

〔レフェリー付論文〕

コントローリングと管理部分システムの調整

小 澤 優 子

I 序

今日、多くのドイツ企業において、コントローリング（Controlling）という名称の部門や、その機能を担うコントローラー（Controller）という職位が設置されている。また、研究者らによって、それに関する数多くの文献が明らかにされている。

このようなコントローリングに関して、それが1950年代後半にドイツに採り入れられてから現在に至るまで、さまざまな見解が提示されている¹⁾。そのような状況において、1970年代後半、ホルヴァート（Horváth, P.）によって調整志向的なコントローリング構想が発表された。彼は、企業を取り巻く環境の不確実性の増大ならびに企業の大規模化などといった理由から、企業管理を支援する調整機能が必要であることを認識し、コントローリングがそ

1) コントローリングに関するさまざまな見解が明らかにされてきた中で、常に、その時代の主流をなすものがこれまで存在してきた。それは、計算制度志向的なものから情報志向的なもの、そしてマネジメント志向的なものへと変化している。このことは、その時代の必要性に応じて、コントローリングの機能が変遷してきたことに還元される。詳細は、おもに、以下を参照。Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, *Kostenrechnungspraxis*, 42. Jg. (1998), S. 228; Lingnau, V.: *Geschichte des Controllings*, in: Lingenfelder, M. (Hrsg.): *100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland*, München 1999, S. 82-89; Weber, J.: *Einführung in das Controlling*, 8. Aufl., Stuttgart 1999, S. 7-10. 小澤優子「コントローリングの生成と発展」『産研論集（関西学院大学）』第32号、2005年3月、41-43ページ。

のような機能を担うべきであると考えたのである。彼は、管理システムの部分システムとして計画策定システム、統制システム、情報供給システムを挙げ、そのような管理部分システム内部と管理部分システムの間において調整が必要であることを指摘している²⁾。それ以降、現在に至るまで、コントローリングの機能をこのように捉える調整志向的な構想が最も支持されている³⁾。キューパー (Küpper, H.-U.) も、同様に、コントローリングの機能を管理システムにおける調整として捉える立場に立っている。彼は、管理システムの要素として、ホルヴァートがあまり取り上げていない組織や人事管理システムに関しても言及し、それらとコントローリングとの関連についても考察を加えている。

本稿では、まず、上述の二人に代表される調整志向的な観点からのコントローリング構想を論じる。その際に、彼らの見解では明らかされていないコントローリングと管理部分システムとの関係について検討し、そこに独自の見解を加えることにより、管理システムにおけるコントローリングシステムの位置づけを明確化する。その後、コントローリングの機能である調整の対象およびその手段を提示する。コントローリングが管理システムにおいていかに調整機能を果たしうるのかということを理解するために、これらのことが重要であると考えられるからである。

II 調整志向的コントローリング構想

コントローリングに関しては多くの文献が見られるが、コントローリングとは何であるのか、また、それに関する調整志向的な構想とはどのようなものであるのかということについては必ずしも明白になっているとはいえない。

-
- 2) Vgl. Horváth, P.: Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 202.
 - 3) この理由に関する詳細は、紙幅の関係もあり、本稿においては触れていない。以下を参照。Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001, S. 5-13. 小澤優子「コントローリング理論の基本構想」『関西学院商学研究』第51号、2002年9月、213-215ページ。

したがって、本節では、調整志向的なコントローリングの構想を明らかにする⁴⁾。

ホルヴァートは、「コントローリングとは、計画策定、統制および情報供給をシステム形成的およびシステム連関的に成果目標を志向して調整する企業管理 (Führung) の部分システム (Subsystem) である。それにより、全体システムの環境に対する適応 (Adaption) と調整 (Koordination) が支援される⁵⁾と述べている。すなわち、コントローリングは企業管理の支援を行うものであり、このことを通じて、企業管理が環境の変化に適応することや、また、給付システムに対する調整を遂行することが可能となる⁶⁾ (図表1参照)。

ホルヴァートによるこの定義をより詳細に検討していくと、まず、企業の管理システムは3つの部分システム、すなわち、計画策定システム、統制システム、情報供給システムから構成されていることが明らかである。さらに、このような3つの部分システムを成果目標志向的に調和 (Abstimmung) させるための調整システムが、コントローリングシステムである⁷⁾。また、コントローリングの機能である調整は、システム形成的な調整とシステム連関的な調整に細分される⁸⁾。システム形成的な調整を通じて、計画策定システムなどの個々の部分システムの形成や、それらの関連付けが行われる。システム連関的な調整によって、各部分システム間に存在する相互依存関係の問題に対処することが可能となる⁹⁾。

4) 調整志向的な観点からコントローリングに関する研究を行っている研究者としては、ホルヴァートやキューパー、ヴェーバー (Weber, J.) などがあげられる。彼らの基本的な見解に関しては、以下を参照。Vgl. Weber, J.: a. a. O.; Küpper, H.-U.: a. a. O.; Horváth, P.: Controlling, 9. Aufl., München 2003.

5) Horváth, P.: a. a. O., S. 151. この詳細は以下を参照のこと。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 91 ff. 長谷川拓三「マークス・ボルボルトのドイツにおける企業コントローリング——その現状と将来的展開——」『大阪経大論集』第46巻第2号、1995年7月、201-207ページ。

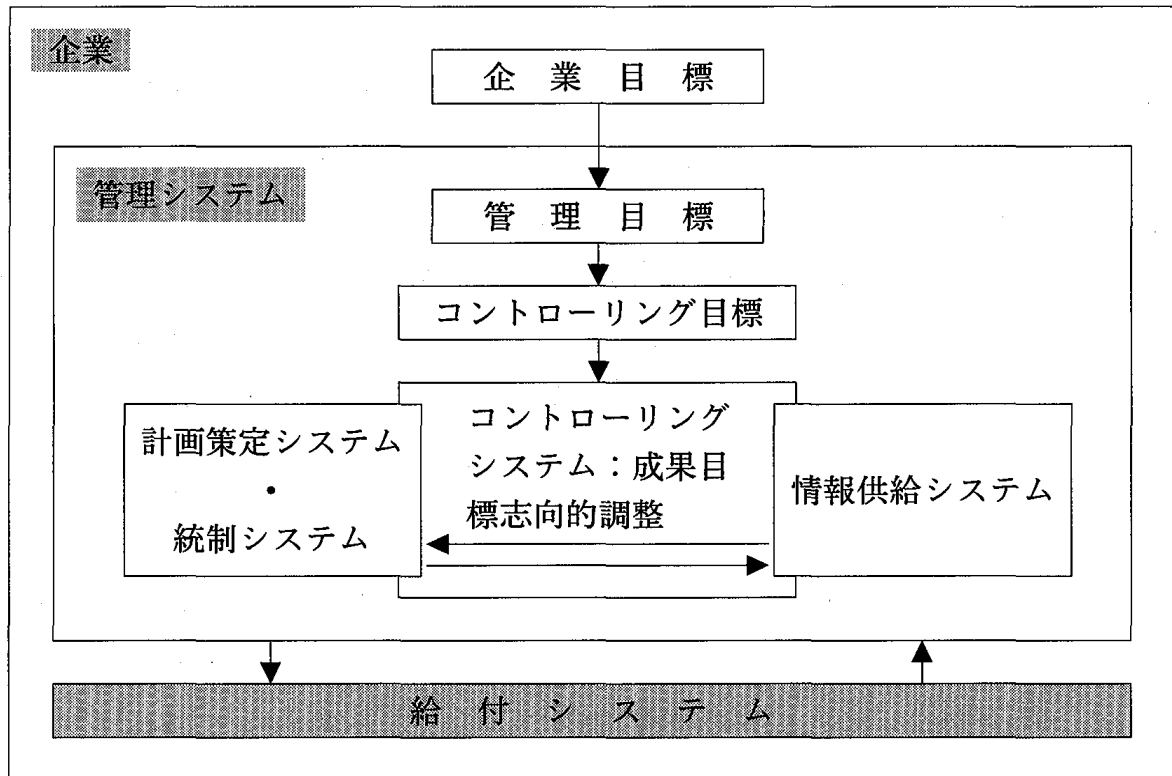
6) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 151.

7) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 111-116.

8) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 124-126.

9) 相互依存関係に関しては、以下を参照。Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 30-61.

図表1 ホルヴァートによるコントローリングシステム



(出所) Horváth, P.: a. a. O., S. 149.

キューパーは、コントローリングを「社会的なシステムである管理の構成要素である」¹⁰⁾と定義している。これは、ホルヴァートと同様、コントローリングが管理システムにおける部分システムの一つであることを意味している。そのうえで、キューパーは、コントローリングの機能を「目標へ向けられた管理を確実にを行うために管理システム全体を調整すること」¹¹⁾であると主張しているのである。すなわち、コントローリングの機能は、企業目標をよりよく達成するために管理システムの調整を行うことであり、それによりマネジャーの支援が行われる¹²⁾。

10) Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 13.

11) Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A.: Zum Verständnis des Controlling Thesen zur Konsensbildung, in: ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

12) 「支援」は、コントローリングの目的として最も強調されうるものである。また、コントローリングのほかの目的として、キューパーは、適応および革新、目標統制などを挙げている。Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 17-20.

また、管理システムに関して、彼は、組織、計画策定システム、統制システム、情報システム、そして人事管理システムという5つの基本要素を指摘している¹³⁾。そして、コントローリングは管理システムにおいて調整機能を果たすのであるが、その対象に関しては、個々の管理部分システム内部での調整と管理部分システム間での調整が区別される。また、調整の手段は、孤立的調整手段 (isolierte Koordinationsinstrumente) と包括的調整手段 (übergreifende Koordinationsinstrumente) に細分され、前者は個々の管理部分システムの調整のためのものであり、給付システムにおける調整のためにも利用される¹⁴⁾。それに対して、後者は管理システムの全体的な調整を行うためのものであり、コントローリング固有の手段とみなされうる。

以上で検討したように、ホルヴァートとキューパーの見解には、調整の対象である管理部分システムの類型化について若干の相違点が見られる。キューパーが、ホルヴァートの指摘した3つの管理部分システムに加えて、組織や人事管理システムを管理システムの構成要素としてあげている点がある¹⁵⁾。しかしながら、コントローリングが調整機能を担う管理システムの部分システムであると理解されている点において、両者の間に明白な見解の違いがあるとはいえない。また、上述の管理システムの分類に関しても、管理システムが、計画策定システム、統制システムおよび情報システムという

13) 目標システム (目標形成) が計画策定システムに含まれるかどうかについては、論者によって見解が異なる。たとえば、ハーン (Hahn, D.) は、広義ではそれを含むが、狭義では含まないと述べている。本稿においては、目標システムは計画策定システムの一部であるとみなすこととする。Vgl. Hahn, D./Hungenberg, H.: PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 341-357. なお、ここで述べている目標システムとは、計画策定目標の目標システムを指すものであり、企業目標システムや管理目標システムのことはない。後述の目標システムに関しても同様である。

また、キューパーの見解に関しては、彼の図表がわかりやすい。以下の文献を参照のこと。Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 15.

14) このことから、孤立的調整手段はコントローリングの手段ではあるが、それ固有の手段ではないとみなされる。Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 20-29.

15) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 12-15.

3つの基本要素から構成され、それらがコントローリングにとって中心的な対象であると見なされている点では、両者の見解は一致している。すなわち、ホルヴァートは、計画策定システム、統制システムおよび情報供給システムに関する検討の際に、組織や人事管理システムの問題にも触れており、また、キューパーは組織や人事管理システムをコントローリングの対象として本質的なものではなく、「触媒」的な役割を果たすものであるとみなしている¹⁶⁾。さらには、調整の対象として、両者とも、個々の管理部分システム内部での調整と管理部分システム間の調整を挙げており、この点においても、異なる点は見出されないのである。

これまで述べてきたことを要約するならば、コントローリングとは企業管理の部分システムの一つであり、その機能を管理システム全体における調整であると理解する基本構想が、調整志向的なコントローリング構想であるといえる。そして、その対象として、計画策定システム、統制システムおよび情報システムが強調されるが、組織や人事管理システムの観点も考慮したうえで調整を行うことがきわめて重要である¹⁷⁾。

しかしながら、ホルヴァートもキューパーも、コントローリングシステムと上述の管理部分システムとの関係に関しては言及していない。コントローリングシステムは、5つの管理部分システム内部およびそれらの全体的な調整を行うものであり、それらとは異なった管理部分システムと見なされるべきである。すなわち、コントローリングシステムが他の管理部分システムとは異なった管理部分システムでなければ、コントローリングが調整機能を遂行することは不可能なのである。彼らの見解では、このことが検討されておらず、コントローリングによる他の管理部分システムの調整がどのように行

16) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 194 f.

17) コントローリングの対象が管理システムであるということから、近年の管理システムにおける戦略的な思考の重要性に伴い、コントローリングに関しても、戦略的な管理プロセスを支援する戦略的コントローリングという概念が重要視されるにいたっている。戦略的コントローリングに関しては、以下を参照。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 252-261; Baum, H.-G./Coenenberg, A. G./Günther, T.: Strategisches Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2004, S. 12-14.

われるのかということが明白ではない。また、コントローリング目標と他の管理部分システムの目標との関連についても、明確に論じられていないのである¹⁸⁾。

このことを明確にするために、本稿では、管理システムを5つの管理部分システム（計画策定システム、統制システム、情報システム、組織、人事管理システム）から成る狭義の管理システムとコントローリングシステムとに細分し、両者を合わせて広義の管理システムが形成されるものとする。さらに、コントローリングの調整の対象である狭義の管理システムは、計画策定システム、統制システムおよび情報システムという中心的なシステムと、組織および人事管理システムという周辺的なシステムに分けられる。そして、コントローリングシステムのためのコントローリング目標は、企業目標および広義の管理目標より導き出される。同様に、狭義の管理部分システムのためにはそれらに固有の目標が導き出され、それを狭義の管理目標と称することとする。また、コントローリングシステムは、その目標を達成することを通じて広義の管理目標、さらには企業目標の達成に貢献するといえる（図表2参照）。

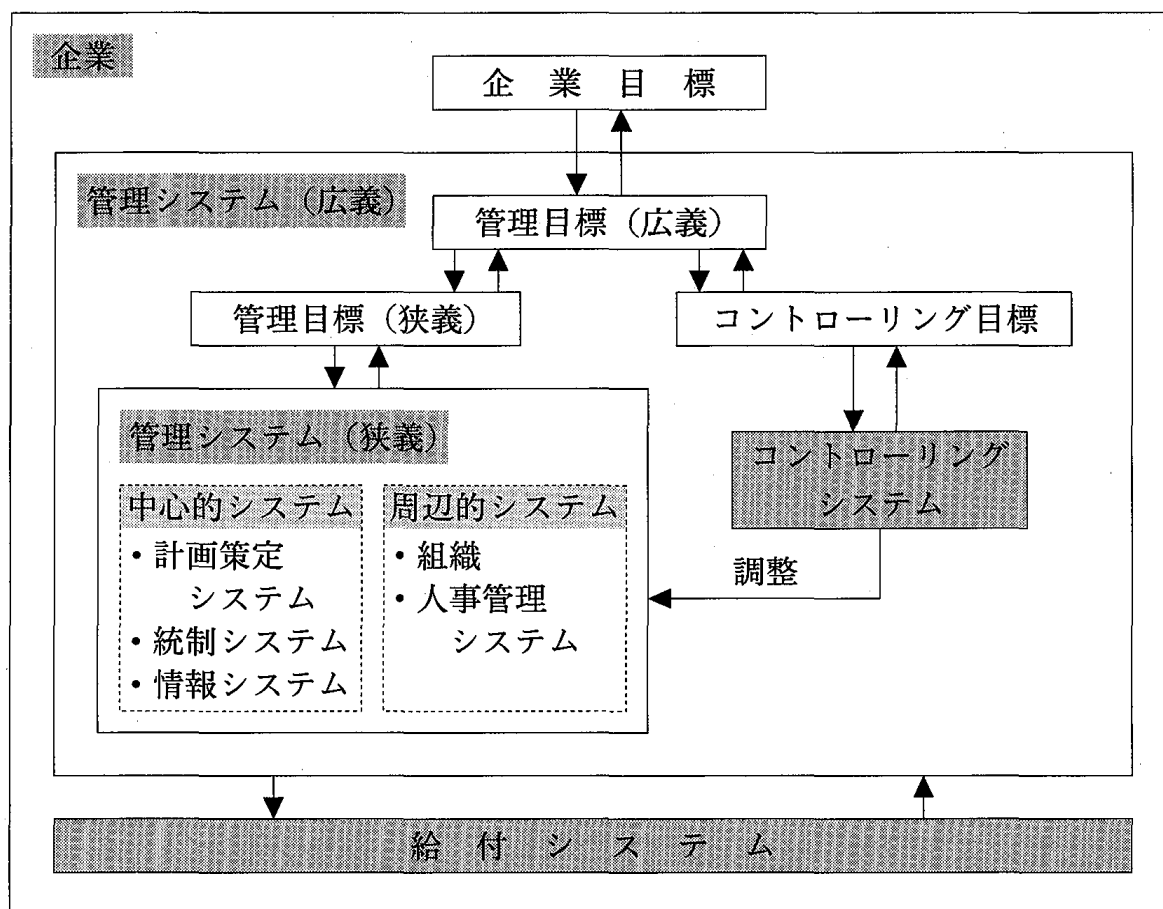
次節以降では、調整志向的な基本構想に基づき、個々の管理部分システムにおけるコントローリングの役割を明らかにする。また同時に、管理部分システム間の調整も取り上げる。

III 中心的システムの調整

1. 計画策定システムの調整

計画策定（Planung）は将来志向的なものであり、また、それは情報処理のプロセスである。すなわち、企業の行動可能性、それぞれの行動可能性についての枠組み条件やさまざまな影響要因が考慮されたうえで、行動代替案が提示され、分析された後に、目標に適合した行動代替案が選択される。こ

18) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 17-20; Horváth, P.: a. a. O., S. 148 f. und 154 f.

図表2 管理システムとコントロールシステム¹⁹⁾

れによって、企業の将来における意思決定や行動の範囲が限定され、構造化される。通常は、計画策定は、将来に関する不完全な情報のもとで行われることとなる²⁰⁾。

計画策定システムの要素としては、計画策定目標、計画策定の担い手、組織的な構造、計画策定のための情報、計画策定の対象ならびに計画策定行動、策定された計画などが指摘されている²¹⁾。これらの中でコントロールの機能としての調整の対象とみなされるのは、計画策定目標、計画策定の担い手、計画策定プロセスおよび計画策定の対象である。さらに、計画策定は、3つのレベルの戦略的計画策定、戦術的計画策定および業務的計画策定に分

19) この図表は、これまで明らかにしてきたことをもとに、筆者が作成したものである。

20) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 63.

21) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 65-67; Horváth, P.: a. a. O., S. 196-199.

けられうることから、各レベル間の調整も必要とされる。しかしながら、計画策定の担い手の調整のためには組織構造的な観点が、また、計画策定プロセスの調整のためには組織過程的な観点が不可欠であるため、それらは組織との関連で考察されなければならない。したがって、計画策定システム内部の調整に関しては、計画策定目標や計画策定対象、計画策定レベルの調整が検討されることとなる²²⁾。

まず、計画策定目標の調整であるが、企業においてはさまざまな計画策定目標が存在し、それらが体系化されることによって目標システムが形成される。そして、それぞれの計画策定目標の間には何らかの関連が存在するのである。すなわち、相互に補完関係や競合関係がある場合、もしくは、関係がない場合の3つの状態が考えられ、目標間に競合関係が存在する場合に問題が生じることとなる。ここで生じた目標コンフリクトの解決のためにコントローラーがその職務を果たすのであるが、そのために、効用関数や目標コンフリクトを解決するための手段、すなわち、目標抑制 (Zielunterdrückung) および目標妥協 (Zielkompromiß) などが有用である²³⁾。

次に、計画策定は、製造計画や投資計画などの対象領域にしたがって分類される。また、戦略的計画策定レベルや戦術的計画策定レベルなどのレベルに応じて分類されている。したがって、計画策定領域や計画策定レベルの間において、さまざまな調整が必要となる。この際に用いられる手段が、逐次的計画策定モデルおよび同時的計画策定モデルである。前者を通じて、個々の計画問題が連続的に解決されることとなる。また、後者はさまざまな計画を同時に立案するために展開されるモデルである²⁴⁾。

22) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 69-71; Horváth, P.: a. a. O., S. 213-229.

23) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 74-81. 目標抑制とは、支配的な目標を決定しそれ以外の目標を放棄すること、また、目標妥協とは、各目標の効用価値を測定して目標の重要度を判定し、ある目標値を下げることを意味する。

24) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 81-108. なお、それぞれの計画レベルのために、たとえば、戦略的計画策定レベルにとってのポートフォリオ分析のような手段が存在するが、それらに関しては紙幅の関係もあり、本稿では取り上げていない。

2. 統制システムの調整

統制 (Kontrolle) とは、目標 (Soll) と実績 (Ist) を比較することである。その場合に、計画策定の段階において導き出された標準値や計画値が統制段階において実際の数値と比較され、その後、統制段階において得られた情報が後の計画段階にフィードバックされることとなる。このことから、統制と計画策定とは密接に関連しており、計画策定は統制なしでは意味を成さず、また、統制は計画策定なしでは不可能である²⁵⁾。しかしながら、統制は、計画策定ほどには重要視されていないというのが実情である。

統制システムは、統制目的 (Kontrollzweck)、統制の担い手、統制プロセスおよび統制対象などの要素から構成されている²⁶⁾。計画策定システムの場合と同様、統制の担い手を決定することは組織構造の問題であり、また、統制プロセスの調整は組織過程の問題であるため、統制目的と統制対象が統制システム内部での調整対象となる。

しかしながら、統制内部での調整にとって、コントローリング機能は重要視されていない。なぜならば、固有の統制目的とは、情報伝達や知識獲得などの比較的単純なものであり、また、統制対象は、計画策定システムによって大きな影響を及ぼされるために、統制システムそれ自体においては調整がそれほど必要とされないためである。

統制システム内部におけるコントローラーの重要な職務として、一般的には、差異分析 (Abweichungsanalyse) が強調される²⁷⁾。これは、差異の大きさを認識することのみならず、その原因分析も行うためのものであり、統制プロセスの核心をなすものである²⁸⁾。それにより、コントローラーはマネジャーが必要とする情報を提供し、支援を行うのである。

25) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 169 f. und 181.

26) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 170-178.

27) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 180.

28) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 177 f. 統制プロセスとは、問題の明確化→比較の確定 (統制基準の決定など)→比較の実行→差異の評価 (差異の測定、原因分析)→適合処置の展開、というプロセスである。

3. 情報システムの調整

情報システムは、企業管理にとって不可欠なものである。なぜならば、それは、他の管理部分システムすべての基礎システムとみなされているからである。情報システムにおいては、各部分システムで必要とされる情報が獲得され、処理された後に、その処理された情報が各部分システムのマネジャーに供給される²⁹⁾。したがって、情報システムに関しては、その内部の調整も重要であるが、それと他の管理部分システムとの調整がきわめて重視される³⁰⁾。

まず、情報システム内部においては、情報やさまざまな計算システム、たとえば、投資計算、財務計算、原価計算などの情報諸用具 (Informations-instrumente) が存在するために、それらの間の調整がなされなければならない³¹⁾。このための手段としては、統合的な企業計算システムが要求される。たとえば、どの程度共通のデータを持っているのか、どのような計算方法を用いているのか、などの点で統合可能であれば二重計算が避けられ、また、矛盾したデータの発生が抑制されることとなる³²⁾。

他の管理部分システムとの関連においても、情報システムの調整は不可欠である。まず、個々の管理部分システムにおける情報需要と企業計算による情報生産との間で調整が行われるべきである。たとえば、統制システムにおける比較の実施や差異分析のために必要とされる情報が適切に獲得され、処理されなければならない。情報需要と情報生産との間の調整のために、情報需要分析が用いられる³³⁾。これにより、どのような情報が、どのような方法

29) ここで述べられている、情報が必要とされていることは情報需要、獲得された情報を処理することは情報生産、そして、処理された情報を各部分システムのマネジャーに提供することは情報供給と称される。

30) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 109 f. なお、II節で述べたように、ホルヴァートは情報に係わる管理部分システムを「情報供給システム」と称している。この中には、情報需要の認知や分析なども含まれることから、これはキュッパが挙げている「情報システム」に相応するものであると考えられうる。

31) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 110 f. und 118-122.

32) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 116 f.

33) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 138-151.

で提示されるべきなのか、などといったことが把握される。また、情報システムにおいて処理・加工された情報を、その使用者は適切な方法で適切な時期に受け取らなければならない。すなわち、情報システムと他の管理部分システムにおいて適切な報告活動が不可欠であり、そのために、報告システムが有用である³⁴⁾。

IV 周辺のシステムの調整

既述のように、コントローラーが計画策定システム、統制システムおよび情報システム内部の調整という職務を果たす際に、人事管理システムや組織は「触媒」的に作用する³⁵⁾。この点において、コントローリングと人事管理システムおよび組織との関連の明確化は不可欠である。

1. 人事管理システムの調整

人事管理システムは、企業における従業員を管理するためのシステムであり、その要素としては、従業員以外に管理者や管理プロセスおよび管理手段が存在する。コントローリングに関する文献の中で、コントローリングと人事管理システムとの関連を明確化しているものはあまり見られない。しかしながら、人事管理は、他の部分システムにおける従業員の行動に影響を及ぼすために、コントローリング機能である調整にとって非常に重要である³⁶⁾。

人事管理システムにおいては、管理原則、管理様式、モチベーション・システム、インセンティブ・システムおよび人材開発のシステムなど、さまざまな手段が存在する³⁷⁾。したがって、これらの間に調整が必要となり、その

34) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 152.

35) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 12-15 und 194 f.

36) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 194 f.

37) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 194-198. 管理様式とは、マネジャーが如何に部下に影響を及ぼすのかということに関して、そのためのアプローチを示すものである。それは、権威主義的な形態から協力的な形態まで、さまざまなものに分類される。また、人材開発システムとは、たとえば、教育、研修、労働の構造化（グループ形成など）、キャリア計画を意味するものである。

際に、管理原則が有用である。なぜならば、これは、従業員を管理するための一般的な行動原則を表わしたものであり、これを通じて他の人事管理の手段の調整や組織構成員の調整が行われるからである。

また、これら人事管理の手段を通じて、他の管理部分システムにおける従業員の行動に対する管理が行われ、調整が可能となる。管理様式は、個々のマネジャーと組織構成員に直接的に関連し、また、モチベーション・システムおよびインセンティブ・システムは一般に企業全体に関わる手段であり、組織構成員の行動に大きな影響を及ぼしうる。このことから、これら手段は、直接的な調整ために有用である。調整のための間接的な手段としては、組織構成員に対する目標提示、共通の価値観および期待の形成などが存在する。彼らが共通の目標を追求し、共通の価値観を持ちうるのであれば、企業目標がよりよく達成されるのである。

2. 組織の調整

組織は、経済活動にとってもっとも重要な基礎であり、経営プロセスにある要素間の秩序や、経営活動の目標を志向した管理のための秩序の枠組みを表わすものである³⁸⁾。そして、その本質的な機能は調整であると一般的に理解されている。そこで、組織の機能である調整とコントロールリングの機能である調整との区別が問題となる³⁹⁾。まず、組織の枠組みの中での調整は、実現化の段階におけるものであり、他方、コントロールリングの機能である調整は管理システムにおける調整のみを意味するものである。ホルヴァートも、組織の調整とコントロールリングの調整との区別について述べており、前者を第一次的調整、後者を第二次的調整と称している⁴⁰⁾。

組織に関しては、組織構造と組織過程との間の調整が重要である。前者においては、経営の構造や権限に関する長期的に有効な規制が問題となる。後

38) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 264 f.

39) Vgl. Weber, J.: a. a. O., S. 234 f.; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 266-268.

40) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 213.

者においては、権限委譲の過程が問題となり、組織構成員の空間的・時間的な関係や委託と受託の問題の形成が行われる⁴¹⁾。また、組織以外の管理部分システムは企業の組織を基礎としているために、それらの間の調整が必要である。たとえば、情報システムは、職務の決定によって、その要素である情報需要や報告システムが影響を及ぼされうるのである。このための調整手段としては、調整機関や職務決定、責任や権限の委譲が考えられ、また、フォーマルなコミュニケーション構造などによっても調整がなされることとなる⁴²⁾。

V 結

ドイツにおいてコントローリングが本格的に普及し始めたのは1970年代後半のことであり、その頃、コントローリングの機能が管理システムにおける調整であるとみなされた。その後約30年間、そのような見解は、コントローリングに対する理解の中で最も重視されてきた。

調整志向的なコントローリング構想に関する支配的な見解は、コントローリングを管理システムの部分システムであるとみなし、その機能を管理システム全体における調整として理解するものである。それは、ホルヴァートやキューパーに代表される。その際に、その対象である管理システムは、計画策定システム、統制システム、情報システム、人事管理システムおよび組織という5つの部分システムに細分される。しかしながら、彼らはコントローリングシステムと他の管理部分システムとの関係については明確化していないため、本稿においては、管理システムを狭義の管理システムとコントローリングシステムとに細分し、そのことにより、コントローリングが調整機能を果たしうることを指摘した。

すでに明らかなように、コントローラーは、上述の狭義の個々の管理部分システム内部および管理部分システム間の調整のために、その役割を果たす

41) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 265 f.

42) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 268 ff.

のである。Ⅲ節以降においては、個々の管理部分システム内部およびさまざまな管理部分システム間という調整の対象、そして、それらの調整のための手段が明確化された。計画策定システムに関しては、計画策定目標や計画策定対象および計画策定レベル間の調整が重要であり、そのための手段として、効用関数や目標抑制および目標妥協、また、逐次的計画策定モデルおよび同時的計画策定モデルを指摘した。統制システムにおいては、コントローリングの役割があまり重要視されていないものの、差異分析がコントローラーの職務であると理解される。情報システムにおいては、情報やさまざまな計算システムの調整のために統合的な企業計算システムが不可欠であり、また、情報需要、情報生産、そして情報供給の間の調整のためには、情報需要分析や報告システムといった手段が存在するのである。

さらに、人事管理システムでは、そこにおけるさまざまな手段を調整するために管理原則が有用であり、また、他の管理部分システムの従業員を調整するために、管理様式やモチベーション・システム、インセンティブ・システムが重要である。最後に、組織に関しては、組織構造と組織過程との間の調整が不可欠であり、そのための手段としては調整機関、職務決定および責任や権限の分配、フォーマルなコミュニケーション構造が挙げられる。

本稿では、調整志向的な構想に基づいて、個々の管理部分システムおよび管理部分システム間の調整手段を検討してきた。一つの管理部分システム内部での調整手段は、孤立的調整手段と称される。孤立的調整手段は、給付システムの調整のためにも用いられることから、コントローリング固有の手段であるとはいえない⁴³⁾。コントローリングにとっては、管理部分システム間の調整に基づく管理システム全体の調整が最も重要な課題であり、したがって、コントローリング固有の手段というのは、予算管理や管理価格システムのような包括的調整手段に求められるのである。そして、これらの手段による支援を通じて、分権化されたすべての管理部分システムが統合され、マネ

43) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 230.

ジャーが目標に向けて活動することが初めて可能となるのである。

(筆者は関西学院大学大学院商学研究科研究員)