

## 論文要旨

本論文では現代的な内部統制制度がそれ以前の制度とは異質な制度であること、それがリスクマネジメントと深く結びついて多様な領域で利用されていること、その背景には現代的な諸制度に共通する原理があることについて論じる。この原理はコーポレートガバナンスにも共通するものであり、他にもコンプライアンス、NPM（ニューパブリックマネジメント）、ISO、CSR（企業社会責任）等の諸制度、さらには健康経営、第三者委員会等の新しく登場した制度にも影響を与えている。すなわち、現代的な諸制度の多くがこの原理を土台としている。ところが従来の会計学の研究方法論ではこうした原理の本質を十分説明することはできない。

内部統制制度は現代の多くの社会制度において中心的な役割を担っている。すなわち、多くの社会制度は人や組織を直接統治するのではなく、各主体に自立を促す一方で自分自身を管理させる間接的な統治スタイルとなっている。現代的な内部統制制度はこうした間接的な統治における自己統治、自己管理のシステムである。自己統治は公的な基準やガイドライン等に則って行われ、その妥当性は客観的な第三者による認証によって保証される。すなわち、自己統治と第三者の認証の組み合わせが現代的な社会制度に共通する原理である。本論文ではこれを「自己統治・第三者認証型」の統治システムと呼ぶ。

また、現代的な諸制度において内部統制制度はリスクマネジメントと深く結びついている。社会秩序の維持に害悪をもたらす危険について各主体に自己管理を強いる要請が現代的なリスクマネジメントの本質である。こうして自己管理のための内部統制制度とリスクマネジメントは必然的に一体化する。同様にコーポレートガバナンスの意義も変化した。コーポレートガバナンスが自立を強いられた各主体に対し自己統治の基準として機能するようになったのである。それは法令、各種報告書やガイドラインに留まらず、社会常識や評判といった広範なものの総体として各主体が守るべき社会秩序を提示し続けている。こうして現代では内部統制制度、リスクマネジメント、コーポレートガバナンスが一体化して社会制度を形作っている。

現代的な社会制度が「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルへと転換した論理、力学を説明するためには新たな研究方法論が必要である。本論文では主にフランスの現代哲学者のフーコーの権力論、そしてボードリヤールの記号論を援用している。また、社会制度の変化を会計監査モデルの社会への浸透という観点から説明したパワーの「監査社会」論も本論文では大きな役割を果たしている。

フーコーはその独自の権力論において、自由主義には自己統治の原理が働いており、強制的な命令によって服従させるのではなく、「社会的に望ましい」とされる状態へと誘導する、いわば間接的な統治を目論む力学が働いていると指摘する。社会統治は社会の安全を目指して行われ、各主体は社会的に許された範囲内で自由を与えられた存在となる。こうしたフーコーの観点からは、第三者認証は自己統治の適切さを社会的に認知する役割を果たすも

のとなる。フーコーの権力論によって「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルの論理、力学を説明することが可能となる。こうした統治スタイルではリスクという視点が大きな意味を持つ。フーコーによればリスクとは合意された安全の領域を表象するものであり、かつ社会的に許容される行動や状態を示す概念である。そして安全の領域を逸脱するものがリスクとして認識される。したがってリスク概念は自己統治の妥当性と強く結びつく。こうして現代的な内部統制制度は本質的にリスクマネジメント制度となるのである。

本論文は従来の会計学とは異なる視点、いわば会計社会学とでも呼ぶべき視点からまとめている。そのため本論文では同様の視点から提起されたパワーの「監査社会」論が重要な役割とはたしている。パワーは現代では会計監査モデルが広く社会制度に取り入れられている状況を「監査社会」と呼んでいる。パワーのモチーフは本論文の主張する「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルと同様の状況を説明するものであるが、その論理や力学を十分に説明するものではない。本論文はパワーの主張を補足するものである。

また、本論文ではフーコーと同じくフランスの現代哲学者ボードリヤールの所説を利用している。ボードリヤールは経済や諸制度等のあらゆる社会的な事象を記号とみることができ、その記号には抽象度に応じて段階があるとする独自の記号論を提起した。現代社会では金銭や物的設備のような具体性の強い価値を表象する記号からブランド、人的資本、さらには評判といった抽象性の強い価値を表象する記号へと重点がシフトしていることが明らかとなる。例えば、金融リスクは高度なファイナンス理論によって生成された現代的高度に抽象的なリスクである。こうした抽象的なリスクが増大した結果、内部統制制度が単に財務諸表上の記載項目に留まらず、あらゆる企業活動の自己統治へと適用されるようになったのである。

第一章では、内部統制制度の発展史について日米を中心に概観しつつ、現代的な内部統制制度が従来の内部統制制度とは異質なものとなっていることを指摘した。わが国の会計監査、及び内部統制制度の歴史は第二次大戦後に米国の監査制度が導入されたことによって始まった。これが第一の制度的な転換であるとするれば、第二の転換は 2000 年代に会社法、金融商品取引法が制定された前後に生じている。この転換において内部統制制度の法的な位置づけが強化され、社会における重要性が飛躍的に高まったのである。

それ以前、内部統制制度は会計研究者や監査実務家が使う特殊な専門用語といった位置づけの言葉であった。ところが、今では内部統制という言葉はビジネスにおける一般名詞として広く受け入れられている。これは現代的な内部統制制度への転換によって生じた現象である。

わが国の内部統制制度が現代的な制度へと転換した背景には、COSO フレームワークや SOX 法（2002）に代表される米国の内部統制制度の影響があった。米国における内部統制制度は 1970 年代後半より、経済・社会環境の変化を受けて変質していった。グローバル企業の重大な不正に対して 1977 年に海外不正支払取引防止法、続発する金融機関破綻に対する公的資金導入を受けて 1991 年には FDICI 法といった内部統制制度の自己統治機能に焦

点を当てる立法化が行われていった。そうした内部統制制度のグローバル・スタンダードである COSO フレームワークの登場 (1992)、その本格的な社会実装としての SOX 法によって内部統制制度は現代社会の中核的な制度に位置づけられたのである。

会社法、金融商品取引法制定に伴うわが国の内部統制制度の現代化を理解するには既存の会計監査論の枠組みでは十分ではない。なぜなら現代的な内部統制制度は社会的文脈の変化を反映しているからである。そこで本論文では研究アプローチとして「監査社会学」とでもいうべきスタイルを採用した。

第二章ではチュアの所説に基づいて 1980 年代までの会計研究方法論の動向について概観した。会計研究の主流派は社会の安定性を前提とした実証的な研究スタイルであり、変革期における制度論にとっては不十分なものであることを指摘する。そうした主流派に対し、社会理論や哲学に依拠した解釈的会計研究、批判的会計研究と呼ばれる動向があることを示している。そして本論文が主流派に対する新たな視点を提起するものであること、その意義を明らかにする。

主流派会計研究とは自然科学に類似した実証研究のスタイルを採用する一群の研究である。北米を中心に世界の会計研究の圧倒的多数を占める研究スタイルであるため主流派会計研究と名づけられている。会計現象を自然界の事物のように観察可能な出来事とみなし、それを客観的に捉えようとする特徴がある。しかし、人々の営みである社会的な現象は自然現象とは異なる。そのため主流派会計研究には、社会変化を視野に入れない現状肯定型であること、経済学の効用極大化概念を前提に置くため人々の複雑な相互作用を視野に入れないこと、科学的視点の限界を軽視しているといった問題点があるとされる。

解釈的研究とは社会学の影響を受けた言語、解釈、理解を強調する一連の研究スタイルで、人々の行為をその目的や社会構造に当てはめて分析する。会計情報が新たな意味、現実を創出する側面を重視する。しかし、行為者の意図を会計研究者が解釈することの限界、解釈に留まり現状の制度を批判する視点が弱い、ミクロな解釈にとどまり社会全体を対象としていないといった問題点があるとされる。

批判的会計研究とはヘーゲル、マルクスなどの理論に基づく会計研究である。現在の社会が歴史的に構築されたものであり、人や社会的事象が社会から独立して存在しているとは見なさない。科学的説明も歴史的な文脈に制約されていると見なし、数学的・統計的なモデリングを避ける傾向がある。現状の理解を重視する解釈的会計研究に対して批判的会計研究では変革への視点を得ようとする点に特徴がある。

主流派会計研究に対し、解釈的会計研究、批判的会計研究が提起された背景として 20 世紀後半における自由主義的な政策への転換、それに伴って実証的会計研究が重視されたことへの批判・反感があったという。チュアは主流派会計研究に対する批判的動向を大きく二つにまとめたのである。しかし、1980 年代以降、チュアの類型では十分に説明できない研究動向が生じていった。

第三章ではラフリン、フレイシュマンの所説に基づき 1980 年代以降、フーコー理論に依

拠する研究動向が注目されるようになった点を明らかにした。本論文はフーコーに依拠する研究の一つとして位置づけられる。また、フーコーの所説、及びフーコーに依拠する会計研究のいくつかを概観し、後章での応用の準備を行う。フーコーは現代社会には各主体の自立を促す一方、社会秩序を維持するための「安全（セキュリティ）」の戦略による管理・強制の手続が増加していると指摘した。

フーコーの所説による会計研究としては、例えば、ホスキントとマクヴィ（1986）は、会計の歴史をフーコーの権力論を利用しながら分析し、中世における複式簿記誕生、18世紀における行動管理の変化が会計に与えた変化について分析した。ホスキンらは、会計が社会的文脈の中から創出された技術であり、社会的文脈に紐づけて理解されるべきと結論付けたのである。さらにホスキンらは（1988）19世紀の米国の経営管理システムの生成の背景をフーコーの権力論を元に分析した。すなわち、1830年代から1840年代の米国において近代的な経営管理組織が誕生し、現代のビジネス社会では当たり前となった報告書、予測数値、標準、比率といった整然とした経営管理がそこから広まった。そこで働く人たちが会計技術を通じて可視化され、数値を通じた自己管理に意識づけられていった。それは、合理的な意思決定を行うために必要なデータを収集する手段として会計技術が発達したという従来の常識とは全く違うものである。

また、ミラーとオリアリー（1987）は20世紀に登場した標準原価計算や予算統制が計算を手段として個人を管理可能かつ能率的な存在とするテクノロジーであることを明らかにした。さらにミラーとローズ（1990）は、1960年代の英国でDCF法が急速に普及した背景として経済成長に対する国家的な要請があったと指摘した。DCF法が特定の経済領域を可視化し計算可能にする統治テクノロジーであり、それによってその領域が思考可能になったとも結論付けている。このようにフーコー主義会計研究は、会計を社会的文脈と結び付けて理解することで制度の理解に深みをもたらしたのである。

フーコーの権力論によれば、古典的な生殺与奪の権力を持つ者が行使する「殺す権力」ではなく、近世以降、人々の言動に制約を与えるといったタイプの権力、すなわち「生かす権力」が広まったという。その一つが規律訓練権力である。規律訓練権力は特定の動作、行動パターンを身につけさせることで権力に従順な人々を作り出そうとするもので、工場、軍隊、学校などのシステムに組み込まれている私たちに身近な権力行使のスタイルである。規律やルールは内面化され、従わない者には「非行者」等のレッテルが貼られるため、人々は自らルールに従おうとするのである。

さらに、フーコーは思索を深め、もう一つの「生かす権力」、すなわち「人口」に介入し調整する権力を提起した。個人の身体に働きかけることで従順にしようとする規律訓練権力に対し、「人口」に介入し調整する権力は、特定のグループに属する人々の総体に働きかけようとする。人間集団を「人口」という視点で捉え直し、出生率、寿命、死亡率、健康水準と言った各種指標を通じて統計的な許容範囲内に収まるように仕向けるのである。フーコーは「殺す権力」と二つの「生かす権力」の特質を明らかにしつつ、実際の統治において

はこれらの原理が複雑にまじりあっていると指摘したのである。

フーコー的な自由主義の視点からは現代では「人口」に介入し調整する権力の側面が色濃く表れており、その本質には市場原理、すなわち最小限の統治によって最大限の効果を引き出そうとする原理があるという。そこで重要となるのが「安全（セキュリティ）」の概念である。そのため、現代の社会制度にはリスクを許容範囲内に収めようとする原理、すなわち、リスクマネジメントの側面が強く表れる。こうしたフーコーの権力論を受け継ぎ、整理を行ったのがドゥルーズである。ドゥルーズは、フーコーの「殺す権力」と二つの「生かす権力」に対応させて社会統治のあり方を君主制社会、規律社会、管理社会に分類した。そして、現代が工場労働的な社会からマーケティングを軸とする企業社会へと変貌したと指摘したのである。フーコー主義会計研究者たちは、社会に対するこうしたモチーフを念頭において会計制度の分析を行っていったのである。

第四章ではパワーの所説に依拠し、現代が「監査社会」化しておりその中核的な制度が内部統制制度となっていることを示す。それが「自己統治・第三者認証型」の統治システムの範型となっていることを本論文の基礎の一つであるフーコーの所説に依拠しつつ明らかにする。そのうえで自己統治・第三者認証型の統治制度の事例として先進各国を中心に広まった NPM（ニューパブリックマネジメント）について考察していく。

パワーは現代的内部統制制度を生み出した大きなきっかけが NPM、すなわち公的領域への会計監査モデルの浸透であったと指摘する。NPM とは公的組織の自立を推し進め、自己統治をおこなわせようとする行政改革の大きな動向である。特に英米を中心とした先進各国等に影響を与えている。この背景から現代的内部統制制度が誕生したという。本論文では NPM の進展をフーコーの統治性論の視点で整理し、NPM の発展と内部統制制度との関係について明らかにした。

NPM の核となったのは行政評価、そのための評価可能（監査可能）なパフォーマンスの構築である。測定可能なパフォーマンスは測定を行うために新たに創出されたものである。監査と監査パフォーマンスの相互依存性は「監査社会」化の特質である。それは監査パフォーマンスが客観的に存在するものではないことを意味している。NPM は国家が自らの権力行使を差し控えるのではなく、異なる形式での権力行使と見ることができる。例えば、「民営化」は自由放任（レッセ=フェール）の状態にあるのではなく、国家の介入によって生まれた新たな社会秩序である。NPM の広がりには官僚制による統治から会計や監査のモデルを使っただけの統治へと移行したとみることもできる。他にも ISO 品質マネジメントシステムも同様の論理、すなわち「自己統治・第三者認証型」の統治システムという論理によって分析できることを明らかにしている。

第五章ではフーコー理論に依拠しつつ、「自己統治・第三者認証型」の統治システムがいかにしてリスクマネジメントの様相を呈していくかを検討する。そのカギとなるのがフーコーの「安全（セキュリティ）」の概念であり、それが社会秩序維持で重要な役割を果たしていることを金融規制の変遷を例にとりて検討する。現代社会ではリスク概念が高度に抽

象化しつつ多様な領域に広まったため、経営戦略そのものがリスクマネジメントと一体化しつつあることを金融機関の事例に基づいて考察する。

フーコー的な自由主義の観点からは、個々の主体は自らの利益を最大化しようとして積極的に競争に身を投じる存在として再定義できる。さらに統計的データ等によって断片化された人々の群れ、すなわち「人口」という集合的概念として捉え直される。「人口」は正常性へと向かうように誘導される。その正常性はリスクの許容範囲という形で示される。こうして示される正常な数値は社会的に合意されたものである。これが、社会の「安全（セキュリティ）」の視点である。現代的なリスクマネジメントは社会の「安全（セキュリティ）」のための統治手段であり、従来からのリスクマネジメントとは性質を異にするものと見ることができる。

パワーは現代的なリスクマネジメントを「監査社会」化の新しい形態、すなわちリスクの名のもとに登場した新しい説明責任の在り方、企業を監視する新しい形式であると主張した。そして、そのリスク概念は抽象的であり、計算の論理よりも説明責任の論理の側面が強いと述べている。多義的なリスク概念が管理的・規制的な言説として変化し、内部統制制度、コーポレートガバナンス、コンプライアンスといった概念と相互に影響を与えながら現代的な統治システムを形作っていったのである。

第六章では、現代の高度に発達した社会にあっては自己統治の対象が広がり、ブランド、自己資本、評判といったように物理的実体を伴わない抽象的な領域にまで広がっている。そこでボードリヤールの所説に依拠し、そうした領域の自己統治のあり方について検討する。ボードリヤールはあらゆる社会的事象を記号とみなし、その記号には物理的に認識できる具体性のあるものから、ブランドのように実態を目で見ることができない抽象度の高いものもあることを指摘した。こうした理解は非財務情報の重要性が増す中でより重要であることを示す。

例えば、マックゴーン（1997）は、ボードリヤールの記号論を用いてファイナンス経済と実物経済の特質を区別し、ファイナンス経済がハイパーリアルな段階にあることを明らかにした。また、マッキントッシュら（2000）は、会計記号の指示対象物が現預金のような具体性の高い対象から金融商品のように抽象性の高いものに重点が変化していった様子を明らかにした。すなわち、現代社会では具体的な指示対象物を持たない記号が大量に増殖しており、とりわけ金融リスクマネジメントの領域では顕著にその傾向がみられることが明らかとなったのである。

ボードリヤールの記号論を応用すると、度重なる不祥事によって諸制度の存在意義がより強化されることが明らかになるのである。不祥事は実際にはいまだ実現されたことのない「理想的な制度」のイメージの強化につながっているという。すなわち、各種専門家の権威もハイパーリアルな記号として理解可能となるのである。パワーは会計監査にはその実質的な意義以上に「儀式化」されることによって権威を保っていると指摘したが、それはボードリヤールの記号論からは現代的な監査制度、内部統制制度、リスクマネジメント制度な

どがハイパーリアルな記号としての側面を強く持っていることでもある。本論文ではブランド価値評価の会計処理を巡る論争の歴史を事例に、会計記号のハイパーリアル化の側面を検討している。

ボードリヤールによればハイパーリアルな段階の記号の領域では事前にすべてがシミュレーションによって予測し管理される。すなわち、抽象的なリスクの事前管理が行われるのである。これが現代的なリスクマネジメントの特質である。フーコーの所説によって現代では個人や企業が自立を強いられ、数値化・標準化を通じて自ら市場での競争に耐えうる主体を形成していくことが示された。しかし、そうした主体は純粋に自由に振る舞っているわけではなく、その時代の制約条件、社会の文脈に沿って振る舞っている。自己利益を追求するために「自由」に振る舞っているつもりでも、実はその振る舞いはシミュレーションの論理に深く組み込まれている。

また、ベックによれば、新たに登場したリスクの受容については常に合意形成のプロセスが必要になる。それは“科学的”、“客観的”、“真実”に基づくのではなく、多くの人々が妥当であると認めることができるものでなければならない。しかし、その概念には常に科学的、客観的、より正確といったラベルが貼られることになる。リスクに働く論理とは、科学的合理性の論理ではなく社会的合理性の論理である。

そして第七章では、現代社会には一見、全く性質を異にする多様な制度があるように見えるが、その多くは本質的に自己統治・第三者認証型の統治制度であること、かつ、自己統治の対象が最終的には評判という非常にあいまいで抽象的なものに広がっていることを健康経営、第三者委員会等を例にとって分析する。そして、今後、コーポレートガバナンスやコンプライアンスに関連してさまざまな諸制度が登場しても、それらの多くは自己統治・第三者認証型という共通の範型を持つ可能性が高いことを主張する。

重大な企業不祥事が続発することでコーポレートガバナンスへの関心が高まり、コンプライアンス強化や企業倫理への取り組みが強く求められていった。そうした動向の中でレピュテーションリスク（評判リスク）への関心が高まっていった。レピュテーションリスクは事故や不祥事などの直接的なリスクとは異なり、それに対する社会の低評価という二次的リスクという特質を持つ。すなわち、きわめて抽象性が高いリスクである。

近年、レピュテーションリスクは企業を取り巻くさまざまなステークホルダーとの関わりにおいて生じるようになってきている。ところが従来のコーポレートガバナンスの前提、すなわち株主至上主義の観点からすれば株主以外のステークホルダーの利益に目を向けることは適切ではない。しかし、現在ではコーポレートガバナンス観の転換が起きつつある。すなわち、株主至上主義から良き企業市民として行動することが中長期的により大きな価値創造につながるという考え方へと転換してきているのである。

株主至上主義は主流派会計研究の中核理論であるエージェンシー理論と親和性がある。法人を法的虚構とみなし、社会に貢献することは株主に対する受託者責任に反すると考えるのである。それに対し法人には社会的実体があり、株主以外の多様なステークホルダーの

目的に応えるようにマネジメントされなければならないとする考え方が有力となりつつある。こうしたコーポレートガバナンス観の転換は現代的な内部統制制度、リスクマネジメント制度と密接に関係している。特に長期的な利益が重視されるようになり、レピュテーションリスクの重要性が増したのである。また、近年では CSR 対応がいわばコンプライアンス化して、新たなレピュテーションリスクとなったという側面もある。

レピュテーションリスクには二次的リスクという特質があり、具体的な事象とは間接的な関係しか持たないハイパーリアルな記号と見ることができる。各主体は倫理観に基づいて倫理的な行動をとるのではなく、倫理的な行動をとることでレピュテーションリスクを管理しようとするのである。ボードリヤールの記号論に即していえば、各主体はあらゆる行動を通じて「倫理」という実体のない記号のシミュレーションを行うようになったといえる。

“倫理的”であるとは、実際に倫理的な考え方を持つことではなく、“倫理的”とされる行動をとることである。内心がどのようなものであっても“倫理的”に行動する者は倫理的なのである。新自由主義的な統治においては各主体自らが進んで倫理的な行動をとるように誘導されている。ESG 投資、SDGs といった現代的な CSR 概念には「社会貢献は利益になる」という視点が入り入れられている。レピュテーションリスクの積極的な側面、すなわち価値創造の側面が強調されるようになったのである。このように現代的内部統制制度、リスクマネジメント制度、コーポレートガバナンス制度は相互に深く結びつきあっている。

以下、本論文の主要な貢献、導き出された結論を示す。

まず、現代的な社会制度に共通の論理、すなわち「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルを見出した点である。そして、内部統制制度が中核的な役割を果たしていること、さらに内部統制制度がリスクマネジメント、コーポレートガバナンスと相互に影響を与えつつ一体化し、より大きな社会制度を形成していることを明らかにした。また、新たに登場するさまざまな社会制度、例えば、健康経営、第三者委員会、SDGs といった制度にも「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルのモチーフが影響を与えていることを示した。

次に、本論文の「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルという視点がパワーの「監査社会」論を再定義した点である。パワーは現代において会計監査モデルが社会統治の主流となり、会計監査という枠組みを超えて多様な領域へと浸透していった状況を分析して大きな反響を呼んだ。その一方、監査社会における監査が「儀式化」し、形骸化しているとも指摘した。しかし、パワーは「監査社会」化が進展した原因、力学について十分に論究していない。本論文ではフーコーの権力論、とりわけ「安全（セキュリティ）」の戦略を利用することで「監査社会」化の原因、力学を明らかにした。

三つ目は、「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルの力学としてフーコーの権力論を整理した点である。フーコーは自由主義を統治のコストを減じつつ、その効果を最大化しようとする統治スタイルであると考えた。自由主義的な統治とは表面的には自由を与え、各主体に自立を促す一方、「安全（セキュリティ）」の戦略によって管理や強制の手続を増やす統治スタイルである。「安全（セキュリティ）」の戦略とは社会にとって望ましいふるまいを基

準、報告書、ガイドライン等、さまざまな形で示し、それに沿ったふるまいが利益にかなうことを示し、各主体が社会にとって望ましい存在となるように導く統治手法である。

四つ目は、現代的なリスクマネジメントとフーコーの「安全（セキュリティ）」の戦略との関連を明らかにした点である。フーコー的自由主義における「安全（セキュリティ）」とは社会の安全を維持できる範囲内で各主体の自由を認めるというものである。そして、自由と「安全（セキュリティ）」を仲介し調整する原理が危険（リスク）である。現代のリスクマネジメントとは自らのふるまいが社会の安全を害しないという観点から再定義されている。そのため、自己統治の中心的制度である内部統制制度とリスクマネジメントは必然的に一体化するのである。

五つ目は、現代的なコーポレートガバナンスが「安全（セキュリティ）」の戦略における社会の安全を示す視点となっていることを明らかにした点である。もともとコーポレートガバナンスは法令に基づく企業統治を示す概念であったが、現代ではその概念が拡張され、社会的な存在としての企業のあるべき姿を示すといった概念に再定義されている。その結果、自由主義的な統治の中核的制度としての内部統制制度、社会の安全と主体の自由なふるまいとの仲介・調整機能としてのリスクマネジメント、さらに社会の安全に具体的な形を与えるコーポレートガバナンスは不可分の関係を持つに至り、より大きな一つの社会制度を形成していることを明らかにした。

六つ目は、ボードリヤールの記号論によって高度に情報化・抽象化したリスク概念が社会制度に及ぼす影響を明らかにした点である。「安全（セキュリティ）」の戦略においてリスクは重要な意味を持つが、情報化・金融化の進展とともに物理的実体をもたない多様なリスクが次々と登場しバーゼル規制等の社会制度に組み込まれるようになっていく。こうした抽象的なリスクには高度な統計学・ファイナンス理論を導入することでリスクマネジメントの正当性を高めようとする力学、すなわちリスクを社会の安全に危害を及ぼさない範囲で収めようとする力学が働く。しかし、社会的構築物である高度に抽象的なリスクを科学的アプローチでマネジメントしようとすることの困難さを明らかにした。

七つ目は、主流派と目される会計研究方法の限界を指摘し、学際的な研究方法論の重要性を指摘したことである。世界の会計学の研究方法の主流は経済学的なアプローチである。こうしたアプローチは安定した条件の下では強みを発揮するが、社会が大きく変化している状況にはうまく適合しない。自然科学と同様の要素還元主義（factor reductionism）的な傾向を持つ主流派の研究アプローチに対し、研究対象をより大きな視点で整理する全体論（holism）的な研究スタイルの重要性を指摘した。本論文は後者の立場から会計社会学ともいべき方法論によって構成している。例えば、内部統制制度そのものに留まらず、“内部統制”という言葉が日常的なビジネス用語となったこと、内部統制関連資格の増加や有資格者の激増といった現象も一つの大きな制度の中の要素という視点で分析を行っている。

八つ目は、「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルに関し多様な事例に照らし合わせて検討を行った点である。その主なものを検討した順に列挙すると、わが国と米国の内部統

制制度の転換、NPM（ニューパブリックマネジメント）、ISO 品質マネジメント、金融機関のリスクマネジメント、ブランド価値評価モデル、健康経営、第三者委員会等である。表面的には全く異なる多様な制度や実務が「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルという視点から分析可能であることを示した。

九つ目は、最も抽象的なリスクとしてレピュテーションリスク（評判リスク）を位置づけたことである。インターネット等の発達によってレピュテーションリスクの重要性が増し、コーポレートガバナンスに取り込まれていったこと。そして「安全（セキュリティ）」の戦略の対象範囲が拡大し、あらゆる企業活動がレピュテーションリスクのマネジメント対象となること、すなわち、リスクマネジメントがあらゆる企業活動と一体化したことを明らかにした。

最後に、会計制度論に留まらず広範な社会制度を検討するフレームワークを提示した点である。会計制度に留まらず、社会科学の研究アプローチは非常に狭い対象について行われることが多い。特定分野について詳細かつ深い知見が得られることのメリットは大きいですが、それぞれの研究が社会にもたらす貢献は大きいとはいえない場合も多い。しかし、本論文ではより広範な社会制度、それに付随して生じる多くの社会現象を「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルというフレームワークによって体系的に分析することが可能であることを示した。

以上が著者の考える本論文の貢献、成果である。なお、本論文は会計社会学ともいべき全体論的な研究スタイルを採用しており、多様な領域の多くの要素を検討する必要があった。しかし、著者の力量不足からそうした整理に不十分な点があることは否めず、今後、現実の社会制度の分析・検討を積み重ねていくことで分析手法としての「自己統治・第三者認証型」の統治スタイルというフレームワークをより洗練させていきたい。