

戦略経営を支援する会計

—理論的体系化の試み—

小 菅 正 伸

要 旨

本稿では、戦略管理会計の理論の発展過程を「社会現象」して捉え、「学問と実践」という観点から、戦略管理会計の問題点を考察している。「理論と実務の乖離」と「管理会計道具箱論」に焦点をあわせ、ドイツのコントローリングに着目し、「理論と実践の仲介役」としての「技術論的構想」を検討した。結論として、戦略管理会計ではなく、戦略経営を支援する会計（の道具箱）こそが「理論と実践」の仲介役を果たし得ることを主張している。この方向で研究を積み重ねていくことにより、わが国固有の「戦略経営を支援する会計」の理論構築を目指す。

キーワード：コントローリング (Controlling)、戦略管理会計 (Strategic Management Accounting)、科学 (Wissenschaft)、技術論的構想 (Konzeption)、戦略経営 (Strategic Management)

I はじめに

管理会計は戦略経営のためのPDCAサイクルを支援する会計として展開されてきた。そのような管理会計の1つの分野として戦略管理会計 (strategic management accounting, SMA) が1980年代初頭の英国に登場し、その後多くの発展をみた。しかし、戦略管理会計の研究は一時の輝きだけに終わり、今日ではその勢いはもはや見られない。企業における実践の面でも、ある程度実務上定着をみた概念や手法は存在するものの、戦略経営の重要性がますます増大している現実に鑑みると、極めて寂しい状態である (小菅, 2019)¹⁾。

そこで、本稿ではこのような状況を打破するために、①「理論と実務の乖離」問題と②「道具箱」としての戦略管理会計論、という2つの問題点に焦点をあて、ドイツのコントローリング論の考察から得られる知見をもとに検討する。具体的には、以下の論点を考察する。

- ① 「理論と実務の乖離」という問題とは何か。
- ② 戦略管理会計の生成・発展を「社会現象」として捉えるとすれば、そこから一体何が見えるのか。
- ③ 「道具箱」としての戦略管理会計論とはどういう意味・内容なのか。なぜ「管理会計の道具箱論」の、そのどこに問題があるのか。
- ④ ドイツのコントローリングとは何か。それを検討することの意味は何か。
- ⑤ 戦略管理会計は「理論と実務の乖離」問題をどう解消できるのか。

以上の検討を通して、わが国固有の「戦略経営を支援する会計」の理論構築を目指したい。

II 社会現象として見る戦略管理会計論の展開

1. 「理論と実務の乖離」問題

ジョンソン (H. Thomas Johnson) とキャプラン (Robert S. Kaplan) によって管理会計の有用性の喪失 (relevance lost) が問題として提起されて久しい (Johnson and Kaplan, 1987)。彼らの主張によれば、管理会計の伝統的知識 (conventional wisdom) が1980年代当時の管理会計実務と必ずしも合致しておらず、しかもその管理会計実務自体も企業の実践的要請に対して目的適合的ではなくなっていた、というのである。彼らの批判は以下の点にあ

1) このような問題意識のもと、2015年9月、日本会計研究学会は特別委員会「戦略経営と管理会計に関する総合的研究」(委員長:小菅正伸)を設置し、2年にわたって「戦略経営を支援する会計」に関する調査・研究を行った。この試みは、日本企業の現実に即した「戦略経営を支援する会計」に関する研究であり、それは管理会計の「真の有用性の回復」を目指したものである。本稿はかかる調査・研究活動の成果の一部である。

る（小菅，1995，pp.40-42）。

- ①伝統的管理会計は、現代の製造環境と競争環境における企業の実践的要請にできていない。
- ②伝統的な製造原価計算システムは製品製造原価の数値を歪曲するため、製品意思決定に対して誤解を与えるような情報を提供している。
- ③当時の管理会計実務は、財務会計上の諸要請に強く影響を受けており、財務会計に対して従属的である。
- ④管理会計はもっぱら企業の内部活動に焦点をあわせており、企業の外部環境をほとんど考慮してこなかった。

ジョンソンとキャプランの結論として、管理会計のシステムは企業の業務や戦略を支援するよう設計され得るし、またそうあるべきである、と論じられている（Johnson and Kaplan, 1987, pp.17-18; 鳥居訳, 1992, p.15）。

かかる批判を直視し、それらを克服する努力は、それ以降の管理会計研究の大きな推進力となったと言っても過言ではない。1980年代当時の、このような状況は「管理会計の理論と実務の乖離」として捉えられ、その克服が管理会計学界をあげて議論されたのである。オットレイ（David Otley）は、そのような研究努力の成果として、活動基準原価計算（activity-based costing, ABC）、活動基準管理（activity-based management, ABM）、経済的付加価値（economic value added, EVA[®]）、価値創造経営（value-based management, VBM）、バランスト・スコアカード（BSC）、脱予算経営（beyond budgeting）等を示し、本稿で取り上げる戦略管理会計もそのうちの1つとして掲げている（Otley, 2008）。これらの手法は、基本的に経営戦略の策定とその実行のための技法として、1980年代後半以降、展開されたものである。

なかでもオットレイが目した戦略管理会計は、1980年代初頭、英国のシモンズ（Kenneth Simmonds）が初めて提唱したものであり、それ以降現在に至るまで発展をみえてきた領域である（Simmonds, 1981a, 1981b）。したがって、厳密な意味では、戦略管理会計は管理会計の有用性の喪失という問題提起を受け、それに応える形で提起されたものではない。しかし、戦略管理会

計の意味するところは実質的に「管理会計の有用性の回復」(relevance regained)に直結するものに他ならない。

管理会計が現実の企業を対象とする限りにおいて、管理会計の理論は、①学界に対する貢献を主眼とした理論という側面と、②実務への直接的な貢献を目的とした研究成果としての理論、という2つの側面をもつ。この点に関して、佐伯啓思による次の説明が示唆に富む(佐伯, 2020, pp. 157-158)。

「…(前略)…『経済学』と『現実』の関係は複雑である。決して『現実』を抽象化すれば『経済学』という『科学』ができるというようなものではない。『経済学』の考え方が『現実』に反映され『現実』を動かす。それがまた『経済学』に跳ね返ってくる。一つの経済学に基づいた政策がなされ、それが現実を動かし、それがまた経済学という知識に跳ね返ってくる。

『学』と『現実』とのこの相互作用を「リフレクシブ(reflexive)な構造と呼んでおこなうなら、『経済学』は常に『リフレクシビティ(reflexivity)＝再帰性』を持っているのだ。

これは無論経済学に限らず、社会科学全般が持っている性格である。とりわけ社会学者のアンソニー・ギデンズが述べたように、近代社会においては、『現実』と『現実についての学問』は常に相関しており、経済学や政治学や社会学という『現実についての学問』がまた現実を動かしてしまうのである。

だが繰り返すが、そうである限り、社会科学は厳密な意味での実証科学にはならない。『リフレクシブな知識』は決して実証科学にはならない。」

では、先に論じたような期待を受けて、戦略管理会計はどのような展開を見たのであろうか。以下では、戦略管理会計の生成・発展の過程を一種の「社会現象」として捉え、検討する。そのことを通して、「戦略経営を支援する会計」の理論構築への一助としたい。

2. 社会現象としての「学問」

既に別の機会でも明らかにしたように、戦略管理会計が学界において初めて公にされたのは、1981年1月にオックスフォードで開催されたICMA(The

Institute of Cost and Management Accountants) のテクニカル・シンポジウムである。そこにおいて、シモンズが事業戦略のための会計情報を戦略管理会計として提唱した(小菅, 2012, p.227)。彼は、管理会計の最も重要な焦点が「事業戦略のための情報の作成・提供とモニタリング」にあると論じたのである。そして、このような主張は英国の管理会計担当者の専門職業団体である ICMA (現在の CIMA) に受け入れられ、1982年に公表された管理会計用語集の中に取り入れられたのである(ICMA, 1982, p.55)。

科学史家である中山茂によれば、新しい領域が生成、発展していく過程は、これを一種の社会現象として捉えることができるという(中山, 1974, 2013)。そこで、以下では彼が提示する体系を手掛かりに、戦略管理会計の生成・発展について検討する²⁾。かかる検討を行うことによって、「戦略経営を支援する会計」の理論構築に関して何らかの示唆や知見を得たいからである。

中山の「学問論」は概ね次のようにまとめることができる。

- ①学問は新星のように現れては忽ち消えさるような孤立した現象ではなく、その文字を誌す者と読む者との間のコミュニケーション(伝達)の場において初めて成り立つものであって、結局は「伝達できる知識」である。
- ②学問の形成、開発、伝達は一種の社会的現象(複数の研究者間のコミュニケーション行為)であり、その中核には「学説」が存在し、その学説を「科学思想」が取り巻き、その「科学思想」は「研究者がそこに身をおく研究体制」(研究者を取り巻く研究グループや学会、大学や研究所などの生活環境)によって構築され、支えられている。そして、このような「研究体制」の外側に「一般社会」が存在する。
- ③学問の発展は、《百家争鳴的論争(アイデアの発生・パラダイムの萌芽)→パラダイムの成立→通常科学(パラダイムの経典化・定説化)》という経過を辿る³⁾。

2) 中山は、わが国にトーマス・クーン(Thomas Samuel Kuhn)のパラダイム論を本格的に紹介し、学問の生成・発展の史的展開の体系を積極的に提示している。

3) パラダイム(paradigm)は「範例」あるいは「模型」を意味し、クーンによれば「一般に認められた科学的業績で、しばらくの間、専門家の間に関わり方や解き方のモ

- ④パラダイムを共有することで、専門家集団（プロフェッション）の成立・存在が可能となる。
- ⑤通常科学化は専門家集団によって形成されたパラダイムを「手本」として一連の科学的研究を蓄積していく。研究者は当該学問の基礎に対する懐疑や不安から解放されるため、問題を狭くシャープに限定することができる。
- ⑥パラダイムの支持集団は、一つの新しい学問（ディシプリン）を形成するグループ、学界、研究組織であり、当該パラダイムを伝承・模倣・教育可能なものにするために、この支持集団はパラダイムを整備し、経典化（教科書化）する必要がある。
- ⑦パラダイムの経典化が進むと、現象界との接触を喪失し、その結果として「パラダイムの抽象的原理化」が進行する。現象によるチェックやフィードバックを「パラダイムの修正」であるとして、これを拒否し、従来のパラダイムを伝統として守ろうとする傾向が強まる。
- ⑧通常科学の矛盾やパラダイムの限界が明らかになると、《通常科学・パラダイムの危機→科学革命→新パラダイムの採用→新通常科学》という展開が起り、学問の発展が展開される。

では、このような立場から見た場合、管理会計の生成・発展、特に戦略管理会計の生成・発展は一体どのような「社会現象」として捉えることができるのであろうか。

3. 「道具箱」としての戦略管理会計論

周知のように、管理会計の理論は1960年代に本格的体系化がなされたと言って良い。「計画設定と統制」という理論体系、「戦略計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロール」という体系、「意思決定と業績管理」という体系等々、さまざまな体系化が試みられた。また、有名

デルを与えてくれるもの」として定義されている。

な管理会計の教科書（しかも、ロングセラーズ）が公刊され出したのもこの時代である。企業実務での実践から得られた知見を集大成するという形で、管理会計の「内包の充実」が図られ、伝統的な管理会計の「經典化」が進んだといえる。アメリカ会計学会でも管理会計の立場が認知され、管理会計担当者の専門職業団体である NAA（現在の IMA）も含めて、伝統的な管理会計の「研究体制」が整備された時代である。

1970年代に入ると、社会科学としての管理会計理論の構築を目指して、経済学（数理経済学、情報経済学、内部組織の経済学等）、経営学（経営組織論、経営管理論等）、行動科学（心理学、社会心理学等）、数理科学（統計学、経営科学等）、情報システム論等といったように、さまざまな周辺分野の理論をもとに管理会計研究が「外延の拡張」という形で展開された。これらの動きは、伝統的管理会計に対する問題提起や限界提示が中心であり、結果として中山が言う「百家争鳴的論争状態」を招くことにつながったと言って良いであろう。

1980年代の半ばになると、既に述べたように、米英を中心に「管理会計の有用性喪失」が問題提起され、伝統的管理会計の理論と実務、ならびに1970年代以降の研究の実践的有用性が疑問視されたのである。「管理会計や原価計算が観念的な研究だけに陥って現実から遊離しては意味がない」という学界の風潮を背景に、以降の管理会計研究は劇的に変化した。すでに紹介したように、新たな管理会計の手法等が続々と登場することとなったのである。先に示した中山の見解で言うと、「パラダイムの危機」から「科学革命」へと向かう段階へと突入したということになる。オットレイが提示しているように、管理会計の有用性の回復を目指して、さまざまな技法が研究者によって研究され、それらの実務への適用が提唱されたのである。戦略管理会計もそのような目的に資する努力の1つであり、当然のこととしてそれに対して「理論と実務との乖離」問題を解決することが期待されたといえる。

かかるものとしての戦略管理会計は、1990年代になると、英国から米国、オーストラリア、ニュージーランドへと伝播し、一つの潮流を形成すること

になる。これらの詳細に関しては小菅（2012）による論究に譲ることにして、ここでは戦略管理会計の「経典化」（教科書化）について指摘しておきたい。すなわち、1990年代のオーストラリア、ニュージーランドにおいて、英米での戦略管理会計の動きをいち早く整理・体系化し、啓蒙目的の解説書という形で成果公表する動きが顕著にみられたのである⁴⁾。また、英国での ICMA（現在の CIMA）が戦略管理会計を精力的に展開し、管理会計の専門的資格を取得する際に学ぶべき重要テーマの1つにこれを位置づけ、「経典化による啓蒙と普及」を推し進めたことも無視できない動きである。

ただ、ここで注目すべき点は、「経典化・教科書化」された戦略管理会計の内容である。そのほとんどが技法中心に整理し、戦略管理会計を体系化しているからである。取り上げられている主な技法には、競争相手の分析・評価、競争相手のコストの査定、競争上のポジショニングのモニタリング、ライフサイクル・コストニング、品質原価計算、原価企画、価値連鎖分析、価値連鎖原価計算、ABC/ABM、ブランド価値のモニタリング、ブランド価値予算管理、属性原価計算等々がある。例えば、代表的な教科書として、スミスのテキストを見てみると、BSCの体系を意識した内容（企業目的、顧客第一主義、従業員の創造性、プロセス、情報）で、戦略経営のプロセスに沿って各種技法（ABC、TQM、VAM（付加価値管理）、NFI（非財務的指標）、SWOT分析、継続的改善、ムダの排除等）が体系的に取り上げられている（Smith, 1995, 1997）。まさに「工具箱」（tool box）としての戦略管理会計論とでもいうべき様相である。

さらに、このような手法の体系としてまとめられた戦略管理会計は、管理会計の教科書にも影響を与えているが、ここにおいても注目すべき傾向がある。すなわち、伝統的な枠組を前提としてその中の各所に新しい手法を取り込んでいるだけで、理論体系それ自体は何ら変化していないという事実である。たとえば、ロングセラーズの代表であるホーングレンの教科書（Datar

4) 1993年からの5年間で4冊の解説書・事例集が出版されている（Ratnatunga, Miller, Mudalige and Sohal, 1993; Moores and Booth, 1994; Smith, 1995, 1997）。

and Rajan, 2018) を取り上げてその内容を見ると、そこでは、利用目的に対する手段として原価計算や管理会計のさまざまな手法が整理されており、先と同様、さながら「管理会計道具論」の様相を呈している。

このように、「道具箱」としての管理会計理論は、実践上のさまざまな利用目的に応えるために、目的適合的な手法・技法の集合体として「経典化」されているのである。1980年代半ばに吹き荒れた「有用性喪失」という批判の後も、結局のところ、「経典・教科書」の内容に本質的な変化はなく、古い体形に新しい手法を追加・修正するという形で「領域拡大」させただけに止まっている。

このように「道具箱」として管理会計を捉えた時、経営管理者が管理会計に興味・関心を持たなくなったならば（そのようなことを考えたくはないが）、その時こそ管理会計の最大の危機となるであろう。誰も興味・関心のない道具を使用するはずがないからである⁵⁾。事実、1980年代後半から2000年代初頭まで精力的な展開を見た戦略管理会計は、今やその当時の隆盛はない。当初期待された企業実務での活用も低調である⁶⁾。このような状態で、「理論と実務の乖離」問題の解消を「道具箱」としての戦略管理会計に期待できるのであろうか。

参考までに、「道具箱」としての理論に関する次の見解に注目して欲しい。この佐伯の見解は傾聴に値する（佐伯，2020，pp.145-146）。

「確かに、経済学は現実を分析するための道具だ。経済学の教科書とはその道具箱にすぎないともいえる。多くの実務型の経済学者はそのように考えているので

-
- 5) このような議論に対して、中山であれば多分「研究成果を実践に応用することは科学的な研究とは異なる」というであろう。中山の立場からすれば、科学は真理の探究であり、科学的な研究を通じて分析・発見・確認されたことを、教育を通じて社会に還元すること、これこそが社会科学の役割であり、管理会計や原価計算も決してその例外ではないということになる。
 - 6) 戦略管理会計の実践に関する実態調査に関しては、例えば小菅（2001）を参照されたたい。いろいろな実態調査が行われているが、いずれの調査においても、実戦での活用は期待されたほど多くはない。

あろう。

しかし決してそれだけではない。そこには一つのものが見方が反映されている。ひとつひとつの道具は問題を解決するためのもののように見えるが、その全体を入れる箱は、一定の形状を持っており、ある種のものを見方を示している。

ヨーゼフ・A・シュンペーターは、経済学には二つの側面があって、一つは『道具（ツール）』でありもうひとつは『ヴィジョン』であると述べたが、私が強調したいのは『ヴィジョン』の側面なのである。いかに『道具』といっても、それを道具箱から取り出す時には、そこにはアメリカ経済学のある種の『ヴィジョン』が背景になっている。それはマルクス経済学の道具箱とはまた違っているのだ。

その意味では、経済学は常に隠されたイデオロギーを含み持っている。中立的・客観的な経済学などというものは存在しない。一定の角度からの『現実の見方』が内包されている。」

「理論と実務の乖離」を危機として捉え、かかる危機を回避するためには、「道具箱」ではなく、社会科学としての「理論」が今こそ必要とされているのではないのか。次節では、この問題に焦点を当て検討する。

III ドイツにおける戦略指向のマネジメント・コントロール

1. 「実践」との親和性が強いコントローリング論

前節での検討の結果、戦略管理会計は「理論と実務の乖離」という問題と「道具箱としての理論」という2つの問題に直面していることが明らかにされた。これらの問題を検討するために、以下ではドイツのコントローリング論に眼を転じる。以下で取り上げるコントローリング（Controlling）とはコントローラーを中心として企業の経営管理を支援する仕組みであり、ドイツでは1960年代に企業経営の実践に取り入れられたものであるという。ホルヴァート（Péter Horváth）は、ドイツのコントローリングと米国のコントローラー制度を比較し、次の3つをコントローリングの特徴として指摘し、それをもとに米国のコントローラー制度に対して提言している（Horváth, 2009, pp. 16-19）。

- ①ドイツのコントローリングは、経営管理者との積極的な協働を通して、戦略策定と計画設定を強調する。したがって、米国のコントローラー制度も、組織が戦略策定を支援するとともに、戦略実行にも時間とエネルギーを注入する必要がある。
- ②コントローリングは、情報の基礎として、非常に詳細で特別な原価計算の上に構築されている。米国の原価計算方法と原価計算システムをより詳細なものにする必要がある。
- ③コントローリングは、アカデミックな研究の集中的な支援を受けている。本稿において、このようなドイツのコントローリング論について考察する理由は、結論を先取りして言うと、コントローリング論が「実践からの要請」を基本として展開されて来た点において戦略管理会計とは対照的であり、「実践との親和性が強い」がゆえに「科学」(Wissenschaft)の理論としてはなかなか認められなかった点においても⁷⁾、戦略管理会計とは対照的だからである。

われわれの第1の問題である「理論と実務の乖離」とコントローリングとの関連性を理解するためには、次の森本和義による説明が役に立つ(森本, 2009, pp.2-3)。

「ドイツ語圏の国々では、管理会計 (management accounting) という学問は、原価計算 (Kostenrechnung) とか内部企業会計 (Interne Unternehmensrechnung) とかコントローリング (Controlling) という名の下で研究されている。ドイツ原価計算研究は100年に及ぶ伝統を有し、とりわけ原価・生産理論に依拠しながら発展を遂げてきた。他方で、英語からの借用語であるコントローリングは、1970年代に入って実務において人気となる。コントローリングが実務で人気を博した

7) ドイツでいう「科学」(Wissenschaft) に関して、中山は次のように論じている(中山, 2013, p.210)。「この学問、ないし科学はドイツ語でヴィッセンシャフト Wissenschaft という。『すべてドイツの大学の中で研究されていること』というのが、ヴィッセンシャフトの定義として最も妥当なものである。ひとたびドイツの大学の中に正当な学問として受け入れられれば、それはヴィッセンシャフトといえるのである。それはドイツの大学の体臭を色濃く身につけたものである。それはまた、十九世紀初頭の自然哲学者の教育理念である。」

主たる理由は、実務向けの文献とドイツ語圏内の子会社にコントローラー（Controller）を設置した大企業の両者が、アメリカ流の管理会計の発展を一段と受け入れたからである。当初、コントローリングは、管理会計領域に対する流行の呼称以外の何ものでもなく、学術的な文献はコントローリングに飛び乗ることに躊躇していた。というも、ドイツでは、原価計算や内部企業会計が、伝統的原価計算の研究領域を十分に拡張し、経営管理目的のための原価の利用に、すなわち計画設定や予算編成、さらにはマネジメント・コントロールや分権的組織の問題にまで取り組んでいたもので、この事実が不明瞭になってしまうことを危惧したからである。

しかし、ドイツ企業が成長し国際化するにつれて、コントローラーに対する実務からの要求がますます大きくなる。そこで、この高まる要求への対応として、大学はコントローリングという講座を開講し、本格的にコントローリングに関する研究を開始した。実際には、1980年代の後半になると、研究誌と実務誌の双方において、コントローリングに関連する公表論文の数が著しく増大することになる（Ewert & Wagenhofer, 2007, p.1036）。」

また、戦略管理会計とコントローリングとの関連について、森本は次のように論じている（森本, 2009, p.5）。

「(前略) ドイツ流のコントローリングと英米流の管理会計が取り扱うテーマは、大部分が共通している。しかし、幾分、ドイツのコントローリングの方が、戦略的管理会計や他の専門的な企業機能（例えば、研究開発、ロジスティクス、マーケティング、人的資源など）へと、その研究領域を拡張している傾向がある。また、ドイツ企業とアメリカ企業とでは、コントローラーの典型的職務に違いがあることも、注目されている。」

なお、コントローリングの本質理解として、深山明による次の説明を紹介しておく（深山, 2015, p.16）。

「(前略) コントローリングとはコントローラーを中心として企業管理を支援する仕組みである。このことの中にコントローリングの本質が見られるのである。」

機能として考えると、コントローリングは企業管理の補助機能を担い、その意味において、それは企業管理システムの一部と目される。そして、コントローリングによる企業管理の支援は、マネジメントプロセスのすべての局面すなわち意思形成（Willensbildung）と意思遂行（Willensdurchführung）のすべてのプロセスに関係するのである。」

2. 「学問」と「実践」

シェーファー（Utz Schäffer）とビンダー（Christoph Binder）は、コントローリングを「アカデミックな学科」（academic discipline）として、しかもコントローリングをドイツ語圏における管理会計とマネジメント・コントロールの研究として理解し、そのようなコントローリングの展開を生成期である1970年から2003年に至るまで、詳細に調査している（Schäffer and Binder, 2008）。ドイツ語圏で公刊されている専門誌と国際的な専門誌に掲載されたコントローリング関連論文を調査し、取り扱われているテーマや領域、学術論文か実務への応用志向の論文か、といった点がデータにもとづき詳細に分析されている。非常に興味深い内容であるが、われわれが注目したいのは、かれらがヴィッセンシャフト（科学）としての、「学問としてのコントローリング」に関心を寄せて、調査研究を行っている点にある。このような「学問」としてのコントローリングに関して、森本も次のように論じている（森本，2009，p.5）。

「ドイツにおける学問の場合、学科の研究対象の定義について議論することは、長年に亘る伝統である。勿論、この定義に関する議論は、コントローリングにも起こった。そして、活発な論議の結果、最も一般的な見解として、コントローリングの研究対象は、企業内の調整（coordination）にあるという見解に至る。そして、この一般的な見解の場合、企業内の調整には、計画設定や統制、情報、権限委譲、業績測定、それにインセンティブが含まれ、しかも、大抵の定義は、コントローリングの内容を演繹するための基礎としてシステム理論に依拠しているという（Ewert & Wagenhofer, 2007, p.1036）。」

深山もこの点に関して次のように指摘している（深山，2014，pp.148-149）。

「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。それ故に、コントローリング研究は当初から形成志向的（筆者注：行為を形成・変更するという実践的要求に志向する）あるいは応用志向的であった。…（中略）…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焦点をあわせてきたのであって、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あたえられないというのが実情であった。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。」

事実、先のシェーファーとビンダーは、同じ2008年に、メッスナー（Martin Messner）とベッカー（Calbrecht Becker）とも共同して、ドイツの管理会計研究の「正当性」（legitimacy）と「他と区別される独自性」（identity）を論じている（Messner, Becker, Schäffer, and Binder, 2008）。彼らは、この論文においても「アカデミックな学科」としてのコントローリングに注目し、データにもとづき、コントローリング研究の史的展開と現状を分析している。これもまた、非常に興味深い文献である。

深山は、この問題に関するドイツでの討議に目を向け、次のように論じている（深山，2014，pp.144-145）。

「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。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 Wissenschaft）という2つの類型を考えることができる。」

実践において注目され、人気を博したコントローリングであったがゆえに、

ドイツの研究者はコントローリング論の「学問としての正当性」と「類似分野とは異なる独自性」を明確化することに努めている。われわれがコントローリングに注目した理由の1つがこれである。米国のコントローラー制度に関する理論がまずあって、それがドイツ企業の実践に取り入れられ、その実践を対象にしてドイツ独自のコントローリング論が展開されてきているからである⁸⁾。

3. 「技術論的構想」としてのコントローリング

「学問」あるいは「科学」(Wissenschaft)としてのコントローリング論に関して、深山は経済科学に関する4段階システムを用いて次のように示している(深山, 2014, p.145)。深山は、以下のうち①と②が「純粋科学」を構成し、これら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、規範的な科学目標が追及される、と主張する。

- 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図る。
- 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) : 理論的言明 (因果関連) 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

8) 「現実¹⁾に先立つ理論」という問題点に関して、佐伯は次のように論じている(佐伯, 2020, p.148)。

「経済現象の場合、ある理論があったとしても、それを実験によって確かめることもできず、事実²⁾に照らし合わせて観察することもできない。そもそも観察者自身が社会のなかで活動しているのだから、社会の外からそれを眺めるなどということができないからだ。たとえば経済学のもっとも基礎になっている単純な命題である『市場では需要・供給によって価格が決まる』という命題一つをとってみよう。実は、そのことさえも厳密には実証できないのである。そのように解釈しているだけなのだ。『市場』というものが目に見えてあるわけではない。われわれは『市場』という概念を『需要と供給がであう場』というふう³⁾に理解しているだけである。そのように理解を組み立てて、現実を眺めているわけである。『現実』がまずあって『理論』を作っているのではなく、『理論』を前提にして『現実』を理解している。」

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。

このような段階を前提とすれば、「純粹理論が実践的要求に直接的には応えることができない」ということは明らかである。理論が実践に働きかけることに関して言うと、それは応用理論の仲介とすることによって初めて可能となるからである。

では、この枠組みを前提とすると、コントローリングは①から④のうち、どこに位置づけられるのであろうか。結論を先に言えば、コントローリングは③の経済技術論の立場を貫くことが重要である。経済技術論の立場は、①の概念論や②の経済理論のような「純粹理論」ではない。それに対しては「理論」（説明を行う理論的言明）と「実践」（実務からの規範的要請）との間にある「溝」に橋渡しをする役割が求められるのである。「理論」と「実践」に「橋渡し」をするための「実践的・規範的な言明システム」、それが「技術論的構想」（Konzeption）に他ならない。コントローリングは、一方において企業の経営管理の理論と関わるとともに、他方において企業における実践とも関わり、その実践的要求に応える必要があるからである。経済技術論の立場は、実践からの要請に応えるため、コントローリングの理論的言明（因果関連）を目的論的に変換し、目的と手段の関係としてコントローリングを統一的・整合的に捉えるのである。

経済技術論（技術論的構想）からコントローリングを整理・分類する試みについて、深山は、企業管理の支援という観点からコントローリングの具体的な在り方を次のように分類する（深山, 2014, pp.149-153；深山, 2015, p.16)⁹⁾。

I. 古典的な技術論的構想

① 計算制度志向的コントローリング：

利益および流動性に関連する情報（貨幣的に評価可能な情報）の

9) コントローリングの概念化（構想）（conceptualisation）に関する詳細な比較研究（ドイツ語圏のコントローリングとアングロ・アメリカのマネジメント・コントロール）がなされている（Guenther, 2013）。それはコントローリングの理論的な基礎づけを分類・定型化し、検討を加えている。注目すべき研究である。

提供という役割が期待される。

② 情報志向的コントローリング：

上記①による情報の範囲をさらに拡張し、定量的・定性的情報の収集・選別・調整を重視する。そのことによって、実践におけるより広範囲な情報の利用を促進することができる。

③ 計画設定・統制志向的コントローリング：

成果目標関連的なアプローチであり、成果の最適化（場合によっては、利益最大化や企業価値最大化）がコントローリングの目的とされ、あらゆる情報を精密化し、計画設定・統制に寄与するよう、提供する。

④ 調整志向的コントローリング：

管理システムの複雑化・細分化に対応するために、他の管理システム（計画策定システム、統制システム、情報提供システムといった成果目標に関連するものに加えて、さらに組織、人事管理といった領域を含める場合もある）を対象として、戦略経営という視点から調整する。

II. 新たな技術論的構想

① 合理性確保志向的コントローリング

② リフレクション志向的コントローリング

ただ、深山は、このような諸類型が「コントローリングの本質を説明するものではない」と断言している点には注意する必要がある（深山，2015，p. 16）。しかしながら、われわれの関心（すなわち「理論と実務との乖離」）からすれば、コントローリングが技術論的構想として「理論と実践の仲介役」を果たすという知見を得ることができたことは重要である。

「戦略経営を支援する会計」の理論構築を試みるため、次に検討すべき点はコントローリングと戦略経営の関わりである。これに関して、コントローリングの技術論的構想をもとに、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングを区別する次のような見解は傾聴に値する（深山，2015，pp. 17-

18)。

「企業の環境条件における不連続で大規模な動態変化や不確実性の高まりに基づく企業内外における複雑性の増加などの要因に規定されて、戦略的企業管理の必要性が指摘されるようになって久しい。経済科学 (Wirtschaftswissenschaft) においても戦略的計画設定およびそれに基づく企業コントローリングの問題に取り組まれてきた。

戦略的企業管理の戦略的企業管理たる所以はいかなることに求められるか、戦略的企業管理と戦術的企業管理を峻別するための試金石となるのは管理における『成果獲得ポテンシャル』の意義の相違である。

戦略的企業管理は、現在の成果獲得ポテンシャルの維持・拡大および新たな成果獲得ポテンシャルの構築を目指すマネジメントである。そのことによって、企業の持続的な存在が確保され、競争優位が獲得されるのである。かかる目標の達成度を表現する行動基準 (Handlungsmaxime) は効果性 (Effektivität) である。したがって、この場合の行動基準は『適切なことを行う… (中略) …』ということを表す。それに対して、戦術的企業管理は、すでに存在している成果獲得ポテンシャルの最適な利用を目指すものである。したがって、この場合の行動基準は能率 (Effizienz) であり、それは『物事を適切に行う… (中略) …』ということである。」

深山は、戦術的コントローリングと戦略的コントローリングを対比して次頁の図表1のように示している (深山, 2015, p.21)。

「理論と実践の橋渡し」あるいは「理論と実践の仲介機能 (Mittlerfunktion)」という役割を果たすためには、「実践的・規範的な言明システム」が必要であり、それが「技術論的構想」である。深山は、そのような「技術論的構想」の役割を次のようにまとめている (深山, 2014, p.147)。

- ①コントローリングに関する目的関係に関する言明を内容とする。
- ②コントローリングの機能的、手段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もとづいて考察される。
- ③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もとづいて確

図表 1 戦術的コントローリングと戦略的コントローリング

メルクマール	戦術的コントローリング	戦略的コントローリング
目標要因	<ul style="list-style-type: none"> ・利益 ・流動性 	<ul style="list-style-type: none"> ・持続性、存在確保 成果獲得ポテンシャル 企業価値
サブシステム	<ul style="list-style-type: none"> ・年次決算／原価・給付計算 ・財務計算と資金調達計算 	<ul style="list-style-type: none"> ・企業環境 ・企業
時間的範囲	現在、近い将来	近い将来、遠い将来
問題設定	物事を適切に行う	適切なことを行う
主たる方向づけ	本源的に企業内部	企業内部および企業外部
枠組み条件	安定的な環境	環境の複雑性、ダイナミクス 非連続性
情報の確実性	十分に確実な情報	不確実性
情報の種類	数量／貨幣額	大部分は質的
役割の種類	型どおりの役割	革新的な役割

定される。

④個々のコントローリングの技術論的構成の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。

以上、ドイツのコントローリング論を検討することによって、次の2つの結論を得ることができた。一つは「道具箱」としての戦略管理会計の今後の方向性（すなわち、技術論的構想）であり、もう一つは「理論と実践との橋渡し（仲介）」という役割期待である。特に後者は、これまでのように管理会計の理論と実務との関係で「乖離」問題を捉えるのではなく、むしろ企業の経営管理の理論と実践との間の「溝」（すなわち、理論と実践との適度の緊張関係）を所与のものとして、両者の間に「会計」という立場から「橋渡し」することの重要性である。われわれは、このような方向性で「戦略経営のための会計」の理論構築を図る必要がある。

そこで、次節では、そのような理論構築の手がかりとして、ホルヴァート

&パートナーズ・マネジメント・コンサルタンツによる著書を検討する (Horváth & Partners Management Consultants, 2020)。この書物は、ドイツでの約半世紀に及ぶコントローリングの研究と理論を踏まえた「実践的ガイド」であるから、今後の理論構築に対して参考になるとと思われる。

IV 理論的体系化の試み

1. ホルヴァート&パートナーズ・マネジメント・コンサルタンツによる実践的ガイド

一般に、これまでコントローリング論は混乱状態にあると言われてきた。たとえば、森本はコントローリング論において、企業内の調整の範囲や境界に関して見解の統一には至っていないため、現在もなおさまざまな見解が存在すると主張し、次のように説明している (森本, 2009, pp.3-4)。

「企業内の調整の範囲や境界に関しては、意見の一致には至ってはならず、いくつかの論争がある。まず、狭義の解釈では、コントローリングは、企業の明確な利益目標に関連する計画設定、統制、そして情報提供に重点を定める。要するに、狭義のコントローリングは、経営管理者を支援する機能を持つ。それに対して、広義の解釈では、コントローリングは、企業の経営管理システムを調整する。つまり、広義のコントローリングは、何であろうとも、ありとあらゆる企業目標を支援するという立場から、計画設定、統制、情報、それに人的資源や組織機能をも調整の範囲に含む。しかし、この広義の解釈の場合には、組織行動や戦略的経営管理という他の学科から、コントローリングをいかに区別するかが問題となる。そして、定義に関する混乱が増すにつれて、理論家は、機能的に見た場合のコントローリングと制度的に見た場合のコントローラーの職務との相違について議論を開始した。コントローリングは、Self-Controlling という概念が表しているように、そして、コントローラーは全般管理者の職務を支援するが、しかし、予算管理のような本来の職務には関与しないというのが、そこでの論点である。」

われわれは、このような状況を理解したうえで、技術論的構想のなかでも、特に調整志向の立場をとるホルヴァートに注目し、ホルヴァート&パート

ナーズ・マネジメント・コンサルタンツによる著書（実践的ガイド）を検討する（Horváth & Partners Management Consultants, 2020）。この書物を取り上げる理由は、われわれが「理論と実践の仲介役」として「技術論的構想」に注目するからである。

本書の重要な論点は概ね以下の点にある（Horváth et al., 2020, pp. 1-19）。

- (1) コントローリングは業績管理（performance management）の柱石（cornerstone）である。
- (2) コントローリングは、マネジメント・コントロール、業績測定、管理会計の3者を統合するプロセスとして機能する。
- (3) コントローラーは、コントローリングのプロセスにおいて経営管理者を支援することに責任を持つ。
- (4) コントローリング概念（Controlling Concept）は、5つの段階からなる業績ピラミッド（performance pyramid）として示される。第1階層には会計担当者が担う「財務会計」、その上に第2階層として「管理会計」が、更にその上に第3階層として「業績測定」と第4階層としての「マネジメント・コントロール」が順次位置づけられる。これら第2階層から第4階層までがコントローリングの範囲であり、ビジネス・パートナーとしてのコントローラーが責任を担う領域である。そして、最上位の第5段階が「業績管理」であり、これを担うのが経営管理者である。
- (5) コントローリングの体系として“House of Controlling”を提示する。土台部分にはITシステム、そのような土台の上に立つ5本の柱として①管理会計、②戦略的計画設定、③業務計画設定（operational planning）・予算管理・予測、④財務管理・財務的コントローリング、⑤マネジメント報告（management reporting）、そして柱の上の屋根にあたる部分にコントローラーとコントローリングが据え付けられている。そして屋根の上には「ビジネスモデル」が位置する。これら全体を組織の領域が取り巻き、さらにその組織領域をガバナンスが取り巻く。

- (6) このような“House of Controlling”は、効果的なコントローリング・システムを構築するための、積み木（building blocks）を示している。
- (7) “House of Controlling”の始点はビジネス・モデルである。ビジネス・モデルは、①誰に対して（who）、②何を（what）、③どのように（how）、④いくらで（value）、提供するのかを規定する。①は標的とする顧客であり、②は価値提案（value proposition）、③は価値連鎖（value chain）、④は収益のメカニズム（revenue mechanism）として理解できる。

そこで、以下では“House of Controlling”の5本の柱（構成要素）について順次検討する。そのことによって、「戦略経営を支援する会計」の理論構築に役立つ知見を得たい。

2. コントローリングの構成要素

(1) 構成要素1：管理会計

管理会計は、会計情報の内部利用者（主に、経営管理者）に対して、実績情報、予測情報、目標情報（target information）を作成し、提供する。効果的な管理会計システムを設計するために、次のような手法の体系（われわれが言う「工具箱」）が示されている（Horváth et al., 2020, pp.23-67）¹⁰⁾。

①原価計算・給付会計（cost and revenue accounting）

- 1) 実際原価計算、正常原価計算、標準原価計算
- 2) 全部原価計算、直接原価計算（損益分岐点分析を含む）
- 3) 活動基準原価計算
- 4) 損益計算書
- 5) 目標原価計算（target costing）

②投資評価（investment appraisal）

③キャッシュ・フロー計算書（cash flow statements）

(2) 構成要素2：戦略的計画設定

10) 戦略管理会計の技法として一般的に扱われているものには を付している。

ミッション・ステートメントを基礎として戦略的計画設定が行われる。たとえば、今後5年間の市場占有率が戦略目標として設定され、そのような目標は中期経営計画によって個々の業務分野の計画へと落とし込まれていく。効果的な戦略計画の策定に関して、次のような手法の体系が示されている (Horváth et al., 2020, pp.76-102)。

- ① **SWOT分析**
- ② **顧客／市場別業績** (収益性分析)
- ③ **価値創造経営** (value-based management)
 - 1) **割引キャッシュ・フロー** (DCF)
 - 2) **経済的付加価値** (EVA®)
 - 3) **戦略マップ**
 - 4) **バランスト・スコアカード** (BSC)

(3) 構成要素3：業務計画設定、予算管理および予測

効果的な業務計画設定の設計として、次のような手法の体系が示されている (Horváth et al., 2020, pp.110-133)。

- ① 業務計画設定
- ② プログラム計画と実行計画
- ③ **予算制度**
- ④ **予測 (ローリング予測)**

(4) 構成要素4：財務管理と財務的コントローリング

効果的な財務管理・財務的コントローリングの設計として、次のような手法の体系が示されている (Horváth et al., 2020, pp.142-152)。

- ① **投資管理** (investment management)
- ② **財務リスク管理**
- ③ 資金管理 (cash management)
 - 1) 短期資金計画
 - 2) 長期資金計画
 - 3) 運転資金管理

4)流動性管理

(5) 構成要素5：マネジメント報告

効果的なマネジメント報告の設計として、次のような手法の体系が示されている (Horváth et al., 2020, pp. 160-178)。

①情報要求 (need for information) の分析

②主要業績指標

③BSCの測定パラメータ

以上のような技法の体系(「工具箱」としてのコントローリング)を見て容易に理解できるように、それは極めて実践的な内容であり、その実行可能性は高い。利用が思うように進まない戦略管理会計とは好対照である。

また、戦略管理会計の「工具箱」に収められている各種手法が、コントローリングの体系では上記5つの構成要素に点在しているという点も重要である。なぜなら、これは次のことを示唆するからである。

- (1)「戦略管理会計」という「工具箱」を、無理やりコントローリングの構成要素の1つでしかない「管理会計」の中に位置づけることは困難である。他の構成要素に関わる手法も多数存在するからである。
- (2)「戦略管理会計」というラベルの下に諸手法をひとまとめにすることは回避して、もっと幅広い領域で(すなわち、戦略経営という企業の経営管理全体との関係で)これらの手法を戦略的な企業経営と関係づけることの方が現実的であり、理論としての説明能力も高くなる。
- (3)以上のことから、「戦略管理会計」という「工具箱」を用意することは断念して、今後は戦略的コントローリングを意識した形で、「戦略経営を支援する会計」という新たな「工具箱」として検討することが望まれる。

V 得られた知見と残された課題：むすびに代えて

戦略管理会計の生成・発展、そして現在の低迷という事態を直視すると、幾つかの課題が明確になってくる。まず第1は、中山が提唱した「社会現象

として見た場合の学問の発展」のように展開してはいないことである。中山も、人文的、社会科学的な学問では必ずしもそのような展開にはならず、ことに「擬科学」の場合には、とって代わるべきパラダイムが現れないまま、学問的活力を失い、立ち消えになってしまうと論じている（中山，1974）。戦略管理会計の現状はまさにこの通りである。

第2は、戦略管理会計は、研究者の側からの「道具論」として理論が展開されてきたけれども、現実の企業実践では一部の道具（手法・技法）しか活用されていないことである。「道具箱」としての理論は、利用者の利用目的に合わせるために有用な、すなわち利用目的にとって目的適的な手法を選び、利用するという立場をとる。利用目的に応じた手段・技法の集合体として戦略管理会計論が検討されてきたにもかかわらず、実践は期待通りではないのである。

そこで、われわれは戦略管理会計からドイツのコントローリングに眼を転じ、上記のような課題の解決の糸口をコントローリング論に求めた。その結果、コントローリング論から得た知見は「実践との親和性の強さ」と「技術論的構想」（理論と実践の仲介役）である。

ただ、深山による次の警鐘は傾聴に値する（深山，2014，pp.145-146）。

「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、経営経済理論という建物への…（中略）…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というのが実情であって、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）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。」

「戦略経営を支援する会計」の体系的な理論構築を目指す際に、われわれは上記の警鐘を忘れることなく、常に心に刻み込んでおく必要がある。われわれの考えでは「現実の社会生活と遊離しない知識」と「そのような知識を統一する理論」が必要であり、「知識や理論は実践によって確かめられねばならない」と確信するからである。

本稿を結ぶにあたって、次の文章を書き留めておきたい。今後われわれが進むべき方向を示しているからである。

「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、やがては行き詰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。

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。」(深山, 2014, p. 154)。

われわれは、確固とした理論的基礎の上に、真に有用な技術論として「戦略経営を支援する会計」を築き上げていかねばならない。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

【参考文献】

- Ahrens, T. (1997), "Strategic Interventions of Management Accountants: Everyday Practice of British and German Brewers," *European Accounting Review*, Vol. 6, No. 4, pp. 557-588.

- Becker, A. and M. Messner (2005), "After the Scandals: A German-Speaking Perspective on Management Accounting Research and Education," *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 2, pp.417-427.
- Datar, S. M. and V. Rajan (2018), *Hornsgren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 16th edition, Pearson Educationn Ltd.
- Ewert, R. and A. Wagenhofer (2007), "Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries," in C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields, eds., *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 2, Amsterdam, Holland: Elsevier Ltd., pp. 1035-1069.
- Guenther, T. W. (2013), "Conceptualisations of 'Controlling' in German-Speaking Countries: Analysis and Comparison with Anglo-American Management Control Frameworks," *Journal of Management Control*, Vol. 23, pp. 269-290.
- Hoffjan, A. and A. Wömpener (2006), "Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German- and English-Language General Management Accounting Textbooks," *Schmalenbach Business Review*, Vol. 58, No. 4, pp.234-258.
- Horváth, P. (2009), "What is 'German Controlling'," *Cost Management*, Vol. 23, No. 2, pp. 16-19.
- Horváth & Partners Management Consultants (2020), *The Controlling Concept: Cornerstone of Performance Management*. Singapore: World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd. and München, Germany:Verlag Franz Vahlen GmbH.
- Institute of Cost and Management Accountants (ICMA) (1982), *Management Accounting Official Terminology of ICMA*, London, UK: ICMA.
- Johnson, T. H. and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Massachusetts, USA: Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳 (1992) 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰』白桃書房).
- Kuhn, T. S. (1962), *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press. (中山茂訳 (1971) 『科学革命の構造』みすず書房).
- Messner, M., A. Becker, U. Schäffer, and C. Binder (2008), "Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research," *European Accounting Review*, Vol. 17, No. 1, pp. 129-159.
- Moore, K. and P. Booth (1994), *Strategic Management Accounting: Australian Cases*, Milton, Queensland, Australia: John Wiley & Sons.
- Otley, D. (2008), "Did Kaplan and Johnson Get It Right?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2, pp. 229-239.
- Ratnatunga, J., J. Miller, N. Mudalige, and A. Sohal (1993), *Strategic Management Accounting*, Marrickville, NSW, Australia: Harcourt Brace Jovanovich Group (Australia) Pty Ltd.
- Schäffer, U. and C. Binder (2008), "'Controlling' as an Academic Discipline: The Development of Management Accounting and Management Control Research in German-Speaking

- Countries Between 1970 and 2003,” *Accounting History*, Vol. 13, pp. 33-74.
- Simmonds, K. (1981a), *The Fundamentals of Strategic Management Accounting*, London, UK: The Institute of Cost and Management Accountants.
- Simmonds, K. (1981b), “Strategic Management Accounting,” *Management Accounting* (ICMA), Vol. 59, No. 4, pp. 28-29.
- Smith, M. (1995), *Strategic Management Accounting: Issues and Cases*, North Ryde, NSW, Australia: Butterworth.
- Smith, M. (1997), *Strategic Management Accounting: Issues and Cases*, 2nd edition, North Ryde, NSW, Australia: Butterworth.
- Wagenhofer, A. (2006), “Management Accounting Research in German-Speaking Countries,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, pp. 1-19.
- 小菅正伸 (1995) 「戦略管理会計の構造—スミスの所説を中心として—」『商学論究』(関西学院大学) 第43巻第1号, pp. 39-63.
- 小菅正伸 (1996) 「戦略管理会計の理論的基礎」『商学論究』(関西学院大学) 第43巻第2-4号, pp. 329-352.
- 小菅正伸 (2001) 「戦略管理会計の国際的比較研究の課題」『商学論究』(関西学院大学) 第48巻第4号, pp. 87-108.
- 小菅正伸 (2012) 「戦略管理会計の再検討」『商学論究』(関西学院大学) 第60巻第1/2号, pp. 225-250.
- 小菅正伸 (2016) 「戦略管理会計の思潮—戦略的ポジショニングのための会計からブランド管理会計へ—」『商学論究』(関西学院大学) 第63巻第3号, pp. 435-454.
- 小菅正伸 (2019) 「日本企業の戦略経営と管理会計—エーザイの中長期経営計画を中心として—」『商学論究』(関西学院大学) 第66巻第4号, pp. 365-396.
- 小菅正伸 (2021) 「学問としての管理会計を考える」『大阪簿記会計学協会会報』第65号, pp. 5-6.
- 佐伯啓思 (2020) 『経済学の思考法—希少性の経済から過剰性の経済へ—』(講談社学術文庫).
- 中山茂 (1974) 『歴史としての学問』中央公論社.
- 中山茂 (2013) 『パラダイムと科学革命の歴史』(講談社学術文庫).
- 溝口一雄 (1980) 「西ドイツにおけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』(神戸大学) 第141巻第4号, pp. 1-12.
- 深山明 (2014) 「コントローリングにおける技術論的構想について」『商学論究』(関西学院大学) 第61巻第4号, pp. 137-154.
- 深山明 (2015) 「危機マネジメントとコントローリング: 戦略的コントローリングの意義」『商学論究』(関西学院大学) 第62巻第4号, pp. 1-34.
- 森本和義 (2009) 「ドイツ管理会計に関する研究—歴史的考察として—」『岡山商大論叢』第44巻第3号, pp. 1-28.