

# フランス分析会計・管理会計の基本思考

## 国際比較管理会計の行方

大下丈平（九州大学）

### 1 はじめに 報告の目的と方法

フランスにおける工業会計・分析会計から管理会計（狭義）への展開のなかで、管理会計（広義）の2つの機能(合理性)「経済計算機能とシグナル機能」が析出される。本報告では、この二つの機能をめぐる軸を縦軸に、これにもう一つ「技術志向性と組織志向性」の横軸を加え、この2つの軸を巡って改めてフランス分析会計・管理会計の方法とその特徴を整理することが本報告の目的である。さらにそれを踏まえて、今後、企業のグローバル化、経済・金融のグローバル化のもとでの管理会計研究の課題を考察する視点を獲得する。

報告では、一貫して日米仏の管理会計を比較分析する方法が採用されている。

### 2 フランス分析会計の同質セクション法とABC

フランス管理会計（広義）の発展の構図（工業会計 分析会計 管理会計（狭義））

分析会計における同質セクション法の生成、同質性原則とは何か 同質セクションの定義 = 作業尺度を定義できた作業実体、同質原価（連動原価とも呼ばれる）、互いに同じ比率で発生した原価、連動した資源の集積、資源の補完性が特徴。（後述のとの関連）

分析会計の『プラン・コンタブル』からの排除とその根拠

「原価フローのモデル化」の視点からの同質セクション法とABCの比較・検討

### 3 フランスのタブロー・ド・ポールと北米のBSC(BSC)

伝統的なタブロー・ド・ポールの特徴

一部の論者による近代的なタブロー・ド・ポールの展開 BSC論との密接な関連

北米生まれのBSCの構造・機能とその特徴、BSCとタブロー・ド・ポールとの比較

### 4 管理会計の機能の変化と均質化傾向 管理会計・マネジメント・コントロールの発展方向？

『レレバンス・ロスト』の危機以後の管理会計の役割変化の認識（H.ブッカ）:

管理会計の構造と機能の均質化の意味：管理会計・マネジメント・コントロールのどこがどのように変容しているのか？

現代の管理会計の展開を捉える理論的な視点の提案（経済計算機能・シグナル機能の軸と技術(生産志向)・組織(さらに組織間、市場)志向の軸によるマトリックス表示):

マネジメントのパラドックス的性格が明らかになった。

### 5 マネジメントのパラドックス性と管理会計の発展

最近のマネジメント手法の特徴である「統合」性や「バランス」志向に関わって、そうした現象をマネジメントのパラドックス性といった概念で捉え直し、そうした事態のもとで管理会計が発展するとはどういうことかについて考えていく。

マネジメントのパラドックス性とは何か。

意思決定と業績評価における様々な指標間のバランスの要請 バランスを確保しなければ、継続的に企業価値を生むことができるような企業競争力を獲得できないという認識 長期的な戦略的コントロールと短期的なマネジメント・コントロール/実行コントロー

ルの両者は、やはり長期・短期間の典型的なパラドックス状況にある。

各手法はその独自の合理性を求めているとはいえ、それは他面から見れば非合理的なものとなる あらゆる状況に適合的なマネジメント・コントロール手法はありえない。

パラドックスのバランス化

(BSCに関する最近の新しい研究) BSCが提起する財務的指標と非財務的指標のバランス化を進めるために、それらを何らかの単一の指標へと統合する試みがある。それは、企業価値最大化の視点からマネジメントのパラドックス性を克服するための内在的な論理を獲得しようとする試み。まさに、パフォーマンスの同質性を追求しようとする試み

マネジメントのパラドックス性を克服する方法・工夫

マネジメント・コントロールとは、マネジメントのパラドックス性を克服する、もしくはそれをうまく活用する方法論の体系として考えることができる。

## 6 むすび

フランス分析会計・管理会計の基本思考についての分析結果を3点に要約

まず第1に、タブロー・ド・ボールとBSCの比較考察からマネジメントのパラドックス性を見た場合、エンジニアによる技術システムの制御を主たる任務とするタブロー・ド・ボールの運用においては、BSCに比較してマネジメントのレベルが低く、限定されているのであり、パラドックスの大きさは小さい。他方、BSCの場合には、企業組織マネジメントの抱えるパラドックスが大きいため、それを克服するためには、例えばタブロー・ド・ボールなどを含めた、経済合理性という属性をもつ各種手法を管理者の要求に応じた形で組み合わせることができなければならない。

第2に、フランスでは、マネジメント・コントロールをマネジメントのパラドックス性を克服する方法論の体系として考えることができる。つまり、マネジメント・コントロールの装置である計画、予算、責任センター振替価格制度などにおいては、その企業の置かれた状況に応じた形で組み合わせを工夫するプロセスが重要だということであり、そのプロセスで、管理会計の原価分析網に対して諸々の意思決定レベルとコントロールのプロセスに応じた適切な原価概念が要求されることになるのである。そして、その場合、そうした状況にあっても、「原価の方法」自体に本質的な変化は見られない。

第3に、フランスでは、そうした「原価の方法」を支える原理として、分析会計が誇る同質セクション法がもつ同質性原理は原価の一般原則として普遍性を持つと考える。こうした立場からすれば、同質性原理と本質的に変わらないABCの原理を高く評価することになり、ABCこそ管理会計研究に一つの変革をもたらしたと結論づけることができる。したがって、同質セクション法やABCが教えるように、管理会計の発展・進化は、まず企業組織の経済的モデル化の次元で考えねばならないということをフランスから学ぶことができる。

**結論**：以上3点から、要するに、企業組織のマネジメント・コントロールに必要なものとは、組織の自己分析および他者分析の両方を睨みながら、管理会計システムからの「原価の方法」を利用して、その様々なマネジメント・コントロールの諸装置を可能な限りパラドックスを解消する方向で運用することである、ということになる。

(注) 学会当日、参考文献を付けた詳細な研究報告レジメを用意する予定です。