

# 会計変化とは何か

## －関係性の変化の視点から－

篠原阿紀

### 1 はじめに

ホップウッドが「残念ながら会計変化のプロセスについてほとんど何も分かっていない」(Hopwood, 1987, p. 207) と指摘したことを契機として、会計変化研究は、会計学、とりわけ管理会計の分野において代表的な研究テーマの一つとして多くの研究が蓄積されてきた<sup>1)</sup>。2001年と2007年には *Management Accounting Research* 誌において特集号が生まれ、2005年には会計や組織の変化を主に扱った *Journal of Accounting Organizational Change* 誌が刊行されている。日本でも、2009年に日本原価計算研究学会の特別セッションとして会計変化が研究テーマとして掲げられ、活発な議論が行われた。また、少数ではあるが、会計変化に関する研究も蓄積されつつある<sup>2)</sup>。しかし、その一方で Quattrone and Hopper (2001) は変化が起こる原因や変化が生じるプロセスについての研究蓄積はみられるものの、そもそも変化とは何かについてはほとんど検討されていない、という指摘を行っている。

では、会計変化とはいかなる現象として捉えられるのか。本論文の目的は、この会計変化とは何かについてその概念を整理するとともに、会計変化の分析枠組について理論的な検討を行うことにある。このような検討を通じて2つのことを主張していく。1つは会計変化とは「会計はそれを取り巻く関係性の中で生み出されていく一方で、その関係性の中で関係それ自体を創造していき、それによって関係自身としての会計を再構成させていく現象」として、つまり関係性の中で会計の変化を捉えることを示している。そして、もう1つはそのような関係性の中での変化をいかに捉えうるのかということについて、アクターネットワーク理論の分析視角を用いて変化を捉えるという視点の2つを示していく。

### 2 会計変化の定義

会計について、それを利用する組織や社会と切り離して考えることはできない。会計は組織やさまざまな社会へ影響を与え、組織や社会のあり方を変えていく。例えば、複式簿記という会計

---

キーワード：会計変化、アクターネットワーク理論、関係性

の登場は、それを利用する社会のあり方、企業の運営方法を大きく変化させてきた。その一方で、組織や社会は、会計へさまざまな影響を与え、会計を変えていく。政府機関や労働組合、会計士団体などが会計の変化を導いていく。この2つの視点は、「会計がそれを取り巻く組織や社会へ影響を与え、その組織や社会のあり方を変えていく」という方向性と、「会計を取り巻く組織や社会が、会計へ影響を与え、会計のあり方を変えていく」という方向性の2つのアプローチとして理解できる。このように、広い意味での会計変化研究とは、「会計と、会計が関わる組織や社会との影響関係を研究する」アプローチであると考えることができよう。しかし、結論から言えば、このように会計変化を捉える研究は、どちらも必ずしも十分に変化を取り扱えてはいない。では、なぜ会計変化研究としては十分でないと考えなのか、そして会計変化とはどのような現象だと考えられるのか。この2点について本節では明らかにしていく。

まず、「会計がそれを取り巻く組織や社会へ影響を与え、その組織や社会のあり方を変えていく」というアプローチとして、いわゆる導入研究と呼ばれる研究群が挙げられる。導入研究とは谷(2004)によれば「管理会計システムの導入による効果(成果)がどのような要因で決まってくるかを明らかにしようとする」(1頁)研究である。導入研究では、管理会計手法の導入に当たって、どのような要因が成功要因になるのか、また反対にどのような要因が失敗要因となるのかを明らかにするとともに、導入のプロセスを解明したり導入の成果を明らかにすることが主たる研究課題となっている。つまり、ある管理会計手法を利用することによって、どのように組織が変化し、社会が変化したのか、また組織や社会がどのように抵抗したのかを分析することを会計変化であると捉えている。しかし、ここでの問題は、会計それ自体の変化は捉えられていない、という点にある。会計にはそれ自体に固定的に特性・機能・役割が備わっており、その特性・機能・役割に沿って会計は組織や社会を変化させていくと捉えられているのである。

次に、「会計を取り巻く組織や社会が、会計へ影響を与え、会計のあり方を変えていく」というアプローチとして、コンティンジェンシー理論を用いた研究群が挙げられる。ここでいうコンティンジェンシー理論とは、経営学では技術と環境の適合関係を扱う議論として特徴づけられるが、本論文ではあくまで技術(会計)に対する環境の影響に注目した研究として位置づける。コンティンジェンシー理論を用いて会計変化を捉えた場合、会計を取り巻く組織や社会からの影響が強調され、会計は受動的にその影響を受け止め、その結果変化すると考えられる。つまり、会計はどのような組織・社会と関係づけられるかによって、その文脈に応じて変化するものとして捉えられている。しかし、このように捉える場合には、ある問題が生じる。それは、会計はあくまでもそれを取り巻く組織や社会からの影響を受動的に受け止めると考えるために、その会計が組織や社会へどのような影響を及ぼすのか、という点については無視されるという問題である。

このように、上記の2つのアプローチはそれぞれ問題を抱えているが、共通しているのは、その影響関係は異なる方向性をもつものの、会計や組織・社会というものを互いに独立したものとみなしている、という点にある。つまりここで言いたいのは、「会計がそれを取り巻く組織や

社会へ影響を与え、その組織や社会のあり方を変えていく」というアプローチと「会計を取り巻く組織や社会が、会計へ影響を与え、会計のあり方を変えていく」というアプローチを単純に結合してしまえば問題は解決できるのではない、ということである。では、会計変化とは会計を、もしくは変化をどのように捉えるものだと考えられるのか。この点についてA. Hopwoodの会計変化の議論にもとづき、関係性としての変化の視点を明らかにしていく。

Hopwood (1987) は、3つの事例をもとに会計変化について議論している。1つめの事例では、ウェッジウッド社において最初は概念的なものだった原価が、可視化され、システムとして構築された途端、組織変化の基礎を提供するものとなったプロセスが描かれている。2つめの事例では、M社の会計が組織プロセスにいかに影響を与え、またいかに相互に影響を与えあって変化していくのかについて説明されている。3つめの事例では、Q社において会計による新たな可視性の創造が組織内に深く浸透した結果、組織を取り巻くコンテキストの変化が起こっても、古い可視性のうちに囚われてしまい、組織内の成員が組織変化の必要性を自覚しても、その変化の方向性もこれまで可視化されたものを通じてしか認識できなくなり、結果として組織がそのコンテキストの変化についていけなくなるという現象を描いている。これら3つの事例を通じて言えるのは、会計が組織的なプロセスや実践から影響を受けることで、逆に組織の可視性や結果、構造や行動に影響を与えるということである。

「会計は、組織内により強く組み込まれるようになるにつれて、組織生活の他の重要な側面を形成するだけでなく、またそれらから影響を受け、次第に自分自身の変化に対する状況を作り上げていくという役割を果たしている」(p. 226)

このようにHopwoodは、会計とそれを取り巻く組織や社会を独立に捉えるのではなく、会計については、それを取り巻く関係性の中で生み出されていくと捉える一方で、その関係性の中で関係それ自体を創造していき、会計自身を再構成させていくものとして会計変化をみなしていることがわかる。

また、Burchell, Clubb and Hopwood (1985) では、1970年代のイギリスにおける付加価値会計の生成と衰退を分析しており、その分析視角として「会計コンステレーション」という概念と3つの「舞台」という概念を提示し、付加価値会計が「1つの戦略的な結節点ないしは、相互作用の交点として機能」(p. 399) するようになったことを明らかにしている。

具体的に3つの舞台 (arena) として会計基準、マクロ経済政策、労使関係と情報開示を挙げている。会計基準の舞台では、付加価値会計の計算の多様性がその役割を損ねているという理由から標準化が志向されるようになる。そして、イギリスにおける4つの会計団体が示したそれぞれの付加価値の研究や『コーポレート・レポート』の付加価値に関する見解を通じて、付加価値が会計基準設定の議論の俎上に載せられるようになる状況が描かれている。マクロ経済政策の舞台

では、所得政策が付加価値の概念と結び付けられ付加価値基準賃金報奨システムとして議論されている。1960年代のイギリスの所得政策において強調されたのが生産性であり、付加価値基準賃金報奨システムはそのモデルプランと位置づけられた。その際このシステムが効果的に機能するためには組織変化が必要とされ、その変化が組織にとってプラスの価値があるとみなされたのである。労使関係の舞台では、1970年代後半の労働党政府による労使関係に関する議論において産業民主主義という思想が付加価値の概念の浸透を促す役目を果たし、こうしたことを背景に従業員報告に関心が高まった結果、付加価値が情報開示に頻繁に登場することになる状況が描かれている。こうして「会計基準の設定、国家の経済政策、労使関係の規制や改革の諸領域における発展の結果できたものが交錯することによって、付加価値はこうした3つの舞台を結びつけるだけではなく、3つの各々のフィールドにおける関心の的となった」(p. 399) ののである。

同論文ではこのように付加価値という概念が3つの舞台を結びつけた関係によって形成されたことが示されている。この関係を「会計コンステレーション」と呼び、次のように説明している。

「付加価値とは、コンステレーションを形成する実践、プロセス、制度が交錯したネットワークの中にこそあるものであり、計算的・管理的・言説的实践としていかに機能するのかを支配するのがこのネットワークなのである」(p. 400)

この会計コンステレーションの性質については、特定性、偶然性、非統一性の3つを挙げている。そして、「別々の舞台におけるプロセスや実践の間の意図せざる相互作用によってできたネットワーク」(p. 403) と表現している。

そして、付加価値会計が出現してきたのと同様に衰退していく過程も描かれている。1980年代に入ったイギリスで、付加価値会計は突如衰退した。「付加価値が出現し、重要性を持ち、発展した特定のコンステレーションが消失した」(p. 406) からである。

このように同論文では、付加価値会計という会計技術がそれ自体にア priori に役割や機能が備わっていることを前提とするのではなく、いかに実践や制度やプロセスのネットワークによってその役割や機能が見出され、生成し、そのネットワーク自体を構築し、また衰退していくのかといった変化を明らかにしようとしている。つまり、会計にはそれ自体に固定的に特性・機能・役割が備わっているのではなく、それは会計を取り巻く関係性の中で生み出される。しかし、ここで注意しなければならないのは、会計を取り巻く関係性とは会計とは独立して存在する組織や社会を意味してはいない、ということである。会計はむしろ関係性自身だと考えられるのである。そして、この関係性の変化によって会計自身が再構成され、これこそが会計変化だと捉えられるのである。

### 3 会計変化をいかに分析するか

前節では、会計変化について「会計はそれを取り巻く関係性の中で生み出されていく一方で、その関係性の中で関係それ自体を創造していき、それによって関係自身としての会計を再構成させていく現象」として定義した。では、このように会計変化を捉えるとして、どのように分析を行うことが可能になるのだろうか。本節では、1990年代以降、*Accounting, Organizations and Society* 誌を中心に注目されているアクターネットワーク理論に着目する<sup>3)</sup>。アクターネットワーク理論では、技術や知識といったものを、様々なアクターによって形成されるネットワークとして捉える。言い換えれば、ある技術や知識が社会に受け入れられていくプロセスを、様々なアクターがその技術や知識をめぐってネットワークを構築していくプロセスとして捉える。この場合のアクターは人間に限定されない。ネットワークの構築には非人間であるモノや人工物もその生成過程に関わっていると捉えている。会計学においては、ネットワークの生成を通じてどのように会計技術が変化していくのかや、その際に人間だけでなく会計技術によって見出される会計数値といったものがひとつのアクターとしていかに会計を取り巻くアクターを再構成していくのか、といった問題意識から研究が行われてきている。本節では、会計研究において明示的に初めてアクターネットワーク理論を用いたRobson (1991) のイギリスにおける会計基準設定の事例、ある企業における原価計算の廃止と導入のプロセスをアクターネットワーク理論を通じて分析したBriers and Chua (2001) の事例、ある会計技術の生成を分析したJones and Dugdale (2002) の事例の検討から、関係性の変化としての会計変化をいかに分析しうるのか、について明らかにする。

#### 3.1 関係性としての会計をいかに捉えるか

Robson (1991) は、「会計とそのコンテクストの間の関係を歴史的にどのように分析されるのかについて未だ明確になっていない。また、会計と社会が相互に関係するプロセスについても未解明である」(p. 550) という問題意識を示し、「彼ら (Burchell, Clubb and Hopwood (1985) の論文：筆者注) の系譜学的手法の解明と精緻化、そして会計が環境 (もしくは、いかに社会的なものが会計を「通り抜ける (pass through)」のか) と結びつくプロセスについてさらに考察していくこと」(p. 550) を目的としている。そして、1960年代から70年代にかけてのイギリスにおける会計基準設定に関するプロセスを分析対象とし、分析視角として「翻訳」と3つの舞台を提示し、イギリスにおける会計基準運営委員会の設立が全く異なる問題と多様な観点から生じたことを描いている。

分析視角としての「翻訳」とは、アクターネットワーク理論の中心となる概念の1つであり、アクターが他のアクターを取り込んでいくプロセスと定義される (Callon, 1986)。そのプロセスは「問題化 (problematisation)」、「関心付け (interessement)」、「取り込み (enrolment)」

「動員 (mobilization)」の4つのモメントから成る。そして、科学的知識の構成を通じた新しい社会関係の展開をこの4つのモメントを通じて示している。Robson (1991) では、「問題化」の概念のみを扱っているが、Latour (1987) によれば「事実構築者たちによって与えられた自らの関心および彼らが巻き込んだ人々の関心の解釈」(p. 108, 邦訳書187頁)を翻訳と呼んでいる。

Robson (1991) では、この翻訳概念を3つの要素に分類している。1つは「一連の政治的、経済的、理論的言説や理論的根拠」であり、「政治的、経済的生活の制度に存在する様々な知識体系やイデオロギー、目的」を指す。2つめは「1つまたはそれ以上の会計技術」であり、「測定、分類、記録、計算のシステム」を指す。3つめが「問題化のプロセス」であり、「ある言説の目的や関心、対象が会計技術や計算の手順や目的に翻訳されることを通じたプロセスの結果」を指している。そして、これら3つの要素を通じて会計変化が引き起こされる。これについて次のように説明している。

「会計変化について考察する場合、明らかに中立で技術的な言説や会計の実践と普通に関連づけるのではなく、特定の会計計算書、計算、技術はより広い社会的・技術的・政治的な言説への翻訳の条件となるプロセスに注意する必要がある。重要なことは、会計の役割や意味というのは、そのような理想、言説、知識の体系に関連づけて新しく解釈される翻訳によって対象化されるということである。そのような言説が会計実践に対する新しい問題や優先順位を示唆する会計と交差し、会計の変化を促すのである。非会計的な理論的説明の用語や理念における会計技術の言説的な翻訳に注意することは、社会的コンテクストに対する会計の接続性を概念化し、舞台の概念を操作可能にする1つの戦略を提起するものである」(p. 566)

具体的に3つの舞台として、①産業政策と企業合併、②ファイナンス、投資知識と企業会計、③会計専門職を挙げている。産業政策と企業合併の舞台では、イギリス政府による産業の合理化や成長を目標とした政策、この時期に活発化した企業の買収・合併、これらを背景として登場した利益予測の計算書を理論的言説や根拠とし、買収・合併を正当化するものとして利益予測が用いられたが、その失敗により会計や監査の実務に対し問題化が引き起こされたことが描かれている。ファイナンス、投資知識と企業会計の舞台では、投資知識の新しい形態として会計情報が用いられるようになった結果、監査のプロセスに対して意図せざる影響を与えたことが描かれている。株式市場の拡大や年金基金などの広がりを受けて、会計情報の重要性が増し、そこで監査を受けた財務諸表の質が投資に関連した知識体系の観点から問題化を引き起こしたのである。会計専門職の舞台では、上記の2つの舞台における問題化によって会計専門職に対する批判が引き起こされる場面が描かれている。

このようにRobson (1991) では、Burchell, Clubb and Hopwood (1985) で示された舞台の概念に対し、翻訳の概念を用いることによって、より精緻化し、会計と社会的コンテクストの関係性を明らかにしようとしている点で意義があると言える。しかし、会計と組織・社会を二分

法的に捉えないために設定した「舞台」という概念が、単に社会を分割しただけの概念のように見えることや、舞台がどのようにして舞台となっていくのかの説明が不十分であるため、なぜ3つに限定されるのかがわからないといった問題点を抱えてもいる。

次にBriers and Chua (2001) は、アクターネットワーク理論を用いて組織の会計システムがローカルとグローバルのアクターやアクタント（非人間）の異種混淆のネットワークの中でどのように変化していくのかを明らかにしている。また、会計変化について「アクターやアクタントのローカルな、またはコスモポリタンなネットワークの間の多くの、多様な、流動的な相互接続の結果」(p. 263) であると捉えている。

ネットワークとして関係を捉えることについてCallon and Law (1997) では、まず「人間社会は異種の物質から構成されている」というところから議論が始まる。そこでは人間と非人間の間に区別はない。そして、存在物はそれが人間であれ技術的人工物のような非人間であれ、例えば論文のような文章であれ、関係の集合として捉えられるのであり、これをネットワークと呼んでいる。このネットワークの形や特徴といったものは最初から固定されていない。むしろネットワークを構成する存在物同士の相互作用の中で生まれ、変化していくのである。ただし、人間であれ非人間であれ、それは単にネットワークによって形成されるのみではない。ネットワークの他の存在物の行為も同様に形成していき、さらには自身をも変化させるのである。

Briers and Chua (2001) では、オーストラリアのアルミ精錬会社であるAlroll社を分析対象とし、組織内で標準原価計算の利用が停止され、新しく活動基準原価計算（activity-based costing: ABC）が導入されるプロセスが描かれている。しかしここでは、標準原価計算が戦略的に適合しなくなり、また非効率（悪い）だからという理由で停止させられたとか、ABCが戦略的適合性に優れており、導入に積極的な「英雄的存在」があったから導入が実行された、という記述はなされていない。標準は更新されることなく、新しいマネジャーはそのシステムを理解することができなくなり、何度となく更新やシステムの維持が提案されていたのにも関わらず、それが実行されることはなかった。結局新しい最高経営責任者の手で、コンサルタントの提案のもと標準原価計算は幕を閉じた。ではなぜABCは導入されたのか。これについては、変化とは多様な種類のアクターによって引き起こされるものであり、それぞれが現実の性質の要求や信念を強化するようなアクターネットワークを構築しようとした結果起きたものであることが説明されている。

しかし、結局新しく導入されたABCも次第に利用されなくなる。その理由は次のような説明に端的に表されている。

「ABCモデルはプレート決定がなされた後はそれ以上発展することはなかった。結局、別のシステムイノベーションにとって代わった。ABCモデル初期の、そして最も強力なスポンサー（賛同者）の一人によると、彼とその経理担当者は、後に「活動基準マネジメント」と連携させた統合的「財務管理情報システム」の実行に関わった。また、「人々は関心を失い、そしてコンサルティング会社が去ってからはそのソフ

トウェアを本当に理解できる人はいない」(p. 238)

つまり、ABCの導入推進を担っていたアクターがそのネットワークから外れたことにより、ABCの組織内定着が図られなくなったのである。

次にJones and Dugdale (2002) は、ABCの生成について、ABCがそれを取り巻くネットワークの中でいかに構成・再構成されていくのか、そしていかにして「新しい管理技法」として位置づけられるようになるのかという視点から、アクターネットワーク理論を用いて明らかにしている<sup>4)</sup>。

ABCを取り巻くアクターとして、主にKaplanとCooper, Johnsonを中心に描いている。それらのアクターについて、ABCを開発する前史から説き起こし、その強調点を変えながらもABCを構築していく過程を明らかにしている。ただし、ABCをKaplanやCooper, Johnsonら「すばらしい」アクターによって「発明」されたとみなすのではなく、またネットワークにおける実践によって「非人格的に発見」されたのでもなく、アクターとそれらが作り上げたネットワークが互いに構成・再構成される中で作り上げられていくものとして捉えているのである。このように、ABCが構成されるネットワークがいかにして作り上げられていくのかをアクターネットワーク理論を通じて明らかにしている。また、ABCを取り巻くアクターはKaplanやCooper, Johnsonらだけではない。政府や企業、研究者、監査法人らによって構成されるCAM-I (Computer-Aided Manufacturing, International) と呼ばれる組織、ABCを研究する会計学者などもアクターとして登場する。そして、人間だけではなく、ABCに対抗する伝統的原価計算や制約条件の理論、様々な文書、論文、ソフトウェアもアクターを構成している。このようにABCは人間と人間以外の異種混淆のネットワークが、互いを取り込み、再構成し、変容させながらそのネットワークの結節点として生み出されているのであり、アクターネットワーク理論で捉えることの意義がここに表されているのである。

### 3.2 関係性の変化としての会計変化の分析視角

前節でとりあげた3つの事例は、「会計はそれを取り巻く関係性の中で生み出されていく一方で、その関係性の中で関係それ自体を創造していき、それによって関係自身としての会計を再構成させていく現象」として会計変化を捉えようとする分析の枠組の一例を示した研究であると言える。Robson (1991) ではある会計技術がそれを取り巻く関係のネットワークの結節点として、特定性や偶然性のもとで生成していくなかで、そのネットワークが展開する舞台においていかに言説が会計技術と交差することで、問題化が引き起こされ、アクターの取り込み(翻訳)を通じて会計変化を促すか、というところに焦点が当てられている。Briers and Chua (2001) もJones and Dugdale (2002) もともに会計技術が変化を引き起こすのでもなく、人間が引き起こすのでも、人間や技術を取り巻くコンテキストが引き起こすのでもなく、会計技術も人間もそれ自体で



異種混淆のネットワークの中に関係づけられるのであり、会計技術も人間も同等に取り扱われることで、変化が共生的に起こる過程を捉えようとしている。

アクターネットワーク理論においてアクターとは人間だけでなく非人間も含むものであるが、会計技術をその分析対象に置く場合、会計技術はそれらアクターのネットワークの結節点として立ち現われる。それはあらかじめ定められたとおりに目的をもってアクター同士をつなぎあわせるのではなく、結節点としての会計技術は常に自分自身を、あるいはそれを取り巻くアクターやネットワークそのものを再定義し、変化させていくのである。その意味で、アクターネットワーク理論は「できあがった事物、終わった出来事、完成した知識から分析を始めるのではなく、フィールドワークをとおしてそれらの形成過程を異種混交のアクターの絡まりとして把握し、事物や出来事、知識などの誕生、変容、消滅といったダイナミズムを研究する」(足立, 11頁) ことを可能にするのである。しかしながら、ここまで見てきた会計変化研究には、前節で示した「人間であれ非人間であれ、それは単にネットワークによって形成されるのみではない。ネットワークの他の存在物の行為も同様に形成していき、さらには自身をも変化させる」という点に課題があると考える。いかに多くのアクターによって偶然性の中でネットワークが形成されるのか、またはある会計技術が形成されるのか、といった点については明確に描かれているものの、その会計技術が形成されていく過程でそれに関わるアクター自身も変容していく点については明確に描かれておらず、この点に課題が残されている。

#### 4 おわりに

本論文では、これまで20年以上にわたって研究が蓄積されてきた会計変化の研究に対し、そもそも会計変化とはいかなる現象として捉えられるのか、ということを変更して整理し、その視点を明確にすることを試みた。具体的には、会計変化について「会計がそれを取り巻く組織や社会へ影響を与え、その組織や社会のあり方を変えていく」という方向性と、「会計を取り巻く組織や社会が、会計へ影響を与え、会計のあり方を変えていく」という方向性の2つのアプローチがあり、その影響関係は異なる方向性をもつものの、両者とも会計や組織・社会について固定的な特性・機能・役割が備わっており、且つそれらは互いに独立したものとみなしている点に共通性があることを指摘した。そのため、単純に2つのアプローチを結合させた相互作用をみれば問題が解決するわけではない。むしろ会計技術それ自体にア priori に役割や機能が備わっていることを前提とするのではなく、いかに実践や制度やプロセスのネットワークによってその役割や機能が見出され、生成し、そのネットワーク自体を構築していくのかといった関係性の変化を捉えること、作られているものとしての会計 (accounting in action) を捉えることこそが、会計変化の研究であると考えられるのである。本論文では、会計変化について、「会計はそれを取り巻

く関係性の中で生み出されていく一方で、その関係性の中で関係それ自体を創造していき、それによって関係自身としての会計を再構成させていく現象」という関係性の変化として捉える視点を示した。また、これまで行われてきた関係性の変化としての会計変化の研究のうち、アクターネットワーク理論を用いた事例の分析を通じて、会計変化の分析枠組を提示した。このように、関係性の変化として会計変化を捉えることで、決して固定的ではない、見出されるものとしての会計の役割を明らかにすることが可能となる。

しかし、関係性の変化としての会計変化をいかに描くのか、といった分析方法については十分に議論し尽くせたとはいえない。これについては更なる検討が必要だと考えている。

## 注

- 1) ホップウッドについては、これまで山上（1990）によって「社会関連学派」として紹介されたり、國部（1991）ではその関係主義的な視点からどのような新しい会計現象が明らかにされるのか、といった観点から議論されてきている。
- 2) 日本では、吉田（2003）が会計変化研究をチェンジ研究と呼称し、そのアプローチをそれぞれ構造的パースペクティブ、アクターネットワーク理論のパースペクティブ、制度論的パースペクティブ、普及論的パースペクティブの4つの分類し、吉田（2004）では、このうち制度論的パースペクティブと普及論的パースペクティブが、近藤（2005）では構造的パースペクティブが詳細に検討されている。この他にも浅田（2009）は変化研究を安定性研究、普及研究、導入研究、革新研究、影響研究の5つに分類して検討を行っている。
- 3) 会計研究においては、Baxter and Chua（2003）が1976年から1999年までの*Accounting, Organizations and Society*誌における管理会計研究を7つのアプローチ（①非合理的デザイン学派、②自然主義的研究、③ラディカルオルタナティブ、④制度論、⑤構造化理論、⑥フォーコディアン・アプローチ、⑦ラトゥーリアン・アプローチ）に分け、それぞれについて研究対象、研究目的、使用したデータ、主要な知見の4つの観点から考察を行っている。アクターネットワーク理論は⑦のラトゥーリアン・アプローチであり、ここでは5本の論文が検討されている。また、堀口（2004）はアクターネットワーク理論を用いた会計研究を、「会計技術そのものが構築され、普及していくプロセスを追跡する」研究と「会計技術が経済の対象を操作可能にする点に注目した」研究の2つに分け、7本の論文の検討を行っている。また、潮・足立（2010）では、アクターネットワーク理論を用いた管理会計研究として16本の論文が検討されている。
- 4) 同論文はアクターネットワーク理論を用いた会計研究として位置づけられることが多いが、分析枠組としてはアクターネットワーク理論の他にギデンズの構造化理論も導入されている。

## 参考文献

- Ahrens, T. and Chapman, C.S. (2006) "Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 8, pp. 819-841.
- Baxter, J. and Chua, W.F. (2003) "Alternative management accounting research: whence and whither," *Accounting Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 97-126.

- Briers, M. and Chua, W.F. (2001) "The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: A field study of an implementation of activity-based costing," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp.237-269.
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A.G. (1985) "Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4, pp.381-413.
- Callon, M. (1986) "Some elements of a sociology of translation," in Law, J. (ed.) *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge*, Routledge & Kegan Paul, pp. 196-233.
- Callon, M. and Law, J. (1997) "After the individual in society: Lessons on collectivity from science, technology and society," *Canadian Journal of Society*, Vol. 22, pp. 165-182. (林隆之訳「個と社会の区分を超えて」岡田猛・田村均・戸田山和久・三輪和久『科学を考える』北大路書房, 1999年)
- Hopwood, A.G. (1987) "The archaeology of accounting systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp.207-234.
- Jones, T.C. and Dugdale, D. (2002) "The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, pp. 121-163.
- Latour, B. (1987) *Science in Action: How to Follow Scientists and Engineers through Society*, Harvard University Press. (B. ラトゥール『科学が作られているとき』川崎勝・高田紀代志訳, 産業図書, 1999年)
- Quattrone, P. and Hopper, T. (2001) "What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category," *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 4, pp.403-435.
- Robson, K. (1991) "On the arenas of accounting change," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, pp.547-570.
- 浅田拓史 (2009) 「管理会計変化研究の動向」『メルコ管理会計研究』第2号, 77-85頁。
- 足立明 (2000) 「開発の人類学—アクター・ネットワーク論の可能性—」『社会人類学年報』第27巻, 1-33頁。
- 潮清孝・足立洋 (2010) 「アクターネットワーク理論を用いた管理会計研究の動向」『メルコ管理会計研究』第3号, 75-84頁。
- 國部克彦 (1992) 「ホップウッド会計理論の視界—会計・組織・社会の統合的理解へ向けて—」飯田修三編著『社会関連会計の生成と発展』所収, 白桃書房, 119-131頁。
- 近藤隆史 (2005) 「構造的パースペクティブに基づく管理会計チェンジ研究の課題」『経営と経済』第85巻第1/2号, 215-235頁。
- 谷武幸編著 (2004) 『成功する管理会計システム—その導入と進化』中央経済社。
- 永野則雄 (1997) 「ホップウッドの会計変化論」『経営志林』第33巻第4号, 47-59頁。
- 堀口真司 (2004) 「ラトゥーリアン会計研究の視座」『六甲台論集—経営学編—』第51巻第3号, 77-98頁。
- 山上達人 (1990) 「イギリス会計学の新しい潮流—ホップウッドらの「社会関連学派」について」『経営研究』第41巻第1/2号, 1-23頁。
- 吉田栄介 (2003) 「管理会計チェンジ研究の意義」『龍谷大学経営学論集』第43巻第2号, 100-112頁。

(筆者：神戸大学大学院経営学研究科学術研究員)

(2010年9月18日 採択)