

氏名	浅沼 宏和
学位の種類	博士(経営学)
学位記番号	乙第6号
学位授与年月日	2024年9月18日
学位授与の要件	学位規則第4条第2項該当(論文博士)
学位論文題目	現代的な内部統制制度、リスクマネジメント、コーポレートガバナンス —「自己統治・第三者認証型」統治システムへの転換の力学—
論文審査委員	委員 特任教授 皆川 芳輝 委員 教授 青木 圭介 委員 教授 上田 幸則 委員 名誉教授 笠井 雅直

## 1. 本論文の構成

会計の発展を辿ると、揺るぎない普遍的な諸理論に基づきながら、実務を含む社会の要請に応えるために新しい考え方を創造してきた足跡が見出される。本研究は、わが国において2000年代初めに構築された現代的な会計監査に係る内部統制制度の特徴に関して、効果的な「経営監査」に向けてのリスクマネジメントおよびコーポレートガバナンスと一体化した制度の確立を重視する。このような内部統制制度の内容ならびに形成要因を明らかにすることが本論文の主要な目的である。

本論文の主要な章の内容は次の通りである。

### 第一章「わが国の内部統制制度とリスクマネジメントのフレームワークの発展」

本章は、わが国の内部統制制度に二度の転換があったことを明らかにする。その一つは、戦後、わが国に米国の会計監査制度が導入された時であり、もう一つは2005年の会社法ならびに翌年における金融商品取引法の制定時である。この二度目の転換は、米国の内部統制制度が現代的な制度へと変貌を遂げたことと深く関連していることを示す。すなわち、わが国の会社法および金融商品取引法は米国SOX法の影響を強く受けている。

### 第二章「会計研究方法論の多様性(1980年代まで)」

本章では、本研究の目的に適した研究方法を確立するために、会計研究方法論を考察する。本論文は、チェアの3つの会計研究方法論の類型(主流派会計研究、解釈的研究および批判的研究)を会計の目的と会計行為者の意図との関係から比較分析を行う。その結果として、内部統制制度の転換の意義と背景を社会全体の文脈から考察するという本研究の目的に鑑みて、批判的研究方法を適用するに至る。批判的会計研究は、研究対象についてその歴史的発展および社会全体の中でいかに変化したかを考察することによって初めて正しく理解できるとする。

### 第三章「フーコー主義会計研究とその位置づけ」

本章は、フーコーの「安全(社会の安全)」について考察する。フーコーは、社会の安全を維持するために間接的な遠隔管理つまり自己統治と認証に基づく統治システムを提唱しており、それを構成する考え方が「安全」である。この統治システムは、まず社会の安全確保を目的に掲げる。したがって、社会構成員にとっては、統治側によって決定された社会全体の目的を達成して良き市民になることが良い社会につながる。その結果として、社会の構成員各自は社会の目的を共有

して（目標の一致、goal congruence）すすんでそれを達成するように行動する。統治側は、主要な社会の状況を生発生率などによって統計的に把握し、それに目標の範囲（正常範囲）を設定し、それを達成できれば安全が確保できたとする。ここでフーコー理論では正常範囲からの逸脱をリスクとして捉える。このリスクの抑制を管理指標とする自己統治および認証がフーコーの安全システムの特徴である。

このようなフーコーの安全システムは、リスクマネジメントに相通じる。マネジメント・コントロールシステムとしてのリスクマネジメントが現代的な内部統制システムに組み込まれたのは、内部統制システムがフーコーの安全に係わる統治システムと同じ管理システムを導入した必然的な結果である。

#### 第四章「現代的な内部統制制度の論理と力学」

本章は、現代的な内部統制制度の意義をコーポレートガバナンスの観点から検討する。主要国では1980年代および1990年代にコーポレートガバナンスの強化すなわち経営者による経営不正の防止および競争力・収益力の強化向上に向けての企業経営の仕組みづくり推進が焦眉の課題となった。しかしながら、コーポレートガバナンスの視点から見ると、従来の内部統制の考え方は不十分であった。なぜならば、従来の内部統制制度は企業内部の会計統制に限定されていたからである。そこで、企業活動全般に関わる広範な内部統制制度が模索されたのである。さらに、内部統制に関する報告を経営者に促す制度の構築はコーポレートガバナンスを企業内部に浸透させる。このように内部統制制度とコーポレートガバナンスは密接な関係にある。かくして内部統制およびコーポレートガバナンスに関する両法制度は、相互に影響し合っ企業の社会的責任の遂行を促進し、それを通して企業の存続に貢献する。

#### 第五章「現代的な内部統制制度とリスクマネジメント」

主要諸国における会計監査に対する期待ギャップ解消に向けての方策の1つは、従来の統計的サンプリングによる試査を「内部統制と一体化したリスクマネジメント（すなわちリスクを管理要因とするマネジメント・コントロールシステムを組み込んだ内部統制）」に転換することである。本章は、現代的な内部統制制度とフーコーによる統治システムの比較検討を行う。現代的な会計監査制度では統計データに基づいて監査専門家が財務諸表に存在する虚偽記載を発見できないリスクについて許容範囲を設定し、それに従って企業の内部統制活動を評価する。本研究は、会計監査における内部統制制度およびフーコーの統治システムはともにリスクに基づく管理統制システムであることを導き出す。

#### 第六章「現代的なリスクマネジメントの記号論」

本章はボードリヤールの記号論による会計研究（マックゴーン、マッキントッシュ他）に基づいて、フーコーが提唱する安全概念によるリスクマネジメント論を補完する。本研究は、現代的なリスクマネジメントの特徴に関して、シュミレーションによって先取りされた現実の事前管理（すなわち、リアルタイムなデータに対するシミュレーションから将来の目標を決定し、その実現を管理の中心に置く手法）が増加しているとする。その上で、ブランド価値評価方法を独自の視点から考察し、そこには数値化されたリスク概念への指向と非数値的な不確実性への指向が併存していることを明らかにした。ここで、新しいリスク概念の受容には多くの人が妥当と認めることができるものでなければならない。したがって、ブランド価値評価では現代的な統治システムにおける第三者認証と同じ機能が働くとする。

## 第七章「リスクマネジメントとしてのコーポレートガバナンス」

本章は、オペレーショナルリスクの中で重要性を増してきたレピュテーショナルリスクについて考察する。1990年代以降オペレーショナルリスクに関しても客観的な指標が次々と取り入れられ、計測可能なリスクとして捉え直された。その中であって、レピュテーショナルリスクは最もあいまいなリスクである。

レピュテーショナルリスクの特徴は、どれだけ良い商品・サービスを生み出しても、社会との良好な関係を崩すと大きな影響が生じることである。あらゆるリスクが評判の凋落につながる。ここにおいて数値化が難しいリスクに対しては、社会の認証が大きな役割を果たす。このような視点から、本章は日本における評判リスクの認証の事例を考察する。

さらに本章は、最近において内部統制、リスクマネジメント、コーポレートガバナンスおよび企業の社会的責任（CSR）の各制度が一様に共通して企業に倫理的な行動を促すことを重視するに至ったことを示す。これは本研究の視座に位置する考え方である。

### 2. 本論文の成果

成果として次の諸点があげられる。

(1) 会計監査に係わる内部統制制度の再検討にあたり、会計研究方法論に立ち返って熟考し、本研究に適したアプローチを決定した。これにより、本研究は会計監査を歴史的かつ広い背景から考察し、以下の成果を達成した。

(2) 本研究は、フーコーの安全に係わる統治システムを丹念に精査し、「自己統治と認証」に特徴があることを明らかにした。これにとどまらず、本論文は、フーコーによる統治システムがリスク（すなわち社会の状況に関する統計的データによる正常範囲からのかい離）を抑制するための間接的な遠隔管理であることまでをも導き出す。この議論より、フーコーの統治概念と現代的なリスクマネジメントでは同じ管理統制の仕組みが働いているとする。かくして、なぜに現代的な会計監査制度がその中心にリスクマネジメントと一体化した内部統制システムを据えたのかという問題については、その1つの理由として、内部統制制度がフーコーの統治概念と同じ考え方に基づいて構築された必然の結果であることがあげられる。

(3) パワーは著書「監査社会」において監査が会計以外の分野にも浸透するとした。本論文は、監査の適用が社会の広範な領域に及んだ理由として、自己統治および第三者認証が社会的に広く受容されたことをあげた。

(4) 最近における内部統制およびリスクマネジメントの実践の検討から、企業価値毀損リスクの防止が重要になり、それに伴って内部統制、リスクマネジメント、コーポレートガバナンスおよびCSRはともに企業倫理に対する自己統治を促すようになったことを明らかにした。

### 3. 残された課題

企業人の倫理的行動および企業の社会的責任の遂行に対する会計監査を客観的に行うためには、それを財務情報として表すこと、およびその適切な正常範囲を決定することが重要である。これらは今後の課題である。

#### 4. 結論

上述のように、本論文は内外の文献を渉猟して現代的な内部統制制度の特徴を明らかにした。上述の課題も残したが、その成果は評価できる。また、最終試験（口頭試問）結果についても良好であった。

以上より、本論文は、博士論文の本審査基準を十分に満たしていると評価する。