

業績評価会計の日・仏比較：アンケート調査の結果を中心として

OSHITA, Yuji / 大下, 勇二

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

26

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

101

(終了ページ / End Page)

109

(発行年 / Year)

1990-01-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003335>

〔研究ノート〕

業績評価会計の日・仏比較

－アンケート調査の結果を中心として－

大 下 勇 二

1. はじめに

本調査は、兼子春三教授（信州短期大学）を主査とする日本会計研究学会スタディ・グループ『業績評価会計の国際比較に関する実証的研究－生産工程の自動化に伴う会計領域への影響度調査－』（最終報告1989年第48回全国大会）の一環として行われたものである。スタディ・グループの調査研究は、日・米・英・仏・独の五か国のハイテク企業を中心にアンケート調査の方法により実施された。その際、主として仏国の調査を担当したのが筆者である。

スタディグループの研究目的は、日本会計研究学会第47回全国大会（1988年）におけるスタディ・グループ中間報告『業績評価会計の国際比較に関する実証的研究』3－4頁に、次のように述べている。すなわち、

「企業経営の国際化と技術革新によって業績評価会計にいかなる影響を及ぼしているのか、また従来の業績評価の内容がどのように変化しているのか。このような視点から上述の変革要因である「国際化」と「技術革新」の二つのキーワードにもとづいて、若干の先進工業国のハイテク企業を中心に業績評価会計の現状と今後の発展動向を考察し、さらに各国の比較分析を行うことによって業績評価会計の共通性と特殊性を明らかにし、できるならば、国際的業績評価会計の一般基準を発見する手がかりを見出すことにある」。

このように、現代の企業環境を「国際化」と「技術革新」という二つの視点から促え、その環境下にある日・米・英・仏・独の先進五か国のハイテク企業における業績評価会計の現状と今後の発展動向を考察し、国際比較による各国ハイテク企業の業績評価会計システムの共通性と特殊性を

明らかにすることがスタディ・グループの主要課題であった。

ところで、スタディ・グループの行ったアンケート調査の内容は、Robert A. Howell, James D. Brown, Stephen R. Soucy and Allen H. Seed, III, を中心に Computer Aided Manufacturing－International (CMA－) と共同で1986年5月に米国企業に対して行われた実態調査 *Management Accounting in the New Management Environment－Current Cost Management Practice in Automated Manufacturing Environments－*, National Association of Accounts, 1987, に基づいている。

すなわち、スタディ・グループの調査は、米国企業ですでに実施されている実態調査を日・英・仏・独の企業にも拡大実施することによって、五か国のハイテク企業の業績評価会計システムの国際比較を可能ならしめようとするものである。

Robert A. Howell, James D. Brownらの調査では、「生産工程の自動化に伴う管理会計への影響度調査アンケート (Questionnaire : Management Accounting in an Automated Manufacturing Environment)」と題して、A. 事業について (10項目)、B. 投資の決定について (8項目)、C. 原価計算について (8項目)、D. 業績測定 (7項目)、E. 回答者の地位その他について (3項目)、のアンケート項目が設けられている。スタディ・グループは、これらのうち、日本企業に対して全項目、英・仏・独の企業に対してはA. 事業について (3項目)、D. 業績測定 (全項目)、E. 回答者の地位その他について (2項目) を実施した。従って業績評価会計システムの国際比較は、主に上記D. 業績測定の7項目の設問に対する回答から得られたデータを基に行われた。

以下、フランス企業に対して行ったアンケート調査の結果を日本企業の調査結果と比較しながら、

業績評価会計システムについてのフランス企業の特徴を析出してみたい。

II. 日・仏企業のアンケート調査の概要

1. フランス企業のアンケート調査

(1) アンケートの発送と回答数

フランス企業に対するアンケート調査は、1988年12月～1989年2月にかけて実施された。まず、フランス企業年鑑、Les Entreprises 10,000、より従業員3,000名以上の製造企業100社を抽出して12月にアンケートを発送した。これに対して10社の回答があった。さらに、回答企業数を増やすために従業員1,500～3,000名の製造企業100社を抽出して翌年2月にアンケートを発送したが、これに対する回答企業はわずか5社のみであった。

従って発送企業200社に対して回収できた企業数はわずか15社（回答率7.5%）であった。しかし、回答企業の中にはフランス電力 (Electricité de France)、ローヌ・プーラン (RHÔNE-POULENT)、エッソ (ESSO)、モトローラ (MOTOROLA)、バレオ (Valeo)、オーティス (OTIS) 等の大企業が含まれており、全体的なフランス企業の実態を把握できないまでもある程度の傾向はつかめるのではないかと考える。

(2) 回答事業単位と規模および業種

回答してきたフランス企業の事業単位とその規模（年間売上高）および業種は以下のとおりである。

① 回答事業単位（カッコ内は単位数）

- | | | |
|--------|------|-----|
| a. 会社 | (4) | 27% |
| b. 事業部 | (10) | 67% |
| c. 工場 | (1) | 7% |
| d. その他 | | ナシ |

② 事業単位の年間売上高（カッコ内単位数）

- | | | |
|--------------|------|-----|
| a. 5億～15億フラン | (1) | 7% |
| b. 25億フラン以上 | (14) | 93% |

③ 事業単位の業種（カッコ内単位数）

- | | | |
|------------|-----|---|
| a. 加工組立産業 | (6) | 40% : 自動車・部品 (3), 電子機器 (1), その他ハイテク製品 (2) |
| b. 素材型装置産業 | (5) | 33% : 化学 (4), 石油精製 (1) |

c. その他の産業 (4) 27% : 消費財

(1), その他工業製品 (1) その他 (2)

ここで、回答企業の業種をとりわけ「加工組立産業」と「素材型装置産業」とに区分するのは次の理由による。すなわち、一つはハイテク化を進めてきた自動車・電子機器・機械等に代表される「加工組立産業」において、ロボット等の先端製造技法の導入（自動化・無人化）が従来の業績測定にいかなる影響をもたらしているかを明らかにするためであり、もう一つはそうした「加工組立産業」と石油化学・石油精製等資本集約的な生産形態をとってきた「素材型装置産業」との間で、業績測定上ハイテク化による影響度に違いがあるか否かを見るためである⁽¹⁾。

2. 日本企業のアンケート調査

(1) アンケートの発送と回答数

日本企業に対するアンケート調査は、1988年2月に行われた。東証一部上場企業より、製造会社を中心に抽出した883社にアンケートを発送した。これに対する有効回答数は109社（回答率13.1%）であった。ちなみに日・仏以外でスタディ・グループが行った英国と西ドイツの調査はいずれも発送数200社に対して有効回答数はそれぞれ25社（回答率12.5%）と8社（同4%）であった。

(2) 回答事業単位と規模および業種

回答してきた日本企業の事業単位とその規模（年間売上高）および業種は以下のとおりである。

① 回答事業単位（カッコ内は単位数）

- | | | |
|--------|------|-----|
| a. 会社 | (34) | 31% |
| b. 事業部 | (27) | 25% |
| c. 工場 | (46) | 42% |
| d. その他 | (2) | 2% |

② 事業単位の年間売上高（カッコ内単位数）

- | | | |
|-----------------|------|-----|
| a. 1億未満 | (1) | 7% |
| b. 1億以上10億未満 | (4) | 4% |
| c. 10億以上50億未満 | (6) | 5% |
| d. 50億以上100億未満 | (13) | 12% |
| e. 100億以上300億未満 | (15) | 14% |
| f. 300億以上500億未満 | (32) | 29% |
| g. 500億以上 | (35) | 32% |
| h. 無記入 | (4) | 4% |

③ 事業単位の業種（カッコ内単位数）

- a. 加工組立産業 (41) 16% : 機械 (11) 10%, 自動車・部品 (8) 7%, 電子機器 (17) 16%, その他ハイテク製品 (5) 5%
- b. 素材型装置産業 (28) 26% : 化学 (24) 22%, 石油精製 (3), 製紙 (1) 1%
- c. その他の産業 (40) 36% : 金属 (8) 7%, 消費財 (5) 5%, 雑貨 (1) 1%, その他工業製品 (6) 5%, その他 (20) 18%

Ⅲ. 日・仏企業のアンケート調査結果の比較分析

1. 業績指標の使用

質問1と2は、財務、販売および製造部門の目標指標である財務的業績指標と非財務的業績指標の重要度をその使用頻度によって見ようというものである。

(1) 財務的業績指標の使用

〔質問1〕目標設定のためにどんな財務的指標が用いられていますか (複数回答可)。

この設問で取り上げられた14の財務的指標はい

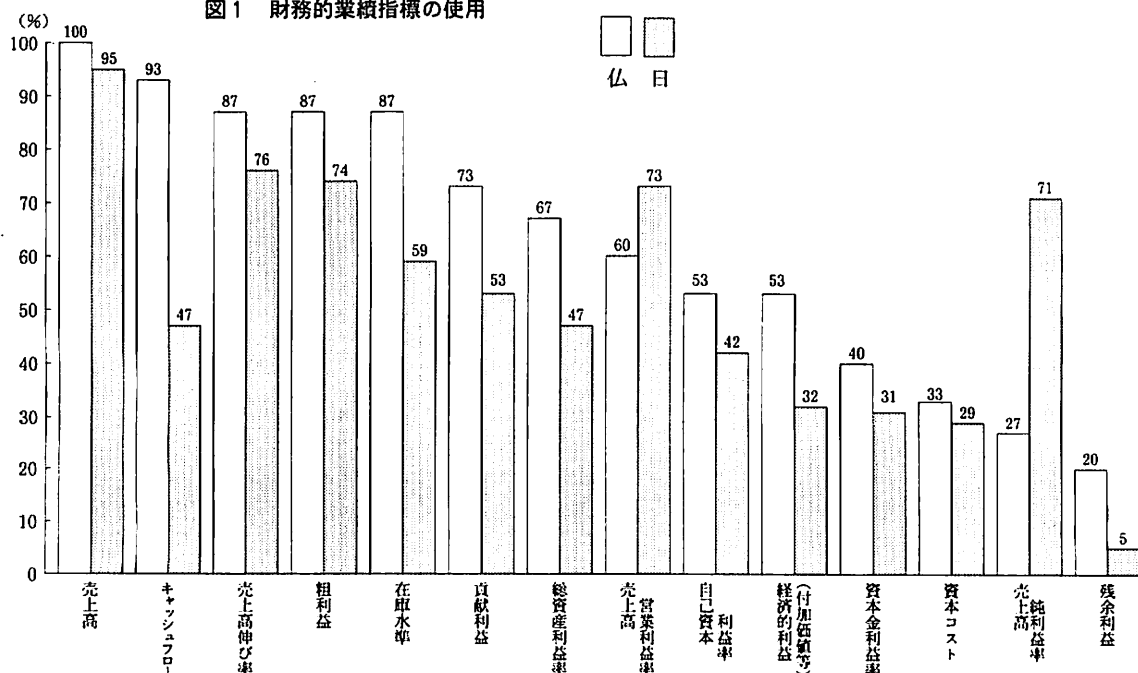
わゆる伝統的業績測定指標であり、P/Lに関する6項目とB/Sに関する8項目により成る。

目標設定のための財務的業績指標の使用については、「常に用いられる」と「時々用いられる」の合計で見ると、フランス企業の場合、図1に示すとおり最も多く用いられているのが「売上高」(100%)、次いで「キャッシュフロー」(93%)、「売上高伸び率」(87%)、「粗利益」(87%)、「在庫水準」(87%)の順になっている⁽²⁾。

これに対して日本企業の場合、最も多く用いられているのが「売上高」(95%)、次いで「売上高伸び率」(76%)、「粗利益」(74%)、「売上高営業利益率」(73%)、売上高純利益率(税引前)」(71%)の順である。

日・仏を比較してみると、「売上高」「売上高伸び率」「粗利益」等がよく用いられ、「資本金利益率」「資本コスト」「残余利益」等の使用頻度が低いのは両者同じ傾向を示している。すなわち、いずれにおいても、売上高、売上高伸び率を最重視し、部門の業績管理にとって重要な指標である貢献利益、経済的利益あるいは残余利益、全社的な収益性指標である総資本利益率、自己資本利益率あるいは資本金利益率等の重要度は相対的に低くなっている。

図1 財務的業績指標の使用



しかし、図1から明らかなように「キャッシュフロー」と「売上高純利益率」あるいは「在庫水準」の使用頻度に大きな違いが見られる。すなわち、フランス企業の場合、日本企業に比べて「キャッシュフロー」と「在庫水準」の使用頻度がかなり高く、逆に「売上高純利益率」のそれは極めて低くなっている。「キャッシュフロー」や「在庫水準」の重視の傾向は、英・米企業にも共通して見られるものである。

(2) 非財務的業績指標の使用

〔質問2〕目標設定のためにどんな非財務指標が用いられていますか（複数回答可）。

この設問で取り上げられた非財務的指標は、市場に関する目標指標たる市場シェア、市場シェアの伸び率、製品に関する目標指標たる製品開発の成果、品質および納期実績または顧客サービス、製造工程に関する一日の生産量、労働生産性、材料歩留率、設備生産性、設備のフレキシビリティおよび技術力の11の業績指標よりなる。

目標設定のための非財務的業績指標の使用については、同様に「常に用いられる」と「時々用いられる」の合計で見ると、フランス企業の場合、図2に示すとおり量も多く用いられるが「品質」(93%)と「労働生産性」(93%)、次いで「技術力」

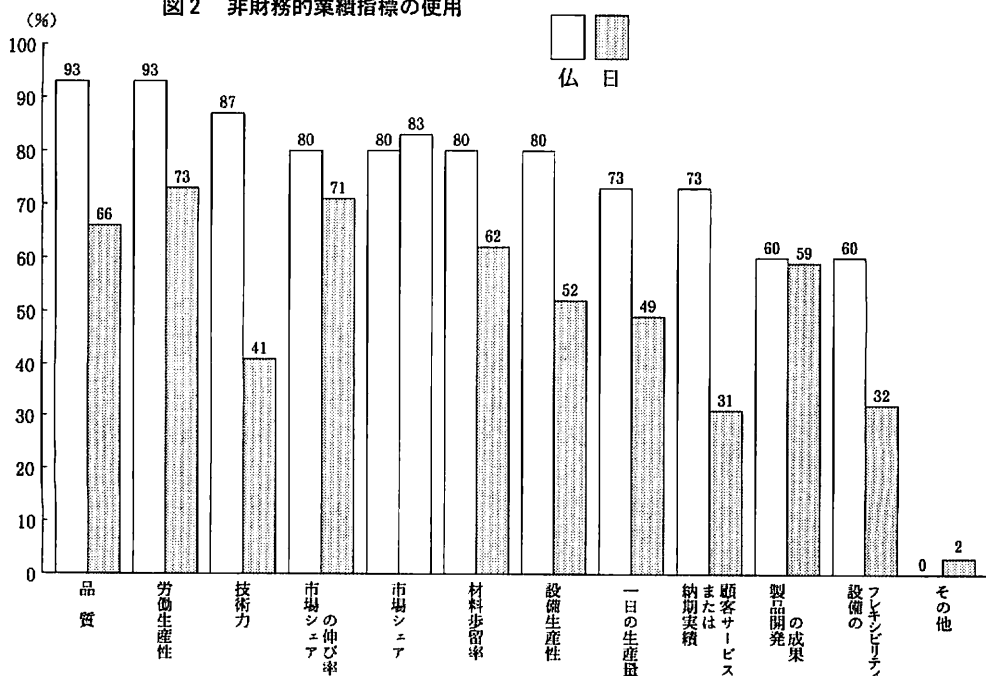
(87%)さらに「市場シェアの伸び率」(80%)「市場シェア」(80%)および「材料歩留率」(80%)の順になっている。

これに対して日本企業の場合、最も多く用いられているのが「市場シェア」(83%)、次いで「労働生産性」(73%)、「市場シェアの伸び率」(71%)、「品質」(66%)、「材料歩留率」(62%)の順である。

日・仏を比較してみると、図2から明らかになるように市場に関する目標指標である「市場シェア」と「市場シェアの伸び率」がよく用いられるのは両者同じ傾向を示している。しかし「品質」「労働生産性」「技術力」「設備生産性」「一日の生産量」「納期実績または顧客サービス」および「設備のフレキシビリティ」といった製品と製造工程に関する目標指標の使用頻度はいずれもフランス企業がかなり高く、特に「技術力」や「納期実績または顧客サービス」の使用頻度には両者間で大きな違いが見られる。

なお、「品質」「労働生産性」「市場シェア」「市場シェアの伸び率」および「納期実績または顧客サービス」等の指標を相対的に重視する傾向は英・米企業にも共通して見られるものである。ここで、ハイテク化（自動化・無人化）という環境にあっても依然として労働生産性が重視されていること

図2 非財務的業績指標の使用



は非常に興味深い。

とはいえ、J. C. Tarondeau氏が1987年にフランス企業に対して行った実態調査において、製造工程のハイテク化に伴い伝統的な業績評価指標である労働生産性に加えて、多様な非財務的業績指標を用いた多元的測定・評価の必要性を説いていたが⁽³⁾、以上のフランス企業の結果はそのことをより反映した結果となっていることは事実である。

2. 業績指標の測定部門および測定方法の制度的定着性

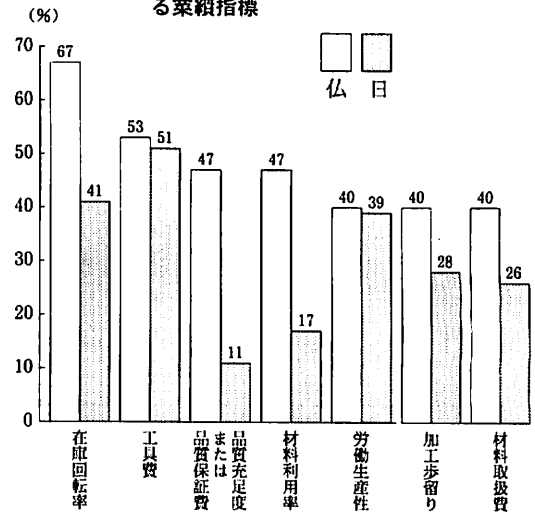
〔質問3〕次の要素はどこで測定していますか(複数回答可)。

この設問は、業績指標が管理会計システム、業務管理システムいずれのシステムでどのような形(定期的か)で測定されているかを明らかにすることによって、業績評価システムの制度的定着性を見ようとするものである。

「管理会計システム」で定期的に測定される要素として、フランス企業の場合、30%以上が11項目あり図3に示すとおり上位から「在庫回転率」(67%)、「工具費」(53%)、「品質保証費または品質充足度」(47%)、「材料利用率」(47%)、「労働生産性」(40%)、「加工歩留り」(40%)等、原価と能率測定に関する要素が上位に位置している。これに対して日本企業の場合、30%以上はわずか4項目しかなく上位から「工具費」(51%)、「在庫回転率」(41%)、「労働生産性」(39%)、「作業能率」(30%)、さらに「加工歩留り」(28%)、「材料取扱費」(26%)となっている。

日・仏を比較してみると、いずれも原価と能率測定に関する要素が上位にあるのは共通しているが、管理会計システムで定期的に測定される企業が30%以上の項目が11対4というように、定期的に測定される項目の数はフランス企業の方がかなり多くなっている。また、図3から明らかなように「在庫回転率」「品質保証費または品質充足度」および「材料利用率」の定期的測定の度合に大きな違いが見られる。すなわち、フランス企業では日本企業に比べて、これら要素が管理会計システムで定期的に測定される度合がかなり高くなっている。以上の結果は、フランス企業が日本企業に比べて設問で上げた各業績指標を業績管理に積極

図3 管理会計システムで定期的に測定される業績指標



的に用いていることを示すものである。

次に、「業務管理システム」で定期的に測定される要素として、フランスの場合、30%以上の企業が22項目を上げており、上位から図4に示すとおり「入荷材料の品質」(67%)、「労働生産性」(67%)、「機械休止時間」(67%)、「一日の生産量」(67%)、「加工歩留り」(60%)等が位置している。

これに対して日本企業の場合、30%以上が17項目あり、上位から「製品の品質」(64%)、「入荷材料の品質」(62%)、「材料の納期達成度」(58%)、「日程達成率」(55%)、「加工歩留り」(51%)、「一日の生産量」(50%)の順になっている。

日・仏を比較してみると、業務管理システムで定期的に測定している企業の割合が30%以上の項目がフランス22対日本17というように、定期的に測定される項目の数は両者同じように多くなっている。また、図4から明らかなように、定期的に測定される度合も全体的にみてフランスの企業の方が若干高いが、ほぼ同じ傾向にあるといえる。但し、「労働生産性」「機械休止時間」「機械利用率」「品切率」等に大きな違いが見られる。すなわち、フランス企業は日本企業に比べて、これら要素を業務管理システムで定期的に測定する度合が極めて高い。

以上のことから、製造上の業績、顧客に対するサービスについての業績及び他の業績の大部分の指標は、管理会計システム、業務管理システムいずれの場合においてもフランス企業の方が定期的

図4 業務管理システムで定期的に測定される業績指標

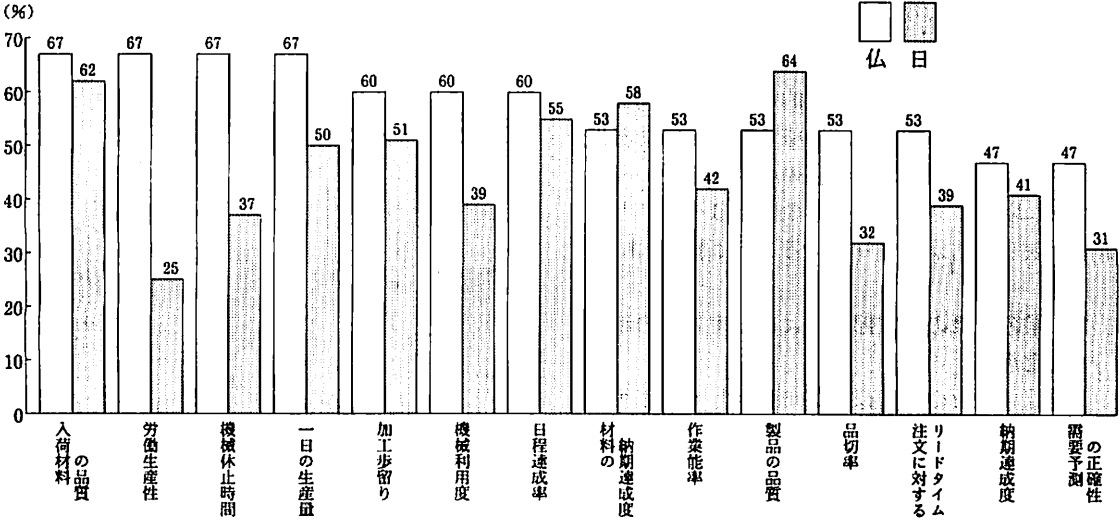
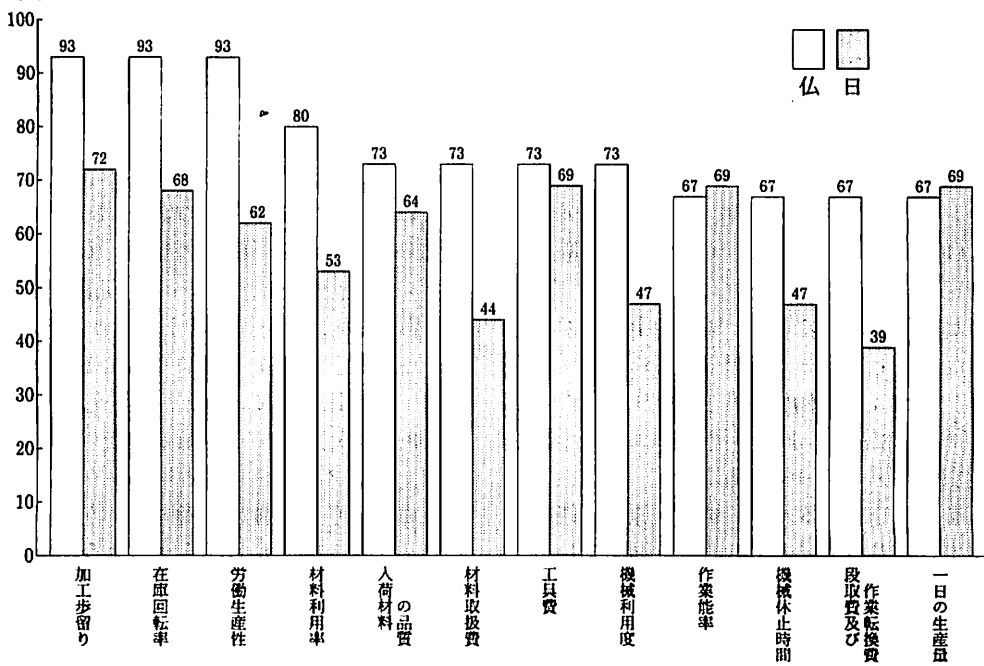


図5 制度的・定期的に測定される業績指標



に測定する項目の数およびその割合において高くなっており、両システムの整備状況あるいは業務管理への活用度の相対的高さを物語っている。

また、少なくとも「管理会計システム」あるいは「業務管理システム」のいずれか一方で定期的に測定している企業の割合を見ると、図5に示すとおり、フランス企業の場合、「加工歩留り」(93%)、「在庫回転率」(93%)、「労働生産性」(93%)、

「材料利用率」(80%)の順になっている。これに対して日本企業の場合、「加工歩留り」(72%)、「工具費」(69%)、「作業能率」(69%)、「一日の生産量」(69%)の順になっている。

日・仏を比較してみると、全体的にフランス企業の方が高くなっており、特に「加工歩留り」「在庫回転率」「労働生産性」「材料利用率」「材料取扱費」「機械利用度」といった指標には大きな

違いが見られる。さらに、図3、4、5からはフランス企業の中に特に「在庫回転率」、「労働生産性」等の原価・能率測定に関する要素を管理会計システムと業務管理システム双方で定期的に測定している企業のあることがわかる。例えば、「在庫回転率」は14社がいずれかのシステムで定期的に測定しているが、そのうち3社が両システムで測定している。この点は、フランス企業の特徴といえる。

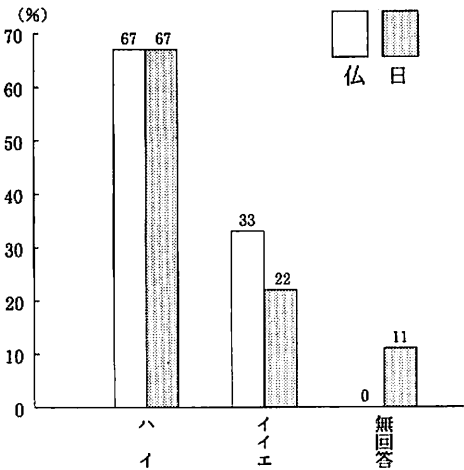
3. 業績の測定・管理システムの同一性

〔質問4〕オートメーションの場合とそうでない場合とで、同一の業績測定・管理システムがとられていますか。

業績測定・管理システムの同一性については、図6に示すとおり、フランス企業の場合「ハイ」(67%)、「イイエ」(33%) となっている。これに対して日本企業は、「ハイ」(67%)、「イイエ」(22%)、「無回答」(11%) である。日・仏を比較してみると、両者とも2/3が同一システムを採用していると回答しており、同じ傾向を示している。

フランス企業の産業別内訳を見ると、同一のシステムを採用している10社のうち加工組立産業が

図6 業績の測定・管理システムの同一性



5社、素材型装置産業が2社、その他産業が3社となっている。しかも加工組立産業は6社のうち5社が同一のシステムを採用している。異なるシステムをとっている企業5社の内訳は、加工組立産業1社素材型装置産業3社、その他産業が1社となっており、素材型は5社のうち3社が異なる

システムを採用している。

他方、日本企業の産業別内訳をみると、加工組立は41社のうち26社が同一、12社が異なるシステムを採用している。これに対して、素材型装置は28社のうち22社が同一、4社が異なるシステムを採用しており、いずれの産業においても同一システムの採用割合がかなり高くなっている。

4. 業績測定システムに対する満足度およびその変更

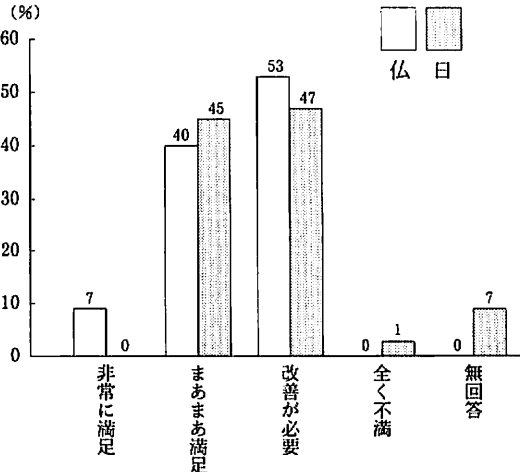
(1) 業績測定システムに対する満足度

〔質問5〕現在の業績測定システムについてどの程度満足していますか。

この質問に対しては、図7に示すとおり、フランス企業の場合「非常に満足」(7%)、「まあまあ満足」(40%)、「改善が必要」(53%) となっている。これに対して日本企業の場合、「非常に満足」(ナシ)、「まあまあ満足」(45%)、「改善が必要」(47%)、「全く不満」(1%)、「無回答」(7%) となっている。日・仏を比較してみると、両者とともに半数近くが満足、残りが改善の必要性を感じておりほぼ同じ傾向を示している。

フランス企業の産業別内訳を見ると、「非常に満足」は加工組立産業の1社、「まあまあ満足」は加工組立ナシ、素材型装置産業4社、その他産業2社の計6社である。これに対して、「改善が必要」は加工組立5社、素材型装置1社、その他2社の計8社となっている。しかも、素材型装置は5社のうち4社が「まあまあ満足」と回答し、

図7 業績測定システムに対する満足度



加工組立は6社のうち5社が「改善が必要」と回答している。この点を前述の業績測定・管理システムの同一性との関連で見ても、同一システムをとっていると答えた加工組立5社のうち4社が改善が必要であると回答しており、現行システムに不満を持ちその改善の必要性を強く感じていることがわかる。

他方、日本企業の産業別内訳をみると、加工組立41社のうち「まあまあ満足」が18社、「改善が必要」22社、「無回答」1社であるのに対して、素材型装置は28社のうち「まあまあ満足」が14社、「改善が必要」12社、「無回答」2社となっており産業別の特徴は特に見られない。また、フランスの場合のような業績測定・管理システムの同一性との関連性も特に見出せない。

(2) 業績測定システムの変更

〔質問8〕業績測定システムについてどんな変更がのぞまれますか（複数回答可）

この質問にたいしては、図8に示すとおり、フランス企業の場合上位からまず「測定システムを単純化し重要な成果のみに注目」（60%）、次いで「責任会計制度の重視」（47%）、「非財務的測定値の導入」（47%）、「生産性測定の強調」（40%）、「品質ばらつき費の測定重視」（33%）等を改善希望事項としてあげている。

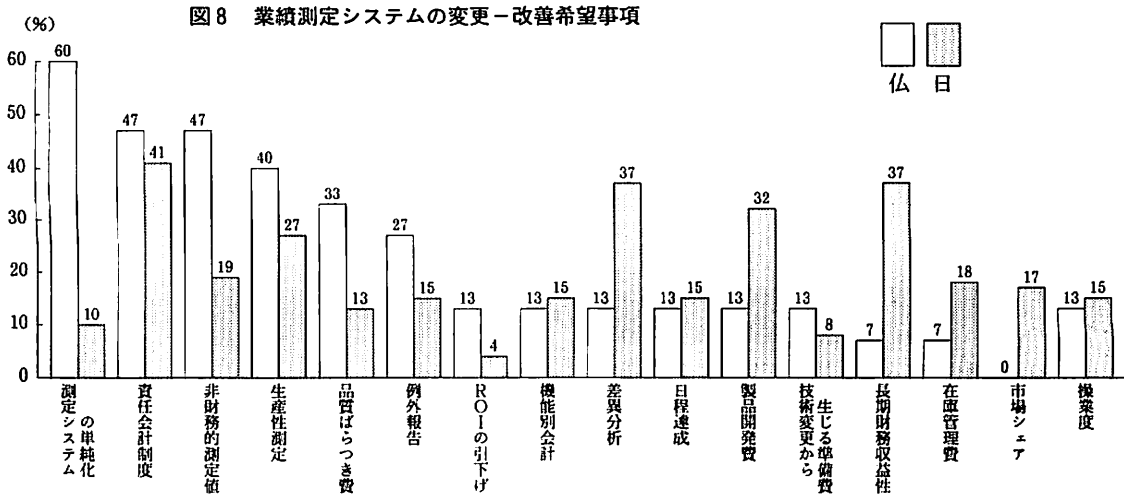
これに対して日本企業の場合、上位からまず「責任会計制度の重視」（41%）、つづいて「差異分析の重視」（37%）、「長期財務収益性の重視」（37%）、「製品開発費の測定」（32%）、「生産性測

定の強調」（27%）などとなっている。

日・仏を比較してみると、上位に位置している項目には「責任会計制度の重視」や「生産性測定の強調」を除けば、両者間で大きな違いがある。とりわけ、フランス企業では「測定システムの単純化」や「非財務的測定値」が改善希望事項として非常に重視されているのに対して、日本企業では重要度は低くなっている。他方、日本企業では「差異分析の重視」「製品開発費の測定」および「長期財務収益性の重視」が上位にランクされているのに対して、フランス企業では下位に位置している。このことは、相対的に日本企業が管理会計システムの整備を重視していることを物語るものである。

フランス企業の産業別内訳をみると、加工組立産業6社のうち5社までが「測定システムを単純化し重要な成果のみに注目」をあげ、さらに6社のうち4社が「責任会計制度の重視」と「生産性測定の強調」をあげている。この結果、前述のとおり加工組立産業には業績測定・管理システムの改善を必要としている企業の割合が高かったが、その場合測定システムの単純化、責任会計制度の確立あるいは生産性測定の重視といった点からのシステム整備を考えているものと見られる。また、素材型装置産業においては5社のうち3社が「測定システムの単純化」「非財務的測定値」および「品質ばらつき費の測定重視」をあげている。

これに対して、日本企業の産業別内訳をみると、加工組立産業41社のうち21社が「責任会計制度の



重視」と「差異分析の重視」を、19社が「製品開発費の測定」をあげ、「測定システムの単純化」を最重視しているフランス企業との違いを見せている。また、素材型装置産業については各項目平均してあげられており、特に特徴的な点は見出せない。

5. 業績測定システム変更の障害

〔質問9〕上記の変更に対してつぎのいずれが障害になっていますか（複数回答可）

この質問に対しては、図9に示すとおり、フランス企業の場合まず「慣習」（47%）、続いて「保守的会計および財務慣習」（33%）、「経営者の短期財務成果指向」（27%）、「曖昧な業績測定概念」（20%）、「他のシステム開発優先」（20%）が上位に位置している。これに対して日本企業の場合、上位からまず「曖昧な業績測定概念」（27%）、続いて「保守的会計および財務慣習」（22%）、「他のシステム開発優先」（19%）、「経営者の短期財務成果指向」（13%）、「慣習」（12%）、「特になし」（7%）となっている。日・仏を比較してみると、割合に違いが見られるもののいずれも同じ項目が上位に挙げられている。

フランス企業の産業別内訳をみると、加工組立産業は6社のうち4社が「慣習」を、3社が「保守的会計および財務慣習」を挙げている。これに対して、素材型装置産業は5社のうち3社が「経営者の短期財務成果指向」を挙げており、まったく挙げられていない加工組立と対照的な傾向を示している。

他方、日本企業の産業別内訳を見ると、加工組

立産業は41社のうち12社が「保守的会計および財務慣習」を9社が「曖昧な業績測定概念」、9社が「他のシステム開発優先」を挙げている。これに対して、素材型装置産業は28社のうち9社が「保守的会計および財務慣習」を、8社が「曖昧な業績測定概念」、5社が「他のシステム開発優先」を挙げており、両産業とも同じような傾向を示している。

IV. む す び

以上、製造環境におけるハイテク化（自動化・無人化）が日・仏企業の業績測定・評価システムにいかなる影響を及ぼしているのかを、アンケート調査の結果に基づいて検討してきた。フランス企業のサンプル数が少ないため、日・仏を単純に比較することは大きな危険が伴うと思われる。

しかし、その点を考慮に入れても、各種指標の業績管理への活用度そして業績測定・評価システムの整備状況におけるフランス企業の相対的高さ、また同システムの整備に対する日本企業の関心度の相対的高さ等、業績測定・評価システムの整備状況、システム改善の内容およびその障害において日・仏企業の間で特徴的な違いが見い出されたことは前述のとおりである。

〔注〕

- (1) 坂口博稿「日本の先端製造業のアンケート調査の概要」日本会計研究学会スタディ・グループ報告（兼子春三主査）『業績評価会計の国際比較に関する実証的研究』〔最終報告〕日本会計研究学会第48回全国大会1989年5月、13頁。
- (2) 図はすべてフランス企業について割合の高いものから表示し、それぞれに対応する日本企業の結果を示す形で作成している。
- (3) Tarondeau, J. -C., Technologies Flexibles : L'impact sur les performances, Revue Française de Gestion, juin-juillet-août, 1987. p39. 抽稿「フランスの業績評価会計」日本会計研究学会スタディ・グループ報告『業績評価会計の国際比較に関する実証的研究』〔中間報告〕日本会計研究学会第47回全国大会1988年9月、22-23頁参照。

図9 業績測定システム変更の障害

