

## コントロールのパラドックスと分析会計・管理会計 ： H. ブッカンのコントロール論の原点

大下, 丈平  
九州大学：名誉教授

<https://doi.org/10.15017/7183333>

---

出版情報：経済学研究. 91 (1), pp.1-32, 2024-06-28. Society of Political Economy, Kyushu University  
バージョン：  
権利関係：



# コントロールのパラドックスと分析会計・管理会計

—H. ブッカンのコントロール論の原点—

大 下 丈 平

1. はじめに
2. コントロール論の展開と管理会計の成立
3. 新たなコントロール論の登場とコントロールのパラドックス認識
  - 3.1 1980年代以降のブッカンのコントロール論の系譜
  - 3.2 2010年代以降の新展開
  - 3.3 ビジネスモデル構築によるパラドックスの包摂と緩和
4. コントロールのパラドックスから引きだされる管理会計フレームワーク
  - 4.1 管理会計の産出物・処理技法と2つの原理
  - 4.2 製造技術・会計方法と管理会計の産出物の地図
5. 結 び

参考文献

Abstract in English

## 1. はじめに

本稿はアンリ・ブッカン（パリ第9大学、現在はパリ・ドーフューヌ大学の元教授）のコントロール論<sup>1)</sup>のパラドックス概念に注目し、そのコントロール論において分析会計や管理会計がどのように位置づけられているのかを探り、そこからブッカンのコントロール論の組み立ての特徴とそこでの管理会計論の特徴を明らかにすることを目的としている。そして、さらに言えば、その過程でブッカンのコントロール論を基礎理論としてその後に登場する「社会責任戦略コントロール論」がそれまでのブッカン理論

のどこをどのように捉え直し、そこにどのような新しいアイデアを付け加えようとしたのかを明らかにすることになる。同時にそれと合わせて筆者の構想するガバナンスレベルでのコントロールの目論見について、その現実的な可能性に関して併せて考察を加えることも副次的な目的としている。

特に本稿ではコントロールのパラドックス性を「横断性」と「統合性」（これらについては後述）によって認識しているが、これは国際的な比較管理会計論の視点からも興味深い論点を提示するだけでなく、コントロール論や管理会計論の将来的な行方を展望する手掛かりを得る

ことに繋がるであろう。

以上の目的を達成するために、本稿は以下のような構成をとっている。まず次節では、ブッカンの研究成果を持ち出すまでもなく、フランスにおいてコントロール論が展開するなかで分析会計が生起し、次いで管理会計が成立してくるが、その過程を簡単に振り返る。次いで第3節では新たなコントロール論の登場とともにコントロールがパラドックスを認識する経緯を跡付ける。特にアンリ・ブッカンにおけるコントロール論がその当初からパラドックス概念をコントロールの核に据えたことによってそれまでのコントロール論にない新たな工夫（ビジネス

モデルの設定など）に繋がり、さらにそこで管理会計との関係が模索されることになる状況を明らかにする。第4節ではその管理会計が今度どのような形でコントロールを支援することになるのかを明らかにするが、そのことがまさに管理会計のフレームワークを形作ることになる経緯に焦点をあてる。そして最後の第5節で全体を総括するなかで、コントロール論や管理会計論の将来的な行方を展望する手掛かりを得たいと思う。

ここで本稿の課題に関わるブッカンのコントロール論に関する先行研究についてまとめておきたい。我が国では英米型のマネジメン・コントロール論や管理会計論は広く展開されても、フランス型のは幾つかの例外を除きほぼ皆無といってよく、ブッカンのコントロール論を論じた邦語論考としては筆者の作品の他には関口（2011）が挙げられるのみである。そこではブッカンのコントロール論のフレームワークとSAP（ドイツのソフトウェア会社）の最新のシステムとの関連を論じ、制御システムの管理者と業務システムの業務担当者との責任と権限を内部統制の問題として捉え、SAPのシステムによる解決の道筋を提案している。

ブッカンの所説の意図を考察する場合、仏語文献としては、まずKipfer（1991）が参考となる。後述するようにフランス版『レレバンス・ロスト』論争<sup>2)</sup>のさなか、この論考を契機にブッカンが管理会計擁護の論陣を張ることになるからである。さらにそこで、ブッカンが管理情報システムと管理会計との峻別の重要性を強調している。そのことを一つの契機として、本稿は

1) 本稿でコントロール論という場合には、それはほぼアンリ・ブッカンのコントロール論を中心としたものであることをここで記しておきたい。そしてそのブッカンに従い、本稿で用いる核となる用語について、以下に最低限度の定義をしておきたい。

まずコントロールを次のように定義する。人間個人は一定の目的を達成しようとして組織をつくる。そして、いかなる場合にもその目的を達成するための条件がある。その目的達成の条件を掌握している状態をコントロールが効いているとしよう。また、マネジメン・コントロールの定義としては、Bouquin（1991）に拠り、「管理者が業務コントロールのおかげで、戦略的選択と当座の行動が一貫性を持つであろうこと、持っていること、持ったことを保証するプロセスとシステム」（Bouquin, 1991:35）としておきたい。また、管理会計の定義もごく簡単に「貨幣的フローのモデル化の一つ」としておきたい。

さらにその上で、筆者の研究がフランス管理会計学を基礎としているために、日米で用いられる原価計算（cost accounting）と管理会計（management accounting）という用語とフランスにおけるそれらに対応する用語とのズレを常に意識して書かれていることに注視しておいていただきたい。そこでここでも読者の便宜のために、その点を書き留めておきたい。つまり日米での原価計算（cost accounting）は、フランスでは管理会計（comptabilité de gestion）に対応し、日米の管理会計（management accounting）に対応する用語は、フランスでは内容的にはマネジメン・コントロール（contrôle de gestion）に対応しているものと考えている。拙稿で採用する原価計算と管理会計のそれぞれの用語法はフランスのそれに近く、原価計算と管理会計とをそれほど区別しないで用い、その両者とマネジメン・コントロールとを明確に峻別する立場をとっている。

2) 例えば、当時のフランス版『レレバンス・ロスト』論争を代表する研究成果の一つとしてEcoship（1999）がある。参照されたい。

コントロールのパラドックス性を「横断性」と「統合性」で捉えるようになった。

筆者以外に初めてこのパラドックス概念に言及した論考としては、最近出版された Sponem et Pezet (2021) がある。そこにおいて Sponem (2021) はブッカンの生涯にわたる多数の著作を網羅し、紐解くことにより、そこから本稿同様にパラドックス概念に注目することになっている。とはいえ、そこでは確かにパラドックス概念を考察の素材の一つにはしているものの、それがブカン理論の全体像の構築にどのように関わっているのかといった視点は見いだされていない。

さらにブッカンのコントロール論を基礎に「社会責任戦略コントロール論」<sup>3)</sup>を展開した Sautereau-Moquet (2008) も等閑に付しえない。もっとも Sautereau-Moquet (2008) における問題意識はもっぱらフランスのグローバル企業での社会責任戦略コントロール論の理論的かつ実践的な考察であり、そこからブカン理論を評価するために立ち戻ってくるといった視点は持ち合わせていない。また黒岩 (2019)、(2023) は内部統制やコーポレート・ガバナンスの視点から上記 Sautereau-Moquet (2008) を考察の対象としようとしているが、そこから遡及してブッカンの基礎理論を整理しようとする意図は見いだされない。

また、ブカン理論が英語圏で議論されることは少ないのであるが、そのなかでも特筆されるべき英語文献がある。それはアクターネットワーク理論を用いて「管理会計変化 (change)」

の動態を論じた Alcouffe et al. (2008) であろう。そこではフランスでのコントロールや管理会計の形成において重要な役回りを演じたブッカンのアクターとしての研究上の行為パターンが取り上げられている。しかし残念ながら、アクターネットワーク理論を援用するといった研究方法の上から致し方ないのではあるが、そこではブカン理論の核心に触れられることはなく、教授の当時のアクターとしてのアイロニカルな行動様式に焦点が当てられているだけである。

では、そもそもブカンがなぜ当初からこうしたパラドックス概念を基軸に据え、その当初の理論構成がなぜ今でも続いているのか。そしてそこにどのような根拠が据えられていたのか。こうした原理的な問いに、試論的に応えようとするところに本稿の一つの意義がある。その意味で、本稿の目的はパラドックス概念のコントロール論における位置づけを明らかにし、そのなかで管理会計がパラドックスを緩和・克服するためにどのような役割を期待されているのかを闡明することにある。そして、そのことを明らかにすることで昨今のアングロサクソン系列のマネジメント・コントロールの発展の特質を国際比較管理会計論の視点をもって炙りだそうとするのである。

## 2. コントロール論の展開と管理会計の成立

大下 (1996)、(2022) では、19世紀中頃のフランス第二帝政期 (1852~1870) の工業経済論・工業会計論の研究から始め、その後、両大戦間期の会計の標準化プロセスのなかで同質セクション法 (フランス原価計算の原理、後述) が探求される経緯を跡付けている。そして第二次世界大戦後における『プラン・コンタブル・

3) ここで「社会責任戦略コントロール論」とはグローバル企業が進出先の国・地域の経済発展とともに企業成長を図ろうとする戦略的コントロール論を指している。筆者はこれを「価値共創戦略コントロール」と呼んでいる。

ジェネラル』のなかで経営分析会計が成立してくる過程を追究し、さらには1970年代末から1980年代にかけて進められる管理会計の生成事情の解明などを軸にして歴史的視点からブッカンのコントロール論の研究成果を蓄積している。図表1はその展開を描き出している。以下の議論に必要な限りで、まず図表1について簡単に解説を加えておきたい。

大下（1996）では、まさにフランス工業会計論が開花する契機を19世紀半ばのフランス第二帝政期の工業経済論の展開の中に見出している。イギリスの産業革命に遅れること半世紀、1820～30年代に始まったフランスでの産業革命はフランス革命後にも続く政治的な混乱から一旦は停滞することになる。フランスで再び産業革命の機運が息を吹き返すことになるのはナポレオン三世のクーデターによる第二帝政期に入ってからである（阪上, 1977）。

その実質的な契機となったのはナポレオン三世が採用した経済政策にある。彼は「馬上のサン・シモン」と呼ばれていたが、そのことに象徴されるように、経済学者であったサン・シモンが唱えたサン・シモン主義<sup>4)</sup>とよばれる経済政策・経済思想が当時隆盛を誇っていた。それがまた当時の工業経済論・工業会計論に多大な影響を与えていた。特にアドルフ・ギルボーの一連の著作が注目される。特に彼の工業会計論に関する著作である Guilbault (1865) や Guilbault (1877) を始め、「勘定の科学」に関するレオティとの一連の共著である Léautey et Guilbault (1889) や Léautey et Guilbault (1895) などが注目される。そこには資源の最適適合を目指す「勘定結合論」が一貫して提示されているからである。最終的に工業会計論を「勘定の科学 (*Science de Comptes*)」として体系化しようとする意気込みが

鮮明にみられる（大下, 2022）。

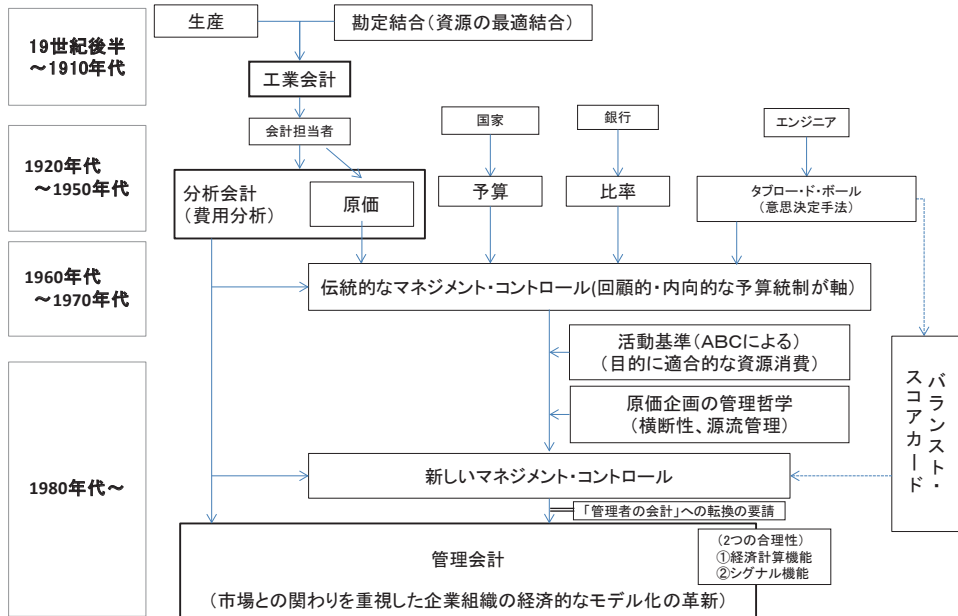
それから20世紀に入り、戦時体制下の両大戦間期、ヴィッシー政府下で原価計算論の発展が見られる。言うまでもなく、それは財務会計領域で進められたフランス会計の標準化プロセスに対応した形で、財務会計を支える「経営分析会計」として戦後の発展につながっていく<sup>5)</sup>。

続く1960～70年代には伝統的なマネジメント・コントロール論が一応形成されることになる。ここで「一応」とは、両大戦間期から戦後にかけて会計の標準化プロセスのなかで分析会計が構築されるが、それ自体がすでにマネジメント・コントロールになっていたという評価もできるからである。言うならば、マネジメント・コントロールは分析会計として始まったことである。そのマネジメント・コントロールが分析会計の枠を超え、エンジニアからは「タブロー・ド・ボール」を、銀行経営から「比率分析」を学び、さらに国家経営からは「予算システム」を取り入れることで、一つの体系を形成することになる (Meyer, 1983:86)。その意味で、伝統的なマネジメント・コントロールはま

4) サン・シモン主義をどのように考えるかについては諸説あるが、阪上 (1977) によれば、おおよそ次のように考えられる。サン・シモン主義者はルイ＝ナポレオンと同様に、「現代が過渡期であり、その終焉と新体制の確立には経済的繁栄が不可欠であること、そして、そのためには信用組織と交通網の整備が急務であると考へ」ており、「鉄道、銀行などの物質的・実際の次元に理念的意味を付与することによって、そこに議論を限定し、階級融和と平和的意向を主張するかぎり、彼らの主張はルイ＝ナポレオンにとって受け入れることができるものであった」(阪上, 1977:157) と。またデュボー (Duveau, 1946:129) によればサン・シモン主義が資本主義成立におけるプロテスタンティズムと類似の役割を果たしたという (阪上, 1977:159)。以上の記述は主として大下 (2022) から引用したものであるが、19世紀後半のフランス工業会計論においてサン・シモン主義がもつ意義についても同稿を参照されたい。

5) フランスの財務会計領域の動向については大下勇二氏の最近の研究成果を参考とした (大下, 2018)。

図表1 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：大下（2009: 22）に加筆した。

ずは経営分析手法の集合体として形成されたと  
言える。

そうしたなかで形成されたマネジメント・コ  
ントロールは戦後の高度成長の中で回顧的で内  
向的な予算による統制が軸となっていた。さら  
に言えば、その予算による統制以外は全体を総  
括できるような理論的な枠組みはほとんど見当  
たらなかった。それだけ企業を取り巻く環境が  
安定的であり、明確に確認できる事態を想定し  
たなかで経営を行うことができたということに  
なるであろう<sup>6)</sup>。

この伝統的マネジメント・コントロールは分  
析会計からは「原価 Coât」を分析手段として受

け入れ、その基盤の上に、タブロー・ド・ポー  
ル他のコントロールの装置を備えた建付けと  
なっていた。その意味で、このマネジメント・  
コントロールの体系は他に見られないフランス  
的な色合いを持ったものになっていた。このコ  
ントロールの体系が1970年代の二度の石油  
ショックを契機に変容し、1980年代に入るとそ  
の構造と機能を変化させることになってくる。  
時はまさに『レレバンス・ロスト』(Johnson and  
Kaplan, 1987) 論争の時期と重なってくる。言わ  
ばアングロサクソンの「管理会計」領域で惹  
起された『レレバンス・ロスト』論争を契機に  
して、フランスの分析会計や伝統的なコントロ  
ール論も行き詰まりを見せてくるのである<sup>7)</sup>。

さて、この『レレバンス・ロスト』論争の時  
期に特徴的なことは、図表1に示すように、目  
的に適切な資源消費を特徴とする活動基準原  
価計算(ABC)が提起されたり、組織の横断性

6) その当時のフランス会計領域の状況とは言えば、分  
析会計がフランス会計原則である『プラン・コンタ  
ブル・ジェネラル』の中に位置づけられ、一般会計(財  
務会計)とともに課税計算とマクロの経済統計の整備  
という大きな国家運営のための要請のもとにあったこ  
とを再確認しておきたい(大下, 2018:465)。

や源流管理などを特徴とする我が国の原価企画の管理哲学が認知されたりしたことである。こうしたコントロール論の刷新を促すような原価計算・管理会計の装置の提案に加え、さらに複数の指標リストであるバランスド・スコアカードのような管理手法が生み出されてきた。そうした管理会計領域での「地殻変動」はフランスでのコントロールの在り方にも変化をもたらさないわけにはいかなかった。

こうしたなかで1986年、先のブッカンの画期的なマネジメント・コントロール論<sup>8)</sup>を提起することになるのである (Bouquin, 1986)。これこそまさに「新しいマネジメント・コントロール

論」の誕生ともいべきもので、これまでのコントロール論の構造を一新し、単に分析手法を集合させたものから戦略論や組織論の成果を組み入れた、より理論的かつ動的なものへとその構造を変化させることになった (大下, 1996)。そして、後述するように、このことが分析会計に対して「管理者のための会計」(Bouquin, 1997) への転換を求めることになるのである。そこで生まれ出たものが管理会計であり、その管理会計は「市場との関わりを重視した企業組織の経済的モデル化の革新」を担う役割を与え

7) アングロサクソン流の「管理会計」領域で惹き起されたアメリカ発の『レレバンス・ロスト』論争を踏まえて、それまで主流を形成してきた研究方法を振り返ってみれば、きわめて興味深い事実が見えてくる。例えば Kaplan (1982) を紐解けば、そこには現在焦点となっている企業価値やリスクといった論点がほとんど見られないことである。まさにここから、世界の政治・経済領域の変動と同様に管理会計領域においても1980年代から90年代にかけて大きく変貌が見られたということが伺われる。

8) ここで論文題目に掲げた「コントロール」と本稿で用いている「マネジメント・コントロール」との関連について、さらに後述の図表10では戦略的コントロール、マネジメント・コントロール、業務コントロールという3つのコントロールを対象としていることの一貫性について触れておきたい。

私に関わってきたフランスの大学および大学院 (グランゼコールを含む) では、講義科目としてはマネジメント・コントロール論というよりも「コントロール論」の方が広く採用されてきていたように思われる。従って、単にコントロールという場合、戦略的コントロールでもなく、業務コントロールでもなく、それら二者を含めたマネジメント・コントロールが示唆されることが多いと考えられる。それからもう一つ、ブッカンの理論に特徴的なことは、米国のアンソニーのマネジメント・コントロールのフレームワークからヒントを得つつ、戦略レベルにおいてもコントロールを見出し、戦略的コントロールとしていることである。繰り返しになるが、ブッカンの場合、マネジメント・コントロールそれ自体の重要性とともに、そのマネジメント・コントロールがとりわけ戦略的コントロールと業務コントロールを媒介する役割を重視していることに注目しておきたい。

また後述の図表10が戦略的コントロール、マネジメント・コントロール、業務コントロールの位置づけを示しているが、3つのコントロールのどれもコントロールのプロセスとして目的設定、制御、事後評価という3段階の同型性を示している。その意味でアングロサクソン諸国とは違い、フランスにおいてはマネジメント・コントロールと題した著作においても、コントロールという一般概念、そしてその実体としてのコントロールシステムを論じることが多いと思われる。

そもそも、フランス語のマネジメント・コントロールと英語のマネジメント・コントロールとが同じものなのか、フランスにおいてさえ十分に検討されているのであろうかという疑問がある (Bouquin, 1997: 4-8)。というのは、フランス語にはマネジメント (management) に相当する用語がないからである。そういう意味で、例えばフランス管理会計研究者がアングロサクソンのマネジメント・コントロール論が隆盛の日本の学会誌に投稿することは困難を伴う作業であることは間違いない。時と場合によっては (フランス流の) 「コントロール」という用語を取って使わず、アングロサクソン流の「マネジメント・コントロール」という用語を使いたくなる心情が沸き上がってくることになる。

以上から、日本を含めたアングロサクソン流の視点に馴染みをもつ読者においては、本稿における用語の運用に一貫性を感じられないのは当然といえば当然なのかもしれない。しかし、本稿では、どの場面においてもアングロサクソンの意味でのマネジメント・コントロールというより、むしろコントロール一般の問題を扱っているといった方が正確であろう。そしてこうした問題関心は、我が国の研究論文にはほとんど見られない点であることは言うまでもないであろう。その意味で、本稿の論文タイトルに「コントロール」と付けたのは、マネジメント・コントロールだけではなく、コントロール一般がもつパラドックス的特性を論じるためなのである。この点をご確認いただいたうえでお読みいただければ幸いです。

られることになる。これも後述するが、ここで確認しておきたいことは、管理会計が経済組織の経済的モデル化を行う場合、その前提としてコントロールのパラドックス認識がマネジメント・コントロール論の核心に据えられていることである。そしてこのパラドックスを「横断性 (La transversalité)」と「統合性 (L'intégration)」によって理解することでコントロール論と管理会計論は相互に結び付けられることになるのである (大下, 2021)。

次節では、ブッカンによるこうした新たなコントロール論が登場するなかで、そこでコントロールのパラドックス概念がどのように認識され、その後、企業環境が変化するなかでパラドックス概念の認識がどのように変化していくのかを改めて跡づけ、その意味するものを明らかにしてみたい。

### 3. 新たなコントロール論の登場とコントロールのパラドックス認識

前節では、ブッカンのコントロール論が1980年代後半に新たな装いのもとにパラドックス概念を掲げて登場したことを見た。本節ではそのブッカンのコントロール論を分析対象に、パラドックス概念の展開を軸として1980年代以降のブッカンのコントロール論の系譜を辿ることにはしたい。

#### 3.1 1980年代以降のブッカンのコントロール論の系譜

図表2に示すように、1980年代から今日までに至るブッカン理論を軸としたフランスにおけるコントロール論の系譜は、ブッカンがその重要性を認識したように、コントロールのパラド

クス概念の変遷によってその系譜を辿ることができる<sup>9)</sup>。その詳細な展開過程の記述は大下 (2021) を参照していただくことにして、ここでは図表2によって4期間にわたるコントロール論の系譜を簡単に辿りながらパラドックス概念が各期間にどのように捉えられてきたかを示すことにしよう<sup>10)</sup>。そしてそれらの4期間を一貫して流れるパラドックスの論理を提示することを通して、最終的にコントロールと管理会計との関わりを明らかにしていきたい。

紙幅の関係から、ごく簡単にこれら4つの期間に一貫したパラドックスの論理を提示するが、これらの論理の展開は、ブッカンの20年以上にわたって版を重ねたマネジメント・コントロール論 (*Le Contrôle de gestion*) を筆者が比較分析することによって明らかになってきた成果である (Bouquin, 1991, 2001, 2004, 2006, 2008, 2010, Bouquin et Kuszla, 2013, 大下, 2021:62-63)。

図表2は、1980年代から今日までの4期間に、その時々々の経済・経営思考の潮流、管理会計関連事象、内部統制・会社法関連事象、最後にパラドックス概念の展開を示しているが、4期間の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 (ちなみに内部統制関連事象については、COSO (1992) と COSO (2004) に依拠した)。それは「横断性」を巡る認識についてである。どの期間においてもこの「横断性」をパラドックスの契機と認識し、それを統合する方向で緩和を目指すときにパラドックスを認

9) 本稿でブッカンの研究業績を軸としてフランスのコントロール論を論じる契機となった論文が Alcouffe, Berland and Levant (2008) である。本論考からフランスのコントロール論や管理会計論におけるブッカン理論の重要な位置づけを知ることができよう。その意味で、本論考を先行研究の一つに掲げておいた。

10) もっとも読者の便宜を図り、関連する大下 (2021) の解説を補足的に与えておきたい。

図表2 1980年代以後のブッカンのコントロール論の系譜

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・会社法関連トピックス	パラドックス概念の展開
(Ⅰ) 1980～1990	新自由主義思想の誕生	『レレバンス・ロスト』論争 活動基準原価計算(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認識
(Ⅱ) 1990～2000	新自由主義の隆盛 コーポレート・ガバナンス	バランスド・スコアカード	COSO (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	新自由主義の引き伸ばし 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	COSO (2004) ERM リスクベースの戦略論	競争力・価値創造・持続可能性の3者間のパラドックス認識 ビジネスモデルによるパラドックス認識とその緩和
(Ⅳ) 2010～	新自由主義の見直し 気候変動下での ESG 経営 新型コロナウイルス禍の下での企業経営 サステナビリティ思考の要請 サステナビリティ・ガバナンス指向	共創戦略コントロール ガバナンス・レベルでのコントロールの要請 (内部ガバナンス/外部ガバナンス)	COSO・WBCSD 共同ガイダンス (2017) PACTE 法 (2019) による「使命をもつ会社」「ミッション委員会」の誕生 気候変動対策法 (2021)	第Ⅲ期のパラドックスの一要素である持続可能性の拡張：企業内外の共同モデルの提案

出所：大下 (2021: 57) を加筆修正

識するのである。その緩和する手段が管理会計が持つ「統合モデル (*un modèle intégratif*)」を提案する機能であった。統合モデルを提案することによって横断性に架橋し、統合性を獲得する方策が提示されたのである (Bouquin, 1996: 29)<sup>11)</sup>。

以下、各期の内容について簡単に説明を加えておきたい<sup>12)</sup>。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<sup>13)</sup>をパラドックスの契機と認識した。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<sup>14)</sup>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<sup>15)</sup>。次いで第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) の間に横断性を見出し、それをパラドックスの契機として認識し、そのパラドックスを緩和する方策としてコントロール諸機能に基づく階層的監視などが示された<sup>16)</sup>。さらに第Ⅲ期においては、より一般的な形で競争力、価値創造、持続可能性の間の横断性をパラドックスの契機として認識し、それを緩和する方策として「ビジネスモデルの構築」(後述) が提案された<sup>17)</sup>。

最後の第Ⅳ期においては、競争力、価値創造、持続可能性の3つの間の横断性に加えて、グローバル企業が直面する価値共創戦略<sup>18)</sup>を採用する場合、またそこには新たな横断性が認識さ

11) これに対して Kipfer (1991) は、『レレバンス・ロスト』論争が展開されるなかで、いち早く管理会計領域を拡大することを提案し、それによって管理会計の危機に対応しようとした。その具体的な提案は「統合的な情報システム」の構想であった。ブッカンはこの Kipfer (1991) の提案に対峙する形で自説を展開したと言えるであろう。その意味で Kipfer (1991) も先行研究の一つに挙げておいた。

12) より詳細な解説については、各期間につけた脚注を参照願いたい。

13) すでに上述したように、統合モデルを提案することによって横断性に架橋し、統合性を獲得する方策を提示しようとしたのである。そして責任レベルが階層構造をなしている場合にもそれを transversalité (横断性) という言葉で表現しようとしたと考えられる。

れた。ここで「共創戦略」とは、例えばグローバル企業が進出先の国・地域の経済発展とともに企業成長を図ろうとする戦略を指している。Sautereau-Moquet (2008) においては一例としてフランスグローバル企業のダノン社やラファージュ社（現在はラファージュホールディング社）が分析されている。そこではパラドックスがより錯綜したものとなって現れたが、ブッカンはそのを克服するためにコントロールをガバナンス論の一領域と見なし、内外のコントロールを外部ガバナンスと内部ガバナンスに区分し、そのガバナンス

レベルで内外の横断性を見出し、それを統合する形のモデル化を推奨している (Bouquin, 2010:9-10)。そして、その一つの典型的なモデルが Sautereau-Moquet (2008) と Sautereau-Moquet (2010) が提案する社会責任戦略コントロールであると彼は捉えているのである。

この第Ⅳ期については、少し補足を加えておきたい。この段階については、ブッカンはその著作の最終版（第10版、2010年）近くで論じているのであるが、彼の弟子のソツロ・モケが提起した社会責任戦略コントロール論を自らのコ

14) ここで経済計算機能とは一人の意思決定者によって適合的な原価とは何かという問題に関わり、管理会計の二重性のうち「認識・測定機能」に相当する。他方、シグナル機能とは複数の意思決定者が異なる情報を有し、自発的に同一の目標を追求しない状況で適合的なデータとは何かという問題に関わり、管理会計の二重性のうち「制御機能」に相当する。こうした経済計算機能とシグナル機能に関しては、我が国を含めたアングロサクソン系の研究ではほとんど採用されることがない機能定義であろう。そこで、以下少しこの2機能について解説を加えておくことが適切であろう。

まず経済計算機能はフランスに伝統的な経営分析会計の流れを受けつつ、ABC（活動基準原価計算）の登場を契機にして新たにマネジメント・コントロールのフレームワークの中に加わった機能である。具体的には、後述の資源と目的との間のモデル化を進めるために、フローの構造化と原価のモデル化を使って「信頼性」のある情報を提供することによってコントロールシステムからの種々の情報要求に応えることを任務としている。他方、シグナル機能はこのコントロールシステムからの情報要求の多様性に対して「適合的に（タイミングよく）」応えることを任務とする。そのシグナル機能は自立した行為者の行動の方向づけを行うことになる。要するに経済計算とは文字通り経済性・効率性・効果性に焦点があり、シグナル機能は人間の側面に焦点を当て、人を動機づけ、動かしていくものとなっているのである。

もともとフランスのマネジメントの領域では、この人間的側面に焦点を当て人を動かしていくといった側面は脆弱で、この側面を戦後においてアメリカのマネジメントから大いに学ぶことになった。フランス語の *gestion* と英語の *management* の守備範囲の違いに注目すれば、フランスでは、前者の *gestion* はエンジニアによる技術システムのコントロールをイメージさせ（本来は食べ物を「消化」するといった意味を持っている）とされている、他方で後者の *management* は人によ

る人のコントロールを指す傾向があると考えられている。マネジメント・コントロールとそれを支える管理会計は、上記の2つの機能を担いながら、そのうえで戦略を日常業務へと下ろしていくという極めて困難な役割を担っているのである。

ついでに制御機能についてもここで補足しておきたい。この制御という用語の原語はフランス語の *pilotage*（日本語で表現すると「ピロタージュ」）。これは飛行機のパイロットを連想させる用語である。これを統制と翻訳すると *contrôle*（フランス語の統制、コントロール）とダブってしまう恐れがある。そこで、本稿では（マネジメント・コントロールだけでなく、戦略的コントロールや業務コントロールも含めて）コントロールのプロセス一般を目的設定、制御、事後評価と訳出することにしていくのである。

ちなみにフランスのマネジメントの現場においては、このフランス語の *pilotage* という言葉が極めて重要な役割を果たしていることに注目しておきたい。日本の生産現場では作業者が積極的に仕事に関わろうとするが、その程度が比較的低いと考えられるフランスでは、いかに作業者を積極的に仕事に関わらせるかに頭を悩ませることになる。その意味で、このフランス語の *pilotage* はその現場の雰囲気伝えるのに格好の用語となっている。例えばフランスの管理学（経営学）といった学問領域においては、頻繁に *le contrôle de pilotage* といった用語が使われていることを書き留めておきたい。

15) 敷衍すれば、第Ⅰ期では、ブッカンがコントロールのプロセス間と責任レベル間にパラドックスを見出す。これはどちらか一方を取るというトレードオフの関係ではなく、言うならば両方を取る必要があるか、もしくは両方を取らざるを得ないのでパラドックス状況に陥ると考えるのである。コントロールのプロセスを支える管理会計が経済計算（物的側面）とシグナル機能（人的側面）の間の横断性に架橋するなかで、同時にマネジメント・コントロールが戦略を日常業務に落としていく作業を進めていくことになるのである。

ントロール論のフレームワークにどのように組み入れるかについて思案するなかで、先の競争力、価値創造、持続可能性の間の横断性に加えて、筆者のいう価値共創戦略に駒を進めるのである。そしてそのときに持続可能性の新たな展開のなかにまた新たな横断性というパラドックスの契機を見出すのである。

16) 要するに、予算に限らず、戦略・組織構造を含めた経営全般にパラドックスを見出すことになるのである。いまそのパラドックス状況にあるケースを幾つか取り出して説明すれ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でてくる。その他にも、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ことについては了解できるであろう。このように、ブッカンは戦略・組織構造を含めた経営全般に関するパラドックスの一覧表を作成し、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たのである（なお、この一覧表については（大下，2009:180-182）を参照されたい）。

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。それは特にこれまで組織論・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、技術などがその与件に当たるが、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）とされてきたが、これらが第2節で触れた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ことになったのである。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（Le Contrôle de gestion, PUF）の初版から第5版までを丁寧に紐解けば、その部分の主要なテーマになっていることが理解されよう。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えることができる。

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、それを「経営上のコンピタンスを維持する能力」として考えてきたが、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、「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<sup>19)</sup>」と捉えるようになってくる。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」の構想であり、その構想はブッカんに企業内外の協力関係の重要性を意識させるようになるの

17) 上述のパラドックスの一覧表は彼の著作の第7版～第8版の間にその姿を消し、第Ⅲ期には競争力、価値創造、持続可能性の間の横断性をパラドックスの契機とする構想を前面に押し出してくる。とにかくここでは論理展開の基礎として、当初からブッカンのパラドックスを基軸に据えてきたことを押さえておきたい。

18) ここで筆者がグローバル企業のそれを持ち出したのは、前出のブッカンの弟子のソツロ・モケが、フランスのダノン社やラファージュ社などの典型的なグローバル企業を分析の対象として筆者のいう価値共創戦略コントロール論を展開しているからなのである。ソツロ・モケの博士論文が Les systèmes de contrôle des stratégies de responsabilité sociétale となっていることに注目しておきたい。これを日本語に訳すと「社会責任戦略コントロールシステム」となる。ここで補足すれば、筆者のいう「価値共創」はフランス語の sociétale から発想している。これは単なる sociale とは意味が異なる。この sociale は主として労働者・作業員の労働・福祉・厚生に関する事象を指す場合に用いられるが、sociétale の方はフランス独自の意味を持っており、企業とその企業の進出地域が一緒になって価値を創造する（共創）といったウインウインの関係を意味する。そこで筆者は contrôle sociétale を「価値共創戦略コントロール」と呼んでいるのである。

19) 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「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を想定し、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企業内外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（大下，2021:62）。

である(大下, 2021:61)。残念ながら、その過程でブッカンは病に倒れてしまう。そして、最終的な結論を出すまえに鬼籍に入ることになる。

拙稿(大下, 2021: 57)で作成した修正前の図表では、第Ⅳ期に?がつけてあった。その理由はソツロ・モケのフランスのグローバル企業を対象とした社会責任戦略コントロール論が、その後、どのような展開を見せるのかについては、まだ予断を許さないという状況にあったからである。ところが2019年から2020年にかけて突如として新型コロナウイルスがグローバルに蔓延し、深刻な危機を生み出したが、そのコロナ禍以前に当のフランスにおいては民法・会社法・労働法などを中心とした領域で、この件に関して時代を画するような大きな展開が着実に進められていたのである。不覚にも、このことを筆者は見落としていた。そこで本稿では、遅れさせながら2010年以後の新たな展開を第Ⅳ期の各項目に新たに書き加えることにしたのである。

そこで、節を改めてこの図表2およびそこで第Ⅳ期の新しい事態について、とりわけ「持続可能性」概念<sup>20)</sup>自体とそれをめぐる動向を中心として、かつてのものに加筆修正を施したも

のを掲げておいた。

### 3.2 2010年以降の新展開

まず、ソツロ・モケがSautereau-Moquet (2008)で社会責任戦略コントロール論で博士学位請求論文を書き上げ、それがSautereau-Moquet (2010)の形で単行本としてVuibert社から出版された頃から、フランスにおいても気候変動問題が喫緊の課題として受け取られるようになってきていた。新自由主義のもとで世界を震撼させた2008年のリーマンショックがもたらした幾つかの経済・社会および地球環境に関する深刻な問題をいかに克服していくのかという視点から、官民あげて対応策を練らねばならなくなってきていたのである。

思えば、ブッカンが新しいマネジメント・コントロール論を構想した1980年代からの約30年間は新自由主義の経済社会思想が隆盛を極めた時期とあってよく、それ以後は2008年のリーマンショックを契機にその思想の限界が露になってきた時期に当たる。新自由主義の経済社会思想がもたらす経済格差・人権危機に加えて、ようやくグローバルな気候変動問題が愁眉の課題として受け取られるようになってきていたのである。

20) この持続可能性のフランス語の原語はla pérennitéである。仏語辞典には永続性や持続性とあるが、単に継続性でもよかったのである。筆者はこれを敢えて持続可能性と訳した。それは上記したように、ソツロ・モケの「社会責任戦略コントロール」の提案をブッカンがどのように自らのフレームワークに入れ込むかを考えた時に出てきた言葉だったからである。言うならば、そうした場面でのブッカンの苦悩を映し出すことのできる訳語を当てたということである。

ここで少し筆者の専門とする領域におけるフランス語からの翻訳語について筆者の考えを述べておきたい。例えばla pérennitéに「持続可能性」という訳語を当てたのは一つの例にすぎない。この例に見るように、フランス語にどのような日本語を当てるのかについては、わが国におけるフランス管理会計論やフランスのマネジメント・コントロール論をめぐる筆者の置かれた研究環境から、筆者自身が研究上の責任の重さを痛感し

ている。というのは、筆者が選択した日本語での訳語をもって、筆者は他でもない私の翻訳用語をもって「自らのフランス管理会計」を描き出していることになるからである。そこでは何が正しく何が間違っているかは誰にも分からない。その意味で、本稿のような性格の論考はいわゆる査読といった手続きにはほとんど馴染まないものとなるであろう。ただし、そこで使われている原語そのもの実質的な理解と共に、その言語と訳語との関連の適切さを真に理解することが容易にはできないからである。そもそも査読という制度の過程で時間をかけてでも理解しようとすることは凡そ考えられないからである。しかしながら、そうしたことに關しては、これからこの分野での研究の歴史(研究史)が積み重ねられるなかで次第に明らかになっていくことであろう。

逆に言えば、ソツロ・モケの社会責任戦略コントロール論がそれまでのブッカン理論のどこをどのように捉え直し、そこにどのような新しいアイデアを付け加えようとしたのか。筆者はソツロ・モケがこれまでの第Ⅰ期から第Ⅲまでのコントロールのパラドックス概念を踏まえつつ、それを発条にして、第Ⅳ期の時期になってそこに質的变化を加えることになったと捉えている。それはどういうことかと言えば、言うまでもなく、ブッカンがパラドックスの一般化のなかで見た競争力、価値創造、持続可能性の間のパラドックスについて、ソツロ・モケが自らの言葉で次のように表現していることに注目したからである。つまり「企業は常に不均衡な状況 (déséquilibre constant) にあり、経営者は競争力、価値創造、持続可能性の間の三位一体の要件に対して十分なレベルの一貫性 (cohérence) を回復しようと絶え間なく格闘しているのである」(Sautereau-Moquet, 2008: 51) と。そして、「その将来の成功は、企業、つまりコーポレート・ガバナンスによって決定された戦略とコントロールの組み合わせの一貫性に依存している」(Sautereau-Moquet, 2008: 53) と主張するのである。そして、彼女は企業戦略に社会的問題を統合したことで生み出される競争力、価値創造、持続可能性の間の新たな「三面図 (Le Triptyque)」を描き出すのである (図は省略)。

さて、ソツロ・モケが企業戦略に社会的問題を統合した「三面図」とはどのようなものであろうか。そして、そこにおいてはブッカンのそれまでの競争力、価値創造、持続可能性の各要素をどのように変容させているのであろうか。彼女は次のように整理している。まず、「競争力」に関しては、製品・サービスの供給に対して社会的要素を統合し、その新しい供給に適合

した社会的成功要因を定義し、さらに戦略の一貫性を保証するために計画化の適合を図ることを提案する。次いで「価値創造」については、ステークホルダー全体のための価値評価を進め、その価値評価のなかへプラス・マイナスの外部性を統合し、さらに経済的指標を補う財務的側面以外の尺度手段を利用することになる。最後に「持続可能性」については、より長期的な将来需要のビジョンを持ちながらも、その曖昧で不確実な需要に適合した資源・能力への投資を進め、製品・サービスの供給と内部プロセスにおいて生み出されるイノベーションを加速することを求めている (Sautereau-Moquet, 2008: 55)。以上が彼女の「三面図」の概要である。

こうしたソツロ・モケの提案する社会責任戦略コントロール論は、文字通りの戦略策定に社会性を持ち込み、そのことでブッカンのコントロール論を越えようとするものとなっている。つまり、ここでは戦略に社会的問題を加味することで持続可能性をより確実に達成しようとする意図が見出される。しかし、その後の展開はソツロ・モケの意図を越え、その社会性に加え、より一層グローバルな問題関心となっている気候変動に結びついているように思われる。そしてその特筆すべき最大の成果が2019年に成立した Pacte 法 (Le Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises, 邦訳: 企業の成長と変革のための行動計画) によるフランス企業改革であり、もっと言えばフランス経済社会の根本的な改革であろう<sup>21)</sup>。以下、この法律に関して少々解説を加えておきたい。

このフランス Pacte 法が生み出された背景には、近時の気候変動問題や社会的問題に対する

21) フランスのこの Pacte 法については、石川 (2020)、石川 (2022b) を参照されたい。

世界的な認識の拡大・深化を契機に、本稿の対象とするコントロール論の問題というよりは、より広く「サステナビリティ・ガバナンス」という形でのガバナンスの問題として提起されるようになってきたことがある<sup>22)</sup>。特に最近のサステナビリティ・ガバナンスにおける特徴は従前の社会責任論と比較してその広がりや深化において異なる特徴を持っている。それはこれまでの社会責任論が企業の慈善的な、いわゆるフィランソロピー的な行為であったのに対して、近時のサステナビリティ・ガバナンス論は企業の目的、さらにそれを遂行する戦略的次元でそれを内在化し、自らの行動の核に据えようとする側面をもっていることである<sup>23)</sup>。特にそこでは、企業を取り巻く利害関係者との関係を軸にすえ、彼らとの対話を促進する意図を確認することができる。そうした事情はまた、世界的に見られるガバナンス・コードやスチュワーシップ・コード等のソフトローによる企業経営の指針となるものが作成されるようになってきたこ

22) フランスの「サステナビリティ・ガバナンス」問題の最近の動向については、石川（2022a）を参考にされたい。本稿も石川氏の最近の研究成果に触発されたところが大きい。ちなみにこの石川氏の研究と関わって、上村（2021）における上村達男氏の公開株式会社法研究にも注目しておかねばならない。上村氏は早くから、今日広く流布しているような言い回し、つまり「会社経営の目的は株主価値最大化であり、「株主共同の利益」は株式会社制度の最重要価値である」とすることに疑問を呈し、「会社経営の目的は会社の定款上の目的・ミッションの最大実現であり、企業価値とは会社の目的・ミッションの実現の到達水準に対する評価を意味する」という立場を堅持してきた（上村，2021:5）。後述するように、Pacte法の生成やそれを契機に生まれた「ミッション委員会（Comité de mission）」・「使命をもった会社（Société à mission）」の構想に思いを致すとき、それは上村氏が早くから公開株式会社法の立場から提案してきた社会における株式会社のあるべき姿やそこでの会社法のあり方の取るべき方向性を示唆しているように思えてくるのである。

23) この辺の事情については（神田・久保田，2022）を参照されたい。

ともも現れている。

こうしたサステナビリティ・ガバナンスをめぐる、とりわけフランス企業法制の展開を跡づけるなかで Pacte 法<sup>24)</sup>の生成の意義を改めて問うことが必要となってくるが、なかでも刮目すべきは、その Pacte 法から生まれた「ミッション委員会（Comité de mission）」の構造と機能であり、そのミッション委員会が「使命をもった会社（Société à mission）」の核心をなしていることである。そしてそのことは、筆者がこれまでのフランスコントロール論の研究のなかで構

24) Pacte 法は、直接的には2017年のマクロン政権の重要政策の一つではあるが、特にその法律の成立の経緯においては、2018年に公表されたノタ・スナル報告書（Notat et Senard, 2018）が重要な役割を果たしたと言われている。その報告書を紐解けば、リーマンショックの2008年頃から10年間に亘って気候変動に関してどのような機運が醸成され、それがどのようにしてこの Pacte 法につながっていったのかを理解することができる。いまその報告書の問題関心を少し述べれば、次のようになろう。当該報告書は短期主義と金融化（financiarisation）が企業の存続に重くのしかかっていると捉えつつ、一つの信念として企業には目的があり、集団の利益に貢献するべきであるとする。さらに、そうとはいえ企業はすでにそうした社会問題や環境問題を考慮していると理解し、その認識の上に書かれているのである。そうした現状認識の上に、上述したように、大企業に対し、経営者の主導で、取締役会から独立した利害関係者からなる委員会を設置することを奨励している。さらに取締役会はこの委員会の議論および結論についてマネージャーから通知を受けるべきことを勧告している。

さらに補足的に、図表2にある気候変動対策法についても解説を加えておきたい。本法は気候市民会議により2020年5月にフランス政府に提出された政策提言をもとに、政府がその提言に基づき気候変動対策関連法案を策定し、国会審議を経て成立したものである。永田（2021）によれば、この法律は次の6つの基本方針を持っているという。つまり①2015年のパリ協定を不可避的に履行する、②国民の日常生活を改善する、③化石エネルギー時代に終止符を打ち、カーボンニュートラル時代に入る、④グリーン経済で世界一になる、⑤生態系と農業の潜在能力を促進する、⑥気候外交への国際社会の動員強化、の6点である（永田，2021:16）。さらにその永田（2021）によれば、気候変動対策法を生み出したフランスにおいては、大多数の国民が環境問題を身近でかつ重大な社会問題と捉えているという。

想してきたガバナンスのレベルでのコントロール（これを筆者はガバナンス・コントロール<sup>25)</sup>と呼んでいる）の担い手として、このミッション委員会を位置づけることになっているからである。その意味で筆者の考えるガバナンス・コントロール論の展開は、Pacte 法、そこでの「ミッション委員会」や「使命をもった会社」といった一連の提案によって一気に具体的な様相を帯びてきたのである<sup>26)</sup>（とはいえ、この Pacte 法をめぐる諸問題については別稿を準備し、それらを改めてサステナビリティ・ガバナンス論や筆者のガバナンス・コントロール論の視点から論じることにしたい）。

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、筆者の構想するガバナンスレベルでのコントロールの構想をも含めて、ともに4つの期間のどの場面にお

いても、その基礎構造として「横断性」をパラドックスの契機として認識し、それをいかにして緩和・克服していくかを考えるときにパラドックスを認識することにあつた。敷衍すれば、筆者はブッカンのコントロール論の系譜を整理するなかで見出した4つの期間とも、(定立) 現状認識、(反定立) パラドックス認識、(総合) 解決策という弁証法的な方法論で一貫していることに注目してきた。そうしたところから、コントロール論においてパラドックス概念を一貫させる方法が、「論理的思考が社会的に構築される」といったフランス的独自性を持ち合わせていることに思い至るのである（渡邊, 2021）。

以上、図表2の第Ⅳ期の追加の解説のために少々本論から逸れてしまったが、次項では、改めてこの図表2のなかで示されたビジネスモデルを取り上げ、その意義を改めて検討することにしたい。けだしブッカンのコントロール論の系譜形成において、このビジネスモデルが彼の最終的な理論的な到達点となっているからである。前もって一部結論を述べておけば、そこでは戦略や組織構造における意思決定の結果を引き受け、それを管理会計に引き渡す媒介項としての役割をマネジメント・コントロールが担うことが構想されていることを確認することになるからである。そして、そのことがソツロ・モケの社会責任戦略コントロール論においても、そしてひいては筆者のガバナンス・コントロール論においても、このビジネスモデル論がそれら2つのコントロール論が要請されるまでの基礎構造となっており、そのことがコントロールのパラドックス性と管理会計の関わりを考える契機となっていると考えられるからである。

蛇足になることを覚悟して敷衍すれば、次節

25) 筆者の考える「ガバナンス・コントロール」の内容、およびそれを巡る最近の動向については大下（2019）、Oshita（2023）を参照されたい。

26) こうしたサステナビリティ・ガバナンスの領域では、EU 諸国、とりわけフランスが先駆的な行動をとっていることに注目しておきたい。とにかくフランスの政府、実業界の意思決定のスピードが速いのである。なぜなら、前述したように、筆者がフランスのコントロール論から引き出し、到達した一つの結論、つまり将来においてはガバナンスレベルでのコントロールの必要性和それを担う人、機関が強く求められるということを主張してきたが、それが実現されるにはまだまだ長い時間を要すると考えていたからである。筆者にとっては、その課題の実現は本当に夢物語で、それこそ荒唐無稽に思われていたからである。その課題に対してフランス政府、実業界が手を組むことによって、フランスの会社法始め多くの法制度が最近になって極めて明快に答えを出してくれたのである。私の長きにわたるフランスコントロール論研究から引き出され、到達した結論が、それがいま、会社法始め多くの法制度といったハードローのレベルで実現されたように思われるからである。とはいえ、その実際の動向をこれから徐々に跡づけていき、その経緯と原因を確かめていく作業を進めていかねばならない。その意味で、本稿はその第一歩である。焦りは禁物である。今のところはこうした革新的な事態を生ぜしめてくれた EU、フランスの動向にいま改めて注目しておきたいと思う。

でビジネスモデルの意義を検討するが、それはコントロール論がどのような契機でガバナンス論と繋がりをもつことになるのかを確認することである。そして、それはどこまでがコントロール論の守備範囲でどこからがガバナンス論の領域となるかを見極める作業となるであろう。

### 3.3 ビジネスモデル構築によるパラドックスの包摂と緩和

21世紀に入る頃（ブッカンの著作 *Le Contrôle de Gestion* の第5版から第6版にかけて）、ブッカンはコントロールのパラドックスを緩和・克服するためにビジネスモデル<sup>27)</sup>の構築を構想するようになる。ここでビジネスモデルとは精緻な戦略理論によって生み出されてくるようなものではなく、図表3に示されるような付加価値仕様<sup>28)</sup>の価値創造と価値分配の経済モデルのことである。以下、少しこの図表3について解説を加えておこう（ビジネスモデルの構造とその意義についての詳細な解説については、（大下, 2017:18-27）を参照されたい）。

さて、戦略や組織について一定の意思決定がなされると、それを受けてこのビジネスモデル

が描き出される。まず顧客使用価値と顧客販売価格との差額を顧客の購買に対する誘発として経済的に評価するところから始まる。ここで顧客の購買に対する誘発とあるのは、いわゆる「消費者余剰」のことであり、これは消費者が積極的に最大限支払ってもよいと考える価格と顧客への販売価格との差異である。他方、その顧客への販売価格と企業にとっての経営費用との差額が「生産者余剰」であり、その内訳は図表に示されているように、資本提供者に分配される価値創造（配当や利子と経営者へのストックオプション部分等）と政府・自治体への税金支払部分から構成されている。さらに企業にとっての経営費用から業者が負担する費用部分と最適経営費用部分（価値損失部分にあたる）を控除すると従業員と業者へのマージンが算出される。つまり以上から、ビジネスモデルの第一段階は付加価値的観点から企業内外のステークホルダー間での価値創造と価値分配を計画することであることが理解されよう。

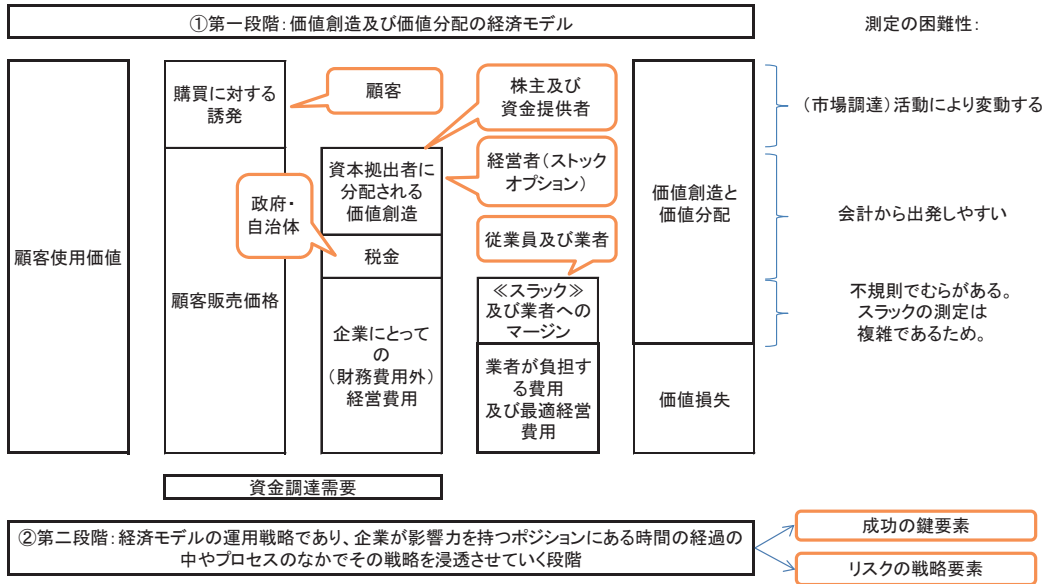
ビジネスモデルの第1段階で価値創造と価値分配の経済モデルが描かれると、次の第2段階ではそのモデルで決定された要素項目を運用する段階に入る。つまり、その企業が影響力を持つポジションにある時間と空間のなかでその運用戦略を浸透させていくのである。そして、このモデルで決定された指標を成功要素とリスク要素の両面から下方に浸透させていく。これをフランス語では *déclinaison*、つまり「戦略の下

27) ブッカンはこの図表3を「ビジネスモデル」と呼んでいる。彼は英語を仏訳せずにそのまま「ビジネスモデル」と呼んでいるのであるが、そこに独特の意味を持たせているのであろうが、その真の意図は筆者にも十分には理解できない。またブッカンはこの価値創造と価値分配の経済モデルとも呼んでいる。後述の図表5に示されているように、「戦略」・「組織」と「ビジネスモデル」との関連を再確認していただければ、ここでのビジネスモデルが「戦略を実行するためのビジネスプロセス」になっていると考えることができるのではないであろうか。

それからここで再確認しておきたいことは、ブッカンが創造された価値の中に持続可能性を前提とした社会価値や環境価値といったものを含ませることを決してしていないということである。なぜならば、彼はそもそも自らのコントロール論のフレームワークを構築しようとするときに社会価値や環境価値などといった考え方に依拠しようとしたことは一度もないからである。

28) フランスでは管理会計・財務会計を問わず概ね付加価値を基礎にした制度設計がなされてきた。フランスの会計標準化の機軸をなしてきた『プラン・コンタブル・ジェネラル』が「国際会計基準/国際財務報告基準の影響を受けながらも守り続けてきたのは、マクロ的な経済概念に基づいた生産・付加価値重視の会計思考であった」（大下, 2018:473）ということである。

図表3 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: 50)

方への展開」と表現する (Bouquin et Kuszla, 2013:56)。

図表4は以上で説明した手続きを素描したものである<sup>29)</sup>。ここで〈供給-プロセス-資源〉を戦略モデルと呼び、〈売上-原価-投資〉を財務モデルと呼ぶ。戦略モデルの供給と財務モデルの売上は対応しており、どのような製品をどのような価格で市場に出すのかを問題とする。さらに戦略モデルのプロセスと財務モデルの原価が対応し、当該製品の売上に対して利益(付加価値)をどれほどにするかを定めるなかで原価が決まるのである。また戦略モデルの資源と

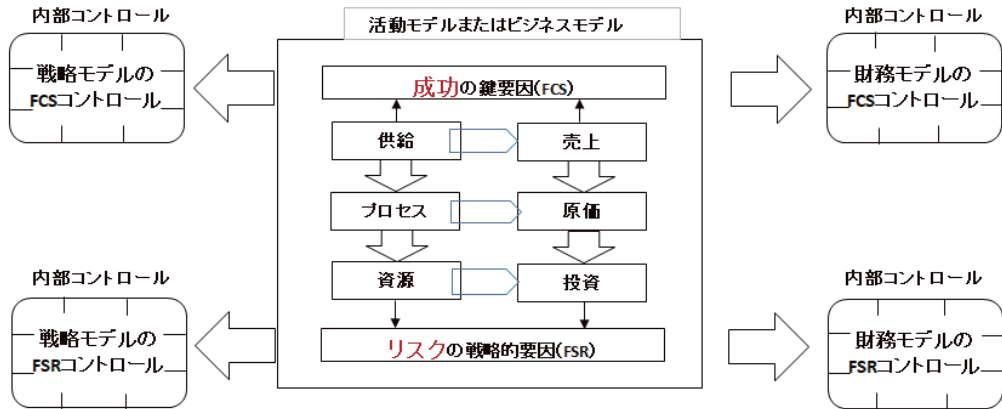
財務モデルの投資が対応し、上記戦略モデルのプロセスを維持するためにどれほどの投資が必要かを明らかにする。

また図表4から理解されるように、〈供給-プロセス-資源〉をめぐる戦略モデルが「成功の鍵要因」と「リスクの戦略要因」の両軸に向けて伸び、それぞれが内部コントロールにおいて展開される。同じく〈売上-原価-投資〉を軸とした財務モデルも同じ過程を辿る。ここからは、お馴染みのマネジメント・コントロールの領域(後述)に入ることになる。

以上の全体的な流れを描き出したものが図表5である。ここには「マネジメント<sup>30)</sup>における管理会計」の位置が示されている。まず戦略と組織のレベルでの意思決定を受けてビジネスモデルが描かれる。先に見たように、そこには両次元での戦略的な決定が第一段階では付加価値的な一覧図表として描き出されたのち、第二段階では戦略モデルと財務モデルとして売価と原

29) ちなみに、ブッカン(Bouquin)はビジネスモデルについて、改めて単年度とか複数年度などといった記述をしていない。しかしながら、後述の図表5からも推測されるように、戦略や組織の問題をビジネスモデルに展開することになるので、必然的に長期的な視点でビジネスモデルが描き出されたものと思われる。この図表4の段階に至ると、ビジネスモデルで具体的に描き出された戦略が日常業務へと展開されるためにマネジメント・コントロールが前面に出てくることになるのは言うまでもない。

図表4 ビジネスモデルと成功の鍵要因・リスクの戦略要因との関連図

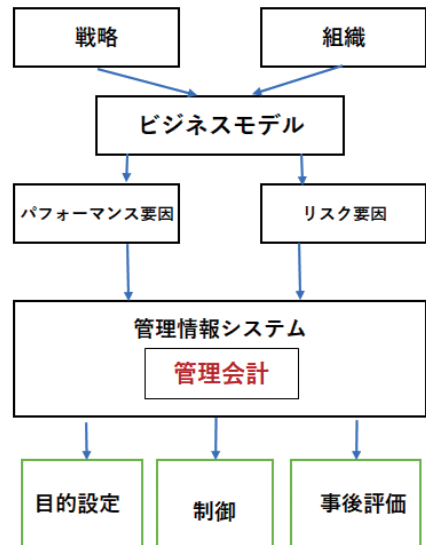


(注記) ちなみに、図中のFCSはFacteurs clés du succès, FRSはFacteur stratégiques de risqueの略である。  
出所：Bouquin et Kuszla (2013: 50)

価の関連として描き出された。そして、そこから成功要因とリスク要因の両面から内部コントロールへと下方展開された。最後に、内部コントロールへと下方展開された段階で管理情報システムが機能し、特にその情報システム内に管理会計が位置づけられることになっている。

次節で改めて詳述するが、コントロールはそのプロセス（目的設定、制御、事後評価）と3つの責任レベル（戦略、管理、業務）を2つの軸として3つのコントロールシステム（戦略コントロール、マネジメント・コントロール、業務コントロール）に区分され、その3つのコントロールシステムがそれぞれに必要な情報を要求する。その情報要求に全体として管理情報システムが対応するが、そのなかで管理会計が他ではできない原価情報を提供することになる。

図表5 マネジメントにおける管理会計



出所：Bouquin (2011: 39)

#### 4. コントロールのパラドックスから引きだされる管理会計フレームワーク

先の図表5で示されたように、コントロールのパラドックスをビジネスモデルに包摂することで、それを緩和する仕組みを説明し、そこでの管理情報システムと管理会計の位置づけを見

30) 「マネジメントにおける管理会計」と表記したマネジメントは、本稿で述べる3つの責任レベル（戦略・管理・業務）の一つである管理とはその概念を異にする。前者のマネジメントは英語のmanagementを意味し、経営活動全体を指す。後者の管理は仏語のgestionの意味であり、それこそマネジメント・コントロールという場合の戦略実行の意味での管理に相当する。

てきた。

そこで本節では、その管理会計がどのような属性を持ち、どのような働きをするのかを製品の技術環境への対応状況とそこから生み出される会計計算の産出物から検討を始めてみよう。

#### 4.1 管理会計の産出物・処理技法と2つの原理

さて、以下の図表6<sup>31)</sup>では、縦の行が技術的な環境に応じたデータ処理技法(言わば会計“工場”)を示し、横の列が技術的な環境に従った管理会計の産出物を示している。例えば同質セクション法<sup>32)</sup>から活動基準原価計算(ABC)まで、それぞれが会計“工場”となり技術的に特有な方法で会計計算値を生み出す。それに加え、列は技術的な環境に従った上で、それぞれの責任レベルの管理者の要求に従って会計“工場”から産出物が生み出される。例えばそれが全部原価であったり直接原価(計算)であったり、もしくは予定原価であったりする。すなわち、例えば活動基準原価計算(ABC)であっても、その技術的環境に応じて、活動基準で全部原価も直接原価も予定原価も提供できることになる。その意味で、それぞれの会計“工場”は異なる原価計算方法というわけではなく、後述するように、技術的に識別された、言わば製造する製品・サービスの種類に応じて技術が規定する「原価の括り方」によって違いが出てくるだけなのである。要するに会計“工場”は技術に規定された「原価の括り方」に差異が見られるだけである。そして、その括り方の原理としてはフランスに特有の「原価の同質性(homogénéité)」といった原則が存在するのである。

いまこの同質性原則に関わって「換算計算」に触れておきたい。この計算方法は多様な製品や活動をもつ企業を唯一の製品もしくは極めて

限られた製品群を製造している企業へと擬制的に転換し、計算の単純化を図る方法である。この方法は生産の全体をある「基本的単位(étalon)」となる製品の倍数に換算するものである。その意味で換算計算とは「同質的な原価

31) 図表6の表題が「原価計算」ではなく、「管理会計」の生産物(列)とデータ処理技法(行)となっていることの根拠については、改めて注記1を参照されたい。ちなみに、図表6の産出物の2番目(直接原価計算)と3番目(合理的配賦)について少し解説を加えておきたい。これも面倒でもフランス会計特有の歴史的経過を辿らねばほとんど理解が困難なことからであるからである。

図表6において「直接原価計算」となっており、他の項目にはない「計算」という用語が付いている。これには次のような理由がある。つまり1960年代に米国から「直接原価計算」がフランスに入ってくるが、この方法が短期的な経営者の要求を強調しすぎるところから、あまりフランスでは歓迎されず、フランス語に翻訳されず英語のままle direct costingとして置かれてきた。その結果、このような呼び名になっていると思われる。また、これは本文にあるような管理者の原価に対する要求の方を示唆しており、その意味で会計“工場”の一部にはなっていない。他方、「合理的配賦(L'imputation rationnelle)」の方もフランスに古くからあり(実はこの方法は1915年頃、FW.テイラーの同僚のH.L.ガントによって展開された手法と言われている)、管理者が長期から離されないようにするために、活動不足原価(les coûts de sous-activité)を明らかにするために用いられるものである。これはいわゆる全部実際原価ともいえるもので、図表10のなかにある成果計算(費用の期間配分原価)に繋がっていくものである。この成果計算を通して財務会計(フランスでは一般会計)と管理会計が統合することになる(この原価計算の方法はフランスの会計原則である『プラン・コンタブル・ジェネラル』(1982年)に取り入れられていくことになる)。従って、論題が管理会計となっても、それは日米におけるような意味での管理会計ではなく、それはフランス的な意味でのそれである。

蛇足になるが、後述の図表10でいう全部原価とは、戦略的レベル(戦略的コントロール)で用いられる原価概念であり、例えば原価企画、品質原価およびマイケル・ポーターの価値連鎖による外部性システムアプローチなどにおいて用いられるものを意味している。

32) 同質セクション法とは、ABCが「活動」を基礎に原価計算を行うように、「同質セクション」を基礎にした原価計算方法である。ここで同質セクションとは一つの作業尺度を決定できた一つの作業実体のことである。作業尺度を一つの活動に結び付けること、そのことが活動の原価が作業尺度に対して同質的であることを保証するのである(Bouquin, 1997:63, 72)。

図表6 技術的な環境に従った管理会計の産出物（列）とデータ処理技法（行）

会計"工場"からの生産物 会計"工場"		全部原価	直接原価計算	合理的配賦	予定原価
		同質セクション法	すべての"工場"はこれらのすべての計算値を生み出すことができる		
プロセス原価計算					
等価原価計算法					
GP-UP-UVA法					
活動基準原価計算 (ABC)					
.....					

← 管理者の要求 →

(注記) 本図にある等価原価計算法や GP・UP・UVA 法<sup>33)</sup> については指示にあるように注33を、また合理的配賦<sup>34)</sup> については注31も参照されたい。

出所: Bouquin (2011: 349)

集計単位を尺度にして製造全体を統合する手法」なのである (Levant et Zimnovitch, 2010; 大下, 2016:18)。

この換算計算との関わりでは、次のことが言えよう。つまり時間ベースの活動基準原価計算 (TDABC) を論じる場合、「原価計算というものは、一端 ABC のような純粋な理念モデルを得たあとは、ひたすらそのモデルからの単純化 (経済的な合理化) を志向するものである」(大下, 2016:18) と。けだし単純化 (経済的合理化) を図ることで原価計算上の計算の正確さが失われ

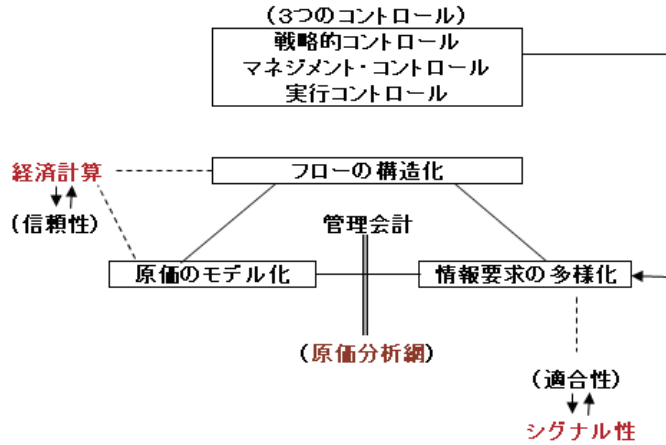
る場合、それを担保する仕組みを組み入れざるを得ないからである。その仕組みが TDABC や UVA 法 (GP 法) の場合も換算計算における同質性の意識的創造であり、これによって単純化による経済性と計算の正確性の均衡を図る工夫がなされているのである。

さて図表6を受け、図表7は3つのコントロールによる情報要求の多様化とそれに対する管理会計との関わりを示している。図表6での技術的条件に対して、管理会計は「フローの構造化」と「原価のモデル化」で対応する<sup>35)</sup>。これは3つのコントロールシステムによる情報要求の多様化に対して、管理会計は経済計算の視点から信頼できる情報を作成し、提供することを任務としている。その意味で、管理会計は技術的視点と管理的視点の両方から、経済計算としての信頼性とシグナル性としての適合性の両視点からコントロールによる情報要求に応えることになるのである<sup>36)</sup>。図表7にあるように、管理会計が「経済的フローの貨幣的モデル化の一つ」として性格づけられるのはそのためである。そうした性格づけされた管理会計は次に示すような「原価分析網」として現れるのである。

33) 換算計算の具体的な一つの展開が「等価原価計算法 (Méthode des équivalences)」である。この等価原価計算とはフランス独自の原価計算方法であり、これをもって原価計算全体を包括的に説明できるほどの基本的な原価計算方法である。ここでは詳述できないが、例えば Gervais (2010) の第1章 (Levant et Zimnovitch, 2010) などを参照されたい。ちなみにこのレンヌ第一大学のジェルベ教授 (当時) らはフランスの管理会計をこの等価原価計算法をもって包括的に説明しようとする意欲的な目論見を持っている。また、GP・UP・UVA 法については La Villarmois et Levant (2007) を参照されたい。そこにおいて等価原価計算法と UVA 法とが密接に関連していることが理解されよう。

34) 合理的配賦はすでに1928年の CEGOS (1928) の報告書の中で推奨されていた原理であるが、この計算原理はキャパシティ・コストを拘束されている潜在生産力に対応した作業尺度量に結び付けることからなっている (Bouquin, 1997:78-79)。

図表7 管理会計の2つの原理（フローの構造化と原価のモデル化）



管理会計：経済的フローの貨幣的モデルの一つ

(注記) 本図はブッカンの考えを筆者が図式化したものである。

図表8はその原価分析網を示している。この図表8の特徴としてすぐに了解されることは、「活動別に分類された費用」項目が入っていることであろう。この原価分析網はABCの登場を契機にした活動基準を基軸にして描かれるようになったからである。その意味するところは、フランスに特有な同質セクション法がABCの受け

皿として機能し、同質セクション法の「セクション」とABCの「活動」との間の構造と機能をめぐる活発な議論<sup>37)</sup>を経て、フランス研究者の間にも活動をベースとした管理会計のフレームワークを構築する体制が出来上がったというこ

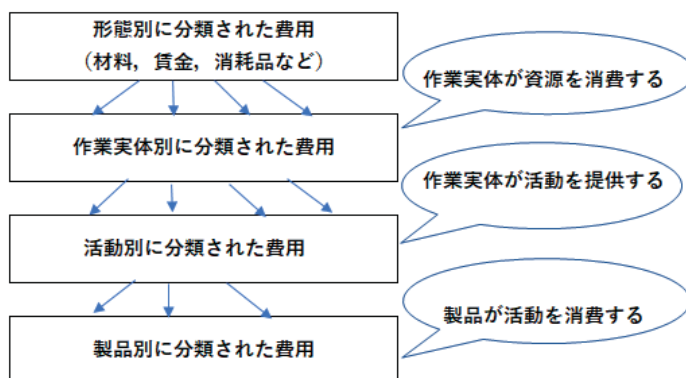
35) 先の注記1から理解されるように、ここで「管理会計」とは我が国を含めたアングロサクソン系の「原価計算」に近いものであると言えよう。特に図表7では管理会計を原価分析網と性格づけていることにご注目されたい。ブッカン<sup>36)</sup>は自らの浩瀚な『管理会計論』(Bouquin, 2000)において、最終的に「フローの構造化」と「原価のモデル化」でコントロールシステムへの対応ができるものと整理している(本稿ではこの2つを「管理会計の2つの原理」と呼んでいる)。ちなみに「フローの構造化」と「原価のモデル化」とがどのようなものかについては、後述の図表9を参照されたい。

ちなみに我が国を含めたアングロサクソン系の管理会計と親和性のある概念は、これまでの展開から理解できるように、おそらくフランスの「マネジメント・コントロール」の方であろう。フランスでは研究や教育において、ともに管理会計よりマネジメント・コントロールの方に重点がある。余談ではあるが、筆者の経験からすると、フランスの学生・院生、さらにビジネススクールの学生はその多くが、(管理)会計担当者よりもこのマネジメント・コントローラーを就職先を選ぶ者が多いと思われる。

36) これまでの説明と重複することになるが、フランスでは管理会計とマネジメント・コントロールとを峻別し、その上に両者の関連を説く方法が一般的である。まず3つのコントロールシステムを前提に、それらがそれぞれの異なる情報要求を出してくることに對して、原価分析網としての管理会計は適時に応えていかなければならない(これを適合性という)。時にはそれが信頼性のおけない「ガセネタ(偽情報)」であってもタイミングよく一つのシグナルを出して人を動かしていくことが求められるケースがある。これをブッカンは管理会計のシグナル性(シグナル機能)として特徴づけた。他方、管理会計は本来的に経済計算機能によってその情報に信頼性を付与しておかねばならない。その信頼性を確保するために、上述したようにフローの構造化と原価のモデル化の方法を活用することになるのである。また本稿では、制御と認識・測定<sup>37)</sup>の働きを「管理会計の二重性」と呼び、上記のシグナル機能と経済計算機能がそれぞれを担うと捉えている(注14参照)。

ちなみに、筆者の論考で使用している専門用語は、ほぼすべてが筆者によるフランス語からの自前の翻訳であり、なかにはフランスコントロール論の雰囲気<sup>38)</sup>を十全に伝えることができない訳語になっている場合があることをご承知おき願いたい。

図表8 管理会計における原価分析網



出所: Bouquin (2000: 66) から筆者が作成した。

となのである。

#### 4.2 製造技術・会計方法と管理会計の産出物の地図

さて、以上で管理会計の原価分析網が描き出されたところで、その原価分析網とそれを支える管理会計の「2つの合理性」(フローの構造化と原価のモデル化)との関連を改めて描き出したものが図表9の「技術と会計方法の地図」である。この図表9こそ、ブッカンの管理会計論の出発点となっているものなのである。以下、必要な限りで少し解説を加えておこう。

縦軸は先に見た原価分析網での費用分類に関わるもので、作業から活動、プロセス、製品さらに顧客に至る流れを示している。他方、横軸

は図表6で見た技術的な基盤の上に最適な方法として採用された会計方法を示している。ここではどのような製品を作り上げるのかといった意思決定の結果として選び出された原価計算方法が並置されている。縦軸が「フローの構造化」、横軸が「原価のモデル化」という管理会計の2つの合理性をそれぞれ示していることは言うまでもない。そして、その両方を基礎づけるものが同質性原則なのである。とすれば、ここで再確認しておきたいことは、プロセス原価計算<sup>37)</sup>や純粹個別原価計算にしる、UVA (GP) 法、ABC、さらに同質セクション法であっても、それは同質性に基づいて原価を集計する範囲(原価の括り方)が違うのみで、本質的にどれも同質性原則上は同じ原理に基づく原価計算方法ということになる。そうしたことを図表9は示唆しているのである。

本節の最後に、これまでの内容を整理してお

37) 特に議論の焦点となったことは、同質セクション法とABCのそれぞれにおいて配賦を行う場合に因果関連性が存在するか否かの問題であった。どういうことかと言えば、両者は配賦メカニズムによって区別されるというよりも、ABCが活動や原価の原因にまで遡ろうとする事実によって区分されるということであった。ABCのドライバーとはあくまでも一つの原因であり、他方で、同質セクション法の作業尺度は因果関係を示そうとする意図は持ち合わせていなかったのである。つまり作業尺度は原価と相関のある一つの変数にすぎないものであった。そこでブッカン、同じ一つのモデルに計算の実行性ととも説明力を求めることはほとんど不可能に近いと言うのである (Bouquin, 1997:73-74)。

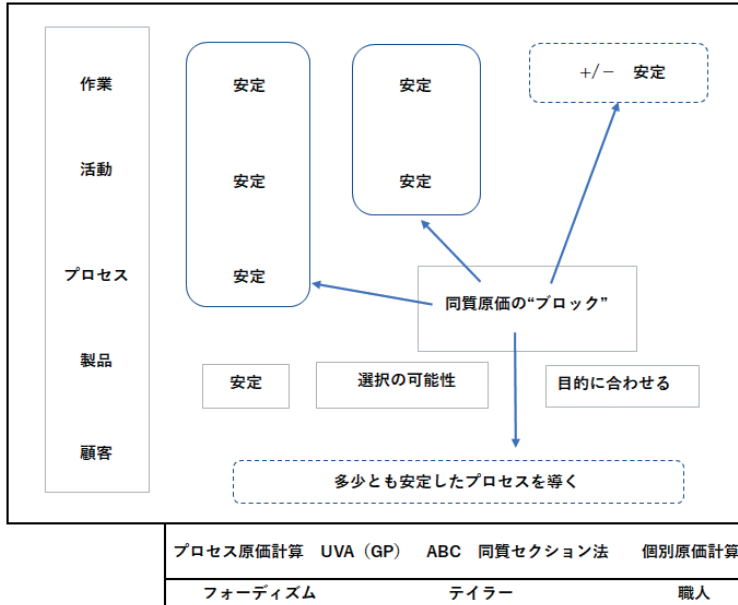
38) 「プロセス原価計算」という名称について一言触れておきたい。ブッカンに限らず、概ねフランスでは、図表6にあるようにどこに原価を集計するかということをもって会計「工場」を設定するようになる。例えば「同質セクション」、「活動」などと同様に「プロセス」に原価を集計するということから、あえて総合原価計算とは言わずに、ここではこのまま「プロセス原価計算」にしておくことにしたい。

きたい。それにはブッカンのコントロール論と管理会計論を繋ぐ図表10を示し、これを解説することが好都合であろう。

ブッカンの新しいコントロール論がパラドクス概念から出発したことはすでに述べた。そ

れも当初は図表10にあるコントロールの目的設定、制御、事後評価というプロセスの間の齟齬や3つの責任レベルの間にパラドクスを見出すところから始まった（先の図表2の第I期）。次いで、第II期には戦略・組織構造を含めた経

図表9 技術と会計方法の地図



(注記) 縦軸が「フローの構造化」、横軸が「原価のモデル化」を示し、同質性原則が両方を基礎づける。

出所：Bouquin (2000: 88) を一部修正して作成した。

図表10 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: 215) から筆者が作成した。

営全般にパラドックスを見出すことになった。その後、今世紀に入る頃からブッカンはコントロール論の編集方針を変え、第Ⅲ期では経営全般のパラドックスに対処するためにビジネスモデルを前面に掲げ(先の図表3と図表4)、そのなかにパラドックスを組み込む方式をとるに至った。次いで戦略モデルと財務モデルの2つを立て、それぞれのなかに〈供給-プロセス-資源〉と〈売上-原価-投資〉といったパラドックスを持ち込むことになった。そして最終的には、ビジネスモデルを構築することで生まれた〈供給-プロセス-資源〉と〈売上-原価-投資〉の流れを、より一般的な形で表すために〈競争力-価値創造-持続可能性〉という属性間の

パラドックスと捉えることになったのである<sup>39)</sup>。

以上の経緯を踏まえ、上記の図表5はビジネスモデルから成功要因とリスク要因を引き出し、両者の要因を軸に管理情報システムを介して下方展開する様子を描き出したものであった。その管理情報システムの中に位置する管理会計は図表10にある縦軸のコントロールの3つのプロセスに対応して、原価分析網を基礎に横軸の管理者の要求に応じた原価情報を提供するのである。そこから戦略的全体原価(原価企画など)を始め、直接原価(計算)<sup>40)</sup>、予定原価・標準原価さらには成果計算のための原価情報が求められることが理解されるであろう<sup>41)</sup>。

39) 〈供給-プロセス-資源〉と〈売上-原価-投資〉との間におけるパラドックス状況、さらに一般的な〈競争力-価値創造-持続可能性〉という属性間のパラドックス状況について補足しておきたい。そのためには、まずブッカンの考えるコントロールの統合(intégration)機能について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指している。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ならないことには間違いはない。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る。

さて、ブッカンは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主張しているのである。

- (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、ブッカンを上記の3つ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。その後、この考えをより一般化して競争力、価値

創造および持続可能性の間のパラドックスに仕上げていったのである。競争に勝つことと価値を生み出すこと、さらにそれを持続させることとの間のパラドックスである。端的に言えば、競争に勝つために損失を覚悟で低価格戦略を採用すると、確かに短期的にはうまくいっても、赤字を出すために価値創造はできない。また短期の価値創造はできる競争力を維持できたとしても、それが長期的な持続可能性を維持できるかどうかはまた別問題であるといった具合である。

ブッカン、経営陣は常にこうしたパラドックス状況に対処していかねばならないというのである。彼の言葉を一部借りると、「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。彼らは対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。」(Bouquin et Kuszla, 2013: 46-47)「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」(Bouquin et Kuszla, 2013: 47)と言う。このように、ブッカン、ブッカンは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かが問われている、と捉えているのである。

以上の注記は、読者の便宜を図り、大下(2021)の関連する箇所から要約して引用したものであることをご了承いただきたい。

40) フランスでは、直接原価計算(direct costing)を仏訳せずに定冠詞をそのままつけてle direct costingと表現することが一般的であることはすでに触れた。

41) 言うまでもなく、この図表10には機会原価などの意思決定関連の原価概念は入っていない。

管理会計の本質的な属性を「統合モデルを提案する能力」とした点は本稿の核心的部分を構成するものであり、ここで改めてその意味合いをまとめておきたい。

筆者は20年以上にわたってフランス管理会計論、フランスコントロール論を研究対象としてきたが、その過程で少しずつフランス管理会計の本質を理解するようになってきた。本稿の冒頭で言及したように、フランスでは、19世紀の工業会計の生成から戦間期の分析会計の誕生、そして『レバンス・ロスト』を契機とした分析会計から管理会計への変貌の要請が見られたが、その歴史的過程でフランスが英米から多くを学ぶことで独自の性格をもった管理会計が誕生してきた。そして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、なかでも財務的な機能が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（いわゆる統合的な）役割を担ってきたことはすでに述べた。要するに、これまでは財務が重要な「統合」機能を発揮してきたのである。

しかし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なかで、彼らはパラドックスに責任を持つことを余儀なくされてくる。パラドックス状況にある対立物の均衡化を進めることが日常的な作業となってくるのである。前述したように短期か長期か、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、といった本当に困難な状況に管理者は置かれてくるのである。その場合、どちらかを取るといったトレードオフの関係ではなく、言わばどちらも取る必要があった。それこそ「じりじりとした」パラドックス状況に管理者は置かれているのである。先に戦略・組織

構造を含めた経営全般にパラドックスを見出すことになったことを述べたが、責任センターにしる、予算にしる、振替価格制度にしる、そのすべてがこうしたパラドックス状況にあるとブッカンは考えたのである。

そして、ブッカンはこうしたパラドックス状況は先の3つのコントロールシステムが抱え込んでいるものと理解した。先に言及した戦略、管理、業務といった責任レベル（または意思決定レベル）間のパラドックス、さらに目的設定、制御、事後評価といったコントロール・プロセス間のパラドックスがそれである。このコントロールのパラドックスを受け、図表7で示したようにこれを情報要求の多様性とフローの構造化および原価のモデル化で受け止めるのが管理会計の役割であった。これも前述したように管理会計は信頼性のもとに経済計算機能を生かし、コントロールの情報要求にこたえていくが、その時に適合性を維持するために同時にシグナル機能を発揮していくことになるのである。

そうした働きを進める中で、図表6で見たように、企業が採用する技術のあり様（つまりどのようなものを製造するか）と管理者の要求の両者に従って、管理会計（原価の集計モデルの提案）が選択されることになる。それを進める原理が先のフローの構造化と原価のモデル化に対応しているのである。これによって経済計算機能（経済性）とシグナル機能（人間性）の両面の統合（両者の間に架橋する）を達成することができる。要するに、管理会計にはこうした「統合モデルの提案をいかに達成できるか」が問われていくのである。

そして、マネジメント・コントロールは先の定義から、こうした管理会計の統合モデルを提案する機能を基礎に戦略を日常業務に下方展開

することになるのである。そしてすでに述べたように、ブッカンはその著の最終版に近くなると、競争力、価値創造、持続可能性の間にもコントロールを支援することが可能な管理会計の統合モデルを提案することになるのである。

しかしながら第Ⅳ期に対してはそう簡単に結論を出すことはできそうにない。というのは、ガバナンスレベルのコントロールというものが誰がどのような会計情報をどのようなプロセスを経て提供することになるのかについてはまだ十分に検討されているわけでないからである。そこでは、すでに触れた Pacte 法により生み出されたミッション委員会のような組織における行動が分析されていくなかで、今後少しずつ明らかになっていくものと考えられる。

以上、本稿の課題であったコントロールのパラドックス概念がどのようにして管理会計とのつながりを持つことになるのかについて、「統合モデルを提案する能力」を軸にその一端を明らかにすることができた。この両者の関連に加えて、冒頭でも指摘したように、コントロールのパラドックス性を「横断性」と「統合性」によって捉えることが国際的な比較管理会計論の視点からも興味深い論点を提示するだけでなく、コントロール論や管理会計論の将来的な行方を闡明する手掛かりとなることに繋がるであろう。その点に関しては、次の結びの節で簡単に言及することにしたい。

## 5. 結 び

以上の考察から明らかになったところを次の2点に整理しておきたい。

まず第1点目は、コントロール論においてな

ぜパラドックス概念が持ち出されたのか、との冒頭の問いに関わっている。ブッカンのコントロール論は4つの期間のどの場面においても「横断性」をパラドックスの契機として認識し、それを緩和・克服していくときにパラドックスを認識した。本稿では、ブッカンが4つの期間を(定立)現状認識、(反定立)パラドックス認識、(総合)解決策という弁証法的方法論で一貫させていると考え、そこにコントロール論においても「論理的思考」が社会的に構築されるといったフランス的独自性を見出した。ブッカンがフランス的な「論理的思考」に拘り、自然科学的で直線的なアングロサクソンの方法と距離を置こうとした理由をこうしたところに見出すことができる。ちなみに、第Ⅳ期についてはこれからの検討が必要になってくることは言うまでもない。

次の第2点目はコントロールのパラドックスと管理会計との関わりについてである。先の図表1と図表2から理解されるように、新しいコントロール論と管理会計のそれぞれの誕生はほぼ時を同じくしていた。それは新しいコントロール論がそれに相応しい管理会計を求めたということである。それはまさに『レバンス・ロスト』論争の時代であり、管理会計の危機が叫ばれた時であった。すでに触れたように管理会計をより広範な管理情報システム内に組み込んで危機に対応することが目論まれることが大勢を占めるなかで、ブッカンのそれへの対峙方法は管理会計の本質的な属性(統合モデルを提案する能力)を再認識することであった(「管理会計の一つの擁護」(Bouquin, 1993))。ブッカンがコントロール論の初版(1986年)を上梓するとき、パラドックス概念をもってコントロール論の基礎に据えたが、そのパラドックスを緩和する方

策として、管理会計がパラドックスの契機としての横断性を統合モデルによって緩和し、そこに原価分析網を生み出す必要性を提案していたからである。

さらに言えば、この第2の点に関して、図表3と図表4から理解されるように、パラドックスを組み込んだビジネスモデルからコントロールの成功要因とリスク要因が要求されるようになり、これに対応するために管理会計は「横断性・統合モデル・原価分析網」の組み合わせを基礎に、管理情報システムのなかでも統合化の機能を果たすことによりパラドックスを緩和する重要な役割を担っていることが明らかになった。

以上の点を踏まえ、最後に本稿の意義について述べておきたい。繰り返しになるが、ブッカンの4つの期間を通してなぜパラドックス概念を基軸に据えたのか。この問いに明確に答えを出した点に本稿の独創性を見出すことができる。さらに言えば、パラドックスを緩和・克服するために、当初から管理会計に対して横断性に架橋する統合モデルを提案する能力が認知されていたことを明らかにした。その意味で、本稿に何らかの貢献があるとすれば、筆者がブッカンの研究から多くを学ぶなかで、その学びからブッカンの理論を解釈し、そのブッカンの理論の上に（ブッカンの与り知らぬ）新しい知見を見出したということになろう。おそらくブッカンは、パラドックス概念が自らの研究人生において上記の4期にわたって大きく変化してきたことを十分に整理することなく鬼籍に入られたのではと推察する。

さらに言えば、筆者はブッカンの30年有余年にわたる研究活動のなかでも、とりわけそのマネジメント・コントロール論と管理会計論の関

わりを跡づけてきた。それを総括する用語が「横断性」であり、「統合モデル」であり、「原価分析網」（＝管理会計）であった。パラドックス状況に置かれた管理者をどのようにして規律づけ、支援していくか、つまりどのようにコントロールしていくかを、ブッカンの理論は常に考えてきたと結論することができる。

さて冒頭において、コントロールのパラドックス性を「横断性」と「統合性」によって捉えることが国際比較管理会計論の視点からも興味深い論点を提示すると述べた。言うまでもなく、コントロールと管理会計の関わりについてアングロサクソン諸国とフランスでは取り扱いを異にする。前者（日本を含め）では、管理会計論とコントロール論を明示的に区別しないことが多いのに対して、フランスでは両者を峻別することが一般的であるからである。

こうした本稿の意義と考えられる点を踏まえたうえで、昨今のマネジメント・コントロール論の主な潮流を幾つか取り上げてみると興味深い傾向が導出できる。例えば、R.S. キャプランらのバランズド・スコアカード論と戦略マップ論 (Kaplan and Norton, 2004) を始め、R. サイモンの「4つのコントロール・レバー論」 (Simons, 1995)、マルミ＝ブラウンの「コントロールのパッケージ論」 (Malmi and Brown, 2008)、さらにオレアリー＝タッシュマンの「両利き論<sup>42)</sup>」 (O'Reilly and Tushman, 2016) などを俎上に載せてみれば何が見えてくるか。それらの理論をコントロールのパラドックスの視点から見ると、すべてがブッカンの見た「横断性」に直面した対極にある事象をいかに両立させていくのか、いかに統合させるのかを問うものとなっていないであろうか。つまり対極にある事象をどうにかして両立させるために、それぞれ

が新たなシステムを構築したり（ビジネスモデル、BSC、戦略マップ、コントロール・レバーなど）、他方では理念的な工夫を凝らすなどの方策（コントロールのパッケージ論、両利き論など）が提示されてきたりしたと言えないであろうか<sup>43)</sup>。

もちろんキャプランらのバランスド・スコアカード論と戦略マップ論を始めとして、主な潮流としてここに挙げたものは管理会計論ではなくコントロール論のそれである<sup>44)</sup>。分析会計・管理会計論者として出発したブッカンのようにこそ、フランスに伝統的なコントロール論と分析会計・管理会計との峻別のうえに、本稿で見たようなコントロール論と管理会計論との位置関係を構築することになったのであろう。そして、厄介なパラドックスへの対処方策としてもコントロール論だけでなく管理会計論においてもそれを準備することになっているのであろう。こうした視点からすれば、ブッカンのコントロール論から見て、最近の研究がとる方向性の認識は国際比較管理会計論の観点からも興味深い論点を提示しているだけでなく、コントロール論や管理会計論の将来的な行方を示唆していると

42) ここで「両利き論」について一言補足しておきたい。筆者は両利き論においてもそこでのコントロールはパラドックスの観点から見ればBSCなどと同じ方向を向いていると捉えている。また、コマツのダントツ経営に関する文献を取り扱うなかで、Gschwantner, S. and M. R.W. Hiebi (2016) が存在していることもここに組み入れた根拠となっていることを書き留めておきたい。

ともかく両利き論がどの学問領域で議論されているかが、管理者は既存組織の効率化と新規事業におけるイノベーションを同時に追求することを求められるといった、きわめて困難な状況に置かれていることは言うまでもない。そうしたなか、コントロールのパラドックスの視点からは、管理者はそのどちらをも追求していかねばならない。昨今の経営状況がそうしたパラドックス状況にあるなかで、筆者はそれを緩和・克服する方向でその組織能力を錬磨していかねばならないと考えているからである。

43) 今のところ、この点は筆者の考える仮説であり、両者の間に存在する共通点というべきものと考えられる。例えばR.サイモンズの4つのコントロール・レバー論でも矛盾・対立する4つのコントロール・レバーのすべてが必要であると考えられるが、それぞれ自体がパラドックス状況を示唆していると思われる。先にも述べたように、4つのコントロール・レバーが示唆していることは、管理者は短期か長期か、局地の利害か全体的な利害か、財務的論理か技術的論理か等々の厳しい状況に常に投げ込まれているのである。管理者はどれかを選択することではなく、これらの事態を同時に受け入れ、自らの経験と知識、それに加えてその時々確かな判断によってこの難局を切り抜けるために舵を切っていくかねばならないのである。こうした管理者の置かれた状況をパラドックス状況といっているのである。パラドックスとは、トレードオフ関係などのように合理的計算に基づく意思決定によってどれかを選択できるようなものではありえない。

筆者は、ブッカンのコントロール論がこうしたパラドックス状況を前提としてそのフレームワーク作りを長く行ってきたことを新たな知見として本稿で提出しようと意図した。こうした観点から、昨今のアングロサクソンのマネジメント・コントロール論の潮流を幾つか取り上げてみて同じような方向に向けて議論が進んでいるのではないかと、問いかけてみたのである。しかしまだ確信をもって主張しているわけではない。ただ学問的な方向性はそれほど違っていないのではないかと考えている。しかし、このことが一体何を意味するのか。本稿がそれを考えるいい機会となれば、これに過ぎるものはない。

44) フランスでは通常、バランスド・スコアカードは管理会計とは考えられていないと思われる。フランスにはタブロー・ド・ボード (tableau de bord) という「フランス版のバランスド・スコアカード」と言えるようなものがあるが、これは一般会計・分析会計を問わず会計学領域とその出自を異にしている。端的に言えば、エンジニアが経営者の半分を占めると言われるフランスでは、エンジニアのための管理ツールとでも言える。そうした意味から、通常はバランスド・スコアカードを管理会計論の中では扱わないであろう（もっとも、研究者の中にはアングロサクソン諸国の査読雑誌に投稿する場合は、例外的にそうした扱いをするケースもあるであろう）。

本稿で繰り返し述べてきたように、私がコントロール論という場合は、上述のブッカンのいう3つのコントロールシステムを含めた意味で一般的な形で述べている。もっとも、その場合にもマネジメント・コントロールを基軸にしていることは言うまでもない。フランスの場合、マネジメント・コントロールは他の戦略的コントロール、業務コントロールと不可分の関係にあることを十分に意識して使われているからであり、実際に他の2つのコントロールがなければマネジメント・コントロールは機能しないと考えられているからである。

言えよう。

本稿の最後に今後の課題について一言書き留めておきたい。先にブッカンのコントロール論の系譜形成において、このビジネスモデルが彼の最終的な理論的な到達点となり、そこではマネジメント・コントロールが戦略や組織構造における意思決定の結果を引き受け、それを管理会計に引き渡す役割を担うことが構想されていると述べた。そして、そのことがソツロ・モケの社会責任戦略コントロールにおいても、そしてひいては筆者のガバナンス・コントロール論においても、それらが要請されるまでの間、このビジネスモデル論がコントロール論の基礎構造となっており、そのことがコントロールのパラドックス性と管理会計の関わりを考える契機となっていることに関わっていると見た。そうすれば、社会責任戦略コントロールやガバナンス・コントロールが要請される第Ⅳ期の時期においてはコントロールのパラドックス性と管理会計はどのような関わりを持つことになるのであろうか。ブッカンのコントロール論から見て、最近の研究がとる方向性の認識が国際比較管理会計論の観点からも興味深い論点を提示しているとしても、それは管理会計のあり方については何も語るものでないように思われる。とすれば、この第Ⅳ期の時期のコントロールのパラドックス性と管理会計はどのような関わりになるのであろうか。この点については稿を改めて考察を続けていくことにしたい。

#### 参考文献

- Alcouffe, S., N. Berland and Y. Levant. 2008. Actor-networks and diffusion of management accounting innovation: A comparative study, *Management Accounting Research*, 19 (1): 1-17.
- Bouquin, H. 1986. *Le Contrôle de Gestion*, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 1991. *Le Contrôle de Gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 1993. Une défense de la comptabilité de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, 242, février : 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* : 29-35.
- Bouquin, H. 1997. *La Comptabilité de Gestion*, Paris : PUF 《 Que sais-je? 》, No.3175. 大下丈平・丸田起大訳. 2000. 『ブッカン フランス管理会計』 同文館.
- Bouquin, H. 2000. *La Comptabilité de Gestion*, Paris : Economica.
- Bouquin, H. 2001. *Le Contrôle de Gestion*, 5<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 2004. *Le Contrôle de Gestion*, 6<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 2006. *Le Contrôle de Gestion*, 7<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 2008. *Le Contrôle de Gestion*, 8<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 2010. *Le Contrôle de Gestion*, 9<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Bouquin, H. 2011. *La Comptabilité de Gestion*, 6<sup>e</sup> édition, Paris : Economica.
- Bouquin, H. et C. Kuszla. 2013. *Le Contrôle de Gestion*, 10<sup>e</sup> édition, Paris : PUF.
- Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission (COSO). 1992. *Internal Control-Integrated Framework*, NJ: AICPA. 鳥羽至英, 八田進二, 高田敏文訳. 1996. 『内部統

- 制の統合的枠組み（理論編）』白桃書房.
- Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission (COSO). 2004. *Enterprise Risk Management -Integrated Framework*, NJ: AICPA.
  - 八田進二監訳, 中央青山監査法人訳. 2006. 『全社リスク・マネジメント：フレームワーク篇』東洋経済新報社.
  - Confédération Générale de la Production Française (CGPF)/Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail (CEGOS). 1928. *Etablissement des prix de revient*, Rapport du lieutenant-colonel Rimailho, Paris.
  - Duveau, G. 1946. *La vie ouvrière en France sous la Second Empire*, Paris : Gallimard.
  - Ecoship.1999. *Dialogues autour de la performance en entreprise : les enjeux*, Paris : L'Harmattan.
  - Gervais, M. (sous la direction de) 2010. *La comptabilité de Gestion par les Méthodes d'Equivalence*, Paris : Economica.
  - Gschwantner, S. and M. R.W. Hiebi. (2016). Management Control System and Organizational Ambidexterity, *Journal of Management Control*, 27 :371-404.
  - Guilbault, A.C. 1865. *Traité de comptabilité et d'administration industrielle*, Paris : Guillaumin et C<sup>ie</sup> Libraires.
  - Guilbault, A.C. 1877. *Traité d'économie industrielle, études préliminaires, organisation et conduite des entreprises*, Paris : Guillaumin et C<sup>ie</sup> Libraires.
  - 石川真衣. 2020. 「資料〔外国法制の紹介〕企業の成長及び変革に関する2019年5月22日の法律第2019-486号（PACTE法）」『比較法学』54 (2) :91-148.
  - 石川真衣. 2022a. 「サステナビリティ・ガバナンスをめぐるフランス企業法制の最新動向—2019年 PACTE 法とその後—」『商事法務』2300 :24-35.
  - 石川真衣. 2022b. 「ミッションを有する企業」とは何か—二〇一九年フランス P A C T E 法による改革—」『証券レビュー』61 (2) :106-120.
  - Johnson, H.T. and R.S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: HBS Press. 鳥居宏史訳. 1992. 『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房.
  - 神田秀樹・久保田安彦. 2022. 「対談：サステナビリティを深く理解する」『商事法務』2302 :6-27.
  - Kaplan, R.S. 1982. *Advanced Management Accounting*, NJ : Prentice Hall. 西村明・昆誠一監訳. 1989. 『R.S. キャプラン上級管理会計』中央経済社.
  - Kaplan. R.S. and D.P. Norton. 2004. *Strategy Map: Converting intangible assets into tangible outcomes*, Boston: HBR Press. 櫻井通晴, 伊藤和憲, 長谷川恵一監訳. 2005. 『戦略マップ：バランズド・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社.
  - Kipfer, J. 1991. Quelle comptabilité de gestion ? Pour quoi faire ?, *Revue Française de Comptabilité*, 226, septembre :29-44.
  - 黒岩美翔. 2019. 『内部統制の本源的機能について—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—』（九州大学大学院博士学位請求論文）
  - 黒岩美翔. 2023. 「社会的価値を重視するコーポレート・ガバナンスについての研究—ダノンの事例をもとに—」『九州経済学会年報』

- 61 : 9-16.
- La Villarmois, O. (de) et Y. Levant. 2007. Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents - un essai de positionnement, *Finance-Contrôle-Stratégie*, 10 (1), Mars :149-182.
  - Léautey, E. et A.C. Guilbault. 1889. *La Science des Comptes mise à la portée de tous : Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*, Paris : Librairie et comptable et administrative.
  - Léautey, E. et A.C. Guilbault. 1895. *Principes Généraux de Comptabilité*, Paris : Berger-Levrault, Libraires-Editeurs.
  - Levant, Y. et H. Zimnovitch. 2010. L'histoire contemporaine des méthodes d'équivalence en France, M. Gervais (éd.) *La Comptabilité de Gestion par les méthodes d'Equivalence*, Paris: Economica :11-36.
  - Malmi T. and D.A. Brown. 2008. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, 19 (4): 287-300.
  - Meyer, J. 1983. *Le Contrôle de Gestion*, 5<sup>e</sup> édition, Paris : PUF 《Que sais-je?》, No.1351.
  - 永田公彦. 2021. 「フランスの気候変動対策法：市民参加による先駆的立法」『世界』岩波書店949 : 15-20.
  - Notat, Nicole et Jean-Dominique Senard. 2018. Rapport aux Ministres de la Transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Économie et des Finances, du Travail, « L'entreprise, objet d'intérêt collectif », Recommandation n° 11. (<https://www.economie.gouv.fr/mission-entreprise-et-interet-general-rapport-jean-dominique-senard-nicole-notat>)
  - 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. 2016. 「「管理会計イノベーションの普及」とは何か：管理会計の発展と変化の視点から」『経済学研究』（九州大学経済学会）83 (1): 1-27.
  - 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）84 (1):1-34.
  - 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 78 (4): 4-15.
  - 大下丈平. 2021. 「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—」『経済学研究』（九州大学経済学会）87 (5・6): 35-68.
  - 大下丈平. 2022. 「19世紀末フランス工業会計論の再検討：ギルボー「工業会計論」からレオティ＝ギルボー『勘定の科学を皆の手に』へ」『経済学研究』（九州大学経済学会）89 (4): 1-35.
  - 大下勇二. 2018. 『連単分離の会計システム：フランスにおける2つの会計標準化』法政大学出版社.
  - Oshita, J. 2023. Chapter 2: Governance Control Initiatives and Challenges: Connecting the Board of Directors and Control Theory. in edited by Hamada, K., J. Oshita and H. Ozawa. 2023. *Sustainable Management and Network Management*,

- World Scientific Publishing Company: 19-37.
- O'Reilly III, C.A. and M.L. Tushman. 2016. *Lead and Disrupt: How to solve the innovator's dilemma*, California: Stanford Business Books. 入山章栄監訳, 渡部典子訳『両利きの経営: 「二兎を追う」戦略が未来を切り拓く』東洋経済新報社.
  - 阪上孝. 1977. 「第二帝政期と国民経済観の二類型」河野健二編『フランス・ブルジョワ社会の研究: 第二帝政期の研究』(京都大学人文科学研究所) 岩波書店: 148-173.
  - Sponem, S. 2021. XXVI Henri Bouquin : Le contrôle de gestion comme mode de gouvernement des organisations, dans Sponem, S. et A. Pezet (éd.) *Les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Paris : Editions EMS : 465-483.
  - Sponem, S. et A. Pezet (éd.) 2021. *Les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Paris : Editions EMS.
  - 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*, Paris : Vuibert.
  - 関口善昭. 2011. 「ブッカンのコントロール論のフレームワークと最新 SAP システム」『管理会計学』28 (2): 75-80.
  - Simons, R. 1995. *Levers of Control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston: HBS Press. 中村元一, 黒田哲彦, 浦島史恵訳. 1998. 『ハーバード流「21世紀経営」: 4つのコントロール・レバー』産能大学出版部.
  - 上村達男. 2021. 『会社法は誰のためにあるのか: 人間復興の会社法理』岩波書店.
  - 渡邊雅子. 2021. 『「論理的思考」の社会的構築: フランスの思考表現スタイルと言葉の教育』岩波書店.

[九州大学名誉教授]

# Control Paradox and Analytical Accounting / Management Accounting : The Origin of H. Bouquin's Control Theory

Johei OSHITA

## Abstract

The purpose of this paper, focusing on the paradoxical concept in Bouquin's control theory, explores how analytical accounting and management accounting are positioned in that control theory, and from there clarifies the characteristics of the construction of the control theory and the structure of management accounting theory.

Furthermore, we are paying attention to what and how "the Social Responsibility Strategy Control Theory" that appeared later, using Bouquin's theory as its basic theory, reconsidered Bouquin's? At the same time, a secondary purpose of this paper is to consider the author's vision for control at the governance level, as well as its realistic possibility.

Our final long-term vision is as follows: the paradoxical nature of control is recognized by "transversality" and "integration", which not only presents interesting issues from the perspective of international comparative management accounting, but also leads to clues to the future whereabouts of the control theory and management accounting theory.

(Professor Emeritus, Kyushu University)