『日本福祉大学経済論集』第42号, 169-206頁。
- 大日方隆編著, [2012], 『金融危機と会計規制』中央経済社。
- 岡野浩・國部克彦・柴健次監訳, [2003], 『社会・組織を構築する会計』中央経済社 (Hopwood, A. and P. Miller ed., [1994], *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press)。
- 陣内良昭, [1991], [英米批判会計学の理論的課題—会計研究における問題設定を中心として—]『産業経理』第50巻, 第4号, 118-126頁。
- 高寺貞男, [1984], [イギリス批判会計学派の方法論]『経済論叢』第134巻, 第5・6号, 247-263頁。
- 田中章義, [1976], [宮上一男氏の会計理論—その系譜と批判的検討—]『東京経済大学会誌』第96号, 79-131頁。
- 津守常弘, [2002], 『会計基準形成の論理』森山書店。
- 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, 第3号, 1-28頁。
- 中村恒彦, [2012], [批判会計学とイデオロギー—宮上理論から山地理論まで—]『桃山学院大学経済経営論集』第53巻, 第4号, 7-43頁。
- 中村恒彦, [2013], [Critical Accountingの方法論に関する一考察]『會計』第183巻, 第4号, 92-106頁。
- 藤井秀樹, [2007], 『制度変化の会計学—会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
- 宮上一男, [1979], 『会計学本質論』森山書店。
- 松尾精文ほか訳, [2004], 『社会学 [第四版]』而立書房 (Giddens, A., [2001], *Sociology*, [Fourth edition] Polity Press)。
- 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, [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。

(2013年10月16日受理)

Critical Accounting and Ideology —— The Perspectives of Ideology in Critical Studies ——

Tsunehiko NAKAMURA

This paper discusses how ideology has been viewed in critical accounting in the U.S. and Europe (hereinafter, “Critical Accounting”) and its related fields. In my previous studies (Nakamura [2010, 2012]), the author provided an overview of the conceptions of accounting using arguments provided by Eagleton (2007), and derived ideology from critical accounting theories in Japan (focusing on the transition from the Miyagami theory, Tsumori theory, to the Yamaji theory). This study aims to provide an overview of perspectives on ideology by analyzing theories of Critical Accounting in comparison with those of critical accounting in Japan and other ideas.

The objective of this paper relates to the description of ideology as residuals between real-life institutions or business practices and economic rationality models. For example, in many accounting studies, ideology has been defined as a set of beliefs that does not accompany empirical evidence, or a set of ideas that is opposite to science or truth. However, as Fujii (2007) and Obinata (2012) point out, ideological beliefs do affect the establishment of actual accounting standards. Rather, ideological beliefs can better explain the development of accounting standards in the real world. By examining methodologies of Critical Accounting, this paper discusses the effects of ideology, which is considered to be irrational in many accounting studies.

Unlike their Japanese counterparts, Western critical researchers of accounting recognize the possibilities of diverse methodologies and attempt to explain various accounting phenomena. Meanwhile, excessive focus on methodologies has led to a failure to overcome criticism from neoclassical economists and accounting theory historians. This problem has a direct bearing on Critical Accounting’s inability to define the functions of accounting better than neoclassical economic models assume. Japanese critical researchers of accounting, on the other hand, have analyzed the functions of accounting beyond the then-existing models.

In this paper, discussions follow three steps. First, the author provides an overview of perspectives on ideology in Critical Accounting and its related fields. Second, theories of Critical Accounting are divided into three categories: 1) social reality and ideology; 2)

identity and ideology; and 3) discourse and ideology, followed by discussions on ideology in each category. Lastly, the author derives important points to consider in analyzing the ideological aspect of accounting phenomena from studies in Critical Accounting and its related fields. In passing, the above three categories were created in the process of analyzing Critical Accounting.

国際会計基準への言語論的接近（続）

チョン ジェ ムン
全 在 紋*

I は じ め に

前号拙稿¹⁾において披露したように、フーコー（Michel Foucault）によれば、「〈知〉と〈権力〉は一体」である。加えて、権力と一体をなし、権力に奉仕する知（真理）は、時代や社会（文化圏）に即して可変的であるとも力説された。

権力と一体をなす知（あるいは権力に奉仕する知）、その知の枠組み（体系）を、フーコーは「エピステーメー」（épistémè）と呼んだ。そして、中世以降の人類史を見はるかして、大別3つのエピステーメーを識別した。人間というものの認識において、^{カギ}鍵をなす概念の特性をも併記して示せば、次のようであった。

- ①中世とルネッサンス（17世紀半ば以前）のエピステーメー：概念の類似性
- ②古典主義時代（17世紀半ば以降）のエピステーメー：概念の同一性と相違性
- ③近代（19世紀以降）のエピステーメー：両義（客体かつ主体）としての人間概念

その後、フーコーは権力の近代的意義をさらに追究し、ついには権力の現代的意義（あるいは後期近代的意義）についても解明を試みている。すなわち、権力の現代的意義を分析するにあたり、第二次世界大戦後から今日までの、自由主義社会における知の枠組みの変容についても論じている。

フーコーによる現代権力論（現代エピステーメー論）に議論が及ぶことで、本稿は前号拙稿

* 本学経営学部教授

* キーワード：国際会計基準，国際財務報告基準，新自由主義，フーコー，ソシユール

1) 拙稿，「国際会計基準への言語論的接近」，『環太平洋圏経営研究』，第14号，桃山学院大学総合研究所，2013年3月，3～25頁。

に続く後編となっている。会計制度のあり様を一種のエピステーメー（知の枠組み）と見て、権力奉仕装置としての国際会計基準（International Accounting Standards [IAS] and/or International Financial Accounting Standards [IFRS]）の職能について考察したい。

Ⅱ フーコー権力論の会計的意義

権力の現代的意義を論ずるため、フーコーは第二次世界大戦後から今日までの自由主義社会について、時代区分を行なっている。下記の2区分である。我われの判断で、当該2区分が含意するものについて、国家理念、経済理念、政府の大小、経済理論主導者、代表的政治家を項目別・概略的に一表化して見た。それが、次の図6である。

①福祉国家的統治の時代（第二次世界大戦～1970年代）

②新自由主義的統治の時代（1980年代以降）

図6 2区分自由主義社会の対照

国家理念	経済理念	政府の大小	経済理論主導者	代表的政治家
福祉国家的統治	貧富格差の回避	大きな政府	J.M.ケインズ	ルーズベルト（米）、村山富市（日）、金大中（韓）
新自由主義的統治	規制緩和・民営化 （＝貧富格差の容認）	小さな政府	M.フリードマン	レーガン（米）、小泉純一郎（日）、李明博（韓）

フーコーは上記の2区分を取り込んで、権力のメカニズムを3分類した。そして、その変遷について論じている。それぞれの権力が対象とする「人（被支配者）の群れ」を併記して示せば、以下のようである²⁾。

- ①法メカニズム（古典主義時代の権力）：君主権の及ぶ領土内の人びと
- ②規律メカニズム（近代の規律権力）：規律権力の及ぶ範囲の人びと
- ③安全メカニズム（現代の環境介入権力）：環境介入権力の及ぶ人口全体

如上の2区分自由主義（①および②）を如上3種権力メカニズムに分属させて言うとするれば、どうなるのか。フーコーにおいては、福祉国家的統治権力は近代の規律メカニズムに属すると見られている。そして、昨今とみに優勢となりつつある感の新自由主義的統治権力は、現代の

2) Michel Foucault, *Sécurité, territoire, population, Cours au Collège de France, 1977-1978* (Paris: Gallimard, 2004), pp.6～25.

ミシェル・フーコー（高桑和巳訳）、前編前掲『安全・領土・人口』、筑摩書房、2007年、6ページ～28ページ。

安全メカニズムに属すると見られている³⁾。兩種権力の相違を略解すれば、次のようである。

フーコーによれば、近代の規律権力は、制度（規範）の内面化を通じて諸個人を内的（心理的）に服従させるメカニズムと見られている。また、現代の安全権力は、諸個人を内的（心理的）に服従させるよりも、むしろ諸個人を取り巻く外的環境の最適化を通じて、人口全体に対し一斉服従をもくろむメカニズム、と見られている。近代よりも現代において、明らかに人（被支配者）の群れは膨張している。ここでフーコーの心意を代弁する趣旨で、以下のような例解を示しておく。

近代における権力行使の事例としては、たとえば、窃盗をなした時の罰則に対する人々の反応などに見られる。日本では、窃盗を働けば、刑法235条により「10年以下の懲役又は50万円以下の罰金」という罰則が科せられる。そうした罰則がわが身にかからぬよう、諸個人は罰則を回避するため、当該規律（罰則）にかなう行動を、自らのイニシアティブで進取することとなる。無意識のうちに、それとは自覚のないままに、権力に服従することとなる。

一方、現代における権力行使の事例としては、たとえば、ショッピングモールや刑務所において設置される監視カメラに対する人々の反応などに見られよう。現代の権力は、個々人に直接介入するのではなく、カメラ設置という外的環境への介入により、窃盗の生起に先んじて人々を一括監視しようとする。もって、犯行を事前かつ広範に排除しようとする。権力に服従させられるのは、「諸個人」各自ではなく、その総体としての「人口」全体というわけである。環境への介入により、現代の権力は近代の権力に比べて、支配効率（支配コスト削減）を一挙に引き上げた⁴⁾。

如上の2区分自由主義に対して、フーコーはいずれに与するのか、それはかならずしも明らかでない。両者の成敗は、意識下権力に自己馴化した人々（被支配者）の選択にかかるもの、との立場と推測される。

分類3種メカニズム相互間の特徴の違いについて、フーコー自身が例示している病種を手掛かりに、その要約を示そう。法メカニズム（*mécanismes juridico-légaux*）においては、人びとの行為は「許可と禁止という2項分割」（*partage binaire entre le permis et le défend*）により統制される。たとえば、ハンセン病者はかつて2項分割されて〈禁止〉すなわち〈排除〉という方の虐待を受けた。規律メカニズム（*mécanismes disciplinaires*）においては、法メカニズムにおける「許可と禁止」という2項分割に加えて、被支配者の病に「矯正」（*correction*）が付加された。法による監視と強制のもと、諸個人は矯正かつ利用の対象となった。たとえば、

3) フーコー、上掲書、9ページ、25ページ。

ミシェル・フーコー（慎改康之訳）、『生政治の誕生』、筑摩書房、2008年、318ページ～319ページ。

4) 佐藤嘉幸、『新自由主義と権力』、人文書院、2009年、70ページ～72ページ。

ジャック・ヤング（青木秀男ほか共訳）、『排除型社会』、洛北出版、2007年、118ページ～122ページ。

近代社会におけるベスト病者は矯正的に〈防疫隔離〉され、矯正後は被支配者に復活した。そして、最後続の安全メカニズム (mecanismes de sécurité) においては、国家権力は環境 (le milieu) への介入によって遂行されることとなった⁵⁾。たとえば、現代社会における疫病・風土病は、予防の上から人口全体に対する医学キャンペーンの問題となって展開されている、というのである⁶⁾。

権力により支配される人間に対する統治形態が、歴史的に変化したというわけである。古典主義時代においては、法メカニズム (違法者に対する暴力的制裁) によった。近代社会においては、規律メカニズム (諸個人に対する規律・訓練) によった。そして、それに続く現代社会においては、安全メカニズム (人口全体に対する環境介入) によることとなった⁷⁾。権力支配の対象は、法メカニズムや規律メカニズムの下では「諸個人」であったが、安全メカニズムの下では「人口」全体となった⁸⁾。

さて、会計基準の対照的特徴として、しばしば日米会計基準の細則主義 (ルール・ベース: Rules-Based) と、国際会計基準の原則主義 (プリンシプル・ベース: Principles-Based) とが対比される。類書の解説⁹⁾によれば、前者は詳細かつ具体的な規定からなる会計基準である。後者は原理原則的 (基本的) な規定からなる会計基準である。コンパクトではあるが、例外の認められない会計基準である。前者は会計担当者 (経営者) や監査人による判断 (裁量) の余地の狭いアプローチであり、後者は会計担当者や監査人による判断 (裁量) を尊重する考え方であると説かれている¹⁰⁾。

じっさい、細則主義と原則主義とでは、会計ルールのページ数からして大きな相違のある点が、指摘されている。たとえば、日本の場合なら5000頁、米国の場合なら25000頁、国際会計基準では2500頁 (薄手の紙なら一冊) という¹¹⁾。卑見によれば、ここに会計制度をめぐる権力行使について、近代から現代への伏流を看取するものである。

フーコーの権力メカニズム、とりわけ近代の規律メカニズムと現代の安全メカニズムに親和的なモデルが、会計理論の中にも見出されないであろうか。会計基準設定における、「細則主義」

5) フーコー、上掲書、26ページ。

6) フーコー、上掲書、8ページ～9ページ、13ページ～14ページ。

7) 佐藤、上掲書、80ページ～81ページ。

8) フーコー、上掲書、26ページ。

誤解のないよう言い添えておく。ここで形容されている「安全」(sécurité) という語は、権力者 (支配者) が首尾よく統治する上での『安全』を意味している。人口全体 (被支配者) にとっての『安全』を意味するものではない[執筆者注]。

9) 橋本尚・山田善隆、『IFRS会計学基本テキスト』(第2版)、中央経済社、2009年、12ページ。

10) 冨塚嘉一、「『原則主義vs.細則主義』を越えて」、『企業会計』、第63巻第1号、2011年1月、79ページ。

11) 田中弘、『IFRSはこうなる』、東洋経済新報社、2012年、74ページ。

と「原則主義」に、それぞれ同型でないだろうか。これが我われの試論である。

フーコーによれば、規律メカニズム（この場合、法メカニズムを含む）と安全メカニズムを対比すると、規定（ルール）の設定法において、規律メカニズムは「許可と禁止」（le permis et le défendu）という2項分割に拠っており、安全メカニズムは「許容の限界」（des limites de l'acceptable）の提示に拠っているという¹²⁾。安全メカニズムは「出来事やありうべき諸要素に応じて環境を整備しようとする。そこで扱われる諸要素は、多価的・可変的な枠において調整されるべきものである」¹³⁾。環境は介入の場として現れる。そこで到達の対象となるのは、法メカニズムや規律メカニズムにおける「諸個人」ではなく、「人口」全体が到達の対象として求められるようになる¹⁴⁾。

「許可と禁止」の2分割に拠るのは、被支配者の行動（会計処理）に対して直接話法的統制をもくろむ方式と見られる。権力による支配を強化するには、おのずと規定（ルール）を加増していくことになる。すなわち、次つぎ細かいルール（細則）を積み重ねていく方式であろう。会計制度における「細則主義」である。狭いテリトリー（諸個人）における権力行使、それに適合する方式と言える。

他方、「許容の限界」提示に拠るのは、被支配者の行動（会計処理）に対して間接話法的統制をもくろむ方式と見られる。広いテリトリー（人口）において適合させるためには、細かいルール（細則）の積み重ね方式では、被支配者に対する効率的な権力行使が困難となるケースである。権力による支配を維持するには、おのずと規定は原理原則的（基本的）とならざるをえない。その代わりに、適用に「例外」の認められにくい内容のルールとなるであろう。会計制度における「原則主義」である。

ここまでを要約すれば、会計基準の精粗で言うと、細則主義による日本の会計基準や米国の会計基準は、その規定の相対的多量性（強制性）・適用企業数の国内的限定性からみて、ベクトルが近代の規律メカニズムの方に伸びていると言えよう。これに対し、原則主義による国際会計基準は、その規定の相対的少量性（任意性）・適用企業数の国際的広域性からみて、ベクトルが現代の安全メカニズムの方に伸びていると言えよう。

Ⅲ フーコー現代権力論の言語観

前号拙稿（12頁）でも指摘したように、権力と一体をなす知（真理）は、何よりも先ず言語

12) フーコー（高桑訳）、上掲書、9ページ。

13) フーコー（高桑訳）、上掲書、25ページ。

14) フーコー（高桑訳）、上掲書、26ページ。

表現される必要がある。でなければ、人から人へと伝わらず、「真理」は人類に共有の知的財産とはなりえない。しかし、そこで問題となるのは、表現手段となる言語についての見方（言語観）そのものが、「真理」の中身を規定してしまう（かも知れない）点である。

実在と表現、どちらが先で、どちらが後か。すなわち、実在（事物・現象）の認識が先か、言語の表現が先か。前者をとる言語観は「実在論」（realism）と呼ばれる。後者をとる言語観は「唯言論」（lingualism）と呼ばれる。実在論はプラトン以来の代表的な言語観である。イデアは人間の言葉（言語）に先立って存在する客観的な『もの』（実在）と見られた¹⁵⁾。実在論は、古今東西、今も世界の「常識」となっている。他方、唯言論はソシュールの創見である。彼は、言語の表現性について、常識に潜む虚を衝いて名をなした。

たとえば、日本人やフランス人には七色に見える虹（rainbow）が、英語圏の人びとには6色にしか見えない。インド人には5色、ショナ語を用いるザンビア人には3色、パッサ語を用いるリベリア人には2色だそうである。また、日本人の子どもたちに「赤く」見える太陽（「日の丸」）は、欧米人らには皆「黄色く」見え、相当数の中国人には「白く」見えている（台湾の国旗名＝「青天白日旗」）。

日本の子どもたちは、蝶を見たら追い駆ける。蛾を見たら追い払う。しかし、フランスの子どもたちには、蝶と蛾の区別ができない。蝶も蛾も、フランス語では、「papillon」一語で括られているためである。したがって、フランスの子どもたちは、蝶にも蛾にも、同じように反応するだけである。逆に、欧米語は現在形と未来形を峻別するが、日本語において両者は混成している。たとえば、「見える」という日本語動詞の時制表現は、現在形（「いま富士山が見える」）も未来形（「霧が晴れたら富士山が見える」）も、同じである¹⁶⁾。

こうした現象はすべて、人間の言語の違いに発している。世界各国の人びとが一堂に会したとする。同じ時刻に、同じ場所で、同じ事物を見聞きしていても、英語、日本語、フランス語などなど、見聞きしている人びとの言語（母語）により、見聞きされる認識内容はそれぞれすべて違って来る。われわれは普段、そのことにまったく気づいていない！

庭でニワトリが鳴いている。英語圏の人びとには「クック ア ドゥール ドゥ」（cock-a-doole-do）と聞こえるそうである。フランス人なら「コクエリコ」（coquelico）または「ココリコ」（cocolicot）というふうに聞こえると言う。しかし、私たち日本語人には、どうしても「コケコッコ」（kokekokko）と聞こえてしまう。あるいは、玄関でイヌが吠えている。英語圏の人びとには「パウワウ」（bow-wow）と聞こえるようだ。フランス人なら「ウアッ ウアッ」（ouaf-ouaf）というふうに聞こえると言う。しかし、私たち日本語人には、どうしても「ワン

15) 加藤雅人、『意味を生み出す記号システム—情報哲学試論—』、世界思想社、2005年、25ページ。

16) 町田健、『日本語の時制とアスペクト』、アルク、1989年、14ページ、17ページ。

ワン」(wan-wan)と聞こえてしまう¹⁷⁾。

言葉なくして認識なし。外界の实在に対する認識とは、目に見えたものではなく、言葉で見分けたものである。耳に聞こえたものではなく、言葉で聞き分けたものである。言葉（言語）が人間の認識を規定する。以上が、ソシユール言語学の要諦である。

閑話休題。フーコーによると、法メカニズム下では「透明な言語」(langue transparente)が前提されていたという¹⁸⁾。言語観についての上掲分類で言えば、实在論に符合する。斯学で言えば、言語の写像観を前提にしたイジリらの会計言語観である。他方、法メカニズム下での前提が「透明な言語」であったなら、規律メカニズム下での前提は「不透明な言語」ということになる¹⁹⁾。このあたりのフーコー説の文脈から推すと、言語観についての上掲分類で言えば、唯言論と見られる。斯学で言えば、言語の築像観を前提にした永野らの会計言語観である²⁰⁾。

上述のとおり、「言葉なくして認識なし」とすれば、真理は何よりもまずコトバで表現されなければならない。すなわち、コトバなしでは、真理は真理として認識されえないということになるのである。

今日の新自由主義的統治下においては、経済的なものが政治的主権を生産している。フーコーはそうのように強調している。経済あるいは経済成長こそが、国家に政治的正当性を付与する、と断じている。そのとき、政治的審級は経済的審級に対してその自律性を失い、政治は経済に侵食されるに至ったという²¹⁾。

今や生物学においても、知と権力の関係について、反省が始まっている。近時、科学について、科学者が学者ではない一般市民と対話することは、「科学コミュニケーション」と呼ばれている。科学コミュニケーションは、「市民のため」もしくは「公共の利益」につながるという名目で、先進国ではいずれも国策として推進されている。しかし、その内実は新自由主義的で、環境的なキャンペーンではないか？ つまり、フーコー的な意味で市民（公共）を「自己

17) フランス語に堪能な友人から、日本語の「コケッコウ」をフランス語では「coquelico」とつづることもあるが、それを日本語で「コックェリコ」と発音表記するのはおかしい、との指摘を受けた。日本語発音表記の中に存する「ェ」は、フランス語による発音においてはありえないので、せいぜい「コックリコ」とでも表記すべきだと言う。ちなみに、本文にいう英語・フランス語の「クック ア ドゥール ドゥ」や「コックェリコ」、「パウワウ」や「ウアッ ウアッ」、それらはすべて日本語の音韻体系のもとでカタカナで『聞き分けられた』表記にすぎない。諸外国語の音韻体系をもとにした表記ではない。この点を断っておきたい。

18) ミシェル・フーコー（渡辺一民・佐々木明訳）、『言葉と物』、新潮社、1974年、87ページ、330ページ。

19) 手塚博、『ミッシェル・フーコー：批判的実証主義と主体性の哲学』、東信堂、2011年、43ページ。

フーコーから遺された文献に明示はないが、安全メカニズム下での言語観も、唯言論と推察されうる。

20) 「写像」と対概念をなす「築像」という術語は、次稿に負っている。

永野則雄、「会計事実の構築」、『経営志林』、第26巻第1号、1989年4月、119頁。

21) フーコー（慎改訳）、上掲書、101ページ～103ページ。

統治」あるいは「自己馴化」に落としめる装置ではないか？ 科学コミュニケーションにより、いったい「誰が儲けている？」、「どこが、得しているのだ？」ということをもっと問題にすべきではないか、というのである²²⁾。

フーコーによれば、ケインズ以前の古典的自由主義時代には、政府は経済に対し原則として介入しなかった。市場は文字どおり「自由放任」であった。それゆえ、当時の市場における「交換」は、自然発生的現象であった²³⁾。しかし、いま巷間よく言われるところの「自由競争」とは、名ばかりである。現在の新自由主義的統治下では、市場における「競争」は、アダム・スミスの時代におけるような自然発生的現象ではなく²⁴⁾、国家が環境に介入して惹起・醸成されたものという²⁵⁾。

もっとも、その際の国家による環境介入も、法的・制度的な枠組みをフィルターとしている。そうした枠組みも規範であれば、国家の環境介入も、近代社会における規律とともに、言語をベースにするものであろう。

前号拙稿（10～11頁）で述べたとおり、制度は規範であり、規範は言語である。言語である規範の要訣は、当為（人為）法則であり自然法則ではない、という点にある。すなわち、言語である規範は時代と社会に相対的（限定的）なルールであり、普遍的（絶対的）なルールではない。たとえば、日本や欧州の道路では、車は「左側通行」というのが交通ルールである。他方、韓国や米国の道路では、車は「右側通行」というのが交通ルールである。交通ルールは相対的（限定的）な規則とはいえ、それぞれの国家においてしっかり守られないと、深刻な事故につながり困ることとなる。

規範は言語であり、当為（人為）であるので、時代と社会の相互間で可変的である。規律メカニズムも安全メカニズムも制度である。規範（言語）である点は共通していても、近代の規律権力が現代の環境介入権力に変じて、いっこうに不思議でない。

新自由主義下での「競争」について、フーコーの議論を佐藤が整理している。それによれば、新自由主義の問題は、労働者をターゲットとする、以下のような3つの現象を招来しているところにあるとされる²⁶⁾。いずれも、我われの周辺で、昨今、強力かつ顕著に推進されている統治形態である。

22) 塚原東吾・松岡夏子・福本江利子・玉田雅子、「バイオサイエンスにおける科学コミュニケーションとリスク概念についての一考察」、『神戸大学都市安全研究センター研究報告』、第13号、2009年3月、188ページ。

23) 佐藤、前掲『新自由主義と権力』、29ページ～30ページ。

24) 久保明教、「〈機械一人間〉というイマージュ」、檜垣立哉編、『生権力論の現在』所収、勁草書房、2011年、52ページ。

25) フーコー、上掲書、179ページ～180ページ。

26) 佐藤、前掲『新自由主義と権力』、38ページ～40ページ。

- ①権力の市場介入による作為的な競争の創出
- ②労働移動の可能性の創出
- ③民営化

たとえば、終身雇用制度の撤廃、能力別給与の導入などは、それまで競争の存在しなかった領域において、積極的に競争が創出されての現象である。その結果、労働環境は恒常的かつ構造的に不安定となっている。これが①の事例である。

新自由主義的統治は、完全雇用というケインズ主義的目標を採用しない。失業者は単に「移動中の労働者」と解釈される。ある程度の失業を容認しては労働移動の可能性を誘起し、派遣労働やパートタイマーなど非正規雇用労働を生み出している。その結果、貧富格差や社会不安を増進している。これが②の事例である。

また、郵便局・国立大学・社会保険事務所その他、公共セクターの民営化により、社会のさまざまな局面において競争原理が持ち込まれている。そして、利潤追求の原理がそぐわないようなセクターにまで、市場原理が強いられる結果となっている。これが③の事例である。

フーコーにおいては、知と権力とは一体であった。当該一体性に内属する知の枠組みが、エピステーメー（知＝認識の基本的枠組み）と呼ばれた。エピステーメーは、時代や社会において異なった。それぞれのエピステーメーに同伴する言語観について言えば、上述のとおり、中世とルネサンス時代は、メタファーであった。古典主義時代の法メカニズムでは、意味実体論であった。そして、近代の規律メカニズムにおいては、意味関係論であった。

知と権力は一体であり、言葉（言語）なくして認識なし（前号拙稿9頁）とすれば、権力の実相を認識する場合にも、言葉（言語）なしでは不可ということになる。問題はその際、言葉（言語）に対する見方すなわち言語観である。

IV 現代権力としての国際会計基準

日本では、昨今、国際会計基準(IFRS)を導入すべきか否かの議論でかまびすしい。大要は、従前どおり収益費用観（日本の現行会計基準）をとるか、あるいは新たに資産負債観（IFRS, FAS）をとるか、というものである。そして、両種会計観に対し、相互の〈正当性〉や〈健全性〉に言及した議論がたたかわされている。だが、我われは国際会計基準（IFRS）導入については、賛成論にも反対論にも異説を唱えるものである。

国際会計基準（IFRS）制定の目的は、既述のとおり、国際財務報告基準財団の定款第2条において明示された。それをここでもう一度思い起こすと、「公益のために、明確に関連づけられた諸原則に基づき、高品質で、理解しやすく、しかも強制力ある世界的に認められた財務

報告基準の単一セットを開発すること」というものであった。

国際会計基準（IFRS）導入の賛否を「会計制度」論の相違と関連づけてみよう。そうした意図のもと、図6の2区分自由主義権力に重ね、会計制度の近現代を対照したのが、次の図7である。

図7 権力&会計制度の近現代対照

時代区分	国家理念	権力類型	目的	手段（言語観）	会計制度（言語規範）
近代	福祉国家的統治 (1970年代まで)	規律権力	福祉配慮	個別言語	各国会計基準 = 収益費用観
現代	新自由主義的統治 (1980年代以降)	環境権力	自由競争	統一言語 (共通言語)	国際会計基準（IFRS） = 資産負債観

ついでながら、本稿において表記される「近代」と「現代」という両語の意味の違いは、多数進化論者らに理解されているような、意味差とは異なっている。もちろん、フーコーにおいても、通時的には、「現代」は「近代」の事後を意味する。ただし、前号拙稿でも指摘された²⁷⁾とおり、フーコーの考古学は、ダーウィニズムの進化論とは一線が画されている。フーコーの議論はソシユール言語学を踏まえているので、「近代」と「現代」、両語の意味の違いは意味関係論的に理解される必要がある。意味実体論的に理解されてはならない。

すなわち、「近代」という語と共時的に用いられた場合、フーコーのいう「現代」という語は、せいぜい『非近代』を意味するにすぎない。「近代」が〈進化〉した意味で、「現代」という語が用いられているのではない。フーコーの語法は、意味関係論的に解されなければならない²⁸⁾。読者に誤解のないよう、あえて付言しておく。

ダーウィニズム（Darwinism）か、フーコーティズム（Foucaultism）か。以上は、「知（真理）」の側面における「近代」と「現代」という両語の意味の相違である。この相違は、「権力」の側面における「近代」と「現代」という両語の意味の相違にも、当然オーバーラップしている。この点にも留意しておきたい。

既述のとおり、フーコーによれば、「知と権力は一体」である²⁹⁾。それゆえ、普遍的で中立的な知（真理）が存在しないのであれば、当然、知と一体をなす権力また、時代を超えて普遍的でも中立的でもあり得ない。したがって、近代権力も現代権力も、いずれも非普遍的あるいは非中立的とならざるを得ない。それゆえ、近代権力と現代権力との間には普遍的ないし中立的な優劣など存在しえない。すなわち、権力の側面でも、「現代」という語の意味は、『非近代』

27) 前号拙稿、14ページ。

28) このパラグラフにおける、「通時」、「共時」、「非近代」（「コードなき差異」）という語の意味については、以下を参照ねがう。

全在紋、『会計言語論の基礎』、中央経済社、2004年、15ページ、20ページ、91ページ～92ページ。

29) 前号拙稿、10ページ。

を意味すると言うしかない。

言語としての会計に対して、国際会計基準（IFRS）は統一言語（共通言語）を是とする言語観をとっている。周知のとおり、それは会計制度（言語規範）として資産負債観に立っている。すると、当該統一言語観に対峙する収益費用観は、国際会計基準（IFRS）の言語観とは対をなす個別言語観に立った会計制度論ということになろう。国際会計基準（IFRS）が国際財務報告基準の〈単一セット〉を主張しているので、収益費用観に立つ各国会計基準が、「同等性評価」をベースにした〈相互承認〉を主張している点とも平仄が合う³⁰⁾。

この点を補足するため、まず国際会計基準（IFRS）反対論に対する異説を述べる。有力な反対論によれば、資産負債観は静態論と軌を一にする会計観であり、複式簿記なしでも財務諸表の作成が可能である。そのため、資産負債観は「学問」とは呼べない³¹⁾。そう断定している。しかし、資産負債観に立脚する国際財務報告基準（IFRS）においても、財政状態変動表（貸借対照表）のみならず、包括利益計算書（損益計算書）その他財務諸表の適正表示（fair presentation）が予定されている。複式簿記の適用なしに、名目勘定（収益諸項目および費用諸項目）からなる包括利益計算書（損益計算書）が作成されうるとは、考えにくい。

あるいは、資産負債観（IFRS, FAS）は金融業に適合する会計観であり、収益費用観（日本の会計基準）は製造業（物作り）に適合する会計観である。そうした識別を踏まえて、前者よりも後者の会計観の方が〈健全（sound）〉であるともされている³²⁾。何を根拠に、製造業に適合する会計が健全で、金融業に適合する会計が不健全と断ずるのか。判然としない。

収益費用観（日本の現行会計基準）か資産負債観（IFRS, FAS）か。日本における近時の資産負債観批判は、どこか変化への適応が容易でない既成世代の懐旧談にも聞こえる。フォーコーに拠り立論すれば、表層的な〈正当性〉や〈健全性〉を下敷きに、あい対立する会計的言説を論破せんとするのは、的外れの議論ということになろう。むしろ、両者はともに、生死をかけた〈権力闘争〉の渦中で拮抗する会計的言説、と見るべきである。これが我われの主張である。常識的には、「強い（健全な）者が勝つ」。しかし、権力闘争の場では、「勝った者が強い（健全な）」のである。

次に、国際会計基準（IFRS）賛成論に対する異説を述べる。国際会計基準は、高品質かつ強制力ある単一セットの世界基準を目指すという。思うに、その発想は、新自由主義という現

30) この点については、次稿を参照のこと。

長谷川茂、「会計の言語性と国際的調和」、『会計』、第144巻第2号、1993年8月、29ページ。

中谷巖、「グローバル資本主義がもたらすもの」、『企業会計』、第61巻第8号、2009年8月、4ページ。

31) この議論には、論理学にいう「論点せっ取（先取）の虚偽」（Petitio principii）が見出される。

全在紋、前掲書、274ページ。

32) 田中弘、『IFRSはこうなる』、東洋経済新報社、2012年、87ページ、111ページ、216ページ～217ページ。

代思潮の表れであろう。国際会計基準制定の2大目的は、①財務諸表の比較可能性高進と、②財務諸表作成にかかるコスト削減、であった³³⁾。たしかに、会計基準が各国で異なるままでは、財務諸表の精確な国際比較は不可能である。また、進出先の国ごとに、財務諸表を作成し直すことのコスト負担も、耐えがたいことであろう。

だが、一体、①何のための国際比較だろうか？ ②誰のためのコスト削減だろうか？ これらの疑問に対するアンサーが問題である。当事者として、それら疑問に対し一定のアンサーを有するのは、海外取引を日常的営為となす企業だけであろう。だが、そうした企業の全体企業に対する量的割合は、如何ほどのものか。我われは国家別観点からの利害得喪のみならず、強者・弱者別観点からの利害得喪にも、思いを致すべきであろう。これが、国際会計基準(IFRS)推進論(賛成論)者に対し我われが抱懐する異説の骨子である。

韓国では、2011年度から国際会計基準のアドプション(強制適用)がはじまった。韓国に比べると、日本はいまだ国際会計基準の全面導入には慎重である。しかし、慎重論の中身はどれも、「表層的」に見える。《会計の言語性》に対する吟味が欠落していると見られるためである。じっさい、「原理的」に、会計的言説としての国際会計基準を〈考察〉する議論は、いまだ見えない。我われは、原理的考察の可能性を揚言するものである。

卑見によれば、国際会計基準導入の意義については、強者(ごく少数の多国籍大企業)だけではない。弱者(圧倒的多数を占める中小零細企業)にまで、無意識のうちにも「導入止むなし」とする諦念がどこか誘発されてしまっているかのようである。我われは、そこに、現代会計におけるフーコー権力論の影を見るのである。

V 会計(企業の言語)と貨幣(経済の言語)

〈会計〉が「企業の言語」であるとするれば、〈貨幣〉は「経済の言語」である。会計の基礎的前提(会計公準)として、しばしば「貨幣的評価」が指摘されている。会計における諸勘定(項目)は、単なる物量ではなく、貨幣金額で評価(測定)されてこそ「会計」になる、との意味である³⁴⁾。これに明らかなように、会計と貨幣には、密接な関係がある。ただ、会計も貨幣も共に言語であるとしても、両者は言語の位階に差異がある。言語における両者の位階を識別すれば、貨幣は「対象言語」、会計はその「メタ言語」ということになる³⁵⁾。

33) 全在紋, 前掲書, 289ページ。

34) 飯野利夫, 『財務会計論』[三訂版], 同文館, 1993年, 1-17ページほか多数。

35) 「会計」と「会計学」(ないし「会計理論」)の間にも、言語の位階に差異がある。「会計」は「貨幣」を対象言語とするメタ言語であると上述した。「会計学」は、そのメタ言語である「会計」を対象言語とするメタ言語である。それゆえ、対象言語の始発点を「貨幣」に定めるのであれば、「会計」は「貨幣」のメタ

会計と貨幣、言語の位階は違っていても、共に文化（人為）の所産である点は共通している。「文化」とは、人間が「自然」に手を加えて創り出したものである³⁶⁾。それゆえに、文化は自然よりも根拠（法則性）が乏しい³⁷⁾。貨幣は人為による言語として、根拠がすでに薄弱である。その貨幣を対象言語として評価がなされるメタ言語としての会計は、根拠の乏しさが更に倍加されていることになる。

近時、自然科学を援用した実証主義的会計研究が盛んである。しかし、自然現象と社会現象（人間的現象）との間には、決定的なギャップが存在する。社会現象の内には人間の働きが入っているのに、自然現象の内にそうした働きは存在しないからである³⁸⁾。言うまでもなく、言語は社会現象であり、自然現象ではない。言語としての会計は、言語としての貨幣を基礎的前提にして組成されているところの、言わば〈二重言語〉である。会計現象に、自然現象のようなハードな因果性（根拠）などとうてい期待しえない³⁹⁾。実証主義会計研究者たちが銘心しなければならぬ会計の属性と思われる⁴⁰⁾。

議論を言語としての貨幣に移そう。たとえば、1ドル貨幣を媒介にして、2個のA商品と3個のB商品とが交換されることがある。すると、当該交換は、媒介となる貨幣（経済の言語）を通じて、2個のA商品と3個のB商品とは『等価』であるとする「意味の遣り取り」と解される。それゆえ、両商品の交換はビジネスパーソン相互の会話（ビジネス・コミュニケーション）そのものと見られよう。

〈国際会計基準〉が内外企業における「共通言語」であると言うのであれば、〈ユーロ〉は欧州連合（EU）域内経済における「共通言語」である。新自由主義の旗手と目される人物にフリードマンがいる。シカゴ学派実証主義経済学の雄である。公知のことであるが、彼はかねて、経済における統一通貨（共通言語）の採用を高唱⁴¹⁾してきた。統一通貨（共通言語）の導入により、彼は市場において「自由競争を作出」しようとしたのであった。

言語としての貨幣（経済）や会計（経営）において、20世紀後半から21世紀にかけての動向は、統一言語（共通言語）化の歴史であった。そう言ってよい。貨幣の場合、第二次世界大戦

、言語、「会計学」は「貨幣」のメタメタ言語ということになる。

36) 池上嘉彦、『記号論への招待』、岩波書店、1984年、22ページ。

37) 中川敏、『言語ゲームが世界を創る—人類学と科学』、世界思想社、2009年、109ページ。

38) 岩崎武雄、『哲学論文集Ⅱ』[岩崎武雄著作集第十巻]、新地書房、1982年、224ページ。

39) 山口節郎、『『批判的社会学』の可能性（下）』、思想・第588号、岩波書店、1973年6月、110ページ。

40) 実証主義会計研究は、米国シカゴ学派の経済学を拠りどころとする。しかし、そうしたアプローチは、会計学のような社会科学に適合するか。不適とみる会計研究者が、早くに米国においても多いとの指摘がある。

Malcolm M. McClure, *Accounting as Language*, University Microfilms International, 1983, p.2, p.7.

41) ミルトン・フリードマン（斎藤精一郎訳）、『貨幣の悪戯』、三田出版会、1993年、304ページ、309ページ。

後、まず米ドルが世界的な基軸通貨となった。基軸通貨は共通通貨につながる前駆的な貨幣(前段の共通言語)とも解されよう。いまだ米ドルほど広範囲ではないが、ユーロはEU(欧州連合)域内の共通通貨(経済言語)として、基軸通貨(代理的通貨)よりも徹底した共通言語(共通通貨)と化している。為替変動が、基軸通貨制度下ではいまだ存在するが、共通通貨制度下ではもはや存在しないからである。EU圏では、ユーロ(共通通貨)と〈同時進行〉で、IFRS(共通会計基準)が進展を見せている。

ただし、共通言語は人類の〈夢〉とはなろうが、その安定的な実現は望み薄である。何よりも、言語が人為の所産だからである。言語は時間的にも空間的にも変化する。たとえスローではあっても、絶えず変化する。すなわち、人為は〈無常〉である。共通言語の場合は、仮に一時的に実現させえたように見えても、安定しない。言語の意味が、「実体」でなく、「関係」に依存するためである。人間の認識に、確かな基盤(意味としての実体)など存在しない。したがって、言語の意味はいつも変移の可能性をはらんでいる。

ここで暫し、日常言語の次元における共通言語の歴史を回顧したい。複数国家国民の日常言語を、単一の統一言語(共通言語)に一元化しようとする政策がままとられてきた。「言語帝国主義」(Linguistic Imperialism)と呼ばれる政策である。かつてフランスが、アフリカやインドシナにおける旧植民地でフランス語を公用語としたケース、大日本帝国が植民地朝鮮(大韓民国および朝鮮民主主義人民共和国)や台湾において日本語・日本名使用を強制したケース、それらはいずれも、宗主国の日常言語を「統一言語」化せんとするものであった。

この種の言語帝国主義の失敗は、第二次世界大戦後に独立したアジア・アフリカ諸国の状況を見れば、明らかである。それら新興独立国の人びとにしても、独立前には苦勞して習い覚えた(というより「習い覚えさせられた」)宗主国の日常言語である。独立後もそれをそのまま継続して使用することが、利便なときも多々あったろう。しかし、そうしたメリットを放棄して、彼らはいずれも民族古来の固有日常言語へと回帰した。それぞれの社会における民族固有文化の、体系性(言語に宿る内部圧力の強靱さ)のためである。

先に述べたように、韓国では2011年度から国際会計基準をアドプション(強制適用)した。大日本帝国支配下における日常言語と、現代韓国社会における企業言語(会計)という違いはある。しかし、兩種言語は、統一言語として同類である。ただ、フーコーの史観に立脚して言えば、大日本帝国支配下での統一言語は、法による暴力的な統治形態に拠るものであった。古典主義時代における統一言語であった。従わなければ、他律的に投獄(抹殺)された。

他方、現下韓国における国際会計基準は、環境介入による新自由主義的な統治形態に拠るものである。現代における統一言語である。それは当否の反省もなしに、自律的(自主的)に従うことが当然となった。従わなければ社会的(環境的)に排除(抹殺)されることとなった。

ちなみに、経済学においても、価値と価格の関係において、言語観の対立が見られる。たと

例えば、価格（貨幣金額）は価値（実体としての経済財）の指標（言語記号）である。あるいは経済財の実体価値は価格に反映される。そのように想定ないし仮定されることが少なくない。すなわち、貨幣は経済財が有する実体価値の「衣装」であるとする見方である。この見方は「貨幣ベール観」（veil-of-money concept）と呼ばれている。貨幣（言語）は価値（実体）を写像すると前提しているので、意味実体論に符合すると見られよう。

他方、経済学においては、「貨幣錯覚」（money illusion）という現象の存在することも、以前から指摘されている。日常しばしば経験するところであるが、労働者は名目賃金（価格）のカットには敏感に反応し会社を辞職しがちである。これに対し、市場において貨幣量が増加し実質賃金（価値）が低下しても、すぐには辞職しようとししない。そうした現象が一例である。貨幣経済は実物経済を写像するのではなく、逆に貨幣経済が実物経済に揺さぶりをかけ影響を及ぼすという働きである。貨幣（言語）が価値（実体）を規定するとの見方に通じるところから、貨幣錯覚論は意味関係論を裏付ける理論と見られよう。

貨幣錯覚といった現象は、貨幣経済において、人びとは必ずしも常に意味実体論に沿った行動（反応）をしていないという証しである。貨幣錯覚は、普段の意味実体論的先入見の中で、たまたま意味関係論を背景とする言語の本性が、表面（外面）に露見した現象であろう。だとすれば、貨幣錯覚は「錯覚」にあらず、「正覚」と言うべきであろう。

実在（実体）が先か言葉（言語）が先か。プラトン以来の言語名称目録観によれば、われわれは普通ためらいもなく、実在（実体）が先だと答えることであろう。丸山によれば、これは「実体を物象化する錯覚」に陥っていることからくる返答とされる。人為的な言語に存するバイアスに汚染されていない人間の認識などない。同じように、貨幣（言語）に汚染されていない実体（価値）の認識なども存在しない⁴²⁾。

それよりも、共通言語待望論そのものが、意味実体論（観）の陥穽に足をとられている。単一の共通言語により、意味される事物・現象の安定的な共有が、文化の相違を超えて可能であるかのように錯覚しているからである。現に、共通通貨ユーロ導入にもかかわらず、昨今の欧州は経済危機のさ中にある。共通基準IFRS導入後の行く末についても、我われは不安な気持ちを抑えられない。

言語（会計を含む）は文化そのものである。各国・地域の文化（言語）の相違を無視した共通言語の導入強制は、いたずらに「自由競争」を作出し「弱肉強食」をもたらすだけではあるまいか？ その通りとすれば、無理強いしての言語帝国主義的な国際会計基準導入は、人為的に作出された「自由競争」により貧富の格差を拡大し、社会に不安を招来することであろう。

比喩をスポーツにとろう。およそスポーツにおいては、何時でも何処にもルールというもの

42) 丸山圭三郎、『文化＝記号のブラックホール』、大修館書店、1987年、107～109ページ。

が存在する。ルールとは「制度」そのものである。プレーヤーの間でルールの共有（意味の交換）があつてはじめて、競技が成立する。上述したように、制度は規範であり、規範は言語として、「意味の交換」を実現する。それゆえ、スポーツも言語現象である⁴³⁾。

ただ、ルールには縛りに強弱の差がある。ルール（規範）をルーズに（弱く）する、すなわち各種制限を少なくするとどうなるか。経済における共通通貨（共通言語）の導入は、スポーツにおいてルールをルーズにすることに通じている。制限の少なくなった部分（自由競争的になった部分）で、弱肉強食が進行するに違いない。

貨幣を言語と見るならば、各国の通貨は経済における自国言語、ということになる。日常言語の場合、多言語間でコミュニケーションをとるには「翻訳」が必要となる。同様に、多国間で交易（ビジネス・コミュニケーション）をなすには「為替レート」（自国通貨と外国通貨との交換比率）の設定（翻訳）が必要となる。

ユーロなど共通通貨（共通言語）を導入すれば、それまでEU域内経済にあった制限（貨幣言語的障壁）が取り払われることになる。具体的には、各国通貨間において、それまで存在していた為替レートの変動問題が消失する。すると、交易が簡便になる反面、為替変動が内含していた輸出入のバランス回復機能もマヒしてしまうこととなる。また、EU域内では各国間で相互に関税も撤廃されていく。そのため、交易はいよいよ保護貿易から自由貿易へと推移していく。

言い添えると、経常収支の赤字が膨らんだ国は、ふつう為替レート下落により輸入が減少する。あるいは、高関税を賦課することにより外国製品を締め出す。そうすることで、輸出入においてバランスを取り戻そうとする作用が働く。しかし、ユーロ圏諸国内では、そうしたバランス機能はマヒしてしまつた。その結果、高生産性諸国すなわち経常収支黒字国では、黒字幅がひたすら拡大する。低生産性諸国すなわち経常収支赤字国では、赤字幅がひたすら拡大する。いわゆるユーロ・インバランス（不均衡）の進展、欧州経済危機の出現である⁴⁴⁾。

為替および関税撤廃による貿易をスポーツ競技に類比させてみよう。保護貿易には、体重制限別のボクシング競技がイメージされる。これに対し、自由貿易には、体重制限なしの大相撲取組みがイメージされる。たまにある「小よく大を制する勝負」は、観客にとって見て面白い。しかし、大相撲では一般に重量者の方が軽量者より有利である。往時と比較して、力士の体重が次第に重量化しつつあることは、その証であろう。

換言すれば、新自由主義下で作出された「自由競争」とは、経済活動における制度（言語規範）の面で、あたかも「ボクシング・ルールを相撲ルールに変更する権力行使」と比喩しえよ

43) 池上嘉彦、『記号論への招待』、岩波書店、1984年、5ページ、25～26ページ。

44) 三橋貴明、『2013年 大転換する世界 逆襲する日本』、徳間書店、2012年、149ページ～150ページ。

う。フライ級のボクサーが、ヘビー級のボクサーと同じリング内で闘うことに似ている。

類例をあげておこう。この国の小学生教育にまで及ぶ英語必修化も、いかがなものか。英語ではなく、なぜエスペラント語や中国語ではいけないのか。にもかかわらず、「英語」だとするのであれば、この場合、「言語帝国主義」の内実は「英語帝国主義」ということになるだろう。

日本人をはじめ、非英語圏の人びとが目指すべき英語は、母語としてのそれではなく、道具としてでしかない。英語を必要とする人たちは、目的（ビジネス・学術・その他）に応じて道具としての英語を学べばよい。識者・大野晋らの指摘するところである。彼らによると、母語は日常生活に欠かせない。が、日本人にとって英語はしょせん道具でしかない。英語を学ばなくても、一般に何の痛痒も感じないからである。

「英語ができなければ、社会的に不利だというような状況が生れないとね。法律で罰するとか、税金を三倍にするとか……。もともと多民族でも多言語でもない日本という島国で、国際化の必要性からだけで、言語を二重にするなんてことを考えついた人は天才にちがいないけれども、天災がこないかぎり、実現はありえない（笑）。」⁴⁵⁾

ただ、英語に関して、我われがさらに考慮すべき問題がある。英語帝国主義が、第二次大戦前のアジア・アフリカにおける被植民地人民の場合のように、宗主国の〈強制〉による言語帝国主義ではないことである。今日の世界的な英語学習熱は、被英語圏人民の〈進取〉的行動によっている。すなわち、非英語圏人民がこうむる困苦は考慮されないばかりか、英語の世界共通語化を、弱者（非英語圏人民）までが「時代の流れ」と達観を決め込む向きさえ少なくないことである。こうした流れこそは、まさにフーコーがいう近代の規律権力ないしは現代の環境介入権力による支配形態そのものである。フーコーの意味で、匿名権力者のほくそ笑むところであろう。

現下EU経済に関するマスコミ報道によれば、強国ドイツの独り勝ち、弱小ギリシャ・ポルトガル・スペインらの経済破綻ばかりが喧伝されている。だが、国家別観点とは別に、強者・弱者別観点から見たら、どうか。共通通貨ユーロ導入による欧州経済危機について、国家を超えてユーロ圏全体で眺めたらどうか。

現下のEU経済は「ユーロ帝国主義」下にあると言ってよい。EUの理念は、域内におけるヒト・モノ・カネの自由往来である。その理念によるドイツへの外国人労働者の流入は、ドイツ国民自身の失業率上昇圧力として働く。外国人労働者が流入すれば、買手市場となり、企業（雇用者）側が有利となる。より安い賃金で働く用意のある外国人労働者が流入すれば、ドイツ国民自身の労働力も何らかの方法で買い叩かれること必定である。ドイツ国民は自分たちも安い賃金で働くか、失業するかのどちらかとなる。

45) 大野晋・森本哲郎・鈴木孝夫、『日本・日本語・日本人』、新潮社、2001年、173ページ。

欧州経済危機は、強者（主に有力大企業）の「収奪」、弱者（主に中小零細企業を含む一般国民）へのその「付け回し」、そこから招来された社会不安とも、解されるのである。EUにより益するのは、一般国民ではなく有力大企業である。これについては、欧州の現状に通じた人物による鋭い指摘がみられる⁴⁶⁾。すると、ドイツにも「負け組」(一般国民)が存在し、ギリシャ・ポルトガル・スペインにも「勝ち組」(有力大企業)が存在することとなる。「勝ち組」には、経済危機などない。むしろ、願ったり叶ったりの経済発展、ということになろう。国際会計基準への対応を検討するにあたり、現下EU経済の危機は、我われ会計人にとって、「対岸の火事」であろうか。

あるいは当世、IFRS関連セミナーへの殺到や国際会計論図書の氾濫は、どうであろうか。何かしなければ、収入もない。それにしても、各国における国際会計基準談義は、導入の是非そのものよりも、導入するか否かの議論を巻き起こすことにより、身過ぎ世過ぎの糧を得ようとする人びと（これらも匿名権力者）の作為、そのような臭気さえたよう。ただし、この場合の「作為」については、かりに当事者にとっては意識上のことであっても、意識下では当代エピステーメー（知の枠組み）に「誘導されて」の可能性が高い。

VI む す び

以上の小考につき、我われなりの結論を要約して示せば、次のとおりである。

（１）会計基準の精粗で言えば、細則主義による日本の会計基準や米国の会計基準は、その規定の相対的多量性（強制性）・適用企業数の国内的限定性からみて、ベクトルが近代の規律メカニズムの方に伸びていると言えよう。これに対し、原則主義による国際会計基準は、その規定の相対的少量性（任意性）・適用企業数の国際的広域性からみて、ベクトルが現代の安全メカニズムの方に伸びていると言えよう。

（２）我われは国際会計基準（IFRS）導入についての、賛成論にも反対論にも異説を唱える。有力な反対論によれば、資産負債観（IFRS,FAS）は金融業に適合するゆえ不健全とし、収益費用観（日本の会計基準）は製造業（物作り）に適合するゆえ健全とする。卑見によれば、両者は共に〈権力闘争〉の渦中で拮抗する会計的言説である。常識的には、「強い（健全な）者が勝つ」。しかし、権力闘争では、「勝った者が強い（健全な）」のである。

（３）他方、賛成論に対する異説は次のようである。国際会計基準（IFRS）の発想は、新自由主義によるものであり、貧富格差拡大や社会不安を招来する。国際会計基準導入の意義については、強者（ごく少数の多国籍大企業）だけではない。弱者（圧倒的多数を占める中

46) 川口マーン恵美、『住んでみたドイツ 8勝2敗で日本の勝ち』、講談社、2013年、95ページ～97ページ。

小零細企業）にまで、無意識のうちにも「導入止むなし」とする諦念が誘発されている。そこに、現代会計におけるフーコー権力論の影が見出される。

（４）韓国では2011年度から国際会計基準がアドプション（強制適用）された。大日本帝国支配下における日常言語と、現代韓国社会における企業言語（会計）という違いはある。しかし、両種言語は、統一言語として同類である。ただし、大日本帝国支配下での日本語は、古典主義時代の他律的（暴力的）な統一言語であった。他方、現下韓国における国際会計基準は、自律的（新自由主義的）な統一言語である。

（５）〈会計〉が「企業の言語」であるとすれば、〈貨幣〉は「経済の言語」である。貨幣言語観には、「貨幣ベール観」と「貨幣錯覚論」とが見出される。前者は意味実体論に符合し、後者は意味関係論を裏付ける。貨幣錯覚は、普段の意味実体論的先入見の中で、たまたま意味関係論を背景とする言語の本性が、表面（外面）に露見した現象である。だとすれば、貨幣錯覚は「錯覚」にあらず、「正覚」の可能性が高い。

（６）共通言語は人類の夢であっても、その実現は望み薄である。言語の意味が、「実体」ではなく、「関係」に依存するからである。ユーロは欧州経済における共通通貨（共通言語）である。国際会計基準（IFRS）は世界中の企業の共通言語となることを目指している。国際会計基準への対応を検討するにあたり、現下EU経済の危機は、我われ会計人にとって「対岸の火事」であろうか。

（了）

（2013年10月17日受理）

Linguistic Approaches to International Accounting Standards (IFRS), Continued

CHUN Jae Moon

The conclusions reached in this paper can be summarized as follows:

(1) In terms of the minuteness or roughness of accounting standards, it may be said that the vector of a rules-based approach in U.S. and Japanese accounting standards lengthens towards modern disciplinary systems, when we take into consideration the relative numerousness (forced character) of rules and the domestic narrowness in the number of companies they apply to. On the other hand, it may be said that the vector of a principles-based approach in the International Financial Reporting Standards (IFRS) lengthens towards contemporary systems through the promotion of environmental awareness, when we take into consideration the relative fewness (arbitrary character) of rules and the international broadness in the number of companies they apply to.

(2) We cannot approve of both the supporting and opposing arguments for the International Accounting Standards (IFRS). According to a convincing opposing argument, the asset and liability view (IFRS, FAS) is considered unsound because it is only suitable for financial industry. The revenue and expense view (Japanese Accounting Standards) is considered sound because it is suitable for manufacturing industry. In our opinion, both views are accounting discourses which are competitive in the vortex of the “struggle for power”. A strong (sound) one wins in common-sense terms, but “the strong one doesn’t win, the one that wins is strong (sound)” in the struggle for power.

(3) On the other hand, our objection to the supporting arguments is as follows: The philosophy of the International Accounting Standards (IFRS) originates from neoliberalism, leads to a widening of the gap between rich and poor and social uneasiness. Speaking on the significance of the International Accounting Standards (IFRS), the assumption that the introduction of IFRS is inevitable is unconsciously induced, not only in strong firms (the very few large multinational companies), but also in weak firms (medium- and small-sized

businesses which make up an overwhelming majority). In it, we find the shadow of Foucault's power theory in contemporary accounting practice.

(4) IFRS was forcibly adopted in Korea from 2011. There is a difference between the ordinary Japanese language in the old Korean society under the Empire of Japan and the language of business (accounting) in present-day Korean society. But the two languages belong to the same category as unified languages. As an aside, it should be noted that the ordinary Japanese language under the Empire of Japan was a heteronomous (violent) unified language in the Classical Age. On the other hand, IFRS in present-day Korean society is an autonomous (neoliberal) unified language in the contemporary age.

(5) If accounting is “the language of business”, money is “the language of the economy”. Two different money views can be identified, viz., “money veil theory” and “money illusion theory”. The former corresponds with the theory of meaning as substance, and the latter corresponds with the theory of meaning as relation. Money illusion is a phenomenon in which the nature of language behind the theory of meaning as relation occasionally appears on the surface. If this is correct, money illusion is more likely to be “proper perception” than “illusion”.

(6) The achievement of one common language is a dream of humankind, but it is hard for us to expect this dream to be realized. This is because the meaning of words depends on relation, not on substance. The euro is one common currency (one common language) in the economy of Europe. The International Accounting Standards (IFRS) aim to become the one common language of business in the world. When we examine our attitude towards the International Accounting Standards (IFRS), today's economic crisis in the EU does not seem to be “someone else's problem” for accountants.

〈書 評〉

埜納タオ『夜明けの図書館 2』

(双葉社 (ジュールコミック), 2013年, 151頁)

山 本 順 一*

はじめに

コミックスは、低調な日本の産業活動において期待される‘クールジャパン’の代表的商品とされる。「環太平洋圏経営研究」にふさわしい素材のひとつと確信している。以前勤務していた大学において、マンガを学位論文の対象としようとした現職大学教員の社会人院生に対して、「マンガのような俗なものは（高尚な）学問研究に値しない」と切って捨てた同僚がいて、「なんとアホな寝言をいうか」と心中つぶやきながら、先任教授にタテを突かなかったことが悔やまれる。しかし、保守的な大学の世界において、そのように感じる輩は少なくないはずで、「研究紀要に掲載される書評にマンガをあげるとは何事か」とそしられそうな気はするが、臆面もなく、このマンガをとりあげることにしたい。

実は、このマンガ、双葉社JOUR(ジュール)¹⁾編集部の増尾徹さんから献本されたのである。献本には含まれていた案内に「本作品は、図書館利用者の調べ物をサポートする「レファレンス・サービス」をテーマに、新米司書がさまざまな難問に挑んでゆく、新感覚の図書館マンガの第2巻となっております。おかげ様で、1巻は重版を重ねスマッシュヒットとなりました」と記されている。

なぜこのコミックスが担当者の増尾さんからわたしに送られてきたかという、ちょっとした機縁があった。2012年2月23日、平成23年度兵庫県図書館協会第2回研究集会の講師に招か

* 本学経営学部教授

キーワード：マンガ、図書館、レファレンスサービス、調査質問、図書館情報学

1) ‘Jour’というのはコミックス雑誌で‘すてきな主婦たち’というサブタイトル誌名がつけられているところからも明らかなように、ヤング層に属する主婦を読者層にねらっている。毎月2日に刊行される月刊誌で「夜明けの図書館」はそこに連載されている。

れ、加古川市立中央図書館2F視聴覚室で、「図書館政策の動向と図書館経営」というタイトルで講演をしたことがある。そのときの会場の聴衆のひとりが、このマンガの著者の埜納タオさん²⁾だったのである。講演のあと、主催者側の兵庫県立図書館の方から埜納さんを紹介された。彼女自身も‘すてきな主婦たち’に属する。

この講演のあと、当時は図書館（情報）学教育部会のメンバーのひとりであったので、同部会の会報に埜納さんに同部会の会報に原稿を書いてもらえばどうかと幹事の人たちにメーリングリストで語ったところ、異論はなく、交換させていただいた名刺を頼りに、一見さんのわたしが図々しく埜納さんをお願いメールをしたのである。その返信はご本人からではなく、担当の増尾さんから電話でいただいた。講演のあとのやりとりから、‘レファレンスマンガ’のアイデアは増尾さんの前任者の担当の方から提供されたものと聞かされていたし、経緯からマンガ家との交渉は編集担当と行うものだということが理解できた。増尾さんの同意も得られ、埜納さんの原稿はほどなく、2012年9月3日発行の記念すべき「会報 100号」の冒頭を飾ることになった³⁾。

内容紹介

同じ著者の『夜明けの図書館』の第1巻は兵庫県立図書館の方に教えていただいたそのほかの図書館マンガとともに研究費で購入し、目を通したが、ここでは触れることはしない⁴⁾。ここでは、標記の『夜明けの図書館 2』に限定して論じることにした。

このマンガの主人公、葵ひなこは第1巻のときからひとつ年齢を加え、26歳になった暁月市立図書館の司書である。3年の就職浪人の末、めでたく採用されて2年とある。ということは、短期大学の司書課程もしくは司書講習で資格を得て、入職したことが分かる。少なくない公立

2) 彼女の公式ウェブサイトをご覧ください。なぜ私がこの書評を書く気になったかがお分かりになろう。

http://www16.ocn.ne.jp/~tao/Tao_Site/ye_natao_Official_Web_Site.html

3) 埜納さんのホームページからも図書館（情報）学教育部会のウェブページにリンクが張られている (http://www.jla.or.jp/Portals/0/data/bukai/kyouiku/bukaiho_100.pdf)。

4) 図書館現場や図書館情報学の研究者たちの間では大いに話題となった。たとえば、佐藤毅彦「2011年、東日本大震災の年に、図書館はどのように描かれたか：映像メディアとコミック・文芸作品に登場した図書館・図書館員に関する事例研究」甲南国文59, 200-180 (2012.3) を参照。 (<http://www.konan-wu.ac.jp/~nichibun/kokubun/data/59sato.pdf>)

この佐藤論文には、2011年10月の「夜明けの図書館」第1巻刊行直後の反響にふれ、その内容についても詳しく解説されている。また、山口真也「夜明けの図書館：レファレンスサービスは夜明け前？」みんなの図書館 (419), 53-57 (2012.3), 同「夜明けの図書館 (2) レファレンスサービスはオーバースペック？」みんなの図書館 (420), 63-67 (2012.4) などのほか、少なくないブログでも取り上げられている。

図書館への採用試験の基礎的学歴が短大卒程度とされていることに照応する。

第2巻冒頭の第5話は、「ありがとうの音」という題がつけられている。最初のページに、話の流れには直接関係しないのであるが、おばあさんが「紅茶の種類について知りたいんだけど」とフロアワークでシェルフリーディング（shelf reading：書架整理）をしているひなこに参考質問を投げかけている。そして、カウンターにおばあさんをいざない、関係する資料を提供し、貸出サービスにつないでいる。実は、この‘紅茶’、そして‘犬’や‘猫’など、身近なことからについての利用者の質問が多いと図書館現場の人に聞かされたことがある。この第2巻のなにげない冒頭のページにも、しろうとのハズの著者の調べの深さがうかがえる。そして、ヘビーユーザ（常連客）の丸山綾（28歳）が娘のユカ（4歳程度？）を連れてカウンターのひなこのところにやってきて、「ぞうりむしのランラン」（絵本にはとんと弱いわたしは気になって検索したが、このような絵本はヒットしなかった）の貸出手続きをする。そこで（ひなこ）「ユカちゃん、その絵本お気に入りなんだね」（丸山綾）「同じのばっか読みたがって」とのやりとり。これは子どもたちの普通の反応であるだけでなく、最近ゼミ生とたわいない話をしていて気が付いたのであるが、学生たち（♂）がツタヤで借りるアダルトビデオにも共通する傾向らしい。

そして、（丸山綾）「絵本選びのコツってあります」に対して、ひなこが「（丸山綾が）子供の頃に大好きだった絵本を読んであげたらどうですか？」と答える。ここからこの話の本筋がはじまる。右足の骨折で入院している、綾の姉で一見性格が悪そうなバツ2のホステス美咲（33歳）に頼まれた、これはもじりの‘ハーレキングロマンス’シリーズの1冊、「麗しの伯爵」をひなこに探してもらい、これも借りてゆく。が、（美咲）「わたしの読みたいのはテキサス編」といって、綾の好意を台無しに。病院のベッドの美咲とユカとのやりとりから、綾が「お姉ちゃん（＝美咲）、私が好きだった絵本、覚えてない？」、「動物が旅する話」、「タイトルはでてこないけど…」と美咲に尋ねる。そして、綾が「‘ありがとうの音’、そんな言葉で終わったような気がする」と述べる。

あらためて図書館にでかけた綾はひなこに「好きだった絵本のこと、思い出したんです」、「2匹の（なにか動物の）兄弟が街へ出て、おいしいものを食べて…パーティに潜り込んでワインをのんだり、ケーキにとびこんだり…」と語る。（その絵本の）「さいごに‘ありがとうの音’って言葉がでてくるんです」との言葉がレファレンス・インタビューのくくりである。これで特定の本物に関するレファレンスサービスの過程がスタートするわけである。

高度な調べを必要とするこの調査質問は、ひなこの努力の甲斐あって、「ごちそうは森のなか：りすきょうだいのぼうけん」（この本もNDLサーチでは実在しない）という絵本にゆきあたる。20年以上前、母子家庭で淋しく育つ幼児の綾に（ふつう悪女にもひとかけらのすばらしい思いやりがあるもので）姉の小学生の美咲が「ごちそうは森のなか」をやさしく読んでやるが、妹

綾には「とうさんりすがかたぐるま」と出てくる最後のページが酷なように思え、隠そうとした（現在の綾は娘ユカ「ワハハのおとうさん」という絵本を図書館から借りようとしたとき、彼女にはいなかった父親が出てくる絵本をみてよく泣いた幼年時代を思い出している）。その横書きのページの端にはみだした縦1文字の列が「ありがとうのおと」と読めた。性悪の美咲もその絵本にまつわるエピソードを思い出し、前向きに生きようとするようになるという心温まるストーリーである。

「男子の自立」というのが第6話。こんどはヤングアダルトである。ひなこは、地元の中高一貫の男子進学校、暁月北中の部員不足で廃部寸前の‘料理部’（？）に属し、2週間後の文化祭に備える生徒3人に館内で「僕たち‘飾り切り’（＝野菜を花の形に切ること）の本を探しているんです」といわれる。‘飾り切り’を知らないひなこは図書館の料理の棚に案内するが、生徒たちはティーンズコーナーの売り込みを図ろうとするひなこを相手にせず、学校に戻る。部長の千葉亮輔（15歳）（チバちゃん）の「ムダ足だったか、1日2回も図書館来るなんて…帰ってググろ」という言葉によくデジタルネイティブの顔がのぞく。

料理部再建にひとり燃える、ニッチもサッチもいかなかった、オカケンとガッキーのたった二人のヒラ部員に見放されたチバちゃんは、落ち込んで‘ティーンズコーナー’の張り紙‘元気をチャージ’の下に展示された「15歳から始めるモテる習慣」と‘心に効く本’の下に「自立宣言」を借り出す。恥ずかしい思いで借りた「15歳から始めるモテる習慣」に「君は男友達を大切にしているかい？ 同性から信頼が厚いヤツは女子ウケもよい」とのくだりがあり、仲間の料理部員2名のことを思い出し、開いた「自立宣言」の序文に「思いやりの心あってこそ真の自立になり得ると」とあるのを見て反省するに至る。

翌日、調理室にきたガッキーから暁月北中の校章がじゃがいもの花だと聞かされ、3人の生徒は暁月市立図書館に飛んでゆく。そこでレファレンスを受けたひなこは「県立暁月北中・高等学校百年誌」に書かれた初代校長の発案でじゃがいもの花を校章に定めた由来を提供する。生徒たちは、その百年誌のなかに明治44（1911）年創立記念行事に入学者に対して軍隊料理をもとにし、校内で収穫されたじゃがいもを使った‘今も伝えられる’（軍隊式）ライスカレーをふるまったとの記事を見つける。料理の棚に見つけた「明治期の西洋料理」に書かれた‘軍隊料理法 ライスカレー’に到達する。料理部は文化祭でこの軍隊式ライスカレーをふるまい、非婚時代の‘男子の自立 厨房にあり’を訴える。ふっきれたチバちゃんが図書館のひなこになかば誘導されるかたちで借りた「自立宣言」等を返却しながら、カウンターで「ありがとっ」という言葉を口にする。そこにガッキーが飛び込んできて（料理部）入部の申込み殺到とのメッセージを述べる。ティーンズコーナーの交換ノートの書込みもあり、ハッピーエンディング。

第7話は「へこおろぎや」である。今度は、江戸時代創業の市内でも伝統ある老舗旅館で働いた芸妓たちを対象とする高齢者サービスである。ボケて余命幾許のかつての芸妓、おフミさん（79歳）が高乃屋の吾郎さんというイケメンの恋人をとりあったときに耳にした（と思われる）‘こおっろぎい〜…やあ〜’という唄いだしの小唄のことが忘れられず、まだしっかりしている、かつての宿敵^{あいかた}のおスッキリ小股の切れ上がった小松妙子（77歳）に調べを依頼する。それを唱歌についての電話でレファレンスの回答をしている横のカウンターで、参考質問（reference question）としてひなこが引き受けるという筋書きである。

ひなこが調べまくった結果、唄いだしの異なる「鈴虫や」という小唄が見つかる。秋の夜半、悲恋の現場にコオロギが鳴いていたので、鈴虫と記憶が入れ替わったものと判明する。そして、国立国会図書館がデジタル化し、国立国会図書館の館内限定もしくはインターネット上で配信提供参加館である公立図書館等に対して公開されている音源資料データベースのなかに、この曲があることがわかる⁵⁾。妙子は寝たきりで施設収容がまもなくのおフミさんをタクシーに乗せ、おぶって図書館にともない、「鈴虫や」を聞かせる。この曲を聞かされたおフミさんがしばし正気に戻ったかのようなマンガ表現も、おふくろを定期的に見舞っている個人的経験に照らしても、ボケた高齢者がマダラボケであることはよく理解できる。

最後の第8話は、父親の仕事の関係で転校の多かったひなこが小学校の頃に大いにお世話になった、退職を迎えた学校司書の山下透子との交情を描いた「笑顔のバトン」である。この話は、四葉のクローバの押し花の葉が封入された、山下先生のひなこ宛の手紙からはじまる。業務のやり方によっては、人を不幸にする蓋然性がきわめて高い、必要悪の警察官や新聞記者と異なり、図書館員が「人を笑顔にできるやり甲斐のある仕事」で、かつての教え子に「応援していますよ」と書かれていた。

そのとき、2週間前に東京からひなびた地元の小学校に転校してきた5年生の倉橋奈々（11歳）が図書館に出入りするようになり、ひなこは、かつての自分と奈々を二重写しにするようになる。子供向けのファッション誌「プチ・ガール」愛読の、中途半端にこましゃくれた奈々には同級生の年齢相応の子供らしさと自然らしさのいくらか残った地方の良さが理解できなく、浮き上がる。

同級生のこしらえた土手で拾った綺麗な羽根飾りを汚いとけなし、クラスになじめぬ奈々は身近な環境に眼がいくようになり、通学路の木の下できれいな飴色の中に黒い玉が入っている

5) 国立国会図書館デジタル化資料の歴史的音源・邦楽のなかに宮城道雄作曲の「鈴虫」が2つ入っており、現在ではインターネット上で公開されており、1929年6月にビクターから発売されたものを聞くことができる。

植物の実を拾う。奈々はこの植物の実が何か知りたくて図書館に立ち寄る。ひなこはかつての山下先生にかまってもらい、さまざまな身の回りに繁茂する野草を対象として調べる面白さを教えてもらったことを思い出しながら、奈々と一緒に図書館の関係文献を調べてゆく。林業の棚にあった本から、それがムクロジ（無患子）の実であることが判明する。ムクロジの実の果皮にはサポニンという成分が含まれ、その皮を用いてシャボン玉遊びができることから、ムクロジが‘石鹸の木’と呼ばれることも分かる。

むかし、午後3時頃ににわかに花を開き、まもなくしおれるサンジカ（三時花）を見つけてそのことを文献で確認し、その感動をクラスメートに伝えようとしたことから孤独から抜け出した経験を持つひなこは、ムクロジをすごいと思った独り閉じこもる奈々から積極性を引き出すことに成功する。ひなこは、市民に開かれた公共図書館に必要とされる‘郷土関係情報のパスファインダー’の作成にも眼が開かれる。

巻末の楽屋ネタの‘あとがきマンガ’には、このマンガ執筆に相当の時間とエネルギーを使ったことが明らかにされている。和装本が新鮮に感じられたことも正直に書かれている。また、業界で教わったのであろう‘ト’と書いて‘図書館’と読ませる国字ならぬ業界字も出てくる。「トのレファレンス・サービス。人に尋ねるのはちょっと…という方も、一度利用されてみてはいかがでしょう？ きっとあなたの町のリアル葵ひなこが親切に対応してくれるハズ」とも書かれ、‘リアル葵ひなこ’をひとりでも多く育てるのがわたしたち図書館情報学を守護範囲とする大学教員の役割だと思う。最後のページの片隅に「1か所は必ずほめてくださる、頼りになる新担当のMさん」とあるのは増尾さんのことである。

論点の整理と検討

第5話から第8話までの4つのストーリーはよく仕組まれていて、テレビの中村吉右衛門が演ずる鬼平犯科帳のように日本的な人情話で、それぞれホロッとさせられる。私自身はそのようなウェットな議論が得意ではないので、もっぱら図書館情報学とのかかわりでいくつかの論点を取りあげ、論じることにしたい。

第5話の「ありがとうの音」は特定の絵本の探索で、デジタル時代が深まる今後も幼児教育の教具・おもちゃとしての（厚）紙の‘絵本’はある程度生きながらえるものと思われるが、第6話の暁月北中料理部のOPAC検索、第7話に出てくる‘鈴虫や’の音源提供をのぞき、第6話の‘軍隊式ライスカレー’、第8話の‘ムクロジ’の調べなどにおいて、もっぱら紙媒体資料のフル活用が描かれているように思われる（第5話の「ごちそうは森のなか」ではデータベース検索も併せて行われたように見える）。第6話の‘飾り切り’の生徒たちの館内設置端

末でのOPAC検索がレファレンスプロセスから切断されて取扱われていることにはいささか問題を感じる（‘飾り切り’という検索語でGoogle検索をすれば、野菜・果物・玉子・ハムなどの‘飾り切り’を内容とする約73万件がヒットする）。また、第6話においては、ひなこはチバちゃんに対して、図書館の書架を眺め回して、気になる図書等があれば目次やまえがきなどを拾い読みし、期待する情報を探す行為である‘ブラウジング’の大切さを説いている。そして、チバちゃんは「モテる習慣」「自立宣言」に接することができた。しかし、これは一般に関係書に書かれていることではないが、検索語をいろいろ変えて行うネットワークサーフィンでも同様なことができることは触れられていない。これらの事実から、このマンガには、日本の公共図書館実務のデジタル対応への遅れが反映されているように感じられた。

見方を替えれば、第5話の「ごちそうは森のなか」と第6話の‘軍隊式ライスカレー’の探索は、ひとつの気づきを契機として、関連する事柄を次々と明らかにする、いわゆる‘イモヅル式探索法’（berry-picking method）の利用を描いている。このやり方は、ピンポイントの情報獲得を目指すデータベース検索と併用されるべきものであるが、データベース検索については十分には描かれてはいない。

第5話の「ごちそうは森のなか」、第7話の「鈴虫や」は、レファレンスサービスのなかでも粘りが求められる‘調査質問’である。あらゆる分野にレファレンスツールがあり、すべての方面にその道の専門家・専門機関が存在し、レフェラル・サービスに展開できるものであり、がんばればほとんどのことが分かるということをもっとしっかり描いてほしかった。どちらかといえば、この国のレファレンスサービス観はいまだにかなりの程度紙媒体に異常なまでに依存し、外部情報源に乗り出すという動態的なところに乏しく、静態的サービスにとどまっているように思われる。ときに言われることであるが、重厚な‘ネットワーク’より軽やかな‘フットワーク’が望まれるとの指摘があってもよいように思う。

第5話では横書きの絵本の最終ページを縦書きに読み、結果的にはその絵本にはない文言があったとの‘ゆれ’が話のポイントとなり、第7話の「へこおろぎや」では現実に鳴いてそこにいた‘コオロギ’が歌詞の‘鈴虫’と入れ替わり、利用者の‘ゆれ’を生み出したことが話を面白くしている。ウソをつくという本質とは別に、悲しい性もあって多くの記憶があいまいな人間から発せられる現実のレファレンスでは、百パーセント利用者のいうことを信じてはいけなし、レファレンスライブラリアン自身の記憶も信じられず、レファレンスプロセスで生じたレファレンスライブラリアンの思い込みも避けがたい。

第6話は中学校の生徒、第8話は小学校の児童が公立図書館の利用者になっており、文化祭のライスカレー模擬店、通学路に落ちたムクロジの実がテーマとなっている。子どもたちに体感なく一定の体制的イデオロギーを混入させた刷り込み型教科書学習とは異なり、身近なところから考えさせようとする設定は貴重だと思われる。しかし、第8話に山下透子先生がいる学

校図書館は思い出として語られるが、中学料理部と倉橋奈々には学校図書館の場面は出てこない。学習指導にも取り上げられ、建前としては重視されるようになった学校図書館ではあるが、表層的な評判は別として、中途半端な学力競争が展開されるこの国の学校教育において、形だけの司書教諭しか置かれない多くの公立学校図書館の問題には眼をそらす結果となっている。図書館側がそれなりにがんばっている、日本の公共図書館のティーンズコーナー（ヤングアダルトコーナー）がほとんど使われないのは、第6話にも「部活や塾で忙しい」とあるが、ほんとうはそうではなく、学校と塾のダブルで上級校の入試問題を解く受験テクニックの習得に明け暮れ、図書館で主体的に調べものをせざるを得ない学校教育が行われていないからにほかならない。

よくできたストーリーのこのマンガが情報探索に関わる知識とスキルを伝えることを目的とする学習漫画とはなり得ないのは、日本の主として公共図書館界の現状とそこで働く著者の埒納タオさんをサポートした親切な人たちの限界を示しているようにも思われる。

* 本稿でとりあげURLを示したウェブページについては、2013年8月30日にアクセスしたものである。

(2013年9月4日受理)

CONTENTS

Articles

Research on the Influence of Corporate Merger on Research and Development
Why doesn't Corporate Merger Induce Innovations?
..... Hiroshi MURAYAMA (3)

Critical Accounting and Ideology
——The Perspectives of Ideology in Critical Studies——
..... Tsunehiko NAKAMURA (37)

Linguistic Approaches to International Accounting Standards (IFRS),
Continued
..... CHUN Jae Moon (73)

Book Review

NONOU Tao, *The Public Library at Dawn. vol.2*,
(Futabasha (Jour-Comics), 2013, 151pp.)
..... Jun-ichi YAMAMOTO (95)