

〔論 文〕

# 会計における現実へのアプローチ

## ——サールの社会的現実論の観点から——（2、完）

永 野 則 雄

## 目 次

1. はじめに
2. サールの社会的現実論
  - 2-1. 社会的現実論の位置付け
  - 2-2. サール制度論の概要
  - 2-3. 他の制度論との比較（以上、前号）
3. 会計研究におけるサール制度論（以下、本号）
  - 3-1. サール制度論の導入
  - 3-2. マウクによる適用
  - 3-3. マテシッチによる適用
  - 3-4. 利益は現実に存在するのか
4. おわりに

## 3. 会計研究におけるサール制度論

## 3-1. サール制度論の導入

会計理論においてサール制度論を導入したのは、シャピロ (Shapiro, 1997) が最初だと思われる。次いで、マウク (Mouck, 2004) やリー (Lee, 2006a)、そしてマテシッチ (Mattessich, 2009, 2014) がいる。以下、彼らの見解を取り上げることとする。

シャピロの論文 (Shapiro, 1997) は、「外部財務報告における客観性、相対主義、および真理」という標題である。この標題における「客観性、相対主義、および真理」は、アメリカのプラグマティズム哲学者であるローティの書名でもある。このことが示しているように、シャピロはローティの考えを援用している。シャピロは、外部財務報告に関する5つの哲学的前提として、①外在的实在論（存在論的客観性と存在論的主観性）、②真理対応説（表現の忠実性）、

③財務報告図式の概念的相対性、④主観的な判断（認識論的主観性）、そして⑤合理主義の遂行（認識論的客観性）、を挙げている。外在的实在論と真理対応説はサールも採用するところである<sup>(9)</sup>。特に①の「存在論的客観性・主観性」はサールの用語であり、その説明においてもサールの制度論を取り入れている。このことは、例えば「貨幣は社会的構築物であるが、その存在は人々がそれを交換手段として使うことを観察することによって検証することができる」(p.168) と述べていることから明らかである。また、シャピロは、外在的实在論と真理対応説を採用することから、外在する現実の特質を財務報告が創り出すことはないという立場を採用している。

シャピロは、サールに従って制度として貨幣の例を取り上げ、それと同じように会計基準にもサールの「見なす」図式を適用している (p.179)。その説明によれば、貨幣の例では「適切な当局 (an appropriate authority)」を状況 C として、会計基準については基準設定主体の「十分な権威 (sufficient authority)」と実質的・手続的デュープロセスという要件を状況 C としている。そして、こうした要件 (C) を満たす新たな規則を財務会計基準審議会 (FASB) が設定するとき、例えば退職後の医療給付 (X) という経済的特質に対して、負債として認識・開示するという特定の地位 (Y) が与えられるという。これによって、これまで認識・開示されてこなかった経済的特質（外在的現実の一部である X）が（財務報告図式の一部である Y として）認識・開示されるようになるというので

ある。この意味で、基準設定主体は現実を構築するとされる場合があるという。そして、「新たな規則が適用される経済的特質そのものを基準設定主体の行為遂行発話が創り出すということと言い続けるためには、外在的实在論を拒否しなければならないかもしれない」（pp.179-180。注番号は省略）<sup>(10)</sup>とも述べている。新たな規則によって経済的特質が創り出されるということは、先の①と②の前提と矛盾することになりかねない。

シャピロがこの矛盾しているような言い方をしているのは、経済的現実という制度的事実と会計という制度的事実の2種類の制度的事実を区別しなかったことに起因すると思われる。シャピロが挙げている例では、お金や退職後医療給付は経済的現実という制度的事実であり、それを財務諸表において「現金」あるいは「退職給付債務」などとして計上することは会計という言語の制度的事実である。会計基準は会計という言語の規則である。しかも、主として言語の意味を示す規則である。例えば、他人振出の小切手も含むというという意味規則によって会計用語としての「現金」の意味が定められているのである。この例で分かるように、「現金」の意味を決める会計規則は、構成的な性格を持つことは確かである。シャピロにあっては、経済的現実を構成する制度（構成的規則の体系）と、会計規則の意味論（構成的な性格をもつ）との区別を理解していなかったと思われるのである。

制度的事実をさらに分類する1つの方法としての言語的事実と非言語的事実とに分ける2分法は、サール（Searle, 1995, p.124）においては最も重要なものとして取り上げられていた。サール（Searle, 2009, pp.109-115）では、言語という社会的制度が制度の中でもっとも重要なものであり、また、他のすべての制度の基礎にもなっているとしている。言語が他の制度の基礎になっているということは、言語的表現によって創り出される事実があることから他の制度は言語を必要としているということである。例えば、貨幣や政府、私的所有権といった非言語的制度は意味によって創り出され、創り出された

義務論的力は意味を超えるものであるのに対して、言語それ自体は意味を超える義務論的力は持たないという（Searle, 2009, p.113）。シャピロが取り上げた外在的实在論は、非言語的制度的事実が存在することを述べるにとどめるべきである。それらの非言語的制度的事実を財務諸表において認識するか否かは一応は切り離して論ずべきものである。

とはいえ、言語的事実（会計表現）と非言語的事実（現実）とを区別はするものの、会計において両者を切り離すだけで良いのかという問題は残る。どのように切り離せるのか、あるいは切り離せないのか、この問題点は本稿の大きなテーマである。この点を意識しながら、以後の議論を進めていきたい。

### 3-2. マウクによる適用

マウクは、会計研究における社会構築主義と实在論との長年にわたる論争で明らかになった現実問題に対して、サールの『社会的現実の構築』が多くのものを提供してくれると考えた（Mouck, 2004, p.525）。結論としては、両者のそれなりの意義は認めつつも、社会構築主義に対しては、経済的現実を報告することによって経済的現実を創り出すという極端な主張を拒否し、また、实在論に与する実証主義に対しては、会計の問題に対する自然科学の方法論の適用を支持しないとしている（p.540）。こうした結論に至る過程でサールの制度論が使われているのである。その結論の是非についてはなく、それに至る過程でサールの制度論の観点から、前述した会計における現実と会計表現との関係がどのように扱われているかが興味深いところである。マウクがサールの制度論をどのように適用しているかを見ていくことにしたい。

マウクは、会計表現を、その対象とする現実が存在するか否かによって2種類に区分している（p.535）。その1つは、存在論的に主観的な存在様式を持つもの、つまり制度的事実である経済的現実を対象とするものであり、会計表現の多くはこれに該当するという。もう1つの会計表現は、その対象が財務会計の規則に従って存在するに過ぎないものであり、物理的現実

も制度的現実にも何ら客観的な基礎を持たないというのである。

前者の種類会計表現が対象とする経済的現実には、「存在論的に主観的」と述べられているように、サールの制度論に沿った説明が行われている。そして、経済活動は、その最も基本的な形態においては、会計の制度よりも先に存在しているという。これは「……厳密に言えば、我々は経済的現実に関する報告書を作り上げるときには、経済的現実を創り上げてはいないのである」(p.533)ということである。このことは、会計という表現に先だって経済的現実が存在していることを表しており、シャピロが取り上げている外在的实在論の立場でもある。なお、マウクは、狩猟や食物探しが経済活動の基本的な形態であり、それらは制度的な規則を持たない動物によっても行われることから「……経済的現実はずしも社会的に構築されるわけではない」(p.533)と述べている。しかし、狩猟や食物探しそれ自体は、動物の本能的な行動であり、たとえそれが集団によって行われるとしても、サールのいう社会的現実ではあるが、制度的現実としての経済活動ではないと考えられる。したがって、経済活動である限り、サールの制度的現実には該当すると考えるのが自然である。ともあれ、会計表現がそうした経済的現実を構築することはないので財務会計の規則は規制規則に類似しているというのである。この点では、シャピロが会計の規則にもサールの「見なす」図式を適用していること、つまり構成的規則であるとしていることとは対照的な見解となっている。

この種の会計表現は、制度的事実である経済的現実を表すことから、客観的な基礎があると思われるかもしれない。しかし、マウクは、サールの用語からすると、この種の会計表現に含まれる貨幣的評価は「認識論的に主観的」という。この「認識論的に主観的」というのは、ピカソが優れた画家（あるいは下手な画家）であるという判断と同じように、主観的な判断によるものだからというのである。サールは、表現の真偽が事実によって決まるような場合を「認識論的に客観的」とし、価値判断によって

決まるような場合を「認識論的に主観的」と言い表している (Searle, 1995, p.8)。マウクは、こうした語法に依拠して、会計測定で用いられる各種の測定基礎も評価であり、認識論的に主観的であるとするのである。したがって、サールの見解からすれば、複式記入会計は存在論的にも認識論的にも主観的な物事の表現を構築することに関わっていると見えるというのである (p.535)。つまり、会計の対象が制度的事実という存在論的に主観的な存在であり、会計の表現が評価という認識論的に主観的なものだというのである。

もう1つの種類の会計表現とは、資産や負債の合計数値、それによる所有者持分や純利益などを表す表現である。こうした表現は、物理的現実にも制度的現実のいずれにも客観的な指示物 (objective referent) を持たないというのである (p.535)。客観的な指示物がないというのは、現実には何らかの指示物をまったく欠いているというのではなく、その指示物が存在論的にも認識論的にも主観的だということの意味しているという。ただし、マウクには、純利益などの数値が示すモノが存在論的にも認識論的にも主観的であるということの更なる説明はない。そして、純利益や1株当たり利益といった会計の測定値は、フットボールの試合での得点の存在論的地位と共通するものがあるという (pp.535-536)。ゲームは構成的規則によって成立するものであり、その得点はタッチダウンなどを定義する構成的規則があつて初めて存在する。利益は、それと同じ性格のものだというのである。そこから、先に財務会計の規則が規制規則であるとしたこととは反対に、「このようにして、非常に重要な意味で、ある制度的規則を備えた複式記入会計の規則は、構成的規則の体系を含んでいるのである」(p.536)と述べている。結果的には、シャピロと同様に、外在的实在論を採用していながら、会計が構成的規則であることを認めており、それがどのように折り合うかは論じられていないのである。

会計が構成的規則であるとなれば、会計表現の客観性が得られない主張をしていると思われかねない。そこでマウクは、あるフットボール

の試合の得点が客観的な事実であると同様に、アメリカにおいてFASBの規則が集团的に認められていれば、その規則という状況において、ある会社がある年度にある利益を上げたということは客観的な事実になるとも述べている(p.537)。これは、シャピロが財務会計の前提の1つとして合理主義の遂行によって認識論的客観性が得られるとした考え方に近いものである。会計規則が集团的に認められているという前提が満たされていることで、それによる財務諸表が認識論的に客観的であると見なすという考え方である。規則が集团的に認められるということに関するプラグマテックな手続の合理性の当否は別として、ここで使われている「認識論的客観性」はサールの用語法とは異なるということを指摘しておきたい。サールは、前述したように、表現の真偽が事実によって判断されるようなものが認識論的に客観的であると考えているからである。

マウクは、サールの制度論を適用して、会計表現が対象とする経済的現実が制度的現実であることを論じ、また、会計表現の規則である会計規則の性格を論じた。上述したように、会計規則が、会計とは独立に経済的現実が存在していることから、規制規則であると述べている箇所がある。また他方では、会計規則がフットボールというゲームの規則と同様に、構成的規則であると述べている箇所もある。前者の箇所を見て、マウクが会計規則を規制規則である主張していると誤解されることもある(cf. Lee, 2006a, p.15; Mattessich, 2014, p.110)。現在の経済社会において、経済的現実と会計が奥深く入り込んでおり、両者を切り離して論じることは困難であろう。それでも、原理的にいって、会計規則が作られる前から、あるいは会計規則が存在しなくても、資産や利益が経済的現実において存在しているのだろうか。それとも、フットボールの得点のように、会計規則が構成的規則として設定されることによって初めて経済的現実の世界に資産や利益が存在することになるのだろうか。このように問うことは、改めて経済的現実と会計という表現との関係を探る点で重要な問題である。

こうした問題に関連してリー(Lee, 2006a)は、マウクの主張を受けて、資産合計や利益などについて構成的規則が適用されるだけでなく、会計基準に示される資産や負債などの定義にも構成的規則が適用されるとしている。この点では、リーの見解は、前述したシャピロの見解とほとんど同じである。リーは、自己の見解が、次に取り上げるマテシッチの現実観にも適合する反面、会計が自己言及的な超現実モデルであると主張するマッキントッシュら(Macintosh et al, 2000)の見解にも、また、財務会計が社会的世界を構築・再生産すると主張するハインズ(Hines, 1991)らの結論とも矛盾しないと述べる(p. 15)。リーがこのように主張する根拠は必ずしも明確ではない。むしろ、リーはマテシッチよりもマッキントッシュやハインズの見解に近いのではないと思われる。それは、「特に、彼ら〔FASBメンバーも含む会計人〕は、会計がその表現(例えば、報告される会計の利益や資本の数字)とは区別できない社会的に構築された現実を扱っていることを理解する必要がある。会計は、我々の見せかけの経済的現実を創り出す言語的な手段なのである」(Lee, 2016b, p.49)との記述から明らかであろう。会計という言語表現が経済的現実を創り出すものであれば、マテシッチの实在論やシャピロやサールの外在的实在論に真っ向から反対することになり、マッキントッシュやハインズの社会構築主義的な見解に与すると見られるからである。

なお、この問題については、福井(2008)も、主としてマウクの見解に基づいて、「経済実体を作り出す言語としての会計」という題名で検討している。そこでは、シャピロが必ずしも法的根拠のない退職給付債務を会計上認識することで債務が生じる、あるいは少なくとも給付支払の確実性が向上するとしてを受けて、次のように論じている(217頁)。

すでにあるものを確認するのではなく、不良債権同様、会計上の認識が対象物である債務を作り出すのである。こうした例は他にも数多く存在する。

もちろん、会計が制度的事実として経済

実体に構成的にかかわるといった場合、会計のみが構成的に関わると主張しているのではない。制度的事実は他の制度的事実と複雑に絡み合って新たな制度的事実を階層的に積み上げていく。会計が構成的にかかわらなくても存在する経済実体があるにしても、多くの経済実体は会計が構成的に関与することではじめて制度的事実として完全な存在となるのである。(注番号は省略)

この福井の主張は、マウクが会計表現の対象を会計にかかわらず存在するか否かで2つの種類に分けた点では似ているが、多くの経済実体<sup>(11)</sup>が会計表現によって「制度的事実として完全な存在となる」と指摘している点では、さらに踏み込んでいる。前述した問題に対する1つの解答を提出しているといえよう。ただし、「制度的事実として完全な存在になる」とはどのようなことなのか、この点での曖昧さは指摘できよう。また、意味に関する規則である会計規則がどのように「経済実体を構成的に関与する」といった点も明らかではない。とはいえ、この点は経済的現実と会計表現との関係をめぐる問題点の核心部分であるので、簡単には結論が出ないところである。

マウクの見解に戻ると、彼は会計規則をフットボールの規則と同様に見ていることから、「それで、資産総額、純資産、そして純利益の貨幣的表現が生物理的現実にも制度的現実にも何ら客観的な指示物を持たないとすれば、どのような意味でそれらは有用だと考えられるのだろうか」と問いかけ、「その答えは、それらの表現が制度的現実の1つの面(主観的な面であるが)を指示するという事実に見出すことになると示唆する」(Mouck, 2004, p.537)と述べている。ただし、それ以後では、「制度的事実の主観的な面」ではなく、価値などに関する「主観的な判断」へと議論が変質してしまう。そして、資産総額や純資産、純利益などの会計数値は測定値ではなく、指標(indicators)あるいは指数(indices)と特徴付けるのが妥当だと述べている。むしろ、これがマウクの最終的な主張である。「指標」という用語は記号論で使われてい

るものであり、消費者物価指数が指標であると同じ意味でもあるという。そして、「そこで、消費者物価指数がファジーな指標(a fuzzy indicator)であるとすれば、純利益も非常にファジーな指標と判断すべきである」(p.538)と主張するのである。「指標としての利益」については、筆者も測定論の観点から「指標としての会計測定値」を主張したことがあり(永野、1992、196頁)、賛意を表するものである。しかし、マウクの場合、会計規則に対してサールの規則論を適用していることから、この点での考察を深めた上で「指標としての利益」を議論して欲しいところである。

### 3-3. マテシッチによる適用

これまで取り上げたシャピロやマウクなどがサール制度論を会計理論に直接適用したのに対して、マテシッチによるサール制度論の適用には次の2つの点で特徴がある。その1つは、サール制度論を自己の实在論の体系に批判的に導入した点である。もう1つは、会計表現の規則が構成的規則か規制的規則かという問題を、つまり、会計の規則にサールの「見なす」図式が適用されるか否かの問題を取り上げていない点である。この2点について述べていきたい。

マテシッチは、1991年に「現実のオニオン・モデル(the onion model of reality)」と称する「現実」観を提案した(Mattessich, 1991)。そして、2013年の著書(Mattessich, 2014)<sup>(12)</sup>においてオニオン・モデルを発展させたのである。オニオン・モデルとは、現実が玉ネギ状の階層的な構造になっていると見て、物理的現実を核として、その外側に大きく分けて生物学的現実と社会的現実が階層を成しているとする「現実」観をイメージ的に言い表したものである。各階層はさらに細かくレベルを分けることができ、多層な構造を成している。そして、こうした「現実」観を25個の命題として提示し、説明している。この25個の命題のうち16個は現実一般に関する命題であり、9個が社会的現実に関する命題となっている。この社会的現実に関する命題の1つがサール制度論を受け入れたものとなっているのである。オニオン・モデルと25

個の命題については永野 (2015a) が紹介している。ここでは必要な箇所だけ取り上げることにする。

マテシッチがサール制度論を取り入れていることを示す箇所は、社会的現実に関する命題 8 である。そこでは、「集団的志向性と機能の付与」という標題のもとに、「制度的な設定において、ある状況 (C) の下において、集団的志向性の行為をとおして地位機能を、最終的には社会的 (抽象的) な実体 (Y) となるような物理的 (具体的) な実体 (X) に付与することが可能となる」(Mattesich, 2014, p.177. なお、傍点部は原文ではイタリック体) と述べられている。「最終的には」という限定はサールの説明には見られないので、これによってマテシッチが何を考えているかは不明である。ともかく、マテシッチの「社会的現実」観がサール制度論を取り入れていることは確かである。

マテシッチは、サール制度論を導入しているものの、サール制度論にはいくつもの批判・不満を抱いている。この批判・不満については永野 (2015a) にも紹介している。ここでは、そうした批判・不満の源ともいえる両者の観点および語法の相違について簡単に述べることにしたい。語法でマテシッチが最も批判するのは、サールが「主観的」・「客観的」という用語を一般的な使い方とは異なる使い方をしている点である。特に「存在論的に主観的」・「存在論的に客観的」という用語に違和感を抱いている。確かに、マテシッチが指摘するように、制度的事実が存在論的に主観的であるといわれると多くの人が疑問に感じることであろう。しかし、サールの説明はそれなりに納得できるものである。したがって、特に大げさに扱う必要もない問題点であるといえよう。

この点に関連するが、マテシッチがサールの制度論に対して批判的な点は、「……サールの外在的实在論は、(生の現実に関する限りは) 部分的に实在論者であり、(社会的現実に関する限りは) 部分的に観念論者である」(Mattesich, 2009, p.53) <sup>(13)</sup> という箇所に示される。強固な实在論者であるマテシッチの観点からは、サールの社会的現実<sup>13)</sup>は人間の主観的要素

が強く、物理的現実などから切り離された二元論を採用していると見られている。これに対して、マテシッチのオニオン・モデルは多元論を採用している。サール自体は生の現実と社会的現実を分けるものの、前述したように、一元論を採用し、二元論は採用していない。筆者の目から見れば、マテシッチのオニオン・モデルは多元論と述べられているが、内容的には一元論といえるものである。マテシッチは、サールが「人間中心観 (homocentric view or anthoropocentric view)」を採用しているが、これを「宇宙観 (cosmic view)」あるいは「宇宙的・進化論的見解 (cosmic-evolutionary viewpoint)」によって補完する必要があると考えている。「人間中心観」に基づいた社会的現実を「宇宙観」で塗り替えることを求めているのである。マテシッチの「宇宙観」は「物質中心観」ともいふべきものであり、哲学者ブンゲの唯物論に大きな影響を受けたものと思われる。つまり、サールの社会的現実論は観念論的であって、唯物論で根拠づけすることを求めていると評せるのである。ただし、これはまさに世界観の問題でもあり、本稿でこれ以上は深く論ずることはできない。

マテシッチは、サールの『社会的現実の構築』のような本を書くとしたら、その書名を『現実の進化論的構築と我々の概念的な再・構築 (The Evolutionary Construction of Reality and Our Conceptual Re-construction)』、あるいは、「現実」を「社会的現実」に置き換えたものにする<sup>14)</sup>と述べている (Mattesich, 2014, p.95)。ここに、サールに対するマテシッチの批判点と両者の違いが表れている。マテシッチは、社会的現実も含めて現実<sup>15)</sup>は核となる物理的現実から階層的に、かつ進化論的に発展してきたと考えている。「進化論的構築」といっても、人間が構築するのではない。「進化論的」というのは、水素と酸素という実体が合わさって水という実体が創り出されるように、新たな性質を持つ実体が創発されるということである。マテシッチは、「……あらゆる〔階層の〕レベルと実体は、(物理的、生物学的、あるいは社会的であれ) 共通の進化の過程に起因するものであり、その過程においてあるレベル (あるいは副次レベル) から別の

レベルへの飛躍はあらゆる無数の種類の創発 (emergence) という現象に主として起因するするのである」(Mattessich, 2014, p.95. 傍点部は原文ではイタリック体) という。つまり、物理的現実・実体<sup>(14)</sup>が核となり、それに創発現象によって化学的現実・実体が創り出され、さらに生物学的現実・実体が創り出され、最終的には社会的現実・実体が創り出されるというのである。この現実の進化の過程は「我々の概念的な再・構築」とは関わりなく生じる現象であるという。したがって、サールの著書に対応する書名とすれば、『現実の進化論的構築』あるいは『社会的現実の進化論的構築』とすれば良いだけだと評せる。あるいは、マテシッチが別の箇所 (Mattessich, 2014, p.244) で使っているように、「(社会的) 現実の進化論的創造 (the evolutionary creation of reality)」という名称のほうが妥当であろう。マテシッチの場合、「構築」や「創造」といっても、人間である我々が現実を構築あるいは創造するのではなく、現実が進化のプロセスをたどって自律的に展開するものなのである。

マテシッチが考える書名における後半部の「我々の概念的な再・構築」は、そうした現実を人間である我々が概念的に表現することである。サールの書名『社会的現実の構築』に対応する部分は「(社会的) 現実の進化論的構築」であり、したがって、その後半部は余分な追加であるといえよう。ただし、マテシッチが「余分な追加」をしているのは、「現実」という非言語的カテゴリーとその「概念的な表現 (conceptual representation)」<sup>(15)</sup> という、まったく異なるカテゴリーとの区別 (Mattessich, 2014, p.96) を強調する狙いがあったと思われる。そして、「現実」がその「表現」とは独立して厳然として存在していることを主張することにもなっているのである。それゆえ、「我々の概念的な再・構築」は、そうした現実をいかに表現するかという方法論の問題となり、存在論とは明確に切り離されることになる。このことは、マテシッチが「人間が現実を創ることはない。しかし、今度はそれを知ろうとする人間に現実が自身を押しつけるのである」(Mattessich,

2014, p.102. 傍点部は原文ではイタリック体) と述べていることに明瞭に表されている。ただし、現実を押しつけられる人間は、現実を受動的に認識するのではなく、マテシッチの場合は会計表現も自然科学的な発想でモデルを構築することによって理論構成をすると同じようなものだと考えられている<sup>(16)</sup>。

前述したマウクラにあっては、会計表現の規則である会計基準が構成的規則であるか規制規則であるかが問題となった。この点でマテシッチの考えはどのようであろうか。マテシッチもこの問題を取り上げているが、「規制規則か構成的規則かをめぐって混乱する理由の1つは、「何を構成するのか」という疑問が十分に明確にされてこなかったからかもしれない」(Mattessich, 2014, p.96) と述べるに留まっている。つまり、会計基準という規則が構成的であったとした場合、それが何を構成しているのかという疑問が生ずることになる。マテシッチの場合、オニオン・モデルに示される实在論に依拠しており、会計基準に基づく会計表現が経済的現実を構成するとは、例えば会計基準に基づいて算出された当期純利益が現実としての利益を構成するとは、考えられないのである。「我々の概念的な再・構築」といっても、利益という現実を構築するのではなく、それを如何にモデル化して表象あるいは表現するかという方法論的な問題として扱っている。したがって、マテシッチにおいては、会計表現の規則が構成的規則であるとは容認しがたいものであり、実質的には構成的規則であることを否定していると思えるのである。なお、社会的現実に関する命題8においては「見なす」図式を取り入れていることから、社会的現実に関しては構成的規則が適用されていることについては否定していないと思われる。

ところで、これまで本稿では、会計表現の対象が経済的現実であることを当然のように扱ってきた。オニオン・モデルでは、現実には物理的現実と生物学的現実と社会的現実の3つの階層あるいはレベルに大別され、各レベルはさらに副次的なレベルに分けることができるとされていた。そして、物理的レベルから出発して各レ

ベル（あるいは、その中での副次レベル）は先行するレベルから創発現象による新たな特性を伴って生じるものであり、そうした創発的特性によって各レベル（および、副次レベル）は独自でまったく種類の異なる現実となっているという（Mattessich, 2014, p.100）。そして、「実際、各種の階層は科学それ自体の階層構造に対応すると考えてもよからう」（Mattessich, 2014, p.70）と、また、「私にとっては、物理的現実、第1に、理論物理学で教えられるモノに当てはまり、化学的現実、化学で教えられるモノに当てはまる、等々である」（Mattessich, 2009, p.51）と述べている。このことから、学問分野のそれぞれは、それぞれの分野に応じた創発的特性を持つ階層に対応していることになる。

では、独自の創発的特性を持つ階層として会計的現実（accounting reality）は存在するのであろうか。マテシッチは、会計的現実を経済的現実や法的現実と並んで社会的現実の副次レベルの1つとしており（Mattessich, 2014, p.106）、会計的現実を指定していることは確かである。また、注14で述べているように、現実の構成要素である実体についても、マテシッチは「会計的実体（accounting entities）」と名指しし、その「現実的地位（reality status）」を論じている（Mattessich, 2014, p.7）。ただし、次節で再度取り上げるように、マテシッチは会計的実体については多少の説明はしているが、会計的現実についてはそれがどのようなものであるかは特に説明していない。経済的現実や法的現実については、貨幣制度や法的な権利・義務関係などがそれぞれのレベルでの独自の創発的特性と考えることができる。会計的現実には、それらと同じように、独自の創発的特性が存在するのであろうか。マテシッチは、各レベルにはそれぞれに独自の創発的特性があるとしているが、会計的現実には独自の創発的特性が存在しなければ、会計的現実には独自性を失い、経済的現実や法的現実に吸収されることになってしまう。こうした点も踏まえて、利益を中心とした会計表現の対象について考察していきたい。

### 3-4. 利益は現実に存在するのか

ルッカ（Lukka, 1990, p.239）も指摘するように、会計の理論と実践において、伝統的に、利益も含めて会計の諸概念は現前に存在する現実を反映するという実在論の見解を採用してきたといえる。実在論といっても、哲学的な実在論が会計理論において明確に主張されたことは少ない。会計の理論と実践においては常識的な実在論といわれる素朴実在論が暗に採用されていたといえるのである<sup>(17)</sup>。会計理論において実在論に否定的な議論が出始めたのは1980年代、特にその後半である。そうした議論としてルッカが取り上げているのは、主としてイギリスで興隆した「批判学派」のものである。例えば、「批判学派」のリーダー的な存在であったホップウッド（Hopwood, 1987）は、磁器で有名なウェッジウッド社をケーススタディの対象として、「新たな見方（visibility）」によって会計が変化し、それによって組織も変化したと論じている。そして、「原価は単に明らかにされるというよりは構築されるべきものであった」（p.217）と述べている<sup>(18)</sup>。この「原価は……構築される」という表現に見られるように、会計がその対象を受動的に反映するというのではなく、積極的に関与するものであるという観点が採用されていたのである。また、ハインズは、その衝撃的な表題「財務会計：現実を伝達しつつ、我々は現実を構築する」の論文（Hines, 1998）において、哲学者フーコーなどの影響を受けて「犯罪、利益、狂気などは、社会的に構築されたカテゴリーである。それらは、現実の定義あるいは「見方（ways of seeing）」である」（p.258）と述べている。この表題は、現実の伝達と構築が同時進行していることを示しているのである。

ルッカは、これまでの会計の理論と実践が実在論を採用してきたのに対して、それでは組織や社会における会計の意義・役割を良く理解するには不十分であり、観念論に近づけることを求めている（Lukka, 1990, p.239）。そして、社会構築主義が実在論と観念論のそれぞれの特徴を結びつけるものとされている（p.245）。結論的には、利益の概念は本質的には契約によるものであり、多少なりとも観念論的な存在論を反

映しているとして、どんな利益概念も社会的に構築される概念である何らかの価値概念に基づいており、したがって、利益の概念は客観的に現前に存在する実体を指示することはないと述べるのである (p.255)。このことから、ルッカの主張は、実質的には、実在論を否定したものととなっている。

ルッカは取り上げていないが、1980年代の後半には会計の諸概念の現実性に関する論争があった。それは、イングラム＝レイバーンとルーランドとの間の論争と、ヒースとマテシッチの間の論争である<sup>(19)</sup>。前者の論争は、会計政策をめぐる「表現の忠実性」学派と「経済的影響」学派とに関連している。イングラム＝レイバーンは、「会計において我々は、現実を構築するものに関する主観的な定義を離れて現実を表現することはできない。多くの場合、経験的な現象ではなく、現実に関する我々の主観的な構築物を忠実に表現できるだけである」(Ingram and Rayburn, 1989, p.61)と述べている。これに対してルーランドは、会計地図論の観点から、利益や富は現実的な概念であり、「会計は利益や富を定義するのではなく、経済的な測定によってそれらを表現する試みなのである」(Ruland, 1989, p.71)と反論する。つまり、利益や富は地図における現地と同様に存在するのであり、会計はそれを表現するだけだというのである。このルーランドの主張は、まさに実在論に立脚したものであり、この点ではマテシッチの主張と似たものとなっている。

同じ頃に、ヒースは「会計の利益概念は現実世界の出来事のモデルであるけれども、1.5人の家族が現実世界に存在しない以上に、利益は現実世界には存在しない。両者とも我々の頭の中に存在する」(Heath, 1987, p.2)と述べ、会計の諸概念は経験的現実を欠いていると指摘したのである。「1.5人の家族」とは、1人や2人の家族は現実には存在するが、それを平均した1.5人の家族は観念の世界にだけ存在するということである。これに対してマテシッチは、ヒースの主張の一部は認めるが、「利益や所有者持分といった概念は経験的に空虚な概念ではなく、これらはその価値とともに、資産や負債の

概念と同様に、対応する指示物を社会的現実にもっている……」(Mattessich, 1991, p.5)と反論するのである。マテシッチは、この頃では既にオニオン・モデルを提唱しており、それに沿った議論を行っていた。前述したように、サールの制度論を取り入れたのはその後であり、いわば改訂版でのオニオン・モデルによる議論は、この後に取り上げることにする。

ヒースが利益概念を「現実世界の出来事のモデルである」と述べている反面、「利益は現実世界には存在しない」と主張しているが、これは矛盾した言い方のように見えよう。「現実世界の出来事」という表現からは、何らかの現実が存在していることは否定していない、つまり何らかの意味での実在論を前提としている。その上で、利益概念は我々の頭の中、つまり観念の世界にだけ存在するという。まったくの虚構(フィクション)の世界を扱うのでない限りは、モデルの対象となる指示物が何らかの意味で現実存在しており、それゆえにモデル化の対象となると考えるのが妥当であろう。この点では、注16で説明しているように、モデル化の対象となるモノが現実に存在するというマテシッチの主張が適切であろう。

ヒースが、利益概念が頭の中にあると考えるのは、会計表現が多様であることにも起因すると思われる。それ以前に、経済的現実と会計的現実とがどのように違っているかということも、これに関連すると思われる。例えば富塚(2105, 53頁)は、「……会計対象の実態は経済学的な視点からの実態とイコールであるとは限らない」とし、また、「会計的な実態の表現は、めざすところとして経済的な実態とそれほど異質なわけではないが、……会計固有の論理に基づいて特定された役割と概念体系によって構成されていることに留意しなければならない」と述べている。なお、富塚の使う「実態」は本稿での「現実」とほぼ同義であろう。富塚によれば、「視点」あるいは「役割と概念体系」によって「経済的実態」と「会計的実態」とが異なっていることになる。また、この論調では、同じく会計表現であっても、収益費用アプローチと資産負債アプローチとでは「会計的実態」が異

なってくることになる。こうした「視点」あるいは「概念体系」による違いは、先に取り上げたシャピロによる外部財務報告の哲学的前提の③「財務報告図式の概念的相対性」に関わるものである。それゆえ、富塚の主張は、財務報告図式の、あるいは一般的に言語の、概念的相対性によって、外部に存在する現実を複数の表現形態で表すことができると考えているものと思われる。

経済的現実が厳然として存在していると考えられるマテシッチでは、前述したように、こうした概念的相対性の問題は、实在論ではなく方法論の領域に属すると考えていると思われる。そうであれば、経済学の理論と会計表現とでは、同じ経済的現実を対象とするモデル化あるいは「再・構築」が異なっているに過ぎないことになる。したがって、経済的現実とは別個の会計的現実が存在しないということになる。しかし、前述したように、マテシッチは、「会計的現実」だけでなく、それを構成するモノに対して「会計的実体」という用語を使っているのである。しかも、サールの制度論に基づいた説明さえもしているのである。はたして経済的現実や法的現実とは異なった会計的現実（あるいは、それを構成する会計的実体）が存在するのであろうか。以下、この点を検討することにしたい。

先に、マテシッチが利益や所有者持分の概念は社会的現実には指示物があると指摘していることを述べた。同じような文脈で、特定の利益や所有者持分の背後にコンベンションや法律などが後ろ盾となっている所有権などの社会的現実があるとしている（Mattessich, 2014, p.55）。所有権は法律の制度であり、それ自体は法的現実であるが、経済的現実とも重なっている。さらにマテシッチは、資産（有形も固定も）、所有権、負債関係、取引、および主観的な選好を基礎的な制度的概念であるとし、その上で、収益、コスト、利益（income）、価値といった実体がこれらの基礎的な実体に依存していると述べている（p.130）。なお、マテシッチによれば、主観的な選好は生物学的現実には属しているという（p.55）。それ以外の、資産から取引に至るものが経済的な実体であり、経済的現実には属してい

ることになるであろう。そして、マテシッチは明言していないが、収益やコスト、利益といった実体は会計的実体であり、会計的現実には属していることになるであろう。なお、マテシッチでは、価値は会計的実体とされているが、経済的な意味での価値も存在するとされている（p.130）。

前述したように、マテシッチの考えによれば、会計的現実が存在するためには、独自の創発的特性が存在しなければならない。マテシッチにおいては、損益計算書に表示される収益やコスト、利益などが会計的実体とされ、また、貸借対照表に表示される項目では所有者持分は会計的実体とされているが、その算定の根拠となる資産や負債が会計的実体であるとの明確な説明は見当たらない。「資本（capital）、負債関係、利益（income）、資産といった実体の現実的地位」（p.22）という表現があることから、利益は会計的実体であるけれども、負債関係と資産などは経済的実体と会計的実体を兼ねていると考えているとも思われる。ここでの「資本」という言葉でマテシッチが何を意味しているかは不明である。別の箇所では「資本と利益（income）という現象については、それらは社会や経済において重要な役割を果たしており……」（Mattessich, 2009, p.58）<sup>(20)</sup>という記述からすると、経済的実体であると推測される<sup>(21)</sup>。しかし、そうであれば資本と一緒に挙げられている利益も経済的実体ということになり、これを会計的実体と示唆していることは矛盾してしまう。

マテシッチは、経済的現実における創発的な特性あるいは現象の例として交換価値を取り上げている（p.58）。交換価値は、主観的な選好と少なくとも2人のバーゲニング状況から構成されるバーゲニング過程の結果として創発される新たな特性あるいは現象だというのである。こうした創発的な特性あるいは現象が経済的現実を独自の現実として築き上げていると思える。交換価値、あるいはその貨幣による表現形態である価格が成立するには市場制度や貨幣制度など様々な経済制度が前提とされる。価格は各種の制度の結果として創発的に生じている特性あるいは現象であり、1つの経済的事実であ

る。また、日常的な意味での資産や負債も、経済的制度が法的制度とも重なって生み出される実体であるといえる。このように、経済的現実を構成する実体や現象は、サールの制度論が対象とするような経済的制度や法的制度など各種の制度やその結果から成り立っていると見ることが出来る。

では、会計的現実あるいは実体では、経済的現実あるいは実体に追加されるような、何らかの創発的な特性あるいは現象が生じているのであろうか。前述したように、マテシッチは、現実のレベル（副次レベルも含む）はそれぞれに創発的特性・現象が存在し、そして、各レベルがそれぞれの学問分野に対応していると考えている。そうであれば、所有者持分や利益といった会計的概念が現実何らかの指示物があるとすれば、それは経済的実体とは異なった創発的特性・現象を持った実体でなければならない。しかしながら、マテシッチの著書・論文には、会計的実体が経済的実体とは異なる創発的特性・現象を持っていると述べている箇所は見当たらない。先に述べたように、マテシッチは、特定の利益や所有者持分の背後に所有権などの社会的現実があるとしている。こうした説明の後に、「しかしながら、例えば運転資本や株価収益率のような他の概念のケースでは、その現実的地位 (reality status) を確立するためには更なる究明が必要である。こうしたケースでは、特定の状況において課される「地位機能」に基づくかもしれないのである」(Mattessich, 2014, p.55. 傍点部は原文ではイタリック体。また、文中の注記は省略) というのである。こうした叙述からは、特定の利益や所有者持分は既に現実的地位を確立しているが、運転資本や株価収益率という概念は未だ現実的地位を確立しているかは不明であり、それらが現実的地位を確立するには地位機能が課されていることが必要だと主張していると思われる。地位機能が課せられることが制度化されれば、それが創発的特性・現象になると述べているようにも理解されるのである。ただし、「地位機能」という用語をサールから引き継いでいるものの、運転資本や株価収益率の地位機能としてどのような内容を考え

ているかは明らかではない。

こうした説明を行う前に、マテシッチは星座の現実的地位について論じているので、参考になると思われる。それによれば、北斗七星を含む星座であるおおぐま座という天文学の概念について、それが7つの星という物理的現実結びついているという事実は別として、少なくとも西洋の文明においては天文学としては長年にわたる、かつ航海術としては重要なコンベンション（マテシッチの用語では、制度）を表しており、制度化のプロセスによって制度的な実体に現実的地位が与えられ、社会的な事実であると見なされるというのである (Mattessich, 2014, p.54)。おおぐま座のような星座が天文学や航海術においてコンベンションあるいは制度となっているから現実的地位が与えられるとする見解は妥当であろうか。確かに、星座の命名などは天文学者が関与しているようであり、星座が航海において役立っているとしても、だからといって星座が実体として存在しているとはいえないであろう。また、前述したように、現実のレベルが科学のレベルと対応しているとするマテシッチの主張からすれば、星座は天文学が対象とする現象あるいは実体でなければならない。しかし、「本来、星座の形というのは、羊飼いや船乗りたちの自由な想像によって恣意的に作られたものであるから客観的な科学としての現代天文学においては何の意味ももたないのである」(中嶋、2009、1頁) とあるように、現代の天文学においては研究の対象とする現象あるいは実体ではないのである。

前述したように、マテシッチは現実的地位を得るために地位機能に基づくことが必要であるとしているが、その地位機能が航海における役割であったり、星占いにおける役割であったりとも考えることもできよう。その意味では星座が現実に使われていることは事実である。こうした役割があるから現実的地位があるとするならば、財務諸表は会計のコンベンションや制度に基づいて作成されるのであり、経済社会においてそれなりの役割あるいは機能を果たしていることから、財務諸表が指示する実体あるいは現象が現実のものとして存在するということにな

る。財務諸表などから得られる数値である運転資本や株価収益率といった数値も実体として存在しているモノを指示していることになるであろう。しかしながら、星座なり財務諸表なりが社会においてそれなりの役割あるいは機能を果たしているからといって、その指示する対象が物理的現実や経済的現実などとは別個の創発的特性をもった実体あるいは現象として存在していると主張するのは、論理が著しく飛躍しているといえよう。

ここでの問題点は、星座や運転資本などが社会においてそれなりの役割あるいは機能を果たしているからその対象が現実的地位をもつようになることとすれば、人間の主観的な構築によって現実として存在するようになるということになり、むしろマテシッチの实在論の、そのオニオン・モデルの考えに反するのではないかということである。オニオン・モデルの考えでは、物理的現実から出発して各種の現実レベルへと進化してゆき、その過程で創発的特性をもった実体あるいは現象が現れ、それがそれぞれの学問の対象となるはずである。では、星座や運転資本が創発的特性をもった実体あるいは現象となって天文学や会計学の対象となっているといえるであろうか。この点は否定せざるを得ない。マテシッチは、言語表現が何らかの意味で制度化されれば、その指示対象が現実的に存在するようになるかといっているようにも理解される。しかし、これは彼のオニオン・モデルの考えとは真逆の考え方になっているといえるのである。

法的な現実も含めて経済的現実が会計表現の対象として存在しており、その意味で何らかの实在論に立脚することが必要であろう。利益も明確な実体ではないが、経済的現実として存在していると考えるのが妥当である。利益それ自体は制度とは考えられないが、利益を内包する経済的現実には制度に基づいている。そして、利益はサールのいう制度の結果であると見られるのである。そうした意味で、サールの制度論は経済的現実に適用的なものであり、その観点からも利益が現実に存在していることができるのである。ただし、利益も含めた経済的

現実には、サールの「集团的志向性」に示されるように、人間の主観によって存在するものであり、その捉え方は単純ではない。会計表現も、その捉え方の1つである。

冨塚の主張にあるように、視点あるいは役割と概念体系によって経済的現実と会計的現実が、あるいは複数の会計的現実が現出すると考えられる。その意味での会計的現実とは会計表現の表裏一体のものということになる。それは、会計表現が会計的現実を構築するということでもある。しかし、会計的現実を構築するといっても、経済的現実（これ自体が経済的表現と表裏一体のものである）が前提となって、それに対して異なる会計表現が行われるということであり、それぞれの会計表現による限りでの「現実」を見ることになるのである。

サールが述べているように、制度としての言語は、他の制度と同様に、構成的規則によって構成されている。しかし、言語の意味規則がどのように現実を構成しているのかという点については、サールはほとんど論じていない。経済的現実も主観的な存在であるだけでなく、それを捉える会計表現の意味規則も主観的に、つまり構成的に設定されるものである。こうした言語の意味規則の構成性についてさらに検討した上で、会計表現と現実との関連を探ることが今後の課題である。

#### 4. おわりに

以上述べてきたように、サールの制度論の観点から見ると、会計表現の対象である現実とは社会的現実であり、それは制度そのもの、あるいは制度の結果である。それは、サールの著書『社会的現実の構築』が明らかにしているように、物理的現実とは異なる、人間の主観的な構築物である。本稿は、経済的現実がそうした主観的な存在であること、マウクやマテシッチなどの見解を頼りにして述べてきた。

他方で、会計表現そのものも社会的制度である言語であり、その意味規則などの会計規則は主観的な性格のものである。言語である限りは、物理学の言語規則も主観的な性格を帯びることになる。だが、社会的な制度である会計言語の

規則は、その対象である経済的現実の主観性も相まって、格段に主観的な性格が強くなっている。前述したように、会計表現とその対象である経済的現実との絡み合いを究明することが今後の課題である。

本稿では紙幅の都合で取り上げなかったが、会計表現については、会計が評価であることから、別の意味での主観性が問題となる。それは、評価が価値の測定であるから、価値がどのような存在であるのかという存在論的な問題と、その評価に主観性が伴うということである。マテシッチは、市場価格は存在論的に客観的な実体であるが、現在価値や鑑定価値は主観的であると指摘している (Mattessich, 2014, p.127)。そして、価値測定は方法論の問題であって、存在論の問題ではないという (p.58)。また、マウクも、前述したように、会計表現が価値判断によって決まるような「認識論的に主観的」と述べている。ただ、両者とも、それ以上に詳しい究明は行っていない。経済的現実において価値がどのような存在なのか、また、価値の測定である会計表現が認識論的にどのような性格をもっているのか、こうした問題点も今後の課題として残っている。

## [注]

- (9) プラグマティズム哲学者としてローティは③を採用していると思われるが、①と②を採用しているかは不明である。また、サールはアメリカに在住しているものの、必ずしもプラグマティズムの考えを取り入れているとはいえない。
- (10) 行為遂行発話 (performative utterance) とは、サールのいう言語行為の一種である「宣言型 (declarations)」となるような発話である (Searle, 1995, p.34)。サールによれば、これによって制度的事実が創り出されるというのである。会議において議長が「会議を延期する」といった発言が行為遂行発話であるという例を取り上げ、「これらの発話が、それが表す事態そのものを創り出すのであり、それぞれのケースにおいてこの事態が制度的事実なので

ある」(p.34) と述べている。説明を追加すれば、行為遂行発話とは、その言葉を発することが、同時にそうした事実を創り出すという働きをするものである。制度にはこうした行為遂行発話となる言葉が制度それ自体を作り上げているのである。例えば、貨幣という制度においては、普段から「貨幣」あるいは「お金」や「現金」という言葉が、あるモノを貨幣と見なすという構成的規則として働いているのである。

- (11) 福井が使う「経済実体」における「実体」が、本稿での「実体」(注1 参照) と同じであるか否かは、文面からは読み取れなかった。
- (12) この著書 (Mattessich, 2014) は、実際には2013年7月に発行されている。しかし、著書本体には2014年が発行年と記されているので、本稿での表示はこれに従っている。
- (13) この論文 (Mattessich, 2009) は、マテシッチの著書 (Mattessich, 2014) にも第6章として収録されているが、該当箇所も含めて数頁分は削除されている。マテシッチは、この引用箇所では、サールを社会的現実については観念論者といっているものの、サールの「構築」が他の社会構築主義者とは異なること、サールが实在論者であることは別の箇所でも説明している (Mattessich, 2014, p.98)。
- (14) 「現実」と「実体 (entity)」を並列しているが、マテシッチではその「現実」観を表示する25個の命題の第1命題として「……存在するあらゆる実体から成る現実が存在する」(Mattessich, 2014, p.150) と述べていることから、存在するものを総体としてみれば「現実」であり、その構成要素である個々のモノに注目すれば「実体」とあるといえよう。その実体については、「以下においては、「実体」という用語を、人や物だけでなく、その性質、関係、行為、過程、事実、およびシステムを含む、一般的な存在論的な意味で使うことにしたい」(p.149) と述べているように、具体的なモノだけでなく抽象的なモノも含む様々な意味で「存在するモノ」として使われている。次の注15で示すように、心的な事象や言語的な事象も実体とされ、現実を構成するものとなるの

である。

- (15) 本稿で使われる「representation」の訳語としては「表象」と「表現」とが一般的であるが、いずれを使うかは困難な問題である。マテシッチは、概念とそれを表す用語とを区別して、それぞれ心的な実体 (mental entity) と意味論的実体 (semantic entity) であるとし (Mattessich, 2014, p.52)、また、概念的な実体 (conceptual entity) と言語的な実体 (linguistic entity) であるともしている (p.97)。概念的な実体は心に生じる実体であり、言語的な実体は音や文字といった物理的な実体である。これは、マテシッチが「我々の心において観念や概念、命題を持つだけでは十分ではなく、……それらを用語や文章による発話や書き物によって表す (express) ことを欲する」(p.97) という説明によっても明らかであろう。前者の場合に「表象」を、後者の場合に「表現」を使うのが適当であると思われるが、哲学や認知科学などの分野でも必ずしもこのように区別して使われるというわけではない。ある哲学研究者は、サールの用語の翻訳において「以下では発話行為の場合には「描写」を、心理状態の場合には「表象」を用い、両者がともに話題になっている場合には「表象」で統一することにする」(富田、2007、286頁)と述べているが、これが参考になる。会計理論では「表現」という用語が一般的であるので、言語的な「描写」と心理的な「表象」の両者を統一する用語として「表現」を使いたい。マテシッチは「描写」と「表象」とを厳格に区別して使うよう求めているが、困難なことが多いのである。
- (16) マテシッチは、「何かを概念的に表現する前に、それを意識してモデル化あるいは再・構築しなければならないので、私は「再・構築」と「表現」とを同義語として使いたくない」(Mattessich, 2014, p.244)と述べている。この記述からは、「概念的な再・構築」は言語的な表現でなく、概念的な表象よりも前に行われる活動であるともいえる。会計表現に対するマテシッチの考えは自然科学的な発想に基づいていると述べたが、マテシッチ自身は会計表現を自然科学に代表される実証主義的な表現

ではなく、プラグマテックな表現としている (pp.72,78)。そして、会計に適用すべき方法を「条件的—規範的会計方法論 (conditional-normative methodology, CoNAM)」と称している。なお、マテシッチのモデルに関する考え方については小口 (1995)が、CoNAMについては富塚 (1997、第8章)が詳しい。

- (17) 素朴実在論については永野 (2015b)を参照されたい。
- (18) この点も含めたホップウッドの理論については、永野 (1997)を参照されたい。また、イギリスの「批判学派」の1人であるロツホリン (Richard C. Laughlin)の理論については永野 (1995)を参照されたい。
- (19) これらの論争については永野 (1992、序章)で取り上げているので、詳しくはこれを参照されたい。また、ヒースの主張については、上野 (2016)がより詳しく紹介している。
- (20) 引用した文章を含む段落は、この論文を収録した著書 (Mattessich, 2014)の該当箇所からは削除されている。
- (21) サールの制度論とマテシッチのオニオン・モデルを検討したリー (Lee, 2009, p.71)は、利益 (profit)や資本 (capital)といった社会的現実の存在論的な意味と機能と、利得 (earnings)や持分 (equity)といった認識論的な表現とを区別している。しかし、この区別については詳しくは論じられていない。このように区別することは便宜的なものであり、ここでの「利益」や「利得」がすでに現実の捉え方の違いを反映しているものだと、私は考えている。

[参考文献] (前号に掲載済み)