

批判的实在論と会計転態論と

Critical Realism and the Transformative Accounting Theory

水 谷 覚
Satoru Mizutani

Abstract

This paper is organized as follows. Chapter I introduces the purpose of this paper. Chapter II surveys our previous studies. Chapter III shows the transition of Roy Bhaskar's philosophy. Chapter IV shows the system of Bhaskar's critical realism. Chapter V shows the system of the transformative accounting theory that is linguistic research in accounting based on Bhaskar's critical realism. Chapter VI adds some additional comments.

Accounting is a transformative, self-reproductive and spontaneous social system, institution, and convention, as in language. The transformative accounting theory shows the transformation of the mutual relationship between entity and social structure in accounting. The transformative accounting theory tries to secularize Bhaskar's transcendental philosophy, and the approach can be said secular Bhaskarian.

Keywords: accounting language, critical realism, Roy Bhaskar, secular Bhaskarian, social system, transformational model of social activity

【目次】

- I はじめに
- II これまでの一連の考察の概要
- III バスカーの思想の変遷
- IV 批判的实在論
- V 会計転態論
- VI おわりに

I はじめに

バスカー (Ram Roy Bhaskar, 1944-2014) の批判的实在論 (critical realism) にもとづく会計の言語論的研究を会計転態論と称して、この数年間、さまざまな角度から考察をすすめている¹。しかし、これらの一連の考察は、手探りのまま断片的・漸進的にすすめられたため、議論のまわりくどさや重複、用語の錯綜や不統一もみられ、手際よく要領をえてまとめられた体系的な研究成果にはなっていない。その一方で、これらの一連の考察によって、会計転態論の体系化にむけて必要な諸概念はそろいつつある。そこで、本稿では、これまでの断片的な考察を整理統合し、より体系的に構築された論考として会計転態論を提示したい。

II これまでの一連の考察の概要

これまでの一連の考察の概要をふりかえり、会計転態論の体系化に必要な諸概念をあきらかにする。さきにのべたように用語の錯綜や議論の混乱等もみられるが、必要な訂正等は次章以降の考察のなかでおこなう。用語の定義や説明についても、次章以降でおこなう。

吉村・水谷 (2014) では、① *From East to West: Odyssey of a Soul* (Bhaskar, 2000) を契機として展開されたスピリチュアル・ターン (spiritual turn) 以降のバスカーの思想を肯定的にとりあげ、その社会科学への応用可能性をしめしている。水谷担当部分では、②バスカーの思想の変遷が大きく3つのフェーズ (局面) にわけられること、③バスカーの思想の第3のフェーズであるPMR期において到達した、トータリティ (totality: 全体性) の世界観による非二元論 (non-dualism) によれば、社会科学において

実証主義的研究が前提とする事実価値二元論が成立しえないこと、④PMR期のバスカーの思想を理解するために、空 (くう) や無我 (むが) といった仏教思想が有効であることをあきらかにしている。

水谷 (2015) では、①バスカーの批判的实在論による会計の言語論的研究 (会計言語論) の新たな展開の可能性を提示している。②従来の会計の言語論的研究について、モリス (Morris, Ch. W.) の記号論、ソシュール (Saussure, F.) の言語学、ウィットゲンシュタイン (Wittgenstein, L.) の言語ゲーム論との関連をとりあげ、言語と意味との関係によって2つの理論系統にわけられることをあきらかにしている。③従来の会計の言語論的研究における2つの理論系統とは、國部 (1992) の用語によれば、実体主義的思考による会計写像論と、関係主義的思考による会計築像論とであり、会計写像論は実証主義に、会計築像論は社会構築主義に、それぞれ依拠していることをあきらかにし、従来の会計の言語論的研究における二元論を指摘している。④バスカーの批判的实在論の概要について、実在的世界の三領域、アブダクション (abduction)、社会活動の転態モデル (transformational model of social activity) といった重要概念を中心にあきらかにしている。⑤会計にかかわる社会構造を会計事実とし、会計にかかわる社会活動を会計言語として、会計事実と会計言語とのかかわり方によって、従来の会計の言語論的研究である会計写像論・会計築像論にくわえて、批判的实在論による会計の言語論的研究の第三の道として会計転態論を提示している。⑥会計写像論の考察対象は会計言語による会計事実の写像であり、会計築像論の考察対象は会計言語による会計事実の築像であり、会計転態論の考察対象は会計言語と会計事実との相互作用による創発／転態であるとし、会計転態論の言語観によれば、言語は写像や築像のための記述の道具ではなく、言語

1 吉村・水谷 (2014)、水谷 (2015)、水谷 (2016)、水谷 (2017a)、水谷 (2017b)、水谷・吉村 (2018) を参照されたい。

の使用という人間の社会活動そのもの（社会的実践）としてとらえられることをあきらかにした。⑦会計言語の使用という社会的実践によって、会計という社会システムが制度（institution）あるいは慣習／慣行（convention）として自生的に生成されていることをあきらかにした。⑧バスカーの思想の変遷について概観し、第3のフェーズであるPMR期のバスカーの思想による会計の言語論的研究の可能性について言及している。

水谷（2016）では、①水谷（2015）をふまえて会計の言語論的研究における会計写像論と会計築像論との二元論的対立関係の詳細をあきらかにしている。②モリスの記号論における3つの次元（構文論／意味論／語用論）を軸に、会計の言語論的研究の先行文献（日本語文献）の議論を概観するとともに、会計の言語論的研究における二元論的対立関係が解消されていないことをあきらかにしている。③会計の言語論的研究における二元論的対立関係の背景に、言語の位置づけが対象を描写するものから構築するものへ、あるいは思考を表現するものから規定するものへと転回した、西洋哲学における言語論的転回（linguistic turn）と同様の言語観の転回（写体としての会計言語から、主体としての会計言語への転回）があったことをあきらかにしている。④会計の言語論的研究における二元論的対立関係を弁証法的に解消する第三の道として、バスカーの批判的实在論による会計の言語論的研究である会計転態論を提示するとともに、社会システムにおける主体による言語／記号の使用という実践（praxis）や実践による転態に注目することによって考察をふかめ、より詳細な会計転態論のフレームワークを構築し、提示している。⑤会計という社会システムの言語性について、バスカーの批判的实在論のほかに、パース（Peirce, Ch. S.）の記号論や、ルーマン（Luhmann, N.）の社会システム理論によっても、あきらかにできることを指摘している。

水谷（2017a）では、①会計転態論の概要をあきらかにするとともに、春日淳一の解説によるルーマンの社会システム理論（春日＝ルーマン理論）をサーベイし、春日＝ルーマン理論における自己再生産の概念とバスカーの批判的实在論における転態の概念との同型性をあきらかにしている。②春日＝ルーマン理論における言語システムと経済システムとの対応関係（同型性）は、会計転態論によれば、会計システムにも拡大できることをあきらかにしている。③社会システムのメディアである貨幣や言語が使用への期待（信頼）の連鎖によって、ともに社会的实在となっている点において、貨幣共同体と言語共同体との同型性を指摘した岩井克人の社会システム観をとりあげるとともに、このような自己準拠的、循環論的、自己言及的な社会システム観が、バスカーやルーマン、ハイエク（Hayek, F. A.）、サール（Searle, J.）、ウィトゲンシュタイン、パースらにもみられることをあきらかにしている。

水谷（2017b）では、①会計転態論による会計研究の方法論を整理するために、社会科学研究の方法論についてSarantakos（1993）によって、実証的・解釈的・批判的の3つのパラダイム（図1）における存在論・人間観・科学的方法論・研究目的をあきらかにするとともに（図2）、会計研究の方法論についてChua（1986）によって、実証主義・解釈主義・批判理論の3つの方法論における（A）知識についての考え、（B）物理的／社会的实在についての考え、（C）理論と実践との関係についてあきらかにしている（図3～6）。

図 1 社会科学におけるおもなパラダイム

実証的	解釈的	批判的
実証主義 新実証主義 方法論的実証主義 論理実証主義	シンボリック相互作用論 現象学 エスノメソドロジー 解釈学 精神分析 文化人類学 民族誌 社会言語論	批判理論 闘争理論 マルクス主義 フェミニズム

出所：Sarantakos, 1993, p.31（著者訳）。

図 2 社会科学における理論的展望

基準	実証主義	解釈主義	批判理論
現実とは	<ul style="list-style-type: none"> 客観的であり、外在する 感覚をとおして認識される 画一的に認識される 不変法則によって支配される 全体がうまく統合される 	<ul style="list-style-type: none"> 主観的である つくられるものであって、発見されるものではない 解釈される 	<ul style="list-style-type: none"> 客観論と主観論との間にある 複雑：外面的であり実在的である 自然ではなく人々によってつくられる 緊張状態にあり矛盾にみちている 抑圧と搾取によって基礎づけられる
人間とは	<ul style="list-style-type: none"> 合理的個人である 外的法則にしたがう 自由意思をもたない 	<ul style="list-style-type: none"> その世界の創造者である 世界に意味をあたえる 外的法則に制約されない 意味の体系をつくる 	<ul style="list-style-type: none"> 動的で自身の運命の創造者である 抑圧され、搾取され、疎外され、制約される 洗脳され、だまされ、条件づけられる 自身の可能性にきづくことをさまたげられる
科学とは	<ul style="list-style-type: none"> 厳密な規則や手続に基礎づけられる 演繹的である 法則定立的（法則に基礎づけられる） 感覚印象に依存する 価値自由である 	<ul style="list-style-type: none"> ただの常識である（非科学） 帰納的である 表意である 解釈に依存する 価値自由ではない 	<ul style="list-style-type: none"> 実証主義と解釈主義との間の立場である（状況が生活を形成するが、それはかえられる） 解放し、勇気づけその両方とシステム動態に依存する 価値自由ではない
研究目的	<ul style="list-style-type: none"> 事実、因果、影響を説明することである 予測することである 「事実」を重視する 予測を重視する 	<ul style="list-style-type: none"> 世界を解釈することである 社会生活を理解することである 意味を重視する 理解を重視する 	<ul style="list-style-type: none"> 現実関係をあばくために表層の裏をとることである 神話や幻想をあばきだす 間違った信念や観念をとりぞき、開放し、勇気づけることを重視する

出所：Sarantakos, 1993, pp.38-39（著者訳）。

図 3 社会科学の前提となる仮説の分類

A. 知識についての考え ・ 認識論的なもの ・ 方法論的なもの
B. 物理的あるいは社会的実在についての考え ・ 存在論的なもの ・ 人間の意思と合理性 ・ 社会的秩序／コンフリクト
C. 理論と実践との関係

出所：Chua, 1986, p.605（著者訳）。

図4 主流の会計学におけるおもな前提とその特徴

A. 知識についての考え

理論は、その検証あるいは反証するためにもちいられる観察と区別される。
 仮説演繹的な科学的説明が妥当であるとされる。
 一般化をもたらすデータの分析や収集という量的な方法が支持される。

B. 物理的あるいは社会的实在についての考え

経験的实在は主体にとって対象あるいは外的なものである。
 人間もまた受動的な存在として特徴づけられ、社会的实在の創造者とはみなされない。
 個人や企業には効用最大化というただ一つの目標が仮定される。
 目的手段の合理性が仮定される。
 社会も組織も本質的に安定的であり、適切な会計コントロールの設計をとおして「反機能的」コンフリクトが管理されるとみなされる。

C. 理論と実践との関係

会計は手段を規定し、目的は規定しない。現存の制度的構造を容認する。

出所：Chua, 1986, p.611（著者訳）。

図5 解釈主義におけるおもな前提とその特徴

A. 知識についての考え

人間の意思についての科学的説明が要求される。その妥当性は、論理一貫性、主観的解釈、行為者の常識の解釈の基準によって評価される。
 民族誌的研究、事例研究、参与観察が奨励される。行為者（アクター）はその日常世界において研究される。

B. 物理的あるいは社会的实在についての考え

社会的实在は、創発的で、主観的に創造され、人間の相互作用をとおして客体化される。
 あらゆる行為には、選及的に付与され社会的あるいは歴史的実践にもとづく、意味や意図がある。
 社会的秩序が想定される。コンフリクトは、一般的な社会的意味の体系に媒介される。

C. 理論と実践との関係

理論は、行為を説明することや、社会的秩序がどのように生産され再生産されるのかを理解することに従事しているだけである。

出所：Chua, 1986, p.615（著者訳）。

図6 批判理論におけるおもな前提とその特徴

A. 知識についての考え

理論の判断基準は一時的で状況依存的である。歴史的、民族誌的研究やケース・スタディがより一般的にもちいられる。

B. 物理的あるいは社会的实在についての考え

制限的なメカニズムによって疎外されている（十分に発揮することを阻止されている）内的可能性を人間はもっている。対象は、その歴史的発展や関係の全体性のなかの変化の研究をとおしてのみ理解されうる。
 経験的实在は対象によって特徴づけられ、現実の関係は主体的解釈をとおして変形され再生産される。
 人間の意思や合理性あるいは作用は容認されるが、虚偽意識やイデオロギーによって付与された考えとして批判的に分析される。
 根本的なコンフリクトは社会に特有である。コンフリクトは、人々の創造的な領域を阻止する社会や経済あるいは政治の領域における不公平やイデオロギーに起因する。

C. 理論と実践との関係

理論には批判的義務がある。つまり、同一化と支配やイデオロギー的実践の除去とである。

出所：Chua, 1986, p.622（著者訳）。

②会計転態論における存在論あるいは実在論をしめすために、会計理論の基盤となる会計主体論とその背景にある企業観との関係をあきらかにした。③上野(2015)によってバスカーの批判的実在論からの影響が指摘されるマテシッチ(Mattessich, R.)の会計理論における実在性の玉ねぎモデル(onion model of reality: OMR)について、マテシッチ自身は(Mattessich, 2016, pp.44-46)、バスカーよりもブンゲ(Bunge, M.)の理論のほうが、より明快であると評価していることをあきらかにしている。④会計転態論の概念フレームワークをもとに、会計言語を一般言語化させた社会システム理論である社会転態論を提示するとともに、竹内(2009, 2011, 2012)をもとに、やまとことばによる社会転態論を提示した。

水谷・吉村(2018)の水谷担当部分では、①吉村(2018)において提示された経営やビジネスに関する新しい研究方法である「経営学的フォークロア」研究について、その存在論・認識論・方法論として、バスカーの批判的実在論がもちいられることをあきらかにしている。②「経営学的フォークロア」研究の考察対象は、現代の経営実践の表層にはみられなくなった(不在化した)日本的ビジネスの原型であり、民間伝承(フォークロア: folklore)の分析によってそれを探求しようとしている。③不在化とは、バスカーの思想の第2のフェーズであるDCR期における中心的な概念であり、経験的にはとらえることができない不在化した世界に接近するために、批判的実在論が採用する推論方法であるアブダクション(abduction)が必要となることをあきらかにしている。④「経営学的フォークロア」研究では、民俗学や文化人類学と同様に、文献調査によるテキストを対象とした研究のほか、インタビュー調査による言説(ことば)を対象とした研究も重要であり、そのために、批判的実在論によるディスコース分析(言説分析: discourse analysis)を

標榜するフェアクラフ(Fairclough, N.)の批判的言説分析(critical discourse analysis)が有効なアブダクションの手法であることを、野村(2017)を参照しつつあきらかにしている。⑤批判的言説分析の簿記・会計研究への応用可能性についても言及している。

III バスカーの思想の変遷

III-1 CR期

バスカー自身の思想は、年代とともに3つのフェーズ(局面)で変遷してきた。第1のフェーズは、基礎的批判的実在論(basic/original critical realism)とよばれ(CR期)、CR期のバスカーの思想は、*A Realist Theory of Science* (Bhaskar, 1975)、*The Possibility of Naturalism: A Philosophical Critique of the Contemporary Human Science* (Bhaskar, 1979)、*Scientific Realism and Human Emancipation* (Bhaskar, 1987)という3つの著書によっておもに展開されている(Bhaskar, 1975; 1979は、邦訳書がある)。

Bhaskar(1975)では、科学哲学における方法論として実在論の立場からの実証主義批判(超越論的実在論)を、Bhaskar(1979)では、超越論的実在論の社会科学への応用(批判的自然主義)を、Bhaskar(1987)では、先行する2つの著書をもとに、説明的理論から実践的命法(事実[～である]から、価値[～べし])へとむかう社会的実践によって人間解放を可能にする説明的批判(explanatory critique)としての社会科学論を展開した。さらに、初期批判的実在論の集大成として、*Reclaiming Reality: A Critical Introduction to Contemporary Philosophy* (Bhaskar, 1989)と*Philosophy and the Idea of Freedom* (Bhaskar, 1991)という2つの著作がある。

現在も、バスカーの批判的実在論といえば、基

礎的批判的实在論 (CR 期) のバスカーの思想を意味する (とくに Bhaskar, 1975; 1979 を基本文献とする) ことが一般的である。实在的世界の三領域、リトロダクション (retroduction)、社会活動の転態モデル、説明的批判といった批判的实在論における重要概念²が提示されたのが CR 期であり、バスカーに影響をうけた批判的实在論者のあいだで、まず共有されているのは CR 期のバスカーの思想である³。

III-2 DCR期

第2のフェーズは、弁証法的批判的实在論 (dialectical critical realism) とよばれ (DCR 期)、*Dialectic: The Pulse of Freedom* (Bhaskar, 1993) と *Plato Etc: The Problems of Philosophy and their Resolution* (Bhaskar, 1994) という2つの著書によっておもに展開されている (Bhaskar, 1993 は、邦訳書がある)。不在 (absence)、否定性 (negativity)、トータリティ (totality: 全体性) の諸概念によって、西洋哲学における弁証法の歴史的展開についての批判的サーベイを展開するとともに、批判的实在論の弁証法的転回をはかっている。

この DCR 期から、批判的实在論者のあいだでバスカーの思想への否定的な反応がみられはじめる。CR 期の明快な論理展開に対して、DCR 期のバスカーの思想は論理展開がいかに難渋であり、そのようなわかりにくさが否定的な反応の背

景にある⁴。また、DCR 期の重要概念である不在・否定性・トータリティには、西洋哲学の文脈では理解されにくい異質性や東洋哲学的な超越性があり、のちにバスカーの思想がみせるスピリチュアル・ターンにつながる伏線になっていることも指摘できる。

III-3 PMR期

第3のフェーズは、*From East to West: Odyssey of a Soul* (Bhaskar, 2000) でバスカーがみせた思想的転回、いわゆるスピリチュアル・ターンを契機とするもので、メタ・リアリティの哲学 (the philosophy of metaReality) とよばれ (PMR 期)、*Reflections of Meta-Reality: Transcendence, Emancipation and Everyday Life*、*From Science to Emancipation: Alienation and the Actuality of Enlightenment*、*The Philosophy of metaReality: Creativity, Love and Freedom* という3つの著書 (いずれも Bhaskar, 2002) によっておもに展開されているバスカーの最晩年の思想である。

スピリチュアル・ターン以降のバスカーの思想は、DCR 期以降にみられはじめたバスカーの思想的転回に対する批判的实在論者の反応 (賛否) を決定的に二分化している。スピリチュアル・ターンがバスカーの個人的かつ内面的な出来事に起因

2 水谷 (2015) でとりあげた重要概念に、説明的批判をくわえ、バスカー自身の用語にしたがい、アブダクションにかえてリトロダクションを採用した。

3 CR 期のバスカーの思想について理解をふかめるためには、Danermark et al. (2002) が邦訳書もあり、包括的なよい解説書となっている。また、Danermark et al. (2002) では、水谷 (2017b) で言及したブンゲの思想とバスカーとの関連性についても確認できる (Danermark et al., 2002, 邦訳書, p.9, p.310, p.316)。

4 Bhaskar (1993) の邦訳書の訳者あとがきにくわしいので参照されたい (Bhaskar, 1993, 邦訳書, pp.607-608)。端的には、「要するに本書をめぐるのは、無視や傍観、敬遠といった対応を含む、研究の不在が長く続いてきた」(Bhaskar, 1993, 邦訳書, p.608) という状況であったようだ。

する転回⁵によるものであるため、ハートウィグ (Hartwig, M.) のようなほとんど全面的な賛同者⁶は少なく、むしろ、多くの批判的实在論者は、DCR 期における西洋近代主義との超越的あるいは批判的な訣別がニューエイジのような神秘主義思想をともなって展開されることに、少なからず困惑している様子がうかがえる⁷。また、スピリチュアル・ターン以降のバスカーの思想について言及している日本語で読める文献のほとんどは、邦訳書もふくめて、具体的なコメントや明確な賛否の表明をさけた慎重な姿勢⁸をとっている。日本人が耳にしたとき、「スピリチュアル」という言葉は、社会現象としてたびたびあらわれるオカルト志向の「スピリチュアル・ブーム」を想起させ、どこか怪しげでインチキ臭い印象もあって、職業的な研究者としては、あまりかかわりたくないのかもしれない。

PMR 期のバスカーの思想をよみとくキーワードは、トータリティ、実践、解放 (emancipation)、自己実現 (self-realization)、悟り (enlightenment) などである。CR 期のバスカーの思想のうちにすでに潜在的・無意識的に展開されていた非

二元論や実践による解放といった概念が、DCR 期の不在やトータリティの概念にもとづく弁証法によって顕在化・意識化し、PMR 期には、真なる人間の解放、自由、自己実現を達成する（それらの「不在を不在化させる」）ための非二元論の哲学に到達している。非二元論の哲学では、二元論的な区別あるいは分別 (ふんべつ) をしないトータリティの世界観が展開され、構造－主体、事実－価値、社会－個人、精神－身体、理論－実践、原因－結果、主体－客体、過去－未来、西洋－東洋、男性－女性、主人－奴隷などの、ありとあらゆる二元論的世界観 (demi-reality) を社会的実践によって弁証法的あるいは批判的に乗り越えていこうとしている。

IV 批判的实在論

IV-1 名称

批判的实在論 (critical realism) という名称は、超越論的实在論 (transcendental realism) と 批判的自然主義 (critical naturalism) との合成語である (Archer et al., 1998, p. ix)。元来はバスカー本人の用語ではなかったので、初出がまだ確認できていないが、本人もこの名称を採用するにいたり、バスカーが提唱した科学哲学の名称として定着している。このように、合成語として成立した名称なので、おなじ「批判的实在論 (critical realism)」という名称の哲学思想⁹もあるが、混同してはならない。

IV-2 存在論

批判的实在論の存在論は、实在論であり、科学的知識の対象としての実在的世界の存在をみ

5 Bhaskar with Hartwig (2010) によれば、1994年に休暇でおとすれたキプロスで体調をくずし、滞在先のホテルの部屋で高熱にうなされていたときに、代替療法としてうけた英国人の女性アロマセラピストによる「Reiki (レイキ：霊気)」の施術によって、「新しい世界がひらける経験」をしたことがきっかけだという。さらに、この女性の夫が「超越瞑想 (transcendental meditation)」の導師であり、その瞑想法の課程 (course) も体験したという (Bhaskar with Hartwig, 2010, p.146)。Reiki とは日本人が創始した「手かざし」による民間・精神療法であり、超越瞑想とはインド人が創始したヒンドゥ教に由来する瞑想法であり、いずれも世界中にひろがっている精神運動の一種であるようだ。バスカーは、この個人的かつ内面的な出来事を契機として、東洋的な神秘主義や精神主義へと傾倒していくことになる。

6 Bhaskar with Hartwig (2010) のほか、Hartwig (2001) などを参照されたい。

7 スピリチュアル・ターン以降のバスカーの思想に対する批判的实在論者たちの賛否は、Archer et al. (2004)、Creaven (2011)、Hartwig and Morgan (2011)、Wright (2012) などを参照できる。Archer et al. (2004)・Wright (2012) では、おもにキリスト教信仰の立場からの肯定論が、Hartwig and Morgan (2011) では、基本的に肯定論をとりつつ賛否両論が、Creaven (2011) では、おもにマルクス主義の立場からの否定論がみられる。

8 そのような姿勢は、Archer (1995) の邦訳書の訳者あとがきにある「深入りしないことにする」(Archer, 1995, 邦訳書, p.503) という表現にもっとも的確にあらわれている。

9 平凡社『哲学事典』(下中弘編, 1971, p.1155) や、岩波書店『岩波 哲学・思想事典』(廣松渉他編, 1998, pp.1323-1324) には、「批判的实在論」の項がある。それらの記述によると、バスカーの实在論とアイデアを共有するところもあるが、別系統の哲学思想である。

図7 実在的世界の三領域

	实在の領域	現実の領域	経験の領域
メカニズム	○		
事象	○	○	
経験的事実	○	○	○

出所：Bhaskar (1975) , 邦訳書 , p.3, p.63.

とめている。その実在的世界は、階層的 (stratified)、分化的 (differentiated) な存在であり、Bhaskar (1975) において、実在的世界の三領域が提示されている (図7)。

ここで、メカニズム (mechanisms) / 事象 (events) / 経験的事実 (experiences) は、それぞれ实在 (real) の領域 / 現実 (actual) の領域 / 経験 (empirical) の領域の構成要素として対応しており、同時にそれぞれはより深い実在的世界の領域からの影響下にある。もっとも深い階層にある実在的世界はメカニズムの世界であり、それは实在の領域だけの構成要素となる。もっとも浅い階層にある実在的世界は経験的事実の世界であり、それは経験の領域の構成要素であると同時に他の実在的世界の領域 (实在の領域 / 現実の領域) からの影響下にある。このように、科学的知識が対象とする実在的世界には、より深い領域からはじまる階層的構造と分化的構造とがみられる。批判的实在論においては、科学的知識の対象

は、われわれが経験的に知覚できるものばかりではなく、経験的に知覚することはできなくても、実在的世界の深層に潜在的に存在するものがあることをしめしている。

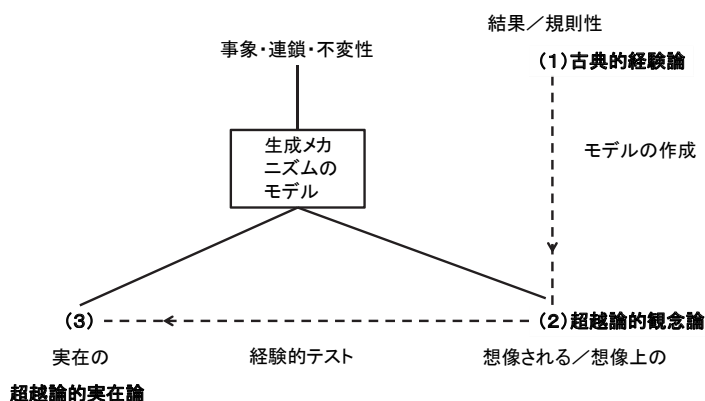
IV-3 推論方法

Bhaskar (1975) では、科学的推論のプロセス (科学的発見の論理構造) について、図8のように提示する。

(1) 古典的経験論では、ある一連の事象の規則的発生が同定され、(2) 超越論的観念論では、その規則性の仕組みをあきらかにするための理論的説明 (モデル) が考案され、(3) 超越論的实在論では、その理論的説明 (モデル) のなかで想定された存在物や作用の実証性が経験的テストによって点検される (Bhaskar, 1975, 邦訳書, p.4, pp.186-187)。

これらの一連のプロセスによって、漸進的に実在的世界の深層 (实在の領域) にあるメカニズムに接近しようとする推論方法は、Bhaskar (1979)

図8 科学的発見の論理構造



出所：Bhaskar (1975) , 邦訳書 , p.5, p.186.

では、リトロダクション（遡行的推論）として提示されている。リトロダクションは、実在的世界の深層にある経験ではとらえきれないメカニズムへと接近するために、隠喩（メタファー：metaphor）と類推（アナロジー：analogy）とをもちいる。隠喩と類推とをもちいることによって仮説にもとづく推論をすすめる方法は、アブダクション（仮説的推論）ともいう。リトロダクションとアブダクションとは互換的にもちいられることもあるが、アブダクションによる仮説（モデル）の構築と経験的テストによる点検（テスト）とをくりかえし、より深層の実在世界へと漸進的に接近をはかるのがリトロダクションの手続きであるところであれば、リトロダクションは、アブダクションだけでなく帰納や演繹も包括した超越的な推論方法であるといえる。

IV-4 認識論

批判的実在論の存在論によれば、実在的世界の三領域としてあらわされるように、科学的知識の対象は階層的かつ多面的であり、経験的に知覚（認識）することができるものばかりではない。科学的知識が対象とする実在的世界がクローズド・システム（閉鎖系）であれば、実在的世界（存在論）を経験的な知覚（認識論）に還元することができるが、実在的世界は階層的かつ多面的なオープン・システム（開放系）であるから、存在論を認識論に還元することができない。実在的世界の階層性や多元性を捨象し、存在論を認識論に還元しようとすることを、バスカーは認識論的誤謬（epistemic fallacy）とよんで、実証主義におけるおもな理論的欠陥として指摘する。また、科学的知識が対象とする実在的世界が階層的構造と分化的構造とからなるオープン・システムであるからこそ、科学的推論のプロセス（リトロダクション）を適切にすすめるために、科学者には教育や訓練による習熟が必要不可欠となる。

IV-5 社会システム観

Bhaskar (1979) では、社会科学の知識の対象となる社会システムが「因果力を備えた複雑な構造をもつという意味において自然科学の対象と全く同等の資格を有している」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.61) として、自然主義による社会科学が可能であることをあきらかにしている。

一方で、このような自然主義による社会科学は、自然科学とは異なる条件のもとで成立している。バスカーは、そのような自然主義による社会科学における固有の条件として、存在論的制約 (ontological limits)、認識論的制約 (epistemological limits)、関係論的制約 (relational limits) をあげている。

存在論的制約とは、(1) 社会構造は諸々の人間活動を左右するが、自然構造とはちがって、そうした活動と独立に存立しているのではないこと（活動依存の性格）、(2) 社会構造は、自然構造とはちがって、活動の当事者がその活動の中身や目的をどうとらえているかという点と無関係に存立しているわけではないこと（概念依存の性格）、(3) 社会構造は、自然構造とはちがって、相対的な意味でのみ永続的であり、社会構造に根拠をもつ傾向は時場にかかわらず一定不変であるという意味での普遍性をもたないこと（時場依存の性格）である (Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.43)。

認識論的制約とは、社会科学の知識の対象となる社会システムがオープン・システムであり「自生的にも実験的にも閉じることが不可能な系として存在する」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.51) ことによるものである。

関係論的制約とは、「社会科学は自らをその研究領域の一部として取り込んでおり、それ故、原則的に特定の説明理論が用いる概念や法則による解釈を受けやすい」ことであり、「自然的世界の場合、科学的知識の対象は当の知識の生産過程からは完全に独立して存立・作用しているが、社会

的領域ではその点はあてはまらない」とされる (Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.53)。

これらの制約は、「社会活動が歴史依存的で相互依存的な性格を有する以上、人間社会は自ずと開いた世界でなければならない、また、社会活動が社会的に説明されるべきものとしてある以上、当然、社会科学はその対象の一部におのれ自身を含んでいなければならない」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.60) というバスキアの社会システム観を特徴づけている。このような社会システム観によって提示されたのが、社会と個人との関係についての説明理論である社会活動の転態モデルである。

社会活動の転態モデルが提示されるにあたっては、社会と個人との関係についての伝統的な2つのモデルと、それらを統合する第3のモデルとをとりあげ、これらの3つのモデルでは、いずれも人間の社会活動と社会構造との相互作用やその変化を説明することができないことがあきらかにされる。

伝統的なモデルとしてあげられるのが、社会が「諸個人の意図的な(ないし有意な)行動によっ

て生み出された(ないし構成された)もの」であるとするモデルⅠ(代表的な論者はウェーバー)と、「社会的対象物にはそれ独自の生命力があり、個人にとって外的で強制力をもつものとして存在している」とするモデルⅡ(代表的な論者は、デュルケム)とである (Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.36) (図9)。

これらの二つの伝統モデルを統合するのが、モデルⅢ(バーガー・モデル)である。モデルⅢによれば、「社会は諸個人を組織し、そのような諸個人が社会を創造する。言い換えると、社会と個人は、社会が諸個人を生み出し、その諸個人が社会を生みだす、という間断なき弁証法的関係にある」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, pp.36-37)、「社会とは人間の客体化ないし外在化であり、反対に人間は社会の意識への内在化である」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, pp.37-38)とされる(図10)。バーガー(Berger, P.)とluckマン(Luckmann, T.)とによるモデルⅢは、社会構築主義の理論モデルとしても知られる (Burr, 1995, 邦訳書, pp.14-16)。

図9 社会と人間との関連についての二つの伝統モデル

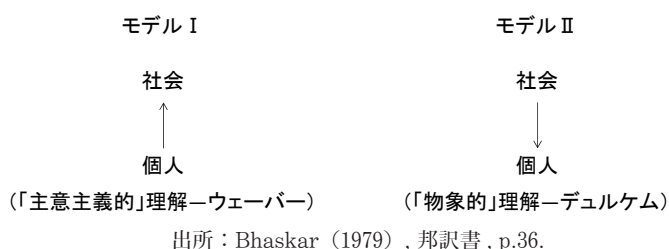


図10 二つの伝統モデルの統合

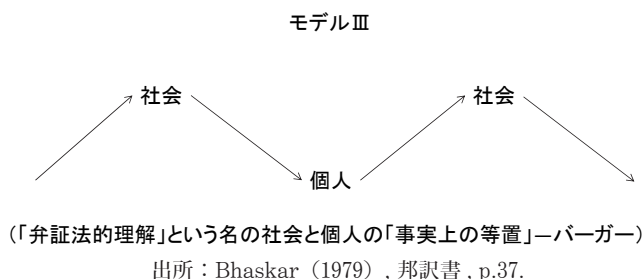
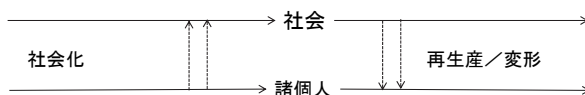


図 11 社会活動の転態モデル

モデルⅣ



(社会・個人関係の「転態＝変形」的理解ーバスカー)

出所：Bhaskar (1979), 邦訳書, p.41.

バスカーは、「モデルⅠには行動はあるが条件はない。逆に、モデルⅡには条件はあるが行動がない。一方、モデルⅢには行動と条件の区別がない」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.42)、さらに、モデルⅢは「社会構造の理解に関しては主意主義的な観念論を助長し、他方の人間理解に関しては機械論的決定論を助長するもの」(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.38)とし、いずれも説明理論として不十分であるという。そこで、バスカーが社会活動と社会構造との相互作用や、その変化を説明する理論(モデルⅣ)として提示するのが、社会活動の転態モデルである。

社会活動の転態モデルでは、「社会は人間の意図的活動が行われるための必要条件であり、逆に人間の意図的活動は社会が存立するための必要条件である」とする一方で、「社会と人間は同じものではないし、一方を他方に還元することも、一方を他方で説明したり再構成したりすることもできない。社会と人間の間には存在論的断絶があるが、両者はある様式(すなわち転態という様式)で関連づけられている」(Bhaskar, 1979, 邦訳書,

p.41)とされる(図11)。

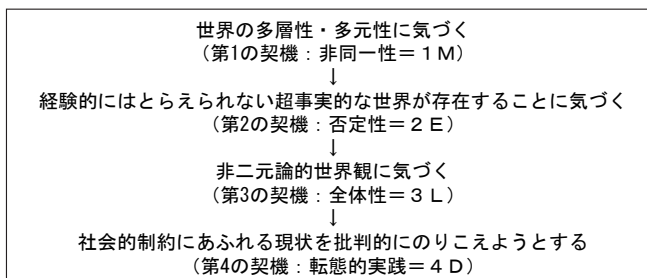
社会活動の転態モデルによって、社会と個人との関係には、「社会は、活動者たる人間にとって、必ずそこにある条件(質料因)であると同時に、自らの再生産活動の成果として存在する」という構造の二重性(duality of structure)と、「人間活動は労働すなわち意識的な生産活動であると同時に、当の生産活動の条件である社会を(通常は無意識の内に)再生産する活動としてある」という実践の二重性(duality of praxis)との2つの二重性をもつことがしめされている(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.39)。

バスカーによれば、このような社会における創発的特性(emergent properties)によって、さきにのべた存在論的制約、認識論的制約、関係論的制約が自然主義による社会科学には課されることになるという(Bhaskar, 1979, 邦訳書, p.43)。

Ⅳ-6 実践論

バスカーの思想の第2フェーズ(DCR期)である弁証法的批判的实在論では、非同一性(1M:

図 12 弁証法的批判的实在論の4つの契機



出所：水谷 (2018) p.10.

Moment)、否定性 (2E:Edge)、全体性 (3L:Level)、転態的实践 (4D:Dimension) の4つの契機によって人間を社会的制約から解放する自由への弁証法 (批判的实在論の弁証法的転回) が提示される (図12)。

第1の契機 (非同一性) は、世界の多層性や多元性に気づくことである。第2の契機 (否定性) は、経験的にとらえられない超事実的な世界 (不在の世界) が因果力や影響力をもつことに気づくことである。第3の契機 (全体性) は、経験的にとらえられる世界 (現前の世界) と経験的にとらえられない超事実的な世界 (不在の世界) とが相互に影響しあう非二元論的世界観 (トータリティの世界) に気づくことである。これらをふまえて、第4の契機 (転態的实践) において、人間が実践によって社会的制約にあふれる現状を批判的に乗り越えようとすることによって、完全な自律すなわち自己決定という自由を手にすることができる。

IV-7 実証主義の不可能性

CR期 (基礎的批判的实在論) のバスキアーの思想は、社会科学における実証主義の不可能性をあきらかにしている。実証主義は、人間とは独立した客観的で予測可能な存在としての社会を考察対象としているが、さきにのべたように、批判的实在論においては、社会と人間とは相互依存的な関係にあり、人間は社会の客観的な観察者ではありえず、オープン・システムとしての階層的構造と分化的構造とによって、社会の予測は本質的に困難である。実験経済学のような被験者実験の手法によれば、現実社会を抽象化し、適切に統制された実験室環境のもとで疑似的なクローズド・システムをつくることは可能であるが、研究活動は人間の社会的活動であるから、その成果も現実社会に還元されれば社会構造の転態をうながし、予測のための新たな説明理論がまた必要になる。この

ように、社会の構造と人間の活動とのあいだには、再帰性がみつめられる。

社会科学における実証主義は、「科学的」であるために事実と価値とを厳密に区別することをもとめる (事実価値二元論)。近代経営学の基礎理論をつくったサイモン (Simon, H. A.) は、論理実証主義の立場から、管理科学あるいは組織科学においては事実的側面と価値的側面とを峻別し、前者のみを研究対象にすべきとした¹⁰。実証主義的な社会科学における事実価値二元論は、「ヒュームの法則」としてしられる科学哲学であり、論理実証主義や論理実証主義の現代的展開ともいえる分析哲学においてもみられる思考法である。

バスキアーは、社会的実践による社会転態あるいは人間解放を可能にする説明的批判の観点から、このような事実価値二元論の不可能性を指摘している。バスキアーと類似した観点から、社会科学における実証主義の事実価値二元論の不可能性を指摘する科学哲学の議論は少なくない。パトナム (Putnam, H.) は、「論理実証主義の事実／価値二分法が、『事実』とは何であるかについての偏狭な科学主義的図式」にもとづいており、論理実証主義者たちは、「事実記述と価値づけとは絡み合いうるし、またそうならざるをえないという点を正当に評価しなかった」という (Putnam, 2002, 邦訳書, p.31)。沢田允茂は、ある社会的状況においては事実命題から価値命題を導出することは可能であり、事実と価値との二元論は形式論理学の規則によってのみ可能であるにすぎないという (沢田, 1969, p.192)。サールは、自然科学にみられるような価値規範の影響から独立して成立する事実を生 (なま) の事実 (brute facts)、ある社会制度 (たとえば貨幣制度や所有権制度など) の存在を前提 (条件) としてはじめて成立する事実を制度的事実 (institutional facts) と

10 サイモンの科学哲学については、Simon (1997) や高 (1995) を参照されたい。

よんで両者を区別するとともに、制度的事実を対象とする社会科学においては、is（である）という記述的陳述からから ought（べき）という評価的陳述を導出することが可能であるという（Searle, 1969, 邦訳書, pp.310-352）。被験者実験の手法によって経験データの分析から、分析哲学が標榜する思考の論理的明晰さと現実の人間の思考や直観とのあいだにあるギャップをあきらかにしようとする実験哲学という新たな研究領域もある¹¹。バスカーが指摘する社会と人間との相互依存関係と実験哲学の成果とをあわせれば、事実価値二元論のような論理的明晰さによって実証的に社会を説明したり予測したりしようとする研究方法の不可能性がしめされているといえる。

IV-8 東洋的あるいは日本的思考方法との親和性

これまでの一連の考察のなかでも指摘してきたように、バスカーの思想は、東洋的あるいは日本的な思考方法との親和性がある。吉村・水谷（2014）では、PMR 期のバスカーの思想を理解するために、空（くう）や無我（むが）といった仏教思想が有効であることをあきらかにした。水谷（2017a）では、鴨長明の『方丈記』をとりあげ、そこにみられる日本の感受性である無常観がバスカーの思想の理解に役立つことを指摘した。水谷・吉村（2018）では、西田幾多郎における純粹経験とバスカーにおける全体性（トータリティ）の論理、鈴木大拙における即非の論理とバスカーにおける否定性の論理とのあいだには類似性があることを指摘したほか、枯山水や浮世絵あるいは和歌といった日本の文化や芸術における見立てや掛詞（かけことば）にみられるあそび心の精神が、解放や自由をもとめるバスカーの思想の理解において重要であることを指摘した。

バスカーの思想は、西洋近代哲学の文脈でとらえるだけでなく、東洋的あるいは日本的な思考方法からも接近していくことが有効である。スピリチュアル・ターン以降のバスカー自身が、ヒンドゥーやヨーガなど、みずからの父方のルーツであるインドの思想に傾倒していったように、日本的な文化・思考の背景をもつ者がバスカーの思想の日本的解釈を展開することは不自然ではなく、また不可能でもないだろう。批判的実在論による会計の言語論的研究である会計転態論は、そのようなフォークロアのうえに構築されていくはずである。

V 会計転態論

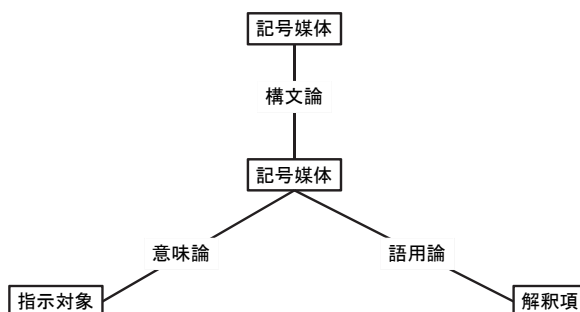
V-1 「会計はビジネスの言語である」

批判的実在論の推論方法であるリトロダクションは、実在的世界の深層にある経験ではとらえきれないメカニズムへと接近するために、隠喩と類推とをもちいる。会計の言語論的研究（会計言語論）は、「会計はビジネスの言語である」というように、会計をひとつの言語として見立てる隠喩と類推とによって、会計という社会システムへの理解をふかめ、そのメカニズムへの接近をはかろうとする。

簿記・会計教育の現場では、初学者に対して、このような見立てはよくもちいられている。わが国における会計の入門テキストとしてよくしられている『新・現代会計入門 第3版』では、「第1の会計の本質的な性格は、それが『事業の言語』（language of business）だということである。『言語』とは、広い意味での情報の伝達手段である。」「会計が『事業の言語』として経済社会に定着しているのは、会計がこのように大量で複雑な事象を極限まで抽象化し要約する表現能力を持っているからである」とする（伊藤, 2018, p.42）。海外における会計の入門テキストであり、わが国でも『アンソニー会计学入門』としてしられている *Essentials*

11 Knoke and Nichols (2008) を参照した。

図 13 モリスの記号論における三項関係および二項関係



出所：水谷（2016）, p.25.

of Accounting では、「会計はひとつの言語である。言語の目的は、情報を伝えることである。会計情報は、財務諸表とよばれる報告書によって提供される」（著者訳）¹²とする。また、大学教育の現場においても、ビジネスにおける「共通言語」として、ITスキル、語学、そして簿記・会計の知識があげられることがある¹³。このような表現によって、それらの知識の重要性を強調し、直感的なイメージを喚起させることで、初学者の学習意欲を向上させる効果を期待してのことである。

しかし、実際には、Bloomfield（2008）が指摘するように¹⁴、会計の言語論的研究を本格的に展開する会計研究者は少数である。大学の簿記・会計の授業において、会計の言語性について実際に言及されることも、ほとんどないであろう。

会計転態論は、バスキアの批判的実在論におけるリトロダクションによる推論方法をもちいて、「会計はビジネスの言語である」という会計をひとつの言語として見立てる隠喩と類推とによって、会計という社会システムの深層にあるメカニズムへと接近しようとする会計の言語論的研究で

あり、その成果を簿記・会計教育の現場にも応用させることを視野にいている。

V-2 記号論の3領域

モリスは、記号（sign）／対象（object）／解釈項（interpretant）という三項関係による記号過程（semiosis）から動態的に記号論を展開したパースの影響のもと、記号には、記号媒体（sign vehicle）／指示対象（designatum）／解釈項（interpreter）という3つの要素（三項関係）があり、記号論の研究領域として、構文論（syntax：統語論・統辞論）／意味論（semantics）／語用論（pragmatics：実用論）という3つの次元があることを提示した¹⁵。ここで、構文論は記号媒体と記号媒体との二項関係、意味論は記号媒体とその指示対象との二項関係、語用論は記号媒体とその解釈項（使用者）との二項関係を考察するものであり、語用論は構文論・意味論を前提とし、意味論は構文論を前提としており、構文論は意味論・語用論の前提（構文論＞意味論＞語用論）となる（図13）。

モリスの記号論の3領域は、会計の言語論的研究においても、よくもちいられる。青柳（1991）によれば、「会計言語の構文論は、勘定と勘定との関係を研究する従来の勘定理論である」、「会計

12 “Accounting is a language. The purpose of language is to convey information. Accounting information is provided by reports called financial statements” (Anthony and Breitner, 2006, p.1).

13 たとえば、帝塚山大学経済経営学部の案内 (<https://www.tezukayama-u.ac.jp/keizaikeiei/>) を参照されたい (2019年10月1日閲覧)。

14 “Introductory accounting textbooks often assert that ‘accounting is the language of business’, but researchers rarely act as if it is true” (Bloomfield, 2008, p.433).

15 モリスの記号論については、Morris(1938)を参照されたい。

図 14 モリスの記号論による会計の言語論的研究の領域

モリスの記号論の次元	会計の言語論的研究の領域
構文論	複式簿記の原理
意味論	測定論・評価論
語用論	ディスクロージャー論

出所：水谷（2015），p.73.

言語の意味論は、勘定とそれが表示する対象との関係を研究する測定論ないし評価論である」、「会計言語の語用論は、勘定とその解釈者または利用者との関係を研究する伝達論ないしはディスクロージャーの理論である」（青柳，1991，pp.40-41）とされる。

モリスの記号論によれば、構文論の次元による会計の言語論的研究の領域は、勘定理論に代表される複式簿記の原理であり、意味論の次元による会計の言語論的研究の領域は、会計理論の基礎である測定論・評価論であり、語用論の次元による会計の言語論的研究の領域は会計的意思決定論をふくめたディスクロージャー論であるといえる（図 14）。

V-3 コミュニケーション図式

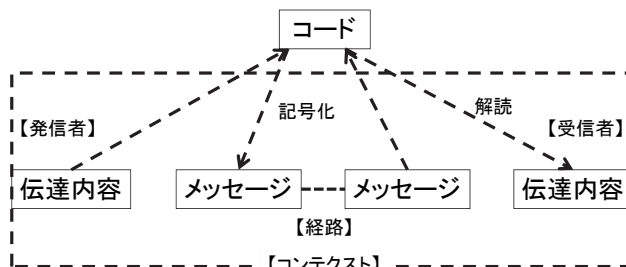
池上（1984）では、図 15 のようなコミュニケーション図式が提示される。この図式によれば、「伝達において用いられる記号とその意味、および記号の結合の仕方についての規定（言語の場合の『辞書』と『文法』に相当するもの）」をふくむコードをメッセージの発信者と受信者とが共有し、

コードが両者に対して拘束力をもつことによって、あいまいさが排除されたコミュニケーションが可能となる（池上，1984，p.39）。コードは、モリスの記号論における構文論／意味論の領域に対応する。

実際には、メッセージの発信者と受信者とのあいだで、あいまいさを排除した合理的コミュニケーションが常に成立するとはかぎらない。むしろ、現実社会のコミュニケーションは、コードから逸脱し、あいまいさを排除できない場合が多いだろう。そのようなコミュニケーションの場合には、受信者が発信者のメッセージをコードによって解読することが困難になり、受信者はコミュニケーション図式のコンテキストによって発信者のメッセージを解釈し、推論を展開する。コンテキストに依拠するコミュニケーションは、モリスの記号論における語用論の領域に対応する。

このように、コミュニケーションのパターンには、メッセージの発信者と受信者とがおかれた状況によって、発信者が中心となるコード依存型のものと、受信者が中心となるコンテキスト依存型のものとがあり、その相互補完関係によって実際

図 15 池上（1984）におけるコミュニケーション図式



出所：池上（1984），p.39.

のコミュニケーションは成立している。

このコミュニケーション図式は、会計言語にもあてはまる。ビジネスの言語である会計が、企業とその利害関係者とのあいだのコミュニケーションや情報の伝達手段としての役割を果たすためには、発信者（企業）と受信者（利害関係者）とのあいだでコミュニケーション上の規則であるコードについての理解が共有され、両者がコードに拘束されていなければならない。会計言語コミュニケーション上の規則であるコードには、会計言語の文法である複式簿記の原理と、その伝達内容を勘定科目と貨幣的数量とによって表現し意味づける（会計基準に依拠する）測定論・評価論とがふくまれる。会計言語コミュニケーションにおける語用論の次元であるディスクローチャー論は、発信者（企業）が主体となるコード依存型会計言語コミュニケーションを基礎にしつつも、受信者

（利害関係者）からの情報開示ニーズに対応するためのコンテキスト依存型会計言語コミュニケーションもふくんでいる。

V-4 会計言語論における二元論

従来の会計の言語論的研究には、2つの理論系統がある。國部（1992）の用語によれば、実体主義的思考による会計写像論と、関係主義的思考による会計築像論とである。会計写像論は実証主義に、会計築像論は社会構築主義に、それぞれ依拠している。

会計写像論と会計築像論との二元論的対立関係は、会計事実との関係／方法論／存在論／認識論において（図16）、言語と意味との関係／コミュニケーションの型において（図17）、基礎にある社会理論（モリスの記号論／ウィトゲンシュタインの理論／意味の意味）において（図18）あき

図16 従来の会計の言語論的研究とその特徴

	会計写像論	会計築像論
会計事実との関係	写体	本体
方法論	実証主義	社会構築主義
存在論	実在論	非実在論
認識論	客観論	主観論

出所：水谷（2016），p.22.

図17 従来の会計の言語論的研究とその言語論的な対応関係

	会計写像論	会計築像論
言語と意味との関係	一対一の対応関係	相対的・恣意的な対応関係
コミュニケーションの型	コード依存型	コンテキスト依存型

出所：水谷（2016），p.23.

図18 従来の会計の言語論的研究とその社会理論との対応

	会計写像論	会計築像論
社会理論① モリスの記号論	構文論・意味論	語用論
社会理論② ウィトゲンシュタインの理論	写像理論	言語ゲーム論
社会理論③ 意味の意味	意味実体論 (ポール＝ロワイヤル論理学)	意味関係論 (ソシユール言語学)

出所：水谷（2016），p.23.

らかにすることができる。

V-5 会計の言語論的研究の第三の道

会計転態論は、会計写像論と会計築像論との二元論的対立関係を批判的あるいは弁証法的に統合する会計の言語論的研究の第三の道として、パスカーの批判的实在論、とくに社会活動の転態モデルを理論的基盤として展開される。

会計にかかわる社会構造を会計事実とし、会計にかかわる社会活動を会計言語とすると、実証主義／実体主義的思考による会計写像論の考察対象は、会計言語による会計事実の写像であり、社会構築主義／関係主義的思考による会計築像論の考察対象は、会計言語による会計事実の築像であり、会計転態論の考察対象は、社会活動の転態モデル

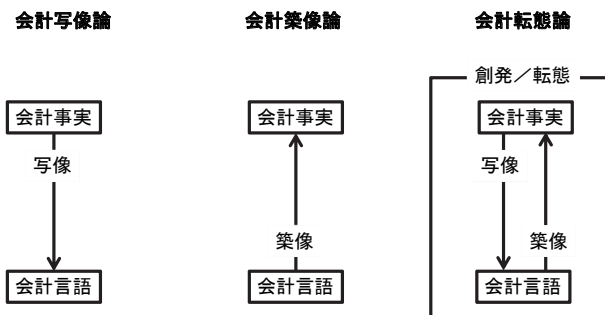
による会計言語と会計事実との相互作用による創発／転態である（図19）。

図20は、図19で提示した会計転態論の概念フレームワークを詳細にしたものである。

会計転態論は、パスカーの批判的实在論における社会活動の転態モデルによって、個人（会計主体）の社会活動（会計言語）が会計記号の使用（写像／築像）という社会的実践（会計実践）であり、社会構造としての会計事実との相互関係によって創発／転態しながら存続していく社会システムとして会計をとらえている。

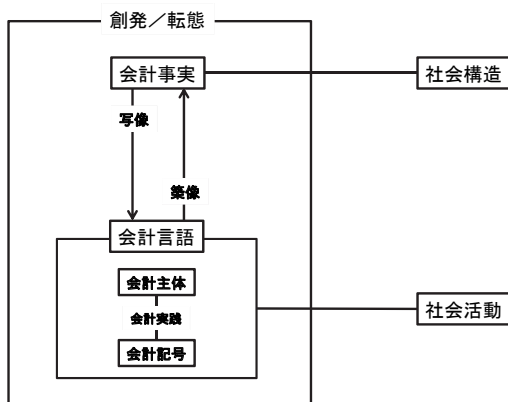
会計転態論の言語観によれば、会計言語は、写像や築像のための記述の道具ではなく、言語の使用という人間の社会活動そのもの（会計実践）としてとらえられ、会計という社会システムは、制

図19 会計言語論の3つの類型



出所：水谷（2015）p.86.

図20 会計転態論の概念フレームワーク



出所：水谷（2016）, p.32.

図 21 経済システム・言語システム・会計システムとの対応

コミュニケーション	経済システム		言語システム	会計システム
	メディア		言語	会計言語
	その物化した形		文書、録音物等	財務諸表・帳簿類
	主体		発信人・受信人 (話し手・聞き手)	発信人・受信人 (企業・利害関係者)
作動様式		支払いと受け取り	(声や文字の) 発信と受信	(会計情報の) 発信と受信
取引対象		財	意味解釈	財とその意味解釈
取引対象のメディアによる測定値		各財の価格	単語の集合としてとらえた 各意味解釈の言語表現	各財の意味解釈の貨幣的 数量による表現
測定単位		(たとえば) 1円	(たとえば) 1単語	(たとえば) 1円
価値		財の集合からの選択可能性	意味解釈の集合からの 選択可能性	財とその意味解釈の集合 からの選択可能性

出所：水谷（2017a），p.43.

度 (institution) あるいは慣習／慣行 (convention) として、会計実践のいとなみのなかで自生的に生成をつづけている。

V-6 会計システムの創発的特性

バスカーの批判的实在論、とくに社会活動の転態モデルにおいては、社会と個人との関係が相互依存的であり、構造の二重性と実践の二重性による再帰性が指摘される。このような社会における創発的特性は、自己準拠的、循環論的、自己言及的な社会システム観という点において、ハイエクの自生的秩序、サールの言語行為論、ウィトゲンシュタインの言語ゲーム論、パースのセミオシス（記号過程）やシネキズム（連続性）、ルーマンの自己再生産あるいは自己準拠的システムとのあいだに同型性がみいだせる¹⁶。

水谷（2017a）でとりあげた春日＝ルーマン理論によれば、社会システムのプロトタイプ（原型）は言語システムにもとめられ、言語システムは言語メディアによってあらゆるコミュニケーションをとりこみながら無目的に自己再生産をつづけていく。春日＝ルーマン理論が提示する言語システ

ムとそのサブシステムである経済システムとの対応に（春日，1996，p.85）、さらに経済システムのサブシステムとしての会計システムをくわえたものが図 21 である。

図 21 にみられるような、メディアとしての貨幣と言語との同型性に言及しているのが岩井克人である。岩井(1998)によれば、貨幣共同体は、人々が「同じ貨幣を使用する」という事実によってのみ存続し、言語共同体も同様に人々が同じ言語を使用するという事実によってのみ存続する(岩井，1998，pp.210-212)。貨幣も言語も、使用への期待の連鎖という循環論によって、実体的な根拠によらず自己準拠的・自己言及的に存続していることがあきらかにされている。

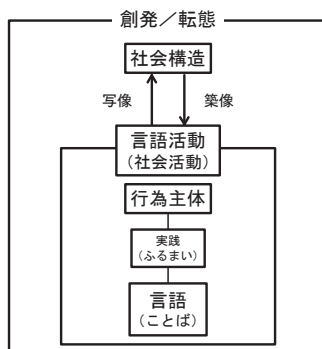
V-7 会計転態論の発展

図 20 でしめした会計転態論の概念フレームワークを発展させ、言語を中心に、より一般的な社会システムの理論（社会転態論）として提示したのが図 22 である。社会転態論によれば、社会システムは、行為主体の言語の使用（写像／築像）という社会活動（実践）によって、社会構造とのあいだの相互関係によって創発／転態し、存続していく。

図 22 では、やまとことばをもちいて、実践はふるまい、言語はことばであることがしめされて

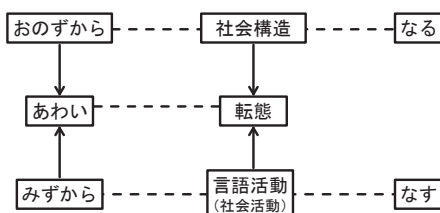
16 ハイエクについては落合（1987）、Fleetwood（1995，邦訳書）、森田（2009）を、サールについては、Searle（1969，邦訳書）、立川・山田（1990）、Searle（2008）を、ウィトゲンシュタインについては橋爪（1985）、立川・山田（1990）、永井（1995）を、パースについては米盛（1981）、有馬（2014）を、ルーマンについては春日（1996，2003，2008）を参照した。

図 22 社会システムの一般理論（社会転態論）の概念フレームワーク



出所：水谷（2017b），p.24.

図 23 やまとことばによる社会転態論



出所：水谷（2017b），p.27.

いる。会計転態論とその発展理論である社会転態論とでは、日本的フォークロアによってバスカーの思想を理解し、新たな社会システム理論を構築するために、主要な概念をやまとことばで表現することをこころみる。

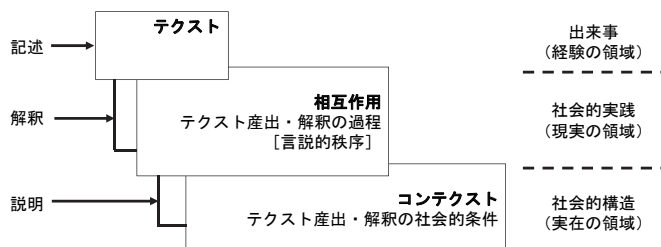
図 23 は、社会転態論の主要な概念である社会構造／転態／言語活動（社会活動）を、竹内（2009, 2011, 2012）によるやまとことばの哲学をもとに、それぞれ、おのずから／あわい／みずからと表現し、社会構造がおのずからなるものであり、言語活動がみずからなすものであることをしめしている。この世という社会システムが、人間のみずからなす活動とおのずからなる社会構造とのあわいのなかで成立し、存続しているすがたを、図 23 はしめしている。

V-8 批判的言説分析

フェアクラフの批判的言説分析は、批判的実在論による言説分析であり、ことば（テキスト）の社会的なもちいられかたを分析することによって、権力のようなかくれた社会構造をあきらかにしていく手法である。野村（2017）では、図 24 をもとに批判的言説分析によって社会構造の表層からより深層へと漸進的に接近していく方法がしめされている（野村，2017，pp.262-275）。

会計転態論は、「会計はビジネスの言語である」という言説を単なる比喩にとどめず、そのような言説の深層にある会計の真相へと漸進的に接近しようとする。批判的言説分析の方法によれば、会計記号というテキストの社会的なもちいられかた（社会活動としての会計言語）を分析することによって、これまで意識されることのなかった会計という社会システムの深層にひそむ権力の真相にも接近することができるだろう。

図 24 フェアクラフの批判的言説分析における 3 段階・3 次元・3 レベル



出所：野村，2017，p.263.

図 25 資本主義の歴史的展開

名称	特徴	典型例
商業資本主義	安く買ったモノを高 く売り利潤を生む	古代の遠隔 地貿易
産業資本主義	大量生産と低賃金を もとに利潤を生む	産業革命期 の英国
ポスト産業資 本主義	企業のイノベーションが利潤の源泉に	現在の先進 国

出所：日本経済新聞，2016 年 1 月 3 日，朝刊。

図 26 資本主義と会計との歴史的展開の対応関係

資本主義の歴史的展開	会計の歴史的展開
商業資本主義	複式簿記
産業資本主義	近代会計
ポスト産業資本主義	ポスト近代会計

V-9 資本主義と会計との歴史的展開

ビジネスの歴史は、資本主義の歴史でもある。岩井（2016）は、資本主義の歴史的展開について図 25 のようにしめしている。

ビジネスの言語である会計という社会システムは、制度あるいは慣習として、資本主義の歴史的展開と対応しながら生成されてきた。資本主義と会計との歴史的展開を対応させると、商業資本主義と複式簿記と、産業資本主義と近代会計（発生主義会計）との関係があきらかであり（友岡，1996，pp.33-35）、さらには、ポスト産業資本主義には情報開示や企業価値評価を志向するポスト近代会計との関係を指摘でき（図 26）、史的システムとしての会計言語研究の必要性があきらかとなる。

V-10 会計教育と言語の覇権性

社会活動あるいは実践としての会計のなかには、実務や研究のほかに、教育もふくまれる。ビジネスの言語としての会計の教育は、そのプロセスにおいて学習者に対して、ビジネス／資本主義の論理を内面化させる影響力がある。帳簿記入や利益計算のための技術知としての簿記・会計の教育であっても、価値中立的に知識や技術を伝達することはむづかしい。さきにのべた資本主義と会計との歴史的展開の対応にもあるように、会計の実務や理論は、ビジネス／資本主義からの要請に対応して生成されており、簿記・会計教育の内容もまた、ビジネス／資本主義からの要請によって規定されていくからである。

石川（2018）では、会計をひとつの言語とみる観点から、新自由主義による株主資本主義のグ

ローバル化と国際会計基準（IFRS）の世界的な浸透化との対応関係をもとに、英語のような普遍語（グローバル言語）としての国際会計基準（IFRS）によって、日本語のような土着語（母国語）としての日本の会計基準が滅ぼされていく（消滅言語化していく）「言語のもつ覇権性」の危険性がしめされている（石川，2018, pp.251-254）。

会計という社会システムは、さきにも述べたように経済システムのサブシステムであるから、ビジネス／資本主義からの要請によってそのすがたを転態させていくものであり、客観的・中立的・自律的な存在ではない。簿記・会計教育の実践においては、会計言語のもつ覇権性や権力性に対して意識的・自省的・批判的である必要があり、ここでは、さきにとりあげた批判的言説分析の方法が有効となるだろう。

VI おわりに

バスカーの批判的実在論は、実証主義批判からはじまった。実証主義は、現代的な社会科学研究の主流をなす方法論である。会計の実証主義的研究における重要文献としては、Watts and Zimmerman (1986) があげられる。Watts and Zimmerman (1986) は、実証主義的経済学の方法論としての道具主義を提示した Friedman (1953) に依拠している。科学的知識の対象となる世界がクローズド・システムであれば、フリードマン (Friedman, M.) のいうように、経験的にテストされる説明力や予測の精度のみが理論や仮説の優劣の判断材料となる道具主義は成立する。バスカーによれば、科学的知識の対象となる世界は、オープン・システムであり、原理的には予測不可能である。

社会は、オープン・システムであり、自生的あるいは自己再生産的にそのすがたを転態させていくものであるが、まったく予測が不可能かといえ

ばそうでもない。経済合理性の論理の影響下にある会計主体のふるまいについては、ある程度の蓋然性をともなう、統計的・確率的に予測が可能なものもあるだろう。ビジネス／資本主義の論理は、きわめて強力で、会計主体の思考やふるまいに強い影響力があり、会計主体の行動を（限定合理性やアノマリーもふくめた）経済合理性を志向するように条件づけるからである。

会計転態論では、会計主体の行動を条件づけるビジネス／資本主義の論理の因果力と、そのような資本の論理からの会計主体の解放を可能にする社会的実践との相互作用によって、会計という社会システムが創発／転態するすがたをあきらかにしている。

会計転態論は、社会システムの予測可能性を部分的にみとめ、スピリチュアル・ターン以降に先鋭化していったバスカーの超越的思想を日本の思考によって世俗化しつつ、理論構築にとりいれようとする点において、世俗的バスカーアン (secular Bhaskarian) ともいえる立場である。

【参考文献】

- Anthony, R. N. & Breitner, L. K. (2006) , *Essentials of Accounting ninth edition*, PEARSON EDUCATION (西山茂監訳, 2007,『アンソニー会计学入門 第2版』東洋経済新報社) .
- Archer, M. (1995) , *Realist Social Theory: the Morphogenetic Approach*, Cambridge University Press (佐藤春吉訳, 2007,『实在論的社会理論－形態生成論アプローチ』青木書店) .
- Archer, M., Bhaskar, R., Collier, A., Lawson, T. and Norrie, A. (1998) , *Critical Realism: Essential Readings*, Routledge (2015) .
- Archer, M., Collier, A. and Porpora, D. (2004), *Transcendence: Critical Realism and God*, Routledge.
- Bhaskar, R. (1975) , *A Realist Theory of Science*, Routledge (2008) (式部信訳, 2009,『科学と实在論－超越論的实在論と経験主義批判－』法政大学出版局) .
- Bhaskar, R. (1979) , *The Possibility of Naturalism: A Philosophical Critique of the Contemporary Human Science*, Routledge (2015) (式部信訳, 2006,『自然主義の可能性－現代社会科学批判－』晃洋書房) .
- Bhaskar, R. (1987) , *Scientific Realism and Human Emancipation*, Routledge (2009) .
- Bhaskar, R. (1989) , *Reclaiming Reality: A Critical Introduction to Contemporary Philosophy*, Routledge (2011) .
- Bhaskar, R. (1991) , *Philosophy and the Idea of Freedom*, Routledge (2011) .
- Bhaskar, R. (1993) , *Dialectic: The Pulse of Freedom*, Routledge (2008) (式部信訳, 2015,『弁証法－自由の脈動－』作品社) .
- Bhaskar, R. (1994) , *Plato Etc: The Problems of Philosophy and their Resolution.*, Routledge (2010) .
- Bhaskar, R. (2000) , *From East to West: Odyssey of a Soul*, Routledge (2015) .
- Bhaskar, R. (2002a) , *Reflections of Meta-Reality: Transcendence, Emancipation and Everyday Life*, Routledge (2012) .
- Bhaskar, R. (2002b) , *From Science to Emancipation: Alienation and the Actuality of Enlightenment*, Routledge (2012) .
- Bhaskar, R. (2002c) , *The Philosophy of metaReality: Creativity, Love and Freedom*, Routledge (2012) .
- Bhaskar, R. with Hartwig, M. (2010) , *The Formation of Critical Realism: A personal perspective*, Routledge.
- Burr, V. (1995) , *An Introduction to Social Constructionism*, Routledge (田中一彦訳, 1997,『社会的構築主義への招待－言説分析とは何か－』川島書店) .
- Creaven, S. (2011) , *Against the Spiritual Turn: Marxism, Realism, and Critical Theory*, Routledge.
- Danermark, B., Ekström, M., Jakobsen, L. and Karlsson, J. C. (2002) , *Explaining Society: critical realism in the social sciences*, Routledge (佐藤春吉監訳, 2015,『社会を説明する－批判的实在論による社会科学論－』ナカニシヤ出版) .
- Fleetwood, S. (1995) , *Hayek's Political Economy: The Socio-economics of Order*, Routledge (佐々木憲介・西部忠・原伸子訳, 2006,『ハイエクのポリティカル・エコノミー』法政大学出版局) .
- Friedman, M. (1953) , *Essays in Positive*

- Economics*, University of Chicago Press
(佐藤隆三・長谷川啓之訳, 1977, 『実証的経済学の方法と展開』富士書房)。
- Hartwig, M. and Morgan, J. (2011), *Critical Realism and Spirituality*, Routledge.
- Knobe, J. and Nichols, S. (2008), *Experimental philosophy*, Oxford University Press.
- Mattessich, R. (2016), *Reality and Accounting: Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*, Routledge.
- Morris, Ch. W. (1938), *Foundations of the Theory of Signs*, University of Chicago Press (内田種臣・小林昭世訳, 1988, 『記号理論の基礎』勁草書房)。
- Putnam, H. (2002), *The Collapse of the Fact/Value Dichotomy*, Harvard University Press (藤田晋吾・中村正利訳, 2011, 『事実／価値二分法の崩壊』法政大学出版局)。
- Sarantakos, S. (1993), *Social Research*, Macmillan Education Australia.
- Searle, J. R. (1969), *Speech Acts*, Cambridge University Press (坂本百大・土屋俊訳, 1986, 『言語行為－言語哲学への試論－』勁草書房)。
- Simon, H. A. (1997), *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Process in Administrative Organizations, Fourth Edition*, THE FREE PRESS (二村敏子・桑田耕太郎・高尾義明・西脇暢子・高柳美香訳, 2009, 『新版 経営行動－経営組織における意思決定過程の研究－』ダイヤモンド社)。
- Watts, R. and J. Zimmerman (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall (須田一幸訳, 1991, 『実証理論としての会計学』白桃書房)。
- Wright, A. (2012), *Christianity and Critical Realism: Ambiguity, Truth and Theological Literacy*, Routledge.
- Bloomfield, R. J. (2008), "Accounting as the Language of Business", *Accounting Horizons*, Vol.22, No.4, pp.433-436.
- Chua, W. F. (1986), "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review*, Vol.61, No.4, pp.601-632.
- Hartwig, M. (2001), "New Left, New Age, New Paradigm? Roy Bhaskar's *From East to West*", *Journal for the Theory of Social Behaviour*, Vol.31, No.2, pp.139-165.
- Searle, J. (2008), "Social Ontology: Some Basic Principles", *Philosophy in a New Century: Selected Essays*, Cambridge University Press, pp.26-52.
- 青柳文司 (1991) 『会計学の基礎』中央経済社。
- 有馬道子 (2014) 『改訂版 パースの思想－記号論と認知言語学－』岩波書店。
- 池上嘉彦 (1984) 『記号論への招待』岩波新書。
- 石川純治 (2018) 『基礎学問としての会計学－構造・歴史・方法－』中央経済社。
- 伊藤邦雄 (2018) 『新・現代会計入門 第3版』日本経済新聞社。
- 岩井克人 (1998) 『貨幣論』ちくま学芸文庫。
- 落合仁司 (1987) 『保守主義の社会理論－ハイエク・ハート・オースティン－』勁草書房。
- 春日淳一 (1996) 『経済システム－ルーマン理論から見た経済－』文眞堂。
- 春日淳一 (2003) 『貨幣論のルーマン＜社会の経済＞講義』勁草書房。
- 春日淳一 (2008) 『ルーマン理論に魅せられて』文眞堂。
- 沢田允茂 (1969) 『知識の構造－ドグマの克服と科学的思考』日本放送出版協会。
- 下中弘編 (1971) 『哲学事典』平凡社。
- 高巖 (1995) 『H・A・サイモン研究』文眞堂。

- 竹内整一 (2009) 『「かなしみ」の哲学—日本精神史の源をさぐる—』NHK 出版.
- 竹内整一 (2011) 『花びらは散る 花は散らない—無常の日本思想—』角川選書.
- 竹内整一 (2012) 『やまと言葉で哲学する—「おのずから」と「みずから」のあわいで—』春秋社.
- 立川健二・山田広昭 (1990) 『現代言語論—ソシュール フロイト ウィトゲンシュタイン—』新曜社.
- 友岡賛 (1996) 『歴史にふれる会計学』有斐閣.
- 永井均 (1995) 『ウィトゲンシュタイン入門』ちくま新書.
- 野村康 (2017) 『社会科学の考え方—認識論、リサーチ・デザイン、手法—』名古屋大学出版会.
- 橋爪大三郎 (1985) 『言語ゲームと社会理論—ヴィトゲンシュタイン・ハート・ルーマン—』勁草書房.
- 廣松渉・子安宣邦・三島憲一・宮本久雄・佐々木力・野家啓一・末木文美士編 (1998) 『岩波 哲学・思想事典』岩波書店.
- 森田雅憲 (2009) 『ハイエクの社会理論—自生的秩序論の構造—』日本経済評論社.
- 米盛裕二 (1981) 『パースの記号学』勁草書房.
- 岩井克人 (2016) 「国際通貨と資本主義の未来」日本経済新聞, 2016 年 1 月 3 日, 朝刊, インタビュー記事.
- 上野清貴 (2015) 「会計と实在性—マテシッチの所論を中心として—」『商学論叢』第 57 巻第 1・2 号, pp.1-31.
- 國部克彦 (1992) 「写像と築像の会計理論」『JICPA ジャーナル』第 440 号, pp.42-43.
- 水谷覚 (2015) 「批判的实在論における会計の言語論的研究に向けて」『帝塚山大学経済・経営論集』第 25 巻, pp.71-88.
- 水谷覚 (2016) 「会計の言語論的研究における二元論的対立関係とその弁証法的展開の可能性について」『帝塚山経済・経営論集』第 26 巻, pp.21-34.
- 水谷覚 (2017a) 「会計転態論とその社会システム観と」『帝塚山経済・経営論集』第 27 巻, pp.35-46.
- 水谷覚 (2017b) 「会計転態論による会計の方法論と实在論と」『関西実践経営』第 53 号, pp.13-30.
- 水谷覚・吉村泰志 (2018) 「『経営学的フォークロア』研究にむけて—存在論、認識論、そして『市神』—」『関西実践経営』第 55 号, pp.1-40.
- 吉村泰志・水谷覚 (2014) 「トータリティの世界における経営実践の可能性」『関西実践経営』第 48 号, pp.89-106.