

## 論 説

会計におけるプロフェッショナルリゼーション研究の展開と  
日本的会計研究への示唆

金 森 絵 里

## 目 次

1. はじめに
2. 会計プロフェッションの成立と統合
3. なぜ会計プロフェッションは生成し、発展したか? : ウェーバーのクロージャー理論
4. 国家政策の一翼を占める : コーポラティズム理論
5. 日本的会計研究への示唆
6. おわりに

## 1. は じ め に

経済の発展によって会計が発展したというテーゼは伝統的に受け入れられてきた(たとえば Littleton, 1933; Yamay, 1949; Edey and Panitpakdi, 1956 など)。同様の記述は会計士の発展についてもあてはめられてきた(たとえば Littleton, 1933; de Paula, 1948; Garrett, 1961; Howitt, 1966 など)。すなわち, 19世紀イギリスの経済発展にともなう「恐慌, 不景気の波は相次ぐ事業の失敗と倒産を招来し, それはやがて破産法を産み出し, さらに公共事業と一般株式会社に対する法律規定を設けることによって, これらの事業会社を社会的に監督するにいたった」(Littleton, 1933: 288, 訳 386 ページ) のであり, 「イギリスにおける会計士業務の発展は実にこれらの社会的経済的事情のうちに深く根ざしていたのである」(Littleton, 1933: 288, 訳 386 ページ) とされる。

しかし, このような, 会計を環境適応的現象としてのみ扱う説明が批判の対象になり, 「会計はそれがおこなわれる関係状況に単に適応するよりも, むしろ, その関係状況に影響する力を持っている」(Burchell, Clubb and Hopwood, 1985: 385) として, 伝統的な説明に加えて会計を「環境形成的努力」(高寺, 1988: 11) として捉える説明の必要性が主張されたことは周知のとおりである。いわゆるイギリス「批判会計学」(Cooper and Hopper, 1990; Laughlin, 1999) もしくは「新会計学」(Miller, Hopper and Laughlin, 1991) の内容は多岐にわたるが, 「伝統的」会計学を批判する典型的な領域の1つとして会計プロフェッションの発展に関する研究があげられる。たとえば, 上述のような経済発展にともなうプロフェッション興隆という説明とは別に, 「プロフェッションに関する伝統的なアプローチの批判者は, プロフェッションが, 職業とその職業を支配する特定の制度的形態という2つの問題を合成したがる理由に焦点を当ててきた」(Robson and Cooper, 1990: 372) のである。

本稿では, 会計プロフェッションに関する近年の研究の展開を概観し, 「批判会計学」もし

くは「新会計学」が会計プロフェッション研究にもたらした社会学的考察について整理するとともに、その研究視座が日本の会計研究にもたらす示唆を検討することを目的としている。すなわち、「近年、プロフェッショナルリゼーションの『批判的』研究が、Max Weber (1864-1920) と Karl Marx (1818-83) の著作におもにもとづいて展開されている」(Edwards, 2000a: xlii) との整理に従い、ウェーバーによるクロージャー (締め出し) 理論とポスト・マルクス主義者によるコーポラティズム理論を援用した会計プロフェッション研究を概観する。その上で、国際的な会計基準の統一や歴史的な原価主義会計から公正価値会計への転換などに内在する諸問題をめぐって研究の蓄積されている現代の日本における会計研究への新たな示唆を検討する。すなわち、たとえば、「資本市場が国際的に統合されつつあるので、会計基準を国際的に統一化する必要がある」という説明は会計を環境適応的に捉えていると考えられるが、会計プロフェッションに関する社会学的考察の視座に従うと、会計を環境形成的に捉える別の解釈 (すなわち、たとえば、会計基準の国際的統一を国際会計/財務報告基準設定機関およびそこで中心的役割を果たす会計プロフェッションによる「プロフェッショナル・プロジェクト」の一面であると思なすような) を与えることができるのである。

本論文の構成は以下のとおりである。次節では、イギリスにおける会計プロフェッションの成立と統合の歴史について確認する。第 3 節では、ウェーバーのクロージャー (締め出し) 概念を援用した会計プロフェッションの研究を、第 4 節ではポスト・マルクス主義者のコーポラティズム理論にもとづいた研究をそれぞれ概観する。第 5 節で、日本における会計研究に対する示唆を検討する。本稿での考察によって、「国際会計/財務報告基準が含有する (国際的圧力というよりもむしろ) 外圧」(高寺, 2007: 121) に対抗する理論的考察の一端を担うことができれば幸甚である。

## 2. 会計プロフェッションの成立と統合

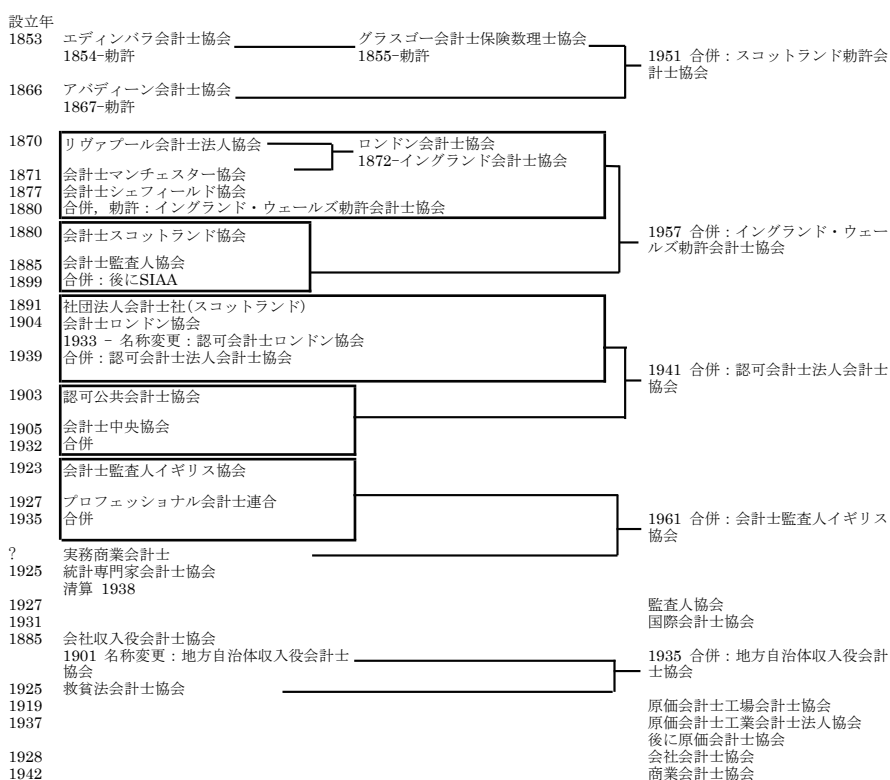
会計プロフェッション<sup>1)</sup>の研究において、「伝統的」会計学は環境適応的に説明するのに対

---

1) 「プロフェッション」という用語の定義は「流動的で不明瞭である」(Parsons, 1968: 536)。たとえば、「プロフェッショナル・グループに関する最初の包括的で体系的な検証」(West, 2003: 15) である Carr-Saunders and Wilson (1933) は、「プロフェッションとその他の職業の間の線引きをすることは私たちの目的ではない……そして私たちは、後にも先にも、プロフェッショナルリズムの定義をすることはしない」(pp.3-4) として定義を避けた。その代わりに、「典型的なプロフェッションは複数の特徴を複合的に有している」(Carr-Saunders and Wilson, 1933: 4) として、プロフェッションの複数の特徴 (たとえば、利他主義 altruism・倫理的行動 ethical behaviour・専門的知識の必然的な支配 necessary control of specialized knowledge など) を列挙するアプローチを採用したことから、その後も同様のアプローチが続いたようである (West, 2003: 15-7)。とはいえ、「19 世紀の初頭においては聖職者、法曹、および医師のみがプロフェッショナルとして認知されていたが、この世紀 [20 世紀-引用者] の終わりまでには、会計士のみならずエンジニア、建築家、薬剤師、獣医師、歯科医師、および保険数理士もくわえられた」(Parker, 1986: 13, 訳 33 ページ) とされるように、会計士団体がプロフェッショナル・グループであることに異論は多くないであろう。

して「批判的」<sup>2)</sup> 会計学は環境形成的に説明しようとするが、いずれも、対象とする会計プロフェッションの歴史的展開については同じ事象を扱っている。以下では、批判会計学派による会計プロフェッション興隆の社会学的考察の展開を追跡するに先立って、会計プロフェッションの成立と統合の歴史について確認する。なお、これまで「会計プロフェッションの研究のほとんどは会計事務所、その構造および経営プロセスに焦点を当ててきた」(Cooper et al, 1989: 248) が、本稿で対象とする会計プロフェッションは、近年の会計プロフェッションの研究動向に従い、個別の会計事務所ではなく、職業団体としての会計士の集団である。

表 1 近代的会計プロフェッションの成立と統合



(出所) Johnson and Caygill (1971), chart 1. 日本語訳は友岡・小林 (2006) を参照。

表 1 にみられるような、イギリスの会計プロフェッションの設立と統合は「唯一のではなくして数多くの資格附与団体の結成をもたらした」(Parker, 1986: 14, 訳 34 ページ) 点に特徴がある。このような特徴を有するに至った理由は、Parker (1986: 14-5, 訳 34-6 ページ) によれば、

2) 「批判的」であるとは、社会学においては、「さまざまな社会的構造や社会的プロセスにおける積極的な側面を設定し、消極的な側面を強調し、便益を認識し、コストを評価するという、完全に公平な方法で社会を研究すること」(Roslender, 1992: 5) という意味でもちいられる。この意味で社会学は「完全に批判的学問である」(強調は原文のまま) (Roslender, 1992: 5) とされる。

第 1 に主要な諸都市に別個の団体が設けられたこと、第 2 に排除された人々が自分たちは酷い処遇を受けていると考え、自らの団体を設立しようとしたこと、第 3 に会計士業には関連する幾種類もの技量が要求されるため、専門特化した団体の設立がみられたことである。

いずれにしても、伝統的に、イギリスにおける会計プロフェッションの登場はイギリスの経済発展の結果生じた社会的需要を満たすためだったという説明がおこなわれてきた。典型的な例として、Howitt (1966) は以下のように描き出した。

産業革命によって、イングランドは 19 世紀に世界の工場になった。……加えて、イングランドは 19 世紀に最大の金持ち国だった。バジヨットのロンバード・ストリートによると、銀行の預金高、すなわち「借入可能」額は、以下のとおりである。

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| ロンドン (1872 年 12 月 31 日) | £120,000,000 |
| パリ (1873 年 2 月 27 日)    | £13,000,000  |
| ニューヨーク (1873 年 2 月)     | £40,000,000  |
| ドイツ帝国 (1873 年 1 月 31 日) | £8,000,000   |

この国は豊かで、世界を商業で先導した。したがって、会計士の業務が社会に必須のものとなったのは自然なことなのである。(Howitt, 1966: 3)

このように、伝統的な会計学では、会計士の登場を経済の発展と結びつけて説明した (ほかに Garrett, 1961; Kedslie, 1990; Miranti, 1990 など参照されたい)。すなわち、会計プロフェッションの登場に対する「典型的な回答は、プロフェッショナルリゼーションが産業革命の経済的組織の変化の自然な帰結であるというものである」(Lee, 1995: 377)。

このような説明は、明快で理解しやすい一方で、「会計や会計士、そして会計団体のもつと複雑で問題のある役割」(Edwards, 2000a: xlii) を見過ごしていると指摘されている。そして、これらの欠点を補うため、「最近は、プロフェッショナルリゼーションの『批判的』研究が、Max Weber (1864-1920) と Karl Marx (1818-83) の著作におもにもとづいて展開されている」(Edwards, 2000a: xlii)。以下では、ウェーバーのクロージャー理論とポスト・マルクス主義者のコーポラティズム理論にもとづいて展開した近年の研究を概観する。

### 3. なぜ会計プロフェッションは生成し、発展したか： ウェーバーのクロージャー理論

会計プロフェッションの興隆を産業革命以来の経済発展の帰結として捉える解釈とは異なり、会計プロフェッションを「プロフェッションとして認識するよう他人に働きかける利害

集団として捉える」(Edwards, 2000a: xlii) 考え方が社会学<sup>3)</sup>から輸入され、会計研究に大きな影響を及ぼした。すなわち、環境適応型の説明は会計プロフェッションの登場を公益への奉仕とみなし、その社会的意義を強調しがちになるのに対し、環境形成的見解においては「会計士が自らの経済的私益を保護する手段として絶え間なく公益の議論を利用した」(Lee, 1995: 376)とみるのである。West (1996: 14) は、このような社会学における批判的理論家 (critical theorists) として、Johnson (1972), Larson (1977), Freidson (1986), Abbott (1988) を挙げる。本節では特に、「1970年代の批判的研究者のなかで最も重要」(Walker, 1995: 79) といわれた Larson (1977) の「プロフェッショナル・プロジェクト」という概念と、その概念の源泉となった Weber (1968) のクロージャ（締め出し）理論について概観する。すなわち、「世間が彼らの仕事の価値を認めて高い地位を与えるというよりも、……みずから望ましい位置づけを社会のなかに作り出し維持するプロセスとして『プロフェッショナル・プロジェクト』をみる」(Edwards, 2000a: xlii) ことにする<sup>4)</sup>。

Larson (1977) の「プロフェッショナル・プロジェクト」の概念は、ウェーバーが1968年の著書『経済と社会』(Weber (1968))において展開したクロージャ（締め出し）理論に基づいているとされる (Macdonald, 1985: 114)。ウェーバーによると、クロージャ（締め出し）は以下のように生じる。

1つのよくある経済的な決定要因は生計への競争—事務所、顧客、そして報酬機会—である。利益の範囲に関して競争相手が増えたとき、参加者は競争を制限することに関心を持つ。通常、ある競争者グループは、外部から見て他の（実際のあるいは潜在的）競争相手のグループとは異なると認定しやすい何らかの特徴—人種、言語、宗教、地域的あるいは社会的出自、家系、住居などを、排除を試みる口実として用いる。(Weber, 1968: 341-2)

すなわち、クロージャ（締め出し）とは、報酬が伸び悩んだときにあるプロフェッションが他との差別化を図ることによって「ある社会的集団がある望ましい報酬への接近から他の集団を排除しようとする事」(Roslender, 1992: 22)であり、「プロフェッションの最もよく知られた負の行為の1つであり、同時にプロフェッショナルリゼーションの成功における主要要因である」(Roslender, 1992: 22) 概念である<sup>5)</sup>。この視点にもとづき、Larson (1977) は「プロフェッ

3) 社会学では、「プロフェッションの社会学は非常に確立された分野であり、社会学という学問分野における中心人物の何人かが研究をおこなってきた」(Roslender, 1992: 19)。

4) 社会学における一般的なプロフェッショナルリゼーション研究の展開については、さしあたり、West (1996: 13-7) および Willmott (1986: 235-9) などを参照されたい。

5) 社会学におけるより詳細で一般的なクロージャ（締め出し）理論の展開については、さしあたり Macdonald (1985: 114-117) を参照されたい。

ショナル・プロジェクト」という概念を提唱した。Larson (1977: 66,78)によると、「プロフェッショナル・プロジェクト」とは、プロフェッションが不相応な個人を独占的に排除することによって職業的サービスの市場支配を獲得しようとする組織的試みである。Larson (1977) は、そのプロセスを以下のように説明する。

プロフェッショナルリゼーションのプロセスとは、貴重な資源の秩序—専門家の知識—を別のもの—社会的経済的報酬—に翻訳する試みである……プロフェッショナルリゼーションは、特別なサービスの生産者が、彼らの専門的知識の市場を作り上げ支配するプロセスである。市場化される専門的知識は近代の不平等な機構の決定的に重要な要素であるから、プロフェッショナルリゼーションは特別な社会的地位の集団的主張として、そして社会的流動性における集団的上昇のプロセスとみえることもある。(Larson, 1977: xvi-xvii)

Macdonald (1995) は、Larson のプロフェッショナル・プロジェクトの概念化と理論化を推し進め、特に会計プロフェッションを例に挙げて、いかに会計プロフェッションが設立され、プロフェッショナル・プロジェクトをたちあげ、尊敬と経験を確立し、知識基盤と正当性を定義し、国の認可を受けるに至ったのかを説明する。Macdonald (1995)によると、プロフェッションは、「仕事上の目的として、みずからの専門性にもとづいたサービスの**市場の独占 (monopoly in the market)** と、ウェーバーがいうところの**社会的序列における高い地位 (status in the social order)** を求める」(Macdonald, 1995: 188, 太字は原文のまま)。そして、このような二重の目的は、同時に、「**社会的クロージャー (締め出し) (social closure)** という基本戦略のあらわれとみることができ、そこでは『ふさわしくない者たち』 ('ineligibles') がグループから排除され、そこでの知識や市場や地位への接近を否定されるのである」(Macdonald, 1995: 188, 太字は原文のまま)。

このようなウェーバーのクロージャー (締め出し) 理論とラーソンの「プロフェッショナル・プロジェクト」概念、およびそれを援用した会計プロフェッションの分析は会計学者に注目され、多くの研究がおこなわれる契機となった<sup>6)</sup>。たとえば、「1850 年代半ばには、……スコットランドに少なくとも 400 人の自称会計士がいた」(Kedslie, 1990: 60) が、「エディンバラとグラスゴーにおけるプロフェッション会計士団体の初期メンバーはその 3 分の 1 だった」(Kedslie, 1990: 60)。そして、当時の会計士団体結成プロセスを詳細に分析した Walker (1988) は、初

---

6) 非常に多くの研究がおこなわれたことは、たとえば J.R. Edwards によって編集された『会計の歴史—ビジネスとマネジメントの批判的視座—』というタイトルの全 4 巻からなる論文集のうち 1 つの巻がすべてプロフェッショナルリゼーションに関する論文で占められた (Edwards, 2000b) ことから推察されるであろう。

期のスコットランドの会計プロフェッション<sup>7)</sup>が、ほとんど排他的にミドルクラスで、家族や友人や、法曹や地主といった顧客との関係によってつながっていたことを証明した<sup>8)</sup>。

Walker (1995) は、さらに、複数利害集団が「経済的・社会的・政治的報酬をめぐって競争する場」(Macdonald, 1995: 37) として社会を捉えるマックス・ウェーバーの社会概念を明示的に取り上げ、「批判的闘争志向アプローチ (critical-conflict oriented approach)」(Walker, 1995: 79) にもとづいてクロージャー (縮め出し) の起源に焦点をあてた。すなわち、Walker (1995) は、1857年のスコットランドにおけるプロフェッション団体の設立が、イングランド人によるスコットランド破産法のイングランド化への対抗であると論じた。Walker (1995) によると、イングランド人は、レッセ・フェールを錦の御旗にしてこの改正を主張したが、スコットランド人はエディンバラでこの脅威に対抗するためにプロフェッションを組織化した。その際、彼らはスコットランドのナショナリズム運動につなげることによってイングランド人を排除し、公衆の支持を獲得し、スコットランドの法曹界と議会のメンバーを説得し、破産法の改正を阻止することによって社会的地位を獲得したとされるのである。

イングランドに関しては、これまで、「1870年代のイングランドにおける初期の組織はほとんど注意を払われなかった」(Walker, 2004: 127) が、クロージャー (縮め出し) が顕著であったことは良く知られているとおりである。たとえば、1870年におけるロンドン会計士「協会設立者の主要な目的は彼らの(招待) 会員を他の会計士、その示唆するところはより低い評判でより低い能力の(すなわち『プロフェッショナルでない』とみなされている) 会計士との差別化を図ることだった」(Willmott, 1986: 248) し、それに対抗するかたちで、「会計労働の市場が拡大するにつれて、協会から排除された会計士一入会費が支払えなかったり、ロンドン以外で働いていたり、会計に加えてその他のサービスもおこなっていたりしたために排除された会計士が一ライバル協会を設立した」(Willmott, 1986: 248)。そしてこれらの一般に受け入れられた歴史認識について、既存のそして新しい証拠にもとづいたより詳細な分析が、伝統的解釈に加えるかたちで、やはりウェーバーの理論にもとづいた新しいアプローチに依拠して展開されている(たとえば Edwards, Anderson and Chandler, 2007; Edwards and Walker, 2007; Walker, 2004 など)。

7) ただし、「エディンバラ[会計士]協会の初期メンバーは大部分が上流<sup>アップパー</sup>もしくははアップパーミドルの階級出身者で、……その最も主要なグループが法律の専門家という経歴を有していた」(Kedslie, 1990: 71) のに対し、グラスゴウの……最大グループは商人出身者で、グラスゴウが商業都市であることを反映していた」(Kedslie, 1990: 72) という若干の相違は存在する。

8) さらに、Chua and Poullaous (1988) はニュージーランドの会計プロフェッションへ対象を移し、やはり「クロージャー (縮め出し) 理論は、ある利害集団のメンバーが、社会的経済的機会を独占し、外部者へ機会を締め出すことによってどのようにして市場優位を求めるのかに焦点を当てる」(Chua and Poullaous, 1998: 134) ことに注目した研究をおこなった。また、Kirkham and Loft (1993) は、会計士をプロフェッションとして世間に認知させ、プロフェッショナル・プロジェクトを成功させるために、女性が排除されたことを論証した。

#### 4. 国家政策の一翼を占める：コーポラティズム理論

会計プロフェッションの興隆に関する近年の研究は、クロージャー（締め出し）理論に加えて、コーポラティズム理論を援用することが多い。ここで、『理想的な』コーポラティズムとして最もしばしば引用される定義は Schmitter のものである」(Walker and Shackleton, 1995: 189)が、それによると、

コーポラティズムとは、次のような 1 つの利益代表システムとして定義できる。すなわち、そのシステムでは、構成単位は、単一性、義務的加入、非競争性、階続的秩序、そして職能別の分化といった属性を持つ、一定数のカテゴリーに組織されており、国家によって（創設されるのではないとしても）許可され承認され、さらに自己の指導者の選出や要求や支持の表明に対する一定の統制を認めることと引き換えに、このカテゴリー内での協議相手としての独占的代表権を与えられるのである。(Schmitter, 1974: 93-4, 訳 34 ページ)

このようにコーポラティズム理論では、プロフェッションと国との関係に焦点が合わされ、「プロフェッションや商業会社を国富の基礎とすることによって経済をいかに運営するかに関するイデオロギーや概念システムにもとづいた規制のあり方」(Rodrigues, Gomes and Craig, 2003: 98)が強調される。ここでは、プロフェッションのうち「少数の競争的でない組織が、機能的利害を代表するだけでなく、政策意思決定の実施に参加する」(Walker and Shackleton, 1995: 190) ことにより国家政策の一翼を担うのである。すなわち、「プロフェッショナル協会と国との関係は相互依存の関係にある」(Willmott, 1986: 244) のであり、プロフェッションの側は国家から得た許可と承認をもってその存続を確固たるものにしようとする。

会計プロフェッションの歴史的研究においては、コーポラティズム理論は特に「登録 (registration)」をめぐる各会計専門職団体の動きを分析する際に用いられるようである。Macdonald (1985) によると、「クロージャー（締め出し）の最も基本的で重要な性質は、ある特定の時点におけるメンバーの定義であり、その後に加える人たちの規準を設定することである」(Macdonald, 1985: 113) ため、「多くの職業は登録を根本的な礎であるとみなしてきており、それは彼らの規範・実務・権利—そして特権—という彼らのしばしば揺るぎある構造を、現在そして永久に、その場に固めてしまうものである」(Macdonald, 1985: 113)。言い換えれば、「登録は、ある職業が、支配を確かなものにし、またメンバーの集団的社会的地位を確かなものにす、社会的クロージャー（締め出し）を達成し維持する努力を絶えず続けるにあたって採用する戦略の一つである」(Macdonald, 1985: 113)。したがって、プロフェッションは、「法的に認可され正式に受容されたクロージャー（締め出し）」(Macdonald, 1985: 119) を確立するため



に国家に依存せざるをえなくなる。他方、国家はすでにみたとおりプロフェッションや民間企業を経済運営の基礎とするイデオロギーに従って政策意思決定を行ううで彼らに依存せざるをえない。このような国家とプロフェッションの相互依存の關係に注目して、Macdonald(1985)は、1911年までにICAEWとSIAAが共同で、スコットランドとアイルランドの反対を押し切って登録制度設立の議案を提出したことなどを分析している。

このような社会学者の分析に影響を受けて、会計学者の間でも会計プロフェッションと国との關係の重要性に焦点を当てた研究が増大した。たとえば、Chua and Poullaous (1998)は、クロージャー（締め出し）理論でプロフェッショナルリゼーションを分析するのは不適切であることを、ニュージーランドの会計プロフェッションの事例をもとに指摘した。彼らは、ニュージーランドにおける会計プロフェッション団体である「VICがクロージャー（締め出し）ではなく開放を促進する深い理由があった」（Chua and Poullaous, 1998: 168）としたうえで、「職業に対する『覇権』のための主要な闘争は……政府機関とVICとの間にあった」（Chua and Poullaous, 1998: 169）として国家から主導権を握る闘いを分析している。同様に、Cooper et al (1989)やWillmott (1986)も、プロフェッショナルリゼーションにおける国家政策への関与を重視し、特にCooper et al (1989)は会計プロフェッション研究におけるポスト・マルキシストらによるコーポラティズム理論の重要性と可能性を明示的に論じた<sup>9)</sup>。Walker and Shackleton (1995)は、20世紀におけるイギリス政治史を分析したMiddlemas (1980, 1986)のコーポラティズムを援用して「1930年代からのますます増大する国の介入」（Walker and Shackleton, 1995: 186）により会計プロフェッションの「プロフェッショナル・プロジェクト」が部分的成功を遂げるにとどまったことを論証した。

## 5. 日本的会計研究への示唆

以上の2つの節において、会計プロフェッションの興隆をめぐる環境形成的な努力に注目した説明が概観されたが、このような新しい会計学は現代の日本において会計研究をおこなうにあたっていかなる示唆を与えるのであろうか。

いうまでもなく、現在、イギリスの会計プロフェッションが日本に与えている最大の影響は、「国際会計／財務報告基準が含有する（国際的圧力というよりもむしろ）外圧」（高寺, 2007: 121）、もしくは「会計基準の国際的調和のための規制独占」（高寺, 2005: 102）である。すなわち、「現在、会計基準の国際的調和のための規制戦略として、国際会計基準に対する国内会計基準の『従属性の原則』を錦の御旗にして、（トップダウン調和を図る）規制独占が採用されている」（高寺,

9) コーポラティズムを援用して会計基準の設定について論じた文献にNoguchi (2005) およびNoguchi and Edwards (2004a, b) がある。コーポラティズム理論に関する概説および大戦期以降のイギリス政府の介入主義と会計基準の關係の分析もこれに詳しい。また、コーポラティズム理論が「ポスト・マルキシスト」らによっておもに論じられてきた内容については、Cooper, Puxty et al (1989) を参照されたい。

2005: 102) ののである。具体的には、「4 大 (特に最大 2) 国際会計事務所が歴史的な原価会計基準に代わる新しい会計モデルとして推奨している公正価値会計基準への同化」(高寺, 2005: 101) が強要されている。

前節までにみたような会計プロフェッションに関する社会学的考察が、上述のような現在の日本の状況に示唆するところは、イギリス会計プロフェッションの進める会計基準の国際化が、「プロフェッショナル・プロジェクト」の一環であると解釈する枠組みが用意されているということである。すなわち、国際会計/財務報告基準の設定に大きな影響を及ぼしているイギリス会計プロフェッションの最終目的は市場の独占と高い地位の獲得にあるという枠組みであり、この解釈のもとでは、会計基準の国際化の理由としてしばしば引き合いに出される資本市場の国際的統合やそれに伴う財務情報の透明化・比較可能性は、あくまでも建前に過ぎないことになる。

事実、国際会計基準委員会が各国の会計基準の統一化を目指すようになった背景には、「1980 年代の終わりには国際会計基準におけるかなりの数の選択肢が国際会計基準委員会の仕事の地位をより強化する障害になっていることが明らかになった」(Nobes and Parker, 2004: 82) (傍点は引用者) ことがあげられている。つまり、会計基準の国際的統一化の理由は、国際会計基準委員会の「地位の強化」にあったのである。

さらに、これと時期を同じくする 1980 年代のアメリカにおいて、「金融規制目的のために市場価値会計が会計を『正しく』する方途として考えられはじめた」(高寺・草野, 2004: 253) とされるが、当時の国際会計基準委員会がみずからの社会的地位を強化するためにこの動向を独占的規制に利用したにすぎないと想定すれば、会計プロフェッションで形成された「国際会計基準設定機関は歴史的な原価会計基準に代わる新しい会計モデルとして追求してきた公正価値会計基準の経済的帰結と相対的メリットを大胆に評価する情報を持っていない」(高寺, 2005: 102) のは、まったく不思議なことではない。

もちろん、このような解釈を説得的におこなうためには、より詳細な証拠と分析を必要とすることはいうまでもない。しかしながら、本稿で主張したいのは、「資本市場の国際的統合」という名のもとに進められた会計基準の国際化を、環境適応的ではなく環境形成的に説明することが理論的に可能であるということであり、そのための枠組みがすでに用意されているということである。

なお、言い遅れたが、現在の会計基準の国際化を会計プロフェッションによる「プロフェッショナル・プロジェクト」としてみた場合、これを批判の対象として論じることが可能である。すなわち、前節までに概観した新しいプロフェッション社会学は基本的に「反プロフェッショナル (anti-professional)」(Halmos, 1973: 6) なのである。なぜならば、「プロフェッションに関する研究のこの新たな方向の基底には、プロフェッショナル集団が享受していた特権を守るた

めに伝統的に進められた原理的説明に対して懐疑が増大したことがある」（West, 2003: 20）。たとえば、プロフェッションが「利他主義」であり「公共奉仕」をおこなうといった旧来の通説に対して、批判的社会学者は「疑問視する」（McClelland, 1991: 訳 18-9 ページ）。繰り返しになるが、旧来の通説では、プロフェッションが排他的で独占的なのは、プロフェッションの有する技能の高度さによるものだとされていたが、批判社会学者はこれがプロフェッションの権力を維持するためのメカニズムであると考えてるのである。

## 6. お わ り に

本稿では、会計プロフェッションに関する近年の研究の展開を追跡し、「批判会計学」もしくは「新会計学」が会計プロフェッション研究にもたらした社会学的考察について整理した。すなわち、会計プロフェッションは経済の発展とともに環境適応的に発生したのではなく、自らの社会的地位の向上と業務の独占を狙ったクロージャー（締め出し）によって生成したと捉える環境形成的説明を概観した。「批判会計学」の貢献は、「経済的要因は特定の時や場所において特定の会計実務や会計様式が採用されることに影響する唯一の要因ではないかもしれない」（Boyns and Edwards, 2000: 152）ことを論証した点にあると見てよいだろう。

日本の会計研究に与える示唆として考えられることは、会計基準の国際化を推進する主要メンバーとなっているイギリス会計プロフェッションの行動について、「プロフェッショナル・プロジェクト」の観点から説明する枠組みが用意されているということである。換言すれば「資本市場の国際的統合による会計基準の国際化」という環境適応的説明に加えて、「クロージャー（締め出し）を推進する・コーポラティズムの具体例としての会計基準の国際化」という環境形成的説明の可能性が拓けているのである。「会計基準の規制独占」（高寺, 2005）に直面する日本において、この現象を分析し理解するにあたって、本稿で概観した社会学的視座は一つの有用な観点になりうるものと思われる。

### 参考文献

- Abbott, A. (1988) *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labour*, University of Chicago Press.
- Armstrong, Peter (1985) Changing Management Control Strategies: the Role of Competition between Accountancy and Other Organisational Profession, *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), pp.129-48, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.399-426.
- Boyns and Edwards (2000) Pluralistic Approaches to Knowing More: A Comment on Hoskin and Macve, *Accounting Historians Journal*, 27(1), pp.151-8.
- Brown, Richard (ed.) (1905) *A History of Accounting and Accountants*, Frank Cass and Company Ltd.
- Burchell, Stuart, Colin Clubb and Anthony Hopwood (1985) *Accounting in Its Social Context:*

- Towards a History of Value Added in the United Kingdom, *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), pp.381-413.
- Chua, W.F. and C. Poullaos (1998) The Dynamics of “Closure” amidst the Construction of Market, Profession, Empire and Nationhood: an Historical Analysis of an Australian Accounting Association, 1886-1903, *Accounting, Organizations and Society*, 23(2), pp.155-87, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.133-180.
- Cooper, David, Tony Puxty, Tony Lowe and Hugh Willmott (1989) The Accounting Profession, Corporatism and the State, in: Wai Fong Chua, Tony Lowe and Tony Puxty (eds.) *Critical Perspectives in Management Control*, Macmillan, chapter 12.
- Cooper, David J. and Trevor M. Hopper (eds.) (1990), *Critical Accounts*, Macmillan Press Ltd.
- de Paula, F.R.M. (1948) *Developments in Accounting*, London: Sir Isaac Pitman & Sons, Ltd.
- Edwards, John Richard (2000a) Introduction, in: John Richard Edwards (ed.) *The History of Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, Vol. I, Method and Theory, Routledge, 2000, pp.xxiii-lii.
- Edwards, John Richard (ed.) (2000b) *The History of Accounting: Critical Perspectives on Business and Management*, Vol. IV Professionalisation of Accounting, Routledge.
- Edwards, John Richard (2001) Accounting Regulation and the Professionalization Process: An Historical Essay Concerning the Significance of P.H. Abbott, *Critical Perspectives on Accounting*, 12(6), pp.675-696.
- Edwards, John Richard, Malcolm Anderson and Roy A. Chandler (2007) Claiming a Jurisdiction for the “Public Accountant” in England prior to Organisational Fusion, *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), pp.61-100.
- Edwards, John Richard and Stephen P. Walker (2007) Accountants in Late 19<sup>th</sup> Century Britain: A Spatial, Demographic and Occupational Profile, *Accounting and Business Research*, 37(1), pp.63-89.
- Edey, H.C. and P. Panitpakdi (1956) British Company Accounting and the Law 1844-1900, in: A.C. Littleton and B.S. Yamey (eds.) *Studies in the History of Accounting*, Richard D. Irwin, Inc, 1956.
- Fleischman, R.K. (ed.) (2006) *Accounting History*, Sage Library in Business & Management, Volumes 1-3, Sage Publications.
- Freidson, E. (1986) *Professional Powers: A Study of the Institutionalization of Formal Knowledge*, University of Chicago Press.
- Garrett, A.A. (1961) *History of the Society of Incorporated Accountants, 1885-1957*, University Press, Oxford.
- Halmos, P. (1973) Introduction, in: P. Halmos (ed.) *Professionalization and Social Change*, University of Keele.
- Hong, Keehyun (2008) Professionalization and the Spread of Marginalist Economics in the United States, *The Kyoto Economic Review*, 77(2), pp.127-155.
- Howitt, Harold (1966) *The History of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales 1870-1965*, Heinemann.
- Johnson, Terence J. (1972) *Professions and Power*, Macmillan Education.
- Johnson T.J. and Marjorie Caygill (1971) The Development of Accountancy Links in the Commonwealth, *Accounting and Business Research*, 1(2), pp.155-73, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.454-86.
- Kedslie, M.J.M. (1990) Mutual Self Interest – a Unifying Force; the Dominance of Societal Closure over Social Background in the Early Professional Accounting Bodies, *The Accounting*

- Historians Journal*, 17(2), pp.1-19, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.60-76.
- Kirkham, Linda M. and Anne Loft (1993) Gender and the Construction of the Professional Accountant, *Accounting, Organizations and Society*, 18(6), pp.507-58, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.270-343.
- Larson, M.S. (1977) *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*, University of California Press.
- Laughlin, R. (1999) *Critical Accounting: Nature, Progress and Prognosis*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), pp.73-78, reprinted in Fleischman (ed.) (2006), vol.1, pp.97-102.
- Lee, Tom (1995) The Professionalization of Accountancy: a History of Protecting the Public Interest in a Self-interested Way, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(4), pp.48-69, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.375-398.
- Littleton, A.C. (1933) *Accounting Evolution to 1900*, New York: Russell & Russell, 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館, 1952年。
- Macdonald, K.M. (1985) Social Closure and Occupational Registration, *Sociology*, 19(4), pp.541-56, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.113-32.
- Macdonald, K.M. (1995) *The Sociology of the Professions*, London: Sage.
- Matthews, Derek, Malcolm Anderson and John Richard Edwards (1997) The Rise of the Professional Accountant in British Management, *Economic History Review*, 50(3), pp.407-29, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.427-453.
- Matthews, Derek, Malcolm Anderson and John Richard Edwards (1998) *The Priesthood of Industry: The Rise of the Professional Accountant in British Management*, Oxford University Press.
- McClelland, Charles E. (1991) *The German Experience of Professionalization: Modern Learned Professions and Their Organizations from the Early Nineteenth Century to the Hitler Era*, Cambridge University Press, 望田幸男監訳『近代ドイツの専門職—官吏・弁護士・医師・聖職者・教師・技術者—』晃洋書房, 1993年。
- Middlemas, K. (1980) *Politics in Industrial Society: The Experience of the British System Since 1911*, London: Andre Deutsch.
- Middlemas, K. (1986) *Power, Competition and the State*, Basingstoke: Macmillan.
- Miller, P., T. Hopper and R. Laughlin (1991) The New Accounting History: An Introduction, *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), pp.395-403, reprinted in Fleischman (ed.) (2006), vol.1, pp.87-96.
- Nobes, Christopher, and Robert Parker (2004) *Comparative International Accounting*, Eighth Edition, Prentice Hall.
- Noguchi, Masayoshi (2005) Interaction Between Tax and Accounting Practice: Accounting for Stock-in-Trade, *Accounting, Business & Financial History*, 15(1), pp.1-34.
- Noguchi, Masayoshi and John Richard Edwards (2004a) Accounting Principles, Internal Conflict and the State: The Case of the ICAEW, 1948-1966, *ABACUS*, 40(3), pp.280-320.
- Noguchi, Masayoshi and John Richard Edwards (2004b) Corporatism and Unavoidable Imperatives: Recommendations on Accounting Principles and the ICAEW Memorandum to the Cohen Committee, *Accounting Historians Journal*, 31(2), pp.53-96.
- Parker, R.H. (1986) *The Development of the Accountancy Profession in Britain to the Early Twentieth Century*, The Academy of Accounting Historians, Monograph Five, 友岡賛・小林麻衣子訳『会計士の歴史』慶應義塾大学出版会, 2006年。
- Parsons, Talcott (1968) Professions, in: Sills, D. (ed.), *International Encyclopedia of the Social*

- Sciences*, vol.12, pp.536-547.
- Previts, G.J. and T.K. Sheldahl (1977) Accounting and "Countinghouses": an Analysis and Commenary, *Abacus*, 13(2), pp.52-9, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.1-10..
- Robson, Keith and David Cooper (1990) Understanding the Development of the Accountancy Profession in the United Kingdom, in: Cooper and Hopper (eds.) (1990), chapter 18, pp.366-390.
- Rodrigues, Lucia Lima, Delfina Gomes and Russel Craig (2003), Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal since 1755, *Accounting Historians Journal*, 30(1), pp.95-125.
- Roslender, Robin (1992) *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, Routledge.
- Schmitter, Philippe C. (1974) Still the Century of Corporatism? *Review of Politics*, 36(1), pp.85-131.
- Schmitter, Philippe C. and Gerhard Lehbruch (eds.) (1979) *Trends toward Corporatist Intermediation*, Sage Publications, 山口定監訳『現代コーポラティズム (I) 団体統合主義の政治とその理論』木鐸社, 1984年。
- Stacey, Nicholas A. H. (1954) *English Accountancy: A Study in Social and Economic History, 1800-1954*, Gee and Company (Publishers) Ltd.
- Sunder, Syam (2003) Rethinking the Structure of Accounting and Auditing (May 2003), Yale International Center for Finance (ICF) Working Paper No.03-17, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=413581>.
- Tyson, T. (1995), The Archivist Responds to the New Accounting History: The Case of the US Men's Clothing Industry, *Accounting, Business & Financial History*, 5(1), pp.17-37.
- Walker, Stephen P. (1988) *The Society of Accountants in Edinburgh 1854-1914: A Study of Recruitment to a New Profession*, Garland Publishing.
- Walker, Stephen P. (1991) The Defense of Professional Monopoly: Scottish Chartered Accountants and "Satellites in the Accountancy Firmament" 1854-1914, *Accounting, Organizations and Society*, 16(3), pp.257-283.
- Walker, Stephen P. (1995) The Genesis of Professional Organization in Scotland: a Contextual Analysis, *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp.285-310, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.77-77-112.
- Walker, Stephen P. (2004) The Genesis of Professional Organisation in English Accountancy, *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), pp.127-56.
- Walker, Stephen P. and Ken Shackleton (1995) Corporatism and Structural Change in the British Accountancy Profession, 1930-1957, *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), pp.467-503, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.181-232.
- Weber, Max (1968) *Economy and Society*, New York: Bedminster Press.
- West, Brian P. (1996) The Professionalisation of Accounting: A Review of Recent Historical Research and Its Implications, *Accounting History*, 1(1), pp.77-102, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.11-35.
- West, Brian P. (2003) *Professionalism and Accounting Rules*, Routledge.
- Willmott, Hugh (1986) Organising the Profession: a Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the U.K., *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), pp.555-80, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.233-269.
- Willmott, Hugh, David Cooper and Tony Puxty (1993) Maintaining Self-Regulation: Making "Interests" Coincide in Discourses on the Governance of the ICAEW, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), pp.68-93, reprinted in: Edwards (ed.) (2000b), pp.344-374.
- Yamey, B.S. (1949) Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism, *The Economic History*

Review, second series, 1 (2&3), pp.99-113, reprinted in: B.S. Yamey, *Essays on the History of Accounting*, Arno Press, 1978.

高寺貞男（1988）『可能性の会計学』三嶺書房。

高寺貞男（2005）「会計基準の国際化過程における対照的規制戦略」『大阪経大論集』第56巻第1号，101-6 ページ。

高寺貞男（2007）「トロイアの木馬とみなされた『真実かつ公正な概観（提示）優先』措置」『大阪経大論集』第57巻第5号，117-23 ページ。

高寺貞男・草野真樹（2004）「公正価値概念の拡大—その狙いと弱み—」『大阪経大論集』第55巻第2号，251-62 ページ。

