

現代フランスコントロール論の系譜：パラドックス、ビジネスモデル、共創戦略

大下, 丈平
九州大学：名誉教授

<https://doi.org/10.15017/4377819>

出版情報：経済學研究. 87 (5/6), pp.35-68, 2021-03-30. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

現代フランスコントロール論の系譜

— パラドックス、ビジネスモデル、共創戦略 —

大 下 丈 平

- I. はじめに
- II. 1980年代におけるフランスコントロール論の変革と管理会計の胎動
 - II-1 新しいコントロール論の登場
 - II-2 コントロールと原価分析網としての管理会計
 - II-3 「管理会計の一つの擁護」：パラドックスと横断性
- III. ブッカンのビジネスモデルによるパラドックスの認識と緩和：『レレバンス・ロスト』にどう立ち向かったのか
 - III-1 第2版から第5版までの1990年代を中心とした時期のパラドックス認識
 - III-2 第6版から第10版までの今世紀最初の約10年間のパラドックス認識
- IV. ブッカンのコントロール論は「社会的な共創戦略」にどのように対峙しようとするのか
- V. 結 び

I. はじめに

本稿は、1980年代にフランスコントロール論がその特徴とするパラドックス概念¹⁾を生み出し、1990年代初頭からはコーポレート・ガバナンス論議が隆盛を極めるなかで、その概念を機動的に徐々に変化させながら刻々と変貌する状況に巧みに対処してきた点に着目するところから出発している。

以下で見るように、フランスのコントロール

論は、当初から北米型のコントロールモデルとは距離を取りつつ、最終的には「社会的な共創戦略」（後述）を採用する方向に舵を取る。当初、予算システムなどのコントロールの装置自体にパラドックス性を認識するところに始まり、そこから次第に競争力維持と価値創造および持続可能性の間に新たなパラドックス性を見出すとともに、それに対峙するために独自のビジネスモデルを採用する。そして、最後には、例えば企業不祥事や会計不正を契機とした監査・内部統制などに関する諸規定の制度上の変化に対応しつつ、より実践的な企業活動の経験を積み上げ、パラドックス概念を拡張・深化させるなかで「社会的な共創戦略」をコントロールの軸

1) 一般にパラドックスという用語は逆説、逆理といった意味をもつが、ここではあえてその定義をしない。読者は、この用語が本論考の考察の対象であるコントロール論や管理会計論において持つ意味を本稿の全体を通して理解されるであろう。

に据える構えを取るに至るのである。

本稿は、企業環境に順応するためのパラドックス概念の操作性に焦点を当て、それを分析の基軸に据え、それをめぐるフランスコントロール論の系譜に通底する理念の通時的な形態変化とその意味を理論的かつ実証的に闡明することを目的としている。

こうした目的を達成するために、本稿は次のような構成をとっている。第Ⅱ節では、フランスでおおむね1970年代まで採用されてきた旧来のコントロール論が1980年代に大きく変革されることになるが、その原因と帰結を明らかにする。次いで第Ⅲ節では、『レレバンス・ロスト』（1987年）論争を受け、1990年代から今世紀初頭にかけて提案されてくるフランスのビジネスモデルを、米国の戦略マップとの比較を念頭におきながらその意義を検討する。第Ⅳ節では、フランスコントロール論の最近の緊要な論点である上述した「社会的な共創戦略」を取り上げ、そこに見られるパラドックス概念を巡って繰り広げられる葛藤の様子を明らかにし、その錯綜した状況を紐解いていく。そして、こうしたフランスコントロール論の系譜を整理するなかで、コントロール論や管理会計論の行方を展望するための手掛かりを得たいと思う。最後に、結びの第Ⅴ節では全体を総括し、今後の課題を提示する。

Ⅱ. 1980年代におけるフランスコントロール論の変革と管理会計の胎動

Ⅱ-1 新しいコントロール論の登場

前述したように、本稿は企業環境に順応したパラドックス概念の操作性を分析の基軸に据え、それを通して現代フランスコントロール論の系

譜に通底する理念の通時的な形態変化とその意味を理論的かつ実証的に闡明することを目的としている。この目的を達成するために、本稿では、以下の3つの課題を設定している。

（3つの課題）

① 1980年代に、フランスコントロール論の第一人者である元パリ第9大学のアンリ・ブッカン教授によってコントロールのパラドックス概念が認識され、本概念がこの領域に「大転換」をもたらす契機となるとともに、コントロール論を駆動する原動力となっていたが、その本源的な原因が何であったかをブッカンの新しいコントロール論の誕生時点に遡って追究する（本節第Ⅱ節の課題）

② ①と関連するが、当初に生み出されたパラドックス概念が、その後の時代の企業環境変化とともにどのようにその姿を変えていったのかを明らかにする（第Ⅲ節の課題）

③ 最後に、フランスコントロール論が「社会的な共創戦略」概念を軸に据えるうえで、企業不祥事などに伴う監査や内部統制などの制度上の変化や実務上の経験がどのような形でコントロールや管理会計の理論的研究に集約されることになったのかを明らかにする（第Ⅳ節の課題）

言うまでもなく、以上の3つの課題は現代フランスコントロール論を解明するうえでの鍵となる論点である。とりわけ、我が国の研究はほぼアングロサクソン諸国、とりわけ米国のコントロールのモデルをベースとしているところから、現代フランスコントロール論の系譜を巡る上記の3つの課題は我が国の研究状況を相対化する一つの試みとなるであろう。もっとも、相対化するとはいえ、最近の議論の焦点ともなっているコントロール・パッケージ論を始め、バ

ランスド・スコアカード論、戦略的管理会計論、さらには英国の管理会計「変化論」などにおいても、それぞれに種々の与件を解除することによってフランスコントロール論と同種のパラドックス的な認識が見られることをここでは指摘しておきたい²⁾。

本稿はフランスコントロール論でのパラドックス認識の状況を取り上げるが、上述したように、広くアングロサクソン諸国でもこれに類似の概念が見られる。いまその代表的なものに注目すれば、我が国でもたびたび取り上げられる「テンション（緊張）」という概念がある。例えば、著名なサイモンズの「4つのコントロールレバー論³⁾」もその概念に基礎をおいていることはよく知られている。ここでその詳細は紹介できないが、簡単に言えば、4つのコントロールレバーである信条のシステム、事業倫理境界のシステム、診断型のシステム、双方向型のシステムの4つのコントロール・システムをうまく活用して、戦略目標を達成するものである。そこでの核心的概念が「テンション」なのである。つまり、「コントロールが達成されるのは、創造的な革新と予測可能な目標達成との緊張関係が収益性を伴った成長に変換されるときである。そしてその緊張関係は次の事実を含意している。すなわち、組織が効果的であるためには、高度の学習と高度のコントロールを同時に達成しなければならないという事実である⁴⁾。」（下線部は引用者）要するに、ここにおいても、コントロールの核心は、革新と目標達成との間の

緊張関係を収益を伴った成長にいかに関結びつけていくかに置かれているのである⁵⁾。

さて本稿は、ブッカンのコントロール論では自明とされてきたコントロールの装置自体（例えば、予算システムや責任センターなど）が持つパラドックス性の認識から出発している。例えば、企業経営の骨組みとしての予算システムは企業経営には不可欠であるが、予算にのみ依拠しては刻々と変化する状況に対応できない矛盾があるからである（第Ⅲ節第1項参照）。実はこのパラドックスの捉え方はブッカン教授の30年近くに渡るコントロール論研究の基軸をなす概念であり、その時々企業環境に機動的に対応するなかで、こうしたパラドックス認識が徐々に形づくられてきたものである。教授はコントロールの装置自体が持つパラドックス性の認識をコントロール論の理論的基盤に据えてきたが、それは徹底したアングロサクソン文献の読み込みとそこから得た成果をフランスの土壤に移植するなかで、1980年代以後のフランス会計学界のコントロール論（および管理会計論）の領域に変革を起こすことに端を発したものと考えられる。その画期をなした業績こそブッカンのマネジメント・コントロール論（H. Bouquin, *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris, 1986⁶⁾）である。本稿は、このブッカンのコントロール論を基軸に据え、現代フランスコントロール論の系譜の一端をたどることになる⁷⁾。

そこで本節では、まずこのブッカンの上記著

2) ここ数年、話題となっているコントロール・パッケージ論を始め、ランスド・スコアカード論、戦略的管理会計論、英国の管理会計「変化論」などの特徴の考察については、拙稿（2017）を参照されたい。

3) Simons (1995).

4) Simons (1995), p.158 (邦訳 (1998), 289頁)

5) もっとも、ブッカンはこのサイモンズの4つのコントロールレバーのモデルは1960年代に提示されたモデルの簡略化されたものとして考えている (Bouquin (2010), p.118)。

6) 本書は初版が1986年、第2版が1991年、第5版が2001年、第6版が2004年、第7版が2006年、第8版が2008年、第9版が2010年、そして第10版が2013年である。

作の第2版を紐解き、そのパラドックス概念の萌芽を探索してみることから始めるが、不思議なことに、この第2版においては、ただ一度だけコントロールのパラドックス概念に触れている箇所があるだけで、そこには明確な定義はなされていないことが分かってくるのである⁸⁾。長い間、ブッカンのコントロール論の骨格をなすと考えられてきた予算システムなどのコントロールの装置自体のパラドックス性の認識などについては、その時点では何の言及もないのである。これはどういうことであろうか。

伝統的なマネジメント・コントロール論の構成は、それまではほぼコントロール手法の並列的な提示でしかなかったのに対して⁹⁾、ブッカンの新しいコントロール論では、コントロール手法の並列的な提示と解説よりも、それらを包括的に説明するためのより理論的なフレームワークの構築に重点を置く形で構成されるようになっていく。具体的には、コントロールを目的設定、制御、事後評価の3つのプロセスとして捉え、コントロールがその3つのプロセスから構成される場合を完全なコントロールモデル

として提示するのである。

そしていまコントロールのパラドックス概念について言うならば、その3者のコントロール・プロセス間に不都合がなく、合理的な形でコントロールのプロセスが進むことになっていけば、当然のこととして問題はない（つまりそこにはパラドックスはないということになる）が、仮にその完全なモデルからの乖離が生じる場合には、そこにパラドックスが見てとれるといった論述になっている。例えば、コントロールのどこかに瑕疵があり、うまく運営がいかなかった場合、目的設定に問題があったのか、行動中の制御プロセスに問題があったのか、さらには事後評価に不具合があったのかは判断が難しい。第2版では、このことをもってパラドックスを捉えているのである。後述するように、後の版ではコントロールの3つの責任レベル（戦略、管理および業務）ごとのコントロールのシステム間にもパラドックスを見出すのであるが、この時点ではまだなされていない。しかし、この点は、次項で見る管理会計の視点を通してみればコントロールの3つの責任レベル間でのパラドックス認識はすでに存在すると考えられるのである。

さてここから、ブッカンのコントロールのパラドックス概念の萌芽は、いまでは当然と考えられている新しいマネジメント・コントロールの基礎的な問題状況（つまり、上述した3つのコントロールのプロセス間のパラドックスと3つのコントロールの階層間のパラドックス）に根差していたと言えよう。そうだとすれば、その意味するところは、いったいどこにあるのであろうか。通常、外形的に一般に考えられることは、こうしたブッカンの1980年代に始まる新しいコントロール論は70年代までのコントロー

7) 筆者に現代フランスコントロール論の系譜を辿るといった問題意識がもつ意義を与えてくれた論考がある。それは Alcouffe S., N. Berland and Y. Levant (2008) である。本論考において、フランスの研究者たちが、アクターネットワーク理論 (Actor Network Theory) といった筆者とは異なった研究方法からのアプローチではあるが、フランスのコントロール論の系譜を辿る意味を丁寧に語ってくれている。参照されたい。

8) 残念ながら、現時点では1986年出版の初版は手元にはなく、初版からパラドックス概念の萌芽を見出すことはできなかった。そのためにやむを得ず第2版 (1991) を参照することになった点をお断りしておきたい。もっとも初版と第2版との時間的間隔からして両者の間には大幅な変更はないと思われる。したがって、ここではそのことを前提として議論を展開している。将来、初版を参照できる段階で再度考察を加えていき、修正する点があればその時点で修正を行いたいと思う。

9) Meyer (1983), p.86. さらに、拙著 (1996)、145頁および拙著 (2009)、22頁の図表1-1を参照されたい。

ルがいわゆる原価計算（フランス的には「経営分析会計」という、財務会計の僕としての役割機能を果たすにすぎなかった状況に大転換をもたらそうとしたということが考えられる。以下では、フランスに伝統的な原価計算との関わりを念頭に置きながら、古いコントロール論から新しいコントロール論への契機となった事情を探り当てるために、まず次項ではコントロールと原価分析網としての管理会計との関わりについて検討していくことにしたい¹⁰⁾。

II-2 コントロールと原価分析網としての管理会計

すでに言及したように、伝統的なコントロール論には、それ相応しい原価計算が存在したように、新しいコントロール論にはそれに相応しい会計システム（これをいま「管理会計」と呼んでおくが、この「管理会計」の誕生の経緯については次項で検討する）が生み出されることが想定される。そのことは、ブッカンによるこれまでの30年以上に渡るコントロール論と管理会計論との位置関係に見出すことができる¹¹⁾。ここではその詳細を論じる余裕はないが、試みにフランスの原価計算（および原価管理¹²⁾）のそれぞれの特徴を日米と比較考察することで、

フランスのコントロールと管理会計との関連の特徴の一端を明らかにすることができる。もっとも、フランスの原価計算の特徴を分析する場合に限らず、我が国のそれを検討する場合でも、アメリカの管理会計を参照枠とすることで、その持つ特徴が浮き彫りになってくることがある。例えば、アメリカの管理会計の特徴である様々な原価分類、とりわけ意思決定や業績評価に関わる詳細な原価分類との対比で、日仏両国特有の原価計算の仕組みが明らかになってくるからである。

それは具体的にはどういうことかということ、例えばフランスでは伝統的に全部原価（それと関連する同質セクション法、後には付加価値単位（UVA）法など）を基礎的な共通情報基盤として位置づけながら、その上に種々のマネジメントのツール達が独立的に並置され、それらのツール達が互いに時に競合的、敵対的な形で鼎立しつつ、コントロール活動に活用されることになっている¹³⁾。現在でも、全部原価に依拠する傾向は強く、そのために例えば、ABC（活動基準原価計算）への親和性は他国に比べ格段に強いと言えよう。そのために、当然に1970年代までのフランスのコントロール論においては、全部原価（およびそれと対峙される部分原価）を軸として、マネジメントツール群を単に並列的に並べただけの構成に留まっていたのである。しかし、1980年代以降は組織論・戦略論の強い影響を受ける中で、少し様子が変わってくる。

10) 筆者は、フランスの財務会計（一般会計）、とりわけ两大戦間期から戦後にかけての一般会計の系譜については、ジャック・リシャール教授の一連の研究業績から多くを学んできた。けだし、教授は一般会計と原価計算の統合問題について多くの業績を生み出してきたからである。差し当たり教授の比較的最近の業績については、Richard (2005), Richard (2011) などを参照されたい。

11) ブッカンのコントロール論と管理会計論のそれぞれ、および両者の関係についてここで十分に論じる余裕はないので、差し当たり一連の拙稿、拙著を参照されたい。もっとも、本稿でも課題に沿った形で明らかになった両者の関係については、のちに一応の結論を出している。

12) ここで「フランスの原価計算（および原価管理）」とし、原価管理を加えたのは、後述するように日米仏の比較を行う場合のことを考慮したためであることをご了解いただきたい。

13) 例えば、ブッカンはいこれらのツールを「管理会計のライバル」という言い方で表現することがある。Bouquin (1997), pp.53-56. (邦訳 (2000), 49-52頁)

それはブッカンなどの先進的な論者による理論的かつ思索的な試みによって、後に見るように管理会計をベースとしながらも組織論・戦略論の研究成果をたっぷり取り入れた新しいコントロール論が生み出されてくることになるからである¹⁴⁾。

他方、日本においても、フランス以上にアメリカの管理会計の成果を取り入れながらも、独自の原価計算の方法が構想された。これまでの多くの研究成果から理解されるように、実践的な原価企画研究が日本的な原価計算体系の特徴を体現していることについては大方の同意を得ることはできよう¹⁵⁾。その原価企画は種々のマネジメントツール達を統合したハイブリッドな仕組みであるし、市場要因を意図的に組み込ながら、原価計算と協調的組織とを統合化した仕組みとなっていることは周知のことに属する¹⁶⁾。要するに、アメリカ管理会計が意思決定と業績評価のための種々の原価概念を基礎とし、それらを個々の経営・生産の場面でフルに活用するのに対して、フランスは全部原価を、そして日

本は原価企画の核をなす目標原価を基礎として、それぞれ原価計算・原価管理を進めることになっていることに注目しておきたい¹⁷⁾。

以下では、フランスのパラドックス概念の萌芽の議論に立ち返って、ブッカン理論ではお馴染みの図表1と図表2から彼のコントロール論のもとでの管理会計フレームワークを取り上げよう。まず前提として、コントロールには意思決定（および責任）レベルとして、上級の戦略的コントロール（期間は長期）、中級のレベルはマネジメント・コントロール（中期、通常1年）、そして下級は実行コントロール（短期）の3つがある。こうしたコントロールの3つのシステムは管理会計に対してそれぞれ異なる情報を求めてくる。これを図表1では「情報要求の多様化」として描き出している。管理会計への「情報要求への適合性」の要請を「管理会計のシグナル性」の側面という。他方、この「情報要求への適合性」を保証するために、管理会計は「経済計算」（これはフローの構造化と原価のモデル化によって保障される）の側面を持たねばならない。これにより情報へ信頼性が付与されるの

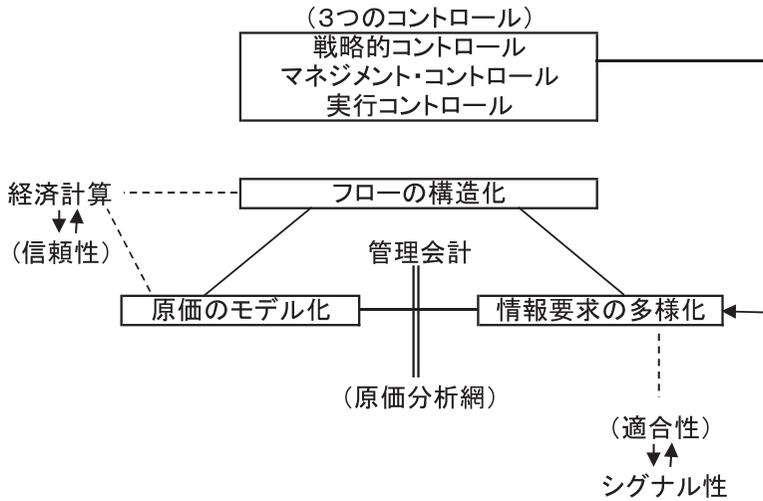
14) 意外なことに、ブッカンの研究の出発点はマイクロ経済分析を基礎とした応用経済学であり、その後、組織論や戦略論を学ぶなかで、それまでの視点を全て融合した形で独自のコントロール論を構築していくことになる。

15) 原価企画関連の研究については、フランスでは門田安弘氏を初め数人の研究業績が代表的なものとして受け取られているようである。ちなみにいま、フランス語圏を中心としたコントロール論の研究者達が世界のマネジメント・コントロール論を代表する論者を選び出し、それを事典のような形で編集するプロジェクトを進めている。なかでも編者の一人であるサミュエル・シュポネン (Samuel Sponem) 教授 (HEC Montréal) は、日本ではやはり門田氏の理論的な研究成果を踏まえた実践的な指導力に注目しているように思われる。

16) こうした原価企画をフィードフォワード・コントロールの視点から理論化した成果については西村(2000)を参照されたい。もっともフランスの研究者は、不思議なことに、こうしたフィードフォワード・コントロールの視点に対しては、表面的にはそれほど関心を抱いていないように思われる。

17) 要するに、どの国の原価計算・原価管理が進んでいるとか、どの国が遅れているとかいうことはなく、各国は互いに影響を与え合いながら、その与えられた歴史的な社会・経済的条件に規定されたシステムを採用することになる。とりわけ社会・経済的条件として基底的なものとして、各国の労使関係やそれに伴う社会政策の問題があるように思われる。すなわち原価計算・原価管理の問題をこれまでのようにトップダウン型の経営学的な視点、マネジメントの視点からだけでなく、製造現場の労働問題やもっと広く労使関係の問題として見る視点を加えることにより、より立体的な形で上記問題を取り扱うことができるように思われる。こうしたことは今後の課題である。さらに、筆者はこうした議論にもまた時間的な限界があると思っている。つまりここでの比較考察はほぼ1990年代半ばまでの期間を扱っており、それ以降今日までに飛躍的に進んできた本格的なデジタル経済社会のもとでは、本稿での考察とはまた異なった分析方法が求められるであろうと考えている。これもまた、今後の課題としたい。

図表1 管理会計の概念フレームワーク



管理会計: 経済的フローの貨幣的モデルの一つ

(注記)本図表はブッカンの考えを筆者が図式化したものである。

(出所) 筆者作成

である。

繰り返しになるが、この図表1からフランスに特徴的な、コントロールと管理会計のそれぞれのあり様とその関連を見て取ることができる。ここから理解されることは、フランスのマネジメント・コントロール論が中期（1年）をベースとしたマネジメントのレベルで、目的設定、制御、事後評価の3つの連続したコントロールのプロセスをもつこと、さらにそのマネジメント・コントロールからの情報要求の多様性に応えるために、もう一つに側面である経済計算の理路をフローの構造化と原価のモデル化によって実現しようとするものである。

そこから導出される管理会計は「原価分析網」として特徴づけられるが、次頁の図表2から理解されるように、ブカンにおいては、管理会計からの産出物は全部原価と部分原価に集約されることになっていることである。ここにはア

メリカの管理会計に見られるような意思決定と業績評価のために考案された種々の原価概念は見当たらない。確かに、アメリカの管理会計の影響はフランスにおいても随所に見られるが、本質的な部分においての影響のあり方は、日仏の比較の視点からみても分かるように、それぞれの国々の管理会計とマネジメント・コントロールの両者のあり方によって大きく異なっているように思われるのである。とはいえ、ここでは、日仏の管理会計の特徴は共にグローバル化のなかでのスタンダードとなりつつある米国の管理会計のあり様を座標軸とすることで浮かび上がってくる（もしくは認識される）ことを確認しておきたい。

さて、本節では、1980年代に入ってからフランスコントロール論の変革をブカンの新しいコントロール論（そして、そこでのパラドックス概念の誕生）を素材にしてその登場とそれ

図表2 管理会計の産出物の地図とその適合性

	戦略的 コントロール	マネジメント・ コントロール	業務 コントロール
目的設定	戦略的 全部原価	合理的配賦・直接原価計算	
制 御		予定原価・標準原価	
事後評価	成果計算（費用の期間配分原則）		

(出所) Bouquin (2000), p.215から筆者が作成した。

がもつ意味を明らかにしようとしてきた。この時点では、財務会計（フランスでは一般会計）への従属から脱するために、新しい管理会計は伝統的な原価計算を超える新しい論理をコントロール論とともに構想することになった。その場合、伝統的な原価計算の強力な惰性的な力、とりわけ全部原価や部分原価といった形の「原価の方法¹⁸⁾」に力点を当てるフランス特有の仕組みは、原価計算の仕組みそれ自体がシステム的にマネジメントのために変化するという仕方ではなく¹⁹⁾、名称を原価計算（フランスでは経営分析会計）から「管理会計」へと変更させ、次項で見ると、コントロールに伴うパラドッ

クスを企業経営全般に渡って認識される「横断性」と認識し、管理会計による統合的モデルの構築によってそれを克服する工夫をすることになるのである。次項で取り扱うブッカンの「管理会計の一つの擁護」とはそのことを指しているのである。

以上要するに、新しいコントロール論がそれぞれにおいて3つのプロセス（目的設定・制御・事後評価）を持つ戦略・管理・業務の3層構造を装備することで、そこにパラドックス性を持ち込むことになったことを見てきた。つまり、ブッカンにとってこうした新しいコントロール論の誕生は、そこに必然的に伴うパラドックスの認識なくしてはありえなかったということであるが、それと平仄を合わせる形で、管理会計の方でそれを克服しようとする道筋が見出されることになるのである。

次節では、ここでのパラドックス概念が、1980年代後半から90年代を経て今世紀初頭の10年間

18) これについては、拙著（2016）、209-212頁を参照されたい。

19) こうした原価計算の仕組み自体がシステム的にマネジメントのために変化するケースの典型は伝統的な標準原価計算システムの形成過程に見出される。西村（2000）の「第3章 標準原価会計の発展と原価差異勘定」はこの点を綿密に跡づけている。参考とされたい。

においてどのように変化していくのを、ブッカンの上述した著作の第10版（2013年）までの版の改定状況とその理由を丁寧に追いながら、その経過を整理することにしたい。

しかしその前に、次項では新しいコントロール論がこれまでの原価計算（経営分析会計）に代わってどのような「管理会計」を求めることになったのかを、上述したブッカンの「管理会計の一つの擁護」（1993年）と題された論考を参考として、当時の彼の考えを紐解いてみたい。それは上記の図表1と2で捉えられた管理会計が当時どのような形で生み出されることになったのか、その経緯を跡づけることによって行われる。後述するように、読者はそこにおいて、これまで分析会計が担ってきた経済計算の論理とこれまで等閑に付されてきたシグナル性の論理との間の横断性、さらに戦略と日常性との間の横断性にそれぞれパラドックス概念が深く関わっていることを理解することになるであろう。

II-3 「管理会計の一つの擁護」：パラドックスと横断性

1990年前後はまさに、米国初の『レレバンス・ロスト』論争の真ただ中であり、そのなかでフランスの研究者達も「管理会計の適合性」を求めてこの論争に参加してきたことは言うまでもない。「管理会計の一つの擁護」（1993年）と題されたブッカンの論考も例外なく、その論争のなかで「管理会計の適合性」を擁護する視点から独自の立場を提供するものであった。結果として、ここで構想されることになる管理会計のフレームワークが、のちの節で登場することになるブッカンのマネジメント・コントロール論と不即不離の関係に立ち、新しいマネジメント・コントロール論を支えるものとなっている

のである。

ブッカンはず、当時の『レレバンス・ロスト』論争における「管理会計の適合性」如何の論争に応える形で、これまでなされてこなかった「管理会計の根本的な役割とは何か」を改めて突き詰めようとするのである。それはフランスの研究者の間でも、企業環境・企業構造が大きく変動するなかで何ら理論的な考察を加えることなく管理会計の守備範囲を拡大したり、定義を改変したりするなどして何とか学問領域を保守しようとする動きが垣間見られたからである。その当時の一つの典型は、『レレバンス・ロスト』に対応して、多種多様な非貨幣情報も貨幣情報とともに一つの統合的な情報システムに組み入れてしまうといった方法であった。その代表がすぐ後で取り扱うキッファー（J. Kipfer）の論考であった。いま少し、彼女の提案を素材にしながら、それへのブッカンの批判的考察の一部を取り上げ、そこから前項で述べたブッカンのマネジメント・コントロール論や管理会計論の骨格をなす統一的なフレームワークの基盤が誕生する様子を整理してみよう。

キッファーは「管理会計の適合性」喪失論争の中で、いち早く管理会計領域を拡大することによって管理会計の危機に対応しようとした。そして、その際の具体的方法が「統合的な情報システム」の提唱であった²⁰⁾。これに対して、ブッカンはそうした統合的な情報システムを構想することで会計担当者が技量を狭めることになるが、それによって何を得たのであろうかと問うのである²¹⁾。また、例えばマネジメント・コントロールやタブロー・ド・ボードなどは会計よりもより大きい視点を持っているが、(統合

20) Kipfer (1991).

21) Bouquin (1993), p.53.

情報システムに繰り入れることができるという
こと) それでもけして悪口をもって受け入れ
られることはなかったという²²⁾。こうした問題
意識から、ブッカンは改めて管理会計の基本的
な役割を問うことになる。

そもそも、フランスにおいて管理会計はどの
ような事情から要請されてきたのであろうか。
いま、この問題についての筆者の研究成果を簡
単に整理しておけば、次頁の図表3のようにな
る。

図表3からすぐに理解されるように、まず工
業会計が19世紀後半から生産場面での勘定結合
を基礎に生成してくるところから始まっている²³⁾。
誤解を恐れずに言えば、マネジメント・
コントロールはまず工業会計として揺籃したと
いうことができる。そして次第にその工業会計
を担ってきた会計担当者からは「原価」を学び
とり、それを両大戦間期における統制的な経済
体制のもとでの費用分析に活用するなかで「分
析会計」が成立することになる。すでにメイヤー
(J. Meyer) の著作においてみたように、伝統的
なマネジメント・コントロールの体系は様々な
分析手法から構成されてきた。メイヤーが指摘
するように、マネジメント・コントロールは、
その後、国家運営からは「予算」の仕組みを、
銀行からは比率分析を学び、エンジニアからは
タブロー・ド・ポールを取り入れていることに

よって、そのフレームワークを豊かにしてい
たのである²⁴⁾。しかし、当然のことながら、そ
れらが様々な異なる出自をもつことから、それ
らの手法の間に何か統一的な理論構成を見出す
ことは極めて困難であった。そのことはメイヤー
のマネジメント・コントロール論の全体構造か
らも窺うことができる²⁵⁾。

この伝統的なマネジメント・コントロールの
構図は1970年代に2度の石油危機に直面するこ
ろから徐々に変容する。前述したように、1980
年代の『レレバンス・ロスト』論争が伝統的な
マネジメント・コントロールから新しいマネジ
メント・コントロールへの転換を促すことにな
るが、それは分析会計から管理会計への転換を
促す契機ともなった。

また筆者は図表3に示すように、かつて工業
会計が成立した後の展開を次のようにまとめて
いる。少し長くなるが、新しいマネジメント・
コントロールが登場する契機に関する重要な叙
述であり、後の議論と関わる部分があるので、
煩を厭わず引用しておきたい。「ABCによる活
動基準に基づく資源消費原理の表明を始め、日
本発の組織横断性、源流管理といった原価企画
の管理哲学、さらにはフランスのタブロー・ド
ポールとの比較が問題になるバランスド・スコ
アカードの提案による利害調整型経営や非財務
的指標の重視などをめぐる1980、90年代の活発
な議論は、当然にフランスのマネジメント・コ
ントロールに多大な影響を与えることになった。
これを契機に、伝統的なマネジメント・コン
ロール論はその姿を大きく変えることになる。
そして生まれた新しいマネジメント・コン
ロール論は、今度は「管理者のための会計」と

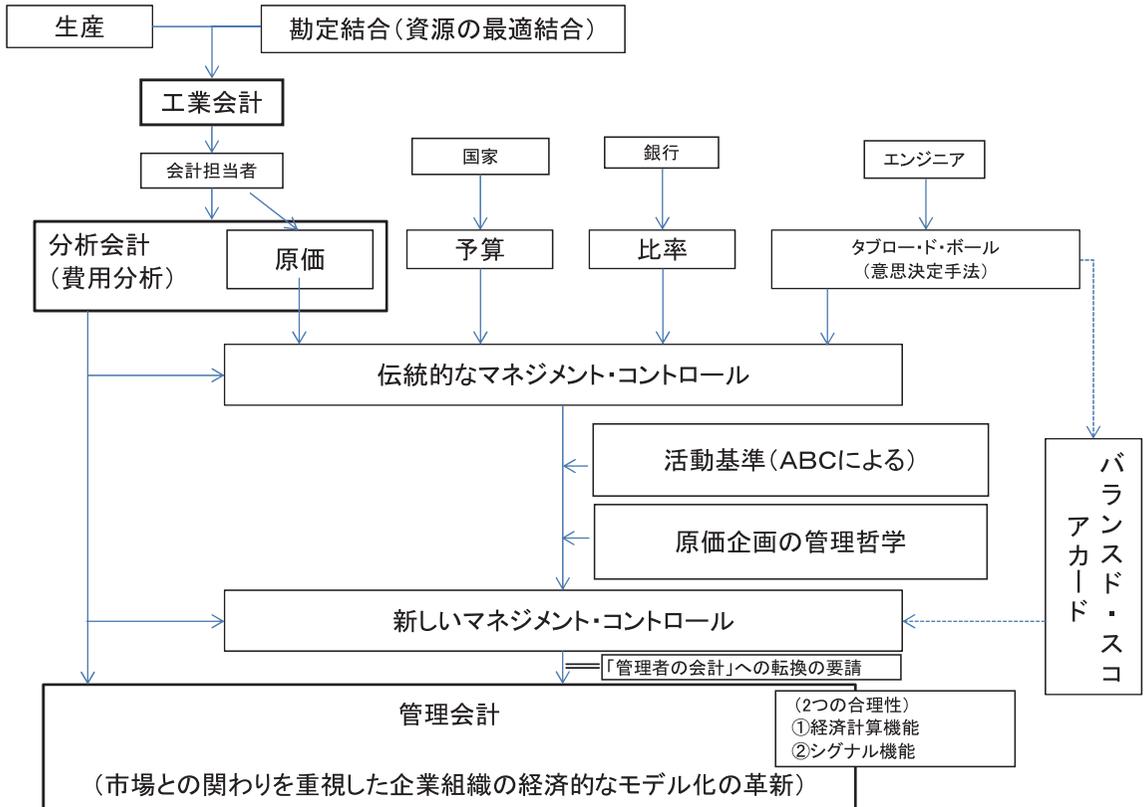
22) Bouquin (1993), p.53.

23) 例えば、Guilbault (1877), Guilbault (1880) を参照さ
れたい。ちなみに拙著 (1996) は、欧米での管理会計
発展史論で採用されてきた問題意識や研究方法を前提
にして、19世紀フランス工業会計の生成過程を跡づけ
たものである。その過程で、筆者はフランス的な生産
管理的な会計思考を19世紀後半に出版された上述のギ
ルボーの2冊の著作に見出したのである。そして、筆
者はこの生産管理的な会計思考がその後のフランスの
分析会計や管理会計においても継承されていることを
明らかにしようとしたのである。

24) Meyer (1983), p.86.

25) Meyer (1983), chap. I - IV.

図表3 フランス管理会計の生成過程：マネジメント・コントロールとの関連



(出所) 拙著 (2009)、22頁。

しての役割を担うように分析会計を管理会計へと転換することを促すことになる²⁶⁾」のであった。このように管理会計は分析会計が担ってきた経済計算機能に加えて、新たにシグナルとしての機能を担うように要請されることになるのである。「これにより、管理会計は2つの合理性を明確に表明することにより、より市場との関わりを重視した企業組織の経済的なモデル化の革新を達成しなければならなくなってきたのである²⁷⁾。」(下線部は筆者) その意味については後述するが、新旧のマネジメント・コントロー

ル論の間に日本発の組織横断性や源流管理といった原価企画の管理哲学が多大な影響を与えていることは否定できない。ここでは「横断性」とパラドックス概念との関連に注目しておきたい。

さて、この新しいマネジメント・コントロールの機能としては、以下の3つ、すなわち①フローの構造化と原価のモデル化による資源と目的との間の関係のモデル化、②自立した行為者の行動の方向づけ、それから③戦略と日常業務との結びつけ、の3つを要請することになる。すなわち、「組織内での真の要求である企業のマクロ的要請(資源・目的間のモデル化)とミク

26) 拙著 (2009)、21-23頁。

27) 拙著 (2009)、23頁。

目的要請（行為者の行動の方向づけ）に応えながら、戦略と日常性との相互作用を組織化し、企業目的を達成するという作業を遂行していかねばならないのである²⁸⁾。」そして、ここでいう資源・目的間のモデル化こそが管理会計フレームワーク構築上の焦点となっている。そこからコントロールと会計の持つ本質的な機能との関わりを導出するのである²⁹⁾。

ここで、前述の①資源と目的の間の関係のモデル化と②自立した行為者の行動の方向づけとの関わりに注目しなければならない。ブッカンはこの両者の間に「横断性 (la transversalité)」を見るのである。つまり、これまでのフランス分析会計では遂行できなかった「横断性」を超える機能を管理会計が実行することになる。つまり管理会計がこの両極の柱の間に橋を架けることになるのである。ブッカンは、この両極の間の横断性について、「これは基本的にパラドックス的であり、おそらく幾つかの論争 (débats) の不確実な特性を説明している³⁰⁾」とし、まさにパラドックスの状態にあると捉えているのである。要するに、本稿を一貫している主題であるコントロールのパラドックス概念は、管理会計の視点から見れば、まさに図表3でみる経済計算とシグナル性の間の横断性であり、これを超えていくことによって、そこにパラドックスが生まれるという組み立てになっているのである。コントロールのパラドックス性の正体は、管

理会計の視点から見ると経済計算とシグナル性との間の横断性にあったということになる。

そして、最後に、上記①と②の機能を上記③の戦略と日常業務とを結びつけることによって同時に達成する、つまりマネジメント・コントロールとしての「戦略と日常ルーティンとを結びつけるといった局地の行動に意味を与えるアプローチを介することによってしか、組織内で感じられる要求のまさに現実的な表現である2つの柱は一貫性をもって維持されないのである³¹⁾」ということになる。

以上、パラドックスを経済計算とシグナル性の間の横断性や戦略と日常ルーティンの間の横断性に見出したが、そのきっかけとなったのは、図表3にある原価企画の管理哲学の横断性やその延長線上にある源流管理や活動基準原価計算(ABC)や品質原価さらに価値連鎖の考え方(システムの外部性アプローチ)などであった。これらに共通する特質は、組織内外の横断性の克服であり、ロジスティックス的視点や外部性の視点であろう。そうだとすれば、当然にそこにおいて管理会計に対して、組織内外の横断性の克服のための原価のモデル化の視点を強く求めてくることになるであろう。活動の原価やパフォーマンスは内部的な連鎖における他の活動との繋がりだけでなく、その上流や下流の活動との繋がりもある。つまり、管理会計は、その企業活動のサプライヤーの原価やパフォーマンスに与えるもしくは与えられる影響をモデル化したり、その企業が製品を通して顧客の原価やパフォーマンスにいかにか影響を与えるかを示したりすることを宿命づけられることになるのである。要約するならば、管理会計は、分析会計

28) 拙著 (2009)、23頁。

29) ブッカンは会計の持つ特殊性を「モデル化」と「経済的測定」の二面から捉えている。そして管理会計とは組織の諸目的とそれらの目的が求める資源の需要と消費の価値の間の関係をモデル化することであると考えている。そしてその会計的特殊性の本質は「一つの統合モデルを提案する能力」であり、けしてタブロー・ボードのような細分化された指標のリストではないという。Bouquin (1993)、p.53。

30) Bouquin (1996)、p.29。

31) Bouquin (1996)、p.34。

のように事実確認やフローの跡づけの手段から脱し、原価の原因のモデル化の手段、パフォーマンスの原因のモデル化の手段にまでその歩みを進めなければならなくなったのである³²⁾。

以上、本項では管理会計におけるパラドックス概念を見ることになってしまったが、これらの議論を踏まえ、次節では本筋に立ち帰り、コントロール論におけるパラドックス概念を追究することになる。そもそも管理会計とコントロールとは不即不離の関係にあると書いたが、その意味するところは、本項での分析から理解されるように、管理会計が統合的なモデル化をどのように進めていくか、その「統合モデル (*un modèle intégratif*)」を提案する能力を競うのに対して、マネジメント・コントロールの方はその統合モデルをいかにうまく運用していくのかにその学問領域としての力点が置かれているのである。

Ⅲ. ブッカンのビジネスモデルによるパラドックスの認識と緩和：『レレバンス・ロスト』にどう立ち向かったのか

さて、前節では1980年代にフランスコントロール論に新風を吹き込んだブッカンのコントロール論が、時を同じくして米国からやってきた『レレバンス・ロスト』(1987年)論争をバネにして、今度は一気にフランスの管理会計論の世界を塗り替える様子を見てきた。次いで、その勢いを得てコントロール論の世界により一層の変容、特にパラドックス概念の一層の深化を

もたらすことになるのである³³⁾。

ここで確認しておきたいことは、1980年代からのポスト工業化を方向づける新自由主義的な政治経済学理念³⁴⁾のもと、この『レレバンス・ロスト』論争と平仄を合わせる形で要請されてくるコーポレート・ガバナンス論が1990年代初頭から隆盛を極めることになることである。これによってこれまでのコントロールの核をなしてきた経済性・効率性に基づく競争力維持に加えて、資本市場での株主価値創造、企業価値創造のあり方が成果基準・業績評価基準に組み入れられる契機となってくる。つまり、コントロール論においても市場での企業評価、価値創造のプロセスが無視できなくなってきたのである。その意味で、コントロールはより資本市場での評価を勘案した価値創造プロセスのコントロールを目指さなければならなくなった。周知のバリューベースト・マネジメント(価値基底的管理)とはまさに、管理会計の世界を超えて、この時代に産み落とされた資本市場での価値創造に焦点を当てたマネジメント・コントロールの一つのあり方を示唆していると言えよう³⁵⁾。

少し議論を先取りするならば、その後、1990年代以降、とりわけ今世紀に入ってからは、情報化、金融化、ソフト化とともに経済のグロー

33) この辺の事情は、拙稿(2017)を参照されたい。

34) 新自由主義の理念については、差し当たりデビッド・ハーヴェイに従って次のように理解しておく。「新自由主義とは何よりも、強力な私的所有権、自由市場、自由貿易を特徴とする制度的枠組みの範囲内で個々人の企業活動の自由とその能力とが無制約に発揮されることによって人類の富と福利が最も増大する、と主張する政治経済的実践の理論」(ハーヴェイ、2007、10頁)であると。ちなみに、1980年代初頭に英米で新自由主義的経済政策が採用された頃、フランスでは二度の石油危機を原因とする経済危機からの脱出を図るために、1980年代半ばにシラク内閣が類似の経済的自由主義に基づくラディカルな政治経済路線を取るに至っている(小田中(2018)、142頁)。

32) この辺の事情については、Bouquin(1997)の第3章を参照されたい。ちなみに本書の邦訳(2000)の「訳者解説：あとがきに代えて」が理解のための参考となるであろう。

バル化が一層進行するなかで、気候変動問題、資源・エネルギー問題、水問題さらに人権問題といった企業を取り巻く環境は一層厳しく、深刻さを増してくる。そのなかで、コントロール論は上述の競争力・価値創造と矛盾する持続可能性の要素を抱え込まなければならず、これら3つの要素の間にまた新たなパラドックスが見出されるようになってくることになる。

今世紀に入ってからこうした気候変動危機下の論点（および2020年に入ってから新型コロナウイルス禍の下での企業経営問題など）は次節の第IV節で取り上げるとして、本節ではブッカンの著作のマネジメント・コントロール論（フランス語は *Le contrôle de gestion*）では第2版（1991年）から第5版（2001年）までの1990年代を中心とした時期³⁵⁾と、第6版（2004年）から第8版（2008年）までの今世紀に入ってから10年間の時期の2つに分け、各期間でのパラドックス概念の生成・変化の特徴、そこでの状況に応じた機動的な操作性の確保の根拠、さらにパラドックスに対峙するために構想されたビジネスモデルがブッカンのコントロール論の冒頭に置かれることになる経緯などを検討して

35) 筆者は、こうしたマネジメント・コントロール論を価値ベース（およびリスクベース）の管理会計論として捉える一方で、原価、費用、利益などの会計概念に基づく伝統的な管理会計論については、Kaplan (1982) に代表されるような管理会計論を念頭においている。通常、あまり語られることがないが、Kaplan (1982) を紐解けばすぐに了解されるように、1980年代までの管理会計論においては価値やリスクについて真正面から議論されることはなかったのである。本稿は、Nishimura (2019) におけるこうした両者の管理会計論をめぐる綿密な歴史的な分析に多くを負っている。

36) ここで第5版（2001年）を1990年代を中心とした時期に入れているが、これは第5版（2001年）と第6版（2004年）との間に筆者が一つの飛躍を見出しているためである。正確には第5版までと第6版以後とする必要があったのであるが、1990年代と今世紀とを区分するために第5版（2001年）を1990年代に入れ込むことにしたことをお断りしておきたい。

いきたい。

III-1 第2版から第5版までの1990年代を中心とした時期のパラドックス認識

前述したように、1990年代という時期は、当時米国から提起された『レレバンス・ロスト』論争と時を同じくしてコーポレート・ガバナンス論が隆盛を極めてくるが、その結果として、経済性・効率性に基づく競争力維持に加えて、資本市場での株主価値創造、企業価値創造を成果基準に組み入れることになった時期であった。それは企業経営にバリューベースト・マネジメント (VBM) を産み落とし、まさに一時代を風靡したマネジメント・コントロールの一つのあり方を示唆していることも上述した。

さて、ブッカンの著作の第5版（2001年）には、次頁の図表4と図表5が最終章に掲げられている。以下、この2つの図表を説明する形で、1990年代という時期にどのようなかたちでパラドックスが認識され、2001年入って第5版が形成されてくることになるのかを検討してみたい。

図表4と5を一見して、これはまさに企業経営全般に渡るパラドックス状況の整理となっていることが理解されよう。ここから、ブカンという研究者が他には見られない独特の視点を持っていたことが理解されよう。これは言わば、90年代の経済のグローバル化、金融化、情報化などによって企業環境が大きな変容するなかで、その企業経営全般に渡ってそれまで与件とされてきたものを徐々に解除することによってパラドックスを抱え込むことになったパラドックス状況の総括表となっている。それは彼が早くからミクロ経済学を始め、組織論・戦略論などの文献を読み込むなかで得た独特の視点から導き出されたものであろう。

図表4 マネジメント・コントロールのパラドックス (1)

主要な目的および装置	肯定的な解釈	否定的な解釈 (もしくは主要なリスク)
全般経営者は戦略に集中しなければならない	《全般経営の発明》(チャンドラー)	経営は現場から分離、技術力は皮相的となる
ミドルマネジメントは短期の委譲を受ける	補足性 分権化	短期と長期の分離
計画設定によって経営政策と戦術が結びつく	戦略浸透における一貫性	官僚制
企業はブランチまたは事業部で組織される	顧客の可視性 事業ごとのマージンの自然な認識 補足性	分断
情報システムによってきわめて厳密な報告が可能	委譲の完全な可視化	一方的な可視化 (見られずに見る) 会計的表示の乱用
事業部は ROI と成長に基づいて判断される利益センター	株主にとっての価値創造に専心	近視眼 (例えば、ROI の手続き) イノベーションとリスクの回避
管理者は企業成果への貢献として自らの事業部の成果に関心をもつ	株主と管理者の間の目的の収斂 エージェンシー・コストの引き下げ	数値を操る、長期に重点を置きすぎるとモチベーションは弱い
内部販売は市場価格で仕切られる	収益性の明確な測定	分断

(出所) Bouquin (2001), pp.420-421. なお、表題は引用者による。

図表5 マネジメント・コントロールのパラドックス (2)

装置	明示的な《積極的》機能	潜在的な負の効果	何が効果をコントロールするか
マーケット・シェア目的	世界ナンバーワンになる	収益性を見失う 景気循環に伴う価格変動 (過度な価格引下げによる販売)	ROI
年次 ROI 目的	株主の利益	投資 ルーティン > イノベーション	計画設定 管理者のイノベーションやマーケティングへの関与
計画設定	成果の予測可能性	官僚制 反応の欠如	管理者能力 (ビジネスについての詳細な知識) 管理者のイノベーションやマーケティングへの関与
予算	短期の委譲	近視眼 予算スラック 形式主義	コントロールの諸機能に基づく階層的監視 コントロール諸機能の増加
責任センター	短期の委譲 経営能力の明示	局地主義	全体的成果への関心 コントロールの諸機能に基づく階層的監視 コントロール諸機能の増加 横断的委員会
内部振替価格	局地の財務業績の測定	内部の競合者の問題	市場価格の採用
市場価格での内部振替価格	局地の財務業績の測定	連帯精神の欠如	計画設定、そうでない場合、そのレベルには優先性はない
厳密な財務報告	修正なき変動の可視性	数値による管理	管理者能力 (ビジネスについての詳細な知識)
事業部からなる組織図	権限と成果の明晰さ 戦略と結びついた内部財務市場	封建制 戦略の分裂の可能性	管理者能力 (ビジネスについての詳細な知識) 戦略の集中化
コントロール諸機能の増加	管理者にとっての可視性	権限が諸機能担当者によって行使される 官僚制 逆に、業務担当者によって諸機能担当者が支配され、装置が失われる	管理者能力 (ビジネスについての詳細な知識) 階層別・機能別監視
横断的委員会の増加	構造を複雑にせずにシナジーと横断性を明示	無責任 解決できないコンフリクト 鈍重さ	管理者の諮問委員会への関与 (雇われ管理者もしくは所有管理者の能力)

(出所) Bouquin (2001), pp.421-423. なお、表題は引用者による。

いまそのパラドックス状況から幾つかを取り出して説明するならば、次のようになろう。例えば、利益計画の設定は、なるほど経営成果の予測を一面では十分可能とするのであるが、それは他面において企業組織の官僚制化を招き、迅速で弾力的な対応を遅らせる恐れがあるとしばしば言われる³⁷⁾。また、上述したように、予算についても同様なことが考えられる。予算は確かに短期的な権限委譲を可能とするが、他方、予算は管理者に短期的視野を採らせ、ややもすると単なる形式主義に陥らせる可能性をもっているからである³⁸⁾。

その他、マネジメント・コントロールの諸装置の一つでもある責任センターという仕組みについても、それは確かに管理者の管理能力を明らかにすることはできても、それは管理者を局地主義（部署第一主義）に陥らせる可能性をもっている。同じく振替価格制度に関しても同様であり、確かに各部署の財務的成果の尺度として有効である反面、明らかに内部対立を生む可能性を秘めている³⁹⁾。その他、この一覧表からは、企業経営のほぼすべての領域をこうしたパラドックス概念で捉えようとしていることが窺えるのである。

繰り返しになるが、新しいマネジメント・コントロール論が伝統的なそれを超える独自の視点を持つことになった理由について、ブッカン自身が組織論・戦略論などの手助けを得たことを回顧している。それは特にそれまで組織論・戦略論などでは当然に分析対象となってきたものが、伝統的なマネジメント・コントロール論ではその多くが与件とされてきたからである。

例えば、組織、戦略、構造、技術などであるが、これらはこれまでの伝統的なマネジメント・コントロールでは暗黙の前提（与件）であったが、これらが新しいコントロール論を構築する場合に徐々に解除され、明示的にマネジメント・コントロール論の中に組み込まれていくのである。こうしたことは、ブッカンのマネジメント・コントロール論の第5版までを丁寧に紐解けば、その前半部の主要なテーマになっていることが理解される⁴⁰⁾。ブッカンのコントロール論の独自性は、こうした与件解除によって惹起されてくるパラドックス的な特性を企業経営全体に見出し、それを一つ一つの拾い出し、1990年代から2000年にかけて論理的に整理していったことにあるということができる。

さて次項において見るように、今世紀に入り、ブッカンは与件解除によって惹起されたパラドックス的特性をさらに理論化させ、コントロール論を語るための核心に据えることによって、マネジメント・コントロール論を十全たるものにしようと意図することになるのである。

Ⅲ-2 第6版から第10版までの今世紀最初の約10年間のパラドックス認識

さて、前項で見たように、2001年に改訂された第5版で企業経営全般にわたるパラドックス状況が巻末に整理された。その後、2004年にはまた新たな改訂がなされ第6版として公刊されるが、この第5版と第6版の間に大きなパラドックス認識のあり方を巡って進展があるのである。それは何かというと、第5版では企業経営に関わる単なる個別の項目ごとにパラドックス認識をみていたが、後述するように第6版では、個

37) 拙著（2009）、180-182頁。

38) 拙著（2009）、182頁。

39) 拙著（2009）、182頁。

40) この辺の事情は、拙著（1996）の第7章の図表7-3においても理解されよう。参考にされたい。

別の項目をなんとか束ねてパラドックスをベースとしたマネジメント・コントロール論へと昇華させようとする試みが見られるからである。マネジメント・コントロール論の一般理論の構築を目指すブッカンのとして、この第5版から第6版への飛躍こそ、新たなマネジメント・コントロール論を目指す上での苦心の為所であった言わざるを得ない⁴¹⁾。実際に第6版では、第5版において掲載された企業経営全般にわたるパラドックス状況を巻末に残したまま、巻頭に「マネジメントの核心にて (*Au cœur de management*)」という章が新たに設けられ、ここでビジネスモデルをもって個別の項目をなんとか束ねるマネジメント・コントロール論を構想するのである。もっと正確に言えば、この「マネジメントの核心にて」のなかで、組織論・戦略論とマネジメント・コントロール論を結ぶ媒介項としてのビジネスモデルの設定というアイデアを展開することになるのである。こうした試みをしなければならなくなったのは、それほどにマネジメント・コントロールに先立つ戦略場面の重要性が高まってきたことの証左であろう。

さらに後述するが、この第6版から第8版・第9版を経てさらに第10版へかけても、パラドックス概念の一層の拡張・深化が見られる。第8版では第6版の巻末にあった経営全般に関わる個別のパラドックス一覧表が消え去っているのであるが、巻頭の「マネジメントの核心にて」の内容にそれほど大きな変化はなく、ただ組織論・戦略論から導出されたビジネスモデルが巻頭に置かれているだけである。とはいえ、それだけでも一つの大きな進展であることは言うま

でもない。もっとも、そこにはまだ組織論・戦略論とマネジメント・コントロール論を結ぶ媒介項としての位置づけは見いだせない。

しかしこれが第9版、第10版に至ると、第6版から第8版ではできなかったことではあるが、ビジネスモデルが組織論・戦略論とマネジメント・コントロール論の媒介項として位置づけられただけでなく、第6版までに実直に構成されてきたマネジメント・コントロール論の枠組みと「マネジメントの核心にて」でのビジネスモデル論とが密接に結合されていることが理解されるのである。

本項での以上の叙述は、主として拙稿(2017)ですでに考察を行った際に見出されたブッカンのコントロール論におけるパラドックスを巡る理解に基づくものであるが、以下では紙幅の関係から、ここではその詳細な紹介は拙稿を参照していただくとして、本稿の目的に必要な限りで「マネジメントの核心にて」でのビジネスモデル論を整理し、次節での展開につなげていきたいと思う。もっともその場合、読者の理解を助けるために、最小限、以下の図表6と図表7を掲げ、必要な限りの説明を加えておきたい。

さて、その図表6と7の解説に入る前に、まずブッカンの考えるコントロールの「統合(integration)」機能についてだけは紹介しておく必要がある。ここで統合機能とは、管理者が経営場面において幾つかの機能を統合した形で担わなければならないことをいう。例えば、これまでのマネジメント・コントロール論において中心的な役割を担ってきた財務的な機能は、もちろんこれも一つの統合機能⁴²⁾であり、これまでマネジメント・コントローラーが担わなければ

41) 先に2001年の第5版を1990年代に組み入れ、2000年代の展開と区別したのにはこうした理由があったのである。

42) その意味で、原価計算(経営分析会計)も財務機能という一つの統合機能を長く担ってきたと理解される。

ならなかった主要な機能の一つであることに相違はない。とはいえ、こうした会計勘定や予算に限定されることが多い財務機能だけでは十分に管理者の意向に沿うことはできないことは言うまでもない。マネジメント・コントローラーはマネジメントを規律づけ、支援していくために財務機能以外の多様な機能をも含めた論理の統合者でなければならないのであった⁴³⁾。そして、そうした観点からすれば、どのようなマネジメントも少なくとも以下の3つの視点を持たねばならないとブッカンと言う⁴⁴⁾。

- (1) 管理者は顧客、利用者などに対して高性能の製品・サービスの供給に貢献すること
- (2) 破壊する以上の価値を創造すること
- (3) 今日の競争優位の源泉を形成している有能な資本を維持・発展させることを保証すること

ここで注目しておきたいことは、ブッカンはいくつかの視点のどれか一つを進めれば、他方が後退するというパラドックス状況にあると認識している点である（これら3つの視点の間のパラドックスは、のちの競争力、価値創造および持続可能性の間のパラドックスに通じるものである）。経営陣はこうしたパラドックス状況に常に対処していかなければならないというのである。「経営陣はパラドックスに責任を持つことを余儀なくされている。彼ら是对立物の均衡化を進めることが日常的な作業となっている。短期か長期か、局地の利害かグローバルな利害か、支出か投資か、財務的論理か技術的論理か、差別化かコスト支配か、等々である⁴⁵⁾。」「その仕事は、企業のダイナミズム自体が不均衡の罠に

落ち込むだけに、より骨の折れるものとなる⁴⁶⁾」のである。そこで、その意思決定の時々は何を優先するかが問われることになる⁴⁷⁾。このように、ブッカンがマネジメントの初歩の段階からすでにパラドックスを認識し、それをどのように緩和していくのが問われていると捉えているのである。

さて、こうした複雑で錯綜した状況のなかであって、ブッカンが「マネジメントは技術ではなく、芸術である⁴⁸⁾」と喝破する。経営陣が直面する状況は「不確実性」の只中にあるだけでなく、もたらされる解の適合性も不確実性を持っているという。そして、そうした不確実性が存在するために、人は管理者に信頼を置くことになるのであるというのである⁴⁹⁾。仮に不確実性が存在しないような場合には管理者が求められることはない。したがって、「マネジメント・コントロールは経営陣がその不確実性の進展を解釈し、予測することを支援することで不確実性を低減させることになるのである。そして、この事実は、管理者がパラドックスの仲裁者であるとともに、彼ら自身がパラドックス状況のただなかにいることを示唆している⁵⁰⁾」（下線部は筆者）と理解しているのである⁵¹⁾。

そして、ブッカンが次のように結論づけるのである。「彼らは成果によって審判を受けるが、

46) Bouquin et Kuszla (2013), p.47.

47) Bouquin et Kuszla (2013), p.47.

48) Bouquin et Kuszla (2013), p.48.

49) Bouquin et Kuszla (2013), p.48. ここでの「マネジメントは芸術である」とか、「不確実性が存在するから人は管理者に信頼を置く」といった考え方は、ブッカンがしばしば依拠するカナダ・マギール大学のミンツバーグのマネジメント論や管理者行動論に影響を受けたものであろう。ミンツバーグ (2007) とミンツバーグ (2011) を参照されたい。

50) Bouquin et Kuszla (2013), p.48.

51) 本項のここまでの記述は、拙稿 (2017), 6-10頁に従っていることをお断りしておきたい。

43) Bouquin et Kuszla (2013), p.43.

44) Bouquin et Kuszla (2013), pp.43-44.

45) Bouquin et Kuszla (2013), p.46-47.

予期せぬことに直面することを覚悟しなければならない。さらに、決定された目標はおそらく真実ではない予期されたシナリオに呼応するものであろう。そこでは、何の見通しもなく、機会とリスクが提示されることになるであろう⁵²⁾」と。

要するに、多くのジレンマに取り囲まれたマネジャー達は、与えられた目的を達成するためのシナリオも正しいものとして頼れるものかどうかかわからず、何の見通しもないなかで、ただ機会とリスクに満ち溢れた海に乗り出していかなければならないのである。しかしながら、仮に彼らを少しでも支援しようとする場合、マネジメント・コントローラー達に何ができるというのであろうか。何の見通しもないなかで、荒れた大海に漕ぎ出していかねばならない場合、そこには少なくとも「海図」に相当するものが必要となってくるのである。ブッカンのビジネスモデルはまさにこの「海図」に相当する役割を持っていると言えるし、彼も「海図」に見通しを与える役割を期待していることは言うまでもない。これに関連して、すでに多くの研究実績があるキャプランらの戦略マップについても、ここでの「海図」に相当するものとして理解することは十分可能である⁵³⁾。

ちなみに本稿はキャプランらの戦略マップとの比較検討を正面から行うことを意図しているわけでないが、ビジネスモデルとの比較の視点から戦略マップの特徴⁵⁴⁾を少し整理しておけば、次のようになろう。まず確認しておかねばならないことは、戦略マップはあくまでもバランス

ド・スコアカードのための戦略マップであることである⁵⁵⁾。したがって、戦略マップには例の4つの視点（財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点および学習と成長の視点）があり、その4つの視点を通して戦略を可視化するところに特徴がある。さらにこれら4つの視点の戦略目標を戦略に方向づけることが価値創造の鍵となっている。この4つの視点を結びつける因果関係の構造は戦略マップを作成するにあたって依拠する体系となっている。

戦略マップは以上のような基本的な構造を持っているが、後述するところからも明らかになるように、ブッカンのビジネスモデルと類似性をもつ点を取り上げるならば、戦略マップを作成することで企業組織がどのようにして、そして誰に対して価値を創造するのかという論理を明らかにする点があげられる⁵⁶⁾。さらに形式的な面について言えば、「戦略マップは戦略の視覚的な表現様式を提供する。戦略マップは、戦略を表現するために4つの視点における戦略目標がどのように統合し結びつくのかについての1枚に収まる概念図 (a single-page view) を提供する。会社ごとに固有の戦略目標があるので、戦略マップは会社ごとにあつらえることになる⁵⁷⁾」というのである。のちに見るように、価

52) Bouquin et Kuszla (2013), p.48.

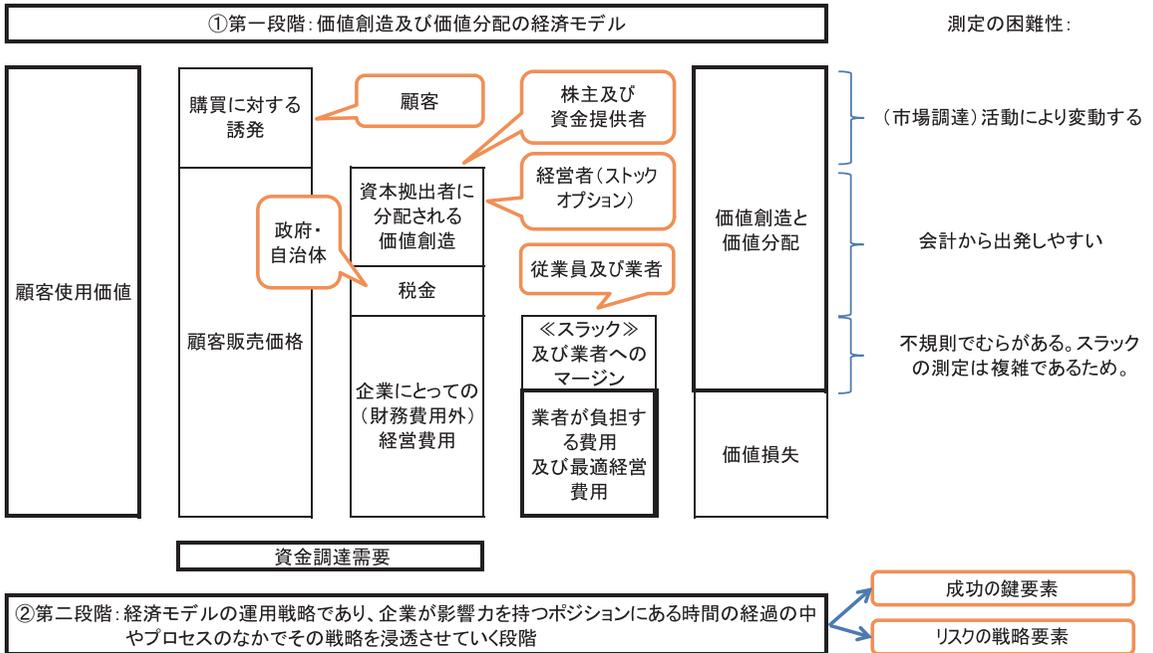
53) この段落も、拙稿 (2017), 11頁に依拠している。

54) Kaplan & Norton (2004), chap.2. (邦訳 (2005), 59-89頁)

55) 戦略マップの4つの視点における戦略目標がBSCに必要な20~30の尺度に連動していることを捉え、なかにはそうした多数の尺度には対応できないと批判する人がいる。これに対して、キャプランらは次のように言う。「戦略マップは、正しく描かれたBSC上の複数の尺度が単一の戦略に対して、どのように全体として整合性を持って表現されるかを示す。戦略の道筋、すなわち飛行計画を示す先行指標、運行指標、フィードバック・ループなどの決定的に重要な変数間の因果関係を識別するおよそ2ダースか3ダースの尺度からなる統合的なシステムで、会社は自社の戦略を策定し伝達することができる」(Kaplan & Norton (2004), p. 54. 邦訳 (2005), 88頁) という。

56) Kaplan & Norton (2004), p. 32. (邦訳 (2005), 63頁)

図表6 マネジメント・コントロールの座標軸としてのビジネスモデル



(出所) Bouquin et Kuszla (2013), p.50.

価値創造の方法とその対象および戦略を視覚的に一枚の表に表現する形式がビジネスモデルとの親和性を想起させる。

もっとも、両者には決定的な違いがある。それはその発想の原点がブッカンのビジネスモデルではパラドックス概念にあったが、キャプランの戦略マップの場合はバランスド・スコアカードにその起源を見出すとすれば、まさにバランス概念となろう。ビジネスモデルではパラドックス、他方、戦略マップではバランスというように、その手段・ツールが相違する発想から出てきている。とは言え、経営場面において与えられた目的を達成するために採用される手段とそれを支える理念は、コントロールの場面での一組の装置として受け入れられるものであ

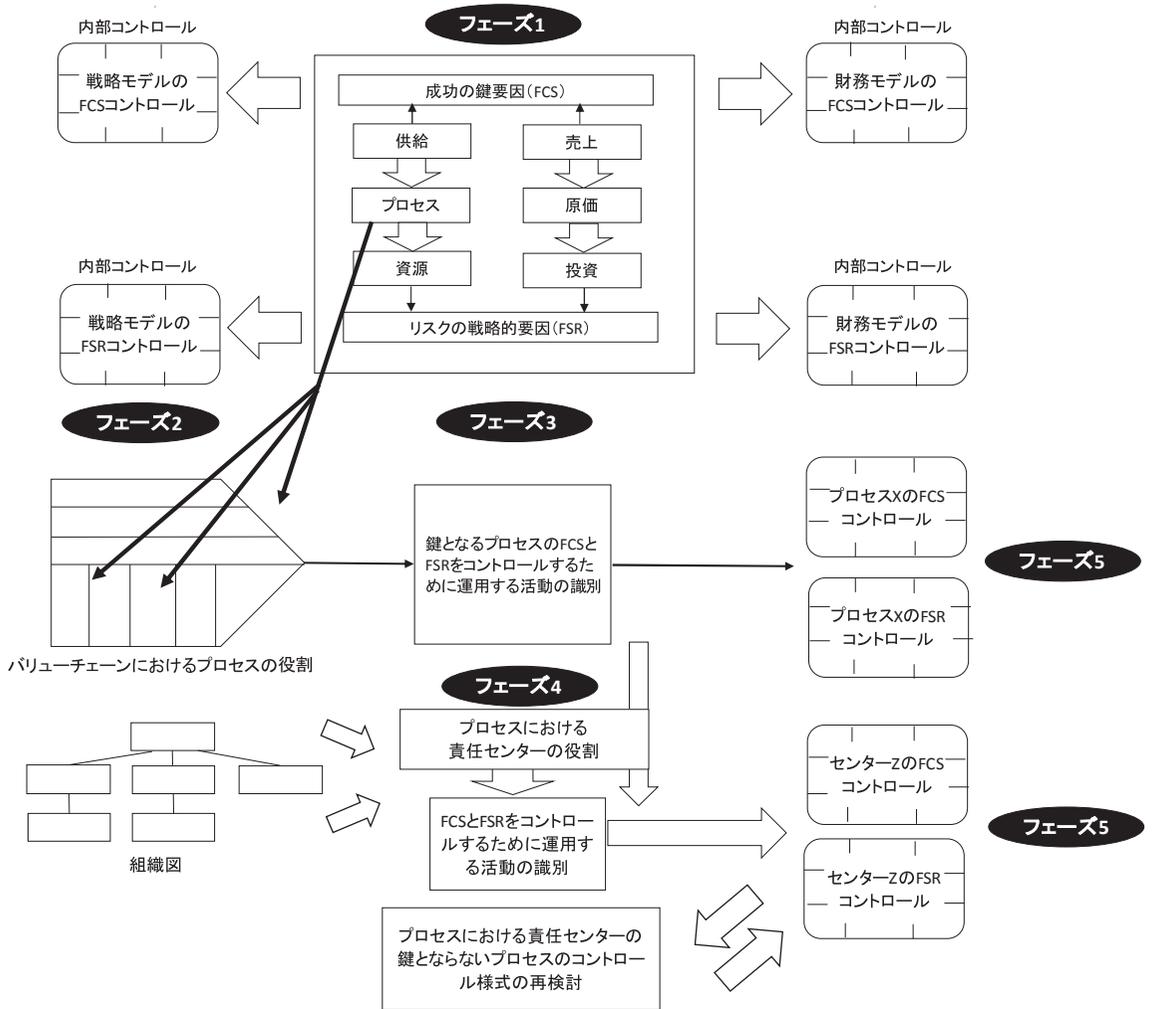
るといことができる。その意味で、両者は発想を異にするが、与えられた目的を達成するためには同じ機能を果たすことになるのである⁵⁸⁾。

さて、その見通しを与える「海図」の議論に帰ろう。その「海図」に相当するものが、まさに図表6と図表7である。両者は連携しており、図表6でマネジメント・コントロールの座標軸としてのビジネスモデルが2段階で描かれている。この2段階のうち、第1段階は価値の創造・分配の経済的モデルの段階であり、第2段階はそのモデルの運用戦略の段階である。ブッカ

58) 両者にはもう一つ大きな相違がある。それは、戦略マップが無形資産を活用する点である。「資本主義の新しい形」(諸富(2020))においては、「無形資産が経済を支配する」(ハスケル&ウェストレイク(2020))ことになると考えられるのであれば、キャプランの戦略マップの方により先見の明があったことになろう。ただし、ブッカンのビジネスモデルにはこうした無形資産の議論は前面には出てきていないからである。

57) Kaplan & Norton (2004), p. 54. (邦訳(2005), 88頁)

図表7 ビジネスモデルと責任センターのマネジメント・コントロールとの関係



(出所) Bouquin et Kuszla (2013), p.82.

のビジネスモデルはこれらの2段階から構成されている。

まず第1段階から簡単に説明しておこう。この第1段階は価値の提案を行うものであり、企業がどのように、誰のために価値を生み出すのかを描き出すものである。まさに、そこでは価値創造と価値分配のための経済モデルが描き出されているのである。そしてその図表6から、価値提案の相手先として顧客を筆頭に、株主、

貸し手・被雇用者(サラリーマン)、国家・地方公共団体、サプライヤーなどが挙げられていることが理解されよう。

次にビジネスモデルの第2段階は次のようになる。まずビジネスモデルの第1段階が設計され、価値の創造・分配の経済的モデルが描き出された後は、そのモデルを運用するための戦略が練られ、それを下部に浸透させていくプロセスが始まる(このプロセスをフランス語では

déclinaison という用語で表現する)。この第2段階の機軸をなす経済的モデルの運営戦略は大きく2つに区分される。一つは「成功の鍵要素 (FCS⁵⁹⁾」であり、もう一つは「リスクの戦略要素 (FSR⁶⁰⁾」である。図表6の右下に成功とリスクの要素 (FCS と FSR) が示されているが、これがビジネスモデルの第2段階の主役であり、戦略を下部に浸透させる場合の指針となるものである。

次いで、図表7から理解できるように、図表6でみた成功とリスクの要素は、これまた2つのモデル、つまり戦略モデルと財務モデルのそれぞれの成功とリスクに繋がっている。戦略モデルの内容は簡単で、どのような製品・サービスをどのようなプロセスで進めていくか、そしてその場合に鍵となる資源はどのようなものであるかということを問うものである。一方、財務モデルも同様に、戦略モデルを前提に、どれほどの売り上げを誰から、いつ、どのようなやり方で獲得するのか、そして、そのためにはどのような資源が消費され、そこからどれほどのマージンが引き出されるのかを問うのである。さらに、その場合の収益性はどれほどになり、どれほどの投資や資金の前払いが了承されるかを問うものとなっている。

ここでの戦略モデルも財務モデルも、先に見た管理者が必ず持たねばならない3つの視点を共に包含していることは容易に理解されるであろう。もちろん内包しているという場合でも、前者の戦略モデルが非貨幣的な「こと」、「モノ」においてモデルが組成され、後者の財務モデルは当然ながら原価、費用、利益などの貨幣的な会計用語によって表現されていることは言うま

でもない⁶¹⁾。

さらに、この図表7はビジネスモデルと責任センターのマネジメント・コントロールとの関連を示している。この図表7のなかの「プロセス」の持つ重要性は、この「プロセス」から新しいフェーズが始まるところに由来する。いまフェーズ1からフェーズ2に向けて矢印があるが、フェーズ1が戦略モデルと財務モデルの「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」のコントロールであったが、フェーズ2では、「プロセス」における「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」のコントロールを行うのである。フェーズ1の「プロセス」は、フェーズ2ではバリューチェーンの中にある様々なプロセスとして表示される。例えば、それは製品開発プロセスであったり、製造プロセスであったり、また購買プロセスであったりする。

次いで、鍵となるプロセスの「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」をコントロールするために運用する活動を識別し (フェーズ3)、その特定のプロセスの「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」をコントロールすることになる (フェーズ5)。また、フェーズ4では、プロセスにおける責任センターの役割を識別し、ここでの「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」をコントロールするために運用する活動を識別し、その特定の責任センターでの「成功の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」をコントロールすることになる⁶²⁾。

さて、以上、コントロールのパラドックスを

59) FCS とは Facteur clé de succès の略。

60) FSR とは Facteur stratégique de risque の略。

61) 図表の説明において拙稿 (2017) を参照した。

62) ここでも図表の解説については、拙稿 (2017) を参照した。

緩和するブッカンのビジネスモデルの構想を見てきた。ここで、これまでの展開を次のようにまとめることができる。

ブッカンの新しいコントロール論が目指す過程で見られた精力的な弛まぬ努力は、これまで与件としてマネジメント・コントロール論の外部に捨て置かれてきた様々な与件・付帯条件を一つひとつ解除していった、マネジメント・コントロール論の中に組み込んでいく作業に見られた。上述したミンツバーグの管理者論・管理者行動論を導き手にしながら、ブッカンは戦略をどのようにしてマネジメント・コントロールのなかに引き入れるかに苦労してきた。その最終的な成果が、図表6で見えるような付加価値ベースのビジネスモデルであった。そしてこれを描きだすことによって戦略をうまくマネジメント・コントロールにうまく取り込むことに成功している。(供給－プロセス－資源)という戦略モデルと、(売上－原価－投資)という財務モデルを立て、それを鍵となるプロセスの「成功

の鍵要素 (FCS)」と「リスクの戦略要素 (FSR)」で挟み込んでいく仕組みは、まさにマネジメント・コントロールが戦略と会計計算とを両睨みした形をとっていることを想起させる。その意味で、マネジメント・コントロールという領域は、一方で戦略・組織、他方で財務・会計を連携させることを意図した形でその最終的な形態として構想されるものなのであろう。その意味で、マネジメント・コントロールに完全なモデルというものはなく、その要素となるものの総合的な出来具合によってその良い悪いといった評価が下されることになるのである。

以上、1970年末頃から2010年頃までのフランスコントロール論におけるパラドックス概念の展開を述べてきたが、図表8はその展開過程を一覧表に整理したものである(2010年以後の第IV期は次節で取り扱う)。少し解説すれば、次のようになろう。

まず横軸には1980年代から2010年代までの10年を一つの区切りとした4期間を設定している。

図表8 1980年代以後のフランスコントロール論の系譜とパラドックス概念の展開

期 間	経済・経営思考の潮流	管理会計関連トピックス	内部統制関連トピックス	フランスのパラドックス概念の展開
(I)1980～1990	新自由主義	『レレバンス・ロスト』論争 ABC	新しい内部統制論の胎動	新しいコントロール論の登場 3つのコントロール間のパラドックス
(II)1990～2000	新自由主義 コーポレート・ガバナンス	バランス・スコアカード	GOSO(1992)内部統制 内部統制がガバナンスを包摂	経営全般におけるパラドックス認識
(III)2000～2010	新自由主義 コーポレート・ガバナンス 気候変動下でのESG経営	戦略マップ 共創戦略コントロール	GOSO・ERM(2004) リスクベースの戦略論	ビジネスモデルによるパラドックス認識と その緩和 持続可能性の追加
(IV)2010～	新自由主義 コーポレート・ガバナンス 気候変動下でのESG経営 コロナウイルス禍の下での 企業経営 ?	共創戦略コントロール ?	GOSO・ERM(2017) ESG情報への関心 ?	パラドックスの一要素である持続可能性 の拡張:内外の協同モデル ?

(出所) 筆者作成

ここで注視しておきたいことは、最後の2010年代以後の枠の中に、新型コロナウイルス禍の下での企業経営とある点である。これは喫緊の問題となっている新型コロナウイルス禍が世界を震撼させており、(本稿執筆時の2020年末においても) 予断を許さない状況にあることを指している。現時点において、今後の展開を軽々に述べることは避けねばならないし、そもそもその展開を予想することは不可能に近い。しかし、これに対して、今後コントロール論は何らかの対応を求められよう。本論考でいまできることと言えば、次節で取り扱う「社会的な共創戦略」コントロールの構想と関連して、コントロール論の今後の将来的な方向性を考えるなかで言及することくらいであろう。

他方、縦軸には各期間の主流となっている経済・経営思考の潮流から始め、それに応じたコントロールと管理会計、さらに内部統制に関連する事情を掲げ、最後にそうした各期間にブッカンのコントロール論が採用したパラドックス概念の展開を整理している。もっとも、こうした一覧表にした場合、縦軸の各項目がそのまますっきりと各期間に収まるということはないことは言うまでもない。この点、ご了解いただければ有り難い。この図表8の総括的なまとめについては、次節の考察を終えた段階で改めて行うことにしたい。

次節では、本節での考察をさらに進め、図表8にも掲げたように、改めて2000年代およびそれ以降における期間の事情を取り扱うことにしたい。要するに、次節では、立地した地域社会と共に価値を生み出すといった戦略概念(いわゆる「社会的な共創戦略」概念と呼ぶ)の登場を受けたパラドックスの質的転化がビジネスモデルにもたらした認識の変化と、それを受け

たマネジメント・コントロールの変容を議論することになる。これはまた、上述したように、将来的には最近の新型コロナウイルス禍でのコントロール論のあり方とも密接に関連したものとなることは言うまでもないであろう。

IV. ブッカンのコントロール論は「社会的な共創戦略」にどのように対峙しようとするのか

1990年代以降、とりわけ今世紀に入ってから、経済のグローバル化が進行するなかで、気候変動問題、資源・エネルギー問題、水問題さらに人権問題⁶³⁾といった企業経営を取り巻く環境は一層厳しく、深刻さを増してくるにつれてはすでに言及した。さらには、現下の新型コロナウイルスのパンデミックがある。そうしたなかで、コントロール論は前述の競争力・価値創造と矛盾する持続可能性の要素を抱え込まなければならず、これら3つの要素の間にまた新たなパラドックスが見出されるようになってきた。

こうした状況に直面し(現下の新型コロナウイルスのパンデミックはさておき)、ブッカンのコントロール論はその基礎理論の上に、より実践的な企業活動の経験を積み上げた研究成果と対峙することによって、より社会に開かれた形で経営を進めることを意図した「社会的な共創戦略」をコントロールの軸に据える構えを採用

63) フランスにおいても人種差別の問題は深刻で、日常的に黒人やアラブ人などが差別を受けていると言われていた。しかし、そうした差別はないという白人に対して、フランス人作家のヴィルジニー・デパントは淡々とその差別の実情を語っている(デパント(2020))。また、日本企業のソニーも人種差別を改善する活動に1億ドルの資金を拠出したと報道されている(山田(2020))。人権問題に意識の高い企業は不祥事が起きにくく、リスクに強いと言われており、企業業績や株価への好影響をもたらすと評価されているからである。

するに至る。すでに言及したが、この構えをブックンに取らせることになった研究こそ、ソツロ・モケ教授（パリ東クレターユ大学）の『共創戦略コントロール』（Sautereau-Moquet (2010) *Le contrôle sociétal*, Vuibert, Paris, 2010)であった⁶⁴⁾。以下、後述するように、本書を機に、現代フランスコントロール論の系譜は、また新しい段階に踏み出すことになった。

そこで次のような問いを立てることができる。つまり「社会的な共創戦略」をコントロールの軸に据えるうえで、制度上の変化、実践上の経験などがどのような形でコントロールや管理会計の理論的研究に集約され、コントロール論の系譜として新たなページを開くことに繋がったのか、との問いである。

筆者はこれまで、英米モデルにはないコントロールの属性としての種々の段階におけるパラドックス認識とその緩和の意義に注目し、そこからコントロールの対象をマネジメントからガバナンスのレベルに次元を引き上げることで企業経営がより十全なものとなりうる可能性があることを主張してきた⁶⁵⁾。その具体的な契機となった研究成果こそ、本節で取り扱うソツロ・モケの共創戦略コントロールの構想であった。以下では、この共創戦略コントロールに広く関わる制度上の変化、実践上の経験などについて、本論考の目的に必要な限りで解説を加えておきたい。

現代フランスコントロール論の系譜の一つの大きな画期となったものこそ、1990年代に惹起されたコーポレート・ガバナンス論であり、その強い影響を受けた企業経営の具体的な計算実

践としての内部統制論⁶⁶⁾の新しい展開であったことは、すでに述べた。とりわけ、フランスコントロール論と親和性の高い1992年のトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の「内部統制」の統合的フレームワーク（COSO（1992））に注目しなければならないし、さらに本フレームワークとともに、その後のCOSO文書の制度的展開にも焦点を当てる必要があることは言うまでもない。

以下、簡単にこのあたりの経過を辿ってみたい。1990年代に政治経済的理念としての新自由主義が広く受け入れられるなかで、経営者たちは企業経営の自由度を格段に高めたが、それに対峙するために、これまでの政府規制に代わる別の規制方法が求められた。その別の規制方法とは、新自由主義的政治経済理念から出てくる規制緩和、構造改革のもと、小さな政府と親和性の高い自己規制といった統制方法であった。この自己規制といった方法は、規制者と被規制者との間の信頼を基礎としており、被規制者である企業組織は自省的に「内部を外部化」することを要請されることになる。ここに内部統制が新たな装いを持って登場することになるが、この内部統制によって企業組織は透明化され、評価されることになる。これとあたかも連動する形で、先のCOSO「内部統制」の統合的フレームワークはその構成要素として新たに「統制環境」を持ち込み、相対的な形ではあるが、経営者に加えて株主をも統制の主体に押し上げる形を取るに至るのである⁶⁷⁾。ここでは内部統制概念がガバナンスをも包み込む事態になっていることに注目しておきたい。

64) その基礎となったものが Sautereau-Moquet (2008) の博士論文である。

65) 最近の拙稿 (2015)、(2019) などを参照されたい。

66) この内部統制論の研究動向については、鳥羽 (2007)、鳥羽他 (2018) など氏の一連の研究成果から多くを学んだ。

政府による直接的な規制に代わり、市場を介した間接的な自己規制の方法は、繰り返しになるが、自らの行動を自らが規律づける統制形態であり、それを政府が規制をするといった形をとれば、それは「規制の規制」という、いわばメタ規制の方法を取るようになるのである。こうしたメタ規制の方法を取ることで、内部統制を通して外部コントロールの内部化と内部コントロールの外部化が同時に進行し、その結果、内外のコントロールの境界が曖昧になってくるのである。この点がまた、後に見るブッカンのパラドックス概念の拡張・深化に関連していることを確認しておきたい⁶⁷⁾。

さて、もう一つ、COSO 文書のその後の制度的展開のなかで特筆されるべきは全社リスク・マネジメント (ERM) の位置づけである (COSO・ERM (2004))。それは後ろ向きにリスクをコントロールするのではなく、リスクを文字通り利益機会に結びつける形でマネジメントす

るのである。それに加えて、ERM がもつ意味の重要性は、全社的に全体を見渡せるトップマネジメントのレベルで取締役会や CEO が実行しなければならないリスク対応を問題とするからである。リスク・マネジメントの領域でよく言われているように、ERM は現場の業務活動における個々のリスクを残らず探り出し、それをトップのレベルまで「手繰り寄せる」ことを行うのである。そして、取締役会がそのリスク分析の結果を戦略に反映させ、トップ CEO がその知識と経験さらにその判断力を持ってそれを果敢に実行に移していくのである。こうした構図から、筆者の主張するガバナンスのレベルでのコントロールが構想されるヒントが引き出されるのである⁶⁹⁾。

さらに、のちのブッカンのパラドックス概念と関わって重要な事柄として、COSO・ERM (2004) の発展文書である COSO・ERM (2017) では、統制主体の重点が経営者・株主からさらにそれらを包摂した多様なステークホルダーに移ってくるようになってきている点である。さらに特筆されるべきは、その多様なステークホルダーに対する受託責任の中身も環境、社会およびガバナンス (通常、ESG 情報と表現される) といった、これまでの財務的な情報に限定しないものになってきたのである。いま、このことを再確認しておきたい⁷⁰⁾。

ここで本論考の課題であるコントロール論の系譜の議論に立ち返ろう。さて、ガバナンスの担い手達は企業組織の内と外を同時に眺めるこ

67) 今日において、我々が日常的にはほとんど意識しない形で、監査、検証、評価といった行為実践が社会の隅々まで浸透していることは周知の事実であろう。例えば、筆者もそうであるが、大学に籍を置いたことのある者であれば、大学を取り巻く特有の現実を実感できるであろう。刈谷 (2019) においては「大学改革」がエンドレス化する事情、そしてそれに翻弄される大学人の機微が克明に描き出されている。もっともそうしたことは大学に限られたことではなく、現代社会においてはほとんどすべての組織に見られる普遍的な現象であろう。それはいわゆる監査社会の到来、それに伴う内部統制の爆発的拡大現象の帰結であることはいまでもない。この内部統制の拡大現象は COSO の報告書『内部統制の統合的枠組み』(COSO (1992)) の発表とはほぼ時を同じくしており、それはまさに1990年代初頭、英国の「キャドベリー報告書」がコーポレート・ガバナンスにおける経営者の責任原則を確認し、それを受けてリスクベースの内部統制を採用する「ターンブル報告書」が公表されたときであった。こうした状況認識はマイケル・パワーの研究業績 (Power (1997), (2007)) に負うところが大きい。

68) 同時に筆者は、昨今盛んに議論されている「統合報告」の理念とその具体的仕組みは、ここでの議論の延長線上にあることを早くから主張してきた。

69) 拙稿 (2019) 参照。

70) 第IV節の展開については、黒岩 (2020) の研究成果に負うところが大きい。ちなみに本稿では取り扱っていないが、同じ方向性をもつ COSO・WBCSD 共同ガイドランスの内容についても、黒岩 (2020) および黒岩 (2017) などを参照されたい。

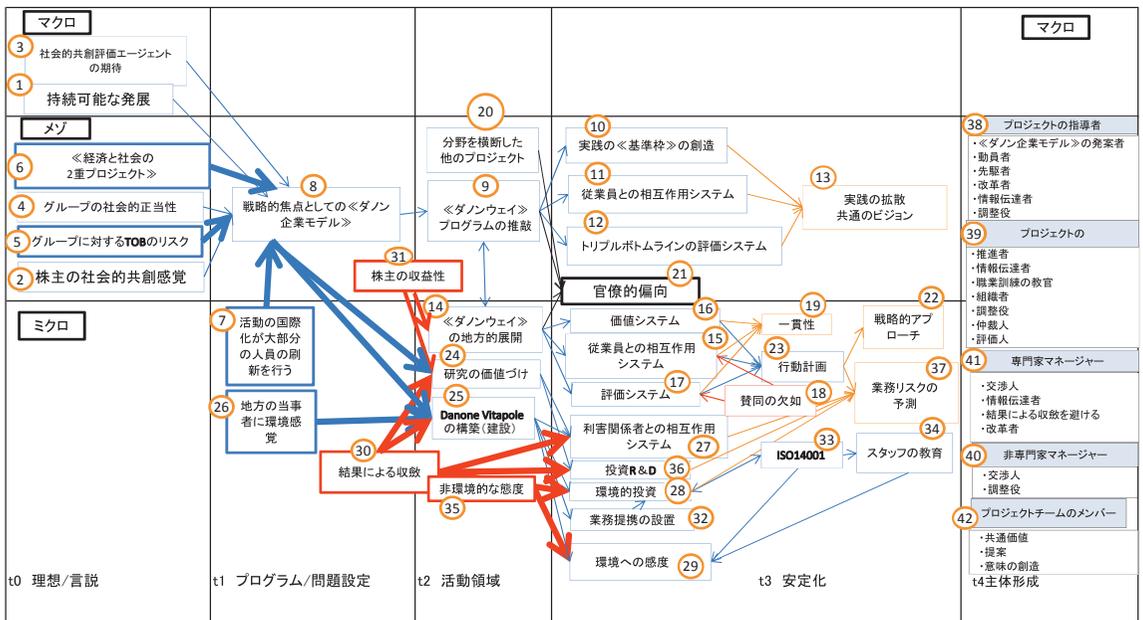
とを求められ、そこから内外の深刻なパラドックスに直面することになるが、彼らを規律づけ、支援できるコントロール・システムが要請されることになる。第9版(2010年)や第10版(2013年)くらいになってくると、ブッカンはこうした要請を上述した「持続可能性」概念のさらなる展開として受け止めることになる。この「持続可能性」の一層の展開を「企業の経済的モデルに必要な内外の協同を維持する能力」と捉え、持続可能な発展や企業の社会的責任(CSR)の概念をめぐる議論と深く関わらせて認識することになるのである。

先に見たように、ブッカンは当初、「持続可能性」を競争力、価値創造との間の典型的なパラドックス状況に見出し、「経営上のコンピタンスを維持する能力」として考えてきた。しかし、彼は、ソツロ・モケが提起した「社会的共創戦

略コントロール」の構想とその理念を受けとめるなかで、その「持続可能性」をより広く理解し、上述したように「企業の経済的モデルに必要な内外の協同を維持する能力」と捉えるようになってきたのである。ブッカンの意向をそうした方向へ向けさせる契機となったのは、まさにソツロ・モケの「社会的共創戦略コントロール」の構想であった。つまり、ソツロ・モケの構想は、より一層、ブッカンに企業内外の協力・協同関係の重要性を意識させたということになる。

図表9は、フランスのグローバル企業であるダノン社(Danone)の「社会的共創戦略コントロール」の構想とその理念の構図の一部である。ここでは、ブッカンのいう「企業の経済的モデルに必要な内外の協同を維持する能力」を経営者が早いうちから意識し、それを内部のコント

図表9 ダノン社における社会的共創責任の制度化プロセス



(注記) 番号18、30、31、35から出ている矢印はマイナスの影響を与えることを示す一方で、その他の番号の矢印は全てプラスの影響を与えることを示している。ちなみに、太い矢印は強い影響を示し、細い矢印は弱い影響を示している。
(出所) Sautereau-Moquet (2010), p.373を一部修正した。掲載に当たり、黒岩(2017)を参照した。

ロールにおいて実践していったプロセスが見て取れる。いわば「持続的発展」というグローバル経済・社会の危機的な状況から投げかけられた、いわゆる外からの課題（マクロレベルの課題）を経営者が自らのものとしていく感覚（メゾレベル）と、それを日々のマネジメント（ミクロレベル）に落としていくプロセスが1枚の図表に描写されている。ここにおいても、キャブランの戦略マップやブッカンのビジネスモデルにおいてみたような「1枚に収まる概念図（a single-page view）」的視点が採用されていることを再確認しておきたい。

すでに言及したように、ブッカンは持続可能性を「企業の経済的モデルに必要な内外の協同を維持する能力」と位置づけたが、その場合の前半の「企業の経済的モデルに必要な」という意味は、マネジメント・コントロールの業績とその業績の管理会計領域への落とし込みという一連の行為を想定していると考えられる。また後半の「内外の協同を維持する能力」とは、マネジメント・コントロールの業績を管理会計の領域へと落とし込む場合の前提となるビジネスモデルの構築を、ソツロ・モケの一覧表に見るように、マクロ、メゾおよびミクロの各レベルの繋がりを考えながら進めるべきことを示唆しているのである。

以上、ブッカンのコントロール論が、今世紀に入ってから特に問題視されるようになったESG問題群を捉え、その問題をパラドックス概念の拡張・深化によって自らのフレームワーク内に取り込もうとする意欲的な試みを見てきた。残念ながら、ブッカンはその30年以上に渡る現代コントロール論に関わる研究生生活をこの地点で終えることになった⁷¹⁾。しかしながら、本節で取り上げたソツロ・モケの「社会的共創戦略

コントロール」に始まるその後の展開は、ブッカンの遺志を継ぐ多くの後継者達によって鋭意担われることになっている。実際に筆者は彼の後継者達とともに共同研究を進めているし、学問の継承・発展という観点からみても、現代フランスコントロール論の系譜研究は、これからも我々に多くの学問的な遺産を提示してくれるものと確信している。

さて、先に予告したように、本節での論述を含めて、これまでの展開をまとめた前節の図表8から何がわかるのか、何を引き出すことができるのか。それをここで問うてみたい。

本稿では1980年代から今日までを「現代」とし、その期間を4期に分けて、コントロールのパラドックス概念の展開を追いかけてきた。1980年代から今日までを「現代」としたのはには幾つか理由がある。まず1970年代末にフランス会計学会（現在はフランス語圏会計学会）が設立され、ようやく1980年代になって会計学領域での理論的な研究が進められるようになってきたことが一つの理由としてあげられる。さらに、すでに一部言及したことではあるが、それは1970年代の2回に渡る石油危機を経て、フランス経済も高度経済成長、いわゆる「栄光の30年⁷²⁾」に終止符が打たれることで、新しい経済組織を国を挙げて再構築していかねばならない時を迎えていた時であった。その折、1980年代前半に経済的に苦境に立たされた米国は、官民挙げて社会経済の再構築を進めなければならなかった。なかでも管理会計学の領域において、その米国から投げかけられた『レレバンス・ロスト』論争はこれまでの伝統的な管理会計・原価計算領域に地殻変動をもたらしたからである。こうし

71) ブッカン教授は2012年に逝去している。

72) 小田中（2018）、78頁。

た幾つかの理由から、1980年代からを「現代」としたのである。

さて、1980年代から今日までを4期に分けて、その時々を経済・経営思考の潮流、管理会計関連トピックス、内部統制関連トピックス、最後にパラドックス概念の展開を示したが、その4期に渡るパラドックス概念の展開に一貫した論理を見出すことができる。それは上述した横断性を巡る認識についてである。どの段階においてもこの横断性をパラドックスと認識し、それを緩和（さらに克服、以下同様）する手段を統合性を獲得する方策と見なすのである。例えば第Ⅰ期では、コントロールのプロセス間の横断性、責任レベル間の横断性を、それぞれパラドックスと認識したし、コントロールを支える管理会計は経済計算とシグナル性の間の横断性の緩和を通してコントロールのパラドックスを緩和しようとした。第Ⅱ期では、例えば予算システムの長所（短期の委譲）と短所（近視眼、予算スラック、形式主義）の間に横断性を見出し、それをパラドックスとして認識し、そのパラドックスを緩和するための効果的なコントロールとして、コントロール諸機能に基づく階層的監視などが準備されたのである。さらに第Ⅲ期においては、競争力、価値創造、持続可能性の間の横断性をパラドックスとして認識し、それを緩和する方策としてブッカンの独自のビジネスモデルを構築したことについてはすでに言及した。最後に、第Ⅳ期においては、競争力、価値創造、持続可能性の間の横断性に加えて、グローバル企業が抱える進出先の国・地域での社会的な共創戦略を採用する場合、またそこにも新たな横断性が惹起され、パラドックスもより錯綜することになった。その場合にブッカンが採用した方策は、先のビジネスモデルのあり方における

工夫（持続可能性の拡張など）にあった。この段階において注目すべきは、ブッカンがマネジメント・コントロールをガバナンス論の一領域と見なすようになり、内外のコントロールをそれぞれ外部ガバナンスと内部ガバナンスに区分するようになったことである。要するに、ここにおいてはガバナンスレベルにおいてもそこに内外の横断性を見出し、それを統合する形でのモデル化を推奨しているのである⁷³⁾。

以上要するに、ブッカンのコントロール論、それを支える管理会計論の真髄は、ともに4つの期間のどの場面においても横断性をパラドックスとして認識し、それをいかにして緩和・克服していくかを考えることにあったといえよう。

最後に、蛇足ながら前述した新型コロナウイルス禍の問題の取り扱いに触れておきたい。2019年末から2020年初頭にかけて発生した新型コロナウイルス問題は、今もその行方が今後どのようなものになるのかについては誰も知らない状況にある。当然のことながら、様々な学問分野において、今後この問題をどのように取り扱い、対処すべきかについて議論がなされることになるだろう。

本稿の課題である現代フランスコントロール論の系譜をたどる場合、これまでの歴史的経過を踏まえつつ、今後の将来的なあり方を探るうえで、今回の新型コロナウイルス禍の問題は、広い意味でのひとつの感染症問題として格好の素材を提供してくれていると思われる⁷⁴⁾。言うならば、この問題は、ソッロ・モケの「社会的共創戦略コントロール」の構想の契機をなしたグローバル化による生態系への無秩序な進出を何とか回避し、進出した地域社会との共存・共

73) Bouquin (2010), pp.9-10.

創関係を構築しようとする方法を理論的にかつ実証的に提示する試みを強く要請してくるからである。しかしながら、いま我々が直面して新型コロナウイルス感染症問題にどのように対峙しているのか誰もわからず、全くその解決策を見出すことができていない。本件は、そもそも本稿で取り扱った企業組織のコントロールの枠を超えるものであり、そうした個々の試みでは到底に対処できない段階に我々の社会は追い込まれてしまっていることを示唆しているのではないであろうか。

山本（2020）はこうした危機的な事態を捉えて、「社会の「あり方」が感染症を選び取る」ということになっていると言う。どういうことかと言えば、少し長くなるが、重要な指摘は含まれており、その主張の個所を厭わずに引用しておきたい。「なぜ、ある感染症が流行するのか。これまで私たち研究者は、その原因を一生懸命考えてきた。しかし、その考え方は少し違う。むしろ逆ではないかと、最近思い始めている。流行する病原体を選び、パンデミックを性格づけるのは、大きく社会のあり方ではないかと⁷⁴⁾。」「ヒトの行き来により格段に狭くなった世界。とどまるところを知らない熱帯雨林の開発や地球温暖化。これらが相まって、野生動物の生息域

が縮小し、ヒトと野生動物との距離が縮まった。野生動物と共存していたウイルスは調和を乱され、行く場所を求めてヒト社会に入り込んでくる。新興感染症が頻繁に発生する理由はそこにある。加えて、増加した人口、都市への密集、世界の隅々まで発達した交通網が感染の拡大の原動力となる。現代社会は、ウイルスの出現と拡散の双方にとって、「恰好」の条件を用意する⁷⁶⁾。』

上記引用にみるように、我々の社会経済は1990年代以降のグローバル化を契機として、最終的に生態系に対して無秩序な進出を果たしてしまったようである。まさにこうした感染症は、山本（2020）によれば、我々の社会経済自身が呼び寄せてしまったということになる。そうであれば、いま我々の課題とする企業組織のコントロール論の観点からしても、ここではたとえ立ち止まり、我々の行く末をもう一度じっくりと考えてみる段階に来ているということではなからうか⁷⁷⁾。その意味で、フランスコントロール論の系譜もまた、今後、この手強い相手と真正

76) 山本（2020）、33頁。

77) ここでは、もうこれ以上の議論はしないが、新型コロナウイルス感染症問題を契機に、管理会計論やコントロール論の領域ですでに意欲的な研究が進められてきている。特に先の東日本大震災における経験を踏まえ、自然災害時において企業経営をどのように進めるのかについての研究成果が蓄積されてきている。しかし、そこで得られた知見が、今回のようなグローバル化やそれに伴う都市化によってもたらされた生態系への人間の無秩序な進出によるところが大きい新型コロナパンデミックにすぐに拡張されるのかについては、少し検討を要するようになる。特に東日本大震災における経験を踏まえて、BPS（事業継続計画）のレベルにおける様々な問題提起をすることに終わってしまうならば、問題の核心を見失ってしまう恐れがあると思われるからである。本稿で対象としたフランスコントロール論に限らず、将来的なコントロール原論はまさに、我々の経済社会のあり方やそこでの人間の生き方に関わる本質的な問題にまで考察を進めたいうえで、その方向性を考えるべき時期に来ているのではなからうか。

74) 感染症としては、かつて14世紀中葉にヨーロッパに蔓延したペスト（黒死病）を始め、17世紀中葉の第二のペストパンデミック、さらには第一次世界大戦後の米国で発症したペストが米軍のヨーロッパ進出に伴って持ち込まれた、いわゆるスペイン風邪などが想起される。また最近では、2002年中国南部で発生したSARS（重症急性呼吸器症候群）や2013年に発生が確認されたMARS（中東呼吸器症候群）などがある。その意味で、今回の新型コロナパンデミックも歴史的に見れば、他の感染症と同じく、時代を画するほど影響力を持った事象として幾度となく繰り返されてきた事柄の一つであることを我々は認識しておかねばならない。この辺の事情については進藤（2020）を参照した。

75) 山本（2020）、33頁。

面から対峙していかなばならないことは言うまでもない。

V. 結 び

本稿は、筆者が長年に渡り研究を進めてきたフランスコントロール論におけるパラドックス概念を軸に据えて、現代フランスコントロール論の系譜を辿り、その系譜に通底する理念の通時的な形態変化とその意味を理論的かつ実証的に明らかにすることを目的としてきた。

ここで理論的とは、これまでに展開してきたように、文献研究に基づきつつ、新しいコントロール論でのパラドックス概念の誕生、そしてそのパラドックスの萌芽的な概念がその後、コントロールの装置のパラドックス性の認識へと進み、さらには競争力維持、価値創造および持続可能性の3者間の新たなパラドックス性の認識に至るまでのプロセスを跡づけてきた。そして最終的には、上記の競争力維持、価値創造および持続可能性の3者間の新たなパラドックス認識に対して、最後の持続可能性の概念を拡張することで、より社会性を持ち、かつ企業組織内外を見渡すことのできる（それゆえ企業経営にとって深刻な影響を及ぼすリスクに対処できる）共創戦略コントロールを生み出す過程とその推進力の解明をブッカンのこれまでの研究成果に基づいて跡づけてきた。

他方、実証的とは、フランスコントロール論の具体的な遂行の場であるフランス企業の実践的活動の経験を積み上げることによって成し遂げられた一連の系譜を追跡することを意図した。もっとも、本論考では、この実証的な側面においては、パラドックス概念の最終段階と位置づけた「社会的な共創戦略」コントロールといっ

た枠組みが生み出される過程が部分的に明らかにされただけであった。しかし、部分的にはあったが、パラドックス概念が現時点において辿り着くことになった最終的な姿を不十分ではあったが明らかにできたと思う⁷⁸⁾。特に、先の図表8から理解されるように、ブッカンのコントロール論はパラドックス概念を基軸とすることで、さまざまに変化する企業環境に順応してきた。そこに通底する理念はパラドックスとしての横断性との対峙であり、パラドックス概念をその時々の問題状況に対するなかで操作することで形態変化を繰り返し、横断性を乗り越えようとしてきた。その意味では、ブッカンのコントロール論は常に横断性としてのパラドックス概念と共にあったと言えるであろう。本稿はこうしたブカン理論の検討を通して、本稿の冒頭で掲げた、いまコントロールや管理会計はどこに向かっているのかという問題意識への筆者の思いの一端を提示できたものとする。

今後は、上記の理論的な側面においては、さらにブカンを始めとして、フランスコントロール論の論者達の徹底的な学説的研究を進める一方、実証的にはダノン社、ラファージュ（現在はラファージュホールシム）社、ルノー社、ロリアル社などのフランスを代表するグローバル企業を分析の対象とし、「社会的な共創戦略」コントロールの具体相を描きだす必要があるであろう。当然のこととして、目下の新型コロナウイルス問題（広く感染症問題）を契機として、グローバル企業に関わる今後のコントロール論の課題も、上記の「社会的な共創戦略」を超え、それこそ気候変動問題を中心とした地球環境問題群をも視野に入れたグローバルなものとなら

78) さらにその先に、筆者の考える「ガバナンス・コントロール」の構想の試みがある。

ねばならなくなってくるであろう。事態は逼迫している。こうした課題を念頭に置きながら、これからも文献研究と実証研究を融合させつつ、筆者のできる範囲でフランスコントロール論の真髓に着実に接近していきたいと思う。

(参考文献)

- 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 (2009) 『現代フランス管理会計—会計、コントロール、ガバナンス—』 中央経済社。
- 大下丈平 (2015) 「ガバナンス・コントロールの可能性：「価値多様性と管理会計」に寄せて」『会計』 森山書店、第187巻第2号、41-55頁。
- 大下丈平 (2017) 「コントロールのパラドックスとビジネスモデル—H. ブッカンのコントロール論を読み解く—」『経済学研究』 (九州大学経済学会) 第84巻第1号1-34頁。
- 大下丈平 (2019) 「なぜガバナンスをコントロールしないのか—取締役会と管理会計を結びつけるもの—」『産業経理』 産業経理協会、第78巻第4号、4-15頁。
- 刈谷剛彦 (2019) 『追いついた近代 消えた近代：戦後日本の自己像と教育』 岩波書店。
- 黒岩美翔 (2017) 「フランスにおける社会責任戦略コントロールの一考察」日本管理会計学会第52回九州部会報告資料。
- 黒岩美翔 (2020) 『内部統制の本源的機能についての研究—内部統制論とコントロール論との相互的包摂の視点から—』 (九州大学大学院2019年度博士学位請求論文)
- 小田中直樹 (2018) 『フランス現代史』 岩波新書。
- デバント, V. (2020) 「何が問題かわからない白人の友人たちへ」『世界』 (谷口亜沙子訳) 岩波書店、8月号、52-55頁。
- 進藤榮一 (2020) 「コロナ・パンデミックと「歴史の教訓」」『世界』 岩波書店、8月号、64-74頁。
- 鳥羽至英 (2007) 『内部統制の理論と制度：執行・監督・監査の視点から』 国元書房。
- 鳥羽至英・秋月信二 (2018) 『監査を今、再び、考える：監査を考える原点は何か?』 国元書房。
- ハーヴェイ, D. (2007) 『新自由主義：その歴史的展開と現在』 (渡辺治監訳 森田成也・木下ちがや・大屋定晴・中村好孝訳) 作品社。
- ミンツバーグ, H. (2007) 『H. ミンツバーグ経営論』 (D I AMONDハーバードビジネスレビュー編集部編訳) ダイアモンド社。
- ミンツバーグ, H. (2011) 『マネジャーの実像：「管理職」はなぜ仕事に追われているか』 (池村千秋訳) 日経 BP 社。
- 西村明 (2000) 『会計の統制機能と管理会計』 同文館。
- ハスケル, H. & ウェストレイク S. (2020) 『無形資産が経済を支配する：資本のない資本主義の正体』 (山崎浩生訳) 東洋経済新報社。
- 諸富徹 (2020) 『資本主義の新しい形』 岩波書店。
- 山本太郎 (2020) 「パンデミック後の未来を選択する：ウイルス目線からの考察」『世界』 岩波書店、7月号、29-39頁。
- 山田雪乃 (2020) 「ソニーが1億ドルを人種差別の改善に拠出するワケ」『MONEY PLUS』 6月23日。 <https://media.moneyforward.com/articles/4951?page=null>
- Alcouffe S., N. Berland and Y. Levant (2008) Actor-networks and diffusion of management

- accounting innovation: A comparative study, *Management Accounting Research*, 19 (1), pp.1-17.
- Bouquin H. (1986) *Le contrôle de gestion*, PUF, 1^{er} édition.
 - Bouquin H. (1991) *Le contrôle de gestion*, PUF, 2^e édition.
 - Bouquin H. (1993) Une défense de la comptabilité de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, No.242, février, pp.50-55.
 - Bouquin H. (1996) Aspects transversaux et statut de la comptabilité de gestion, FNEGE, Journée Recherche en Gestion, 11 Oct. 1996, dans *Les cahiers de recherche de l'AFC*, pp.29-35.
 - Bouquin H. (1997) *La comptabilité de gestion*, PUF 《Que sais-je?》, No. 3175. (邦訳 (2000) 『ブッカン フランス管理会計』(大下丈平・丸田起大訳) 同文館)
 - Bouquin H. (2000) *La comptabilité de gestion*, Economica.
 - Bouquin H. (2001) *Le contrôle de gestion*, PUF, 5^e édition.
 - Bouquin H. (2004) *Le contrôle de gestion*, PUF, 6^e édition.
 - Bouquin H. (2006) *Le contrôle de gestion*, PUF, 7^e édition.
 - Bouquin H. (2008) *Le contrôle de gestion*, PUF, 8^e édition.
 - Bouquin H. (2010) *Le contrôle de gestion*, PUF, 9^e édition.
 - Bouquin H. et C. Kuszla (2013) *Le contrôle de gestion*, PUF, 10^e édition.
 - The Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992) *Internal control-Integrated Framework*. (邦訳 (1996) 『内部統制の統合的枠組み (理論編)』(鳥羽至英、八田進二、高田敏文訳) 白桃書房)
 - The Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004) *Enterprise Risk Management -Integrated Framework*. (邦訳 (2006) 『全社リスク・マネジメント : フレームワーク篇』(八田進二監訳、中央青山監査法人訳) 東洋経済新報社)
 - The Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission (COSO) (2017) *Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance Executive Summary*. (邦訳 (2018) 『COSO 全社リスクマネジメント—戦略およびパフォーマンスとの統合』(日本内部監査協会他監訳) 同文館出版)
 - Guilbault A.C. (1877) *Traité d'économie industrielle, études préliminaires, organisation et conduite des entreprises*, Paris.
 - Guilbault A.C. (1880) *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, 2^e édition, Paris.
 - Johnson H.T. and R.S. Kaplan (1987) *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press. (邦訳 (1992) 『レレバンス・ロスト : 管理会計の盛衰』(鳥居宏史訳) 白桃書房)
 - Kaplan R.S. (1982) *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall. (邦訳 (1989) 『R.S. キャプラン上級管理会計』(西村明・昆誠一監訳) 中央経済社)
 - Kaplan R.S. and D.P. Norton (2004) *Strategy Map : Converting intangible assets into tangible outcomes*, HBR Press. (邦訳 (2005) 『戦略マップ : バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』(櫻井通晴、伊藤和重、長谷川恵一監訳) ランダムハウス講談社)

- Kipfer J. (1991) Quelle comptabilité de gestion? Pour quoi faire?, *Revue Française de Comptabilité*, No. 226, septembre, pp. 29-40.
- Meyer J. (1983) *Le contrôle de gestion*, PUF 《Que sais-je? 》, No. 1351, 5^e édition.
- Nishimura A. (2019) *Management, Uncertainty, and Accounting*, Palgrave Macmillan.
- Power, M. (1997) *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (邦訳 (2003) 『監査社会』 (國部克彦・堀口真司訳) 東洋経済新報社)
- Power, M. (2007) *Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management*, Oxford University Press. (邦訳 (2011) 『リスクを管理する：不確実性の組織化』 (堀口真司訳) 中央経済社)
- Richard J. (2005) Les trois stades du capitalisme comptable français, *Les norms comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, sous la direction de M. Capron avec la collaboration de E. Chiapello, B. Colasse, M. Mangelot et J. Richard, La Découverte, pp. 89-119.
- Richard J. (2011) Comment la comptabilité module le capitalisme, Entretien avec Jacques Richard, *Le Débat*, Numéro 161, septembre-octobre, pp. 3-18.
- Sautereau-Moquet A.C. (2008) *Les systèmes de contrôle des stratégies de responsabilité sociétale : Les cas Lafarge et Danone*, thèse de doctorat en sciences de gestion, Université-Paris Dauphine.
- Sautereau-Moquet A.C. (2010) *Le contrôle sociétal : Les cas Lafarge et Danone: de nouveaux modèles de management portés par le projet de développement durable*, Vuibert, Paris.
- Simons R. (1995) *Levers of Control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, HBS Press, 1995. (邦訳 [1998] 『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)

(本稿は日本会計研究学会第79回全国大会での自由論題報告内容に加筆・修正したものである。また、日本学術振興会令和2年度科学研究費補助金(基盤研究(C))の研究成果の一部である)

[九州大学名誉教授]