

# コントロールリングにおける技術論的構想について

深 山 明

## I 序

第2次大戦の直後、戦敗国および戦勝国において、アメリカの企業経営に対する関心が高まった。それは戦争を通じて明白になった強大なアメリカの経済の原動力が企業経営にあるものと考えられたからである。それで、各国はアメリカの経営管理制度に注目し、その摂取に努めることとなったのである。その際、とりわけ関心をもたれたのはコントローラー制度 (controllership) であった。当時の西側諸国においては、その学習と自国への適用のために、産官学が一体となって努力したのである。かかる政策の一環として、多くの視察団がアメリに派遣されたり、アメリカの専門家が各国から招聘されて講演やセミナーが各地で開催されたのである<sup>1)</sup>。

このようなヨーロッパの西側諸国を中心として起こった潮流の中で、ドイツにおいては各界の代表から成る研究集団 (Projekt-Nr. TA 09-301/302) が形成され、1954年11月から12月にかけてアメリカ東部の15の機関 (大学、企業、団体) での視察が実施された。その報告書が1957年に出版された『計画策定と統制による経営管理<sup>2)</sup>』である。この報告書においては、コントローラーの職務の重要性が強調され、アメリカの企業および一般社会におけるコ

---

1) コントローラー制度の各国への導入に関しては、別稿を予定している。

2) Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft (RKW): Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, München 1957.

ントローラーの職分と職位についての認識を深めるという当該研究集団の課題が明示され、「ドイツにも近代的マネジメントを」というフレーズに感嘆符が付されたのである<sup>3)</sup>。そして、アメリカ流のコントローラー制度が「das Controlling」という新たに創られたドイツ語で表現され、経営経済学や企業実践に採り入れられることとなったのである。そして、コントローリングの導入から半世紀以上が経過したのであるが、コントローリングの概念等は、さまざまに説明され、きわめて多様なものとなっている。まさに百人百説的状况が生じているのである。このことが混乱を招いている。かつて、エシェンバッハ (Eschenbach, R.) 等は、「1つの奇妙な撞着がコントローリングの議論を特色づけている。すなわち、一方では、コントローリングに関して複数種類の職位を有する大企業は存在せず、他方では、コントローリングの定義および技術論的構想に関しては、ほとんど見渡すことができないほどの多様性が見られる<sup>4)</sup>」と指摘したが、そのような状況は今日でも変わっていない。

本稿においては、コントローリングに関してしばしば強調される技術論的構想 (Konzeption) をめぐる問題について考えることにしたい。

## II コントローリングの概念

ドイツにおいてコントローリングに関する職位が設けられたのは、1950年代の中頃であった。ただし、それは大部分が在独アメリカ企業の子会社においてであった。ドイツ企業における組織単位としてのコントローリング職位の出現は1970年代の初めのことであった。そして、それ以降において、コントローリングは理論的にも実践的にも急速に普及したのである<sup>5)</sup>。ところが、

3) RKW: a. a. O., Zusammenfassung; Galter, R.: Einleitung, in: RKW: a. a. O., S. 7.

4) Eschenbach, R. und Niedermayr, R.: Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): Controlling, Stuttgart 1995, S. 49.

5) Vgl. Töpfer, A.: Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Berlin Heidelberg New York 2007, S.1087; Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in die Controlling, 12. Aufl., Stuttgart 2008, S. 7 ff.

コントローリングなる思想や制度がドイツの企業に採り入れられてから長い時間が経過しているにもかかわらず、「コントローリングの概念に関して、統一的な定義は存在しない<sup>6)</sup>」といわれるのが実情であって、さまざまな見解が披瀝されているのである。このことに関して、ホルヴァート (Horváth, P.) は、「多くの論者は、方法論的な用具を備えずにコントローリングの概念や技術論的構想に取り組んでいるので、幾多の方法論的に不十分で、矛盾のある、読者を混乱させるようなコントローリング概念やコントローリング技術論的構想が主張されているのである。コントローリングが流行した結果、ほとんどすべての経営的機能、経営的方法および経営の組織構造が〈コントローリング〉という語と結びつけられ、このことがコントローリングの問題設定を希釈してしまった<sup>7)</sup>」と辛辣な発言をし、コントローリングをめぐる混乱状況を憂えたのである。それはコントローリングの本格的な導入の約30年後のことであった。

ホルヴァートの発言のさらに10年後にリングナウ (Lingnau, V.) は、「〈コントローリング〉の広く一般に受容される理解は、ホルヴァートの里程碑 (Meilenstein) の初版が世に出た後の30年間においても存在しない<sup>8)</sup>」と述べて、それまでの研究の欠落部分を明確に指摘した。そして、このようなコントローリング研究の不備のゆえに、「コントローリングは経営経済学の中に自らの席を見つけることができず、今日でもなおアカデミックな分野とみなされていないのである。それどころか、コントローリングがそもそも1つの学問分野であるか否かということは、これまでに一般的に解明されていない<sup>9)</sup>」と考えたのである。このような問題意識に基づいて、リングナウは、

6) Jung, H.: Controlling, 3. Aufl., München 2011, S.4. Vgl. auch Müller, A.: Grundzüge eines ganzheitlichen Controlling, 2. Aufl., München 2009, S. 85.

7) Horváth, P.: Controlling, 7. Aufl., München 1998, S. 70 und S. 74.

8) Lingnau, V.: Controlling, Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre, Beiträge zu Controlling-Forschung, Nr. 14, 2008, S. 2. また、ピーチュ (Pietsch, G.) も、リングナウに先立って、「コントローリングの概念に関する普遍妥当な理解が得られるのは、今日においてもなおまだまだ先のことである」(Pietsch, G.: Reflexionsorientiertes Controlling, Wiesbaden 2003, S. 1.) と言明していた。

「学問的研究の前提は、術語的な明確性 (terminologische Präzision) である。なぜならば、それが実現されて初めて、研究成果が研究主体間で吟味され得るからである。それゆえ、われわれは、明確に定義された概念装置 (Begriffsapparat) の上に研究を構築する<sup>10)</sup>」と考えるに至ったのである。そうすることによって、コントローリングの理解に関する百人百説的状况の解消が図られんとしているのである。

コントローリングに関する一般理論の形成を妨げているのは、広く受容され得る明白なコントローリング概念が欠如していることである。もとより、概念は、すべての学問的考察の基礎となるもので、考察対象の限定と明確化をもたらす。したがって、それはある種の「識別行為 (Unterscheidungshandlung)<sup>11)</sup>」の基礎となるものである。かかる意味における概念は、複雑にして多様な現実の写像であり、あらゆる学問の対象となる経験対象 (Erfahrungsobjekt) から特定の学問に固有の研究対象たる認識対象 (Erkenntnisobjekt) を構成する際の選択原理 (Auswahlprinzip) あるいは同一性原理 (Identitätsprinzip) と同様の役割を果たすのである。それゆえ、厳密に定義された概念の明確化が一般理論の構築にとっては不可欠なのである。すなわち、厳密な概念の形成により考察対象の限定が行われなければならないのである。この点、シュナイダー (Schneider, D.) は、研究領域の境界設定が十全に行われていない状況を「素人が陥る危険<sup>12)</sup>」とみなしている。

9) Lingnau, V.: a. a. O., S. 2. それに対して、キューパー (Küpper, H.-U.) は、1990年代には大抵の大学や専門学校 (Hochschule) にコントローリングの教授職 (Professur) が配置され、そのことによりコントローリングが世間一般に認められた学問的な部分領域 (wissenschaftlicher Teilbereich) になったと考えているのであるが (Küpper, H.-U.: Notwendigkeit der theoretischen Fundierung des Controlling, in: Scherm, E. und Pietsch, G.: Controlling—Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 25)、それは事実を正しく表していないと言わなければならない。

10) Lingnau, V.: Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling, Beiträge zu Controlling-Forschung, Nr. 15, 2010, S. 7.

11) Thiel, C.: Begriff, in: Seiffert, H. und Radnitzky, G. (Hrsg.): Handlungslexikon zur Wissenschaftstheorie, München 1989, S. 9 f.

12) Schneider, D.: Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München Wien 2001, S. 168 und S. 262. かつて、彼は、固有

しかるに、多くの論者が指摘しているように、コントローリングの概念はきわめて多様に考えられており、確固とした基礎をもつコントローリング理論と言えるものが未だ構築されていないというのが実情である。そのような事情に規定されて、コントローリングの一般理論の形成をを目指すよりは、コントローリングの役割や機能に眼が向けられる傾向が看取され得るのである。それを支えているのがさまざまな調査研究であり、コントローリングの機能やコントローラーの役割などを経験的に確かめる努力が多く見られる。しかしながら、コントローリング研究は依然として闇の中にあると言わなければならない。

ある研究群が広く一般に学問の部分領域として認知されるためには、明確性の公準 (Präzisionspostulat) と一貫性の公準 (Konsistenzpostulat) という2つの公準を満たすことが必要であると言われている。そのことが学問分野として認められるための必要条件であり、学問領域形成に際しての基本的前提となる<sup>13)</sup>。

明確性の公準が求めていることは、ある領域を他の領域から差別化することである。そのためには、差別化されるべき領域の固有の内容が明確にされなければならないのである。すなわち、得られた認識が1つの学問領域を形成し得るためには、「その認識が他のいかなる領域をも共有していない、したがって、その認識に固有な相違点を厳密に定めること<sup>14)</sup>」に成功しなければならないのである。

さらに、コントローリングに関しては、概念や技術論的構想のみならず、

---

の性格を明示することができないという理由からコントローリングの存在理由を否定したことがある (Schneider, D. Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, DB, 44. Jg. (1991), S. 773 ff.). Vgl. hierzu Becker, W.: Begriff und Funktion des Controlling, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr. 106, S. 1.

13) Lingnau, V.: Controlling, Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre, S. 2 f.; derselbe: Forschungskonzept des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Conroliing, S. 13.

14) Kant, I.: Prolegomena zu einer jeden künftigen Metaphysik, die als Wissenschaft wird auftreten können, Riga 1783, S. 13. 土岐邦夫、観山雪陽、野田又夫訳『プロレゴメーナ・人倫の形而上学の基礎づけ』中央公論新社、2005年、23ページ。

その機能、制度および手段が問題となる。少なくともコントローリング研究が学問的な営為であろうとするならば、それらが矛盾なく相互に結びつけられなければならない。コントローリング研究が学問の範疇に入れられ得るためには、論理的整合性の維持が不可欠の条件であることは当然である。それはコントローリング研究に限ったことではない。

ピーチュ (Pietsch, G.) は、コントローリング研究においては上述の2つの公準が満たされていないものと考え、コントローリング研究のおかれているこのような状況を明確性欠如 (Präziserungsdefizit) および一貫性欠如 (Konsistenzdefizit) と表現している<sup>15)</sup>。そして、彼は、「これまでのコントローリング研究については、多くの研究成果を認めることができる。それにもかかわらず、現在の研究状況でも、明確性と一貫性に関する上述の構想の不備が存在する。このことが実践におけるコントローリング概念の混乱、また、学問におけるコントローリングの混乱を惹起した本質的な原因である<sup>16)</sup>」と述べ、理論の不在 (Theorielos) という状態を指摘している。それはいまから10年前のことであった。ピーチュが指摘した状況は今日においても何ら変わっていない。それどころか、むしろ混乱が深まっていると言えよう。未だに、「コントローリングが何を意味するか、あるいは、コントローリングということは何を表現させるかということに関して、各人がそれぞれの観念をもっている<sup>17)</sup>」というプライスラー (Preißler, P. R.) の叙述がしばしば引用されるのである。

これまで、多くの研究者たちは、コントローリングを厳密に定義し、それに基づいてコントローリング理論を構築するという努力を等閑に付して、実践に対する指導理念とみなされ得る技術論的構想によってコントローリングを基礎づけ、1つのまとまった学問分野として説明しようとした。それとの関連で、コントローリングの機能や役割がさまざまに語られたのであるが、

---

15) Pietsch, G.: Reflexionsorientiertes Controlling, Wiesbaden 2003, S. 2.

16) Pietsch, G.: a. a. O., S. 11.

17) Preißler, P. R.: Controlling, 13. Aufl., München 2007, S. 14.

そのような努力によってコントローリングの領域を差別化することはできなかった。このことに関して、リングナウ (Lingnau, V.) は、「これらの機能（たとえば情報提供、調整など技術論的構想によって表現される機能—引用者）はコントローリングに限定されたものではなく、コントローリングの全体をカバーするものでもなく、したがって、コントローリングを差別化する効果を示すものではないと考えることができる。そのことゆえに、これまでコントローリングが他の分野と共通してもっていないものおよびコントローリングに特有のものという特徴を明確にすることに成功しなかった<sup>18)</sup>」と述べている。このような事態が生起しているのは、適切なコントローリング概念を基礎とすることなくもっぱら技術論的構想によってコントローリングを説明せんとする努力が続けられたからに他ならない。

適切なコントローリング概念を形成するためには、コントローリングが何のために、何を期待して導入されんとしたかということを確認することが必要である。これに関して有用であるのは上掲の RKW による報告書である。その要約 (Zusammenfassung) によると、当時のアメリカにおいては、企業管理上の諸問題を解決するためにコントローラーなる職位が配置され、企業の経済的効果の統制に関するすべてのことがコントローラーの機能の範疇に入れられていた。それはマネジメントを支援する機能であるとみなされていたのである。そして、「当該研究グループは、当面の報告書において、コントローラーと企業および一般社会における彼らのポジションについて明らかにする<sup>19)</sup>、」また、「アメリカの企業においては、コントローラーは経営管理の不可欠の機関となっている。それに対して、ドイツにおいてはそのような展開は緒に就いたばかりである<sup>20)</sup>」と述べられている。また、この報告書にはアウファーマン (Auffermann, J. D.) によるコントローラーとコントローリングに関する詳細な叙述が収められている<sup>21)</sup>。

18) Lingnau, V.: Controlling, Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre, S. 3.

19) RKW: a. a. O., Zusammenfassung.

20) RKW: a. a. O., Zusammenfassung.

21) Auffermann, J. D.: Der Controller, in: RKW: a. a. O., S. 42 ff.

以上のことから明らかなように、当時のドイツの産官学が注目し、自国に導入しようとしたのはコントローラー制度であった。これこそがアメリカ企業の強さの源泉であるとみなされたのであり、それを導入・定着させることがドイツ企業の発展のため、延いてはドイツ経済の再建と成長のために不可欠であると認識されたのである。

以上のような文脈においてコントローリングの概念は定義されるべきであろう。そのことに鑑みてコントローリングを定義すると次のようになる。すなわち、コントローリングとは、「直接のおよび間接的な価値創造過程に関する企業管理またはマネジメントを成果志向的に支援する仕組み」のことである。この仕組みの中心にコントローラーが位置づけられる。このようなコントローリングという仕組みを介して、マネージャーとコントローラーは協働する。彼らは職分と役割を分担しているのである。この仕組みがうまく機能しないならば、企業管理は失敗し、企業危機（Unternehmenskrise）などの深刻な事態が惹き起こされるのである。

### III 理論・技術論的構想・実践

ここでは、コントローリング研究において技術論的構想が重視されていることの意味について考察することにしたい。その際、技術論的構想の意義を際立たせるために、理論および実践との関連に言及することにする。

一般に知識（Wissen）は合理的な認識の総括概念（Inbegriff）とみなされるが、科学（Wissenschaft）は、体系的に収集され、教授され、そして、伝達される人間の知識であると考えられる<sup>22)</sup>。かかる科学の目指すものは上述の意味における認識の進歩であるが、獲得された認識を実践に応用するというメタ目的の存在を想定すると、純粹理論科学または説明科学（theoretische bzw. erklärende Wissenschaft）および実践応用科学（praktisch angewandte

22) Fülbiel, R. U.: Wissenschaftstheorie und Betriebswirtschaftslehre, in: Horsch, A., Meinhövel, H. und Paul, S. (Hrsg.): Institutionsökonomie und Betriebswirtschaftslehre, München 2005, S. 16. 深山 明監訳、関野 賢・小澤優子訳『経営学の基本問題』中央経済社、2011年、16ページ。



Wissenschaft)という2つの類型を考えることができる<sup>23)</sup>。

以上のことを前提として、シュミーレヴィッツ (Chmielewicz, K.) は経済科学に関する4段階システムを主張している<sup>24)</sup>。それは次のとおりである。

①概念論 (Begriffslehre) :

すべての考察の基礎となるもので、概念および定義の精密化を行う。

②経済理論 (Wirtschaftstheorie) :

概念を理論的言明の基礎として、説明および予測を行う。

③経済技術論 (Wirtschaftstechnologie)<sup>25)</sup> :

理論的言明 (原因・結果関連) を目的論的に変換し、目的と手段の関係を明らかにする。

④経済哲学 (Wirtschaftsphilosophie) :

技術論を基礎として、目標および実践における副次的効果に関する価値判断を最終的に行う。

①および②が純粋科学を構成する。このような4つの段階を通じて、本質的な科学目標、理論的な科学目標、実用的な科学目標および規範的な科学目標が追求されるのである。最近では、経営経済学の役割が記述・説明・予測に加えて形成 (Gestaltung) にも求められることが多くなっている<sup>26)</sup>。

コントローリング研究においては、つねに実践との関わりが強く意識されている。研究が実践志向的であることは社会科学としてはきわめて当然のことであり、そのこと自体は批判されるべきことではない。問題とされるべきなのは、実践との関連を強調することによって理論的基礎の強化を怠り、コントローリングを技術論的構想によって基礎づけんとし、技術論的構想をコントローリング研究の中心に据えたことである。そのことゆえに、「経営経

23) Fülbiel, R. U.: a. a. O., S. 18. 深山 明監訳、関野 賢・小澤優子訳、前掲訳書、18ページ。

24) Chmielewicz, K.: Forschungskonzeption der Wirtschaftswissenschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1994, S. 8 ff.

25) これは経済政策の理論 (Theorie der Wirtschaftspolitik) とも称される。

26) Schneider, D.: Betriebswirtschaftslehre, in: Die Gabler Lexikon-Redaktion (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, 15. Aufl., Wiesbaden 2000, S. 467 ff.

済理論という建物への（コントローリングの一引用者）根拠ある組み入れは一見（よく見ても）実現していないように思える<sup>27)</sup>」というのが実情であって、「（コントローリングの一引用者）記述および説明には、近年になってようやく大きな意義が与えられるようになった<sup>28)</sup>」のである。したがって、学問としてのコントローリング（Controlling als Wissenschaft）<sup>29)</sup>と言えるようなものが確立しているわけでもなく、「コントローリングは、経営経済学において、専門領域として確実に構築されている<sup>30)</sup>」と言えるか否かということが吟味されなければならない。

コントローリング研究において技術論的構想が重視されなければならなかった事情について、ヴェーバー／シェッファー（Weber, J. / Schäffer, U.）やシェルムとピーチュ（Scher, E. / Pietsch, G.）は以下のように説明している<sup>31)</sup>。

理論が実践における現象の記述（Beschreibung）、説明（Erklärung）および予測（Prognose）をその課題とするものであることは広く一般に首肯されている。ところが、「コントローリングはずいぶん前から企業実践において人気を得ている<sup>32)</sup>」ということもあって、行為を形成・変更することすなわち形成推奨（Gestaltungsempfehlung）あるいは行為推奨（Handlungsempfehlung）がきわめて重視されたのである。もとより、純粹理論はそのような実践的要求には直接的には応えることができない。すなわち、理論はあくまでも副次的あるいは間接的に実践に対する形成推奨を行うことができるのであって、そのことは応用理論を通して可能となるのである。さらに、シェルムとピーチュは、学問的な予測が「空間的・時間的に制約されない法則的

27) Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 2.

28) Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 3.

29) Schwarz, R. Entwicklungslinien der Controllingforschung, in: Weber, J. und Hirsch, B. (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin, Wiesbaden 2002, S. 3.

30) Hoffjan, A., Kibler, M. und Ritscher, H. J.: Die systemgestützte Controlling-Konzeption, Controlling, 25. Jg. (2013), S. 197.

31) Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 1 ff.; Scherm, E. und Pietsch, G.: Theorie und Konzeption, in: Scherm, E. und Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling — Theorie und Konzeptionen, München 2004, S. 3 ff.

32) Pietsch, G. / Scherm, E.: Neue Controlling-Konzeption, WISU, 30. Jg.(2001), S. 206.

言明<sup>33)</sup>」に基づいてのみ可能であると考えているのである。彼らによると、そのような法則は社会科学においては得られないので、理論の範囲内で明らかにされた因果関係を利用した予測は不可能である。

このような理由から、理論は形成推奨という実践の要求には応えることはできないのである。それゆえに、「理論と実践の間には相当に深い溝が延びている<sup>34)</sup>」のであり、「説明を行う言明 (=理論) と他方では実践に対する形成推奨の間に存在する深い溝がパッキリと口を開いている<sup>35)</sup>」のである。かくして、理論と実践の間の橋渡しをするための実践的・規範的な言明システムが求められることとなる。それが技術論的構想に他ならない。それは理論的言明を規範的な要請に結びつけるのである<sup>36)</sup>。

技術論的構想を意味する *Konzeption* という語は、ラテン語の *conceptio* にその語源がある。それは、現代のドイツ語では事物の根底にある考え方を意味し、*Grundgedanke* や *Leitidees* と同義である<sup>37)</sup>。したがって、コントローリングの技術論的構想とは、コントローリング実践の導きの糸となるものであり、それは国家の憲法に匹敵するものであると言われている<sup>38)</sup>。そして、エシェンバッハ等は、「技術論的構想は、コントローリングについての目的関係 (*finale Beziehung*) に関する言明を内容とする。コントローリングの機能的、手段的および制度的な形成は、コントローリングの戦術的な目標に基づいて考察される<sup>39)</sup>」、「コントローリングに課せられる役割の範囲と手段は、コントローリングの技術論的構想の枠内において、コントローリング目標に基づいて確定される。それゆえ、個々のコントローリングの技術論的構想の

33) Scherm, E. / Pietsch, G. : a. a. O., S. 8. また、ヴェーバーとシェッファーも同様に考えている。Vgl. hierzu Weber, J. und Schäfer, U.: a. a. O., S. 2.

34) Scherm, E. / Pietsch, G.: a. a. O., S. 8.

35) Scherm, E. / Pietsch, G.: a. a. O., S. 8.

36) Vgl. z. B. Winter, P.: Controlling-Konzeption revisited, MRPA Paper, No. 1053, Sept. 2008, S. 7.

37) Vgl. <http://duden.de/rechtschreibung/Konzeption>.

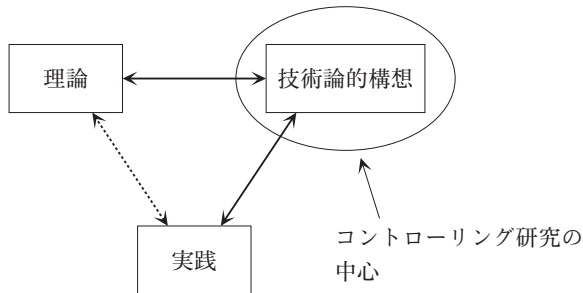
38) Eschenbach, R. und Niedermayr, R.: a. a. O., S. 49. Vgl. auch Braunstein, R.: Die Controllingpioniere, Saarbrücken 2008, S. 42.

39) Eschenbach, R. und Niedermayr, R.: a. a. O., S. 51.

機能的相違あるいは手段的相違はコントローリング目標の相違に還元され得る<sup>40)</sup>」と述べている。この文言は技術論的構想の役割を端的に表現している。

以上のことから明白であるように、理論と実践の関係は、「理論・技術論的構想・実践」の関係として現れる。すなわち、理論と実践の関係は間接的であるが、理論と技術論的構想の間および技術論的構想と実践の間にはきわめて密接な直接の関係が見られるのである。したがって、技術論的構想は理論と実践の間の仲介機能（Mittlerfunktion）を果たしているのである<sup>41)</sup>。このような事情は第1図のように表されている。

第1図



出所 Scherm, E. / Pietsch, G.: Theorie, Konzeption in der Controllingforschung, S. 9.

すでに述べたように、コントローリングは第2次大戦後にドイツの企業への導入が強く求められた。それゆえに、コントローリング研究は当初から形成志向的あるいは応用志向的であった。それゆえ、「ドイツ語圏におけるコントローリング研究の専門家は、伝統的に学問の説明的な役割よりも形成的な役割に精力的に焦点を合わせてきた<sup>42)</sup>」のであって、「記述および説明という学問的な目標にはむしろ低い地位しか与えられない<sup>43)</sup>」というのが実情

40) Eschenbach, R. und Niedermayr, R.: a. a. O., S. 51.

41) Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 2.

42) Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 3.

43) Scherm, E. / Pietsch, G.: a. a. O., S. 9.

であった。かくして、もっぱら技術論的構想にコントローリング研究の認識対象の形成という役割が与えられることとなったのである<sup>44)</sup>。そのような試みは成功したとは言えない。

#### IV 伝統的な技術論的構想

もとより、コントローリングに関しては、理論による基礎づけ (theoretische Fundierung) と技術論的構想による基礎づけ (konzeptionelle Fundierung) が企図されていた。しかしながら、先に述べたような事情により、もっぱら後者に力が注がれてきた。そして、そのことによるコントローリングの特色づけや対象領域の限定 (明確化) などが期待されたのである。その結果、多くの論者によってさまざまな技術論的構想が提起されたのであるが、それらが、色々なコントローリング理解 (Controlling-Verständnis) やコントローリング・アプローチ (Controlling-Ansatz) を生み出す基になった。今日において、コントローリングに関する理解は多種多様であり、また、さまざまなアプローチが主張されているが、それらは技術論的構想の多様性に還元され得るのである。そのことは、本来は理論の範疇で為されるべき問題の解決を技術論的構想が担うことを余儀なくされたことの帰結である。それゆえ、コントローリングそれ自体の類型、コントローリング理解の類型、技術論的構想の類型がほぼ同義的に用いられることも多く、混乱が惹き起こされていると言っても過言ではない。

技術論的構想に関しては、それぞれの論者が独自の観点から考察しており、さまざまに類型化が行われている。たとえば、シェルムとピーチュは、技術論的構想に関して、古典的なものと新しいものを区分し、第2図のようなシエーマを示している。

この類型化は古典的な技術論的構想に疑念を抱き、その批判を通して新たなものを提示しようとする彼らの意図を反映している。

44) Schäffer, U.: Gedanken zum Erkenntnisobjekt der Controllingforschung, European Business School Working Paper on Management Accounting & Control, No. 8, Oestrich-Winkel, 2003, S. 1 f.

## 第 2 図



出所 Scherm, E. / Pietsch, G.: Theorie, Konzeption in der Controllingforschung, S.11.

伝統的に主張されてきた技術論的構想またはコントローリングのアプローチとしては、計算制度志向的アプローチ、情報志向的アプローチ、計画策定・統制志向的アプローチおよび調整志向的アプローチが知られている<sup>45)</sup>。

計算制度志向的アプローチは、利益および流動性に関連する情報の提供と

45) ここでは、シェルムとピーチュによるシェーマに計画策定・統制志向的アプローチを付加している。Vgl. hierzu Eschenbach, R. und Niedermayr, R.: a. a. O., S. 56 ff.; Pietsch, G. / Scherm, E.: a. a. O., S. 206 f.; Pietsch, E.: a. a. O., S. 5 ff.; Scherm, E. und Pietsch, G.: a. a. O., S. 10 ff.; Weber, J. und Schäffer, U.: a. a. O., S. 20 ff.; Winter, P.: a. a. O., S. 10 ff.; Lingnau, V.: a. a. O., S. 3; Becker, W. und Baltzer, : Controlling — Eine instrumentelle Perpektive, Bamberg 2009; Berens, W., Knauer, T., Sommer, F. und Wöhrmann, A.: Gemeinsamkeiten deutscher Controlling-Ansätze, Controlling, 25. Jg. (2013), S. 223 ff. また、次の研究を参照。小澤優子「コントローリングの基本構想」『関西学院商学研究』第51号、2002年、209ページ以下、小澤優子「コントローリングと管理部分システムの調整」『商学論究』第54巻、第2号、2006年、71ページ以下、和田伸介「コントローリングの機能と〈調整〉概念」『大阪商業大学論集』第3巻、第2号、2008年、57ページ以下、関野 賢「コントローリングと調整概念」『経営学論集』第6巻、第2号、2010年、155ページ以下。

いう役割をコントローリングに期待する。それは、基本的には、計算制度によって実現され得るのである。しかし、このアプローチでは、すべての情報が貨幣的な評価可能性に結びつけられることになるので、量的な情報のみが考慮に入れられることになり、質的な情報は対象とはなり得ない。それゆえ、コントローリングはこのような狭い檻の中に閉じ込められることになるのである。このアプローチの代表的な論者はシュナイダー（Schneider, D.）であるといわれている。

情報志向的アプローチは、情報の範疇を拡大する。そのことによって、質的情報が考慮され得ようになる。したがって、コントローリングは量的および質的情報の調達、選別および調整にかかわるのであり、それによって、実践における広範な利用が可能になる。かかるアプローチはライヒマン（Reichmann, T.）によって主張されている。

計画策定・統制志向的アプローチは、情報関連的な考察様式をより精密化したものとして理解され得る<sup>46)</sup>。そのことによって、コントローリングに利用されるデータが計画策定・統制に寄与するのである。文献によっては、このアプローチは成果目標関連的なアプローチとも称される。すなわち、この場合、利益最大化または企業価値最大化という形における成果の最適化がコントローリングの目標として措定されるのである。このアプローチを主張する論者としてはハーン（Hahn, D.）が有名である。

調整志向的アプローチは、管理システムの複雑化・細分化に対応するものである。その際、コントローリングそれ自体も管理の一部分であるが、そのコントローリングに他の管理部分システムの調整という役割が与えられる。当該アプローチは、調整の対象となる管理部分システムの範囲に従って、広狭2つの下位類型が明らかとなる。すなわち、コントローリングの対象たる管理部分システムを計画策定システム、統制システムおよび情報提供システ

46) Berens, W., Knauer, T., Sommer, F. und Wöhrmann, A.: a. a. O., S. 224; Berens, W. / Bertelsmann, R.: Controlling, in: Küpper, H.-U. und Wagenhofer, A. (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 282.

ムに限定し、これらを成果目標関連的に調整することを主張するホルヴァートのアプローチとこれらの3つの管理部分システムに加えて組織および人事管理システムをもコントローリングによる調整の対象とみなすキュッパーのより包括的なアプローチというのがそれらである。いずれの場合においても、対象となる管理部分システムを成果関連的に調整することが目指されるのである。

ピーチュとシェルム、ヴィンター (Winter, P.) 等が指摘するように、上述のような技術論的構想は他の領域にも妥当するものであって、期待されているようなコントローリングの固有の役割を明確にするものではない<sup>47)</sup>。したがって、その意味において各論者の目論見ははずれたと言わなければならない。

多種多様な技術論的構想の提起を目の当たりにして、ベーレンス (Berens, W.) 等は、それらに関する5つの共通点を指摘している<sup>48)</sup>。①企業目標システム志向性、②意思決定関連性、③情報提供の重視、④役割内容としての計画策定・統制および⑤調整というのがそれらである。彼らは、このような5つの共通点の導出によって個々のアプローチが矛盾するものでないことが明白となり、かかる共通性が統合的なコントローリング理解を形成することに貢献するものと考えている<sup>49)</sup>。しかしながら、彼らの試みでは、各アプローチの共通性のみが指摘されるだけであり、そのことによりコントローリングの固有の対象領域の限定が可能になるわけではない。

また、ヴェーバー (Weber, J.) とシェッファー (Schäffer, U.) は、さまざまな論者により種々の技術論的構想が提起されており、ジャングルのような状態が出現しているという状況を眼前にして、それらを「共通の分母<sup>50)</sup>」の

47) Pietsch, G. / Scherm, E.: Neue Controlling-konzeption, S. 206; Winter, P.: a. a. O., S.10 ff.

48) Berens, W., Knauer, T., Sommer, F. und Wöhrmann, A.: a. a. O., S. 224 ff.

49) Berens, W., Knauer, T., Sommer, F. und Wöhrmann, A.: a. a. O., S. 225.

50) Weber, J. und Schäffer, U.: Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling ?, DBW, 59. Jg. (1999), S. 731.



上に乗せ、「包括的なクリップ<sup>51)</sup>」で束ね、そのことによって多様なコントローリング観を「一つの共通の核<sup>52)</sup>」に近づけることを目指した。そのことによって、新たな統合的なアプローチを提示することが意図されたのである。それが合理性確保志向的な技術論的構想 (rationalitätssicherungsorientierte Konzeption) の主張に他ならない。ヴェーバーはそれを新たな統合的アプローチの基礎であると考えている<sup>53)</sup>。しかしながら、合理性確保ということ志向し、その際の目標を利益獲得に求めるということは企業のあらゆる領域に関して看取され得ることであって、コントローリングに限られたものではないのである。したがって、彼らの主張は、従来の技術論的構想を統合して対象領域を明示するものではなく、新たな技術論的構想を提示するものとして理解されなければならないであろう。なぜならば、合理性確保を志向する技術論的構想によってコントローリングに固有の対象領域が明確になるものではないからである。それゆえ、かかる新たな技術論的構想の提起によって、コントローリングをめぐるジャングル的なカオス状態を収束させることはできないのではないか。

## V 結

ホルヴァートが「コントローリング サファリ2013」という論文を公にした<sup>54)</sup>。彼は、ミンツバーグ (Mintzberg, H.) 等による『戦略サファリ<sup>55)</sup>』で紹介されているサククス (Saxe, J. G.) の有名な「ゾウの寓話」を引用することから叙述を始め、それをアナロジーとして用いて、コントローリング研究の現状を明示している。ゾウの肉体の各部分 (耳、鼻、足など) による説

51) Schäffer, U.: Gedanken zum Erkenntnisobjekt der Controllingforschung, European Business School Working Paper on Management Accounting & Control, No. 8, Oestrich-Winkel, Okt. 2003, S.5.

52) Weber, J.: Neue Perspektiven des Controlling, Betriebs-Berater, 55. Jg. (2000), S. 1935.

53) Weber, J.: a. a. O., S. 1931.

54) Horáth, P.: Controlling Safari 2013, Controlling, 25. Jg. (2013), S. 203 ff.

55) Mintzberg, H. / Ahlstrand, B. / Lampel, J.: Strategy Safari, New York 1998. 齋藤嘉則監訳『戦略サファリ』東洋経済新報社、2013年。

明が技術論的構想に擬えられているのである。コントローリングはゾウそのものである。肉体の各パーツによる説明のみではゾウの体全体を説明することはできないということに基づいて、ホルヴァートは「ゾウはどこにいる」と述べて、コントローリング研究の現状に疑問を呈しているのである。すなわち、多くの論者によって主張されている技術論的構想をもってしては、コントローリングの全体像を明らかにし、その対象領域の限定が可能でないということが強調されているのである。周知のように、ホルヴァートはコントローリング研究のパイオニアの一人であり、その著書『コントローリング』の初版（1979年）は初期の研究の里程碑と言われている。そのホルヴァートによる意見表明であるだけに、その意味することの重要性に留意しなければならない。

コントローリング研究は経営経済学という社会科学の一環として行われるのである。したがって、まず実践が先にあり、後から理論が形成される。すなわち、実践における問題の説明や解決のために理論が必要とされるのである。ところが、コントローリングの分野においては、何よりも実践における問題の解決に眼が向けられることが多かったことはすでに述べたとおりである。すなわち、実践の導きの糸となるようなものが強く求められたからである。そのような役割を技術論的構想が果たすことを期待された。しかし、十分な理論的基礎づけを伴わない技術論には限界があり、やがて行き詰まることは明白である。技術論が実践に役立つためには、かえって理論の研究に力が注がれ、理論的研究に裏付けられた技術論的構想が形成されなければならないのである。

コントローリングのドイツへの導入から半世紀以上が経過した。ようやく、コントローリング研究も確固とした理論の構築が要請される段階に達しているのではないか。多くの論者が指摘しているように、コントローリングの本格的な理論的研究は始まったばかりである。真に有用な技術論を可能にするような理論的基礎の形成が望まれる。

（筆者は関西学院大学商学部教授）