

【研究論文】

不確実性の組織化とその帰結

— アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化の陥穽 —

増 子 和 起

論文要旨

本論文の目的は、リスク管理システムに内在する問題点を明らかとし、新しいリスク管理システムの可能性を提示することである。これを目的として、なぜアカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化が社会や組織に重大な影響を与えるリスクを管理することにつながっていないのかを議論する。アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化の中心的役割を担っているリスク管理システムとしての会計こそが、むしろ社会や組織にとってリスクとなる主体の行動を生み出していることを示すことで、それとは異なるリスク管理システムをどのように構築することが可能か、その可能性について議論を展開する。

1 はじめに

アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化はリスクが顕在化するたびに進められてきた経緯がある (Power, 2004; 2007)。アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化によって組織や社会に対して重大な影響を与えるリスクを管理する試みが進められてきた背景には、2001年に起きたエンロンやワールドコムによる不正会計をはじめとする一連の会計不信が存在している。社会に蔓延した会計不信への対応策として、アメリカでは2002年にサーベンス・オクスリー法が制定され、これを受けて、世界各国で、会計、監査だけでなく、経営者のガバナンスと組織の健全な方向づけを目的とする内部統制を中核としたコーポレート・ガバナンス制度が構築されてきた。これに続き、2008年の金融危機というリスクの顕在化によって、それに関連するリスクを管理する必要性が認識されるようになった。さらに日本においても、2015年には先進的なリスク管理システムを構築しているとされてきた東芝よる会計不正が発覚し、組織や社会に重大な影響を与えるリスクを管理する必要性が広く認識されるようになっていく。

キーワード：リスク (risk), 不確実性 (uncertainty), リスクマネジメント (risk management), アカウンタビリティ (accountability), 会計不正 (accounting fraud), 正義 (justice), 他者 (the others), 儀式 (ritual)

うした事例の下で、リスクの社会的・政治的・組織的な重要性が認識されるようになってきた結果、リスクを管理する手段として会計の重要性も高まってきた (Bhimani, 2009; Cooper *et al.*, 2013; Soin and Collier, 2013)。

一般に、リスク管理は、不確実性¹⁾とリスクとを区別し、組織自身が管理システムの中でリスクを識別・評価・軽減する一連のプロセスとして理解されている (Bhimani, 2009; Soin and Collier, 2013)。アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じて会計という管理システムの中で不確実性をリスクとして組織に管理させようとする一連のプロセスは、「不確実性の組織化 (organized uncertainty)」(Power, 2007) として位置づけられる。この一連のプロセスは、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じて、企業やその中の個人という主体を統治²⁾しようとするプロセスとして理解することができる。

リスクの社会的・政治的・組織的な重要性が認識されるにしたがい、組織のリスク管理システムが構築されて続けてきたにもかかわらず、リスク管理システムは繰り返し破綻を経験してきた。破綻のたびにアカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化が進められ、今後も同様にそれらを通じた不確実性の組織化が進行していくと考えられる。リスク管理システムが破綻する要因として、リスク管理システムは組織の文化に依存していることから、組織文化が十分に育っていない組織ではリスク管理の実務が十分に行われずに破綻したり (Mikes, 2009)、リスク管理システムは数値化可能なリスク管理に依存しており、それ以外の数値化できていない部分でこそ問題が生じ破綻することが示されている (Mikes, 2011)。こうした経験的な事実は、「組織の失敗という経験を積み重ねているにもかかわらず、それらが自動的に『抵抗能力 (disruptive intelligence)』の創造につながっているわけではない」(Power, 2007, p.11, 邦訳, p.13) ことを示している。

そこで本論文では、リスク管理システムがもつ構造的な問題点を明らかとし、新しいリスク管理システムの可能性を提示することを目的とする。この目的のために、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化によって進行している不確実性の組織化がどのような帰結を招いているかを議論する。アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化をさらに進めていくことは、むしろ、社会や組織にとって重大なリスクとなる主体の行動を生み出す可能性があることを示すことによって、新しいリスク管理の可能性がどこにあるかを理論的に提示する。

本論文の構成は以下の通りである。第2節では、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化がどのような帰結を招来しているかを示す。特に、第2節は不確実性の組織化の促進要因が、組織の外的な環境に存在する社会的・制度的なものに起因することを議論し、リスク管理システムとしての会計を通じて生み出される監査可能な規準や指標こそを管理するようになってきていることを示す。第3節では、前節の議論を展開し、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化の構造的陥穽を示す。第4節では、構造的陥穽を改めて提示し、これを克服する新しいリスク管理の可能性がどこにあるのかを示す。最後に、第

5節では本論文の結論を示す。

2 アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化の帰結

アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化はリスクが顕在化するたびに進められてきた (Power, 2004; 2007)。組織のリスク管理に関して重要な影響を与えているキャドバリー委員会報告書、ターンブル・レポート、COSOによるレポート、コーポレート・ガバナンスコードなどの組織が直面するリスクに関するガイドラインは、組織がリスク管理を行うための基本的枠組みを提示しており、リスク管理に関して自身を評価する際の重要な基礎を提供している。これらのガイドラインでは組織が管理すべきリスクが示されており、例えば、金融リスク、地政学的リスク、情報システムの寸断、虚偽リスク、制度的変化などが挙げられている。こうしたガイドラインが公表されるにつれ、不確実性をリスクとして可視化する様々な技術も開発されており、例えば、Value at Risk³⁾、リスクマッピング⁴⁾等の手法が現在のリスク管理実務の中心的な役割を担っている。さらに、こうした手法を用いて不確実性をリスクとして可視化するだけでなく、リスク管理の具体的な手段として、アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じたリスク管理システムの構築も進められてきた。このことは、様々なリスクを管理するための手段として会計システム⁵⁾が利用されるようになってきたことを示している (Bhimani, 2009; Cooper *et al.*, 2013; Soin and Collier, 2013)。

しかしながら、リスクを管理するこうした試みは何度も破綻を繰り返しており、その逆機能も指摘されている。例えば、リスク管理システムの一つである全社的リスクマネジメント (Enterprise Risk Management: ERM) の枠組みを提示しているCOSO (2004) は、ERMを、「事業体の取締役会、経営者、その他の組織内のすべての者によって遂行され、事業体の戦略策定に適用され、事業体全体にわたって適用され、事業目的の達成に関する合理的な保証を与えるために事業体に影響を及ぼす発生可能な事象を識別し、事業体のリスク選好に応じてリスクの管理が実施できるように設計された、一つのプロセスである」(COSO, 2004, p.8)として定義しているが、実際には、こうしたリスク管理システムとしてERMが機能していないことを多くの研究が示している (Arena *et al.*, 2010; Mikes, 2009; 2011; Power, 2009; Tekathen and Dechow, 2013)。

この点について、Pricewaterhouse Coopers (2004) の調査は、CEOがERMを企業の意思決定やオペレーションには影響を与えず、アカウンタビリティの履行こそを目的としたリスク管理システムとして構築している傾向を示している。意思決定やオペレーションに影響を与えないということは、ERMが、COSO (2004) の主張するCEOの無理なリスクテイク行動 (裁量的行動) や会計操作 (機会主義的行動)、組織内の従業員による不正行為を防ぐための管理システムとし

て機能していないことを示している。このことは、「あらゆる標準化された管理システムの機能が、効率的なオペレーションへの貢献にあるというよりも、組織活動の形式的で、正統で、公的で、監査可能な外観としての役割」(Power, 2007, p.165, 邦訳, p.206)を目的として構築されていることを示唆している。ERMの導入によるリスク管理システムの構築について、この調査は、「CEO達は、組織の外的な環境の慎重な見方と一致させようとしている。新しい規制や他の制約条件が、一自社だけでなく他の企業も含めて一よりリスク回避的とした」(Pricewaterhouse Coopers, 2004, p.17)ことを示しており、ここで述べられているリスク回避的とは、リスク管理システムが組織内で十分に構築されていないことによる社会からの批判というリスクに曝されることを回避すべく、組織の外的環境から要求されるアカウンタビリティの履行のためにこそ、リスク管理システムが構築されていることを示している。ERMというリスク管理システムは、「組織が環境に適した行動パターンを維持できているということに関する外的な保障を提供するものとみなされている」(Arena *et al.*, 2010, p.662)のである。

リスク管理システムが外的な保障のための基盤として構築されつつあるというこうした事実は、組織が不確実性を監査可能な規準や指標の中に組織化するようになってきていることを示唆している。例えば、チェックリストの中のボックスをチェックするというリスク管理で多く行われている実務は、チェックされた書面が存在するというだけで、リスク管理はなされたという規準になりうるし、リスクに関する何らかの指標をつくりだすことで、その指標がリスク管理のために作成された規準の許容範囲内であればリスクは管理されていると見なされるのである。これらは、リスク管理プロセスの中で行われたというだけで、後にチェックされた際にリスク管理はなされていたことを示すことができるだけである。

このことは、Pricewaterhouse Coopers (2004)の調査が示しているように、「リスクを管理することについての防御可能な証明をすることが、リスク管理の構築に浸透している」(Power, 2007, p.31, 邦訳, p.38)可能性があることを示している。だからこそ、リスク管理プロセスの形式的で、正統で、公的で、監査可能な外観を作り出すという実務、例えば、「チェックリストの中のボックスをチェックするという平凡な実務が、たとえ腐敗した形態であっても、科学的で合理的なリスクマネジメントや内部統制という行政管理の理想を表現するというマクロ的な意味においては機能的」(Power, 2007, p.168, 邦訳, p.210)であるとして、そうした実務がどれほど意味をなすのかについて疑義を呈すこともなく組織の中で実行されている。

この場合に、リスク管理の促進要因は企業のリスク計算の正確性が高まってきたことに起因するものではないことがわかる。リスク管理の促進要因は、むしろ組織の外的な環境に存在する社会的・制度的な要因にあり、組織はリスク管理システムとしての会計を通じて生み出される監査可能な規準や指標の中で不確実性をリスクとして管理していると考えられる。その結果として、アカウンタビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化は単純に組織のリスク管理システムをより良いものにするために機能しているわけではなく、組織のあらゆる

領域にリスク管理システムとしての会計によって生み出される監査可能な規準や指標という形態の中で不確実性をリスクとして管理することを促すような統治を浸透させていると考えられる (Arena *et al.*, 2010; Huberand Scheytt, 2013; Miller *et al.*, 2009; Power, 2007)。

こうした要因によって、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じた不確実性の組織化が進行してきたにもかかわらず、第1節で指摘したように、多くのリスクが顕在化し組織や社会に重大な影響を与えてきた。次節では、不確実性の組織化が進行してきたにもかかわらず、なぜこのリスク管理システムを通じた統治は破綻を繰り返しているのか。アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化に内在している構造的陥穽について議論を展開する。

3 アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化の陥穽

前節では、不確実性の組織化の促進要因が社会的・制度的な要因にあることを議論した。この帰結として、不確実性はリスクの管理システムとしての会計を通じて監査可能な規準や指標の中で管理されるようになってきていることを示した。その理由は、一連のリスク管理プロセスの結果として生み出される規準や指標が合理的に保証可能な水準であることでリスク管理はなされているものとされ、組織のレピュテーションの損傷や正統性の喪失といったリスクを避けられるからである。この結果、「合理化された管理システムは、この支配的な統治の論理を表現しているために、たとえその限界が認識されようとも、危機に対する正統な対応として認められ続けている」(Power, 2007, p.63, 邦訳, p.77) のである。

こうした統治の論理が作用する下で、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化は進められてきたものの、リスク管理システムが破綻した事例は数多く存在している。それでは、リスクが顕在化した事例は、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じた不確実性の組織化が不十分であったために生じたのであろうか。もしそうであるならば、これを防ぐためにはこれまで以上の規制によるさらなる統治が必要なのだろうか。アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化がこれまで行われてきたにも関わらずなぜ破綻を繰り返しているのだろうか。本節では、これらの論点について議論を展開する。

第2節で議論したように、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じた不確実性の組織化の帰結として生じているのは、規準や指標こそを管理することを目的としたリスク管理システムの構築である。その理由は、「[...]リスク評価は、直接的に「監査可能」なものとはなりにくい、その評価が実行される管理プロセスは、「監査可能」なものとなりやすい」(Power, 2007, p.19, 邦訳, p.24) ことに起因している。このため、リスク管理はリスクに関する「計算の」正確性というより、プロセスの正確性の程度によって特徴づけられる」(Power,

2007, p.164, 邦訳, p.205) ののである。例えば, リスク管理に関するプロセスの正確性を遵守するために, 組織内で公式的な報告ラインをつくりだし, それに則ったアカウントビリティ関係を構築したり, 正統な手続きに則っていることを示すための監査可能な文書等の監査証跡を作成したりすることになる。さらに, 過剰であると考えられたり, 監査の対象でなくとも, レピュテーションの損傷や正統性の損失に繋がりがねない組織外部からの非難を避けるために, 本来のリスク管理とはほとんど関係ないような文書等の作成にも腐心するようになる。だからこそ, 不確実性は監査可能な形態をとってリスクとして組織化されるのである。このとき, 組織という主体が監査可能な規準や指標の中で不確実性をリスクとして管理するのは, プロセスの正確性を確保することで社会からの批判を回避したり, 社会からの期待に自らの行動が一致しているようにみせるためと考えられる。

プロセスの正確性を遵守するようリスク管理システムが組織内で構築されるようになるにつれ, リスク管理システムは「儀式 (ritual)」(Power, 1997) となる傾向がある。リスク管理システムが儀式となるということの意味は, リスクの管理が本来管理すべき対象 (リスク) を管理しているように見えて, 実質的には異なる対象 (プロセスの正確性) を管理ようになる事態を示している。リスク管理システムにおいて, プロセスの正確性が担保されるためにこそ, リスク管理プロセスが公式的に構築されていることを示すための特定の規準や指標が用意されることになり, それらの規準や指標が, 形式的で, 正統で, 公的で, 監査可能なリスク管理システムによってリスクが管理されているという外観をつくりだしていく。このように, レピュテーションや正統性を管理するためにリスク管理システムが儀式となっていくことによって, 例えば Power (2009) は, 2008年の金融危機におけるERMの役割を議論しながら, リスク管理システムが主体の個人的な裁量行動や機会主義的行動を今後一層増加させる可能性があることを示している。つまり, 2008年の金融危機という事例は, 不確実性を組織化するために用いられている「会計システムのあり方が, 主体の自己定義そのものに影響を与える可能性がすでに現実化しつつある」(澤邊, 2005, p.191) ことを示している。

そうであれば, 「リスク管理は, ある現実を描写するものであるだけでなく, ある現実を規定するものでもあり, また, 行動のための青写真として機能するのだから, それは構成的な(すなわち遂行的な)要素を含んでいる。つまり, 組織がリスクを描写する方法は, 組織が出来事や他のアクター(主体)に対して反応する方法について重要な影響力を持っている」(Millo and Mackenzie, 2009, p.639, 主体の語は筆者が補っている) と考えられる。すなわち, 不確実性をリスクとして管理システムの中でどのように定義するかというリスクを描写 (計算) する方法は, それぞれの主体が決定しており, そこで描写される規準や指標を参照することで, 主体はそれを満たすよう自らを自己定義し, 行動するのであるから, リスク管理は単に現実を描写 (計算) しているだけでなく, 積極的にその規準や指標の要求を満たすような主体の行動 (現実) を生み出している側面があると考えられる。このように, リスク管理システムとして用いられている会計は, 単に

リスクを描写しているだけでなく、主体の自己定義と行為可能性を積極的に生み出しているのである。一般に、リスクをテイクするという行動は人間が経済主体であることを理由として仮定されるが、ここではむしろ、リスク管理システムとしての会計によって生み出された規準や指標こそが、人間の経済的主体としての自己定義や行動を生み出しているのである (MacKenzie, 2011; Millo and MacKenzie, 2009)。

したがって、リスク管理システムを破綻させるような主体の行動は、不確実性の組織化が不十分であったために生じているのではなく、むしろ、管理システムとしての会計によって与えられる規準や指標を通じて、主体がそれをリスクとして十分に認識しているからこそ生じていると考えられる。つまり、管理システムとしての会計が不確実性をリスクとして定義することで、主体が自らを評価・判断し行動するための規準や指標を与えているからこそ、その規準や指標の要求を満たすために行動を調整した結果として管理システムを破綻させるような行動が生み出されている側面があると考えられる。なぜなら、リスク管理システムとしての会計によって与えられる規準や指標こそが、主体の自己定義や行為可能性を生み出しているからである (Adams, 1995; Millo and Holzer, 2005)。

これを示す例として、2015年に生じた東芝による会計不正は、リスク管理システムとして利用されていた会計こそが社会や組織に対して重大なリスクとなる現象として会計不正という主体の行動を生み出した可能性がある。東芝が会計不正を行った要因については議論が必要であると考えられるが、株式会社東芝第三者委員会 (2015) が示しているように、売上高に対して行われた会計不正の額は相対的に僅少であった点は重要である。これは、会計不正の要因が組織の利益の最大化にあったわけではなく、組織外部の要求を管理システムとしての会計がリスクとして主体に過剰に認識させたからこそ、その要求を満たすために会計不正という行動が行われた可能性があることを示唆している。

同様に、Gabbioneta *et al.* (2013) も、2004年に生じたパルマラットによる会計不正の事例を分析して、当時の制度的環境 (institutional environment) が会計不正という行動を生み出したことを議論している。彼らは、「違法行為のモチベーションや機会、選択を形作っている組織あるいはガバナンスの要素の役割が[...]重要である」(Gabbioneta *et al.*, 2013) として、組織構造やガバナンスの構造が、主体の違法行為を生み出すことを示している。また、Mikes (2011) は、組織に存在する「リスクの文化 (risk culture)」(Mikes, 2011) によってリスク管理システムとしての会計の用いられ方が異なることを示し、異なるリスクの文化が存在する組織では、リスク管理システムを通じた主体の行動も異なることを示している。さらにPower (2013) は、言語、法、ベストプラクティス、リスクマップ、ウェブサイト、コンプライアンス・オフィサー、テキストブック、規制主体などによって構成される「装置 (apparatus⁶¹)」(フォーコー, 2007) が主体の行動を統治していることを主張している。概して、これらの研究は、リスク管理システムとしての会計こそが、それが存在していなければ決して行われえないと考えられるような主体

の自己定義と行為可能性を積極的に生み出していることを示している⁷⁾。

以上のことは、リスク管理システムとしての会計こそが、むしろ社会や組織に対して重大な影響を与えうるような行動をとるよう主体を統治していることを示している (Arena *et al.*, 2010; Miller *et al.*, 2008; Roberts and Jones, 2009; Roberts and Ng, 2012)。リスク管理システムの中で規準や指標によってリスクを定義する会計が存在しているからこそ、規準や指標を参照することで主体は自身について評価や判断を行い、規準や指標が要求するようにその行動を調整する。ここでの重要な論点は、リスク管理システムとしての会計が与える規準や指標の要求を満たすためにこそ、主体による裁量的行動や機会主義的行動が行われるという構造がリスク管理システムの中に構造的に内在するという点にある (Huber and Scheytt, 2013; Power, 2009)。

会計が与える規準や指標を満たすためにこそ主体の裁量的行動や機会主義的行動が生み出されているというこの問題は、アカウントビリティやリスクマネジメントに関する制度、あるいは装置を構成するリスクマップやベストプラクティスなどといった手法の網の目を拡充しリスク管理システムとしての会計がいかに充実しようとも構造的に排除できない問題として立ち現れる。その理由は、上で議論してきたように、制度、あるいは制度を含む装置による統治を具体化するリスク管理システムとしての会計こそが、規準や指標を満たすための主体の自己定義や行為可能性を生み出しているからである。そうであるが故に、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化によって不確実性を組織化するだけでは、主体による裁量的行動や機会主義的行動によってリスク管理システムが破綻するという問題の構造を変えられていないのである。この構造の中では、管理システムの破綻と規制の強化が繰り返されるという構造を免れることはできない。こうした構造的陥穽が埋め込まれたまま不確実性の組織化が進行していることこそが、最終的には、規準や指標の要求と現実との乖離を弥縫できなくなった際の主体の行動によるリスク管理システムの破綻を招来している。だから、この問題はアカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化がどんなに進行しても構造的に克服しえない問題として繰り返し立ち現れている。したがって、この構造的陥穽を考慮した管理システムとしてリスク管理システムは再考される必要があると考えられる。次節では、新しいリスク管理システムをどのように構築することができるか、その可能性について議論を展開する。

4 新しいリスク管理システムの可能性

前節では、規準や指標を生み出している管理システムとしての会計こそが社会や組織に対して重大なリスクとなる主体の行動を生み出している可能性があることを議論した。特に、リスク管理のプロセスの正確性が担保されていることを示す規準や指標を管理するためにこそ主体の行動は統治されていることを示した。この場合、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメント

の強化によって不確実性が組織化され主体に対する統治が作用すればするほどに、社会や組織に対して重大なリスクとなるような主体の行動も生み出されることになる。リスク管理システムとしての会計こそが主体の裁量的行動や機会主義的行動を生み出しているという構造的陥穽が存在しているが故に、不確実性の組織化は期待される帰結を生んでいないばかりか、社会や組織に対して重大なリスクとなるような主体の行動を積極的に生み出していると考えられる。つまり、リスク管理において構造的な問題となるのは、このリスク管理システムとして会計が生み出す規準や指標そのものを満たすためにこそ主体が統治され、主体の自己定義の仕方や行動が生み出されているという事態である。この構造的に生じる問題は、リスク管理システムとしての会計によって生み出される規準や指標を用いることしか不確実性をリスクとして管理することができないというリスク管理システムに本質的に内在する問題であるから、アカウントビリティの拡張やリスクマネジメントの強化、リスクの識別手法、リスクの測定手法、リスク計算の技術などがどんなに改善されても解決できない構造的な問題である。

したがって、最も重要なことは、リスク管理システムのこうした限界をいかにリスク管理システムの中に反映させることができるかという点にある。すなわち、リスク管理システムの中で不確実性をリスクとして管理する際には、リスク管理システムとして会計が生み出す規準や指標そのものを満たすためにこそ主体が統治され、主体の自己定義の仕方や行動が生み出されているという事態の構造は変わらず、また、会計が儀式となる傾向も避けることができないという構造的な問題が内在しているが、それを前提とした上で、リスク管理システムをどのように構築できるか、その可能性がどこにあるのかを議論していく必要があると考えられる。これについて考える際には、デリダの「正義」や「他者」の議論が参考になると思われる⁹⁾。

デリダの正義論（1999）や他者論（2004）を会計研究に援用する意義は、到達不可能な「正義」や「他者」の存在から出発して主体を考察しようとする限りにおいて、会計が主体の自己定義や行動を生み出しているという議論とは異なる主体をどうすれば構築できるかに係る議論を提供できる可能性がある点にある。前節で議論したように、会計が主体の自己定義を決定し、その行為可能性を生み出しているとするならば、主体を経済的主体として素朴に仮定することはできないし（Roberts and Jones, 2009; Roberts and Ng, 2012）、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化という会計による不確実性の組織化を通じて、主体を統治すればするほどに、社会や組織に対して重大なリスクとなる主体の行動も生み出されていくのであるから、それとは異なる方法で主体を構築するための議論が行われる必要がある。いわんや、どのように主体が構築されているかについて問うことなしに、アカウントビリティの拡張やリスクマネジメントの強化という不確実性の組織化を進めていくことは問題を一層深刻なものとすると考えられる。したがって、デリダの正義論（1999）や他者論（2004）を会計研究に援用することは、これまで経済的主体や会計との関係で定義されてきた主体の存在そのものを批判的に問い直し、「正義」や「他者」という存在に対してどのように主体が接近できるかを問うことである（増子、

2013; 2014)。

デリダの言う「正義」とは、「他者」に対する応答責任として言及されている⁹⁾。リスク管理システムを「正義」や「他者」に接近するための技術と捉えることによって、あるリスクをとるという決断が、「正義にかなうものでありかつ責任ある／応答可能なものであるためには、その決断はそれに固有の瞬間において—このような瞬間があるとして—規制されながらも同時に規則なしにあるのでなければならないし、掟を維持するけれども同時にそれを破壊したり、宙吊りにするのでなければならない」(デリダ, 1999, p.56) ことになる。つまり、「正義」に接近するために、リスク管理システムを構築する際には、何をリスクとして認識し、判断し、評価するのかについて常に問い続けなければならないことになる。「すなわちそれは、現実中存在するコード化されたどんな規則をもってしても絶対的な保障を与えることができないし、与えるべきでもないような解釈」(デリダ, 1999, p.56) によってなされるよう、「正義」によって要請されるのである。この時、規準や指標が揺らぐことのないような方法でリスクを認識し、評価し、判断するならば、それは「行動プログラムとしての知をただ繰り広げるだけとなるだろう」(デリダ, 2004, p.176)。簡単に言えば、リスクの管理システムの中に「正義」という他者に対する応答責任という規範的概念を動員することで、「正義」という他者に対する応答責任をつねに到達できないものとして措定する。この時、正義という他者に対する応答責任には絶対に到達することはできないが、正義という他者に対する応答責任を履行しようとする限り、それはプログラムとしての知を展開しただけになってしまう。この限りで、まずは「正義」という他者に対する応答責任から始めて行動しないかぎり、リスク管理システムはつねにすでにコード化された行動プログラムの展開となってしまう、リスク管理のために用いられている会計が儀式となる傾向を避けることができない。「正義」という規範的概念を措定することによって、リスク管理を常に問いなおす規範が措定されてはじめて、主体が常により良いリスク管理を求める改善活動の必要性をリスク管理システムの中に理論的に埋め込むことができる。この時、正義という他者に対する応答責任に際限はないことから、リスク管理システムの中で不確実性をリスクとして組織化することは叶わないが、他者に対して責任を履行しようとする(つまり、正義という他者に対する応答責任を履行しようとする)主体の姿勢の中に、不確実性の組織化に内在する陥穽を克服する可能性が残されているのである。

したがって、リスク管理システムの構築に完成はなく、これは、常に未完成のままにとどまるプロセスとして考えられ、リスク管理システムは常に主体によって組み替えられるものとして概念化する必要があると考えられる。「正義」や「他者」という規範的概念を措定することなくしては、リスク管理システムを構築する試みは常に儀式となる傾向を避けられず、規準や指標を満たすための主体の自己定義と行動を避けられないであろう。したがって、新しいリスク管理システムの可能性は、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化によるリスク管理システムの構築を通じた主体の統治ではなく、規範的概念を取り込んだリスク管理システムの構築によ

る「正義」や「他者」という規範的概念に向けて自らの行動を方向づけていくような主体であるべきと考えられる (Power, 2004, 第8節; Tekathen and Dechow, 2013)。

5 おわりに

本論文では、リスク管理システムに内在する構造的陥穽を明らかとし、新しいリスク管理の可能性がどこにあるのかを議論してきた。第2節では、不確実性の組織化の促進要因が組織の外的な環境に存在する社会的・制度的な要因にあり、その結果、組織はリスク管理システムとしての会計が生み出す監査可能な規準や指標という形態の中でリスクを管理していることを示した。不確実性の組織化は、リスク管理システムを単純に良いものにしてきたわけではなく、リスク管理システムとしての会計が生み出す監査可能な規準や指標という形態の中でリスクを管理することを促すような統治を普及させてきたことを議論した。

また、第3節では、上述した不確実性の組織化の帰結として、会計が社会や組織に対する重大なリスクとなる主体の行動を生み出している側面があることを明らかとした。会計が組織という主体の行動を生み出していることを捉えることで、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化による不確実性の組織化の進行がむしろ会計不正のような事象を増加させる可能性があることが示唆される。このことは、リスク管理システムとしての会計は、現実を描写するものとして必ずしも機能しているわけではなく、むしろ、それが主体の行動を駆動させる機能を有していることを示している。つまり、会計はリスクに関する主体の自己定義や行動に積極的に影響を与えるものである。

さらに、第4節では、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を具体化するリスク管理システムを充実させることによって組織という主体の統治を進めていくよりも、むしろ、リスク管理システムを再考するためにどのような主体が構築されるべきかについて議論を展開した。そこでは、リスク管理システムを儀式とさせないために、それを常に組み換え、その組み換えを正統化する根拠を規範的概念として取り込むしかないことを議論した。根拠となる規範的概念としてデリダの正義の概念を置くことによって、管理システムとしての会計を通じて統治される主体から、正義との関係の中で、自らを解体し、自らを根本的に再構築する主体によって、リスク管理システムを常に疑問に付す実践としてリスク管理システムが再構成されるべきであることを示した。

本論文が示したのは、アカウントビリティの拡張とリスクマネジメントの強化を通じた不確実性の組織化に内在する構造的陥穽である。不確実性を監査可能な規準や指標の中でリスクとして対象化する管理システムは、生み出された規準や指標を満たすための主体の行動によって破綻する可能性を内在したリスク管理システムである。したがって、こうした構造的陥穽がリスク管理

システムには内在していることを前提として、リスク管理システムが再考される必要がある。このとき、リスク管理システムを儀式とさせないために、リスク管理システムとしての会計を絶えず組み替える根拠となる規範が内包された仕組みとしてリスク管理システムを構築することが新しいリスク管理の可能性を開くと考えられる。本論文では、リスク管理システムを儀式とさせず、管理システムとしての会計を絶えず組み替える規範としてデリダの議論から「正義」という規範を含んだ管理システムの可能性を提示した。リスク管理システムとしての会計が与える規準や指標の要求を満たすためにこそ裁量的行動や機会主義的行動が行われるという構造が、リスク管理システムの中に常に内在しているという先行研究に加え、その構造的陥穽を克服するリスク管理システムをデリダの「正義」という規範を含んだ管理システムとして提示した点にある。

「正義」という規範概念が導入されるのみでは本論文が示した構造的問題を解決することはできない。リスクの管理システムとして会計という具体的なシステムに訴えることなしに「正義」という規範が組織内の管理システムの中で実現することはないが、他方で、それでもこの管理システムを常に超過する「正義」という規範を指定することのないリスク管理システムは儀式となる傾向を避けられず、規準や指標を満たすための主体の行動を生み出してしまふ。したがって、この構造的に生じる限界を乗り越えるためには、リスク管理システムとしての会計が生み出す規準や指標によって統治される主体を構築するのではなく、「正義」という規範に向けて自らの行動を方向づけていく主体を構築する他に、新しいリスク管理システムの可能性を見出すことはできないであろう。

注

- 1) 本論文では、組織が管理システムの中で概念化、あるいは定義しているものを「リスク」、それ以外のものを「不確実性」として用いている (Arena *et al.*, 2010; Miller *et al.*, 2008)。
- 2) ここに言う「統治」とは、外部から主体を操作する強制力ではなく、組織が何をすべきであり、主体自身が自らをどう評価・判断し、行動を調整するかを生み出すものである。リスクの管理システムとしての会計が不確実性をリスクとしてどのように管理すべきなのか、何がリスクとして認識されるべきかに関する規準や指標を主体に内面化させ、要求される規準や指標を満たすよう自己定義を行い、主体の自己規律的な行動を生み出すことを意味している (Arena *et al.*, 2010; Miller *et al.*, 2008)。
- 3) Value at Risk とは、保有期間中に一定の確率でポートフォリオに発生しうる最大損失額を統計的に表示する手法である。
- 4) リスクマップとは、確率と影響度によって、高度、中度、低度としてリスクに色付けを行う手法である。
- 5) 本論文では、例えば、ERM のような個別のリスク管理システムだけに言及しているわけではない。不確実性を組織化する具体的な手段であるリスク管理システムに焦点を当てることで不確実性を組織化しようとする試みに共通した構造的陥穽を議論している。
- 6) Power (2013) は、“apparatus”の語を用いているが、これはフーコーの“dispositif (装置)”である (Power, 2013, p. 525)。フーコーによれば、「装置」とは「まったく非等質的な集合です。そこには、もろもろの言説、制度、建築上の整備、法規に関する決定、法、行政の措置、科学的言表、哲学的・道徳的・人間

愛的な命題が含まれる。口に出されているか言外のものであるかを問わず、それらが装置の諸要素です。装置自体は、これら諸要素のあいだに定まる網の目です。[...]装置というのは、-いわば- 一種の形成物だと私は理解しています。それは歴史上の特定の時点において特定の緊急時に応えることを主要な機能とした。したがって、装置の支配的な機能は戦略的なものです」(フーコー, 2000, p. 410-11)。装置が戦略的であることは、装置が特定の行動をとるように主体を統治する作用を有していることを示している。これは、上で挙げたような要素の間に定まる網の目(装置)が、主体の自己定義や行動を統治していることを示している。

- 7) 同様の理由から、公正価値会計の導入が、2008年の金融危機の際の負の景気変動増幅効果(procyclicality)を生み出したと考えられる。つまり、公正価値会計によって算出された数値が存在するからこそ、例えば、銀行という主体は自己資本比率やレバレッジを管理するために融資の圧縮や保有資産を売却するといった行動をとる。そうした主体の行動の結果として負の景気変動増幅効果という新たなリスクが生み出されると考えられる(澤邊, 2005)。
- 8) デリダの正義論についてここで十分に議論を展開することはできない。デリダの正義論の詳細やそれを会計研究で展開したものとしては、増子(2013; 2014), McKernan(2012), McKernan and McPhail(2012)を参照されたい。
- 9) 本論文では、「正義」と「他者」という概念を同じものとして捉える。実際、デリダ(1999, p. 52)でも正義と他者の概念をそのように扱っている。

参考文献

- Adams, J. (1995) *Risk*, UCL Press.
- Arena, M. Arnaboldi, M., Azzone, G. (2010) "The Organizational Dynamics of Enterprise Risk Management", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 7, pp. 659-675
- Bhimani, A. (2009) "Risk Management, Corporate Governance and Management Accounting: Emerging Interdependencies. *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 1, pp. 2-5.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004) *Enterprise Risk Management Framework*, American Institute of Certified Public Accountants.
- Cooper, J. D., Dacin, T., Palmer, D. (2013) "Editorial: Fraud in Accounting, Organizations and Society: Extending the Boundaries of Research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6/7, pp. 440-457.
- Gabbioneta, C., Greenwood, R., Mazzola, P., Minoja, M. (2013) "The Influence of the Institutional Context on Corporate Illegality", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6/7, pp. 484-504.
- Huber, C., Scheytt, T. (2013) "The Dispositif of Risk Management: Reconstructing Risk Management after the Financial Crisis", *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 88-99.
- Mackenzie, D. (2011) "The Credit Crisis as Problem in the Sociology of Knowledge", *American Journal of Sociology*, Vol. 116, No. 6, pp. 1778-1841.
- McKernan, J. F. (2012) "Accountability as Aporia, Testimony, and Gift", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, No. 3, pp. 258-278.
- McKernan, J. F., McPhail, K. (2012) "Accountability and Accounterability", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, No. 3, pp. 177-182.

- Mikes, A. (2009) "Risk Management and Calculative Cultures", *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 1, pp. 18-40.
- Mikes, A. (2011) "From Counting Risk to Making Risk Count: Boundary-work in Risk Management", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 36, No. 4/5, pp. 226-245.
- Miller, P., Kurunmäki, L., O'Leary, T. (2008) "Accounting, Hybrids and the Management of Risk", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No. 7/8, pp. 942-967.
- Millo, Y., Holzer, B. (2005) "From Risks to Second-order Dangers in Financial Markets: Unintended Consequences of Risk Management Systems", *New Political Economy*, Vol. 10, No. 2, pp. 223-245.
- Millo, Y., MacKenzie, D. (2009) "The Usefulness of Inaccurate Models: Towards an Understanding of the Emergence of Financial Risk Management", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 5, pp. 638-653.
- Power, M. (1997) *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (國部克彦・堀口真司訳 (2003) 『監査社会: 検証の儀式化』東洋経済新報社).
- Power, M. (2004) *The Risk Management of Everything*, Demos.
- Power, M. (2007) *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press. (堀口真司訳 (2011) 『リスクを管理する: 不確実性の組織化』中央経済出版社).
- Power, M. (2009) "The Risk Management of Nothing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6/7, pp. 849-855.
- Power, M. (2013) "The Apparatus of Fraud Risk", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, No. 6/7, pp. 525-543.
- PricewaterhouseCoopers (2004) *Managing Risk: An Assessment of CEO Perspectives*. PwC.
- Roberts, J., Jones, M. (2009) "Accounting for Self Interest in the Credit Crisis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6/7, pp. 856-67.
- Roberts, J., Ng, W. (2012) "Against Economic (mis)Conceptions of the Individual: Constructing Financial Agency in the Credit Crisis", *Culture and Organization*, Vol. 18, No. 2, pp. 91-105.
- Soin, K., Collier, P. (2013) "Editorial: Risk and Risk Management in Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 82-87.
- Tekathen, M., Dechow, N. (2013) "Enterprise Risk Management and Continuous Re-alignment in the Pursuit of Accountability: A German case", *Management Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 100-121.
- 株式会社東芝第三者委員会 (2015) 『調査報告書』
(http://www11.toshiba.co.jp/about/ir/jp/news/20150721_1.pdf), (2016年1月30日閲覧)。
- 澤邊紀生 (2005) 『会計改革とリスク社会』岩波書店。
- デリダ (1999) 『法の力』(堅田研一訳), 法政大学出版局。
- デリダ (2004) 『アデュール』(藤本一勇訳), 岩波書店。
- フーコー, M. (2000) 「ミシェル・フーコーのゲーム」 増田一夫訳 『ミシェル・フーコー思考集成IV』筑摩書房, 410-413頁。
- 増子和起 (2013) 「証言と抵抗のアカウントビリティ」『六甲台論集』第60巻第1号, 59-83頁。
- 増子和起 (2014) 「アカウントビリティの脱構築—自己と他者の視点から—」『六甲台論集』第61巻第1号, 35-57頁。

<謝辞>本稿の改善にあたり、本誌編集委員長國部克彦先生ならびに査読者の先生より貴重なコメントを賜りました。心より御礼申し上げます。

<付記>本稿は、メルコ学術振興財団研究助成金（『全社的リスクマネジメントにおける管理会計情報の役割－アカウンタビリティ関係構築の視点から－』（助成金交付決定番号: 研究2015011号））の研究成果の一部である。

（筆者：神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程）

（2016年6月6日 採択）