

The Basic Idea of French Analytical and Management Accounting : A Perspective of International Comparative Management Accounting

大下, 丈平
九州大学大学院経済学研究院 : 教授 : 産業・企業システム部門

<http://hdl.handle.net/2324/20998>

出版情報 : 原価計算研究. 30 (1), pp.1-9, 2006-03. Japan Cost Accounting Association
バージョン :
権利関係 :

フランス分析会計・管理会計の基本思考

—国際比較管理会計の視点から—

大 下 丈 平

Summary

フランスでは工業会計・分析会計から管理会計（狭義）への展開のなかで、管理会計（広義）の2つの機能「経済計算機能とシグナル機能」が析出された。小論は、この二つの機能をめぐる軸を縦軸に、「技術志向性と組織志向性」の横軸を加え、この2つの軸をめぐって改めてフランス分析会計・管理会計の方法とその特徴を整理している。

Key Words

- ①フランス分析会計・管理会計
- ②経済計算機能
- ③シグナル機能
- ④技術志向性
- ⑤組織志向性
- ⑥同質性
- ⑦コントロール
- ⑧パラドックス

I はじめに

筆者はこれまで、フランスにおいて工業会計・分析会計から管理会計へと展開する過程を跡付けるなかで、工業会計・分析会計を包摂した広義のフランス管理会計の持つ「経済計算機能とシグナル機能」という2つの機能が果たす役割を明らかにしてきた（拙稿, 2003）。本稿は、この二つの機能をめぐる軸を縦軸にして、さらにもう一つの軸である「技術志向性と組織志向性」を横軸とし、この2つの軸をめぐって改めてフランス分析会計・管理会計の基本思考を析出することを目的としている。さらにそれを踏まえて、今後、経済・金融のグローバル化、企業のグローバル化のなかで拡大・深化する管理会計研究の諸課題を考察するための、より一般的な枠組みを獲得することを目指している。

本稿では、一貫して日・米・仏の管理会計を比較分析する方法が採用されているが、特にこれらの国でのマネジメント・コントロールと管理会計のフィールドの相違に注視している。けだし、本稿では、この相違に注目することによって新たな知見が獲得されているからである。

本稿の構成は、次のようになっている。まず、第2節では、フランス分析会計・管理会計の基本的属性の萌芽を、それが揺籃する両大戦間期という時代状況のなかで捉える。さらに、同質

セクション法（以下 MSH と略）と活動基準原価計算（以下 ABC と略）を素材にして、管理会計の構造的、原価モデル設計上の視点から論点を導出する。次いで、第3節では、タブロード・ボール（以下 TDB と略）とバランスト・スコアカード（以下 BSC と略）を素材に、管理会計の機能的、運用上の視点（実質的にはマネジメント・コントロールの視点）から論点を引き出す。以上の分析を踏まえ、第4節では、管理会計が国際的に均質化する傾向を捉え、バランスや統合といった概念と対置されるパラドックスという概念に基づいて管理会計又はマネジメント・コントロールの発展方向を展望する。そして、最後に第5節で全体を総括している。

Ⅱ フランス分析会計の基本属性の生成—MSH と ABC の比較考察

本節では、分析会計・管理会計の機軸をなす MSH と ABC を素材にして、その属性の萌芽がどのように形成されてきたのかを概観することにしよう。もちろん、19世紀までのフランス工業会計の展開を初め、そこでの会計の多様な合理性論の主張、工業会計から分析会計、さらに管理会計へと展開する論理を追跡することや（拙稿、1996）、さらには北米やアジアの国々の管理会計との比較分析なども国際比較管理会計の視点からは興味深い（Nishimura, 2003）、ここでは本稿の課題に沿って、MSH と ABC の比較を通して明らかになる論点に絞って分析を進めている。

フランス分析会計での MSH の生成、その方法の基盤をなす同質性原則とは何か。そもそも、この原則はリメロ（E. Rimaillho）の「全国科学的管理委員会」の1928年報告書（CEGOS, 1928）に初めて現れる（Mevellec, 2000）。その方法の

いう「同質セクション」とは作業尺度を定義できた作業実体であり、そこでの同質原価とは互いに同じ比率で発生した原価を指す。そして、それは連動した資源の集積、資源の補完性を特徴とする（Bouquin, 1997b, p.71）。フランス分析会計・管理会計の核をなすこの「同質セクション」という考え方は全国科学的管理委員会の1937年報告書で承認されたあと、戦後のプラン・コンタブルに引き継がれていく。これはフランスでの原価のモデル化の一般原則であり、現在でも広く用いられ、長く『プラン・コンタブル・ジェネラル』の基本理念の一つとなってきた。

次に同質セクション法が生成する两大戦間期の経済的・社会的背景に触れておこう。その背景を構成する主たるものを書き出せば、例えば当時におけるコーポラティズムの観点の普及、アントラント（生産者協定）の展開、ヴェシー政府での統制的経済の再組織化（組織委員会体制）などが考えられる（田端博邦, 1979）、そうした歴史的事情は「同質セクション法」を単に会計的な視点だけで捉えるのではなく、なかでも組織論的な視点からの考察を興味深いものとしている。例えば、当時のフランス分析会計の生成事情を考えると、「同質セクション法」の考案者であるリメロの『フランス的組織』（Rimaillho, 1936）の中に、日本的な「組織的な学習」を内実とした「協調的な組織」観を看取する研究も散見されるからである（Bouquin, 1997a; Lemarchand et Le Roy, 2000）。要するに、同質セクション法は、歴史的には極めて統制経済的色彩の強い環境のもとに生成してきたということになる。これが分析会計・管理会計に「技術-経済的な (technico-économique)」属性を与える要因のひとつとなっている。

さらに、ここでは、後述の TDB の開発に対しても、またフランス分析会計・管理会計の発展に対しても、「エコール・ポリテクニク」

と呼ばれる理工科大学校出身のエンジニア達が担った役割に注目しておきたい。先のリメロもエンジニアであり、例外ではない。もっとも、エンジニアと縁の深いTDBは、不思議なことに戦後すぐに公刊された著名な会計学シリーズ(全4巻)である*Le Plan Comptable Commenté*(1958-1962)ではほとんど取り扱われていないのである(Lauzel et Cibert,1962)。これはTDBと分析会計・管理会計との出自の違いを端的に示すものであるとよい(TDBは1930年代には利用されていたと考えられている)。まったく出自を異にする2つの手法が同じエンジニア達によって考案されたことは我々の興味を引くが、このことは、ここでもフランス分析会計・管理会計が技術-経済的な属性を色濃く持ち合わせていることを示している。

最近になって、分析会計・管理会計が『1999年版プラン・コンタブル・ジェネラル』(Price Water House Coopers, 1999)から排除されたが、筆者にとっても、これは分析会計・管理会計の属性を再検討するひとつの契機となっている⁽¹⁾。この排除後においても、最近のテキストの多くが分析会計・管理会計の本質を「原価の方法論」として説明していることに注目しておきたい(例えば、Piget et Cha,2003; Melyon,2004)。このこともまた、フランス分析会計・管理会計が「原価の方法論」としての存在していることを明らかな形で示していると考えられる。

ブッカンは上述した幾つかの属性を「原価フローのモデル化」というコンセプトで纏め上げ、管理会計の根本原則としている。さらに、このコンセプトに基づき同質セクション法とABCを比較・検討することによって、原価フローのモデル化の一般原則を「同質性原則」に見出すことの重要性を再認識しているのである。そして、これがABCの持っている属性の理論的な根拠を説明することになっている。これを受け

て、フランスにおいては「活動基準による管理会計論」の構築が試みられ(ブッカンの管理会計論はその典型例)、より一層、管理会計とマネジメント・コントロールとの関連が浮き彫りにされるようになったのである(Bouquin, 2004b)。こうして、フランスにおける学問体系では、管理会計はこれまで以上にマネジメント・コントロールとの概念的相違を際立たせることに成功しているのである。

このことは、先に述べたように、管理会計やマネジメント・コントロールにおいてフランスとフィールドを異にする北米においても、ABCを素材とした製品原価の「正確性」に関する比例性と加法性をめぐる議論が鋭意進められていることを想起させる(Noreen,1991; 片岡,2004)。北米では大学レベルでの管理会計のテキストもABCの活動基準を基礎としたものへと再編されつつあることは、原価計算の本質的なレベルでのABCの重要性を示唆しているものと言えよう。すなわち、そこでは「同質的成本・プール」などとして同質性原則が採用されており、我々は、これによってMSHとABCとの深い結びつきに思い至ることができるのである(例えば、Atkinson et al., 2001; Hansen and Mowen, 2005)。

一般的なテキストでは、ABCは「消費資源モデル」と「原価構造」の二面から説明されることがあるが(アーサーアンダーセン,1997,p.39)、フランス管理会計における「フローの構造化」と「原価のモデル化」の定式化も見事にこれに符合している(Bouquin, 2004b)。フランスに見られる、こうした古くて新しい会計思考(「原価フローのモデル化」を重視する思考)は、興味深いことに、今でもUVA(付加価値単位:フランス固有の原価計算方法)の現実性に関する論争に引き継がれているのである(Buffer, Fiévez et Staykov, 2005)。

以上を、次のようにまとめることができる。原価の一般法則である同質性原理が「原価の方法論」を支えているが、このことが同質性原理と本質的に変わらないABCの計算原理に高い評価を与えているのである。つまり、同質セクション法やABCさらにUVAが教えるように、フランスでは、管理会計の発展はまず「原価フローのモデル化」による企業組織の経済的モデル化の次元で考えねばならないということなのである。

Ⅲ フランスのTDBと北米のBSC

次に、本節ではマネジメント・コントロールのレベルの装置であるフランスのTDBと北米のBSCの両者を比較・検討することを通して、いま管理会計やマネジメント・コントロールに何が起きているのかを追究してみよう。

フランスに伝統的なTDBには一定の雛型はないが、その特徴を簡単に捉えれば、①システム制御、②意思決定・予測支援、③指標の集合の三要素で表現される(Bouquin,2001)。産業・企業管理のリーダーとしてのエンジニアが企業、とりわけ企業を構成する諸技術システムを操縦するためにTDBを駆使する。TDBは一般(財務)会計・分析会計と平行して使用されるし、したがってTDBは予算による統制を補う形で運用される。他方、彼らの会計への信頼はそれほど強いものではない。

最近になって、フランスの一部の論者によって、BSCとの密接な関連のもとに新しいTDBが語られている。最近のそれは、「戦略TDB」または「均衡TDB」と呼ばれている。例えば、TDB研究者であるマロ(J.L.Malo)は、近代的なTDBをBSCと同類のものとして捉え、それを「企業の総合的なマネジメント技法

(下線は筆者)」(Malo,2000,p.1140)と性格付ける。その力点は組織戦略の下部への浸透であり、組織戦略を担う参加者/従業員が組織運営のために自己改善するのを支援することにあつた。

こうした新しいTDB論から、フランスの論者が持つBSCへの認識方法が看取される。つまり、BSCの総体性であり、戦略遂行性である。これらはTDBにないものである。もっとも非財務的指標の重視は両者に共通のものであり、この点を捉えて、BSCは「TDBの再発見」と言われる場合があるほどである。北米では、TDBと比較されるのは責任会計であるが、一般的に責任会計の手法と考えられる予算は、フランスでは管理会計の領域には含まれていないことに注目しておきたい。

さて、言うまでもなく、BSCは経営トップに対して企業のビジョンや戦略を4つの視点(株主、顧客、工程および従業員の4視点)を通して一貫性のある業績指標の集合に翻訳する仕組みである。BSCは企業目的を達成するための戦略(=「原因と結果に関する仮説の集合」)を4つの視点のそれぞれにおける財務的評価指標と非財務的評価指標を通して浸透させることを主要な任務としている(Kaplan and Norton,1996)。今、この4つの視点に注目しながら、BSCが登場する背景を探ってみよう。

一つの手がかりとして、BSCと「株主価値経営」との関連がある。A. ケネディの分析によれば、20世紀の最後の20年間に米国でのビジネスのやり方は大きく変わったという(Kennedy, 2000)。彼によれば、株主価値経営は会計から始まった。1970年代後半に株価予測にキャッシュフローを使うことが学問論として始まり、80年代にそれが投資銀行家の目にとまることになる。そのなかでLBOが流行し、90年代初頭には乗っ取りブームが起こり、90年代後半には企業価値経営がビジネス

の存在価値となるまでに事態は進むのである (Kennedy, 2000, p.164)。

それでは、なぜこれほどまでに企業価値経営がもてはやされたのか⁽²⁾。ケネディによれば、その理由として考えられるのは、企業価値は株価に基づくために測定が容易なこと、それに加えて企業価値経営の普及に決定的な役割を担ったのはストック・オプション制度の採用であったという。この制度によって投資家と経営者の利害を一致させようとしたが、経営者が会社のためではなく自分の金儲けのために経営を行う事態を招くことになった。さらに長期的な投資を行う大機関投資家さえ、近視眼的な経営者を生むことに加担してしまった。

企業価値、具体的には株価を高く維持するために、合併、リストラクチャリング、ダウンサイジング、アウトソーシングなどの名の下に長期的な展望を欠いた理念なきコスト削減が進められたのである。ケネディは触れてはいないが、そこではおそらく先のABC、さらには活動基準管理 (ABM) がコスト削減に有効に作用したであろう。結果として、会社幹部や投資家を除き、他の利害関係者 (従業員、政府、地域社会、サプライヤー、顧客、消費者など) は企業社会の中心から追われることになった。理論的整合性を持つ企業価値経営とはいえ、それが企業の中長期的な成長・発展を阻害するものとなるならば、他の利害関係者だけでなく、投資家にとってさえも回避すべき危険な経営手法となるのである。

こうした事態のなかにBSCを置いてみれば、BSCに期待された役割が浮かび上がってくる。BSCの4つの視点はまさに投資家を初め利害関係者間のバランスを取ることで、短期的な株主価値経営に何とか継続性、永続性を与えようとするものであったことが理解されよう。4つの視点のひとつに従業員の学習の視点を組み入れ

たことは、それを十分に裏付けていると思われる。

では、BSCの現実的な生成の事情は、管理会計やマネジメント・コントロールに何をもたらしたのか。言うまでもなく、利害関係者間のバランスの要請であろう。もちろんTDBとの比較から言えば、BSCが持つ総体性や戦略遂行性、非財務的尺度の重視などの属性が想起されるが、最大の論点となるのは、やはり利害関係者間のバランスの問題であろう。

次節では、改めてこの利害関係者間のバランスの問題に焦点を当てるのであるが、バランスとは対極にあるパラドックス (矛盾、逆説) というコンセプトによって、この問題に考察を加えてみよう。

Ⅳ マネジメントのパラドックスと管理会計

さて、本節ではBSCがどのような論理で利害関係者間のバランスの問題を解決しようとするのかを取り上げてみよう。そして、そのなかで管理会計やマネジメント・コントロールがどのように変容しようとしているのかを確かめてみたい。

『レバンス・ロスト』の危機以後、管理会計は従来の事実確認の手段やフローの跡づけの手段から、原価の原因をモデル化する手段、さらにパフォーマンスの原因をモデル化する手段へと移行する傾向にある。BSCはパフォーマンスを4つの視点から捉え、因果関連を考えながら業績尺度を与える。これはパフォーマンスの原因のモデル化であり、これによって、将来成果を予測し、その成果が戦略と乖離するまえに原因に働きかけることができるのである⁽³⁾。フランスにおけるパフォーマンスをめぐる論争 (Lebas, 1995; Bourguignon, 1995) においても、

因果関連モデルとしての「パフォーマンス・ツリー」とそこでの指標の設定の様子は、BSC ほどには限定的な枠を持たないが、指標間の因果関連モデルの一般的な形態を与えている。

経済・金融がグローバル化するなかで、管理会計やマネジメントの手法に均質化の傾向が見られる。歴史的に大きく捉えるならば、短期志向・株主価値志向、IT化による後押し、財務会計制度領域での「国際的調和化・統一化」の実質的な進展などを契機として、モノづくりのための情報システムから金融・市場志向の情報システムへの転換が進んでいる。金融・市場志向への重点の移行のなかで、長期と短期のパラドックス、組織内外のパフォーマンスのパラドックス、財務・非財務情報のパラドックスなどが認識されるようになり、そのバランスが要請されてきたのである。その意味で、バランスに先立つマネジメント・プロセスのパラドックス的性格が認識されるようになってきたことが事の本質であるように思われる (Bouquin, 2001, 2004a)。

マネジメント・プロセスが複雑で矛盾していれば、それを捕捉する視点・指標は互いにはパラドックス状況に陥らざるをえない。BSCはこうしたパラドックス状況を包摂し、手法内部で矛盾を解決しようとする論理を持つと言える。

よく考えてみれば、長期的な戦略的コントロールと短期的なマネジメント・コントロール／実行コントロールとはやはり典型的なパラドックス状況にあることが理解されるし、利益計画や予算もそれぞれがパラドックス状況を示していることになる。けだし、計画設定はなるほど成果の予測を可能とするが、それは他面において組織の官僚制化を招き、迅速な対応を遅らせる恐れがあるからである。また、予算も確かに短期的な権限委譲を可能とするが、他方で管理者に短期的視点を採らせ、形式主義に陥ら

せる可能性をもっているからである (Bouquin, 2001, p.422)。このことは責任センターや振替価格制度についても同じことが言えるのである

(Bouquin, 2001, p.422)。各手法はそれぞれ合理性を持つが、他面では非合理的なものとならざるを得ないのである。要するに、あらゆる状況に適合的なマネジメント・コントロールの装置はありえないことになる。

こうしたマネジメントのパラドックス性を克服するために、様々な工夫がなされている。例えば、財務的指標と非財務的指標をバランスさせるために、何らかの単一の指標へと両者を統合する試みがある。それは、企業価値最大化の視点からマネジメントのパラドックス性を克服するための内在的な論理を獲得しようとする試みである (佐藤, 2003)。予算や責任センターがもつそれ自体のパラドックス性に関しては、トップ経営者の直接的な関与やコントロールの階層別監視の強化によって部分的に克服することはできる (Bouquin, 2001, pp.415-424)。

最近では、マネジメント・コントロールを企業組織コントロールの一部として位置付ける方法から、ガバナンスの一部 (特に内部統制) として構成させる新しい流れが見られる (Bouquin, 2004a; 西村, 2005; 津森・大石, 2005 など参照)。その他に、サイモンズの企業経営のコントロール・レバー論は、マネジメントのパラドックス性それ自体を受け入れ、積極的に戦略論として展開している (Simons, 1995)。

予算や責任センターなどのマネジメント・コントロールの装置自体が背負うパラドックス性をいま「技術的なパラドックス」というならば、これとは異質の、もっと大きな「歴史的なパラドックス」が存在する。それは本節の課題である利害関係者間のバランスの問題に深く関わっている。すでに上述したが、それはモノづくりのための情報システムから金融・市場志向

の情報システムへの重点の移行に伴うものである。フランスに限らず、長期思考に基づくモノづくり志向から株主価値至上志向への重点移行は、長期と短期のパラドックス、組織内外のパフォーマンスのパラドックス、財務・非財務情報のパラドックスなどの低減・解消を、これまで以上に企業に求めるものとなっているのである。ブッカンが最近、マネジメントに関わる「競争力と価値創造と継続性」の3者がパラドックス状況にあると認識し、これを解決するための方策としてマネジメント・コントロールを展開する研究戦略を採るに至ったことは、そうした事情を象徴的に示唆している (Bouquin, 2004a, pp.25-28)。

要するに、フランスでのマネジメント・コントロールとは、マネジメントのパラドックス性を克服するもしくはそれをうまく活用する方法論の体系として考えることができるということである (中西, 2003)。そこでは、マネジメント・コントロールの装置である計画、予算、責任センター、振替価格制度などに対して、管理会計の原価分析網から多くの原価概念が提供されるのである。しかしながら、重要なことは、そうした「原価の方法論」自体に本質的な変化はないということなのである。

V むすび

以上の分析から明らかになったフランス分析会計・管理会計の特徴を3点に要約しておこう。

まず第1に、フランスでは、マネジメント・コントロールをパラドックス性を克服する方法論の体系として考えることができる。つまり、マネジメント・コントロールの装置である計画、予算、責任センター、振替価格制度などは、それぞれが「技術的パラドックス」の状況にあるゆえに、企業がその置かれた状況に応じた形で

諸装置の組み合わせを工夫するプロセスが重要だということであり、そのプロセスで管理会計の原価分析網に対して意思決定水準とコントロールのプロセスに応じた適切な原価概念が要求されることになるのである。そして、その場合、そうした状況にあっても、「原価の方法論」自体に本質的な変化は見られないのである。

第2に、フランスでは、そうした原価の方法論を支える原理として、分析会計が誇る同質セクション法がもつ同質性原理は原価の一般原則として普遍性を持つと考えるのである。こうした立場から、同質性原理と本質的に変わらないABCの計算原理を高く評価することになり、ABCこそ管理会計研究に一つの変革をもたらしたと結論付けることになったのである。したがって、同質セクション法やABCさらにUVAが教えるように、管理会計の発展・進化は、まず企業組織の経済的モデル化の次元で考えねばならないということフランスの事情から学ぶことができる。

第3に、TDBとBSCの比較考察からマネジメントのパラドックス性を見た場合、エンジニアによる技術システムの制御を主たる任務とするTDBの運用においては、BSCに比較してマネジメントのレベルが低く、限定されているのであり、パラドックスの大きさは小さい。他方、BSCの場合には、その歴史的生成の事情から理解されるように、企業組織マネジメントの抱えるパラドックスが大きいために、それを克服するためには、例えばTDBなどを含めた、経済合理性という属性をもつマネジメント・コントロールの各種装置を管理者の要求に応じた形で組み合わせることができなければならない。その意味から、BSCはモノづくり志向から金融・市場志向への移行のなかで惹起された「歴史的パラドックス」を解消する役割をもって必然的に生み出されてきたと言うことができるのである。

要するに、日米仏の管理会計の国際比較分析の視点から得られたことは、企業組織のマネジメント・コントロールに必要なものとは、組織の自己分析および他者（さらに市場）分析の両方を睨みながら、管理会計システムからの「原価の方法」を利用して、様々なマネジメント・コントロールの諸装置を可能な限りパラドックスを低減・解消させる方向で運用することである、ということになる。特に、フランスでは管理会計とマネジメント・コントロールとを概念的に峻別しており、これによって僅かながら新たな知見が得られたことが理解されるであろう。

（付記）

本稿は、日本原価計算研究学会第31回大会全国大会での統一論題報告を加筆修正したものであります。座長の加登豊先生初め、諸先生方からは多くの質問・コメントをいただきました。記して感謝いたします。

（注）

- (1) この分析会計の排除の意味を3つの視点から考えることができる。基準の任意性の視点、事業の秘密性の視点およびマネジメント・コントロールの3視点である。それぞれの合理性の優劣はともかくも、それぞれの根拠の合理性を考えることができる（拙稿、2005）。
- (2) 本節の以下の叙述は、(Kennedy, 2000) のパート4の部分に負うところが大きい。
- (3) パラドックス概念は事前と事後の間にも適用される。筆者は、この点からはBSCのフィードフォワード・コントロールの側面を重視している。フィードフォワード・コントロールと管理会計の関連については(Nishimura, 2003) や(丸田, 2005) を参照されたい。

【参考文献】

- ・アーサー・アンダーセン（ビジネス・コンサルティング・グループ）（1997）『ABCマネジメント 理論と導入法』ダイヤモンド社。
- ・片岡洋人（2004）「ABCの基礎的構造と意思決定」『管理会計学』日本管理会計学会,第12巻第2号,pp.61-74.
- ・丸田起大（2005）『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館。
- ・中西一（2003）「フランス自治体管理会計—マネジメント・コントロールの基礎に向けて—」（西村明・大下丈平編『管理会計の国際的展開』九州大学出版会,pp.233-258.
- ・西村明（2005）「内部統制の現代的意味—管理会計の視点から」『月刊監査研究』日本内部監査協会,8月号,pp.1-8.
- ・大下丈平（1996）『フランス管理会計論—工業会計・分析会計・管理会計』同文館。
- ・大下丈平（2003）「フランス管理会計の方法とその展開」（西村明・大下丈平編『管理会計の国際的展開』九州大学出版会,pp.259-293.）
- ・大下丈平（2005）「フランス分析会計に関する最近の動向—プラン・コンタブルからの分析会計の排除の意義」（野村健太郎編著『各国プラン・コンタブルの比較研究』中央経済社,pp.264-279.）
- ・佐藤紘光（2003）「企業のグローバル化と管理会計の課題」『会計』, 第163巻第3号,pp.1-15.
- ・田端博邦（1979）「ヴィシイ体制下の産業・労働統制—「労働憲章」を中心に—」（東京大学社会科学研究所編『ファシズム期の国家と社会5 ヨーロッパの法体制』東京大学出版会,pp.191-234.
- ・津森信也・大石正明編著（2005）『経営のためのトータル・リスク管理』中央経済社。
- ・Atkinson A.A., R.D.Banker, R.S.Kaplan, and S.M.Young（2001）, *Management Accounting*, PrenticeHall, 3rd edition.
- ・Bouquin H.（2004a）, *Le Contrôle de gestion*, 6^e éd., Paris, PUF.
- ・Bouquin H.（2004b）, *La Comptabilité de gestion*, 3^e

- éd.,Paris,Economica.
- ・ Bouquin H. (2001) *Le Contrôle de gestion*,5^e éd., Paris,PUF.
 - ・ Bouquin H. (1997a) , Management Accounting in its social context : Rimailho revisited, *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 7, No.3,pp.315-343.
 - ・ Bouquin H. (1997b) , *La Comptabilité de gestion*, Paris, PUF. (邦訳『ブッカン フランス管理会計』(大下丈平・丸田起大訳) 同文館, 2000年.)
 - ・ Bourguignon A. (1995) .Peut-on définir la performance?, *Revue Française de Comptabilité*, No.269,juillet-août,pp.61-65.
 - ・ Buffet V., J.Fiévèz et D. Staykov (2005) , Méthode UVA : quelles réalités?, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Vol.1,mai,pp.97-119.
 - ・ Confédération général de la production française, Commission général d'organisation scientifique du travail (CEGOS) (1928) *Etablissement des prix de revient*, Rapport du lieutenant-colonel Rimailho.
 - ・ Hansen D.R. and M.M. Mowen (2005) , *Management Accounting*,Thomson, 7th ed.,
 - ・ Kaplan R.S. and D.P. Norton (1996) , *The Balanced Scorecard, Translating strategy into action*, HBS Press. (邦訳『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革—』(吉川武男訳) 生産性本部, 1997年.)
 - ・ Kennedy A.A. (2000) *The End of Shareholder Value*, Perseus Publishing. (邦訳『株主資本主義の誤算—短期の利益追求が会社を衰退させる』(奥村宏監訳, 酒井泰介訳) ダイヤモンド社, 2002年)
 - ・ Lauzel P. et A. Cibert (1962) *Le Plan Comptable Commenté*, Tome IV, Foucher.
 - ・ Lebas M. (1995) , Oui, il faut définir la performance, *Revue Française de Comptabilité*, No.269,juillet-août,pp.66-71.
 - ・ Lemarchand Y. et F. Le Roy (2000) , L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion, *Finance ,Contrôle ,Stratégie*, Vol.3, No 4, décembre 2000,pp.83-113.
 - ・ Malo J. L. (2000) ,Tableaux de bord, dans *Encyclopédie de Comptabilité ,Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de B. Colasse, Economica,pp.1133-1144.
 - ・ Mevellec P. (2000) , Sections homogènes, dans *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de B. Colasse, Economica,pp.1079-1091.
 - ・ Melyon G. (2004) , *Comptabilité Analytique*, 3^e éd., Breal.
 - ・ Nishimura A. (2003) , *Management Accounting : feed forward and Asian perspective*, Palgrave Macmillan.
 - ・ Noreen E. (1991) , Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.3, fall, pp.159-168.
 - ・ Piget P. et G. Cha (2003) *Comptabilité Analytique*, 4^e éd.,Economica.
 - ・ Price Water House Coopers (1999) , *PCG Refonte 1999*, Editions Francis Lefevre.
 - ・ Rimailho E. (1936) , *Organisation à la Française*, Delmas, 3 vol.
 - ・ Simons R. (1995) , *Levers of Control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, HBS Press. (邦訳『ハーバード流「21世紀経営」—4つのコントロール・レバー—』(中村元一, 黒田哲彦, 浦島史恵訳) 産能大学出版部, 1998年.)

(九州大学教授)