

機関番号：17102  
 研究種目：基盤研究（C）  
 研究期間：2008～2010  
 課題番号：20530413  
 研究課題名（和文）内部統制を介したフランス・コントロール論へのガバナンス概念の包摂  
 研究課題名（英文）Subsumption of governance concept within French control theory by way of internal control

研究代表者  
 大下 文平（OSHITA JOHEI）  
 九州大学・経済学研究院・教授  
 研究者番号：60152112

## 研究成果の概要（和文）：

本研究では、ガバナンス・コントロールの理念と方法が提示される。まず内部統制の評価の制度化を契機に、方向は違うが2つの同型の三層構造が現れてくる。下降3層構造<マネジメント/コントロール/監査>はトップダンの3層構造であり、上昇3層構造<ガバナンス/内部統制/内部監査>は、内部統制を介して下降3層構造と繋がりながらも、方向としてはガバナンス機構を規律づけ、支援する。後者をガバナンス・コントロールと呼んだ。内部統制の制度化の動きを《ガバナンス・コントロール》というコンセプトで捉える本研究での試みは、コントロール論に新領域を生み出す試みとなっている。

## 研究成果の概要（英文）：

In this research, a survey of the philosophy and methodology of governance control is provided. At first, two three-layer structures of the same type but with different directions have appeared with the institutionalization of the evaluation of internal control as a turning point. The descending three-layer structure of <management-control-auditing> is a top-down structure. The ascending three-layer structure of <governance-, internal control-internal auditing> disciplines and supports the governance mechanism, although this structure is connected with the descending three-layer structure by way of internal control. The latter is called “governance control.” Capturing the move to institutionalization through the concept of governance control is an attempt to create a new area for control theory.

## 交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,300,000	390,000	1,690,000
2009年度	500,000	150,000	650,000
2010年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
総計	2,500,000	750,000	3,250,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：会計学

キーワード：管理会計、コントロール、ガバナンス、内部統制、フランス

### 1. 研究開始当初の背景

本研究は、それに先立つ課題「フランスにおけるコーポレート・ガバナンスと管理会計の連携に関する研究」の研究成果を踏まえて始まった。本研究は、まずコントロールのパラドクスの属性の認識とその対応策をめぐる議論から始まったといえることができる。思えば、これは北米でのバランスド・スコアカードの議論（4つの視点間の設定された指標のバランス化の議論）の裏返しの関係にあるが、その議論の延長線上にフランス独自のマネジメント・コントロールのフレームワークが新しく構想されるようになったことが、本研究に取り組む契機であった。こうした背景のもとに、とりわけフランスのパリ第9大学の研究者のもとで構想されていたマネジメント・コントロールのフレームワークが最近話題のガバナンス（企業統治）問題をどのように捉え、それをどのような形で枠組み内に収めようとしているのかを探り、その意味内容を明らかにすることが、申請者の当初の最大の課題となった。

### 2 研究の目的

本研究は、焦眉の問題となってきた内部統制問題を介して、フランスのコントロール論がそのフレームワーク内にガバナンス機能を包摂しようとする点を捉え、その理由・意図、さらにその研究戦略を明らかにすることを目的としてきた。要するに、フランスの内部統制を素材にして、コントロールとガバナンスの関連に焦点を当て、フランスの新しいコントロール論の構造と機能を探ることを課題とした。その課題を具体的に設定するならば、まずはフランス内部統制制度の動向と

その分析を試み、さらに国際的な会計基準の変更に伴うコントローラーの役割期待の変化の分析に進み、最終的にはそれらの成果を踏まえて、マネジメント・コントロール論におけるガバナンス概念の位置づけとその意味の解明を行うことを課題とした。その結果として、マネジメント・コントロール論と同型のガバナンスを支援するコントロール（ガバナンス・コントロール）論を析出することになった。

### 3. 研究の方法

(1)まずはフランス内部統制論の研究動向を詳細に把握する作業に入り、これらに関する基本的文献・資料の収集を行いながら、同時にインターネット上でも具体的な最新の情報を収集した。そのなかで、申請者の研究課題はコントロール論、管理会計論からさらに監査論、国際会計論などへ広がることになった。そこでは、申請者にとって新しい研究領域については、専門家のアドバイスを受けながら、会計監査論、内部統制論の資料・文献を収集し、読み込みを行なった。こうした資料や文献の収集や読み込みにおいても、パリ第9大学の当該領域の教授陣に教えを請うことができたし、特にフランス管理会計の第1人者であるブッカン教授には多くの時間を割いていただき指導をいただいた。さらに研究室の利用などいろいろと便宜を図っていただいた。こうした観点からは、フランス管理会計論の理論的研究は首尾よく進めることができたと言える。

(2)他方、企業の訪問調査は思うように進まなかった。フランスの場合、企業の訪問調査は極めて困難で、可能な場合でも多くの時間を

要するために、1回のフランス滞在で1,2社が限度であったが、申請者の場合、フランスの大学、特にパリ第9大学とグランゼコール、特にSERAM ビジネス・スクールにおける研究者との学術交流の実績を生かし、彼らと密接な関わりを持つ企業を調査することはできたことは救いであった。特に訪問できない場合には、フランス企業においてコントローラーの経験を持つ方にマネジメント・コントロールや内部統制問題について話を聞く方法がとれたことは幸運であった。その他にも、フランスの職業高校の先生方の集まりに参加したりして、調査・研究を進めることができたことも意義があった。そこでも、大学の教授陣、高校教師始め、企業の幹部、コントローラーの経験者から多くの示唆を得ることができた。

#### 4. 研究成果

本研究の最終的な成果は、単著『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）に結実している（本書が本研究の最終年度にあたる2010年度において日本管理会計学会の学会賞（文献賞）を受賞したことを、この研究成果欄に付け加えておきたい）。

本書はまさに米国でのサブプライム問題に端を発した金融・経済危機が世界を覆い尽くしているなかで生みだされた。本書によって本研究の成果を簡単に整理しておきたい。

筆者は、この本研究を行ってきた3年間も、フランスの管理会計研究やコントロール研究の面白さに惹かれながらも、いつも海の彼方から次々と投げ掛けられてくる問題を受け止め、それに何とか対処しようとして多くの時間とエネルギーを使ってきたことを思い起こす。そして今、われわれが管理会計領域において当然なものとして受

け止めてきたその大きな流れが変調をきたし、迷走を始めたとの思いがある。

思えば、この大きな流れは、1980年代初頭の米国にその端を発した「小さな政府」、規制緩和、構造改革などを標榜する政治的・経済の流れを受け継いだものであり、また、その流れのなかで生み出された多くの経営者不正・会計不正の根を何とか断とうとして提起されたコーポレート・ガバナンス論の滔々とした流れと合流し、大きな流れとなったものであった。つまり、1980年代末から1990年初頭に提起されたコーポレート・ガバナンス論もまた「小さな政府」を標榜するレーガノミクスによる「新自由主義的」な舵取りが結果的に生み出してくる諸問題への対応策の一つであった。

要するに、昨今の世界的金融・経済危機もまた、1980年代初頭からの『レレバンス・ロスト』を嚆矢として、米国が30年間に渡り国家的な危機意識のもと、産・官・学を一体となし矢継ぎ早に繰り出してきた金融・経済・通商政策上の数々の方策が最終的に迎えた不幸な帰結であった。

経済・金融、経営システム等の歴史的变化の認識とその背後の複雑な事情の理解に基づく、この間の歴史的俯瞰はともかくも、本書が目指すところは、確実に進みつつあるマネジメントやガバナンス、さらにコントロールや会計における基本的な思考の変化の認識のほうであった。本書はそうした思考の変化のうちから論点を析出し、会計やコントロールの新しい形での理論化を試み、そこから現実的な変化の意味を明らかにし、その対策を構想することであった。

その点において、本書に研究上の貢献といえるものがあるとするれば、生産、マネジメント、ガバナンスという経営上のライン機能を示すコンセプトと、管理会計（工業

会計/分析会計を含む)をベースとしたコントロール(マネジメント・コントロールとガバナンス・コントロール)という経営上のスタッフ機能を示すコンセプトの2つを整合的に明らかにすることができた点にあるであろう。

今後は、本書で獲得した成果に基づき、内部統制論や内部監査論との連携を図りながら、ガバナンスのコントロールを組み込んだ新しいコントロール(ガバナンス・コントロール)論を構想していきたいと思う。

以上、本研究が獲得したガバナンス・コントロールのコンセプトに至るそれぞれの段階での成果は、順に次の四点にまとめることができる。

- ① 管理会計の発展は企業組織の経済モデル化の次元で考えるべきこと
- ② マネジメントの主たる領域が技術・生産志向性から組織・市場志向性へと移行：そのことがコントロールのパラドックス性を認識させたこと
- ③ マネジメント・コントロールはそのパラドックスを緩和するための方法論の体系として再編されるべし
- ④ 企業不祥事、会計不正を背景とした内部統制論議はガバナンスをコントロールする方策を考えさせている(ガバナンス・コントロールの構想=新しいコントロール論の提案)

以上の4点をめぐって、今後の研究は継続して進めていくことになる。特に、本研究によって獲得した上述の上昇3層構造をもつガバナンス・コントロールのコンセプトが最大の成果である。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 3 件)

- 1 大下丈平 「ガバナンス・コントロールの構

想—その理念と方法』『会計(査読なし)』第176巻第6号、2009年12月、39-54頁。

- 2 大下丈平 「ガバナンス・コントロール論の構想—内部統制を介したコントロール論へのガバナンス概念の包摂—」『月刊内部監査』(社団法人)日本内部監査協会(査読なし)、2009年3月号、1-7頁。

- 3 大下丈平 「内部統制を介したフランス・コントロール論へのガバナンス概念の包摂」『会計』(査読なし)第174巻、2008年、75-90頁。

[学会発表] (計 7 件)

- 1 大下丈平 「マネジメント・コントロールはガバナンスをどのように捉えるか：ガバナンス・コントロールの提案」メルコ学術振興財団&日本管理会計学会九州部会主催(福岡商工会議所、福岡県商工会連合会、公認会計士北部九州会後援)「管理会計セミナー」、2011年1月29日(福岡大学)

- 2 大下丈平 「ガバナンス・コントロールの理念と方法：内部統制論議を手掛りにして」日本管理会計学会全国大会第69回大会(統一論題「コントロール機能としての管理会計」報告)、2010年9月5日(早稲田大学)

- 3 大下丈平 「不況の管理会計学：「管理と会計」に寄せて」2010年度日本管理会計学会第2回フォーラム(統一論題報告)、関西・中部部会2010年度第1回大会、2010年7月17日(大阪学院大学)

- 4 Johei OSHITA, Subsumption of governance concept within French control theory by way of internal control, The 5th Asia-Pacific Management Accounting Forum (*Contemporary Issues of Management Accounting in the World Financial Crisis*), Asia-Pacific Management Accounting Association

(APMAA), at Beppu University, Oita Japan, 31 Oct. to 2 Nov. 2009.

- 5 大下丈平「ガバナンス・コントロールの構想—その理念と方法」日本会計研究学会全国大会第68回大会、2009年9月4日(関西学院大学)
- 6 大下丈平「内部統制を介したフランス・コントロール論へのガバナンス概念の包摂」日本会計研究学会全国大会第67回大会、2008年(立教大学)2008年9月10日
- 7 大下丈平「内部統制を介した管理会計論・コントロール論へのガバナンス概念の包摂」(統一論題「事業リスクと管理会計」討議者報告)日本管理会計学会関西・中部部会2008年度第1回大会、2008年5月31日(大阪大学中ノ島センター)

[図書] (計2件)

- 1 西村明・小野博則・大下丈平編著『ベーシック原価計算』中央経済社、2010年、総頁数252頁。
- 2 大下丈平『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、2009年、総頁数240頁。

[その他]

ホームページ等

<http://www.en.kyushu-u.ac.jp/kenkyu/staff.php>

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

大下 丈平 (OSHITA JOHEI)

九州大学・経済学研究院・教授

研究者番号：60152112