

コントローリングの機能と制度に関する研究

2011年4月25日

関西学院大学大学院商学研究科

小澤 優子

目次

序章 本論文の問題意識と構成	1
第1部 コントローリングの歴史	
第1章 コントローリングの生成と発展	13
I. 序	13
II. コントローラー制度の成立	14
III. コントローリングの展開	16
IV. コントローリングの変遷	22
V. 結	25
第2章 コントローリング導入の背景	27
I. 序	27
II. コントローラー制度の紹介	28
1. 訪米視察団の概要	28
2. 「計画および統制による経営管理」に関する報告書	30
III. コントローリングの普及	32
IV. コントローリングの問題性	35
1. 全体経済的背景	35
2. 個別経済的背景	37
3. コントローリングの性格の変化	38
V. 結	40
第2部 コントローリングの機能	
第3章 コントローリング理論の基本構想	45
I. 序	45
II. コントローリングの構想	46
III. 調整志向的コントロールング	48

IV.	調整の対象と手段	5 1
1.	調整の対象	5 1
	(1) 個々の管理部分システム内部での調整	5 2
	(2) さまざまな管理部分システム間の調整	5 4
2.	調整の手段	5 5
	(1) 孤立的調整手段	5 5
	(2) 包括的調整手段	5 6
V.	結	5 7
第4章	コントローリングと管理部分システムの調整	6 1
I.	序	6 1
II.	調整志向的コントローリングの意義	6 2
III.	中心的システムの調整	6 8
	1. 計画策定システムの調整	6 8
	2. 統制システムの調整	7 0
	3. 情報システムの調整	7 1
IV.	周辺のシステムの調整	7 2
	1. 人事管理システムの調整	7 2
	2. 組織の調整	7 3
V.	結	7 4
第5章	戦略的コントローリング	7 7
I.	序	7 7
II.	戦略的コントローリングの展開	7 8
III.	2つのコントローリング	8 1
IV.	戦略的コントローリングの基本思考	8 4
	1. 調整の対象	8 4
	2. 調整の手段	8 6
V.	結	8 9

第6章	コントローリングの手段	91
I.	序	91
II.	コントローリングの機能と手段	92
III.	予算管理の機能	98
IV.	コントローリングの手段としての予算管理	99
V.	結	102

第3部 コントローリングの制度

第7章	コントローリングの組織	107
I.	序	107
II.	コントローリング組織の形成	108
III.	コントローリングの制度化と配置	109
1.	コントローリング組織の制度化	109
2.	コントローリングの配置	112
IV.	企業組織におけるコントローリング	116
V.	コントローリングの現状	120
VI.	結	123
第8章	コントローリングとコントローラー	125
I.	序	125
II.	コントローラーの重要性	126
1.	コントローラーの定義	126
2.	コントローラーの職務と役割	127
III.	コントローリングの配列	130
IV.	コントローラーの権限	135
V.	結	137
第9章	コントローラーとマネジャー	141
I.	序	141

II. コントローリングの機能	142
III. コントローラーの役割	145
IV. コントローリングの利用	148
V. コントローリングの成果	150
VI. 結	152

終章 本論文の総括	155
-----------	-----

—本論文のまとめと残された課題—

参考文献	161
------	-----

序章 本論文の問題意識と構成

I. 本論文の問題意識

今日、企業を取り巻く社会的・経済的環境は複雑化しており、また、その動態性はますます高まっている。情報技術の進展、グローバル化、企業規模の拡大などの要因によって、企業を取り巻く環境の不確実性は非常に高いものとなっている。このような状態はドイツにおいても例外ではない。ドイツの経済全体を概観すると、1990年代から2000年代にかけて、東西ドイツ統一後の不況やヨーロッパ連合の拡大と統合の深化を通じて経済全体が不安定期を迎え、現在に至るまでのそのような状況は続いている。また、1960年代後半から続く企業の大規模化や国際化の進展は、企業を取り巻く環境に大きな変化をもたらした。さらに1990年代以降、アングロサクソン型の市場原理に基づくグローバル化の波にドイツ企業は直面している。

このような変化はとくに企業管理に非常に大きな影響を及ぼしており、とりわけトップ・マネジメントとしての経営者のみならず管理者には、このような企業内外の変化し続ける環境に迅速にかつ柔軟に適応することが求められている。経営者および管理者を取り巻く状況は、ますます厳しいものとなっているといえる。

そのような状況のなかで、今日、ドイツをはじめEU各国の企業管理においてコントローリング(Controlling)やその機能を担うコントローラー(Controller)の役割が重要視されている。彼らは、変化し続ける環境に適応しようとする企業のマネジャーに対して、おもに財務的な情報を提供することを通じて彼らの意思決定の支援を行うという非常に重要な役割を担っている¹。すなわち、コントローラーの役割は予算管理や原価管理などを通じてマネジャーの支援を行うことや、近年では、戦略レベルの計画立案に財務面からアドバイスを行うことにまで拡大している。

現在、ドイツのほとんどの大企業にはコントローリング部門やコントローラーの職位が

¹ コントローラーが支援するマネジャー（経営者ならびに管理者）とは、トップ・マネジメントもしくはミドル・マネジメントのレベルのマネジャーを意味する。とりわけ近年においては、トップ・マネジメントレベルのマネジャーを支援するコントローラーの役割が重視されている。これは、経済全体の複雑性や動態性が増大し、とくにトップ・マネジメントレベルのマネジャーが必要とする情報が増え、また、その内容が多種多様なものとなったためであると考えられる。

見られ²、また、ヴェーバー(Weber, J.)らの調査によるとコントローリング部門もしくはそれに類似した部門を設置する企業の割合が急速に増加している³。コントローラーは専門職とみなされ、一部の企業では非常に高い地位や、強い権限を有している。さらに、中小企業においても、コントローリングの必要性を認識し、コントローラーの職位を設置する企業が増加している⁴。

また、実践におけるに普及に導かれ、コントローリングに関する数多くの研究が明らかにされている。ホルヴァート(Horváth, P.)やキュッパ(Küpper, H.-U.)、ヴェーバー(Weber, J.)、ハーン(Hahn, D.)といったドイツの著名な研究者らによって数多くの文献が出版され、コントローリングそれ自体の機能や組織を検討したもののみならず、Personal Controlling などのように、他の分野とコントローリングとの関連付けを明らかにしたものも見られる。また、コントローリング専門の雑誌も発行されている。さらに、多くの大学において、コントローリングの講座も設けられている。

そもそも、コントローリングは 1950 年代後半にコントローラー制度として紹介されたのち、ドイツで生成、発展してきたものである。これはアメリカからドイツに紹介された当初は企業管理に導入されなかったにもかかわらず、1966/67 年ならびに 1974/75 年の不況を境としてさまざまな経済問題が集中的に生起するようになり、企業に採り入れられるようになった。また、同じ頃に企業の資本集積が進んで企業が大規模化し、企業を取り巻く環境変化がより一層激化した時期にドイツ国内において広く普及した。

そして、1990 年代以降も 1960 年代後半から 1970 年代と同様に企業にとって厳しい状況にあり、コントローリングは多くの企業管理に採り入れられている。上で述べたとおり、ドイツにおけるほとんどの大企業ならびに多くの中小企業に、コントローリング部門やコントローラーの職位が見られるのである。

このような現状を踏まえて、本論文では、コントローリングの全体像がおもにドイツの研究や事例に基づいて明らかにされる。その際に、以下の 3 つの問題意識から議論を進めていきたい。

本論文を執筆するにあたっての第一の問題意識は、コントローリングとはいかなるもの

² Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439.

³ Weber, J. / Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, krp, 42. Jg. (1988), S. 228.

⁴ Vgl. Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439.

であるかという疑問である。先に述べたとおりコントローリングに関しては、それが導入されてから今日に至るまでの 50 年の間に非常に多様な理解がなされてきた。すなわち、コントローリングの機能やコントローラーの役割について、必ずしも統一的な見解が得られているとはいえない。

これまでコントローリングに関しては、計算制度志向的、情報志向的、マネジメント志向的というおもに 3 つの理解が明らかにされている。そして、現在、マネジメント志向的、調整志向的な見解が有力視はされているが、情報志向的な見解や計算制度志向的な理解も見られる。

ただ、やはりそのような状況の中でも、近年、調整志向的なものをもっとも有力な見解であると考えられる。すなわち、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ものである。したがって、本論文では、そのような理解にいたるまでの経緯をまずは明らかにし、調整志向的なコントローリングの有効性について考察していく。第 1 部でコントローリングの導入状況やその機能の変遷、さらに、1970 年代後半のコントローリング普及の社会的・経済的背景を明らかにすることで、この問いに答えることができると考えている。

また、「調整志向的」なコントローリングの見解においても、その機能や対象に関する理解は多種多様であり、それらが不明確と言わざるを得ない状況にある。これが第二の疑問点である。コントローリングの機能や対象として、どのようなものが指摘されうるのだろうか。

たとえば、調整志向的な見解をもとに所説を明らかにするホルヴァートとキューパーの調整に関する理解は若干異なる。また、ホルヴァートはその対象を計画システムや統制システム、情報システムの調整と理解しているが、キューパーはより広い管理システム全体の調整としてコントローリングの対象を把握している（この場合、調整の対象には、前述の 3 つの管理部分システムに人事管理システムと組織が加えられる）。もちろん、他にも非常に多くの論者によって、さまざまな見解が提示されている。

本論文においては、多様な研究の中から上述のホルヴァートやキューパーの研究をおもに取り上げる。ホルヴァートは 1970 年代後半からコントローリングに関する数多くの研究を発表しており、代表的な著書『コントローリング(Controlling)』は多くの版を重ねている。そこではコントローリングの機能や対象、歴史などに関する詳細な研究が明らかにされ、多くの研究者が彼によるコントローリングの定義を支持している。

キューパーも同様に 1980 年代よりコントローリングに関する研究を重ね、これに関して体系的にまとめた著書『コントローリング(Controlling)』を公表している。初版の発表以後、現在にいたるまで内容に加筆・修正が行われ、現在は第 5 版が出版されている。ここでも、コントローリングのさまざまな機能やその対象、個々の管理部分システムにおける調整の手段、さらには、コントローリングの組織が詳細に検討されている。

しかしながら、彼らの見解には若干の相違点が見られ、また、限界点が存在すると考えられる。したがって、本論文においては、彼らの見解を取り上げると同時に、そこに筆者独自の理解を加えることにより、コントローリングの調整機能や調整対象および調整手段を明らかにすることを試みる。また、調整の意味合いがコントローラーの支援する意思決定対象によって変化し、そのことによってコントローラーの役割や調整の手段が異なってくる。第 2 部全体でそれらを明らかにしていきたい。

第 3 の問題意識は、コントローリングの機能が明らかにされたならば、その機能を果たすための制度が検討されなければならないということにある。組織構造（コントローリング部門）や企業の中でどのレベルにコントローリング部門が設置されるべきなのか、部門が企業内に複数設置された場合、調整ということを考えてどのようにそれらが関連付けられるのか、など多くの事柄が明らかにしなければならない課題として残されている。さらには、コントローラーは調整をする際にどのようなことをその職務の目標とすべきなのか、そのために、コントローラーにどのような権限が与えられるべきなのかについても言及することが不可欠である。

現在、実践におけるコントローリングのあり方はさまざまであり、また、理論でもその理解はさまざまである。第 3 部においては、調整志向的なコントローリング構想に基づいて、コントローリングの制度を包括的に捉えた考察をおこなっていく。

このような問題意識に基づいた考察を通じて、本論文においては、日本ではあまり研究が進められていないコントローリングの企業管理における重要性を明らかにすることを試みたい。

II. 論文構成

以上のような問題点を明らかにするために、本論文は以下のような内容から構成される。最初に明らかにされなければならないのは、コントローリングがいかに生成し、その後、

現在に至るまで発展してきたのかという点である。

第1章「コントローリングの生成と発展」では、コントローリングが生成してから今日多くの企業に導入されるようになるまでの全体のプロセスが明確化される。そのために、まず、アメリカにおけるコントローラー制度の発展過程が明らかにされる。コントローリングの起源がアメリカのコントローラー制度(controllership)に求められるためである。そのうえで、それが1950年代後半にドイツに紹介され、当初は広く普及するにはいたらなかったにもかかわらず、1970年代後半以降今日に至るまで、実践や理論に導入されるにいたった背景が論じられる。コントローリングの普及に関する全体経済的な要因としては、1970年代や1990年代における不況、個別経済的な要因としては、企業の大規模化や国際化などの問題が指摘される。

さらに、そのようなコントローラー制度がコントローリングとして独自の発展を遂げていった経緯が、その機能の変遷という側面からも検討される。ドイツにコントローラー制度が紹介された当時、その機能は計算制度(すなわち会計)のそれと同様とみなされていたが、そこから情報志向的、さらには、マネジメント志向的なものへという性格の変化に伴って、コントローリングが普及していったことが明らかにされる。

このような全体的な経緯を踏まえたうえで、第2章の「コントローリング導入の背景」において、コントローリングが1970年代によく実践や理論に採り入れられた背景が明らかにされる。先ほど述べたとおり、コントローリングはコントローラー制度としてドイツに紹介された1950年代後半から1960年代にかけて、企業管理にはなかなか導入されなかった。1960年代後半になってようやく、コントローリング部門もしくはコントローラーの職位を導入する企業数が増加していくこととなる。また、それに関する研究が盛んになったのは、1970年代以降である。

したがって、第2章では1960年代後半から1970年代に焦点をあて、その当時の社会的・経済的な背景を明確化することを通じて、コントローリングの本質を考えることにしたい。まずは、1958年にコントローラー制度をドイツに紹介した報告書を明らかにし、当時のアメリカのコントローラー制度とドイツの計算制度との比較・検討を行う。このことにより、コントローラー制度が当時の西ドイツで受け入れられなかった理由が明らかにされる。ついで、コントローリングが採り入れられてしていった過程について触れ、それに基づいて、1960年代後半から1970年代におけるコントローリング普及の要因が検討される。その結果、経済全体の不況、企業規模の拡大や事業部制組織の導入、さらには、コントローリン

グそれ自体の性格の変化という3つが指摘されることとなる。導入の背景を明確化してその本質を確かめることにより、コントローリングの意義をいっそう際立たせたいと考えている。

第1部は、以上のようなコントローリングの歴史的な展開を明らかにすることを主眼としている。そして、そのようなコントローリング生成の理由やその機能の変遷、それらを規定するドイツ経済の社会的・経済的背景に関する理解をうけて、第2部においては、コントローリングの機能に関する議論が進められていく。第2部は4つの章から構成されており、前半の2つの章はコントローリングの機能や目標、その手段を検討するため、後半の2つの章は支援対象のレベルの違いによるコントローリングの意味合いや手段の違いを考察するためのものである。

第3章「コントローリング理論の基本構想」では、コントローリングに関する代表的な研究者であるキューパーの所説を取り上げる。彼は、近年、もっとも支持されている調整志向的な構想に基づいてコントローリングを明らかにする論者であり、コントローリングに関する詳細な研究をこれまで多数公表している。

彼は、その機能を「目標を志向し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」と定義し、調整を行う目的を適応、革新、目標統制として設定している。そのうえで、調整の対象が管理システム全体、すなわち、計画策定システム、統制システム、情報システム、人事管理システムならびに組織であることを明確化し、それらを個々に調整するための手段についても明らかにしていく。調整の手段としては、予算管理システム、目標システム、計算価格システムなどが指摘され、この中でも予算管理とコントローリングの関連が重要であるため、このことについて第6章で詳細に検討していく。

さらに、第4章の「コントローリングと管理部分システムの調整」の中で、調整志向的なコントローリング構想についてさらに言及していく。上述のように、近年、調整志向的なコントローリングの中でも多くの研究者によってさまざまな研究が行われており、統一した理解が見られない。そこで、本章ではまず、調整志向的な観点から行われたキューパーやホルヴァートの研究を、両者の見解を比較しながら論じていく。その際に、彼らの見解における不十分な点について指摘する。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の関係については明確化していないために、われわれは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について明らかにしたい。

第4章の内容に基づいて、第5章と第6章においては、コントローリングの二つのレベルに関する検討が行われる。コントローリングは、対象とする意思決定の内容に応じて、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングに区分されるためである。

第5章「戦略的コントローリング」では、「戦略的」な思考に基づいたコントローリングを取り上げる。近年、企業管理において戦略的な思考の重要性が高まっており、企業管理を支援するコントローリングに関しても「戦略的コントローリング」が重視されている。本章においては、まず、そのような戦略的コントローリングが重視されるにいたった歴史的展開を明らかにする。戦略的コントローリングが登場したのは、企業を取り巻く環境の不確実性が高まり戦略的計画策定が重要視されるようになった1970年代であり、戦術的コントローリングから戦略的コントローリングへと重点が移った経緯が最初に論じられるのである。そのうえで、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングの比較が、目標や期間性、志向性など、さまざまな観点から検討される。さらには、戦略的計画策定、戦略を実行に移す際、戦略的統制というその3つの対象と、とくに重要な戦略的計画策定を支援する手段であるギャップ分析などの手段を明らかにしていく。

第6章の「コントローリングの手段」においては、先に述べたとおり、コントローリングにとってのもう一つのレベルである戦術的コントローリングについての検討を行う。それが係わる管理レベルや目標、期間性などに関しては前章で明らかにされているため、ここではまず、コントローリングの様々な手段を明らかにしていく。具体的には、予算管理システム、目標システム、計算価格システムなどが指摘される。そして、それらの中でもとりわけ重要であると考えられている予算管理に注目し、その有用性について論じていく。予算管理の機能として一般的に指摘される計画策定、統制、調整と、コントローリングの機能との関連が明らかにされる。

第3部の3つの章においては、コントローリングの制度について議論していく。第7章と第8章でコントローリング組織の構造やマネジャーの権限などを考察し、第9章ではコントローラーと、管理システムにおいて本来的な調整機能を担うマネジャーとの協働について考察を行う。

コントローリングの機能が上述のように「管理システムにおける調整」として捉えられる場合、コントローリングの組織は企業内でどのように位置づけられるのであろうか。第7章「コントローリングの組織」では、コントローリング組織(Controlling-Organisation)を制度化するのかがまずは検討される。すなわち、コントローリングのための独立

した組織が形成されるのか否かということを議論していく。コントローリングの機能が重要視されるためには、コントローラーの職位の明確化、すなわち、コントローリング組織の制度化が不可欠であると結論付けられる。その際に、企業規模や組織形態の違いといったコントローリング組織を規定する要因についても明らかにされる。

ついで、その配置や集権化の程度が論じられ、分権化されたコントローリング組織の指揮命令系統に対して、分権化された部門コントローリング組織のコントローラーはその部門のマネジャーと中央コントローラーとによって二重に支配されるという二重支配原則の適用されることについて検討を行っていく。その際に、指揮命令系統が二重になることによるメリットとデメリットが指摘される。さらには、大規模な企業の事例を取り上げ、そこにおけるコントローリング組織やコントローラーの役割を明らかにすることで理論の理解を深めたい。

以上の考察をうけて、第8章「コントローリングとコントローラー」では、コントローリング機能を担う「コントローラー」が定義され、彼らの役割を整理している。これは、企業によってコントローラーの職務やその採り入れ方がさまざまであり、コントローラーがどのような職務を遂行すべきであるのかが必ずしも明白であるとはいえないためである。そこで明らかとなったのは、コントローラーが調整という職務を通じてマネジャーの負担軽減や彼らの補完を行うということである。

その後、第7章では明らかにされなかった、企業組織内におけるコントローラーの職位の階層的な配列やコントローラーの権限について検討していく。コントローラーが財務もしくは経営管理の取締役の管轄下におかれることによってその役割を十分に果たせるようになること、また、マトリックス組織のスタッフのように、基本的にはスタッフとしての権限に加えて専門的な領域（すなわちコントローリング部門間）において彼らが命令権を有することが明らかにされる。

さらに、コントローラーの役割は企業管理におけるマネジャーを支援することであり、したがって、コントローラーとマネジャーとの協働について明らかにすることが不可欠である。しかし、このような問題に関する研究はほとんど見られないというのが現状である。第9章「コントローラーとマネジャー」においては、バオアーの見解に基づき、マネジャーが合理的な意思決定を行うためのコントローラーとマネジャーの協働が明らかにされる。コントローラーによってマネジャーに提供された情報の利用方法や、その後の成果測定についての検討が合理性の観点から行われている。

終章は締めくくりの章であり、ここでは本論文のまとめと課題が指摘される。まずは、本論文で議論されてきたコントローリングの歴史、機能ならびに組織を明らかにし、今日重要視されているコントローリングの全体像を確認する。また、それまでの考察を通じて残された課題について言及し、今後の研究へとつなげていきたいと考えている。

第1部 コントローリングの歴史

第1章 コントローリングの生成と発展

I. 序

ドイツの実践および理論において、コントローリング(Controlling)が注目されている。それは、1950年代後半にアメリカから紹介されたものであり、したがって、コントローリングの起源は、アメリカのコントローラー制度(controllership)にもとめられる。

コントローラー制度は、アメリカにおいて19世紀後半に生成したものである。その後、1910年代から1920年代にかけてそれは著しく発展し、独立した会計機能を遂行するコントローラー(controller)¹が多くの企業において設置されることとなった。さらに、第二次世界大戦直後から1950年代にかけて、コントローラー制度はより多くの企業に導入された。アメリカにおけるコントローラー制度の研究がもっとも活発に行われたのはこの時期であった²。ドイツの実務家および研究者がアメリカを訪れ、コントローラー制度を学んだのはまさにこの頃であり、その結果、アメリカのコントローラー制度がドイツに紹介されたのである。

しかし、コントローラー制度の重要性がドイツにおいて主張された当初、それに関心が示されることはほとんどなかった。その後、コントローラー制度に代わってコントローリングという概念が見られるようになり、これは1960年代から1970年代にかけて、社会的・経済的な背景の変化や機能の進展にともなってドイツ企業において徐々に導入され、また、これに関する数多くの研究が明らかにされていくこととなる。そして、今日、コントローリングはドイツの実践や理論において広く普及している。

コントローリングは社会科学としての経営経済学の部分領域であるため、それを把握するためにはそれが導入された背景を考えることが不可欠である。そこで、第1章と第2章

¹ コントローラーという名称に関して、ドイツにおいては“controller”が用いられる。ただ、アメリカにおいて、“comptroller”という綴りを用いることが、企業において一般的であったようである。このことに関しては、以下の文献を参照。Jackson, J. H., *The Comptroller: His Function and Organization*, Harvard Univ. Press 1949, pp10-11. 高宮 晋・安江健一訳『コントローラー』1952年、ダイヤモンド社、8-10ページ、溝口雄「コントローラー制度の成立」『会計』第129巻第2号、1986年、176-178ページ。Lingnau, V.: *Geschichte des Controllings*, in: Lingenfelder, M. (Hrsg.): *100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland*, München 1999, S. 75.

² コントローラー制度の全体像に関しては、おもに、以下の文献を参照。Jackson, J. H. *op. cit.*, p. 1 ff. 訳書、1ページ以下。廣本敏郎『米国管理会計論発達史』1997年、森山書店、175-186ページ。

においては、コントローリングが普及するまでの約 50 年間の歴史的展開を明らかにするとともに、その社会的・経済的背景について考察することにしたい。

本章においては、まず、1950 年代までのアメリカにおけるコントローラー制度の発展過程およびその当時のコントローラーの職務を明らかにする。次いで、ドイツにおけるコントローリングの歴史的展開およびその機能の変遷について明確にすることを通じて、今日のように、コントローリングがドイツの実践や理論に採り入れられるにいたった経緯を明らかにする。

なお、最初に、以下のことに注意することが必要である。すなわち、コントローリングはドイツ独自の概念であり、後述するように、アメリカのコントローラー制度から発展したものであるがそれらは異なるものである³。また、コントローリングは管理の要素である統制(Kontrolle)と混同されることがあるが、両者は異なる機能を有する。統制は、管理システムにおけるマネジャーの本来的な職務であり、コントローリングは、統制を含むより広範な概念である。

II. コントローラー制度の成立

周知のように、コントローラー制度は、アメリカにおいて生成・発展してきたものである⁴。ジャクソン(Jackson, J. H.)によれば、コントローラーの職位は、1880 年にアチソン・トーペカ・サンタ・フェ鉄道会社(Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System)において初めて設置された⁵。しかしながら、その当時、コントローラーの職務は会計よりむしろ財務活動に関わるものであり、主に社債や株式、証券の発行などを行っていたことが明らかにされている。すなわち、コントローラー制度の本来的な機能を会計とみるのであれば、「サンタ・フェ鉄道会社における会計業務の責任者は・・・(中略)・・・コントローラー

³ コントローリングの機能や手段など、その詳細に関しては、第 II 部において明らかにされる。なお、それら機能の担い手に関しては、ドイツとアメリカの両方においてコントローラーという名称が用いられている。

⁴ コントローラー制度の起源は紀元前にまで遡るとい見解も見られる。しかしながら、今日のコントローラー制度およびコントローリングへと直接発展するのは、19 世紀後半にアメリカで生成したものであると考えられるため、本章においては、その時期以降の発展過程を明らかにしていく。また、アメリカにおけるコントローラー制度と管理会計との両者の発展に照応関係が存在するとされているが、紙幅の都合もあり、その点に関しては触れていない。

⁵ Jackson, J. H., op. cit., pp. 7-8. 訳書、6 ページ。溝口一雄、前掲稿、178-181 ページ。

ではなかった⁶⁾と考えられる。

その後、1910年代から1920年代にかけて会計が財務から分離し、会計機能を担うコントローラーが見られるようになり⁷⁾、その中心的職務は予算統制や標準原価計算であった。また、1920年代におけるコントローラー制度の普及は著しいものであり、コントローラーの職位を設置する企業の数が増加している。これは、この当時、企業の合併や集中が進行したために経営管理の合理化が一層強く要請され、そのために予算管理、標準原価計算および財務諸表分析などを行うコントローラーの重要性が認識されたためであると考えられる⁸⁾。

1931年には、アメリカにおけるコントローラーの初めての公式団体であるアメリカコントローラー協会(Controllers Institute of America ; 以下 CIA)が設立され、その機関誌として *The Controller* が発刊された⁹⁾。また1930年代においては、コントローラーの職務がより広範なものとなり、たとえば税務や監査などの職務がそれに包摂されることとなった。1930年代までのコントローラーは企業内部からの要請に基づいて発展してきたが、それ以降は政府による規制が厳しくなり、コントローラーが外部報告などの職務に関わるようになったためである¹⁰⁾。

さらに、1940年代後半以降、コントローラー制度はさらなる普及をとげることとなった。ジャクソン(Jackson, J. H.)が第二次大戦後に行った調査においては、アメリカ主要企業195社のうち143社(約73%)がコントローラーの職位を設置していることが明らかにされている¹¹⁾。この背景としては、戦後、企業規模の拡大に伴って経営管理の合理化や経営能率の向上が求められたこと、企業が競争市場において活動する必要性にせまられたこと、さらに企業の「社会的または信託責任(Social or fiduciary responsibilities)」が増大し、そのためにコントローラー制度の機能が以前より重要視されるようになったことが指摘される¹²⁾。

⁶⁾ 溝口一雄「コントローラーシップの動向」『国民経済雑誌』第124号第4号、1971年、58ページ。

⁷⁾ Jackson, J. H., *op. cit.*, p. 19. 訳書、18-19ページ、溝口一雄、前掲稿、58-60ページ。

⁸⁾ このことに関しては、たとえば、以下の文献を参照。廣本敏郎「米国生成期管理会計論の成立と展開」『会計』第123巻第4号、1983年、46-59ページ。

⁹⁾ アメリカコントローラー協会は1963年に改称され、現在は財務管理者協会(Financial Executives Institute ; FEI)と称されている。

¹⁰⁾ 溝口一雄、前掲稿、61ページ、廣本敏郎「コントローラー制度と管理会計論」『一橋論叢』第92巻第3号、1984年、309-311ページ。

¹¹⁾ Jackson, J. H., *op. cit.*, pp. 8-9. 訳書、12-13ページ。

¹²⁾ 古川栄一、溝口一雄共著『コントローラー制度』1952年、日本経済社、5-8ページ。

1940年代後半から1950年代にかけて、コントローラー制度の機能としてどのようなものが考えられていたのであろうか¹³。この頃にコントローラーの役割として経営管理機能がより強調されることとなり¹⁴、したがって、近代的なコントローラー制度はこの頃に成立したとされている¹⁵。たとえば、ジャクソンは、彼の著書において、①会計機能、②監査機能、③税務機能、④解釈機能、というコントローラー制度の4つの基本的な機能を示している¹⁶。

また、アンダーソン(Anderson, D.)は、コントローラー制度の機能を基本機能と補助機能とに類型化した。まず、彼は、基本機能として報告および解釈機能を指摘している。また、補助機能とは、①財産の管理および保護機能、②法的報告と記録保持機能、③業務統制および方針の樹立におけるマネジメント支援機能、の3つである¹⁷。

コントローラーの機能は企業によって異なり、また、文献によってさまざまに説明されているために、必ずしもそれが明確に示されているとは言えない。しかしながら、ジャクソンやアンダーソンの見解からその当時のコントローラー制度の特質が明確化される。すなわち、その機能は会計制度を通じて経営管理を支援することであるといえよう。そして、予算統制や原価管理が、そのような機能を果たすためのコントローラーの具体的な手段とみなされていたのである¹⁸。

III. コントローリングの展開

ドイツにおいてコントローラー制度の重要性が最初に主張されたのは1950年代後半のことである。それは、生産性向上運動の一環として、産業合理化運動の中心的な機関であるドイツ経済合理化協議会(Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft ;

¹³ 本章では、紙幅の関係もあり、詳細を明らかにしてはいない。このことに関しては、以下の文献が分かりやすい。古川栄一、溝口一雄共著、前掲書、13-20ページ。

¹⁴ 溝口一雄、前掲稿、62ページ。廣本敏郎、前掲稿、49ページ。

¹⁵ この時点で、コントローラー制度の発展がアメリカにおいてはすでにほぼ終えていた。Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 83 f.

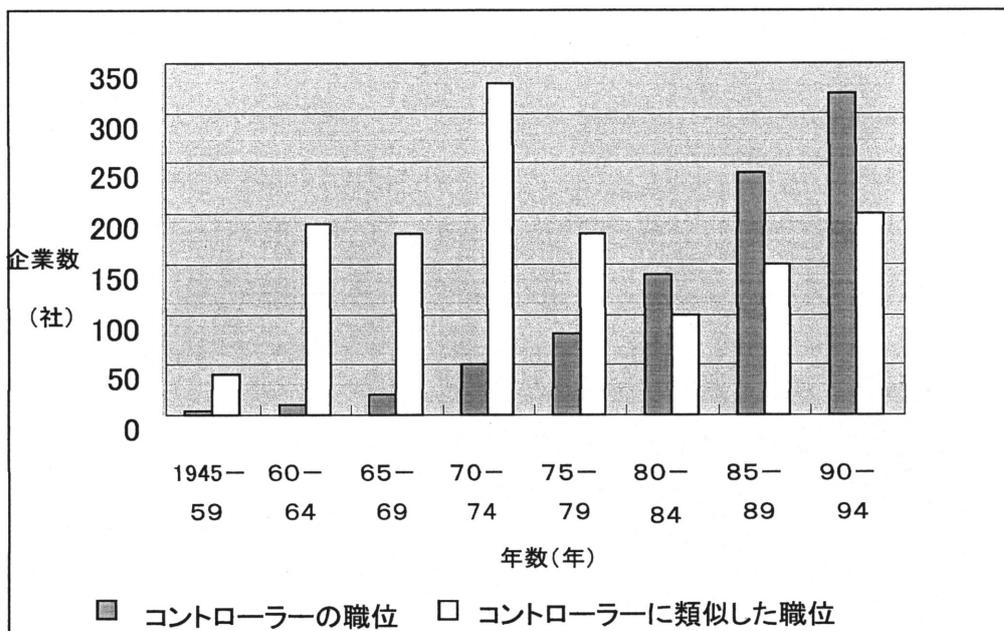
¹⁶ Jackson, J. H., op. cit., pp. 19-21. 訳書、32-33ページ。また、アンダーソンの見解に関しては、以下の文献も参照。溝口一雄「転換期におけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第135巻第6号、1977年、3ページ。

¹⁷ Anderson, D., Practical Controllershship, R. D. Irwin 1947, pp. 3-7.

¹⁸ 廣本敏郎、前掲稿、49-54ページ。なお、コントローラー制度は1960年代に入ってからその有用性を問われ、大きな見直しを迫られたようである。コントローラー制度の1960年代以降のことに関しては、主に以下の文献を参照。溝口一雄、「転換期におけるコントローラー制度」、1-19ページ。

以下 RKW)が国際交流プログラムとして企画した訪米視察団が派遣された後のことであった。1957年に行われたこの訪米視察団の報告書の中では、アメリカ企業においてコントローラーが経営管理にとって不可欠であることが明らかにされている。なお、わが国にコントローラー制度が採り入れられようとしたのもまさにこの頃であり、1951年に通産省産業合理化審議会の答申「企業における内部統制の大綱」において、コントローラー制度の必要性が示された¹⁹。その当時、いくつかの国において、アメリカ企業の発展に寄与した一つの要因としてコントローラー制度の重要性が認識され、学習されたのである。

前節で述べたように、その当時のアメリカにおけるコントローラーの主な職務は予算統



(図1-1) コントローラーおよびそれに類似した職位の導入状況²⁰

(出所) Weber, J. / Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990
-1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. a. a. O., S. 228, Abb. 1.

¹⁹ コントローラー制度は、日本において、まずは大企業を中心に経営管理組織に採り入れられた。また、当時、ジャクソンやマッキンジーなどの著書の翻訳が行われ、さらに、古川栄一や溝口一雄らによって多くの文献が出版されている。

²⁰ ヴェーバー(Weber, J.)とシェッファー(Schäffer, U.)の文献によると「コントローラーとコントローリングに類似した職位の導入状況」とされている。しかしながら、ヴェーバーの後の著書においては「コントローラーとコントローラーに類似した職位の導入状況」と表現を修正しているため、ここではそれに従っている。Vgl. Weber, J. : Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999, S. 8.

制と原価管理であり、ドイツで明らかにされた報告書の中でもその役割として予算編成、予算統制および原価計算が指摘されている²¹。したがって、この当時のドイツでは、コントローラー制度の中心的機能は計算制度(Rechnungswesen)であるとみなされ²²、コントローラーの職務は管理や統制を確実にを行うために重要な情報を提供することであると考えられていた。

しかし、先ほど述べたように、コントローラー制度はドイツの実践や理論においてあまり受け入れられなかった。企業におけるコントローラーの職位の導入状況を示した調査結果によると、コントローラーの職位とそれに類似した職位を備えている企業数は、わずかに40社程度である(図1-1参照)²³。この中には、1950年代後半に西ドイツに進出し

(表1-1) 企業におけるコントローラーの職位の配置

	1949- 1959	1960- 1964	1965- 1969	1970- 1974	1975- 1979	1980- 1984	1985- 1989	1990- 1994
経営経済部門			13.1	2.7	10.3	8.6	5.8	6.2
企業管理部門		12.5		5.4	3.8	5.7	5.0	2.4
財務部門		12.5	17.4	5.4	14.1	12.1	13.3	7.4
計算制度部門	50.0	37.5	17.4	10.8	14.1	12.9	8.3	7.4
コントローリング部門		37.5	43.5	75.7	48.7	47.9	56.4	69.9
その他	50.0		4.3		5.1	4.3	7.1	2.4

(出所) Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 232, Abb. 7 を一部加筆・修正

²¹ この当時、アメリカにおけるコントローラー制度は内部監査や税務などのより多くの機能を担っていたことが明らかであるが、ドイツでは主にこれらの役割が強調された。なお、ドイツ企業におけるコントローラーが内部監査や税務などの職務にたずさわっていることはまれである。溝口教授はこのことから「ドイツ企業に行き方はむしろコントローラーの本来的機能をうけついでいるともいえる」と述べている。溝口一雄「西ドイツにおけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第141巻第4号、1980年、12ページ。

²² 計算制度とは、「企業のあらゆる計量化できる事象を体系的に把握するための手段」である。すなわち、日本においては、会計学の領域で取り上げられている問題である。経営学と会計学は密接に関連しており、計算制度はドイツでは経営学(経営経済学)の部分領域として理解されている。木村貞子「計算制度」深山明・海道ノブチカ編著『基本経営学』同文館出版、2010年、148-158ページ。

²³ なお、この調査結果に関して、調査対象企業の全体の数が明らかにされていない。これは年代によって異なっていると考えられるが、各年代において何社を調査したのかが不明確である。

ていたアメリカ企業で見られたコントローラーや独立した機能としてのコントローリング的なものも含まれている。また、その調査において、コントローラーの職位は独立した組織ではなく、おもに、計算制度部門に含まれていたことが明らかにされている（表1-1参照）²⁴。

このように、コントローラー制度がドイツにあまり受け入れられなかった理由としては、以下の3つが指摘される。まず、コントローラー制度の機能が計算制度のそれとあまり異ならなかったこと²⁵、また、その当時、戦後の復興以降ドイツの国民経済が急速に成長し続けていたために企業管理に新しい機能を採用し入れる必要性が感じられなかったこと²⁶、さらには、西ドイツ企業において第二次大戦以前からの伝統がより重視されたために、実践や理論においてアメリカ的な管理技法をまるごと受容することに抵抗があったことなどが考えられる²⁷。

その後1960年代に入ると、コントローラー制度にかわってコントローリングという概念が見られるようになった²⁸。すなわち、まず実務において1960年代前半から徐々にコントローリングという名称が用いられ、機能としてのコントローリングとその遂行者であるコントローラーという名称が次第に普及していった。そして、リングナウ(Lingnau, V.)は、1960年代終わりにコントローリングという名称がドイツに広まったことを明らかにしている²⁹。

この頃からコントローリングは企業管理に採り入れられるようになっていく。図1-1からも、コントローラーおよびそれに類似した職位を採用する企業の数が増え、1960年代以降

²⁴ この表は数値の少ない部門を省いて作成したため、合計が100とはなっていない。

²⁵ 初期のころは、計算制度がコントローリングの中心的職務であるとみなされていた。このことは、以下の文献と本章第IV節を参照。Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 84.

²⁶ 当時のドイツ経済の詳細に関しては、たとえば、以下の文献を参照。

出水宏一『戦後ドイツ経済史』東洋経済新報社、1978年、83-124ページ、佐々木昇『現代西ドイツ経済論』東洋経済新報社、1990年、1-10ページ、戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一編著『現代のドイツ経済』有斐閣、1992年、10-21ページ、工藤章『20世紀ドイツ資本主義—国際地位と大企業体制—』1999年、東京大学出版会。

²⁷ 工藤章、前掲書、505-508ページ。また、工藤教授は、西ドイツと同じ敗戦国である日本企業とのアメリカ的企業管理の受け入れ方の違いを比較し、「日本の経営層がアメリカ的管理をいわばまるごと受容するほどの意欲を示したのにたいして、西ドイツでは導入への意欲は微弱であり、部分的導入が試みられるにとどまった」（工藤章、前掲書、507ページ）と述べ、その差異をもたらした原因についても言及している。

²⁸ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 232.

²⁹ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 82 f. ただし、コントローラー制度という名称が完全に利用されなくなったのではなく、その後もいくつかの企業や文献において利用されている。

急速に増加し、約 200 社においてそれらが設置されていることが明らかである³⁰。ヴェーバーとシェッファーの調査の中で (表 1-1 参照)、1960 年代前半に最初に、企業においてコントローリングという独立した部門の存在が指摘されており³¹、1960 年代後半には、コントローラーを独立したコントローリングという名称の部門に属させる企業数は、半数近くに達している。

1980 年代後半にはより多くの企業にコントローラーの職位が採り入れられることとなり、中小企業においてもそのような職位が増加していることがキューパー(Küpper, H.-U.)らの調査(1988 年)において明らかにされている³²。さらに、1990 年代以降もコントローラーの職位を採り入れる企業数は増加の一途をたどり、コントローリング部門を設置する企業の割合が約 7 割に達している³³。

一方、コントローリングに関する研究は 1970 年前後から徐々に行われるようになり、それを考察対象とする文献が 1970 年代に入ってから見られるようになった³⁴。ハーン(Hahn, D.)やホルヴァート(Horváth, P.)など、現在においてもコントローリングに関する著名な研究者がそれに関する著書を最初に出版したのもこの頃である³⁵。今日ではドイツの多くの大学においてコントローリングの講座が開設され³⁶、また、それを考察対象とした文献も多数出版されている。

このように、コントローリングが 1960 年代後半から 1970 年代にかけて急速に企業管理に導入され、また、同じ時期に理論にも採り入れられた背景としていくつかの要因が考えられる。

第二次世界大戦後、ドイツ経済は 1958 年の景気後退まで急速な発展をとげたが、1960

³⁰ 本章の脚注 24 においても述べたとおり、調査対象企業数は明確化されていない。

³¹ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 232.

³² Vgl. Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439.

³³ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 232. なお、全体として何社を調査したのかは記載されておらず、不明確である。また、コントローリング組織に関する詳細は、本稿の第 7 章、第 8 章を参照。

³⁴ ただし、1950 年代後半に、実務家によっていくつかの論文が ZfO などに掲載されている。その当時はおもに、アメリカの企業におけるコントローラー制度ならびにコントローラーを紹介したものであった。これは、コントローラー制度がドイツに紹介された当初、アメリカ企業のドイツ支社においてそれがおもに導入されていたためであると考えられる。コントローリングの構想を詳細に論じた最初の学問的著作は、ツェント(Zünd, A.)によって 1973 年に著されたとされている。

³⁵ Vgl. Hahn, D. : Planungs- und Kontrollrechnung, Wiesbaden 1974 ; Horváth, P. : Controlling, München 1979.

³⁶ Vgl. Binder, C. / Schäffer, U. : Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, Zeitschrift für Controlling & Management, 49 Jg. (2005), S. 102. なお、コントローリングの講座数は、第 2 章の図 2-2 において表されている。

年代は不安定期をむかえることとなった³⁷。さらに、1966/67年の恐慌以降さまざまな経済問題が集中的に生起し³⁸、また、エアハルト内閣の退陣により社会的市場経済の基盤が揺るがされることとなり事態は深刻化していた³⁹。コントローリングが企業に採り入れられるようになったのは、まさにこの頃である。それは、成長期には表面化しなかった問題が露呈したためであると考えられる。ちなみに、アメリカにおいてコントローラー制度が普及したのは世界恐慌後のことであった⁴⁰。

コントローリングの普及に関して、個別経済的要因としては、企業の大規模化および国際化などの問題が存在する⁴¹。1960年代後半以降、ドイツ企業においては資本の集中、集積が急速に進み、企業が大規模化することとなった。そのことによって、企業内部の機能や部門が細分化され、複雑性が増し、全体的な調整の必要性が生じた。また、急速な国際化によって企業を取り巻く環境変化がよりいっそう激化し、複雑化した。そのような企業内外の環境の変化に対する適応処置を迅速に行い、不確実性を減少させることが必要である。そのために、企業内部の管理手段として導入されたのがコントローリングであったと考えられる。

また、コントローリングは、企業実務における必要性に触発されて生成した概念であるが、1970年代よりアメリカのマネジメント論(Managementlehre)がドイツ経営経済学の中に採り入れられ、経営経済学が企業管理論へ傾斜したということもコントローリングが理論に採り入れられた背景として重要である⁴²。

さらに、1990年代に関しては、東西ドイツの統一後の不況が挙げられる。また、企業の大規模化およびグローバル化や情報技術の急速な進展により、企業内部の調整の必要性が高まったために、コントローリングが重要となったと考えられる。

このようにコントローリングがドイツの実践および理論において採り入れられ、広く普

³⁷ 出水宏一、前掲書、159-160ページ。

³⁸ 1967年には経済成長が戦後はじめてマイナスとなり、設備投資も減退した。また、国内生産の減退にともない失業者も増大している。さらに、1973年に第一次石油危機が起こり、西ドイツの経済は沈滞化する。

³⁹ 出水宏一、前掲書、161ページ。

⁴⁰ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 78.

⁴¹ 当時のドイツ企業経営の特徴に関しては、たとえば、以下の文献を参照。

鈴木清之輔「西ドイツにおける企業集中について」『三田商学研究』(慶応義塾大学) 24巻5号、1981年、95-114ページ、工藤章「企業と労働」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、50-55ページ、海道ノブチカ『現代ドイツ経営学』森山書店、2001年、6-9ページ、山崎敏夫『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店、2009年、446-504ページ。

⁴² 海道ノブチカ、前掲書、19ページ。

及するにいたった要因として、さらに、その機能が発展したことも指摘される。次節においては、このことに関して検討を加えたい。

IV. コントローリングの変遷

1950年代後半にアメリカのコントローラー制度がドイツに紹介されてから、それがコントローリングとして広く普及している今日にいたるまで、その機能はさまざまな変遷を経験している。これは、リングナウによると3つの発展段階に区分される。すなわち、1950年代後半から1960年代終わりまでの初期段階、1960年代終わりから1970年代後半までの普及段階、さらには、1970年代後半から現在にいたるまでの強化段階という3つがそれらである⁴³。そして、コントローリングの機能は、これら発展段階に応じて計算制度志向的なものから情報志向的なもの、さらには、マネジメント志向的なものへと変化しているのである。

① 初期段階におけるコントローリング

すでに明らかなように、アメリカのコントローラー制度が紹介され、その重要性が主張されはじめた当初、その機能は計算制度のそれであるとみなされていた⁴⁴。したがって、コントローラーの中心的な職務は予算統制や原価計算であり、それらを通じて彼らは経営者の意思決定のために必要な情報を提供していたのである。ドイツ企業を対象に行われたコントローラーの職務に関する調査においても、彼らの職務はおもに予算編成や予算統制、原価計算および財務報告と分析であることが明らかにされている⁴⁵。このことから、ドイツにおける初期のころのコントローリングは計算制度志向的機能であり、また、コントローラーの職務は過去志向的しかも受動的なものであると考えられていた⁴⁶。

⁴³ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 83 f.

⁴⁴ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 84.

⁴⁵ Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: a. a. O., S. 229. この文献においては、コントローラーの職位の職務領域とコントローラーに類似した職位の職務領域がそれぞれ別々に明らかにされている。したがって、本文中に示したコントローラーの職務に関しては、筆者が両者の割合を考慮したうえで判断したものを述べている。普及段階および強化段階における職務も同様である。

⁴⁶ Vgl. Welge, M. K.: Unternehmensführung, Band 3: Controlling, Stuttgart 1988, S. 14 f.

この初期段階の半ばから後半にかけての 1960 年代半ば以降、その機能は徐々に情報志向的なものへと進展していくこととなる。それにともなって、コントローラー制度という名称はドイツ固有のコントローリングへと変化したのである。すなわち、これまでの伝統的な計算制度の領域に新たな問題が加わり、新しい機能としてのコントローリングへと変化したことによって、それはドイツの実践や理論に受け入れられることとなった。

② 普及段階におけるコントローリング

この時期に、コントローリングは著しく普及することとなった。そして、この当時のコントローリングに関しては、ハイテク化に後押しされた形での情報志向的な考え方が中心であった⁴⁷。コントローリングの機能は情報需要と情報供給の調整であると見なされ、したがって、初期段階におけるそれと異なって未来志向的かつ能動的なものであった⁴⁸。コントローラーは差異分析や電子データ処理などにも関わり、また、彼らが計画の設定、とりわけ戦略的な計画設定に関与しはじめたのもこの時期である。

③ 強化段階におけるコントローリング

1970 年代後半以降、コントローリングはマネジメント志向的なものに徐々に移行し、調整を通じて企業管理を支援するものであると見なされることとなった⁴⁹。そのような状況においては、コントローラーの職務はおもに、財務的な立場からの計画立案や差異分析であった。さらに、すでに明らかのように 1990 年代以降は企業を取り巻く環境の変化が著しくなり、企業管理において戦略に基づいた意思決定が重視されている。そのような事情に規定されて、コントローリングに関しても、長期的な視点で企業管理活動を支援する戦略的コントローリング(strategisches Controlling)が重視されるにいたっている。そして、コントローラーの職務としては、中長期的計画の立案の際に助言を行うことや予算管理などが注目されている。

また、1970 年代後半からコントローリングに関する研究が活発になり、その機能を調整とみなすコントローリング概念がホルヴァートによって主張されたのは 1978 年の

⁴⁷ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 85 f.

⁴⁸ Vgl. Welge, M. K.: a. a. O., S.15–17.

⁴⁹ Vgl. Welge, M. K.: a. a. O., S.17–19; Lingnau, V.: a. a. O., S. 86 f.

ことであった。その際に、彼はコントローリングを「計画、統制および情報供給を調整する管理の支援を行うサブシステムである⁵⁰」と理解している。その後、キュッパーによってコントローリングの対象が拡大されてその範囲は管理システム全体に及ぶこととなり⁵¹、彼は「コントローリング機能は本来目標を志向し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⁵²」と定義づけている。コントローラーの役割は、マ

(表1-2) コントローリングの発展段階⁵³

	適応領域	主要な機能 ⁵⁴	性格・志向性
初期段階 (1950年代後半から 1960年代終わり) コントローラー制度	伝統的な企業の計 算制度 : 計算制度志向的	・ 計算制度の指導 ・ 原価計算 ・ 予算統制	・ 受動的 ・ 反応的 ・ 過去志向的
普及段階 (1960年代終わりか ら 1970年代後半) コントローリング	企業における情報 システム : 情報志向的	・ 予算統制 ・ 差異分析 ・ 電子データ処理	・ 能動的 ・ 調和的 ・ 未来志向的
強化段階 (1970年代後半から 現在) コントローリング	企業管理の部分シ ステムとしての独 自の領域 : マネジメント志 向的	・ 財務報告と分析 ・ 計画立案の支援 ・ 差異分析 ・ 予算統制	・ 能動的 ・ 革新的 ・ 強く未来志向的

⁵⁰ Vgl. Horváth, P.: Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 202.

⁵¹ 第3章と第4章で明らかにするように、キュッパーは管理システムの要素として、ホルヴァートによって限定された計画システム、統制システムおよび情報システムという要素に加えて、組織と人事管理システムを挙げている。Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2008, S. 25–27.

⁵² Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A.: Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

⁵³ この表は以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Welge, M. K.: a. a. O., S. 21.

⁵⁴ コントローラーは、1950年代後半に紹介された当時と比べて徐々に多くの職務に携わるようになってきている。この表においては、紙幅の関係もあり、一部の主要な職務のみを示している。このことに関しては、おもに、以下の文献を参照。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 229 f.; Küpper, H.-U.: a. a. O.; Horváth, P.: Controlling, 11. Aufl., München 2009.

ネジャーにとって必要な情報を提供することによって、彼らの職務全体の支援を行うことであることが明らかにされたのである。

表1-2は、これまで明らかにしてきた初期段階から強化段階にいたるまでのコントローリングの3つの発展段階を示したものである。コントローラーの役割は、時代を追うごとにレジスターからナビゲーター、そして、イノベーターとしてのそれへと変化してきている⁵⁵。それと同時に、計算制度志向的なコントローラー制度から情報志向的なコントローリングを経て、さらにはマネジメント志向的なコントローリングへという性格の変化が見られた⁵⁶。それに伴って、実践や理論に採り入れられ、コントローリングは広く普及することとなった。

V. 結

本章においてわれわれは、ドイツ企業におけるコントローリングの生成と発展を明らかにしてきた。そのために、まず、アメリカにおけるコントローラー制度の1950年代までの発展過程およびその機能を明確化した。さらに、今日に至るまでのドイツにおけるコントローリングの歴史的展開とその変遷について考察してきたのである。

コントローラー制度は、アメリカにおいて19世紀後半に生成したものである。1920年代には会計機能を担う制度としてのそれが成立し、コントローラー制度は多くの企業に採り入れられてきた。さらに、第二次大戦後にコントローラーの職位はより多くの企業に設置された。また、コントローラー制度に関する研究がもっとも活発化したのもこの時期であった。かかるコントローラーの職務は主として予算統制と原価管理であり、それらをドイツの実務家および研究者が学び、ドイツ企業に採り入れようと試みたといえよう。

しかし、コントローラー制度がドイツに紹介された当初、実践や理論にほとんど採り入れられなかった。その原因についてはすでに述べたとおりである。その後、企業内外の環境変化の激化や国際化、またそれと同時に、計算制度志向的なものから情報志向的、さら

⁵⁵ Vgl. Welge, M. K. : a. a. O., S. 21.

⁵⁶ ここで注意しなければならないことは、計算制度志向的なコントローラー制度や情報志向的なコントローリングがなくなったというわけではないということである。そのような理解は、マネジメント志向的な見解のもとに依然として存在する。

には、マネジメント志向的なものへというコンセプトの変化に伴ってコントローリングは徐々に普及し、それは実践や理論において不可欠なものとなっている。

以上のように、ドイツの全体経済的要因と個別経済的要因、また、コントローラー制度からコントローリングへの変化ならびにコントローリングそのものの性質の変化を経て、コントローリングは普及してきた。しかしながら、コントローリングという機能の本質を理解するためには、コントローラー制度からそれがどのように変化したのかのみならず、西ドイツ経済の全体状況をより詳細に検討することが不可欠である。とりわけ、時代の必要性から要求されてコントローリングが初めて注目されるにいたった、1960年代終わりから1970年代にかけての普及段階の全体経済的および個別経済的な状況が重要となる。引き続き次章において、その時期に焦点を絞り、コントローリング導入の背景を考察していきたい。

第2章 コントローリング導入の背景

1. 序

コントローリングの起源がアメリカのコントローラー制度(controllership)にもとめられるということは、前章で明らかにしたとおりである。1950年代後半に、ドイツ経済合理化協議会(Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft ; 以下 RKW)によって行われた事業の一つである国際交流事業の中の訪米視察団の報告書の中で、アメリカ企業におけるコントローラー制度とコントローラーがドイツに紹介され、それが後にコントローリングとして発展したことが指摘された。しかし、コントローラー制度は紹介されてからしばらくの間はドイツ企業に採り入れられず、また、理論においてもあまり注目されないままであった。

1960年代後半以降、とりわけ1970年代に入り、コントローリング部門、コントローラーおよびそれに類似した職位がドイツ企業に導入されることとなる。1960年代後半から1970年代は、「経済の奇跡」と呼ばれた1950年代から、1960年代の西ドイツ経済の成長が鈍化し1966/67年不況を迎えた時代、さらには、1970年代前半の不況へと、西ドイツ経済が大きく変動した時期である。また、その当時の企業経営ということに注目すると、資本の集中や集積が進んだ結果として企業規模が拡大し、また、そのこととも関連して事業部制組織が多くの企業に導入されるなど、大きな変化が数多く見られる。

コントローリングはそのような時代背景の中で、ドイツの実践や理論に採り入れられていくこととなった。したがって、コントローリングの問題性を理解するためには、この時期の西ドイツ経済の状況を踏まえたうえで、それが導入された過程を考察することが不可欠である。

以上のような問題意識に基づき、本章においては、1960年代後半から1970年代にコントローリングが重視されるにいたった社会的・経済的な背景が明らかにされる。このために最初に検討されなければならないのは、RKWの活動とその一環として行われた訪米視察団の報告書である。われわれは、その活動の概要とコントローラー制度を紹介した報告書の内容をまずは明確化していく。次いで、コントローリングがドイツに普及した経緯が明らかにされる。これらの内容を踏まえたうえで、コントローリングが採り入れられた当

時の経済状況を取りわけ 1970 年代を中心に明確化し、その普及を促進させた要因に関する検討がなされる。その際に、全体経済的な観点と個別経済的なその両方の側面から考察が行われる。

なお、1980 年代後半以降もコントローリングは実践や理論に盛んに採り入れられ、とりわけ 1990 年代、その企業管理への導入や研究発表は 1970 年代よりも速度を増している。しかし、それが最初に盛んになったのは 1970 年代であると考えられるために、分析の対象をこの時期に限定する。

II. コントローラー制度の紹介

1957 年、第二次世界大戦後における西ドイツの生産性向上運動の活動の一環である訪米視察団に参加した研究者や実務家らによって、アメリカ企業の経営管理に関する一つの報告書が発表された¹。それが第 51 巻の『計画および統制による経営管理(Betriebsführung durch Planung und Kontrolle)』である²。これはアメリカの経営管理における原価計算と予算統制(Budgetary Control)の有用性を明らかにしたものであり、その中で、コントローラーの役割が不可欠であることが指摘されている。つまり、この報告書を通じて、コントローリングの前身であるコントローラー制度の重要性が当時の西ドイツに認識されることとなった。

1. 訪米視察団の概要

上述の報告書に関する詳細を明らかにする前に、本節において、訪米視察団がどのような理由から派遣されたのか、また、それがどのような内容のものであったのかについて明確化しておきたい³。

第 2 次世界大戦の無条件降伏の後、敗戦国となったドイツは米英仏ソという 4 カ国の占領下におかれた。とりわけ西ドイツ（ドイツ連邦共和国）は、アメリカとイギリス、フラ

¹ 訪米視察団の全体像に関する日本語の文献としては、以下のものが詳しい。工藤章『20 世紀ドイツ資本主義—国際定位と大企業体制』東京大学出版会、1999 年、467—505 ページ。

² Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, München, 1957.

³ 当時の西ドイツ経済の状況については、おもに以下の文献を参照。出水宏一『戦後ドイツ経済史』東洋経済新報社、1978 年、83—124 ページ、工藤章、上掲書、445—465 ページ、戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一 編著『現代のドイツ経済—統一への経済過程—』有斐閣、1992 年、1—21 ページ、古内博行『現代ドイツ経済の歴史』東京大学出版会、2007 年、85—115 ページ。

ンスの3カ国によって占領されることとなった。そのような状況のもとで、西ドイツにとっては経済成長が国家の安定のために不可欠であった。

戦後の西ドイツには戦前の水準を上回る生産設備が残されており⁴、また、豊富な労働力が存在していた。これに、1947年6月のマーシャル・プラン(Marshall Plan)や、1948年6月に発表されその後アメリカが中心となって実施された西ドイツの通貨改革(Währungsreform)、さらには「社会的市場経済(Soziale Marktwirtschaft)」という3つの要因が加わり、経済成長に弾みがついた⁵。これらのことにより西ドイツ経済は徐々に復興を遂げ、1949年から1958年に転機を迎えるまで、それは「経済の奇跡」として急速に発展していくこととなる。1950年代は年率8.6%という高度成長が続き、その後1960年代においても、成長は鈍化したものの年率4%台の成長率を西ドイツは維持した。1950年から70年までのその成長率は、当時、高い経済成長を遂げていた西ヨーロッパ諸国においても最高水準であったと言われている⁶。

他方、西ドイツをはじめ他のヨーロッパ諸国は、自主的にアメリカについて学習しようと考えた。第2次大戦後のヨーロッパにおいてはさらなる経済成長のために生産性を向上させることが必要であり、「そのためにはアメリカからの技術・経営手法の導入が不可欠⁷」と考えられた。そして、このことによって、西ドイツの戦後直後の復興からさらなる経済成長がもたらされることとなる。

当時、アメリカの技術や経営手法を導入するための窓口となったのはヨーロッパ各国に設立された生産性センターであり、西ドイツではRKWがその役割を担うこととなった⁸。これはドイツ経済性協議会(Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. RKW)を前身とし、1920年代初頭に設立後、ドイツ経済発展のためにその活動を続けてきた機関である。RKWは、1950年にドイツ経済合理化協議会と改称したのち、西ドイツの生産性を向上させるために生産性センターとしての活動を開始したのである。

この新しいRKWは商工業団体や専門家組織、学会のメンバーらによって構成され、その具体的な活動としてはさまざまな事業プログラムの実施や出版事業、国際交流活動など

⁴ 出水宏一、上掲書、13-19ページ。

⁵ マーシャルプランが西ドイツの経済復興に寄与したのかどうかに関してはさまざまな評価があり、資金援助が小さかったためにあまり大きな効果がなかったとも考えられている。出水宏一、前掲書、52-55ページ。

⁶ 田中友義・久保広正『ヨーロッパ経済論』ミネルヴァ書房、2004年、23ページ。

⁷ 工藤章、前掲書、467ページ。

⁸ RKWの詳細に関しては、以下の文献を参照。工藤章、前掲書、467-477ページ。

が挙げられる。ここで注目すべきものは、国際交流活動である⁹。これは 1950 年末に開始され、A (訪米視察団の派遣)、B (アメリカ人専門家のヨーロッパへの招聘) および C (ヨーロッパ域内諸国相互間の交流) という 3 種類の企画から主に構成されていた。

とりわけ A 企画の訪米視察団の派遣は、RKW の活動において重視された国際交流事業の中でも重要なものであるとみなされ、その成果報告の大部分が『RKW 外国視察 (RKW-Auslandsdienst)』として出版物にまとめられ、また、専門家らによって発表されている¹⁰。このシリーズは少なくとも 90 冊に達しており、製造技術、人事・労務、経営管理ならびに販売に関するものなど、非常に多岐にわたるテーマから構成される。

これらの報告書を通じてアメリカの情報が西ドイツに紹介され、それがさまざまな面から後の西ドイツの経済成長や企業発展に寄与していく。

2. 「計画および統制による経営管理」に関する報告書

コントローラー制度の重要性は上で述べた『RKW 外国視察』シリーズの第 51 巻において、経営管理というテーマのもとで報告された。これを執筆したのはアウフファーマン (Auffermann, J. D.) をはじめとする研究者グループであり、彼らはこの報告書の要約の中で当時のアメリカ企業の経営に関して次のようなことを記している。「トップ・マネジメントのメンバーは、重要な職務のみを行っている。すなわち、権限は大幅に下位に委譲されている。したがって、適切な人事政策によって、(トップ・マネジメントよりも下位の一引用者) 従業員がより高い能力を備えているということに配慮がなされている。企業管理の問題に対するこのような基本的な態度から、アメリカでは「コントローラー」の職位が発展し、その機能は企業における経済的成果のコントロールに欠かすことのできないすべてを包含している¹¹。」

さらには、「アメリカ企業において、コントローラーは経営管理にとって不可欠な機関となっているが、他方、この西ドイツではそのような展開はまだ始まったところである¹²」ということも明らかにされている。このように視察団のメンバーはアメリカ企業および社会でのコントローラーの役割の重要性を認識し、未だコントローラーの発達が見られなか

⁹ 工藤章、前掲書、478-481 ページ。

¹⁰ 工藤によると、この訪米視察団によって調査されたテーマの総件数は 285 件である。内容は、本文中にも述べたとおり多岐にわたるが、とくに企業に関して言えば製造技術と労働関係に重点が置かれていた。工藤章、上掲書、481-498 ページ。

¹¹ Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 4.

¹² Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 4.

った西ドイツでそれを詳しく紹介しようと試みたのである。

以上のような問題意識からこの報告書は執筆、公表されたのであるが、タイトルに示されているとおり、これは計画策定および統制をいう管理者の役割ならびにそのための具体的な手法を書き表したものであり、おおよそ 100 ページから成り立つ。そして、アメリカ企業のトップ・マネジメントの現状、企業におけるコントローラーの役割、計画策定および統制による経営管理、実践に即した予算統制と標準原価計算などに関する 7 つの章によって全体が構成されている。

この中でも本章で注目すべきなのは、第 3 章「コントローラー—企業者としての一つの役割(eine unternehmerische Persönlichkeit)—」に記された内容である¹³。ここでは、コントローラーの意味や彼らの役割ならびに職務、アメリカの企業組織や社会におけるコントローラーの位置づけが取り上げられている。さらにそれらに基づき、ドイツの企業経営にコントローラーを導入することに対する可能性が考察されている。

アウフファーマンらは、まず、アメリカのコントローラーに完全に一致している概念がドイツでは見られないと述べ¹⁴、彼らの職務を明らかにすることを通じてコントローラーがどのようなものであるのかということをも明確化しようとしている。ここでは、アメリカコントローラー協会によって定められたコントローラーの職務として、取締役会や監査役会のための全社的な計画の策定や監視、予算統制、計画目標と計算制度による実施の程度の監視、分権化されたすべての管理部門の調整などが指摘されている¹⁵、そして、これらの職務から、アメリカ的なコントローラーが中心的な活動する領域は、利益計画、原価計算、予算統制が重要であると結論づけられた。

また、彼らは、企業におけるアメリカ的なコントローラーの職位についても言及しており、それによると、コントローラーは企業内で非常に高い地位を占めていることが明らかである。彼らは、たとえば、社長直属の部下として副社長と同等とみなされていたり、財務担当副社長直属の部下であったりする¹⁶。

その他にもアメリカコントローラー協会やその専門雑誌についての記述がみられるが、以上のコントローラーに関する報告のまとめとして、彼らは、ドイツでコントローラーの

¹³ Vgl. Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 42–57.

¹⁴ Vgl. Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 42 f.

¹⁵ Vgl. Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 45–49. 紙幅の関係もあり、本論文においてはこれらの具体的な内容には触れない。

¹⁶ Vgl. Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 49–52.

機能があまり認識されていないということを指摘しつつも、それと計算制度(Rechnungswesen)が類似しており、計算制度が十分にその役割を果たしているという見解を述べているのである¹⁷。

III. コントローリングの普及

アメリカ企業におけるコントローラー制度の重要性は以上のような報告書を通じて紹介されたのであるが、その後、これはコントローリングとしてドイツの実践や理論にいかん導入されていったのであろうか(図2-1参照)¹⁸。

先にも述べたとおり、コントローリングの前身であるコントローラー制度は、それがドイツに紹介された当初の1950年代末、ドイツに進出しているアメリカ企業においては見られたもののドイツ企業にはあまり採り入れられなかった。図2-1からも明らかなように、コントローラーやそれに類似した職位を備えている企業数は、1950年代末はわずかに40社程度である。

1960年代に入ると、コントローラー制度がコントローリングとして徐々に普及し始めたことが確認される。コントローラー職位を設置する企業数は、それに類似した職位の導入数がコントローラー職位のそれを大幅に上回ってはいるものの、若干増加し、およそ200社にまで達している¹⁹。

その後1970年代は、コントローリングが企業管理に急速に採り入れられていった時期であり、コントローリングの歴史を明らかにしたリングナウ(Lingnau, V.)は、この70年代をコントローリングの「普及段階」と称している²⁰。1970年代前半には370社ほどの企業でコントローラーやそれに類似した職位は導入されており、70年代後半において、その全体の導入数に若干の減少が見られるものの、コントローラーという独立した職位を採用する企業に注目するとその数は増加している。

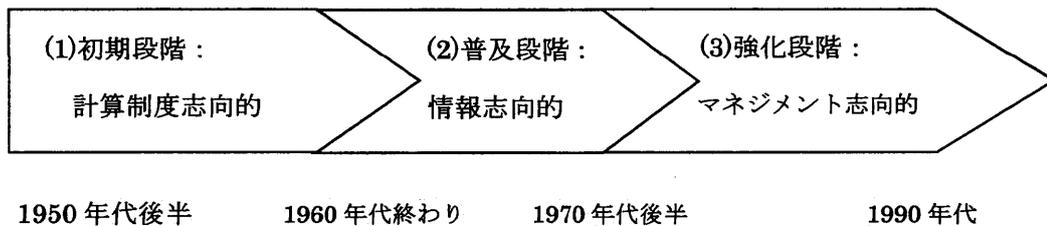
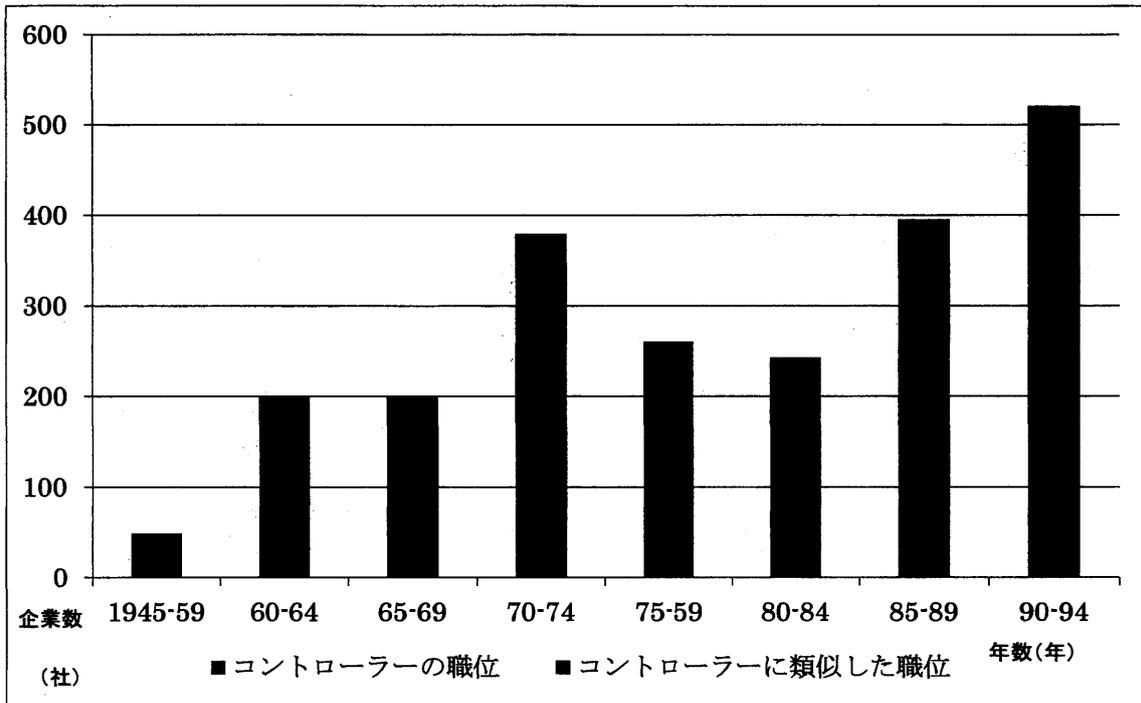
これらのことを裏付けるいくつかの研究がその当時に発表されている。ハーン(Hahn, D.)は、コントローリング導入に関する1977年の調査結果として、質問された大企業の

¹⁷ Vgl. Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : a. a. O., S. 56 f.

¹⁸ 第1章でも述べたが、この調査結果に関しては、調査対象企業が何社であったのかは明らかにされていない。

¹⁹ この理由に関しては、本論文の第1章を参照。

²⁰ Vgl. Lingnau, V. : Geschichte des Controllings, in : Lingenfelder, M. (Hrsg.) : 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 82-89.



(図2-1) コントローリング機能を果たす職位の導入状況と機能の変遷²¹

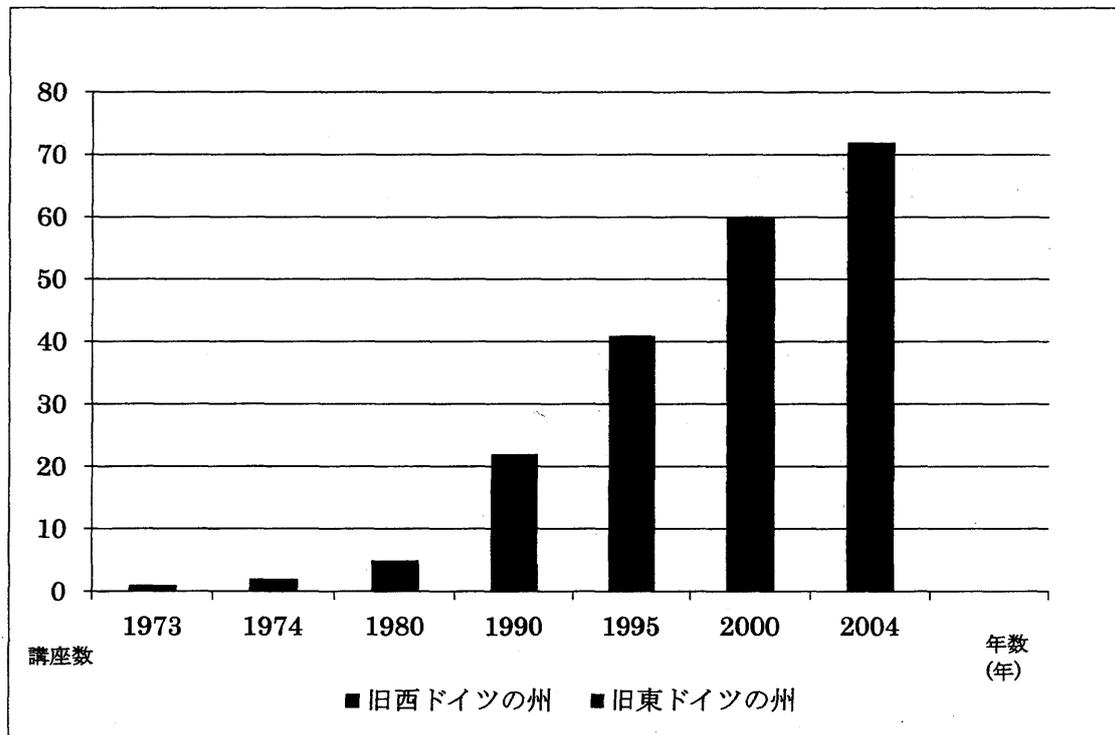
35%がコントローリングの職位を備えており、それ以外にも27%の企業が組織として制度化はしていないもののコントローラーという名称を導入していたことを明らかにしている²²。また、ホルヴァート(Horváth, P.)をはじめとする研究者らによって、コントローリングという機能が現実化している程度や、企業規模ならびに業種とコントローリング機能導

²¹ この図は、ヴェーバー(Weber, J.)とシェッファー(Schäffer, U.)の文献から引用した図1-1を修正したものである。コントローリングの機能を果たす職位が導入されている企業数の変化を強調するために、グラフ内の二つの値を足して図を作成している。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: Controlling - Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 228

²² Vgl. Hahn, D.: Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt?, in: BfuP, 30 Jg. (1978), S. 101-128.

入との関連などに関する調査が行われ、1978年の論文の中で大企業の90%以上がコントローリングをすでに制度化しており、その重要性が高まっていることが指摘されている²³。

実践のみならず理論においてコントローリングの概念が見られるようになったのも、この普及段階の頃である。1960年代末から1970年代にかけてコントローリングに関する研究が行われるようになり、1970年代後半にはそれに関する専門的な雑誌が創刊された²⁴。また、1973年にはコントローリングの講座が大学において初めて開設され、この数は、企業へのコントローリングの導入速度と比較すると緩やかな増加ではあったものの、今日に至るまで増加の一途をたどっている（図2-2参照）²⁵。これは、実践でコントローリン



(図2-2) コントローリングの講座数²⁶

²³ Vgl. Horváth, P / Gaydoul, P. / Hagen, W. J. : Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Frankfurt a. M. 1978.

²⁴ Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 86.

²⁵ Vgl. Binder C. / Schäffer, U. : Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, in : Zeitschrift für Controlling & Management, 49 Jg. (2005), S. 102.

²⁶ この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Binder, C. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 102.

グの専門的な知識を有した人材が必要とされ、大学においてそのための教育が行われるようになったためであると考えられる²⁷。

このような普及段階を経て、1990年代以降今日にいたるまでの「強化段階²⁸」においても、コントローリングやコントローラーの職位はドイツの企業管理に採り入れられ、また、それに関する多くの研究がなされている。とりわけ1990年代以降は、コントローリングを導入する企業の数ならびにそれに関する文献が発行される数は増大している。

IV. コントローリングの問題性

コントローラー制度が1950年代後半から1960年代前半にドイツ企業にあまり採り入れられなかった理由は、第1章で明確化したように、次の3つの事実に求められる。まず、当時の西ドイツが経済成長を続けていたことで、企業管理にわざわざ新しい機能を導入する必要性が感じられなかったことが指摘される。また、そもそもコントローラー制度の機能が当時のドイツにおける計算制度のそれと類似していたことが第二の理由である。第三に、アメリカ的な管理方法の受容に抵抗があったということが考えられる。

本節においては、上記のような状況に変化が見られ、コントローラー制度がコントローリングとして1970年代の普及段階に普及することとなった背景が明らかにされる。その際に、われわれは、経済全体の状況と企業固有の問題、さらには、コントローリングそれ自体の性格の変化という3つの観点から検討を行っていく。

1. 全体経済的背景

周知のとおり、西ドイツ経済は第二次大戦後急速な成長を遂げて年平均8%強という成長率の高さを誇り、1960年には前年比8.6%というGDPの成長率が見られている²⁹。その後の60年代も西ドイツは最も成長した国の一つに属しており、1968年から72年のGDP

²⁷ ドイツ企業の求人状況をHPなどで確認してみると、コントローリングに関する専門教育を受けている人材を求めている会社も見られて興味深い。

²⁸ Lingnau, V.: a. a. O., S. 84.

²⁹ 1960年代から1970年代までのドイツ経済全体の詳細に関しては、おもに以下の文献を参照。出水宏一、前掲書、159-230、加藤浩平「西ドイツにおける経済成長の停滞と「構造問題」—1970年から1982年の考察を中心に—」『経済と経済学』（東京都立大学経済学部）第62号、1988年10月、79-106ページ、佐々木昇『現代西ドイツ経済論』東洋経済新報社、1990年、1-38ページ、戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、21-34、古内博行『現代ドイツ経済の歴史』東京大学出版会、2007年、117-200ページ。

年平均増加率は 5.2%に達している。同じ時期の日本のそれは 9.7%と西ドイツよりも著しい成長を遂げているが、アメリカやイギリスの 3.0%弱という数字に比べると、西ドイツの GDP の伸びは非常に高い。1950 年代から 1960 年代にかけては、西ドイツにとって「経済の奇跡」とその後の安定成長を誇った時期である³⁰。

こうした状況の中で 1960 年代に翳りが見え出し、西ドイツは、1966/67 年に不況となり経済成長がマイナスとなる事態に見舞われる。企業の活動においても、経済全体の状況を反映し、生産活動が低迷することとなる。しかしながら、先ほど指摘したとおり高い経済成長率を示す年もあり、西ドイツ経済の成長率が鈍化したという程度にとどまっている。また、1966/67 年不況は「マイルドな性質」といわれ、あまり重大な問題であると捉えられなかった³¹。

ただし、この時期に経済成長が停滞したことは、コントローリング導入のきっかけとして軽視されてはならない。古内教授が述べているように、1966/67 年不況は「戦後西ドイツ経済の一大転換点」となる「過渡的不況」であり、これを境にして西ドイツ経済に変化が生じたためである³²。

1967 年後半から 1973 年前半までは景気は持続的に拡大を続けていく。たとえば、企業の生産設備利用度は 1967 年の 78%から 69 年には 90%へと上昇し、また、失業率は 1%を割り込む水準となっている。しかしその後、1973 年の 10 月には第一次石油危機が生じ、西ドイツ経済の問題が再び露呈していくこととなる。西ドイツの高成長を支えていたのは安価なエネルギー価格であったためである³³。また、1970 年代初頭には労働コストの問題などによって企業の高コスト構造が明確化し、企業利潤率の低下へとつながっていった³⁴。これらの状況が、西ドイツに 1974/75 年の不況をもたらした。これは 66/67 年の不況と異なり、先に指摘した労働コストの上昇や石油価格の上昇などによるエネルギーコストの上昇によって供給側に蓄積困難が生じたことが原因でもたらされたものであり、その不況全体は、その経済実績は大恐慌以降でみると「戦後最も重篤な不況」と呼ばれる通り、もっ

³⁰ ちなみに、このような 1960 年代末までの高度経済成長をもたらした要因として、工藤教授は、日誌「ドイツ経済の「アメリカナイゼーション」」を指摘している。すなわち、西ドイツは「アメリカ型の大量生産・大量流出・大量消費の経済構造を実現」し、さらに、技術を経営についてもアメリカから学習しようとした。ただし、後に明らかにするように、当時の西ドイツには企業経営の方法を導入することにはあまり積極的ではなく、伝統的な手法を重視する傾向があった。これらのことに関する詳細は、以下の文献を参照。工藤章、前掲書、451-455 ページ。

³¹ 戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、24 ページ。

³² 古内博行、前掲書、118 ページ。

³³ 古内博行、前掲書、179 ページ。

³⁴ 古内博行、前掲書、178 ページ。

とも悪いものであった。

このように、不況によって惹き起こされる市場条件の変化や競争の激化によるコスト削減への要求が、好景気の時期には必要とされなかったコントローリングの重要性を認識させる一つのきっかけとなったと考えられる。

2. 個別経済的背景

ホルヴァートらによって、コントローリングを企業管理に採り入れるか否かということに影響を及ぼすのは、企業規模であることが指摘されている³⁵。彼らはその他の要因として業種とコントローリング導入との関係を調査しているが、それらの間には明確な因果関係が認められていない。また、第3節で明らかにされたホルヴァートによる調査の中で、大規模な企業においてコントローリングの導入がまずは進んだという結果も示されている。これらのことから、コントローリングが採り入れられるにいたった背景として、ドイツ企業が大規模化したということが考えられる³⁶。

1960年代後半から1970年代にかけて、ドイツ企業を取り巻く環境は大きく変化した。この当時の企業経営の状況としては、資本の集中・集積の進展や、巨大企業を中心として企業の多国籍化が進んだことがあげられる。企業規模に関連する資本の集中と集積に関しては、たとえば、西ドイツの産業部門ごとの売上高について上位10社の占める割合の平均を見てみると、1954年は31.1%、60年は33.5%であったのに対して、70年は41.5%、77年には43.7%と、それが高まっていることが明らかである³⁷。また、その特徴としてほぼさまざまな産業において全般的に集中が進んでいることが指摘される³⁸。さらに、株式会社に注目すると、1970年から77年の間に資本金が1.34倍と増加しており、資本金5億マルク以上の巨大企業が72年の22社から77年には29社へと徐々にその数は増えている。

これに加えて、1950年代末に重要性が認識され始めた事業部制組織の普及がコントローリング導入の一つのきっかけとして指摘される³⁹。事業部制を採用する企業数は1960年代

³⁵ Horváth, P / Gaydoul, P. / Hagen, W. J. : a. a. O.

³⁶ 工藤章「企業と労働」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、50-51ページ。

³⁷ 鈴木清之輔「西ドイツにおける企業集中について」『三田商学研究』（慶応義塾大学）24巻5号、1981年、95-114ページ。

³⁸ 鈴木清之輔、前掲稿、96ページ。

³⁹ この当時の企業経営ならびに事業部制の導入状況などに関しては、以下の文献を参照。山崎敏夫『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店、2009年、446-504ページ。

以降増加し、1960年代に組織の変更を行った企業47社のうち36社が事業部制に改編している。別の調査結果をみても、ドイツ資本の78社のうち、1950年代には事業部制を採用した企業は見られなかったにもかかわらず、70年には約40%の割合を占めている。事業部制組織の発展は分権管理の進展を意味し、そのことによって総合的な利益管理の必要性が生じる。このために中央のスタッフを拡大することが不可欠とされ、コントローラー部門の設置が進んでいった。

以上のように、企業規模の拡大と事業部制組織の導入によって経営者や管理者の職務が複雑化することによって、管理システムを調整することが求められる。また、事業部制組織は各事業部の独立性が高く、権限が幅広く委譲されているために、中央部門と各事業部におけるマネジャーの支援が必要とされたと同時に、とりわけ企業の全体調整を行う中央部門の管理者の下で彼らを支援する役割が不可欠とされ、その役割をコントローラーが担うこととなった⁴⁰。すなわち、当時はマネジャーが必要とする情報をコントローラーが提供する必要性があったのである。

なお、事業部制の採用とコントローリング導入の関連に関して、1974年時点では大企業の46.7%、中小企業の38%が事業部制組織を採用しているのみであり⁴¹、その導入がコントローリングの普及へと必ずしもつながっているわけではない。ただし、この組織構造を採る企業は、通常、大規模な企業であることが多く、このこととコントローリングを企業管理に採り入れることは密接に関連していると考えられる。

3. コントローリングの性格の変化

コントローリングの導入が進んだ背景として、上で挙げた要因のほかにコントローリング自体の性格の変化ということが指摘されうる⁴²。

コントローリングは、1950年代にその機能は予算統制や原価計算のような計算制度に類似したものであったが、1960年代には情報需要と情報供給の調整という情報志向的なものへと移り変わり、さらに、1970年代後半からの管理システム全体の調整という機能へ変化している。その変遷の途中の過程においてコントローリングという概念が見られるように

⁴⁰ 本論文の第1章で明らかにされたように、この当時のコントローリングの機能は情報志向的なものであり、コントローラーの中心的な役割はマネジャーが必要とする情報を提供することであった。

⁴¹ 山崎敏夫、前掲書、455-456ページ。

⁴² この詳細に関しては、本稿の第1章参照。

なっており⁴³、それまでの伝統的な計算制度の機能に新たな問題領域が加わり、コントローラー制度はコントローリングとしてドイツ独自の発展を遂げていった。

機能が変化したこと、さらには、ドイツ独自の概念として発展し始めたことは、コントローリング普及を大きく後押しした。先述のように、第二次大戦後のドイツにおいては、アメリカの経営手法などに対して懐疑的であり、その受け入れに抵抗があったことが明らかにされている⁴⁴。アメリカの管理手法であるコントローラー制度が紹介後すぐにドイツに普及しなかった要因はそのことにもあると考えられる。その後の企業管理の中で新たに必要とされた情報志向的な機能をコントローリングが果たすこととなったと同時に、コントローリングというドイツ独自の概念と変化したことによって、アメリカの管理技法を導

(表 2-1) コントローリング導入の背景

	1950年代後半～1960年代半ば	⇨ 1960年代後半～1970年代前半
導入状況	実践や理論において、ほとんど導入が進まなかった。	まずは実践に採り入れられ、また、研究発表も進んだ。
理由	<p>経済全体の成長</p> <p>: 「経済の奇跡」と安定成長</p>	<p>経済全体の不況</p> <p>: 1966/67年不況、1974/75年不況</p> <p>企業規模の拡大</p> <p>: 資本の集中・集積、事業部制の導入</p>
	<p>計算制度志向的な機能</p> <p>: 計算制度との類似性</p>	<p>情報志向的な機能</p> <p>: 新たな問題領域の追加による新しい機能</p> <p>コントローリングという名称</p> <p>: ドイツ独自の新しい概念の生成・発展</p>
	<p>コントローラー制度</p> <p>: アメリカ的な管理技法を採り入れることへの抵抗感</p>	

⁴³ コントローリングという概念そのものがいつから見られるようになったのかは、不明確である。1960年代前半にはすでに見られたという記述や、1960年代後半に企業で初めて使われたという見解など、さまざまである。

⁴⁴ 工藤章、前掲書、505-508ページ、山崎敏夫、前掲書、516-519ページ。なお、山崎教授は、コントローリングが導入された背景として事業部制組織の導入が進んだことについて言及している。山崎敏夫、前掲書、478-481ページ。

入ることへの抵抗感が薄れ、コントローリングは徐々に普及していった(表2-1参照)。

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、1960年代後半から1970年代前半のことである。本章の目的は、その当時のドイツ企業を取り巻く環境を明らかにすることにより、企業管理へのコントローリング導入の背景を明確化し、コントローリングという機能の重要性を浮かび上がらせることにあった。

すでに明らかのように、第二次世界大戦後の西ドイツにおいては、生産性向上運動の一環としてRKWによる訪米視察団の派遣が行われた。その結果、経営管理の手法の一つとして、当時のアメリカ企業のトップ・マネジメントにおいて重要視されていたコントローラー制度導入の意義が認識されることとなったのである。

このように紹介されたコントローラー制度が、当初、ドイツの実践や理論に導入されなかった理由として、本稿の第1章において3つの理由が指摘された。そして、これらの状況が時代を経て変化することにより、コントローリングとしてのそれはまずは実践に、その後、理論においてその重要性が認められ、本格的に普及し始めたのである。

まず、「奇跡の経済」のもとで新しい機能の必要性が感じられなかった企業管理において、1965/66年と1973/74年の不況を通じて経済全体が不安定期を迎え、そこに新しい機能を探り入れることが不可避となった。また、企業規模が拡大し、それと同時に当時のアメリカ企業でも急速に導入が進んでいた事業部制が普及し始めたことによって、マネジャーを支援する機能が求められるにいたったことも指摘される。さらには、コントローリング自体の性格が変化し、ドイツ的なものへと移り変わったことによって、それを導入することに抵抗がなくなったことも重要な要因である。

コントローリングは、上記のような社会的・経済的背景のもとでコントローラー制度がコントローリングとしてドイツ独自の発展をすることを通じて重要視されることとなり、今日に至るまでそのような状況は続いている。本章における考察を通じてそれらのことについては明らかになったが、いくつかの課題も残されている。

まず、本稿では、1980年代末から1990年代以降にコントローリングがより一層普及した背景が考察されていない。これに関しては、第1章で簡潔に述べるにとどまっており、1970年代に採り入れられた背景と比較検討する必要がある。また、われわれは、1950

年代以降のアメリカにおいて、コントローラー制度がどのように発展したのかを明確化しなければならない。これは、ドイツとは発展のプロセスが当然、異なっている。そのために、たとえば、アメリカの理解ではコントローラー制度で会計の占める位置が大きく、他方、ドイツではコントローリングに関して計画、統制、情報など各システムへの関与に等しい重要性が認められる。したがって、ドイツではコントローラーの役割が際立たせられることとなった。これらの比較、検討を通じて、ドイツにおけるコントローリングの重要性がより強調されると考えられる。

第1章で述べたとおり、今日、コントローリングに関して、調整志向的な基本構想がもっとも有力視されている。第1部で議論された内容に基づき、本論文の第2部を構成する4つの章においては、調整というコントローリング機能の全体像を明らかにしていく。まずは、第3章と第4章で、調整志向的な見解を支持するドイツの代表的な研究者による所説を検討することにより、コントローリングの調整機能についての基本的な理解が明らかにされる。

第2部 コントローリングの機能

第3章 コントローリング理論の基本構想

I. 序

ドイツの企業実務や大学において問題となっているコントローリング(Controlling)という概念は、コントローラー制度として1950年代後半にドイツに紹介され、当初はあまり顧みられなかったが、1960年代になってまず実務に受け入れられはじめた。その後、これは1960年代後半から1970年代において企業に積極的に採り入れられ、1980年代にその勢いは一度鎮静化するものの、1990年代には、再度、進んで企業管理に導入された。また、1970年代後半から1980年代には研究者によってコントローリングの概念が理論の中に採り入れられることとなった¹。今日では、多くの研究者によって全体的な構想が検討されているのみならず、戦略的コントローリング、プロジェクト・コントローリングなどの個別のテーマに関するきわめて多くの研究が見られる。

しかしながら、企業実務に採り入れられ、また、多くの研究がなされているにもかかわらず、コントローリングの機能や対象が明確にされているとはいえない。そのことは、コントローリングが実践や理論に急速に採り入れられたことに還元されうる。すなわち、実際の問題解決のために生成し、理論的な基礎付けを行わずに構想および概念を性急に論じたために、そのような事態が惹き起こされているのである。

本章においては、代表的な研究者の一人であるキューパー(Küpper, H.-U.)の所説を中心として、ドイツで展開されるコントローリング理論の基本構想について明らかにすることにした²。

以下では、まず、コントローリングの基本構想を構築するための方法について検討する。次いで、その中で最も適当であると考えられるさまざまな論者によってすでに提起されているコントローリングの基本構想について考察する。その後、それらの中で最も適当であると思われる調整志向的なコントローリングの基本構想ならびに中心的機能である調整の目的が明らかにされる。ここまでの基本的な理解を踏まえ、管理システムにお

¹ コントローリングの歴史的展開の詳細に関しては、本稿の第一部ならびに以下の文献を参照。

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.

² Küpper, H.-U.: Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1997.

ける調整の対象およびその手段を取り上げる。

II. コントローリングの構想

すでに明らかなように、実践や理論にコントローリングが受け入れられているにもかかわらず、それに関する統一的な見解が存在しない。コントローラーの職務に関する経験的な研究によると、その職務内容は広範囲であり、企業によってそれぞれ異なっているということが認められる³。また、多くの研究者によってコントローリングに関してさまざまな解釈がなされている。

以上のような事情から、実践や理論におけるコントローリングの機能および対象を明らかにすることが不可欠である。コントローリングの基本構想を構築するために、キューパーは以下のような3つのアプローチを提案している⁴。

第一のアプローチは、ドイツ企業におけるコントローリングの歴史的発展から基本構想を導き出そうとするものである。しかしながら、上述したように、企業においてはコントローラーに多くの職務が与えられ、コントローリングに多様な機能が期待されている。したがって、このアプローチによってコントローリングのある部分は明らかにされる可能性が存在するが、非常に困難であり、基本構想に関して全体像が明らかにされるにはなかなかいたらない。

第二のアプローチは、コントローリング機能を担っている企業内の組織を考察する方法である。しかしながら、職能領域と組織構造を同一視することは合目的的であるとはいえない⁵。したがって、コントローリングの特徴づけは、その組織構造のそれとは厳密に区別されるべきである。

第三のアプローチは、コントローリングの目的および対象から基本構想を導き出そうとする方法である。キューパーは、これを最も適当であると考えている。したがって、以下においては、この方法によってコントローリングの基本構想に関する検討を行うことにしたい⁶。

³ Vgl. Reichmann, T. / Kleinschnittger, U. / Kemper, W. : Empirische Untersuchung zur Funktionsbestimmung und Funktionsabgrenzung des Controlling, in : Reichmann, T. (Hrsg.) : Controlling-Praxis, Erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, München 1988, S. 39.

⁴ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 6 f.

⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 6.

⁶ コントローリングの職務および目的に関しては、たとえば、以下の文献を参照。

まず、コントローリングの目的としては利益目標志向、調整、支援(Unterstützung)、適応(Anpassung)および革新(Innovation)が挙げられる⁷。これらの中で、支援はスタッフにより引き受けられる職務に共通であるという理由から、コントローリング独自の構想のための基本要素としては不適當である。また、適応および革新は、コントローリングの目的とみなすことはできるが、構想の基礎とするにはあまりにも範囲および職務が限定される。したがって、コントローリングの基本構想を構築するために、ひとまず利益目標志向および調整が有用であるといえる。

また、いかなる管理領域にコントローリングが関連しているのかということが重要である。まず、コントローリングの対象としては、情報システムが考えられる。さらに、計画・統制システムを視野にいれた文献も多く見られる。

以上のコントローリングの目的および対象に応じて、いくつかのコントローリング構想が仮定される。キューパーは、それらを利益目標志向的構想、情報志向的構想、計画・統制志向的構想、調整志向的構想という4つに類型化し、それぞれに関して考察を行っている⁸。

企業においては、さまざまな機能を果たす領域が存在する。それぞれの領域における意思決定担い手(Entscheidungsträger)は、各領域の目標を追求している。その際に、各領域においては、企業の最上位目標としての利益目標が追求されなければならない。それゆえ、なんらかの特別な処置たるコントローリングが必要となる可能性があるゆえ、利益目標志向的構想をその基本構想とする意義が見られる。しかしながら、利益を最上位目標とする企業においては、コントローリングが存在しない場合にも、すべての意思決定や行為はこの利益目標を志向しなければならない。さらに、この構想を基礎とするのであれば、公共部門のような利益目標志向的ではない企業にコントローリングを適用することが不可能となる。

情報志向的構想⁹のもとでは、コントローリングは企業の情報経済において中心的役割を担うものであり、その目的は「情報需要(Informationsbedarf)のために情報生産

Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 8 f. ; Baumgartner, B. : Die Controlling-Konzeption. Theoretische Darstellung und praktische Anwendung, Bern-Stuttgart 1980. ; Horváth, P. : Controlling, 6. Aufl., München 1996. ; Serfling, K. : Controlling, 2. Aufl., Stuttgart-Berlin-Köln 1992. ; Ziener, M. : Controlling im multinationalen Unternehmen, Landsberg 1985.

⁷ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 7.

⁸ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 7-13.

⁹ 情報志向的なコントローリング構想には、たとえば、ライヒマンの研究があたる。Vgl. Reichmann, T. : Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 5. Aufl., München 1997.

(Informationserzeugung)と情報提供(Informationsbereitstellung)を調整することである¹⁰⁾と考えられる。これら情報需要、情報生産および情報提供の間の調整をコントローリングが行うことによって、必要とされる情報の欠如および情報の氾濫を防ぐことが可能となる。

しかし、情報志向的構想では、機能が意思決定のための情報に対する調整に限定されるので、その範囲および手段があまりにも狭くなる¹¹⁾。また、この基本構想に従うのであれば、コントローリングは計算制度の延長であると考えられる。したがって、コントローリングを情報志向的構想によって根拠づけることは不可能である。

そこで、計画・統制志向的構想¹²⁾に基本構想の考察の視野が拡大されることになる。企業計算(Unternehmensrechnung)は、計画や統制のための情報を提供するものである。したがって、計画システム、統制システムおよび情報システムの中の全般的な問題が重要視される。その際に、コントローリングの機能は「計画システム、統制システムおよび情報システムの成果志向的調整において¹³⁾」見られ、情報志向的な機能もここに含まれる。

しかしながら、調整問題を上述したような個々の管理部分システムに限定することはできない。そのことから、計画システム、統制システムおよび情報システムの調整に限定されない調整志向的なコントローリングの基本構想が導き出されうる¹⁴⁾。それに基づいて、キューパーは「コントローリング機能は本来、目標を志向した管理(Lenkung)を確実に行うために管理システム全体を調整すること¹⁵⁾」と定義づけた。

III. 調整志向的コントローリング

コントローリングに関する多くの研究において、今日、調整がコントローリングの最も

¹⁰⁾ Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 10.

¹¹⁾ Vgl. Schneider, D. : Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd., Rechnungswesen, München-Wien 1994, S. 305 ff.

¹²⁾ 計画および統制志向的なコントローリング構想には、たとえば、ハーンらの研究があたる。彼らの著書に関しては、「価値志向的(wertorientierte)コントローリング構想」という副題がつけられているが、キューパーの分類に従うのであれば、その内容に関しては計画・統制志向的な構想であると考えられる。 Vgl. Hahn, D. / Hungenberg, H. : Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden 2001.

¹³⁾ Horváth, P. : a. a. O., S. 139.

¹⁴⁾ Vgl. Küpper, H.-U. : Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling, in : Lücke, W. (Hrsg.) : Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, Wiesbaden 1988, S. 168 ff.

¹⁵⁾ Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

重要な機能であるとみなされている。キューパーは、調整の重要性を明確に示したのはホルヴァートが最初であり、彼の 1978 年の論文においてそれが指摘されたと理解している¹⁶。しかしながら、ホルヴァートは当初、管理システム全体における調整が問題であることは強調しなかった¹⁷。その制限されたコントローリングの範囲を、キューパーは管理システム全体の調整にまで拡大し、考察を行っている。

企業の管理システムの基本要素としては、さまざまなものが指摘されている¹⁸。ほとんどの論者が、組織、計画ないし計画策定、統制および情報システムをその共通の基本要素であるとみなしている。さらに、目標システム、人事管理(Personalführung)システムが、管理システムの要素としてしばしば強調される。通常、目標システムは計画システムの一部であると考えられるので、管理システムの基本要素は、組織、計画システム、統制システム、情報システムおよび人事管理システムということになる¹⁹。

これらの管理部分システムの個々の要素は、それぞれが独立している。そのことによって、全体的な調整が必要となる。したがって、このような調整のために新しいコントローリングという機能が必要とされる。

そこで、コントローラーが管理システムにおける調整職務を担うために、コントローリングの独自の目的を設定することが必要となる。これに関しては、①適応および革新、②目標統制、③支援、という 3 つを挙げることができる²⁰。

①適応および革新

企業は、社会的、経済的な環境の中で活動している。それら企業を取り巻く環境は不変のものではなく、企業は持続的な変化に支配されている。したがって、そのような環境のもとで企業が存続し続けるためには、変化に対して柔軟かつ迅速に適応することが不可欠である。また他方では、企業は革新機能によって環境に対して能動的に影響を及

¹⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1997, S. 13.

¹⁷ ホルヴァートは、彼の著書の第一版において、組織や人事管理に関するコントローリングの調整機能を指摘していない。しかしながら、彼は第 6 版以降の中では、人事管理の重要性を考慮したうえで考察を行っている。Vgl. Horváth, P. : Controlling, 1. Aufl., München 1979, S. 125 f ; ders. : Controlling, 6. Aufl., S. 143.

¹⁸ 管理システムの区分に関するドイツの代表的な研究としては、たとえば、以下の文献を参照。Bleicher, K. / Meyer, E. : Führung in der Unternehmung. Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976, S. 92 ff. u. 194 ff. ; Wunderer, R. / Grunwald, W. : Führungslehre, 2. Bd., Kooperative Führung, Berlin-New York 1980, S. 106 ff.

¹⁹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 14 f.

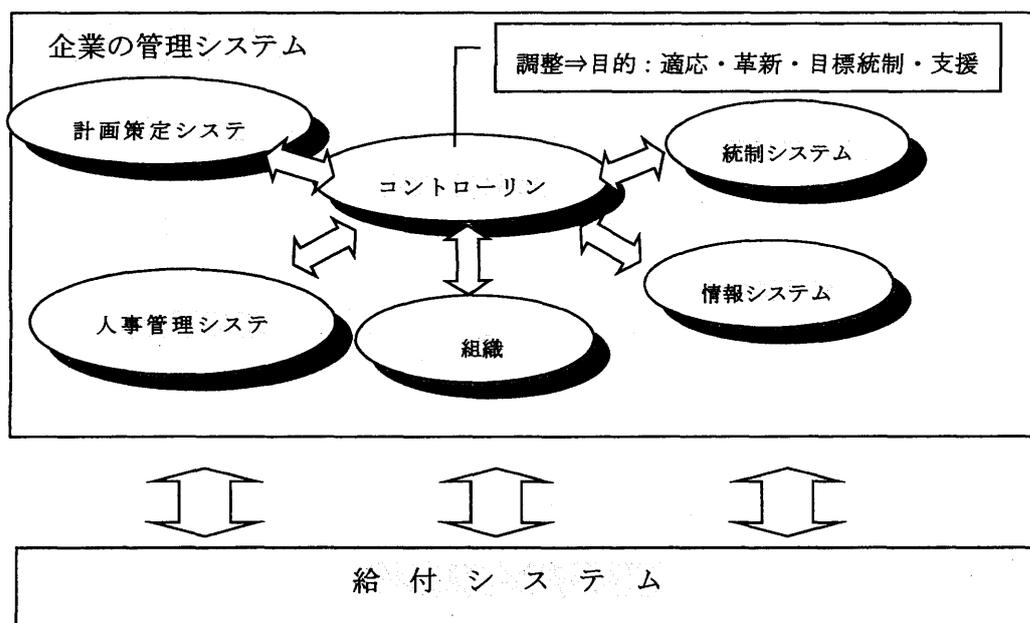
²⁰ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 17 ff.

ばすことが可能である。今日のように企業を取り巻く環境の変化が激しい時代において、このような目標はとりわけ重要視されることとなる。

適応と革新という目標に関しては、とりわけ本稿第 6 章の戦略的コントローリングに関連付けて考察されることとなるが、コントローリングのもとでは、企業を取り巻く環境と企業管理の調整なのである。すなわち、企業管理の担当者としてのマネジャーが環境に適応し、また、それに対して能動的な意思決定を行っていくために必要な情報をコントローラーが提供することを意味する。このことはとりわけ計画策定や統制、情報といった個々の管理システム内部の調整において重要であり、さらには、適応と革新を目指した管理部分システム間の調整も行われなければならない。

②目標統制

企業管理システムの調整は、企業目標をよりよく達成するために貢献するものである。そのために、目標システムは判断基準を提供し、調整はそれを志向しなければならない。目標統制は、どの目標に向けて、また、どの目標に基づいて調整が行われるべきである



(図 3-1) 企業の管理システムの分類

(出所) Küpper, H.-U. : Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1997, S. 15, Abb. I-7.

のか、ということを経営部分システムに対して詳細に提示するものである。すなわち、コントローリングの調整機能によって、管理システムが企業目標に関連づけられる。

③支援

しばしば、コントローリングが支援機能をもち²¹、「コントローリングは管理に役立つものである²²」ことが強調される。すなわち、コントローラーの調整職務によって、管理者の負担の軽減が意図されている。そこで、コントローリングの二つの支援機能が指摘される²³。第一の機能は、コントローラーが二つ以上の管理部分システム間の調整を行うことを通して、管理システム全体を支援する機能である。第二に、コントローラーによる調整が、個々の管理部分システム内部における調整のために必要かつ適切な情報を提供することによる支援機能が考えられる。

以上で明らかとなった個々の管理部分システムとその調整、さらには、調整を通じて目指すべき目標は図 3-1 に示された通りである。

IV. 調整の対象と手段

コントローリングの調整志向的な基本構想に基づいて、本節においては、調整の対象が明確に定められる。さらに、コントローリングを通して問題解決を行うための手段が必要である。手段に関しては、これまでさまざまな論者によって多様な手段が指摘されてきたが、それが調整のためのものであるということから、利用可能な手段は限定されたものとなる。

1. 調整の対象

調整志向的な基本構想が明らかにされたことにより、コントローリングの具体的な機能を導き出すことが可能となる。キューパーは、管理システム全体における調整というコントローリングの機能を、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

²¹ Vgl. Horváth, P.: Controlling, 6. Aufl., S. 144 f.; Serfling, K.: a. a. O., S. 16 ff.

²² Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A.: a. a. O., S. 283.

²³ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 19.

調整に区別し、考察を行っている²⁴。

(1) 個々の管理部分システム内部での調整

まず、相互に調整された企業の全体的計画や部分的計画を策定することによって、企業目標がよりよく達成されうる。計画策定システムにおいてこのような成果を達成するためには、その要素である計画目標(Planziel)、計画策定の局面(Planungsphase)²⁵、計画対象の調整がなされなければならない²⁶。企業において合理的な計画を策定するために、諸目標間の調整を行う必要がある。また、それぞれの計画局面間の調整がなされなければならない。さらに、計画対象は、製造計画および投資計画といった対象ごとに分類された計画領域や、戦略的計画および戦術的計画といった計画レベルにまとめられている。したがって、これら部分計画間の調整が必要である。

情報システムは、他の管理部分システムすべての基礎システムとして重要である。情報システムの要素として、情報および計算システムなどといった情報用具(Informationsinstrument)が挙げられ、これらの調整が行われるべきである²⁷。また、この情報システムの中で、情報の調達、蓄積、処理および伝達のためのプロセスが実行されるために、それらの調整も行われなければならない。そして、このプロセスの調整に関しては、情報システム内部だけではなく、他の管理部分システムとの関係も重要となってくる。たとえば、情報の調達に関しては、他の管理部分システムによって必要とされる情報が決定的に重要である²⁸。

統制システムにおいては、企業活動が計画通りに行われたのかどうかを事後的にチェックし、必要に応じて調整する活動が行われる。そのために、基準数値(Maßstabsgröße)と吟味されるべき数値(zu prüfende Größe)という二つの値の比較および差異分析が行われる²⁹。統制は計画と密接に関連しているために、統制システムは計画システムの構造や性質によって大きな影響を及ぼされる。

²⁴ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 20–24.

²⁵ 計画策定局面とは、計画策定のプロセスを意味すると考えられる。これは、目標形成→問題確認→問題分析→代替案の探索→代替案の評価および意思決定という段階から形成される。 Vgl. Wild, J. : Grundlagen der Unternehmungsplanung, Reinbek bei Hamburg 1974, S. 46 ff.

²⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 65 ff.

²⁷ Vgl. Hettich, G. O. : Struktur, Funktion und Effizienz Betrieblicher Informationssysteme, Tübingen 1981, S. 49 ff.

²⁸ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 105 f.

²⁹ Vgl. Maune, R. : Planungskontrolle – Die Kontrolle des Planungssystem der Unternehmung, Thun-Frankfurt 1980, S. 39 ff. これらは一般的に、標準(計画)値と実績値といわれている。

したがって、計画システムと同様に、統制システム内部において~~統制目標~~、統制の担い手、統制プロセスおよび統制対象の調整が必要である³⁰。まず、統制目標として文書作成、知識獲得、情報生産、人間行動およびそのプロセスへの影響が考えられ、これらの間の調整が行われなければならない。また、統制の担い手の調整に関しては、外部の統制代理人(例えば公認会計士など)にその職務を委ねる際にも調整は必要である。統制の対象(形態)は、成果統制、手順統制(Verfahrenskontrolle)および行動統制に区分される。成果統制は目標の達成度を分析し、また、手順統制は技術的および情報的プロセスが計画された経過をたどったのかどうかということ进行分析する。行動統制は、所与の条件のもとで行動が適切になされたかどうかということ进行分析する。これらの間に存在する関連の調整が必要である。最後に、統制プロセスの調整とは、統制の局面(Phase der Kontrolle)間の調整を意味するものである³¹。

組織に関しては、特に組織構造と組織過程の間の調整が重要である。前者においては、経営の構造および権限についての長期的に有効な規則などが問題となり、職位、部門もしくはプロジェクトグループとしての組織的単位が形成される。後者においては、権限委譲の過程が問題となり、協働者の空間的・時間的関係の形成、委託受託問題の形成などが見られる。これらの間には多くの関係が存在するにもかかわらず、通常は個別的に取り上げられている。したがって、そこに研究上の空白があるといえよう³²。

人事管理システムは、企業の協働者管理のための管理部分システムである。その要素として、協働者、管理者および管理のプロセスや管理手段が挙げられる。この人事管理は、他の管理部分システムにおける協働者の行動に直接的に影響を及ぼす。したがって、人事管理はすべての管理部分システムおよび管理システムの調整にとって非常に重要であり、これをコントロールングと関連付けることが必要である³³。

人事管理のために、多数の手段が考えられる。それらは、管理原則、モチベーション・システム(Motivationssystem)、インセンティブ・システム(Anreizsystem)および人材開発システム(Personalentwicklungssystem)に区分される³⁴。管理原則は協働者管理の一般的

³⁰ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 166–176.

³¹ 統制の局面とは、統制を行うプロセスを意味する。これは、問題の明確化→比較の確定→比較の実行→差異の評価→適合処置の展開というプロセスである。なお、「比較の確定」とは、統制段階における比較がどのように、また、誰によって行われるのかということを決定的に決定することである。Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 174.

³² Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 240 f.

³³ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 190 f.

³⁴ Vgl. Schierenbeck, H. : Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl., München · Wien

な行動原則であるので、それは他の人事管理手段の選択と形成のための規範を形成する。したがって、管理原則と他の人事管理のための手段との間の調整が必要である。

(2) さまざまな管理部分システム間の調整

すべての管理部分システムは、その機能を遂行するために情報を必要とする。したがって、情報システムとそれらの間において、情報需要と情報供給の調整が必要となる。そのためにコントローラーが果たすべき職務は、他の管理部分システムと情報システムの間での調整である。このことは、情報需要を把握し、適切な報告制度(Berichtswesen)を通じて情報を提供するということを意味する³⁵。

調整は、計画システムと統制システムの間にも必要である。計画は統制なくして意味がなく、また、統制は計画なしでは不可能である³⁶。統制のための規準値(Normwert)は計画システムから導き出され、また、統制によって将来の計画および実行のための有益な情報が提供される³⁷。

計画と統制は、それらの担い手によって合目的的に行われえないことがありうる。したがって、人事管理によって担い手の直接的な管理が必要となる。ここに、調整の必要性が存在する。また、計画や統制による人事管理への影響も考慮に入れなければならない。なぜなら、計画や統制を通じて協働者の行動が制約されるからである³⁸。

計画システム、統制システムおよび情報システムは、企業の組織に依存する。たとえば、分権化された部門組織はそれぞれの計画システム、統制システムおよび情報システムを必要とするからである。また、計画システムや統制システム、情報システムの目的および機能は組織に影響を及ぼす。たとえば、情報システムの発達によって組織構造は柔軟性を増す³⁹。したがって、ここにも調整が必要である。

そして、組織と人事管理も相互に調整されなければならない。組織は協働者の行動に枠組みを与え、人事管理は協働者の行動に影響を及ぼすので、密接な関連を示しているからである。

1995, S. 133 ff. なお、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)およびキャリア計画のことである。

³⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 106.

³⁶ Vgl. Wild, J. : a. a. O., S. 44.

³⁷ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 23 und 177 f.

³⁸ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 23 und 215.

³⁹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 23 und 243–262.

2. 調整の手段

コントローリングの担い手であるコントローラーが管理システムの調整を行うための手段は、孤立的調整手段 (*isolierte Koordinationsinstrument*) と包括的調整手段 (*übergreifende Koordinationsinstrument*) に細分される⁴⁰。

(1) 孤立的調整手段

孤立的調整手段とは、個々の管理部分システムの調整手段のことである。また、それらは管理システムの調整に限定されるのではなく、給付システムにおける調整も志向しているのである。その意味では、孤立的調整手段はコントローリング固有の手段ではない。さらに、それらは個々の管理部分システムの調整のためのものではあるが、それぞれのシステムの調整にのみ利用されるのではない⁴¹。

計画システムにおいては、逐次的計画モデル、同時的計画モデルおよび計画適応 (*Plananpassung*) などの方法が調整のために利用される⁴²。連続的な計画モデルにおいて、個々の計画問題が連続的に解決されうる。また、様々な計画を同時的に策定するために展開されるものが同時的計画モデルである。計画適応とは、予期されえなかったデータの変更や環境の変化に対して、順応性のある対策によって計画を適応させようとするものである。

統制システムについては、とりわけ、差異分析 (*Abweichungsanalyse*) が有用である⁴³。これは、計画と実行の間の差異およびその原因を認識するためのものである。その結果が将来の計画や実行のために反映される。

情報システムについては、情報需要分析、統合的な計算システムおよび報告システムが調整を行う方法としてあげられる⁴⁴。情報需要分析は、さまざまな管理部分システムが必要とする情報を明らかにする。それは、必要とされる情報と企業計算による情報生産との間の調整を行うために不可欠である⁴⁵。統合的な計算システムは、たとえば、投資計算と原価計算を関連付けるために必要な計算システムである。報告システムは、管理職務のた

⁴⁰ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 25. なお、これら手段の全体像に関しては、本稿第6章の図6-2を参照。

⁴¹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 24.

⁴² Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 27.

⁴³ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 27.

⁴⁴ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 28.

⁴⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 134.

めに必要とされる情報が、適切な方法で伝達・利用できるようにするためのものである。

組織に関しては、調整機関、職務分配や権限分配、フォーマルなコミュニケーション構造および標準化もしくはプログラミングが調整手段であると見なされる⁴⁶。調整機関は、合議体の形で職場ないし部門において存在する。その中心的な機能は、企業における職務の担い手間の調整である。職務分配および権限分配によって、企業の職務領域と意思決定領域が区分される。また、フォーマルなコミュニケーション構造を通じて、行動の担い手に情報を送ることおよび情報を交換することが実現され、行動の調整が行われる。標準化もしくはプログラミングとは、管理職務の調整のためのものである。そのために、行動プログラムが作成され、職務担い手がどのように刺激に対して反応するのか、また、反応するべきであるのか、ということが明らかにされる。その結果、調整された行動が可能となる。

人事管理においては、管理原則、人事管理の手段、目標提示および共通の価値観や期待の形成が挙げられる⁴⁷。管理原則によって組織構成員の調整が行われ、企業目標を志向した行動が得られる。人事管理の手段とは、既述したような、インセンティブ・システム、モチベーション・システムなどである。これらは、組織構成員の行動に対する直接的な調整手段である。また、彼らが共通の目標を追求し、共通の価値観および期待を持ちうるのであれば、同一の行動が実現され企業目標がよりよく達成される。これらの目標および共通の価値観の追求は、組織構成員が肯定的な感情をもつことによって促進される。すなわち、そのことは、調整のための間接的な手段であると理解される。

(2) 包括的調整手段

包括的調整手段は、管理システムの全体的な調整を行うための手段である。それはただ一つの管理部分システムそのものの調整手段ではないので、コントロールリング固有の手段である⁴⁸。

そこで、包括的調整手段としては、中央集権的管理システム(zentralistisches Führungssystem)、予算管理システム(Budgetierungssystem)、目標・指標システム(Ziel-

⁴⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 26.

⁴⁷ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 26.

⁴⁸ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 25 f. 全体的調整手段の中でも予算管理システムは、実践や理論において、コントロールリングの手段としてとりわけ重要であると考えられている。このことの詳細に関しては、本稿の第6章を参照。

und Kennzahlensystem)、そして計算価格・管理価格システム(Verrechnungs- und Lenkungspreissystem)が挙げられる⁴⁹。これらの中で、予算管理システム、目標・指標システム、計算価格・管理価格システムが実践においては有用であり、コントローリングにとって重要である⁵⁰。

中央集権的管理システムを、キューパーはあまり明確にしていない。しかしながら、そこに意思決定権および命令権が集約されていることは明らかである。このシステムの役割は、明確な行動規範を提示し、全体的な行動の調整を実現することである。

予算管理システムを通じて、個々の領域に枠組みが与えられ、利用可能な資源が明らかにされる。したがって、意思決定や行動の自由余地が制限されるのである。このことによって、それぞれの領域の行動範囲が確定され、調整が可能となる。また、予算の提示によって、個々の領域目標が企業の全体目標と整合性を持つように調整される。

目標システムによって、個々の領域の目標が方向付けられ、調整が行われる。そのための具体的な手段として、下位目標の提示および領域成果要因(Bereichserfolgsgröße)の選択が指摘される。前者は、さまざまな階級層に対して下位目標を提示することにより、目標の調整を目指すものである。また、後者に関しては、個々の領域に適した領域成果要因が明確にされることによって、それらの調整がなされる。さらに、指標システムによって、企業にとって重要な指標としての量的な企業目標が提示される。また、指標は調整や目標達成の程度に関して重要な情報を提供する。したがって、これら目標システムおよび指標システムを通じて、企業の全体目標を志向した調整がなされる。

計算価格・管理価格システムは、企業内の取引にとって不可欠である。企業においては、財およびサービスの交換が独立した領域間で行われる。その際に、計算価格はそれぞれの領域成果に影響を及ぼす。したがって、その設定によって個々の領域の調整が行われる。

V. 結

以上、本章においては、コントローリング理論の基本構想に関して検討してきた。

コントローリングは、1970年代以降、とりわけ1990年代から2000年代にかけて、多くの企業に導入され、また、それに関する多数の研究が見られるようになった。それにも

⁴⁹ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 28 f., 289 und 362 f.

⁵⁰ 予算管理の有用性やそれによる調整については、本稿の第6章参照。

かわらず、1970年代末に代表的な機能が明らかにされたものの、それに関する明確な定義はなされず、統一的な理解も存在しなかった。

そのような状況の中で、キュッパは調整志向的な基本構想に基づいて考察することによって、コントローリングの本質を理解しようと試みた。そのために、管理システムは計画システム、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から構成されるものであるとみなされ、調整の対象は管理システム全体であると考えられた。その上で、コントローリングの目的としては、適応、革新、統制および支援が挙げられる。

前述の通り、調整志向的な基本構想が前提とされるので、コントローリングの対象および手段は調整に関するものに限定されうる。それゆえ、キュッパは、個々の管理部分システム内部の調整と管理部分システム間の調整を区分し、それぞれに関して考察を行った。また、孤立的調整手段と包括的調整手段が峻別され、それぞれが明らかにされた。前者としては、個々の管理部分システム独自の調整手段が指摘され、後者としては中央集権的管理システム、予算システム、目標・指標システムおよび計算価格・管理価格システムが挙げられる。その際に、キュッパは、包括的調整手段をコントローリング固有の手段であるとみなしている。なぜなら、これらが管理部分システムそのものの調整手段ではないからである。

しかし、調整志向的なコントローリングの基本構想に対して、批判的な見解が多数あることも否定できない。ドイツ経営経済学の著名な研究者であるシュナイダー(Schneider, D.)は、ホルヴァートやキュッパらの研究を取り上げ、「調整」という概念が不明確であることを批判している⁵¹。このような概念に基づくならば、コントローリングは非常にさまざまな機能を担うものであり、また、コントローラーはスーパーマンのようだと理解されてしまう⁵²。同様に、イレック(Irrek, W.)も、調整志向的な構想のもとではコントローリングの機能が単なる管理活動(Lenkungstätigkeiten)に過ぎないと指摘しており⁵³、かくして「独立したコントローリングの理論体系は必要ではない⁵⁴」と述べている。しかしながら、キュッパは、コントローリングの機能を管理システム全体の調整に限定しているので、コントローリングは単なる管理活動であるとはいえない。キュッパは、このよう

⁵¹ Vgl. Schneider, D. : Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd., Rechnungswesen, München-Wien 1994, S. 458-466.

⁵² Vgl. Schneider, D. : a. a. O., S. 459.

⁵³ Vgl. Irrek, W. : Controlling als Rationalitätssicherung der Unternehmensführung?, krp, 46. Jg. (2002), S. 46-51.

⁵⁴ Vgl. Irrek, W. : a. a. O., S. 50.

な意味でのコントローリング理論を確立しようとしているのである。

以上から明らかなように、キューパーの研究はコントローリングの概念を明らかにするものであり、調整の対象や手段までも明確にした彼の調整志向的な基本構想はコントローリングを理解する上で非常に有用である。このことから、コントローリング理論に対する彼の貢献はきわめて大きいものといえよう。しかし、キューパーの理解においてみられる不十分な点を補うことも不可欠である。そこで、他の論者によって明らかにされた調整志向的コントローリングの構想が次章では考察されることになる。ホルヴァートの所説を検討することを通じて、調整というコントローリングの機能やその対象をさらに深く議論していくことにしたい。

第4章 コントローリングと管理部分システムの調整

I. 序

コントローリングに関しては、それがコントローラー制度として 1950 年代後半に当時の西ドイツに紹介されてから現在に至るまでさまざまな見解が提示され¹、常に、その時代の主流をなす理解が存在してきた。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おり、さらに今日、マネジメント志向的な見解の中でも多種多様な理解がなされている。コントローリングの機能がその時代の必要性に応じて変遷していくためである。

そのような状況において、1970 年代後半、ホルヴァート(Horváth, P.)によって発表された調整志向的なコントローリング構想が現在も有力な見解であるとみなされている。彼は、その当時、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支持されている³。

キュッパ(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の全体的な調整として捉える立場に立っている。その際に、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。

本章においては、ホルヴァートとキュッパの見解を検討することを通じてコントロー

¹ このことに関する詳細は、本稿第 1 章ならびに以下の文献を参照。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, krp, 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.

² Vgl. Horváth, P.: Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 202.

³ Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001, S. 5–13.

リングの理論的な基礎付けを行い、この後の考察の基とすることにした。

そのためにまず、われわれは、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取り上げる。キューパーの所説については前章で考察したため、本章では主にホルヴァートの見解が明らかにされる。これに基づき、彼らの見解では検討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言及し、そこに筆者独自の理解を加えることにより、コントローリングの意味と目標、さらには、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していく。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の意義

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ということは、第3章ですでに述べたとおりである。したがって、本節において、ドイツにおけるコントローリングの代表的な研究者の見解を取り上げ、その内容を検討することによって、コントローリングの調整機能とその対象を明確化していく⁴。

ホルヴァートは、コントローリングの機能を成果目標志向的調整 (ergebniszielorientierte Koordination) と理解している⁵。彼は、企業の管理が二つの相互依存的な問題領域、すなわち企業を取り巻く環境の動態性 (Dynamik) と複雑性 (Komplexität) という問題領域および企業の細分化現象 (Differenziertheit) という問題領域に取り囲まれるようになり、そのことから、企業の管理システムにおいて、調整問題を解決する必要性が生じるものと考えている⁶。そのような問題意識から、ホルヴァートは、調

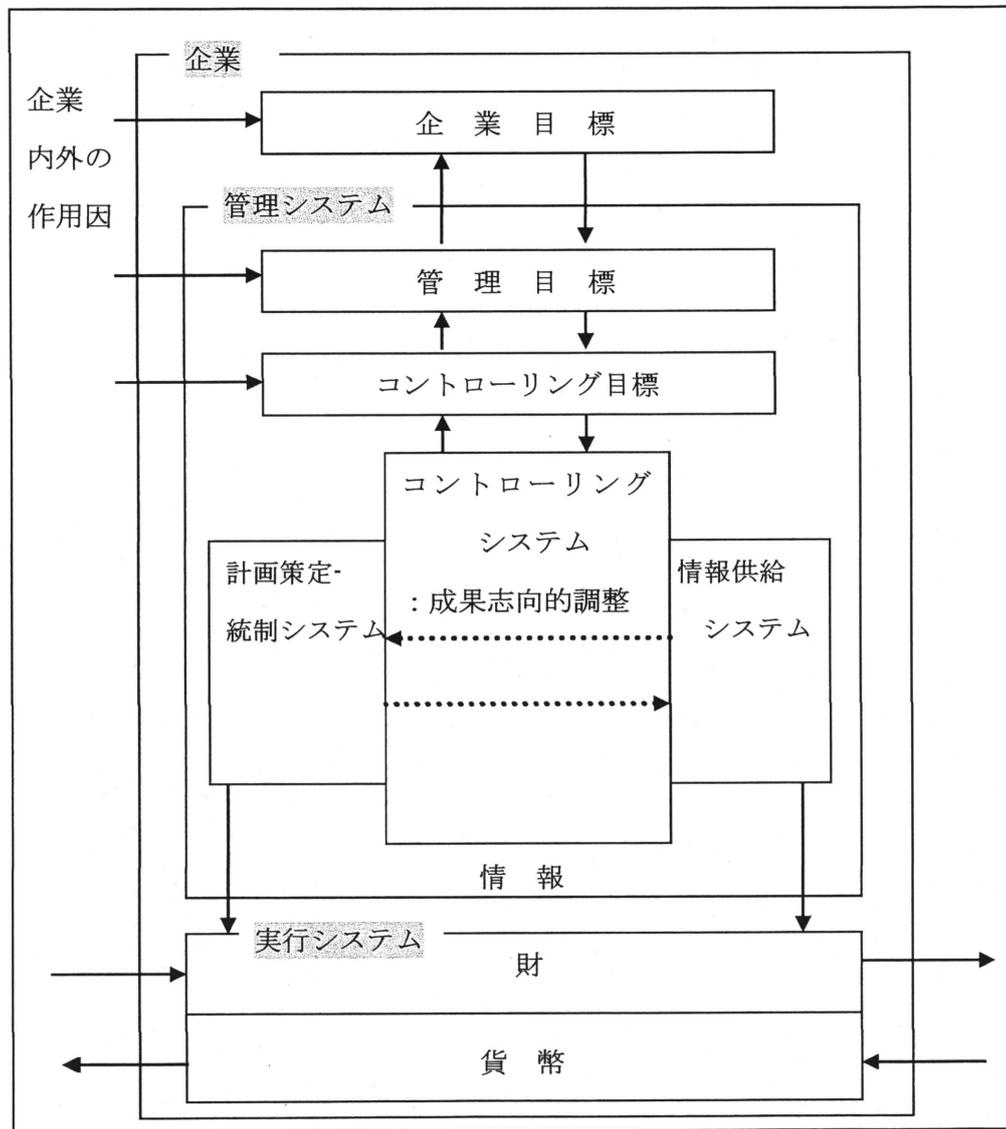
⁴ 調整志向的な観点からコントローリングに関する研究を行っている研究者としては、ホルヴァートやキューパー、ヴェーバー (Weber, J.) などがあげられる。彼らの基本的な見解に関しては、以下の文献を参照。Vgl. Weber, J.: a. a. O., S. 1 ff.; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 1 ff.; Horváth, P.: Controlling, 8. Aufl., München 2001, S. 1 ff.

⁵ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 95 ff. 長谷川拓三「西ドイツにおける企業コントローリングの展開(1)」『岐阜経済大学論集』第22巻第2・3号、1988年、143-146ページ。

⁶ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 3-6. ホルヴァートは、ここにおいて、アンゾフ (Ansoff, H. I.) の見解にとくに依拠している。Vgl. Ansoff, H. I.: Managing Surprise and Discontinuity- Strategic Response

整活動を担う独自の機能をもつコントローリングの重要性を認識している。

彼によると、「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。それによって、全体システムの環境に対する適応(Adaption)と調整



(図4-1) ホルヴァートによるコントローリングシステム⁷

to Weak Signals, ZfbF, 28. Jg. (1976), S. 129-152.

⁷ この図は、以下の文献をもとに筆者が作成してものである。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 124. なお、図の中の管理目標とは、企業の全体目標を達成するために個々の領域(部門)において具体化された目標を意味する。この図は、以下の文献をもとに筆者が作成してものである。

(Koordination)が支援される⁸⁾。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⁹⁾。すなわち、コントローリングの目標は管理の調整力、反応力ならびに適応力を維持・確保することにある。

上記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¹⁰⁾。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¹¹⁾。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¹²⁾。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。これまでに明らかとなった内容は、図4-1で示されている。

しかしながら、調整は本来的な管理活動の機能であるという理解もあり¹³⁾、それゆえ、調整志向的なコントローリングの基本構想に対して批判的な見解がみられる。ホルヴァートはこの点を考慮し、調整に関して、第一次的調整と第二次的調整とを区別している。すなわち、第一次的調整とは管理活動が行うべき給付システムに関わる調整であり、第二次的調整とはコントローリングの調整機能である¹⁴⁾。

次に、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¹⁵⁾」と定義している。これは、ホルヴァートと同様、コントローリングシステム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「目標を志向した管理を確実にを行うために管理システ

⁸⁾ 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。なお、ホルヴァートは「コントローリングが管理の部分システム」であると記述しているが、ここで述べられた「コントローリング」は「コントローリングシステム」を意味していると考えられる。

⁹⁾ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 151.

¹⁰⁾ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 111-116.

¹¹⁾ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 124-126.

¹²⁾ 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.

¹³⁾ Vgl. Bleicher, K. / Meyer, E.: Führung in der Unternehmung – Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976, S. 48 ff.

¹⁴⁾ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 129.

¹⁵⁾ Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 13.

ム全体を調整すること¹⁶⁾であると主張している。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¹⁷⁾。コントローリングは企業目標を達成するための、一つの手段であるといえる。

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¹⁸⁾。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。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¹⁹⁾。

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(表4-1参照)。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それである²⁰⁾。しかしながら、コントローリングが調整機能を担う管理の一機能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3つの基本要素か

¹⁶⁾ Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling Thesen zur Konsensbildung, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

¹⁷⁾ 「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.

¹⁸⁾ 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見なすこととする。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ではない。後述の目標システムに関しても同様である。また、キューパーの見解の詳細に関しては、本稿の第3章を参照。

¹⁹⁾ 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.

²⁰⁾ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 12-15.

(表4-1) ホルヴァートとキューパーの所説の比較

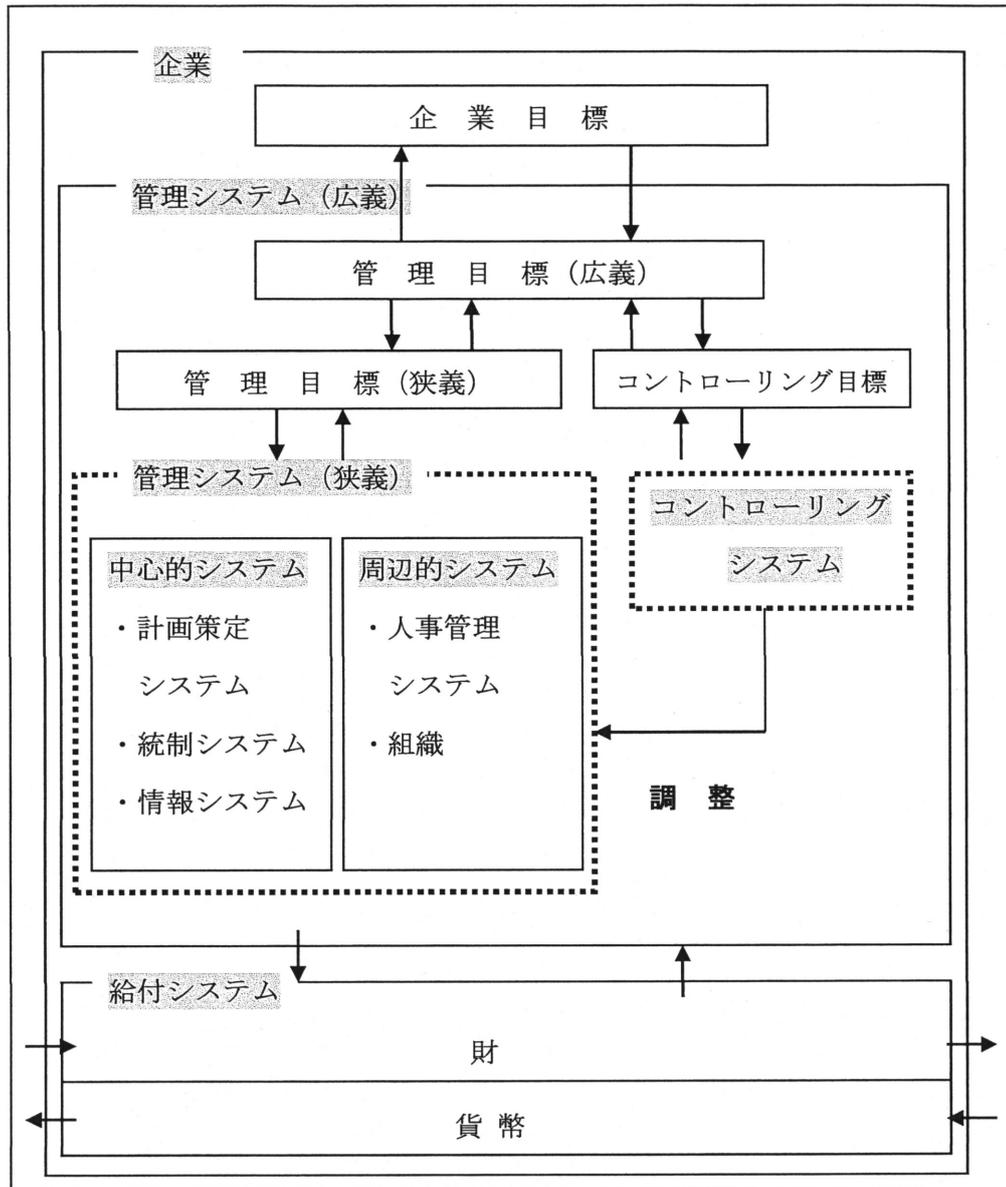
	ホルヴァートの見解	キューパーの見解
機能	システム形成的およびシステム連関的な調整	管理システム全体の調整
コントローリングシステムの位置づけ	管理の部分システム	管理の構成要素
対象	<ul style="list-style-type: none"> ・計画策定システム ・統制システム ・情報供給システム <p style="margin-left: 20px;">〔→組織や人事管理を考慮した上での調整が必要。〕</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・計画策定システム ・統制システム ・情報システム <p style="margin-left: 20px;">} 本質的</p> <ul style="list-style-type: none"> ・組織 ・人事管理 <p style="margin-left: 20px;">} 「触媒」的</p>

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みなされている点では、両者の理解は一致している。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²¹。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。

これまで述べてきたことを要約するならば、コントローリングシステム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²²。

²¹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 194 f.

²² 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、本稿第5章ならびに以下の文献を参照。Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 252-261 ; Baum, H.-G / Coenenberg, A.



(図4-2) 管理システムとコントロールシステム

しかしながら、ホルヴァートもキューパーも、コントロール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。コントロールシステムは、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みなされるべきである。すなわち、コントロール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、コントロールが調整

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²³。

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（図4-2参照）。

III. 中心的システムの調整

以上のような調整志向的な基本構想に基づいて、本節以降では個々の管理部分システムにおけるコントローリングの機能を明らかにしていく。そこでは、コントローリングの対象と調整のための手段が明確化される。

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

²³ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 17-20 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 148 f. und 154 f.

われることとなる²⁴。

計画策定システムの要素としては、計画目標、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²⁵。これらの中でコントローリング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、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²⁶。

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²⁷。

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も分類されている。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²⁸。

²⁴ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 63.

²⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 65–67 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 196–199.

²⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 69–71 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 213–229.

²⁷ 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。

²⁸ 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

計画策定レベル間の調整としては、たとえば、各レベルの計画策定そのものの支援はもちろんのこと、戦略的な計画が業務的なそれへと変換される過程においてコントローラーがその役割を果たすことなども含まれる。

近年、計画策定は管理システムの中でも非常に重視されており、しかも、企業を取り巻く環境の変化が激しいことなどから、そこで必要とされる情報が多種多様である。したがって、ここでのコントローラーの役割は極めて重要であるとみなされている。

2. 統制システムの調整

統制(Kontrolle)の機能とは、目標(Soll)と実績(Ist)を比較、必要に応じて次の計画策定のために是正措置をとることである。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策定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²⁹。しかしながら、上で指摘したとおり計画策定段階が管理システムで重要視されるようになり、統制は計画策定ほどにはその重要性を認めら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³⁰。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³¹。これは、差異の大きさを認識することのみならず、

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。これらの詳細に関しては、本稿の第5章参照。

²⁹ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 169 f. und 181.

³⁰ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 170–178.

³¹ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 180.

その原因分析も行うためのものであり、統制プロセスの一つの段階であり、その核心をなすものである³²。この際に多くの情報が必要とされるために、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、彼らの支援を行うこととなる。

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³³。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³⁴。

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(Informationsinstrumente)が存在するために、それらの間の全体的な調整がなされなければならない³⁵。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、などの点でコントローラーの下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³⁶。

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、コントローリングを通じて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³⁷。これにより、

³² 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。

³³ ここで述べられているような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。

³⁴ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 109 f. なお、2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、これはキューパーが指摘している「情報システム」に相応するものであると考えられる。

³⁵ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 110 f. und 118–122.

³⁶ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 116 f.

³⁷ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 138–151.

どのような情報が、どのような方法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³⁸。

IV. 周辺のシステムの調整

既述のように、コントローラーの職務にとって、人事管理システムや組織は周辺のなものである³⁹。もちろん、一般的な管理システムを考える際に、実行の段階におけるマネジャーの役割である組織や人事管理の問題は、彼らを支援するコントローラーが考えなければならない対象である。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、企業における組織構成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、コントローリングの調整対象をして非常に重要となる⁴⁰。

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⁴¹。したがって、これらの間に調整が必要となり、その際に、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のである。

³⁸ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 152.

³⁹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 12–15 und 194 f.

⁴⁰ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 194 f.

⁴¹ 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。

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、全体的な調整が可能となる。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⁴²。そして、一般的に、その本質的な機能は調整であると理解されている。それゆえ、組織の機能である調整とコントローリングの機能である調整との区別が問題となる⁴³。これに関しては先に述べたとおり、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という区別が可能である⁴⁴。

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⁴⁵。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うる⁴⁶。

⁴² Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 264 f.

⁴³ Vgl. Weber, J. : a. a. O., S. 234 f. ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 266–268.

⁴⁴ Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 213.

⁴⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 265 f.

⁴⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 268 ff.

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いて調整を行い、マネジャーの支援をすること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、コントローリングシステム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。

以上、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⁴⁷。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。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。これらの手段は、次章以降で検討していくことにしたい。

⁴⁷ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 230.

第5章 戦略的コントローリング

I. 序

1990年代から2000年代半ばにかけて、グローバル化の進展や情報技術の発展、さらにはヨーロッパ統合の深化を通じて、ドイツ企業を取り巻く環境は大きく変化している¹。グローバル化の進展や情報技術の発展については言うまでもなく、EU（欧州連合）の加盟国が27カ国、総人口は約4.9億人にまで達したことによる市場の拡大が、経営環境の変化を著しくする要因となっている。また、近年、活発におこなわれているM&A（企業の合併・買収）などによる企業の大規模化に伴って、企業内の複雑性が增大している。それら企業内外の環境変化に迅速かつ柔軟に対応していくことが今日の企業管理に求められており、このために、戦略的な思考の重要性がますます高まっている。

一方、ドイツの企業管理において、コントローリングの採り入れられる割合が高くなっている。すでに明らかなように、これは企業の管理システム内部において固有の調整機能を担うものであり、その機能を通じて企業管理に対する支援が行われる²。そして、上述したような一連の環境変化から戦略的な企業管理が不可欠となっており、これを支援するコントローリングに関しても、長期的な視点に基づいた戦略的コントローリング (strategisches Controlling) が重視されるにいたっている。

本章の目的は、このような戦略的コントローリングについて明らかにすることにある。このために、まず、企業管理システムの発展段階とそれに伴うコントローリングの変遷を明確化し、戦略的コントローリングが重視されることとなった経緯について考察を行う。次いで、戦略的コントローリングと業務的コントローリングという、対象のレベルが異なったコントローリングに関する検討がなされる。その後、戦略的コントローリングの調整対象と、きわめて重要な対象である戦略的な計画策定を調整するための手段が指摘され

¹ ドイツ企業を取り巻く環境の変化に関しては、たとえば、以下の文献を参照。工藤 章「概観—経済統合・ヨーロッパ統合・グローバル化」戸原四郎・加藤榮一・工藤 章編『ドイツ経済—統一後の十年』有斐閣、2003年、1-41ページ。工藤 章「産業と企業—『サービス社会』化の進展と大型合併ブーム」戸原四郎・加藤榮一・工藤 章編、前掲書、50-65ページ。

² 調整志向的なコントローリング概念に関しては、本稿の第3章、第4章、ならびに、おもに以下の文献を参照。Vgl. Küpper, H.-U.: Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2008; Horváth, P.: Controlling, 11. Aufl., München 2009.

る。

とりわけ近年において重要視されている戦略的コントローリングの特質を明らかにしていくことにより、今日の企業管理におけるコントローリングの意義がより明確化されると考えられる。

II. 戦略的コントローリングの展開

上述のように、ドイツ企業を取り巻く環境の変化は非常に激しくなっている。今日にいたるまでに、環境の変化する速度が非常に速くなっていると同時にそれがますます非連続的なものとなっており、このことに規定されて企業管理も変遷している。これに関して、現在のように戦略的マネジメント(strategisches Management)が重視されるようになるまでに、次の4つの発展段階が指摘される³。

まず、1950年頃までは企業を取り巻く環境は安定的で容易に予測可能であり、計画策定については、第二次世界大戦以前から重視されていた予算管理に重点をおく短期的、財務経済的なもので十分であると考えられていた(財務計画策定の段階)。

1950年代になり、企業の外部環境に少しずつ変化が見られるようになったものの、伝統的な企業管理に大きな変化は見られなかった。その後、1960年代に入ると、環境の変動と複雑性の増大により、長期間の計画策定がしだいに重要視されるようになる(長期間の計画策定の段階)。

1970年代に入ると、企業環境が徐々に安定的ではなくなり、その複雑性が高まっていた。企業管理はこのような環境の変化に柔軟に対応するために、戦略的な計画策定(strategische Planung)を重視する段階へと移り変わることとなる(戦略的計画策定の段階)。企業管理に戦略の概念が採り入れられ、逼迫した経営資源をいかに配分するのが企業管理にとっての重要な課題となった⁴。

さらに、1980年代以降現在にいたるまで、企業の外的環境はますます不安定となり、複

³ Vgl. Welge, M. K. / Al-Laham, A. : Strategisches Management – Grundlagen – Prozess – Implementierung, 5. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 11–14.

⁴ 1960年代に理論として登場した経営戦略は、当時の時代背景から、いかに多角化を行うのかというこの決定をその中心的な課題としていた。1970年代にはいると企業の多角化が進展、経営戦略の中で多角化した事業活動をいかに管理するのか、という資源配分の問題がおもに取り上げられるようになった。なお、経営戦略の全体像に関する日本語の文献として、以下を参照。石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎『経営戦略論』(新版)有斐閣、1996年、伊丹敬之・加護野忠男『ゼミナール経営学入門』(第3版)、日本経済新聞社、2003年。

雑性も非常に高くなっている。そのような状況の中で、戦略は創発的なものとみなされ、戦略の策定のみならずその実行や統制までを含めた全体プロセスを考慮に入れる戦略的マネジメントの重要性が主張されている（戦略的マネジメントの段階）。

そして、コントローリングは企業の管理システムにおいて調整機能を果たすために、その機能は管理システムの性格の変化に影響されて移り変わると考えられる。以下では、コントローリング機能ならびにその機能を担うコントローラー(Controller)の役割がどのように変化したのかを、企業管理の変遷と合わせて検討していく⁵。

コントローリングの前身であるコントローラー制度の重要性がアメリカから紹介された1950年代後半から1960年代にかけて、企業は内部の効率化を目指しており、企業管理においては原価計算や短期的な計画策定が重視されていた。そのような管理システムにおいてマネジャーを支援するコントローラーの職務は、計算制度志向的および受動的・過去志向的なものであり、一年もしくは数年の予算を通じて成果目標を追求していた⁶。

その後、1960年代後半から1970年代にかけては、企業がその環境との適応をはかることが不可欠となり、企業管理に戦略の概念が導入された⁷。それに応じて1970年代後半以降、コントローラーも主に戦略的な計画策定に関わることとなり、コントローリングの機能は能動的・未来志向的なものへと移り変わっていく⁸。戦略的コントローリングの概念が初めてみられたのは、この頃である。

1980年代にはいると、企業のグローバル化や情報技術が急速に進展し、企業を取り巻く環境にますます大きな変化が生じるようになったために、変化し続ける環境に迅速かつ柔

⁵ ドイツにおけるコントローリングの歴史的展開の詳細に関しては、本稿の第1章ならびに以下の文献を参照。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. ; Welge, M. K. : Unternehmensführung, Band 3 : Controlling, Stuttgart 1988, S. 21 ; Lingnau, V. : a. a. O., S. 83 - 87 ; Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 13 f.

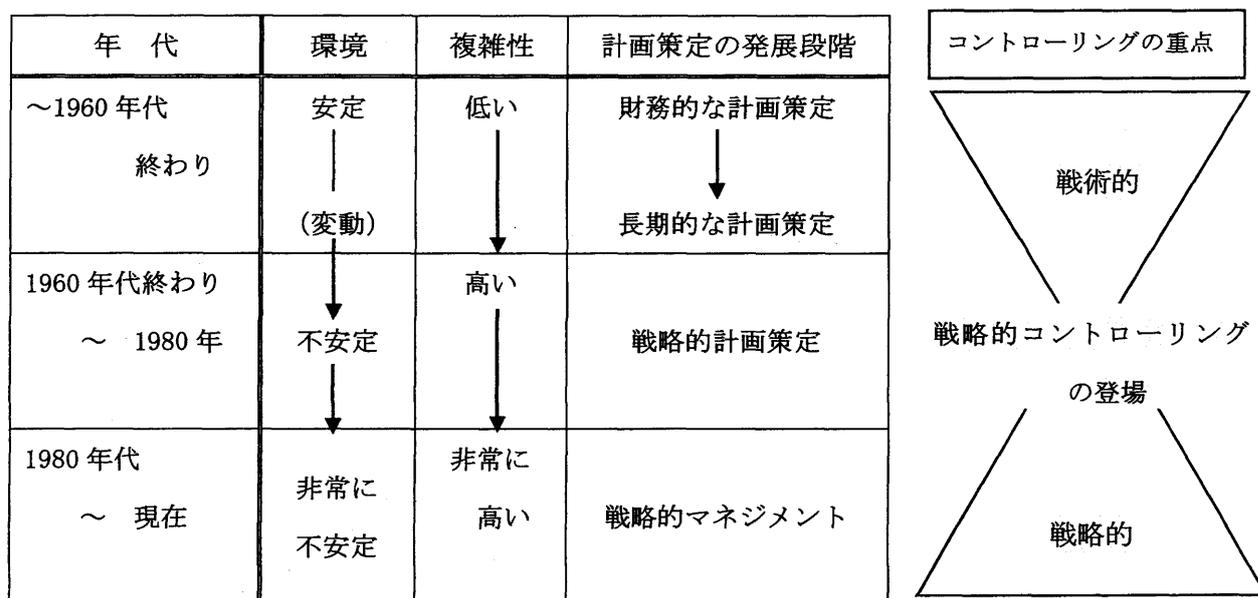
⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 7 f. なお、この当時は、「コントローリング」という名称はまだ見られていない。

⁷ ここでいう戦略(Strategie)とは、企業と環境との係わり方を将来志向的に示すものであり、組織構成員にとっての意思決定の指針となるものである。戦略の概念に関しては、主に以下を参照。Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : Strategisches Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1 - 3. 戦略の概念がいつごろからドイツにおける文献の中で見られるようになったのかということは定かではないが、1970年代中頃以降であると一般的には言われている。これは実践においては、1960年代後半にすでに見られる。Vgl. Hungenberg, H. : Strategisches Management in Unternehmen, 2. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 1. なお、アングロサクソン系の文献の中では、経営戦略の概念は1960年代初めにチャンドラーやアンゾフらによって明らかにされている。

⁸ 職務が「受動的」または「能動的」というのは、コントローラーからマネジャーへの情報提供が、非自発的であるのか、または、自発的であるのか、ということの意味している。

軟に適応することが企業に求められた。その結果、企業管理において、戦略的計画策定さらには戦略的マネジメントという戦略的な意思決定がいつそう必要とされるようになった。それに応じて、このような企業管理にかかわるコントローリングについても戦略的コントローリングが重視されるに至り、とりわけ近年、その活動の幅はますます広がっている。そのような志向性のもとでは、コントローラーは能動的・革新的なイノベーターとしての未来志向的な役割を果たし、長期的な視点における企業管理活動の支援をその中心的な課題とする⁹。

図5-1で示されているように、コントローリング（1960年代初めまではその前身であるコントローラー制度）は、1950年代後半から1970年代にかけて、戦術的な意思決定をその支援の対象としていた。すなわち、その機能は、第III節で明らかにされる戦術的コントローリングのそれであったといえる¹⁰。その後、1970年代から1980年代にかけて、企業管理において戦略的な思考の重要性が増大したことに伴って戦略的コントローリングという考え方が生じ、コントローリングの重点がそれへと徐々に移り変わっていった。そし



(図5-1) 企業管理の変遷に伴うコントローリングの変化

⁹ コントローラーの意味やその役割に関しては、本稿第8章を参照。

¹⁰ 戦術的コントローリングは、ドイツの文献では *operatives Controlling* と表現されている。しかし、これを「業務的コントローリング (オペレーショナル・コントローリング)」という訳語をあてると生産管理や在庫管理が含まれることとなるために、意味合いが異なってくる。予算管理などが主要な手段であることを考慮し、ここでは「戦術的コントローリング」としている。

て、今日、戦略的に管理システム全体の調整を行うことによって企業管理を支援し、企業の全体成果を高めるためのツールとしての役割を果たす戦略的コントローリングの必要性はますます高まっている。

また、実践のみならず数多くのコントローリングの文献の中で、戦略的コントローリングが重要であることは指摘されている¹¹。その全体的な構想に関しては、バウム(Baum, H.-G.)、ケーネンベルク(Coenenberg, A. G.)ならびにギュンター(Günther, T.)によって著書が出版されている¹²。また、コントローリングの代表的な研究者であるクィッパー(Küpper, H.-U.)、ハーン(Hahn, D.)、ホルヴァート(Horváth, P.)ならびにライヒマン(Reichmann, T.)も、彼らの著書の中でそれが不可欠であることを指摘している。彼らの戦略的コントローリングに関する記述には、コントローリングについての基本的な理解の相違から重点の違いは見られるものの、ある一定の共通した考え方が見出される。次節において、そのような戦略的コントローリングの理解を明らかにしていく。

III. 2つのコントローリング

コントローリングは、対象とする意思決定の内容に応じて戦略的コントローリングと戦術的コントローリングとに区分される¹³。

まず、戦略的コントローリングは、「戦略的な情報供給によって、戦略的な計画策定および戦略的な統制の調整¹⁴」を行う。すなわち、戦略的コントローリングの機能を担う「戦略的」コントローラー(„strategischer“ Controller)は、戦略的な意思決定をその職務の対象とし、企業の「持続的な存在確保(nachhaltige Existenzsicherung)」、すなわち、企業の存続を上位目標として戦略的マネジメントのために包括的な支援を行う¹⁵。この目標は、

¹¹ Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : Strategisches Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1 ff ; Hahn, D. / Hungenberg, H. : PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 272 ff ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 104 ff ; Reichmann, T. : Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 6. Aufl., München 2001, S. 542 ff ; Horváth, P. : a. a. O., S. 252 ff. また、コントローリングに関する専門的な雑誌としては、CONTROLLING & MANAGEMENT や Controlling などが挙げられ、これらの中でも戦略的コントローリングに関する研究が数多く見られる。

¹² Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 1 ff.

¹³ コントローリングの区分に関しては、おもに、以下の文献を参照。Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 5-10.

¹⁴ Horváth, P. : a. a. O., S. 253.

¹⁵ Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 5-7.

具体的には、企業が存続していくためにその技術的もしくは社会的な能力や市場シェアを高めたり、企業の成長やイノベーションを促進したりすることを意味する¹⁶。したがって、戦略的コントローリングは計画段階に関しては戦略的な計画策定に関わることとなり、それを通じて企業内外の将来志向的な適合を目指すこととなる。このために、企業の機会や脅威、また、強みや弱みなどの要因が重要であるとされ、質的、長期的および将来志向的な情報がコントローラーによって処理され、マネジャーに提供される。戦略的コントロー

(表 5-1) 戦略的コントローリングと戦術的コントローリング

メルクマール	戦略的コントローリング	戦術的コントローリング
目標	企業の存続・ 成果ポテンシャル	収益性・ 流動性
期間	近い、また、遠い将来	現在もしくは近い将来
志向性	環境と企業との将来志向的 な適合	企業内部の経営プロセスの 効率
計画段階 ¹⁷	戦略的な計画段階	戦術的な計画段階
情報の質	質的、柔軟性があり、 長期的および将来志向的な 情報	量的、明確かつ詳細で 短期的な情報
企業を取り巻く環境	複雑性が高く、動的、 非連続的な環境	安定的な環境
コントローラー職務 の性質	革新的な職務	日常的で決まりきった 職務

(出所) Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 9, Abb.1.5.

¹⁶ Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : a. a. O., S. 6.

¹⁷ 計画段階に関して、戦略的な計画段階、戦術的な計画段階および業務的な計画段階の三段階に分ける見解も見られる。本論文においては、コントローリングの分類に対して2つに細分化することが合目的的であると考え、計画段階の区分に関してはハーンの主張に従っている。Vgl. Hahn, D. : a. a. O., S. 98 und 103.

リングは、近年のような企業を取り巻く環境の複雑性が高く、また、それが動的で非連続的な場合にとりわけ重視される。

一方、戦術的コントローリングは、管理的意思決定および日常業務的意思決定に係わり¹⁸、企業における収益性や流動性などをその上位目標とする。すなわち、これは企業内の経営プロセスの効率性を志向し、計画段階については業務的な計画策定に関連する。そのために、費用および収益などの要因が重視され量的、明確かつ詳細で短期的に利用可能な情報がマネジャーに提供される。この戦術的コントローリングは、企業を取り巻く環境が安定である場合に、重要視される。

これまで述べてきた戦略的コントローリングと戦術的コントローリングとの比較は、表5-1において明らかにされている。ここで、われわれは以下の3点に注意しなければならない。

第一に、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングとは不可分であるということが重要である。両者は対象となる意思決定内容は異なるが、ともに調整という機能を果たす。すなわち、マネジャーに提供する情報の内容はレベルに応じて異なってくるが、意思決定に必要な情報供給を行うことを通じて彼らの援助をするということに関しては、両方に共通している。第二に重要なことは、戦略的コントローリングが必要であると考えられているが、実践においてコントローラーがそのための職務に係わる時間の長さは全体の職務遂行の中ではいまだに短い。ただし、このことは上で述べた戦略的マネジメントの重要性を考慮するならば、それを支援する戦略的コントローリングの必要性が低いということにはつながらない。さらに、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングの対象は、マネジャーの組織的な階層によって明確に分けられているのではないということに注意が必要である¹⁹。

なお、コントローリング機能の担い手であるコントローラーに関しては、「戦略的コントローラー」と「戦術的コントローラー」というような明確な区分はほとんど見られない²⁰。

¹⁸ 管理的意思決定と日常的な意思決定をまとめて業務的意思決定と呼ぶことが一般的である。

¹⁹ 周知の通り、企業における管理者のレベルは、トップ・マネジメント、ミドル・マネジメント、ローワー・マネジメントの3段階に分けられる。トップ・マネジメント組織のマネジャーが業務的な意思決定を行うこともあるし、また、ローワー・レベルのマネジャーが戦略的な意思決定を必要とすることもある。

²⁰ ただし、実践においてはしばしば組織上の区分がなされているようである。たとえば、戦略的コントローリングは、「戦略的計画立案」という名称で取締役会のスタッフ部門の任務を負い、他方、業務的コントローリングはコントローリング部門として中央部門に位置づけられる。ただし、このような組織的な区分に関してもそもそもホルヴァートは合目的的ではないと述べており、本章においてはそれに従って議論を進めていく。Vgl. Horváth, P.: Das Controllingkonzept, 4. Aufl., München 2000, S. 199.

ホルヴァートは、戦略的コントローリングを担うコントローラーを「戦略的」コントローラーと称しているが²¹、戦術的コントローリングにかかわるコントローラーに関しては、「戦術」志向的な職務の担い手 („operativ“ ausgerichtete Aufgabenträger) と述べるにとどまっている²²。この理由として、戦略的コントローリングと戦術的コントローリングが不可分な関係にあることが指摘される。繰り返し述べるように、ある一人のコントローラーが戦略的コントローリングにかかわったり、マネジャーの戦術的な意思決定に必要な情報を提供したりする。したがって、本論文においては、コントローラーは職務によって区別されることはなく「コントローラー」と表される。

IV. 戦略的コントローリングの基本思考

1. 調整の対象

コントローリングは戦略的コントローリングと戦術的コントローリングに区分されるが、それらは単独で存在するのではなく、コントローリングの全体システムにおいて密接に関連している²³。なぜなら、それらの調整対象である戦略的および戦術的な計画策定や統制が相互に不可分なためである。

戦略的コントローリングによる調整の対象としては、戦略的計画策定と戦略的統制が指摘される。さらに、業務的な計画が戦略的計画に基づいて策定されるために、その変換プロセスも調整の対象とみなされる(図5-2参照)。戦略的コントローリングが問題とされる場合、コントローラーはおもにこれら3つの段階でマネジャーにとって必要な情報を迅速かつ確実に提供し、彼らの活動を支援しなければならない²⁴。

まず、戦略的計画策定は企業の全般的な目標を達成するためのものであり、これによって企業全体が環境変化に対して適切な行動をとることが可能になることから、企業管理にとって非常に重要なものである。これは、戦略的な分析と予測、戦略策定とそれらの評価・選択というプロセスからなる。そして、このプロセス全体の中で、コントローラーはマネ

²¹ Vgl. Horváth, P.: Controlling, S. 253.

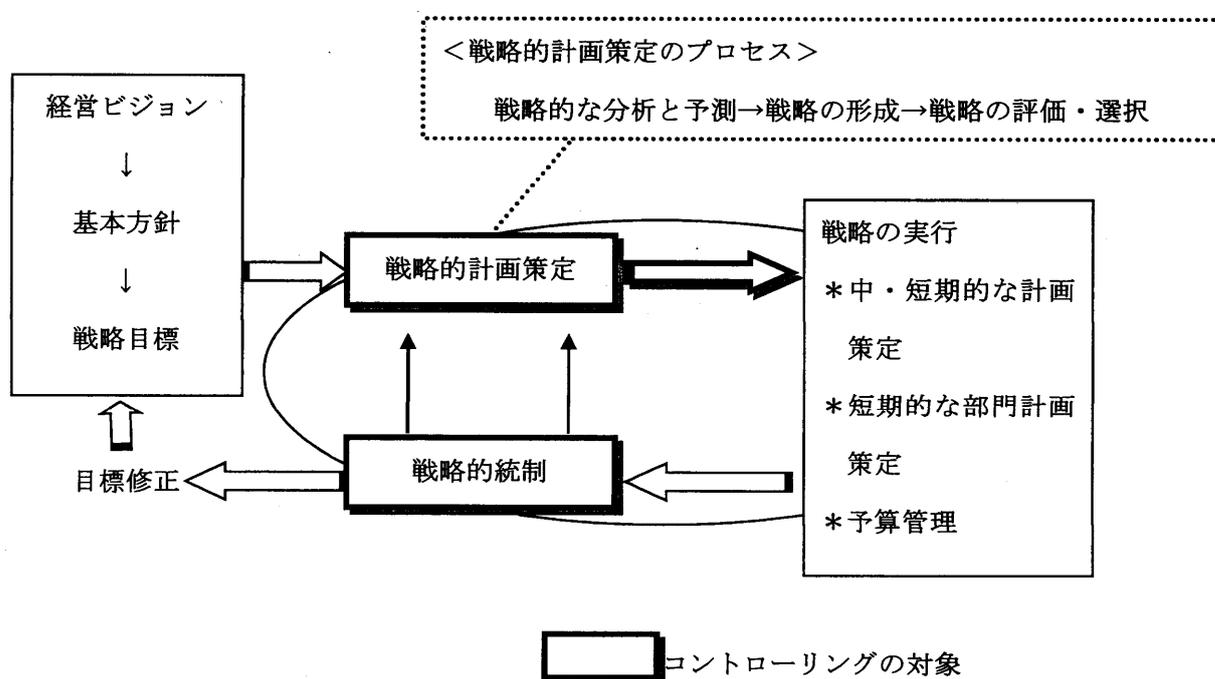
²² Vgl. Horváth, P.: Controlling, S. 252. なお、ここでも本章の脚注10と同じ理由により、operativに「戦術」という訳語をあてている。

²³ Vgl. Baum, H.-G./Coenenberg, A. G./Günther, T.: a. a. O., S. 7 und 10; Horváth, P.: a. a. O., S. 254.

²⁴ Vgl. Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999, S. 133-154 und 315 ff.; Horváth, P.: Das Controllingkonzept, S. 197 f.

ジャーに対して計画策定のための手法を分析、選択する際に支援を行う。また、コントローラーは、市場における競争の動向や技術革新、さらには企業の強みや弱みに関する必要な情報を調査、選別・評価し、それらをマネジャーに提供しなければならない。この情報によって経営ビジョンや基本方針、戦略目標が影響を及ぼされるために、この活動はとりわけ重要である。さらなる調整の対象としては、計画策定のための参加者を集めることなど、このプロセスにおける組織の問題がある。

次に、戦略が実行に移される際に、コントローラーは中期もしくは短期間の段階的な目標を決定するための支援を行う。これをもとに短期的な業務的計画、すなわち、年次計画や予算が作成される。この段階に関しては、短期的な計画策定や予算などにコントローラーが係わることから、その職務が戦略的コントローリングと戦術的コントローリングのどちらの特徴をもつものなのかを明確にすることは困難である。



(図5-2) 戦略的コントローリングの対象²⁵

²⁵ この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものであるが、コントローリングの対象を判りやすくするためにかなり簡略化されている。戦略的計画策定のプロセスの詳細に関しては、ヴェルゲ(Welge, M. K.)らの図が分かりやすいため、それを参照のこと。Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T.: a. a. O., S. 11; Welge, M. K. / Al-Laham, A.: a. a. O., S. 186.

最後に、戦略的統制のプロセスにおいては、たとえばマーケット・シェアのような統制対象やその対象に関する標準値を決定する際にコントローラーが協力することになる。また、戦略的計画策定のプロセスの統制や実行された戦略の統制を行うことも、調整の対象となる。さらに、コントローラーは実際の成果を測定し、実績と標準の比較ならびに差異の分析と評価を行う際に支援したり、将来の戦略的計画策定の修正のために提言したりする。

そして、戦略的コントローリングは「戦略的マネジメントのための戦略的計画策定のあぶみ(Steigbugel)²⁶」と表されるように、それにとっては戦略的な計画策定の段階における調整が主な課題となる。

2. 調整の手段

戦略的計画策定を調整するための手段については多様なものが明らかにされており、SWOT分析(SWOT-Analyse)、ギャップ分析(GAP-Analyse, Lücken-Analyse)ならびにポートフォリオ分析(Portfolio-Analyse)などがその主なものである²⁷。さらに、ポートフォリオ分析に関しては、市場成長-市場シェアポートフォリオ(Marktwachstums-Marktanteils-Portfolio)と市場魅力度-競争強度ポートフォリオ(Marktattraktivitäts-Wettbewerbsstärken-Portfolio)という2つが挙げられる。これらの手法の中でバウムらは、ギャップ分析に戦略的コントローリングの重要性を認識するための手がかりがあると考えている²⁸。したがって、本章においては紙幅の関係上、ギャップ分析についての詳細を明確化し、他のものに関してはギャップ分析との関連で簡単に論じるにとどめておく。

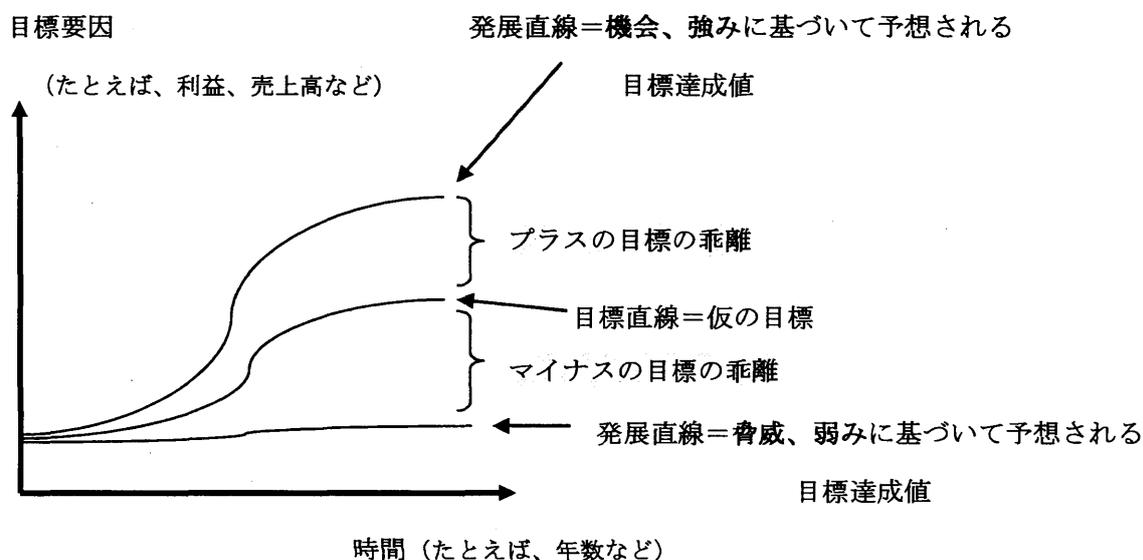
ギャップ分析の特徴は、戦略的計画策定のプロセスにおける戦略的な分析と予測の際に、環境分析と資源分析から得られた情報を分析して予測される値を認識し、これらを目標値と適合させることにある。すなわち、ギャップ分析は、設定された目標と実際の目標達成の予測との間に存在し、時間とともに変動するギャップ(「目標の乖離」“Ziellücke”)を分析、評価し統制するためのものである。実際にどの程度の値が達成されるのか(「発展直線」“Entwicklungslinie”)を予測する際には、その企業の強みと弱みないしは機会と脅威やこ

²⁶ Horváth, P.: Controlling, S. 253.

²⁷ 戦略的計画策定における調整の手段のそれぞれの詳細に関しては、以下の文献を参照。Vgl. Horváth, P.: Das Controllingkonzept, S. 199-204; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 104-113; Reichmann, T.: a. a. O., S. 550-562; Horváth, P.: Controlling, S. 382-385; Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T.: a. a. O., S. 18-23 und 54 ff.

²⁸ Vgl. Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T.: a. a. O., S. 18.

これらの変化が適切に捉えられ、それに基づいて意思決定がなされる（図5-3参照）。



(図5-3) ギャップ分析の概念

(出所) Horváth, P.: Das Controllingkonzept, S. 202, Abb. 7.4.

たとえば、今年度のA社の利益は160万円であり、来年度は180万円の利益を予測しているとする。さらに、再来年度以降は年間10%ずつの成長率を見込んでおり、2年後は198万円、3年後は217万円、5年後には261万円の利益目標を設定している。しかしながら、価格変動や新製品の開発の遅れなどのさまざまな要因を分析して予測値を算出した結果、2年後は190万円、3年後は195万円、5年後には210万円の利益しか見込まれないことが明らかとなった。この場合、2年後には8万円、3年後には22万円、そして5年後には51万円のマイナスのギャップの発生が予測される。したがって、A社はこのギャップを早急に削減する必要がある。このように生じたギャップを削減もしくは埋め合わせるための方策としては、すべてあるいは一部の戦略的事業単位の投資戦略もしくは競争ポジションの変更、ポートフォリオへの新しい戦略的事業単位の追加もしくは既存のもの

削除、戦略的事業単位の戦略の変更、そして目標値の変更という 6 つが挙げられる²⁹。このようなギャップ分析を通じて、企業が結果として適切な戦略を選択することにつながることになる。

以上、ギャップ分析について明らかにしてきたが、以下ではほかの 3 つの手段についても取り上げておく。

まず、SWOT 分析は、現在の企業内部における強み(Stärken)と弱み(Schwächen)、企業を取り巻く外部環境の機会(Chance)と脅威(Risiko)を評価するものである³⁰。企業内部に関しては、企業の人事や財務、生産活動などが評価され、また、企業を取り巻く外部環境に関しては、経済状況や競争状況、さらには社会的、政治的な変化が評価される。この SWOT 分析は、ギャップ分析に対して非常に重要な役割を果たしている。この分析手段を通じて得られた情報によって現在および将来の成果に関する予測がなされ、ギャップ分析における発展直線が形成され、ギャップが測定されるためである。

また、ボストン・コンサルティング・グループが開発した市場成長－市場シェアポートフォリオがポートフォリオ分析の手法として一般的である³¹。このポートフォリオは、資金の流入が市場成長率と相対的市場シェアによって決められるという考え方に基づく。すなわち、当該製品の属する市場の年間成長率を表す市場成長率は資金の流出を規定し、また、当該産業の最大の競争者に対する相対的シェアを表す相対的市場シェアは、資金の流入を規定する。この分析手法を通じて、企業にとっての限られた資金の集中と選択的投資や理想的な事業構成、事業間の資金配分などが示唆される。資源の最適な配分を決定することは、戦略の基本となる。

同様に、ポートフォリオ分析の手法として市場魅力度－競争強度ポートフォリオが指摘

²⁹ ギャップを削減する、もしくは、埋め合わせるための方策に関しては、以下の文献を参照。Hofer, Charles W. and Dan Schendel, *Strategy Formulation*, West Publishing, 1978. 奥村昭博・榊原清則・野中郁次郎『戦略策定』千倉書房、1981年、104-113ページ。

³⁰ これはアングロサクソン系の文献における SWOT 分析と同様のものであり、Stärken は英語の Strengths、Schwächen は Weaknesses、Chancen は Opportunities、Risiken は Threats に相当する。周知のように、SWOT 分析はアンドリュースによって提唱されたものであるが、ミンツバーグのモデルが理解しやすい。Mintzberg, H., Bruce, A. and Joseph, L., *Strategy Safari, A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management*, Free Press, 1998, pp. 9-15. 斎藤嘉則監訳『戦略サファリ』東洋経済新報社、1999年、10-17ページ。

³¹ これは、アングロサクソン系および日本の文献の中では、通常、プロダクト・ポートフォリオ・マネジメント (Product Portfolio Management : PPM) として紹介されている。なお、日本の文献では、以下のものがわかりやすい。石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎、前掲書、102-106ページ。また、この手段を用いるために、製品のライフサイクルが考慮されなければならない。これは製品の導入期→成長期→成熟期→衰退期という過程を表わすものであり、PPM における市場成長率を考える際にきわめて重要となる。

される³²。これは、市場魅力度と競争強度という 2 つの次元で構成されている点は市場成長—市場シェアポートフォリオと同じであるが、それぞれの次元が複数の要因を平均した値で表現されている。たとえば、競争強度を測定するために相対的なマーケット・シェアや製品の質、価格競争力、さらには管理者や従業員の質などの企業内部の強みや相対的な競争優位が考慮される。また、市場魅力度は、市場規模や市場成長率などさまざまな外的要因の平均値で表わされる。そして、市場魅力度と競争強度の二次元は高、中、低の 3 段階で 9 つのセルに分割され、導きだされた値の位置づけに応じて投資・成長戦略、引き上げ・撤退戦略、選択戦略が決定される。

これら二つのポートフォリオ分析によって戦略的事業単位の過去のポートフォリオが分析・評価され、将来のポートフォリオ・ポジションが予測される。このことから、達成される成果を予測することが可能となり、それと目標とされる成果とのギャップが明確化される。さらに、この結果は、明らかにされたギャップを縮小するためにポートフォリオを変更する際にも有用である。ポートフォリオ分析も、ギャップの認識および縮小のために役立つといえる。

V. 結

戦略的コントローリングは、1970 年代後半から 1980 年にかけてドイツの企業管理に見られるようになり、今日、とりわけ大企業においてその導入が進められている。これは中小規模の企業では今のところあまり採り入れられていないが、今後、企業を取り巻く環境のさらなる変化にともなって徐々にその必要性が認められていくと考えられる。

コントローリングの重要性が初めて指摘された 1950 年代後半、企業管理においては原価計算や短期的な計画策定が重視されており、したがって、マネジャーの支援を行うコントローリングの機能は戦術的コントローリングのそれであった。その後、とりわけ 1980 年代に入ると企業内外の環境変化が激しくなってきたことから、戦略的な計画策定さらには戦略的マネジメントの必要性が叫ばれるようになった。それに伴って、コントローリングに関しても、戦略的な思考に基づいた戦略的コントローリングが重視されるにいたったのである。

戦略的コントローリングは、戦略的な意思決定を対象とし、環境と企業との将来志向的

³² これは、アングロサクソン系や日本語の文献においては、戦略的事業計画グリッドと称される。

な適合のために、企業管理の包括的な支援を行う。そのためにマネジャーに提供される情報は、質的、長期的および将来志向的なものであり、複雑かつ動的な環境において柔軟に利用可能であることが必要である。他方、戦術的コントローリングは戦術的意思決定内容に関連し、企業内部の課題をその調整の主な対象とする。そのために、量的、明確かつ詳細で短期的に利用可能な情報がマネジャーに提供される。戦略的コントローリングが企業の存続をその目標とするのに対して、戦術的コントローリングは企業内における収益性や流動性などを目標とする。

さらに、戦略的コントローリングの調整の対象が、戦略的計画策定、戦略的統制ならびに戦略的計画策定を業務的計画策定へと変換する過程であることが指摘された。また、われわれは、その中でもとりわけ重要な対象である戦略的計画策定のプロセス全体を調整するための手段として、SWOT分析、ギャップ分析およびポートフォリオ分析を指摘し、主にギャップ分析について検討を加えた。

上述のとおり、今日の企業管理において戦略的マネジメントのプロセス効率性が重視されており、その支援のために戦略的コントローリングが必要であることは明らかである。そして、この重要性は、今後、ますます高まっていくであろう。しかし、本章においては、戦略的計画策定を調整するための手段について十分な検討が行われておらず、また、戦略的統制の段階におけるコントローラーの役割も重要であるにもかかわらず、それらに関する議論が不十分である。これら戦略的コントローリングの役割をよりいっそう明らかにするという残された課題を克服し、動的な管理システムを支援するためのコントローリングをさらに発展させることが今後も必要となる。

次章においては、戦略的コントローリングとの比較ですでに明らかにされた戦術的コントローリングの手段として、予算管理が取り上げられる。

第6章 コントローリングの手段

I. 序

ドイツにおいて、コントローリングが経営管理のひとつの重要なテーマとなってから30年近くが経過し、その間、その機能を管理システムにおける調整として捉える見解が主流をなしてきた。第3章や第4章で明らかにしたとおり、そのような見解のもとでは、コントローリングは管理のサブシステム、すなわち、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の個々のサブシステム内部の調整ならびにそれらの全体的な調整を行い、マネジャー、すなわち、経営者や管理者を支援するものであるとみなされる。それにより、より合理的な企業目標の達成が目指されるのである。そして、実際の企業管理においても、コントローリングやその機能を担うコントローラーにそのような役割が求められている。

このような状況の中で、コントローリングがその調整機能を果たすための手段として、予算管理や原価管理、バランス・スコアカードなど多様なものが指摘されている¹。同様に、実際の企業においても、その必要性に応じてさまざまな役割がコントローラーに対して与えられている。たとえば、予算管理や財務分析、差異分析、さらには、計画策定のための財務面からの全般的な支援などが挙げられる²。

しかし、これらのことから明らかなように、あまりにも多くのものが調整のための手段とみなされ、コントローラーの職務として理解されていることにより、どの手段によっ

¹ 予算管理や原価管理などは、コントローリングの生成当初より、その重要な手段として理解されてきた。このことに関しては、以下の文献において表にまとめられており、非常に分かりやすい。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, krp, 42. Jg. (1998), S. 229.

² Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. A. O., S. 228 f. なお、この文献のコントローラーの職務に関するデータは1994年までのものであり、とりわけ1990年代後半以降においては、コントローラーの職務領域は戦略的な計画策定などにまで拡大している。筆者が2006年にドイツ企業におけるコントローラーに対してインタビューを行った際にも、役割の多様性が強調されていた。彼らは非常イン幅広い職務を任されていることが明白であった。

また、企業内において、コントローリングを担当する部門には財務部やコントローリング部、アカウントティング・コントローリング部などとさまざまな名称が与えられているが、一般に、コントローリングやそれに類似した機能の担当者はコントローラーと称されている。ただし、コントローラーを統括する役割を担う責任者は、財務担当の副社長やCFOであることが多い。ちなみに、筆者が2006年にドイツ企業におけるコントローラーに対してインタビューを行った際にも、役割の多様性が強調されていた。彼らは非常イン幅広い職務を任されていることが明白であった。

て管理システムの調整が適切になされるのか、どのような手段を用いて調整を行うことがコントローラーの本来的な役割であるのか、ということを明確にすることが非常に困難となっている。したがって、コントローリングが調整という機能を果たすために、どのような手段の活用が効果的であるのかを検討することが肝要である。

本章では、多様な調整手段の中で非常に有用であるとみなされている予算管理に注目し、それとコントローリングとの関連を論じていく。そのためにまず、コントローリングの機能と、現在、コントローリングの手段として指摘されているおもなものについて明らかにする。次いで、予算の機能や目的を明確化し、その後、管理システムの全体的な調整のために予算管理がどのように利用されるのかについて検討を加えていく。

II. コントローリングの機能と手段

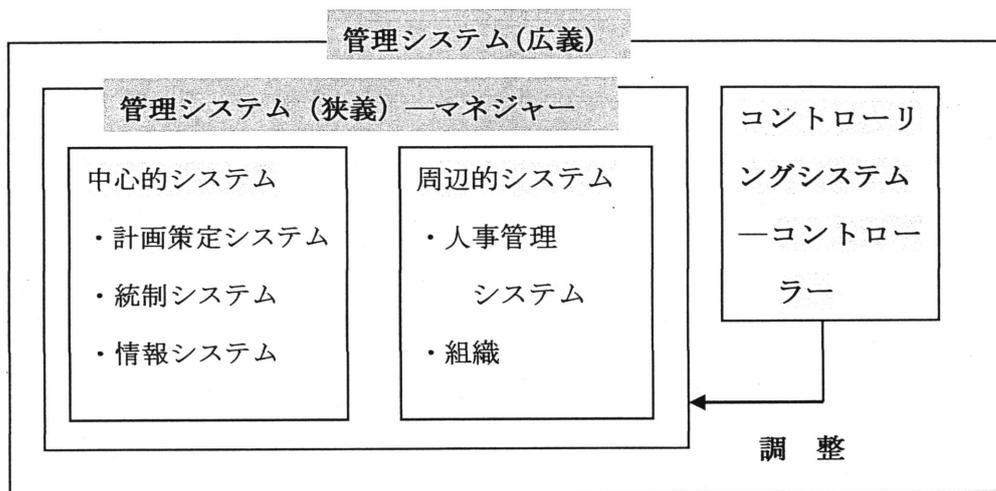
コントローリングが調整を行うための手段を取り上げることに先立ち、まずは、コントローリングの機能について確認しておきたい³。

コントローリングの機能は、個々の管理部分システム内部の調整ならびに管理部分システム間の調整に基づく管理システムの全体的な調整である⁴。すなわち、コントローリングシステムは管理の一部分システムとみなされ、コントローリング機能を担うコントローラーは、情報供給を通じてマネジャーの意思決定の支援を行って企業管理を合理化することにより、企業の全体利益を高めることに貢献することとなる。その際、コントローラーによる調整の対象は、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から構成される狭義の管理システムである。そして、コントローリングの調整対象としては中心的システム、すなわち、計画策定システム、統制システム、情報システムが重要視されるが、人事管理システムと組織からなる周辺的システムも考慮に入れた上で調整を行うことが不可欠となる。このことは、図4-2を簡素化した図6-1において表わされている⁵。

³ これに関する詳細は、本稿の第4章を参照。

⁴ コントローリングの調整志向的な見解を支持する研究者としては、ホルヴァート(Horváth, P.)のほか、キュッパ(H. U.)やヴェーバー(Weber, J.)などが挙げられる。彼らの見解に関しては、以下の文献を参照。Vgl. Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999; Horváth, P.: Controlling, 9. Aufl., München 2003; Küpper, H.-U.: Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2005.

⁵ これは、ホルヴァートやキュッパの見解を元に筆者が作成した図を簡素化したものである。これについては、本書の第4章参照。



(図6-1) 管理システムとコントローリングシステム

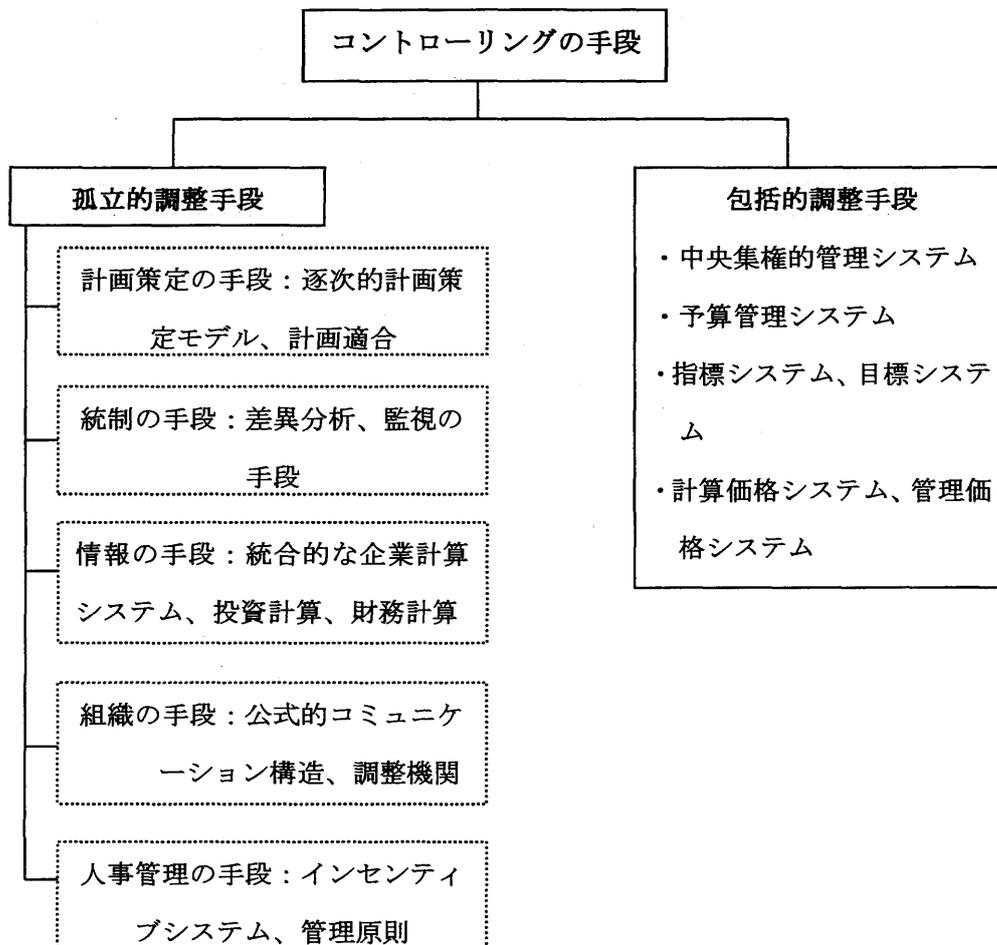
このような機能を果たすコントローリングの手段としては、どのようなものが指摘されるのであろうか。コントローリングの機能は、先ほど挙げた個々の管理システム内部の調整ならびに管理システムの全体的な調整を行い、マネジャーの活動を支援することである。すなわち、マネジャーの意思決定に必要な情報を収集、整理したのちに、マネジャーに提供することである。このことを考慮し、その手段を限定していきたい。

調整のための手段に関する全体像を明確化するうえではキューパーによる分類が理解しやすいため、ここではそれを取り上げることにする⁶。彼は、図6-2において明らかにされているように、コントローリングの手段を孤立的調整手段(isolierte Koordinationsinstrumente)と、対象とする範囲がより広い包括的調整手段(übergreifende Koordinationsinstrumente)とに細分し、それぞれの特徴づけを行っている。

前者は、個々の管理部分システム内部における調整のための手段であり、たとえば、計画策定システムにおける逐次の計画策定モデルや同時的計画策定モデルなどのような調整手段を指す。このような孤立的調整手段は、おもに個々の管理部分システム内部のためのものであるが、それらの間の調整の手段ともなりうる。しかしながら、個々の管理部分システムに属するものであるために、コントローリング固有の手段ではないと考えられる⁷。す

⁶ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 24-29.

⁷ 孤立的調整手段に関する詳細は、以下の文献を参照。Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 63 ff.



(図6-2) コントローリングの手段

(出所) Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 41, Abb. I-14.

なわち、このような調整の手段はマネジャーが本来的な彼らの役割としての調整のために直接用いるものであり⁸、孤立的調整手段を用いる際のコントローラーの役割は非常に限られた範囲での支援に限られることになる。

それに対して、後者の包括的調整手段は、管理システムの全体的な調整を行うための手段であり、また、どの管理部分システムにも属さないことから、コントローリング独自の

⁸ 周知の通り、「調整」はマネジャーの役割である。ホルヴァートはマネジャーが行う「調整」とコントローラーが行う「調整」を区分し、前者を第一次的調整、後者を第二次的調整と称している。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 129.

手段であるとみなされる。したがって、コントローラーにとってはこの包括的調整手段がとりわけ重要である。

包括的調整手段とは、中央集権的は管理システム(zentralistisches Führungssystem)、予算管理システム(Budgetierungssystem)、目標・指標システム(Ziel- und Kennzahlensystem)、計算価格・管理価格システム(Verrechnungs- und Lenkungspreissystem)という4つである⁹。

中央集権的な管理システムが用いられるならば、意思決定権ならびに指揮命令権がトップ・マネジメント(取締役会)に集約され、下位組織に対して明確な行動規範が提示されることとなる。予算管理システムを通じては、個々の領域における利用可能な資源が示され、彼らに一定の制約条件が課せられることとなる。また、目標・指標システムによって、下位組織の目標もしくはその組織の成果測定要因が確定する。最後に、計算価格・管理価格システムを用いることにより、各領域間での財やサービスが交換される際の価格が決定され、これは個々の領域もしくは部門における成果に影響を及ぼしうる。

そして、これら4つの包括的調整手段の間には、中央集権的管理システムから予算管理システム、目標・指標システム、さらには計算価格・管理価格システムへと順に移行するにつれて、調整の対象となる管理システムにおけるマネジャーの自由裁量の余地が拡大するという関係が見られる¹⁰。

これらの中で、キューパーは、とりわけ予算管理システムと目標・指標システムが実践においては有用であり、コントローリングの手段として重要であることを指摘している¹¹。そして、本章では予算管理システムに注目し、それによっていかに調整が果たされるのかについて検討を行っていく。このことは、以下の4つの理由からである。

第一に、コントローリングの手段としての予算管理が理論において重要視されているためである。先ほど述べたように、キューパーは、コントローラーの役割として予算管理がきわめて重要であると考えている。また、ホルヴァートも、彼の著書の中で、計画策定システムと統制システムを調整するための手段として予算管理が不可欠であると述べている¹²。さらに、多くの論者が、予算管理をコントローリングの主要な手段として取り上げて

⁹ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 28 f.

¹⁰ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S.417-422.

¹¹ Vgl. Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 435-458 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 434-436.

¹² Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 229-231.

いる¹³。

第二に、実践においても、コントローリングならびにコントローリングに類似した機能の役割として、予算管理が有用であるとみなされているからである。表6-1に示されているように、ストーフェル(Stoffel, K.)が行った調査結果として¹⁴、ドイツ企業におけるコントローラーは、予算管理や計画策定、内部報告や内部の計算制度などに関与する割合が高いことが指摘されている¹⁵。また、ヴェーバーらの調査からも、コントローラーやそれに類似した職位の担当者が、おもに計画策定や予算管理、財務報告と分析などに関わっているということが明らかである¹⁶。

(表6-1) ドイツ企業におけるコントローラーの職務

機能	割合 (%)
予算管理(予算編成、予算統制)	97
内部の報告制度(Internes Berichtswesen)	90
業務的な計画策定	80
投資計算	70
内部の計算制度(Internes Rechnungswesen)	65
戦略的な計画策定	36
財務報告	30

(出所) 以下の文献をもとに、筆者作成。Vgl. Stoffel, K.: *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden 1995, S. 157, Abb.14.

¹³ Vgl. Binder, C. / Schäffer, U.: *Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften*, DBW, 65. Jg. (2005), S. 619.

¹⁴ Vgl. Stoffel, K.: *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden 1995, S. 154-164. なお、この表のデータに関して、どれくらいの数の企業を調べた割合であるのかということとは不明確である。

¹⁵ シュトツフェルは、ドイツ、アメリカ、フランス企業におけるコントローラーの役割を明らかにし、それらを比較している。これらすべての国において、コントローラーが予算管理や内部の報告制度にかかわる割合は非常に高い。ドイツの特徴としては、他国ではコントローラーが業務的な計画策定にかかわる割合が低いのにに対して、ドイツでは高いことである。なお、アメリカにおけるコントローラーが、他国ではあまり見られない外部の計算制度(財務会計)に深くかかわっていることは興味深い。Vgl. Stoffel, K.: a. a. O., S. 157.

¹⁶ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 228 f. また、筆者が企業に属するコントローラーに対して行ったインタビュー調査の回答からも、このことは明らかである。4名に対して職務内容に関する質問を行い、4名全員が予算管理をコントローラーの役割として最初に指摘した。これ以外の職務としては、

第三の理由として、コントローリングの生成期からの、予算とコントローリングとの間の関連が挙げられる。コントローリングはアメリカのコントローラー制度に起源をもつものであるが、それがドイツに紹介された1950年代には予算統制や原価管理がコントローラーの中心的な役割として理解されていた¹⁷。その後、コントローラー制度がドイツの企業や理論に採り入れられコントローリングとして独自の発展を遂げた後も、本来の機能は失っていないと考えられる。もちろん、予算管理の重点が統制を重視したものから計画に重点を置くものへと変化しているものの、予算を用いた管理という本来的な機能が変化したわけではない。

最後の理由としては、コントローリングとアメリカのマネジメント・コントロールとの類似性が指摘される。ギュンター(Günther, T.)らが行った調査の中で、コントローリング研究の代表的な文献の一つとしてアンソニーのマネジメント・コントロールに関する文献が指摘されている¹⁸。このことは、コントローリングとマネジメント・コントロールの役割が非常に類似したものであると考えられていることを示している。そして、周知のとおり、予算管理はマネジメント・コントロールの重要な手段である。これらの点からも、コントローリングと予算管理を関連付けて検討する必要性が明らかである。

ただし、本章の中では一つの包括的調整手段、すなわち、予算管理のみを取り上げるが、キューパーが述べているように「通常、実践においてはいくつかの調整手段が同時に用いられている¹⁹」。実際に、表6-1からも明らかなように、企業におけるコントローラーもいくつかの手段を用いてマネジャーの支援を行っている。予算管理はコントローリングの手段の一つに過ぎず、先ほど挙げた4つの包括的調整手段ならびに他の手段が調整のために同時に利用されるという点に注意しておく必要がある²⁰。

計画作成の際に必要な情報を提供するというものが多かった。

¹⁷ この当時のアメリカにおけるコントローラーの具体的な役割に関しては、たとえば以下の文献を参照。廣本敏郎「コントローラー制度と管理会計論 ―米国管理会計論発達史研究の一視点―」『一橋論叢』第92巻第3号、1984年9月、309-319ページ。

また、予算管理の発展に関する日本語の文献としては、以下のものを参照。小林健吾『予算管理発達史―総合的利益管理への道―』(増補改訂版)創成社、1994年。

¹⁸ Vgl. Günther, T. / Niepel, M.: *Controlling*, DBW, 60. Jg. (2000), S. 222-240. この論文においては、コントローリングに関する基本的な理解とあわせて、コントローリングに関する文献の代表的なもの(ホルヴァートやキューパーの著書を含めた8冊)とそれらの個々の内容が紹介されている。その中で、コントローリングについて論じた文献の一つとして、アンソニーの文献が取り上げられている。

¹⁹ Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 394.

²⁰ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 313-406.

III. 予算管理の機能

すでに述べたように、実際の企業において予算管理はコントローラーにとって非常に重要な手段であるとみなされており、また、このことは理論においても同様である。本節では、コントローリングと予算管理との関連について検討するために、予算（企業予算）の機能と目的を明らかにしておく。

予算(Budget)とは、数値によって表示された企業目標関連的な計画であり、このような予算を作成、提示し、事後的にそれと実績との統制を行なう一連の管理活動が予算管理である²¹。そして、予算管理は分権化された企業内の個々の領域を統合するために重要な役割を果たす。たとえば、事業部制を採用する企業においては、各事業部に対してトップ・マネジメントがその事業部の予算を決定して利用可能な資源を提示することにより、各事業部のマネジャーは自由裁量の余地を得ることができる。また、トップ・マネジメントは、予算管理を通じて企業全体の目標に向けて各事業部を統合することが可能となる。予算は、事業部制の普及とともに、分権化された各事業部を調整する（集権化する）ために発達したのである。

ところで、予算はいかなる機能を果たしうるのであろうか。予算の機能に関しては、一般的に、計画策定機能、統制機能、調整機能という3つが指摘される²²。

予算の計画策定機能とは、予算が利益計画を実現させるための計画としての役割を果たすことを意味している。予算は、利益計画という枠組みに基づいた業務執行のための計画とみなされ、したがって、予算によって将来の行動可能性が規定されるのである。

次に、予算の統制機能とは、予算を標準値（基準値）として目標と実績の比較を行なうことを意味する。すなわち、これは予算による統制を意味しており、標準と実績とが比較され、その後、その情報が計画策定段階にフィードバックされ、必要に応じて計画の修正が行なわれる。予算の統制機能により新たな計画策定が行われ、次の実行のプロセスが維持され、将来の目標達成へとつながっていく。

最後に、予算は調整機能を果たすものであり、これは水平的な調整と垂直的な調整とに分けられる。前者の水平的調整とは、予算を通じて、分権化された個々の部門間の調整がなされるということである。分化した企業組織を統合するという役割を予算が担うことに

²¹ 予算にはさまざまな種類があるが、本稿では紙幅の関係もあり、企業予算一般に関して論じている。

²² Vgl. Wild, J.: Budgetierung, in: Marketing Enzyklopädie, München 1974, S.325-340; Friedl,

なる。後者の垂直的調整とは、垂直的に分化した部門間の目標を調整すること、すなわち、企業の全社的な目標に各部門の目標を適合させることを意味する。これら予算の調整機能は、予算の機能として他の二つのものよりも重要視されている。

そして、予算がこのような機能を果たすことによって、マネジャーのもとではおもに以下の目的が達成される。

第一に、計画を策定し調整を行うことが挙げられる。先ほど述べたように、予算は利益計画を具体化するための計画としての役割を果たすのである。マネジャーはその過程において自己の責任を認識し、理解することによって、環境の変化に対応することが可能となる。同時に、予算は、個々の部門の目標が企業全体の目標と整合性をもつために、調整の役割を果たすことになる。

第二に、予算は伝達のための手段となる。予算を提示することによって、マネジャーは、企業全体の目標のために自分に対してトップ・マネジメントが何を求めているのかを理解する。また、各部門に課せられた制約条件なども認識することが可能となる。予算は、明確な数値で表されており、最も有用な伝達手段である。

第三に、予算はマネジャーを動機付けるとともに、彼らの業績評価を行なう基準となりうる。すなわち、各部門のマネジャーは予算によって意思決定の自由余地を受け取るとともに予算編成に参加することにより、動機付けられるのである。近年、参加的予算管理が重視されるのは、このこととも関連している。また、予算はマネジャーを評価する際の基準値としても捉えられる。

予算は計画策定、調整、統制という機能を持ち、それを利用することにより、計画策定と調整、伝達、さらには、動機付けや業績評価という目的が達せられうる。

IV. コントローリングの手段としての予算管理

Ⅲ節で明らかとなった機能を有する予算を有効に活用して管理システム全体を調整することが、コントローラーの役割となる。

そこで、予算がコントローリングの調整手段として、いかにその機能を果たすのかが問題となる²³。すでに明らかなように、コントローリングの調整対象となるのは、計画策定

B. : Controlling, Stuttgart 2003, S. 275–281 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 318–320.

²³ ここで述べたコントローリングの機能としての調整と予算管理の機能としての調整は、それぞれ意味

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管理部分システムから構成される狭義の管理システムである。そして、包括的調整手段としての予算管理は、狭義の管理システムの全体的な調整に役立つものである。したがって、予算管理とそれら個々の管理部分システムすべてとの関連を明確化することが必要となる。本節では、コントローラーによって編成された予算の提示(Vorgabe von Budgets)によって、これら個々の管理部分システムそれぞれにおいてどのように調整が行われるのかを検討していく²⁴。

まず、計画策定システムにおいては、前節で明らかにされた予算の計画機能が強調される。すなわち、予算は、利益計画を具体的な実行に移すための計画の役割や計画を策定するためにその役割を果たす。また、予算を各部門に提示することにより業務レベルの計画策定が下位のレベルのマネジャーに分権化されることとなり、より上位のマネジャーは戦略的な計画策定に関わる割合が高くなる。今日、トップ・マネジメント組織における管理者が戦略的な意思決定に集中するという事は非常に重要である。

統制システムにおいても、すでに述べたように、予算の提示によって、たとえばインプットやアウトプットなどの実績を評価するための標準値が与えられることとなる。また、標準と実績の比較によって得られた情報を次の計画策定段階にフィードバックすることにより、計画策定システムと統制システム間の調整がなされる。

予算の提示は、情報システムのための調整手段ともなりうる。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認識され、処理された後に、それが各部分システムに提供されるという一連の行動が行なわれている。数値で表された予算を提示することにより、情報が迅速かつ簡潔に組織の構成員に伝達されることとなる。また、予算の提示によって意思決定の分権化が進んでいるならば、情報システムで行なわれる企業計算が単純化する。このため、予算の提示によって情報システムの複雑性が減少するのである。

さらに、人事管理システムにおいても、予算は有用な調整手段である。予算を提示することにより、たとえばインセンティブシステムと報酬システムが関連付けられることから、予算の提示はマネジャーの動機付けのために役立つ。

組織の問題としては、予算を提示することによって、マネジャーに対して限定された意思

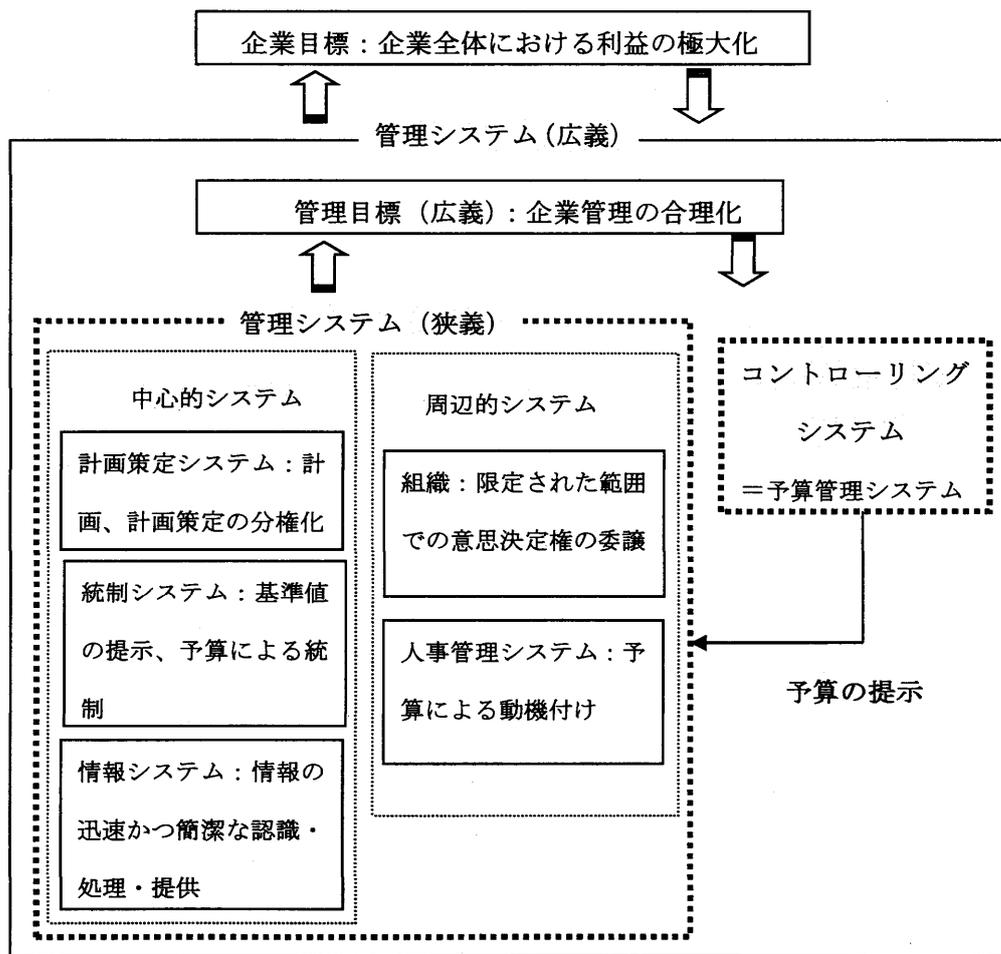
合いが異なる。コントローリングの調整機能は、管理システムの全体的な調整を意味する。一方、予算管理の機能としての調整は、分権化された部門（たとえば各事業部など）の部門間の調整を行うこと（水平的調整）やの目標を全社的な目標に適合させること（垂直的調整）を意味している。

²⁴ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 313–315, 339–341 und 393–398.

決定権の委譲(Delegation von Entscheidungsrecht)が行われる²⁵。このことは、マネジャーの意思決定に一定の枠組みを与え、また、各領域の目標と企業全体の目標とを関係づけることを可能にする。意思決定権の委譲により分権化がなされるが、予算という枠組みの中での委譲であることと、予算が全社的に統合されるものであることから、全体的な統合が図られることとなる。

図6-3においては、これまで述べてきたことが示されている。

以上のように、予算は、狭義の管理システムにおけるすべての個々の管理部分システムにおいて利用される²⁶。すなわち、予算の提示を通じての調整の対象は、狭義の管理部分



(図6-3) 予算管理による管理システム全体の調整

²⁵ Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 290.

²⁶ ただし、ここで予算のそれぞれの機能間にコンフリクトが生じうることに注意が必要である。このようなコンフリクトは、非常に大きな問題を引き起こすが、本章では紙幅の関係もあり、このことには触れていない。Vgl. Friedl, B. : a. a. O., S. 281.

システム全体である。このことから、予算管理は包括的調整手段であるといえる。そして、調整の際に中心的システムである計画策定システム、統制システム、情報システムの調整が重視されるが、それのみでは管理システム全体の調整として限界が生じることとなる。したがって、周辺のシステムである組織や人事管理システムにおける調整を同時に行うことが不可欠である。コントローリングの手段としての予算管理は「目標調整(Zielausrichtung)や制御(Steuerrung)のための主要な調整手段²⁷⁾」であり、これを通じてマネジャーの合理的な意思決定が支援され²⁸⁾、このことにより、最終的には企業における全体利益の極大化が可能となる。

V. 結

本章は、コントローリングが調整という機能を果たすために有用な手段を明らかにすることを目的としている。そのために、われわれは、コントローリングの機能と手段を明らかにし、多数存在する手段の中でも実践や理論において重要視されている予算管理に注目し、それとコントローリングとの関係についての考察を行なった。

すでに明らかなように、管理システムの部分システムであるコントローリングの機能は、管理部分システム内部の調整ならびに管理システムにおける全体的な調整であり、調整の対象は5つの管理部分システムから構成される狭義の管理システムである。また、調整のための手段としては、孤立的調整手段と包括的調整手段が指摘され、包括的調整手段がより強調されることとなる。なぜなら、包括的調整手段はコントローリング固有の手段であり、それをを用いることにより狭義の管理システム内部の調整のみならず、それらの全体的な調整が可能となるからである。

包括的調整手段としては、中央集権的な管理システム、予算管理システム、目標・指標システム、計算価格システムという4つの手段が示されており、実践や理論において、予算管理システムがとりわけ有用であると考えられている。したがって、本稿では、それとコントローリングとの関連について検討を加えた。

予算管理とは、予算を作成、提示し、事後的に予算による統制を行う過程を意味している。ここで、予算には計画機能、統制機能、調整機能という機能があり、また、このよう

²⁷⁾ Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 340.

²⁸⁾ コントローラーによる情報がいかにマネジャーによって利用されるのか、また、その情報の有用性が

な予算の利用によって、マネジャーのもとで3つの目的が果たされると理解されている。すなわち、計画策定と調整、伝達、動機付けや業績評価がそれらである。そして、そのような予算管理を通して管理システムの調整を行うことがコントローラーの役割であり、予算が個々の管理システムにおいていかに利用されるのかということ明らかにした。コントローリングの予算管理という手段を通じて管理システムの調整がなされ、広義の管理目標、さらには、企業目標の達成が図られるのである。

以上のことから、コントローリングの手段としての予算管理の重要性は明らかであり、それは調整のための中心的な手段であるといえる。本文中で述べたが、コントローラー制度からコントローリングへ、されにはコントローリングという機能の中でも性質の変化が見られたにもかかわらず、その手段としての予算の重要性は変わっておらず、むしろ、それが一層高まっているようにも見える。これは、たとえば、企業内で分権化が進み、そこで予算管理が必要となっているということと同時に、予算管理が発展していることに起因すると考えられる。本文中にも指摘したとおり、コントローラーにとって予算管理が不可欠であるということは、アメリカやフランスなどの他国の企業においても同じである。予算管理は、コントローリングにとって今後も重要であり続けるであろう。

第2部全体の中で、今日、コントローリングに関する見解として最も支持されている調整志向的なコントローリングに対する理解の全体像が明らかにされた。コントローリングは、マネジャーが必要とする情報を提供し、彼らの意思決定の支援をするのである。第3部においては、コントローリングが調整機能を果たすためにどのような組織が必要であるのかを考えていきたい。

いかに測定されるのかに関しては、本論文の第9章で明らかにされる。

第3部 コントローリングの制度

第7章 コントローリングの組織

I. 序

コントローリングの調整機能が強調されている¹。すなわち、それは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理解するものである。コントローリングの機能をこのように理解する場合、コントローリング組織は、企業内においてどのように位置づけられるのであろうか。

周知の通り、「組織」という場合、そこには非常に多くの意味が含まれている。たとえば、組織形態の問題、権限委譲の問題、意思決定問題など多種多様なものが組織の問題として指摘される。そして、このような組織の問題を考察することは、経営経済学の一部領域であるコントローリングの全体像を論究する際に避けては通れない。すなわち、調整という機能を果たすための固有のコントローリングのための「組織」を形成しなければ、コントローラーは効率的にマネジャーの支援を行うことが不可能である。組織を明確にして初めて、分業や権限の分配、さらには、コミュニケーションのパターンが明らかにされ、その役割が定かになるからである。目的を達成するための手段としての組織について議論することは、非常に重要である。

本章と次章の第8章は、コントローリングがその機能を果たすための組織を明らかにするという目的を有している。

まず本章において、われわれは、コントローリングの機能を再度確認したのちに、その組織について議論する際に取り上げるべき問題を明らかにする。それに基づき、独立したコントローリングのための組織を形成するか否かという問題やそれを規定する要因について考察していく。次いで、それが職能別組織や事業部制組織などの組織形態の違いにより、どのように異なるのかを明確化する。さらに、実際の企業組織におけるコントローリング部門の位置づけ、ならびに、それが企業内に複数設置される際のコントローラーに対する

¹ コントローリングの機能を調整として把握する調整志向的構想を最初に展開したのはホルヴァートであるといわれている。彼は、1970年代後半に著した論文において、調整という機能を果たすべきであるという見解を明らかにしており、現在もそれに基づき、コントローリングに関する研究を展開している。Vgl. Horváth, P.: Controlling - Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 194-208. なお、ホルヴァートの見解は本稿第4章、また、コントローリングの機能の変遷に関しては第2章を参照。

指揮命令権についての検討が行われ、その際に、事例も併せて取り上げる。これらのことを通じて、マネジャーを支援するために有効なコントローリング組織ならびにコントローラーのための職位を明らかにしたい。

II. コントローリング組織の形成

コントローリング組織(Controlling-Organisation)の特徴づけを行うことは、コントローリングの概念を考察するうえで非常に重要である。先に述べたように、コントローリング組織を明確にすることにより、その機能を担うコントローラーの職務、責任および権限などが明らかになるからである²。

コントローリング組織を明確化する際に、以下の3つの問題を検討することが必要となる(表7-1参照)³。

第一に、コントローリングのための独立した組織が形成されるのか否か、ということが論じられなければならない。これは、その組織の制度化もしくは非制度化という二つの観点から論じられる。第二に、コントローリングの配置(Gliederung)、すなわち、コントローリングを計算制度や予算管理のような職務ごとに分けるのか、部門ごとに分けるのかということや、中央コントローリングと部門コントローリングを如何に設置するのかというコントローリングの集権化の程度についての検討が不可避である。また、われわれは、分権化されたコントローリング組織の規制、すなわち、部門コントローリング組織におけるコントローラーが誰によって統率されるのかということに関する問題も考えなければならない。

さらに、第三番目の問題として、企業組織内でコントローリング組織がいかに位置づけられうるのか、ということについて考察を加えることが必要となる。このことに関しては、コントローリング組織を位置づける階層的なレベルとコントローリングの権限の明確化を通じて検討が行われる。

² Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 481. シュナイダーは、コントローラーの権限および成果責任が明確ではないということに関しても、批判的な見解を示している。Vgl. Schneider, D. : a. a. O., S. 459 f.

³ Vgl. Friedl, B. : Controlling, Stuttgart 2003, S. 95 f. ; Horváth, P. : a. a. O., S. 846 f. ; Küpper, H.-U. : Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001, S. 515 ff.

(表 7-1) コントローリング組織の形成形態⁴

形成のための基本変数	形成のための代替案
コントローリング職務の職務 担い手への関連付け	<ul style="list-style-type: none"> ・非制度化 ・制度化
コントローリングの配置	<ul style="list-style-type: none"> ・職務志向的な配置 ・組織志向的な配置
コントローリングの集権化 の程度	<ul style="list-style-type: none"> ・中央コントローリング ・部門コントローリング
分権化されたコントローリン グ組織の従属	<ul style="list-style-type: none"> ・部門のマネジャーのもとへの従属 ・中央コントローリング部門のコントロー ラーへの従属 ・二重支配原則
コントローリングの階層的な 配列(Einordnung)	<ul style="list-style-type: none"> ・最上位のレベルへの配列 ・二番目のレベルへの配列 ・より低いレベルへの配列
コントローリングの権限	<ul style="list-style-type: none"> ・ライン機関としての組織 ・スタッフ職位としての組織 ・横断領域としての組織

Ⅲ. コントローリング組織の制度化と配置

1. コントローリング組織の制度化

最初に、コントローリングのための独立した組織が形成されるのか否かということが議論される。このことに関して、フリードル(Friedl, B.)は、コントローリングの非制度化(Nichtinstitutionalisierung)と制度化(Institutionalisierung)を区別し、それぞれについて

⁴ この表は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S. 96.

考察を加えている⁵。

まず、コントローリング機能が固有のコントローリング組織に委ねられない非制度化の場合、コントローリング機能は、計算制度部門もしくは財務部門などに委ねられることとなる。しかしながら、非制度化の場合はコントローラーの職位が明確でないために、その機能が重要視されない可能性がある。コントローリングがコントローラー制度から生成・発展してきた初期の段階、すなわち 1950 年代後半から 1960 年代終わりでは、コントローラーの職位は制度化されない割合が高かった。

コントローリングが制度化された場合、コントローラー職位の形成によるその権限および責任の明確化を通じて、上述したデメリットは克服されることとなる。さらに、固有のコントローリング組織が形成されることにより、コントローラーの経験が蓄積されることを通じてその知識が体系化されることとなる⁶。したがって、コントローリング組織は制度化されることがより望ましいと考えられ、コントローリングが普及し始めた 1960 年代後半から近年においては、固有のコントローリングのための組織もしくは独立したコントローラーの職位をもつ企業の割合が増加している。

第 1 章の表 1-1 ですでに示されたように、ドイツ企業では、1960 年代後半までコントローリング部門をもつ企業は少なく、コントローリング機能は、計算制度の部門に委ねられることが一般的であった（表 1-1 参照）⁷。この理由としては、当時のコントローラー制度そのものが企業で重視されておらず、また、そもそも、コントローリングという概念が未だほとんど見られなかったことが考えられる。コントローリング部門が形成されるようになったのは、1960 年代以降のことである。さらに、今日、コントローリング部門を設置する企業の割合は非常に高くなっている。

以上のごとく、今日、コントローリングの組織は多くの企業に存在するのである。それでは、いかなる要因によってその導入が規定されるのであろうか。コントローリング組織を規定する要因に関しては、さまざまなものが指摘されているが、主なものとしては、企業規模、組織形態などがある⁸。

また、いくつかの文献においては、企業を取り巻く環境と独立したコントローリング組

⁵ Vgl. Friedl, B.: Controlling, Stuttgart 2003, S. 95 f. und 100.

⁶ Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 485 f.

⁷ Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 84; Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 232.

⁸ Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A.: a. a. O., S. 286; Horváth, P.: a. a. O., S. 832-839; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 481-483.

織の設置およびその内容との関連が検討されている。企業を取り巻く環境とは、調達市場および販売市場、技術そして政治的・社会的環境などである。たとえば、デプケ(Döpke, U.)は、企業の市場行動とマーケティング・コントローリング組織の設置との間の関連を分析している⁹。しかしながら、その関連は明確に根拠付けられていない。ホルヴァートも、彼の著書において同様の指摘を行っているが、組織とその環境との明確な関連は示されていない。したがって、以下においては、コントローリング組織を規定する要因を企業規模および組織形態に限定し、考察を加えることにしたい。

コントローリングの組織の導入がそれぞれの企業規模に依存することは明らかである¹⁰。

(表 7-2) コントローリング部門を設置している企業の割合¹¹

従業員数	企業数	コントローラーの職位をもつ企業
199名まで	99	53 (53, 5%)
200～499名	88	64 (72, 7%)
500～999名	35	31 (88, 6%)
1,000～4,999名	43	36 (83, 7%)
5,000～9,999名	12	11 (91, 7%)
10,000～49,999名	17	16 (94, 1%)
50,000名以上	6	6 (100, 0%)
合計	300	217 (72, 3%)

(出所) Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439, Tab. 8.

⁹ Vgl. Döpke, U. : Strategisches Marketing-Controlling, Frankfurt-Bern-New York 1982, S. 225 ff.

¹⁰ Vgl. Horváth, P / Gaydoul, P. / Hagen, W. J. : Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Frankfurt a. M. 1978 ; Bozem, K. : Entwicklungsstand der Controllingpraxis in der Versorgungswirtschaft—eine empirische Untersuchung, Controller Magazin, 14. Jg. (1995), S. 206 ff. ただし、中小企業においても、コントローリングに類似した機能が採り入れられている可能性があることに注意が必要である。

¹¹ この表における数値に関する調査が行われたのは1987年である。1980年代後半以降、ドイツ企業を取り巻く状況は著しく変化している。したがって、独立したコントローリング部門は、現在、より多くの企業に採り入れられていると考えられる。したがって、この表は、あくまで企業規模と独立したコントローリング部門の導入状況との関連を把握するために参照していただきたい。また、この表のデータをとる際に調査した企業数については、明らかにされていない。

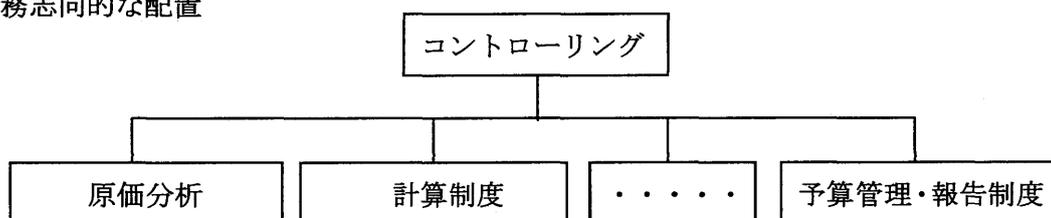
表7-2に示されているように、企業の大規模化に伴い、独立したコントローリング部門の設置される企業の割合が増加している。それは、解決すべき問題の複雑性が増加し、それらの調整を行うための固有の手段を投入することが必要とされるからである。

また、ウエベレ(Uebele, H.)の調査結果として、コントローリング部門ないしコントローラーの職位が設置される割合は職能制組織よりも事業部制組織を採っている企業の方が高いということが指摘されている¹²。これに関しては、小規模の企業はどちらかという職能制組織をとる割合が高くなり、逆に、大規模な企業が事業部制を採用する傾向がある、ということに起因すると考えられる。すなわち、結局のところ、独立したコントローリングのための組織の設置は、企業規模に強く依存するといえる。

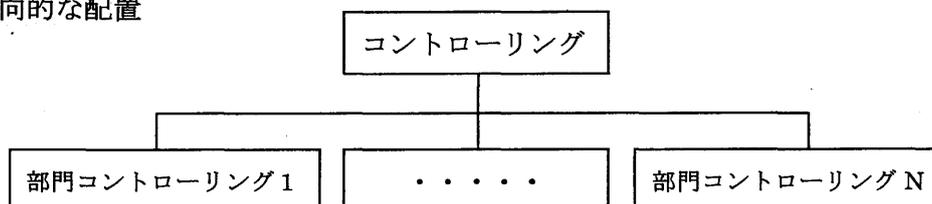
2. コントローリングの配置

次に、コントローリングの配置の問題について検討していく。コントローリングの部門は、職務志向的に分けられるべきであろうか、もしくは、組織志向的に分けられるべきで

職務志向的な配置



組織志向的な配置



(図7-1) コントローリング部門の配置

(出所) Friedl, B. : a. a. O., S. 103, Abb. 2.12.

¹² Uebele, H. : Verbreitungsgrad und Entwicklungsstand des Controlling in deutschen Industrieunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, DBW-Depot, 82-2-7, Köln 1981, S. 75 ff.

あろうか¹³。

コントローリングが職務ごとに構成される場合、コントローラーは計算制度担当、予算管理担当などのように役割に応じて分割されることとなる。また、それを戦略担当、戦術担当、業務担当と分ける可能性も生じる¹⁴。他方、コントローリングの組織を各部門に設置する組織志向的な配置方法が指摘される。コントローリング部門が企業の組織に応じて、たとえば、事業部制組織ならば事業部ごとに、機能制組織ならば機能部門ごとに置かれており、そこにおけるコントローラーはその役割を包括的に果たすことになる（図7-1参照）¹⁵。

それぞれにメリットとデメリットがあるものの¹⁶、組織志向的にコントローリング組織を配置することが合目的的であると考えられる¹⁷。職務志向的にコントローリングを類型化することによって、各部門に幅広く存在する問題を包括的に解決することは可能となる。しかしながら、このような配置には、各部門の管理者にコントローラーが受け入れられにくく協力が得にくい、また、部門それぞれの問題に対処することが困難である、というデメリットが生じる。コントローリングが大規模な企業ほど採り入れられる割合が高くなることを考慮するならば、上で述べたデメリットは非常に大きな問題となる。そのような企業では各部門に権限委譲していることが多いためである。

そして、一般に、コントローリング組織の形成は、企業の組織形態から影響をうけるものと考えられている。すなわち、その企業の組織形態が機能別組織であるのか、事業部制組織であるのかということにより、コントローリングの組織形態が異なってくる¹⁸。

まず、企業の組織形態が機能別組織である場合、企業管理者層のもとに中央コントローリング(Zentralcontrolling)が設置され、さらに下位レベルにおいて、個々の機能領域のためのコントローリング組織が設置される(図7-2参照)。ただし、先に述べたように、機能制組織を採る企業は小規模であることが多く、中央コントローリングとそれより下位のコントローリング組織との両方が設置される割合は高いとは言えない。

¹³ Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S.102-105.

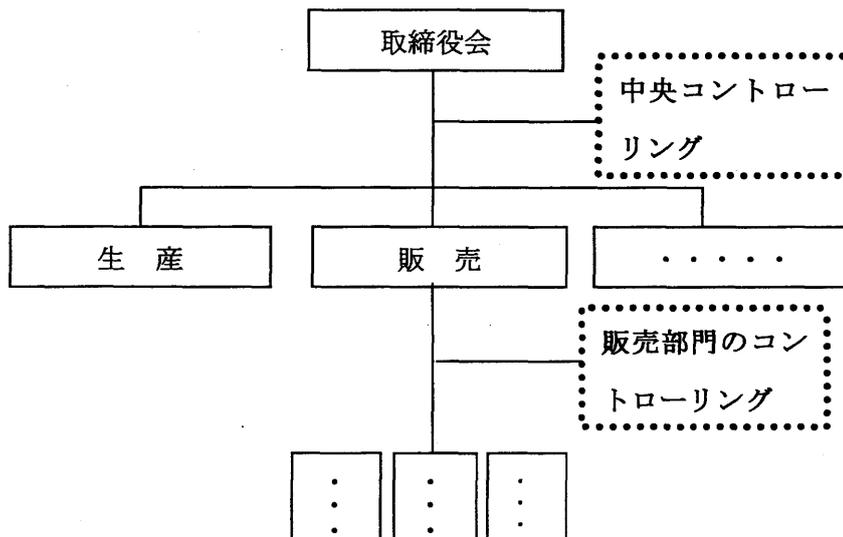
¹⁴ Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S.103 f.

¹⁵ Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S.104 f.

¹⁶ Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S.105.

¹⁷ このことは、実際の企業におけるコントローリングの配置を見ても、明らかである。

¹⁸ 企業の組織形態としては、機能別組織および事業部制組織のほかにマトリックス組織やプロジェクト組織なども存在する。しかしながら、前者の二つの形態が一般的であると考えられ、また、紙幅の都合もあり、本章においては機能別組織および事業部制組織におけるコントローリングを明らかにしている。



(図7-2) 職能別組織におけるコントローリング¹⁹

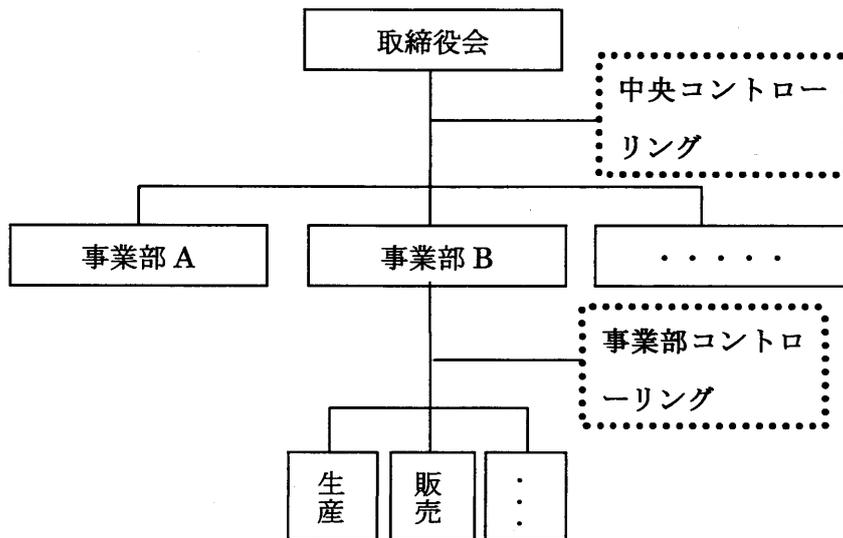
また、事業部制組織の場合、職能別組織と同様に、企業管理者層のもとには中央コントローリングが設置される²⁰。そして、その下位レベルにおいて、事業部門に関わる事業部コントローリング (Spartencontrolling)の組織が設置される (図7-3参照)。この組織構造の場合、大規模な企業である割合が高いために、コントローリング部門が企業内に複数設置されることも多い。

二つの組織形態に共通することは、取締役会のもとに強い権限を伴った中央コントローリングが設置され、下位のレベルにおいて、職能別組織においてはそれぞれの職能のためのコントローリングの組織、また、事業部制組織においてはそれぞれの事業部のための事業部コントローリング組織が設置される²¹。それぞれの職能のためのコントローリング組

¹⁹ この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Hahn, D. / Hungenberg, H. : PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 950 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 842 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 501 ; Friedl, B. : a. a. O., S. 107-111.

²⁰ 事業部制組織の場合、企業規模が大きいためにコントローラーの調整機能が重視され、彼らに大きな権限を与えることも多い、したがって、中央コントローリング組織に属するコントローラーがコントローリング担当の取締役であることも多い。中央コントローリングを企業組織のどのレベルに位置付けるのかという問題に関しては、第8章を参照。

²¹ たとえば、ドイツのヘンケルグループ(Henkel-Gruppe)のコントローリング組織は、中央コントローリング、部門コントローリングおよび連結企業におけるコントローリングという3つのレベルから成り立っている。Vgl. Schwarzrock, K. : Controlling und Führungsberichtswesen in der Praxis, in : Botta, V. (Hrsg.) : Controlling in Theorie und Praxis, Aachen 1999, S. 193.



(図 7-3) 事業部制組織におけるコントローリング²²

織および事業部コントローリング組織は、あわせて部門コントローリング (Bereichscontrolling) と称される²³。したがって、コントローラーに関しては、部門コントローラー (Division-Controller) と呼ばれる。そして、この部門コントローリングは、中央コントローリングによって統制されることとなる²⁴。すなわち、中央コントローリングは、「すべての企業部門の調整および部門コントローリングの調整を行う権限を有しており、それらが企業の全体目標システムを志向するように調整しなければならない²⁵」。この中央コントローリング組織の企業組織における位置づけについては重要な問題であるために、第 8 章で個別に検討していく。

²² この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Hahn, D. / Hungenberg, H. : a. a. O., S. 947; Horváth, P. : a. a. O., S. 842; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 502; Friedl, B. : a. a. O., S. 107-111.

²³ ただし、中小企業においては、独立したコントローリング組織が設置されている場合に、中央コントローリングもしくは部門コントローリングのどちらか一方のみが設置されていることもある。ホルヴァートによると、企業規模の拡大に伴ってコントローリングは分化し、それらを統合するための中心的なコントローリング組織が設置されるのである。Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 840 f.

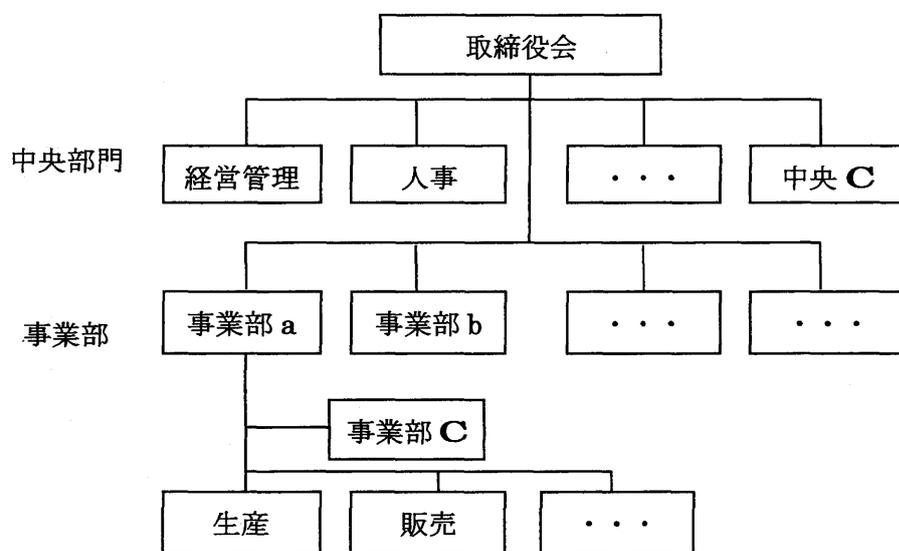
²⁴ 中央コントローリング組織が設置されず、各部門に部門コントローリングが置かれる場合も指摘される。しかしながら、このような形態にすると、企業の全体調整がなされないために、実践においてはあまり見られないようである。Vgl. Friedl, B. : a. a. O., S. 108 f.

²⁵ Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 497 f. ここで生じるコントローラーとマネジャーの指揮命令権の問題に関しては、次章で検討していく。

IV. 企業組織におけるコントローリング

第III節においては、コントローリング組織に影響を及ぼしうる要因としての企業の組織形態の観点から、その一般的な類型を提示した。本節では、コントローリング部門が実際の企業組織の中でどのように位置づけられているのかを明らかにすると同時に、分権化されたコントローリング組織の従属関係について考えることにしたい。

まず、中央コントローリング部門は、取締役会に直属するスタッフ部門である中央部門 (Zentralabteilung) のひとつとして、人事部門やマーケティング部門と同レベルに位置づけられている。また、各事業部に事業部コントローリング部門が設置され、中央コントローリングと同様、その事業部においてはスタッフ部門とみなされる。かくして、コントロー



中央 C : 中央コントローリング

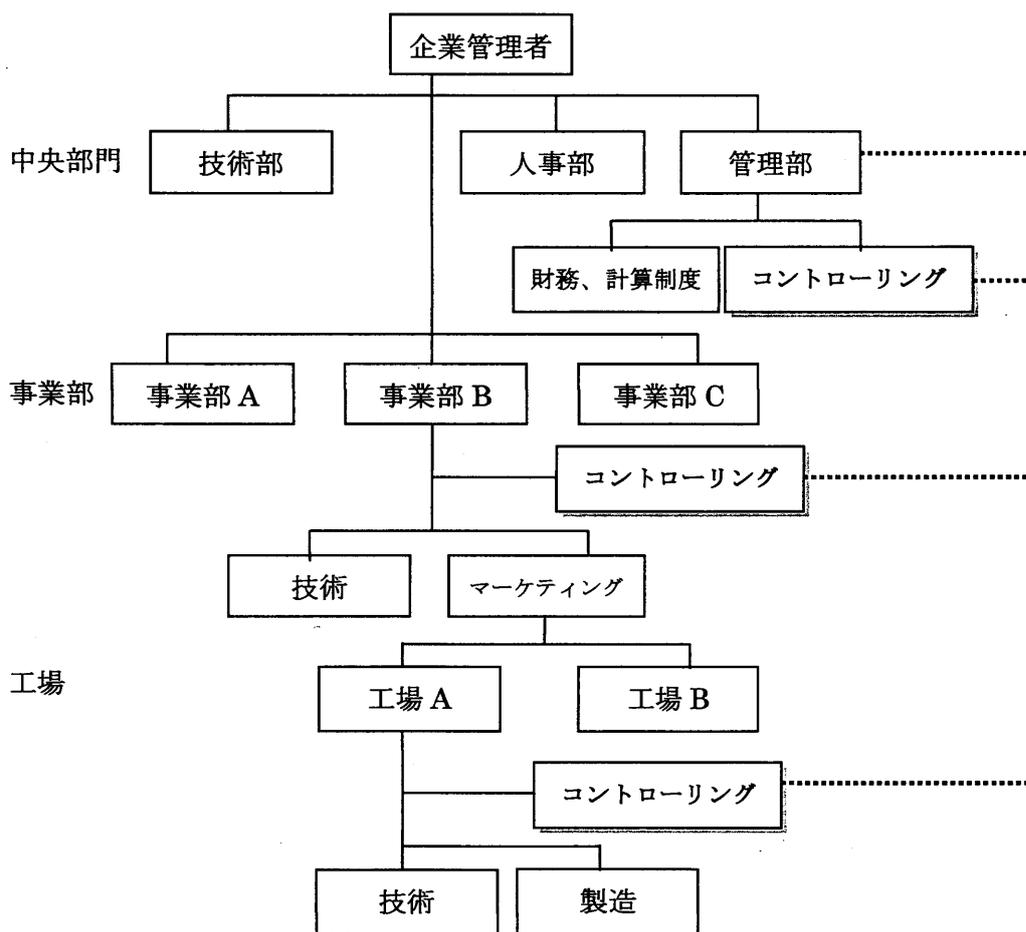
事業部 C : 部門コントローリング

(図 7-4) 企業組織におけるコントローリングの一般的な位置づけ²⁶

²⁶ この図は、筆者が分かりやすいように以下の図を一部修正している。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 845, Abb. 7.14.

リングの「支援機能および負担軽減機能(Entlastungsfunktion)が重要視されている²⁷⁾」のである。企業組織におけるコントローリングの一般的な位置づけについては図7-4の中で、また、より具体的なコントローリング組織は図7-5において明らかにされている。後者は、ドイツネスレ社(Nestlé Deutschland)のコントローリング組織を表したものである²⁸⁾。

そこで問題となるのは、中央コントローラーと部門コントローラーとの関係、すなわち、部門コントローリングにおけるコントローラーが、誰によって統率されるのかということ



(図7-5) ドイツネスレ社のコントローリング²⁹⁾

²⁷⁾ Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 492.

²⁸⁾ 図の中の最上部「企業管理者」とは、取締役会会長を意味していると考えられる。

²⁹⁾ この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Winkel, H.-J. : Controlling-Profil : Nestlé Deutschland AG, Controlling, 3. Jg. (1991), S. 264.

である。一方では、彼らは中央コントローラーによって統率され、彼らの属する部門が企業の全体目標システムを志向するように調整しなければならない。他方、彼らは、それぞれの属する部門において内部的な調整を行わなければならない。したがって、その部門の管理者に従うことが必要である。

このような場合に、いくつかのメリットおよびデメリットが指摘される³⁰。まず、部門コントローラーが中央コントローラーに従うのであれば、当然、コントローリング機能が統一的に実行され、また、コントローリング機能のために必要な情報も迅速に伝達されることとなる。さらに、ラインの職位に対してよりスタッフ的な機能をもつためにコントローラーの独立性が保たれ、調整機能および支援機能が支障なく果たされうる。しかしながら、ラインの職位に受け入れられずに孤立し、情報が不足する可能性も存在する。他方、彼らとその属する部門の管理者に従うのであれば、ラインの職位との協働はスムーズに行われ、彼らの意思決定支援を円滑に行うことが可能となる。そのような場合、その領域内での目標に従うために、企業の全体的なコントローリングさらには全社的な目標と矛盾することがある。

これらの問題を解決するために、企業におけるコントローリングに対して、「二重支配原則」が導入されるべきである³¹。この場合、図7-6で示されているように、指揮命令系統(Unterstellung)に関して、ライン的な指揮命令系統(fachliche Unterstellung)とスタッフ的な指揮命令系統(disziplinarische Unterstellung)とが存在することとなる³²。すなわち、部門コントローラーは、中央コントローリングにおけるコントローラーと各部門の管理者によって二重に支配されるのである。具体的には、ライン的な指揮命令系統はコントローリング固有の専門的な職務内容のための権限および行動方法などの問題に関連する。中央コントローリング組織のコントローラーに、部門コントローラーが職務を遂行するために重要な行動に対する命令権が与えられる。また、スタッフ的なそれは、労働契約から生じる規制である課業規制および時間規制などに従うことを意味し、部門コントローラー

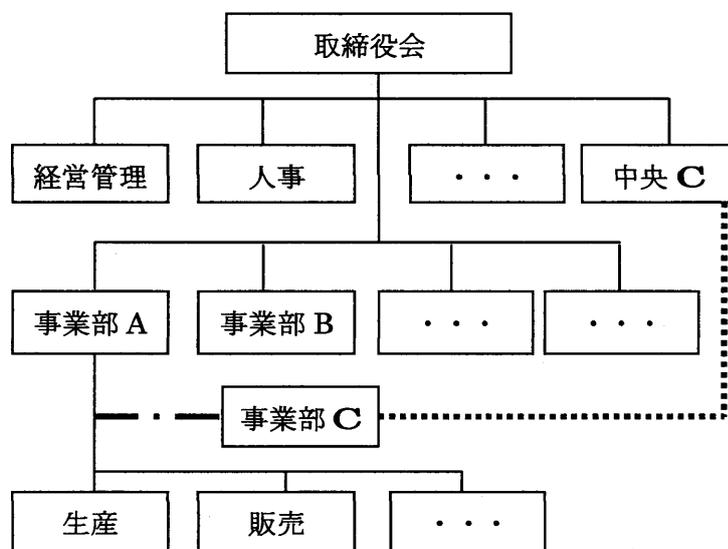
³⁰ Vgl. Schüller, S.: *Organization von Controllingsystem in Kreditinstituten*, Münster 1984, S. 210; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 498 und 503.

³¹ Vgl. Schüller, S.: ebenda, S. 210; Steinle, C./Eggers, B./Lana, D. (Hrsg.): *Zukunftsgerichtetes Controlling*, 3. Aufl., Wiesbaden 1998, S. 267 f.; Horváth, P.: a. a. O., S. 843-846; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 499-503; Friedl, B.: a. a. O., S. 110-113. これは、命令指揮系統に関して、二重の命令指揮系統(doppelte Unterstellung)を意味するものである。

³² 「fachlich」とは本来、「専門の、専門的な」という意味であり、また、「disziplinarisch」は「服務規定による、厳格な」という意味をもつ。企業における指揮命令権ということを考慮し、本稿では、両者に本文中のような訳語を当てている。

はその部門のマネジャーを支援する役割を担う³³。

この原則にしたがうことによるメリットとしては、部門コントローラーが担当部門の管理者に受け入れられ易いことや、コントローラーに対して命令権をもつ二つの領域の管理者間の調整、譲歩がスムーズに行われることが挙げられる。一方、それに関するデメリットとしては、命令が二重になるために継続的なコンフリクトが発生し、部門コントローラーが部門管理者および中央コントローリングのコントローラーの両者に受け入れられないことがおこりうる。また、その部門の利害のための自由余地が少なくなることや、公平性や中立性が保たれにくいというデメリットも存在する。



— . — スタッフ的な指揮命令系統

..... ライン的な指揮命令系統³⁴

(図 7-6) コントローリング組織への二重支配原則の適用³⁵

³³ コントローラーの役割や権限に関する詳細は、本稿の第 8 章参照。

³⁴ これは、企業によっては機能的な指揮命令系統(funktionale Unterstellung)と示されていることもあり、さまざまに表現されている。ただし、表現が違っても意味は同じようなものであるために、本稿ではライン的な指揮命令系統に統一している。

³⁵ この図は、以下の文献をもとに、筆者が作成したものである。Vgl. Friedl, B. : a. a. O., S. 111 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 566.

このようなデメリットがあるものの、コントローリングがその調整機能を遂行するためには、二重支配原則に従うことが合目的であると考えられる³⁶。その理由として、第一に、部門コントローラーは各部門における管理システム全体の調整を行うことによって、その管理者の支援を行うことを主な目的としており、そのためには、彼らに受け入れられることが必要不可欠だからである。第二に、部門コントローラーは、各部門の管理システムを企業の全体目標を志向させるように統率することをその職務としているからである。これと関連して、第三に、部門コントローリングは企業内に多数存在するために、一つの機能としてそれらが統一的に調整されなければならない。したがって、中央コントローリングはそれぞれの部門コントローリングを統合することが不可欠である。

V. コントローリングの現状

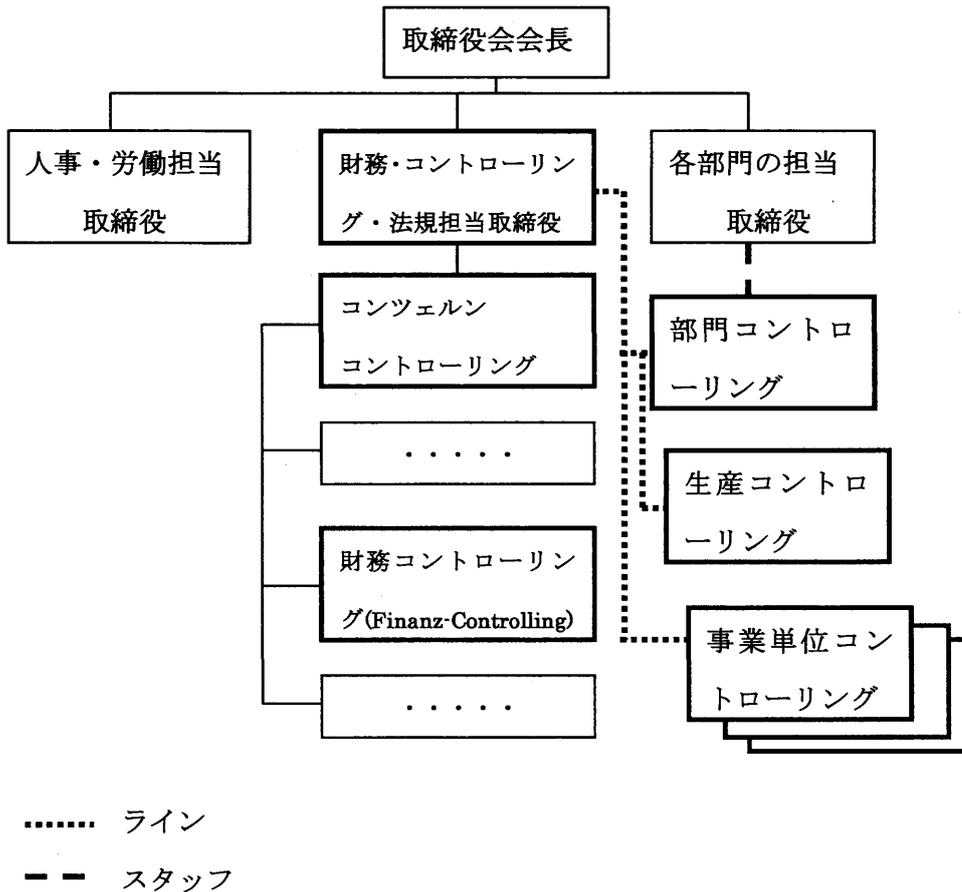
本節においては、ここまでの考察のまとめとして、現在のドイツ企業においてコントローリング部門がいかに配置されているのか、そこでのコントローラーにいかなる役割が与えられているのかということをはっきりと明らかにし、コントローリングの意義をより一層明確化することを試みたい。そのために、コンティネンタル・コンツェルン(*der Continental Konzern*)というコントローリングの機能を比較的重視する大規模な組織を取り上げ、そこにおけるコントローリングの組織とコントローラーの職務について検討していく。

コンティネンタル・コンツェルンは、世界有数の自動車部品のサプライヤーであり、従業員数は13万4500人(2009年12月31日現在)におよび、39カ国においてその活動を行っている組織である。また、2009年の売上高はおよそ200億ユーロであり、きわめて大規模である³⁷。このコンツェルン全体は、シャーシ&セーフティ、パワートレイン、インテリア、自家用車用タイヤ、商用車用タイヤ、ContiTechという6つの部門から組織されており、分権化されたそれぞれが一つの企業のように権限や責任を持ち合わせた部門となっている。

³⁶ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 843–846; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 502 f.

³⁷ コンティネンタル・コンツェルンの詳細に関しては、以下のHPを参照。

http://www.conti-online.com/generator/www/jp/jp/continental/pressportal/themes/basic_information/about_continental/hidden/continental_facts_jp.html (2011年2月2日閲覧)



(図7-7) コンティネンタル・コンツェルンのコントローリングの組織³⁸

このようなコンティネンタルにおいて、コントローリングはきわめて重視されており³⁹、その組織は図7-7のように形成されている。まず、取締役会会長は、パートレイン部門、財務、コントローリングならびに法規を担当しており⁴⁰、彼の下に財務、コントローリングならびに法規担当取締役があり、その管轄下にコントローリング部門は設置されている。これは、コントローリング担当取締役とラインとスタッフ両方の指揮命令系統でつ

³⁸ この図は以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Horváth, P.: Controlling, 11. Aufl., München 2008., S. 11. なお、たとえば、生産コントローリング部門には「生産コントローラー」が属しており、彼(彼女)らは生産マネジャーとスタッフ的な関係にある。

³⁹ この詳細に関しては、以下の文献を参照。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 11-14.

⁴⁰ 取締役会会長がコントローリングにかかわっていることから、このコンツェルンにおいては、コントローリングに非常に大きな重要性が与えられているということは明らかである。また、複数の役割を担当しているとはいえ、コントローリング担当の取締役が複数いることは、この企業の特徴であろう。

ながれたコンツェルン・コントローリングと、コントローリング担当取締役とはライン的指揮命令系統で、所属部門の取締役とはスタッフ的指揮命令系統でつながった部門コントローリングからなる。そして、それぞれの組織におけるコントローラーに対しては、表7-3で表されているような職務が割り当てられており、より具体的な手段としては、戦略的な計画策定の手段や予算、原価計算など多くのものが指摘される。

(表7-3) それぞれのコントローリング組織における役割⁴¹

コンツェルン・コントローリング	部門コントローリング・事業単位コントローリング
<ul style="list-style-type: none"> ・コントローリング構想の形成、実行および世話 ・計画策定報告書、成果ならびに決算報告書の統合 ・コンツェルン全体にわたる計画策定、統制ならびに報告活動の調整 ・コンツェルンの管理の支援 	<ul style="list-style-type: none"> ・各コントローリング単位における業務的コントローリングの行使 ・部門もしくは事業単位内に存在するコントローリング単位の調整 ・部門標準のための方針ならびにシステム権限(Systemkompetenz) ・部門全体の計画策定、統制ならびに報告活動の調整 ・部門取締役・管理者の支援

以上で明らかになったように、コンティネンタル・コンツェルンにおいては、中央と各部門にコントローリング組織を設置し、そこに二重支配原則を貫徹させる仕組みを貫徹させることにより、統一的なコントローリングの機能が果たされている。このことを通じて、それぞれにおけるコントローラーの役割を分けながらも、企業の全体成果が効率よく目指されることとなる。

そして、このコンティネンタル・コンツェルンのコントローリング機能や、その制度は、以下の点で本論文において明らかにされたコントローリングの全体像と合致する。

⁴¹ これは、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 12.

第一に、第2部全体で検討されたコントローリングの調整機能が確認される。すなわち、コントローラーが成果志向的な情報をマネジャーに提供することによって、彼らが環境に適合することや企業全体の調整を行うことを支援することが明らかである。このことは、コンツェルン・コントローリングにおいても、部門コントローリングにおいても同様である。これと関連して、コントローラーの本質的な職務が計画策定や統率のプロセスに貢献することにあるのも明白である。さらに、コントローラーが企業全体の成果目標を志向している点も強調されよう。

第二に、コントローリング組織の問題としても、本章で明らかにされたことが確かめられる。まず、図7-7に表されているように、中央コントローリング組織（コンツェルン・コントローリング）と部門コントローリング組織（部門コントローリング、事業単位コントローリング）が複数形成され、そこに二重支配原則が適用されている。中央コントローリング組織におけるコントローラーによって部門コントローラーが統合されており、同時に、部門コントローラーが所属する部門の管理者の管轄下にあることは、彼らの役割からも理解できよう。コントローリングの機能が企業全体において統一的に果たされることになる。

VI. 結

実践におけるコントローリングの組織は企業によって異なっている。したがって、どのような組織がマネジャーを支援するコントローラーにとって有効であるのか、ということが不明確である。また、コントローラー制度が西ドイツに紹介され、コントローリングとしてそれが実践や理論に導入されてから今日に至るまで、コントローリングの機能に関しては、さまざまな解釈がなされてきたために、コントローリングの組織も明らかにされないうままである。

以上のような問題意識から、われわれは、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捉える立場に基づき、コントローリング組織およびコントローリング部門の企業組織における位置づけについて考察してきた。

まず、近年において、コントローリングの調整機能がとくに重視されていることに着目して調整志向的な基本構想を考察し、コントローリングの機能が管理システム全体の調整であるということを明らかにした。このことにより、コントローリングの組織が調整とい

う機能を果たすためものに限定されるためである。また、コントローリングの組織を論じる際に検討しなければならない課題として、大きく 3 つの問題が指摘された。本章では、そのうちの 2 つの問題領域を取り上げ、それらについて議論してきたのである。

第一番目の問題として、コントローリングの制度化と配置について検討がなされ、コントローリングが管理システムにおける調整という機能を果たすために、コントローリングは制度化され、独立したコントローリング部門が形成されなければならないことを指摘した。また、そのコントローリング部門は、職務ではなく職能部門や事業部ごとに分けられるのが合目的的であることが明らかにされた。このことに基づき、組織形態に応じたコントローリング部門の一般的な類型が示されている。

そのうえで、第二番目の課題として、企業におけるコントローリング部門の位置付けを明らかにし、それぞれのコントローリング部門間および部門管理者との間に二重支配原則が適用されるべきであるとの結論を得た。すなわち、中央コントローリングと部門コントローリングが設置され、そこに二重支配原則を貫徹させることが不可欠である。これらのことを通じて、コントローリングの調整機能が十分に果たされるのであり、マネジャーの意思決定に対する支援が有効に行われるのである。その結果、企業全体の業績が上がることへとつながっていく。また、このことをより深く理解するために、コンティネンタル・コンツェルンにおけるコントローリング組織とコントローラーの役割を明確化したのである。

引き続き次章において、本章で残された第 3 の問題領域を考察し、コントローリング組織の全体像を明らかにする。

第8章 コントローリングとコントローラー

I. 序

1990年代前半、シュナイダー(Schneider, D.)によって、コントローリングの機能を担うコントローラー(Controller)の職務や権限、成果責任が明確ではないということに対して批判がなされた¹。コントローラーに関しては、実際、文献によって多様な捉え方がなされている。第1章で明確化されたように、コントローリングがコントローラー制度として1950年代後半にアメリカよりドイツに紹介されて以降、コントローリングの機能として、計算制度志向的なものから情報志向的なもの、さらには調整志向的なものにいたるまでいくつもの見解が明らかにされてきた。論者によってコントローリングの基本的な理解や機能に関してさまざまに説明されており、統一的な見解が確立されていなかったために、コントローラーの職務が多様化してきたといえる。

また、実際の企業管理において、コントローラーは不可欠なものであるとみなされている。ドイツ企業においてコントローラーの職位もしくはそれに類似した職位がおかれる割合は、1960年代後半から徐々に大きくなり、1980年代後半以降、それは急激に大きくなった²。コントローラーの職位を採り入れることが大企業より比較的遅れていた中小規模の企業に関しても、1980年代後半には、その職位をおく企業数は調査対象企業の約6割に達している³。そして、現在、コントローラーの職位が多くドイツ企業に設置されていることから、そこにおいてコントローラーの役割が重要であると認識されていることは明らかである。しかしながら、企業によってコントローラーの職務や採り入れ方は異なっている。すなわち、コントローラーがどのような職務を遂行すべきであるのかということが明白であるとはいえない。また、彼らにどのような職位や権限を与えることによって効率

¹ Vgl. Schneider, D.: Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd., Rechnungswesen, München-Wien 1994, S. 458-466. とりわけ1980年代後半以降、コントローラーに対する同様の批判が、シュナイダー以外の多くの論者によってなされている。

² Vgl. Weber, J. Schäffer, U.: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, krp, 42. Jg. (1998), S. 228. また、本稿の第1章参照。

³ ここで、中小規模の企業とは、従業員数が500名未満の企業をさしている。なお、従業員数が500名以上1000名未満の企業においては、コントローラーの職位を採り入れている企業数は、8割を超えている。Vgl. Küpper, H.-U./Winckler, B./Zhang, S.: Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrument des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 435-458; Küpper, H.-U.: Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2005, S. 439.

よくコントローリングの機能が果たされ、企業目標の達成へとつながるのかということが不明確なままとなっている。

以上のような問題を議論することが、本章の目的である。そこで、われわれは前章に引き続き本章で、コントローラーの職務や役割、さらにはその制度的な側面についての検討を行う。このためにまず、コントローラーの意味を明確化し、その上で、コントローラーの職務および役割を明らかにする。ついで、コントローラー職位を管理階層のどのレベルに配置すべきであるのかということが提示される。最後に、コントローラーがどのような権限を持ちうるのかについて検討が加えられる。

II. コントローラーの重要性

1. コントローラーの定義

コントローラーとは、マン(Mann, R.)の見解によれば「制度化された、コントローリング職務(Controlling-Aufgabe)の一部を担う職位所有者である⁴」。すなわち、機能としてのコントローリングがあり、その機能の担い手がコントローラーである。

ここでコントローリングとは、企業管理の一つの部分システムであり、その機能は管理システム全体における調整である⁵。このことによりマネジャーの支援が行われ、したがって、コントローリングは企業目標の効率的な達成に間接的に貢献するといえる。コントローリングの調整の対象としては、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(狭義の)管理システムが挙げられる。また、これらを調整するための手段は非常に幅広く、たとえば、戦略的計画策定を支援するためのSWOT分析やギャップ分析、さらには、よりコントローラーの手段として一般的な予算管理や原価管理などがある⁶。

⁴ Mann, R.: Controlling als Führungsaufgabe, in; Siegwart, H. (Hrsg.): Management Controll, Basel-Stuttgart 1990, S.55. なお、アメリカにおいても「コントローラー(controller)」という名称は用いられている。すなわち、機能はドイツ(コントローリング)とアメリカ(コントローラー制度)とは異なるものの、その機能の担い手の名称は共通しているといえる。

⁵ コントローリングの調整志向的な見解に関しては、本章の第4章ならびに以下の文献を参照。Vgl. Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999; Horváth, P.: Controlling, 9. Aufl., München 2003; Küpper, H.-U.: a. a. O.

⁶ コントローリングの手段についての全体像は、本稿の第6章参照。なお、戦略的コントローリングの手段も挙げているが、第5章でも明らかにしたとおり、コントローラーがそのような職務にかかわる機会はあまり多くない。今後、そのような状況に変化が見られるであろうが、現在のところ本質的な手段は、予算管理や原価管理であると考えられる。

これらのことから、コントローラーとは、管理システムにおいて調整機能を果たすコントローリングという企業管理の一部分の担い手であり、おもに予算管理や原価管理などを通じてマネジャーにとって必要な計数情報を提供することにより、管理活動を支援する職位であるといえる。

このようなコントローラーには、非常に高い専門的な知識と個人の能力が求められることとなる⁷。たとえば、大学で経営経済学に関する知識やコントローリング、原価計算、財務などを学んでいることが不可欠である。さらに、上位の管理階層においてコントローラーとしての役割を果たすならば、関連部門での日常的な業務を通じての経験も必要である。また、求められる個人的な能力は、たとえば、高い分析能力や自主性、コミュニケーション力、実行力などである。

ところで、コントローラーの職位が設置される企業部門の名称、すなわち、コントローラーの属する部門名に関して、多くの企業が「コントローリング」という名称の部門を設置し、そこにコントローラーの職位を置いている。第1章の表1-1で示されたヴェーバー(Weber, J.)らの調査によると、1990年代前半の時点で、調査対象企業のうちの69.9%の企業がコントローラーの属する部門として「コントローリング」部門を挙げている⁸。また、7.4%の企業が「財務」部門や「計算制度」部門にコントローラーの職位を配置していることが明らかである。そのほかの名称としては、「経営経済」部門や「企業管理」部門が示されているが、前者は6.2%、後者は2.4%という値であり、これらは非常に低い割合となっている。

2. コントローラーの職務と役割

コントローラーは、理論において非常に多様な職務を遂行するものであるとみなされており、このことは実践においても同様である。ヴェーバーらはコントローラーの職務を明

⁷ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 230 f. また、ドイツ企業において、コントローラーがどのような経歴を経て昇進していくのかということをも明らかにしたものとしては、以下の文献を参照。奥山茂「ドイツ企業における会計専門知識の形成・伝承のプロセス—コスト・マネジメントの新たな手法に関連して—」『商経論叢』(神奈川大学)第39巻第4号、2004年、171-179ページ。また、ドイツ企業のHPにおいて、コントローリング担当の取締役の経歴などを見てみると、どのような部門を経て現在の職位に就いているのかが明らかとなる。

⁸ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 232. このほかには、たとえばシュトッフエル(Stoffel, K.)らの調査結果から、同じような結果が導きだされている。この調査においては、アメリカ企業やフランス企業とのコントローラーの属する部門の名称に関する比較が明らかにされており、ドイツ企業の特徴が捉えやすくなっている。Vgl. Stoffel, K. : *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden 1995, S. 138-141. なお、この調査に関して、調査対象企業が全体として何社であったのかは明確にされていない。

確化するために、それを機能ならびにマネジャーとの関係という二つの観点から分類することを試みている⁹。

コントローラーの多様な職務は、まず、機能的な観点から分けることができる。このことから、以下の3つの職務が峻別されうる。

第一に、情報関連の職務をコントローラーのそれとする考えが挙げられる。このことは、マネジャーの意思決定にとって必要である経済的な情報をコントローラーが準備し、提供することを意味する。たとえば、原価計算などを通じてマネジャーを支援することが主な職務と考えられる。第二に、コントローラーの職務は計画策定と統制という活動を含むものであるという見解が導きだされる。このような理解のもとでは、コントローラーは計画策定、統制および情報という管理のプロセスにおける全般的な活動にかかわることとなる。コントローラーは経済的な情報を提供するのみならず、たとえば、事業計画の策定に加わったり、企業目標が目指されているのかを監督したりするのである。第三に、コントローラーは調整という職務を果たすものであるという考え方が指摘される。これは、コントローラーが、先に明らかにされた2つの職務よりもより幅広い職務内容を担当するという見解である。情報と計画策定、統制に関する職務に加えて、管理システムにおけるそのほかの部分領域である組織や人事管理の問題についてもコントローラーがかかわることとなる。

これら3つのコントローラーの職務に関しては、情報関連から計画策定と統制、調整という職務にいたるまでに、その職務の範囲が順に拡大していくという関係が見られる。そして、これらのなかで、現在、コントローラーは調整職務を遂行する、すなわち、コントローリングの機能を調整として捉える見解がもっとも支持されている¹⁰。

また、コントローラーの職務は、彼らが支援を行う対象であるマネジャーとの相互作用という観点からも分類することができる。マネジャーの能力、すなわち、彼らが活動のために必要な知識を持ち合わせているか否かということや、マネジャーの意思、すなわち、彼らが活動の際に企業目標を考慮しているか否かということによって、コントローラーの職務は負担軽減職務(Entlastungsaufgabe)、補完職務(Ergänzungsaufgabe)および限定職務(Begrenzungsaufgabe)に分類される。

コントローラーの負担軽減職務とは、コントローラーがマネジャーにとって委任可能な

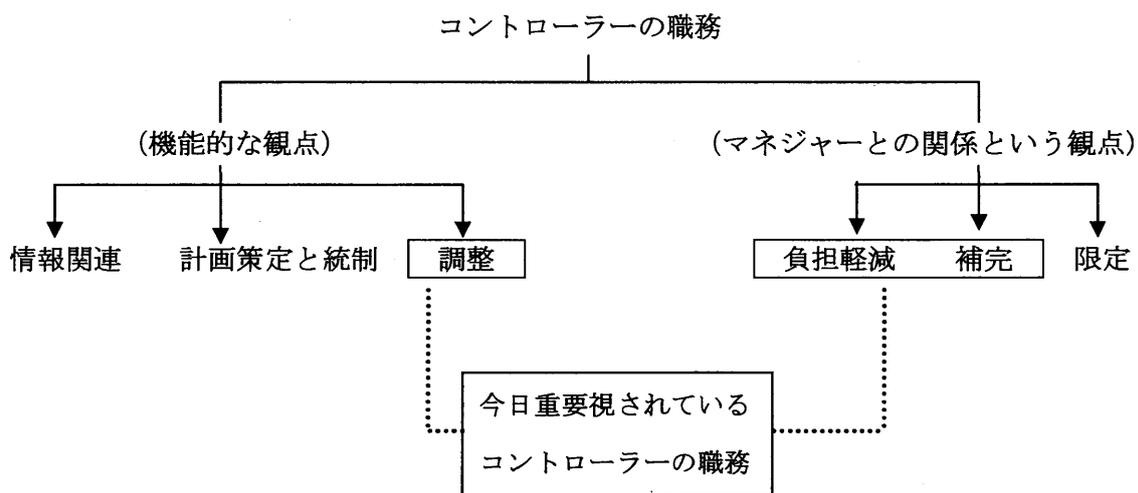
⁹ Vgl. Weber, J. / Vater, H. / Schmidt, W. / Reinhard H. / Ernst, E. (Hrsg.): Die neue Rolle des Controllings, Stuttgart 2008, S. 4 f.

¹⁰ コントローラーの職務の分類は、本稿の第3章参照。

職務の一部を担うものである。この場合、マネジャーの能力や意思に不十分な点はないと考えられる。また、補完職務とは、マネジャーの能力の不足部分を補う職務を意味し、たとえば、コントローラーが生産部門のマネジャーに対して財務的な側面から支援することである。限定職務とは、マネジャーに意思の不足がある際に、その意思決定や行動を制限するコントローラーの職務を指す。マネジャーが決められた手続きを踏んでいるか、また、社内のルールを守っているか、ということを確認する職務がその例である。

このような観点からコントローラーの職務を分類する場合、多様な職務がある程度は限定されるものの、その重点がどこにあるのかということはいまだあまり明白になっていない。したがって、コントローラーに求められている役割を検討することを通じて、これら3つの職務の中からコントローラーの職務として重要であると考えられるものを明確化していきたい。

コントローラーの役割は、それが1950年代後半にドイツに導入されてから約50年の間に、企業を取り巻く環境変化に伴うコントローリング機能の変遷に応じて変化してきている¹¹。



(図8-1) コントローラーの職務の分類

¹¹ Vgl. Welge, M. K. : Unternehmensführung, Band 3 : Controlling, Stuttgart 1988, S. 21 ; Weber, J. / Vater, H. / Schmidt, W. / Reinhard H. / Ernst, E. (Hrsg.) : a. a. O., S.5-7. なお、コントローリング

伝統的には、コントローラーの役割はレジスターとしてのそれであるという側面が強調されており、コントローラーは制動手(Bremser)や検査官(Kontrolleur)であり、また、「経営経済的な伴侶(betriebswirtschaftlicher Begleiter)」であると考えられていた。コントローラーは上で指摘した情報関連の職務をおもに遂行し、マネジャー意思決定のために必要となるおもに財務的な情報を提供することを通じて、彼らの支援をしていたのである。したがって、この考え方のもとでは、コントローラーの補完職務と限定職務が重要視されている。

このような役割に1960年代後半から1970年代にかけて徐々に変化が見られるようになり、今日、コントローラーの内部の助言者(interner Berater)やコミュニケーター、革新者としての役割に重点が置かれるようになってきている。実践においても、コントローラーを内部の助言者や経済的な良心(ökonomisches Gewissen)、コミュニケーター、革新者と捉える割合が大きくなっている。たとえば、インターナショナル・コントローラー協会(Internationaler Controller Verein ; 以下ICV)の研究成果から、マネジャーからみたコントローラーの役割を内部の助言者として理解する割合が最も高く(61.7%)、ついで経済的な良心という理解が大きな割合を占めている(52.7%)ことが明らかになる¹²。コントローラーは、上述の調整のための職務をおもに遂行し、マネジャーに対して経済的な観点からの助言をしたり、計画策定に加わったりする。このような理解のもとでは、コントローラーの補完職務と負担軽減職務が重視されることとなる。

図8-1の中で示されているように、今日、コントローラーは内部の助言者やコミュニケーター、イノベーターとしての役割を果たしており、調整を通じてマネジャーの補完ならびに負担を軽減しているのである。

III. コントローリングの配列

本節においては、上述のような役割を果たすコントローラーの制度的な側面、すなわち、

機能の変遷に関しては、本稿の第1章参照。

¹² Vgl. Weber, J. / Vater, H. / Schmidt, W. / Reinhard H. / Ernst, E. (Hrsg.) : a. a. O., S. 8-14. ここにおいては、ICVの研究成果のほかに、DAX30社に対するインタビュー調査の結果も明らかにされている。なお、コントローラーの役割として良いイメージのものばかりをここでは指摘したが、当然、コントローラーに対してマイナスのイメージも残っている。ただし、ICVの調査結果において、コントローラーに対して良いイメージを持っている企業の方が、そうでない企業よりも良い業績を上げているという結果が示されていることから、マイナスのイメージについては本章では指摘していない。

コントローリング組織(Controlling-Organization)についての考察が行われる。これに関しては、以下の3つの問題領域が検討される。第一に、コントローリングのための独立した組織が形成されるのか否か、第二に、コントローリングの配置、コントローリングの集権化の程度ならびに分権化されたコントローリング組織の規制に関する問題が考えられるべきである。第三番目の課題として、コントローリングの階層的な配列やコントローラーに付与される権限について考察を加えることが必要となる。

以上の問題に関して、第7章で第一番と第二番の問題についての議論がなされた。そこにおいては、まず、固有のコントローリング組織が形成されること、すなわち、コントローリング組織は制度化されることが望ましいということが明らかにされた。また、コントローリング組織は職務ではなく組織的な観点から分類されるべきであり、多くの企業において、取締役会のもとに中央コントローリングが設置され、その下位レベルに部門コントローリングが置かれることも明確化されている。さらに、これに関連して、部門コントローリング組織における部門コントローラーが、二重支配原則にしたがうことが合目的であるとの結論が導き出された。すなわち、彼らは中央コントローリング組織における中央コントローラーと各部門のマネジャーと両方との間に指揮命令系統をもつことになるのである。

したがって、本章では第三番目の問題に注目し、固有のコントローラー職位の階層的な配列（おもに中央コントローリング組織の配列）とコントローラーに対していかなる権限が与えられるべきであるのかについて明確化していく。まず、本節において、前者を検討していきたい。

コントローラーの職位が企業組織のどのレベルに位置づけられるのかということを考える際に、最上位のコントローラー職位、すなわち、中央コントローリングが管理階層のどのレベルに配置されるべきであるのか、ということが問題となる¹⁵。なぜなら、コントローラーが企業内に複数配置される場合でも、彼らは最上位のコントローラーによって最終的に統率されるからである。

このことに関しては、コントローリングが取締役会の管轄下に直接おかれているのかど

¹⁵ 独立したコントローリングの部門は、企業規模の拡大に伴って企業内に複数存在するようになる。その際に、最上位のコントローラーは、通常、中央コントローリングと称される。Vgl. Hahn, D./Hungenberg, H.: PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6 Aufl., Wiesbaden 2001, S. 948: Horváth, P.: a. a. O., S. 844 f. また、これに関しては、本稿の第7章を参照。

うかという観点から、以下の3つの類型が指摘される（図8-2参照）¹⁶。

- 管理階層の最上位のレベル（第一のレベル）への配列
- 管理階層の二番目のレベル（第二のレベル）への配列
- 管理階層のより低いレベル（第三のレベル以降）への配列

コントローラーの職位が管理階層の第一のレベルに配置されるということは、コントローリング担当の取締役が存在するということを意味し、コントローラーが取締役会会長の管轄下に直接属することになる。このことによるメリットとしては、まず、コントローラーが非常に強い権限を持ち、企業における他の領域に対して大きな影響力を及ぼしうることが指摘される。また、彼らが個々の責任領域のみならず、それら領域を越えた企業の全体的な職務に携わることが可能となり、包括的な調整がなされるということもそのメリットである。

コントローラーが財務担当、財務とコントローリング担当ないし経営管理(Administration)の担当取締役の管轄下におかれている場合、第二のレベルにコントローラーの職位が位置づけられるといえる。一般に、企業実務において、コントローリングは財務や経営管理と密接に関連しているために、それらの組織的な位置づけの関連が強調される。この場合、第一のレベルに位置づけられている場合と同様に、コントローラーは業務的な意思決定問題にはあまり関わらず、内部の計算制度(internes Rechnungswesen)¹⁷を通じて各領域のマネジャーの支援を行う。コントローラーの職位が最上位ほど高いレベルにおかれていないために全社的な調整を行う機会は減り、特定の領域に関連した情報を提供することが容易になる。

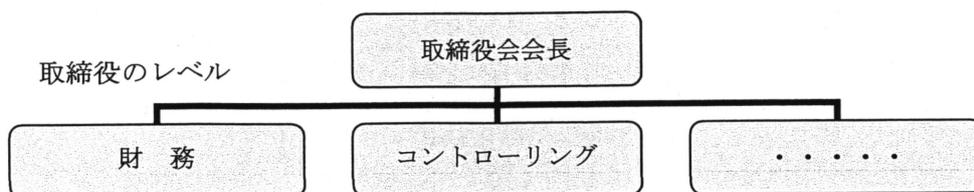
さらに、コントローラーの職位が、上で指摘された二つのレベルと比較してより低いレベルに設置されることも考えられる。たとえば、スタッフ部門である中央部門の一つとしてコントローラーの職位が設置される場合はこれにあてはまる。

コントローラーの職位の配列に関するこれら3つの形態の中で、それを管理階層の第二

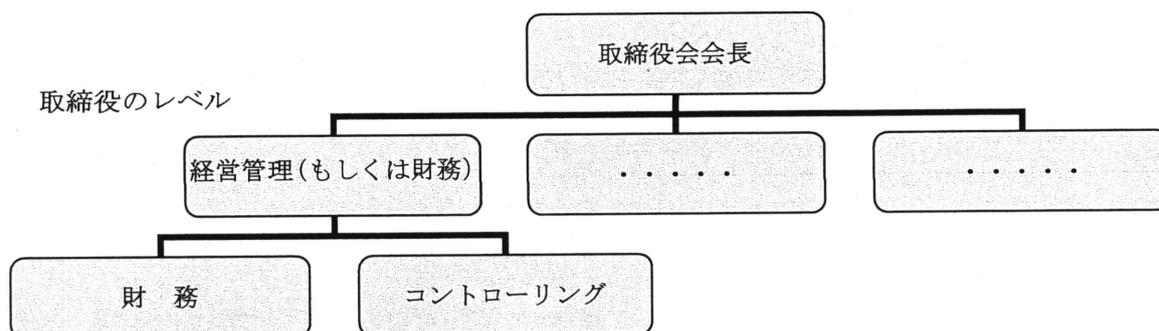
¹⁶ Vgl. Hahn, D./Hungenberk, H.: a. a. O., S. 935-939; Friedl, B.: a. a. O., S. 113-118; Horváth, P.: a. a. O., S. 843-850; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 526-529.

¹⁷ 計算制度とは、アングロサクソン系の文献における会計を意味し、したがって、内部の計算制度とはいわゆる管理会計のことである。

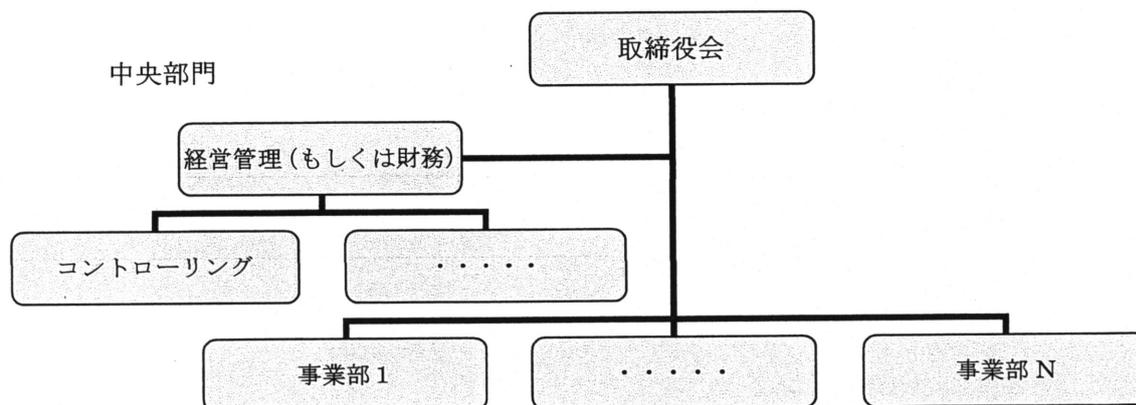
<第一のレベル>



<第二のレベル>



<より低いレベル (第三のレベル) >



(図 8 - 2) コントローラーの職位の配列に関する類型¹⁸

¹⁸ この図は、以下の文献を参考に、筆者が作成したものである。Vgl. Hahn, D./Hungenberk, H.: a. a. O., S. 938 f.; Friedl, B.: a. a. O., S. 96; Horváth, P.: a. a. O., S. 847; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 528. なお、より低いレベルへのコントローラー職位の位置づけに関して、この図の中で示されている三番目のレベル以外への配列も考えられる。たとえば、中央コントローリングが設置されず、各事業部に部門コントローリングのみが設置される場合である。しかしながら、このような配列は近年あまり見られないため、ここでは取り上げていない。

のレベルに設置することが最も適当である¹⁹。実践においても、そのように位置づける割合が非常に大きくなっていることが、シュトッフエル (Stoffel, K.) の調査から明らかとなっている²⁰。調査対象企業 76 社のうち 65% の企業がコントローラーの職位を管理の第二のレベルに位置づけており、ついで第三のレベルにそれを設置する割合が 26% となっている。第一のレベルにその職位を位置づける企業数は全体の 8% と、他の二つの形態と比べて非常に小さい割合を占めているに過ぎない。

第一のレベルにコントローラーを位置づける企業が少ない理由は、まず、前述のような役割がコントローラーに求められているのであれば、彼らの職位が最上位という高いレベルに設置される必要性が低いということである²¹。すなわち、コントローラーが最上位のレベルに位置づけられた場合、彼らは戦略の策定や企業全体の意思決定に対して非常に高い責任と権限を有することとなる。コントローラーはあくまでもマネジャーの支援を行うのであり、企業の戦略策定や実行などに直接関わるわけではない。第二に、コントローラーが全社的なことを考えるあまり各領域に固有の情報供給が困難となることも、その理由として指摘されうる。第三に、コントローラーの調整のための手段として、予算管理や原価管理などが指摘されるからである。企業目標を達成するためにマネジャーが経営資源を効率的に利用することを確保するためのコントローラーのこのような職務は、より下位のレベルにおいて遂行されるべきである。

コントローラー職位の第三のレベル以降への配列に関して、実践においては、このような形態をとる企業は比較的多いといえる。しかしながら、以下のようなデメリットがあるために、このレベルにコントローラーの職位が配置される割合は第二のレベルへの配列と比べて低い値となっている。第一に、コントローラーに与えられる意思決定権の問題が挙げられる。すなわち、コントローラーが強い権限を持ち得ないというデメリットが生じるのである。今日、コントローラーに求められている内部の助言者や革新者という役割を考えるならば、ある程度の権限を有するレベルにそれを配置することが不可欠である。第二に、取締役会に直属するスタッフ部門の一つであることから、コントローリングが他の部

¹⁹ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 847; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 528 f. なお、コントローラー制度がドイツに紹介された際、アメリカ企業においてコントローラーの職位が第一のレベルもしくは第二のレベルに位置付けられていたことが明らかにされている。このことに関しては、本稿の第 2 章参照。

²⁰ Vgl. Stoffel, K.: a. a. O., S. 141–143. しかしながら、ここでは本文中の「より低いレベル」への配列が「第三のレベル」と「第四のレベル」に分けられており、また、「第三のレベル」がどのような配列を意味するのかが明確化されていない。したがって、この数値は参考としてのみ挙げている。

²¹ Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 847; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 526–529.

門においてあまり受け入れられない可能性も存在する。

ただし、コントローラーの職務や役割によってその職位の配列は規定される。たとえば、中央コントローラーが、非常に強い権限をともなつて企業全体にわたる調整を行うことを求められるのであれば、コントローラーの職位を最上位のレベルに位置づけることが必要となる。たとえば、本論文の第7章第V節で考察されたコンティネンタル・コンツェルンにおいては、取締役会会長がコントローリングにかかわっていること、また、コントローリング専門にではないがコントローリング担当取締役の存在が確認される。組織の規模が大きく、コントローリングの部門も複数設置されていることから、その役割が重要視されているためであると考えられる。

IV. コントローラーの権限

コントローラーが職務を遂行するためには、権限(Kompetenz)を伴わなければならない。コントローラーの職位にどのような権限が付随すべきであるのかということに関して、それがスタッフ職位であるのか、ライン職位であるのかという点から検討していく²²。

コントローラーは、しばしば、スタッフとみなされる。これは、とりわけ 1960 年代から 1970 年代にかけての文献の中で頻繁に見られるものであり、今日においても依然として重要な見解である。このような考え方のもとでは、コントローラーの職位に対して、情報権(Informationskompetenz)や助言権、委ねられているコントローリング固有の職務のための実行権(Ausführungskompetenz)のみが付随しており、命令権などは与えられていない。たとえば、コントローラーは、マネジャーにとって必要な情報を提供することを通じて、計画策定や統制の際にマネジャーの負担を軽減したり、助言をしたりする。

コントローラーにこのような権限が与えられている場合、先に明らかにされた彼の助言者としての役割は確かに果たされ、マネジャーが支援されることにつながる。しかしながら、このような権限のみでは、企業内にコントローラーの職位が複数設置された場合に、中央コントローラーが部門コントローラーを統率する権限をもたないということになる。また、彼らが専門的な視点から各領域内もしくは領域間の調整を行うという責任を有するにもかかわらず、その権限は助言や支援のためのものに限定されている。さらには、コン

²² Vgl. Hahn, D./Hungenberk, H.: a. a. O., S. 939 f.; Friedl, B.: a. a. O., S. 118–123; Horváth, P.: a. a. O., S. 850–855; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 524–527.

トローラーの革新者としての役割が近年とりわけ重視されるようになっており、この役割を果たすためには各部門のマネジャーに対して指示・命令することは不可欠である。すなわち、コントローラーの職位にスタッフとしての権限のみが与えられている場合、コントローラーによる職務は不十分なものにならざるをえない。コントローラーがその役割を果たすためには、彼らに対してこのような権限にとどまらない、より幅広い権限を与えることが必要となる。

他方、コントローラーがラインとして理解される場合もある²³。すなわち、コントローラーの職位にラインとしての権限である提案権、意思決定権および命令権などが付随している。しかしながら、このことに関しては非常に大きな問題がある。コントローリングはマネジャーの支援を行うことによって「間接的に」企業目標の達成に貢献するものである。それにもかかわらず、コントローラーが自ら意思決定を行い、企業目標の達成に「直接的に」責任を負うこととなる。

このように、コントローラーの権限に関する2つの見解には、それぞれに大きな問題がある。これらの問題を解決するために、コントローリング部門を「横断領域 (Querschnittsbereich)」として組織化することが合目的的であると考えられる²⁴。すなわち、コントローラーの職位にスタッフとして与えられる権限に加えて、以下の二つの権限を付与するのである。第一に、コントローリング固有の領域内部における命令権がコントローラーに与えられる²⁵。第二に、他のライン職位に対するコントローリング固有の専門的な命令権が、コントローラーの職位に付随する。

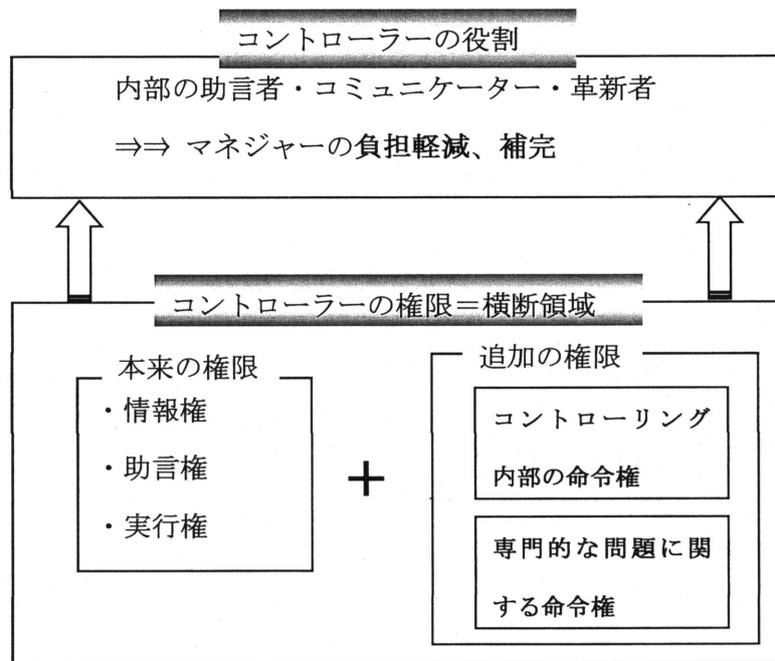
このことにより、コントローラーがスタッフとしての権限のみを有する際の限界が克服される。すなわち、コントローリングの内部に命令権が付与されることから、中央コントローラーが部門コントローラーを統率することが可能となり、企業においてコントローリング機能が統一的に実行される。また、コントローラーは企業内のさまざまな部門に対して、専門的な立場からの助言のみならず指示や命令を与えることができる。他の領域に対

²³ たとえば、フリードルの文献においては、コントローラーの職位をラインとすることに対して肯定的な見解がみられる。Vgl. Friedl, B.: a. a. O., S. 120.

²⁴ この形態は、組織全体に横断的構造 (マトリックス構造) を採り入れるものではなく、あくまで、コントローリング部門に対してのみ適用されるのである。

²⁵ 本文中でも述べたとおり、これはコントローリング組織が企業内に複数存在する場合に、たとえば中央コントローラーが各事業部における部門コントローラーを統率する権限をもつということを意味する。この場合、当然、部門コントローラーのもとで命令が二重となることから、コンフリクトが発生する可能性があるが、そこに二重支配原則を適用することにより、この問題は解決する。このような問題に関しては、本稿の第7章参照。

して、コントローラーが自らの機能上の視点からの命令権を持っていることが明確化されると同時に、コントローラーは専門的な問題に対する責任を引き受けることとなる。当然、コントローラーの職位がラインのそれではないことから、コントローラーと各部門のマネジャーとは明確に区別されている。コントローラーは財務的な視点から、マネジャーは当該部門全体の視点からというように、異なった視点での命令がなされる。



(図8-3) コントローラーの権限

V. 結

以上、第7章に引き続き、コントローリング組織の問題について考えてきた。本章では、コントローラーの職務と役割を明らかにし、そのうえで、コントローラーの職位ならびに権限についての検討が行われたのである。

コントローラーの職務と役割を明確化するために、まず、コントローラーがどのような職位であるのかを指摘し、彼らに求められる専門的な知識と個人的な能力が明らかにされた。その後、コントローラーの職務を機能的な観点およびマネジャーとの関係という観点から分類し、現在、もっとも一般的となっているコントローラーの役割とそれを果たす

ための職務を明確化してきた。また、先に指摘された職務を遂行するための職位や権限についての検討がなされ、今日、最上位のコントローラー職位は管理階層の二番目のレベルに配列されることがもっとも適当であることが示された。さらに、コントローラーの権限については、彼らに対してスタッフとしての権限とラインとしての二つの命令権が与えられるべきであるという結論が得られた。このことにより、コントローラーがその役割を十分に果たすことが可能となる。

ここで、第7章と第8章の考察を通じて導き出されたコントローリング機能に有効な組織の形成形態を、表8-1においてまとめておく。

(表8-1) コントローリング組織の有効な形態

形成のための基本変数	有効な形態
コントローリング職務の職務担い手への関連付け	制度化(固有のコントローリング組織の形成)
コントローリングの配置	組織志向的な配置
コントローリングの集権化の程度	中央コントローリング
分権化されたコントローリング組織の従属	二重支配原則の適用
コントローリングの階層的な配列	二番目のレベルへの配列
コントローリングの権限	横断領域としての組織

このように、コントローラーの役割や制度を考察することによってコントローリングの全体像が明らかになってきているものの、課題も残されている。まず、コントローラーの職務に関しては、それが多様であるという印象を払拭することはできていない。今日、コントローラーに求められている役割からその職務を明らかにしたものの、具体性に欠けるといわざるをえない。また、その権限に関して、実際の企業において彼らにどのような権限が備わっているのかということが明確にはされていない。すなわち、本章で考察してきた内容は、依然として理論上での理解にとどまっており、実践でのコントローラーの全体

像を十分に明らかにするものではない。これらの問題を克服するために、終章において若干のコントローリング組織に関する事例を挙げ、同時に、コントローラーの役割を明らかにしていく。このことは、実際の企業管理における必要性から生じたコントローリングを理解しようとする場合に、避けて通ることはできない。

第9章 コントローラーとマネジャー

I. 序

今日のドイツ企業において、コントローリングの機能を担うコントローラーの職位の増加が見られることは、これまでの考察の中ですでに明らかにされてきたとおりである。彼らは、管理システムにおいて職務を遂行するのであるが、本来、そこには企業の統制や指導にかかわる管理職能を遂行するマネジャー(Manager)が存在する¹。そのような状況の中から、企業管理システムにおける本来的な職位としてのマネジャーに対するコントローラーの影響および彼らの協働に関する問題が生じるのである。コントローリングの本質をよりよく理解するためには、コントローリング機能の担い手たるコントローラーの役割や管理システムにおけるコントローラーとマネジャーの協働について明らかにすることが不可欠である。しかるに、このような問題に関する本格的な研究はほとんど見られず、研究の空白領域が存在するというのが現状である。

そのような状況のもとで、バウアー(Bauer, M.)は、コントローリングに関するヴェーバー(Weber, J.)らによって明らかにされた企業管理の合理性確保というコントローリング機能に関心を抱き、コントローラーとマネジャーの協働に関しての研究を体系的に行っている²。彼は、意思決定志向的および情報志向的な考察に基づいて、コントローラーがいかにかマネジャーの意思決定支援を行い、そこでの合理性を確保しているのかに関して検討している。彼の理解では、コントローラーは情報供給(Informationsversorgung)をとくに行うべきであり、また、そのことによるマネジャーの意思決定への関与が重要であると考えられている³。

以下においては、管理の合理性確保としてのコントローリング機能という構想に基づいて、管理プロセスにおけるコントローラーの役割を明確にする。ついで、マネジャーがいかにかコントローラーによって提供された情報を利用するのかということが明らかにされる。

¹ マネジャーとは経営者ならびに管理者を意味しているが、コントローラーが支援する「マネジャー」は、前章までで明らかになったように、おもにトップ・マネジメントレベルのマネジャーである。

² Bauer, M.: *Controllingship in Deutschland*, Wiesbaden 2002.

³ バウアーはこのように考える際にホルヴァート(Horváth, P.)やライヒマン(Reichmann, T.)などの見解を引用している。Vgl. Bauer, M.: a. a. O., S. 6.

最後に、コントローラーによる給付がマネジャーの下でどのような指標に基づいて測定されるのか、ということについての検討が行われる。以上のことを通して、管理プロセスにおけるコントローラーとマネジャーの協働に関して考察することが本章の課題である。

II. コントローリングの機能

コントローリングに関しては、多くの論者によってさまざまな議論が行われている。そのような状況の中で、ヴェーバー(Weber, J.) とシェッファー(Schäffer, U.)は、合理性確保という基本思考に基づいてコントローリングの機能を明確化することを試みている。

彼らは、情報提供、企業目標志向および管理の調整などの観点からこれまで展開されてきた多くのコントローリング概念も、企業管理の合理性を確保するためのものであると考える⁴。すなわち、コントローリング機能とは管理の合理性を確保することである⁵。コントローリングの中心的な問題は、管理活動において手段と目的との間の合理性をいかに確保するのかということであり、コントローラーは、管理システムの合理性を確保するためにその職務を遂行する。

コントローリングを管理の合理性確保と関連づけた文献はほかにも見られる。たとえば、シュトロベル(Strobel, W.)は、管理活動の負担軽減をコントローラーの役割であるとみなした⁶。また、シュミット(Schmidt, A.)は、コントローラーの行動が企業管理の合理性を確保するためのものということについて指摘している⁷。しかしながら、彼らは、コントローラーの職務について言及しているものの、それと管理プロセスとの関連づけを行ってはいない。したがって、ヴェーバーとシェッファーのコントローリング構想が、コントローラーとマネジャーの協働について考察するに際して最も有用であると考えられる。

企業管理の合理性確保機能としてのコントローリングを特徴づけるために、合理性の概

⁴ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling ?, Die Betriebswirtschaft, 59. Jg. (1999), S. 735.

⁵ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 732. なお、ヴェーバーとシェッファーは「調整」というコントローリングの機能が不明確であるとしてさまざまな観点から批判している。しかしながら、管理プロセスの各段階においてマネジャーが必要とする情報を提供するということや、彼らの主張するコントローラーの役割を検討すると、結局のところ、コントローリングというのは本論文で明らかにされてきた調整機能を通じて「企業管理の合理性確保」を目指すものであると理解することができる。

⁶ Vgl. Strobel, W. : Controlling und Unternehmensführung, in : Jacob, H. (Hrsg.) : Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 26, Wiesbaden 1979, S. 7 f.

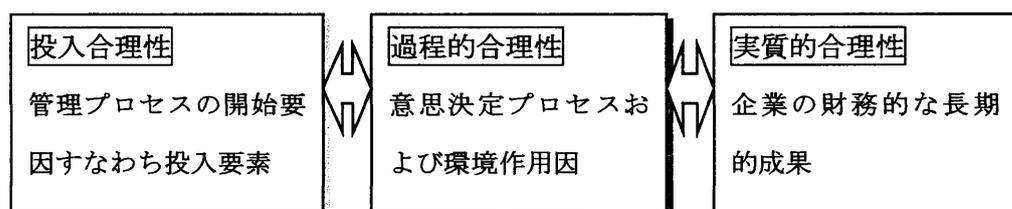
⁷ Vgl. Schmidt, A. : Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt am Main et al. 1986, S. 55 f.

念を明確にしておくことが必要である。行動が合理的であるということは、ある枠組み条件のもとで定められた目標の達成に対して行動が最適であるということである⁸。そのような意味での合理性としては、実質的合理性(substanzielle Rationalität)、過程的合理性(prozedurale Rationalität)および投入合理性(Inputrationalität)の3つが提示される(図9-1参照)⁹。

まず、実質的合理性は、貨幣的な成果を長期的に高める側面での合理性である。企業におけるすべての行動は、最終的には、この合理性で測られなければならない。

しかしながら、企業における成果は、マネジャーの意思決定や企業の環境作用因にも依存する。したがって、意思決定を行うプロセスや企業を取り巻く環境作用因に関しても合理性の達成の程度が測られなければならない。そのような合理性は、過程的合理性とみなされうる。

最後に、管理プロセスのための開始要因(Eingangsgrößen)に関する合理性も重要である。したがって、投入要素が合理的に投入されること、すなわち、投入合理性の達成が目指されるべきである。



(図9-1) 合理性の概念

このような3つの合理性の中で、コントローラーとマネジャーの協働にとって直接的に重要となるものは過程的合理性である。なぜならば、コントローラーは管理プロセスにおいてマネジャーの意思決定に影響を及ぼすからであり、したがって、過程的合理性がとくに重視されなければならない。

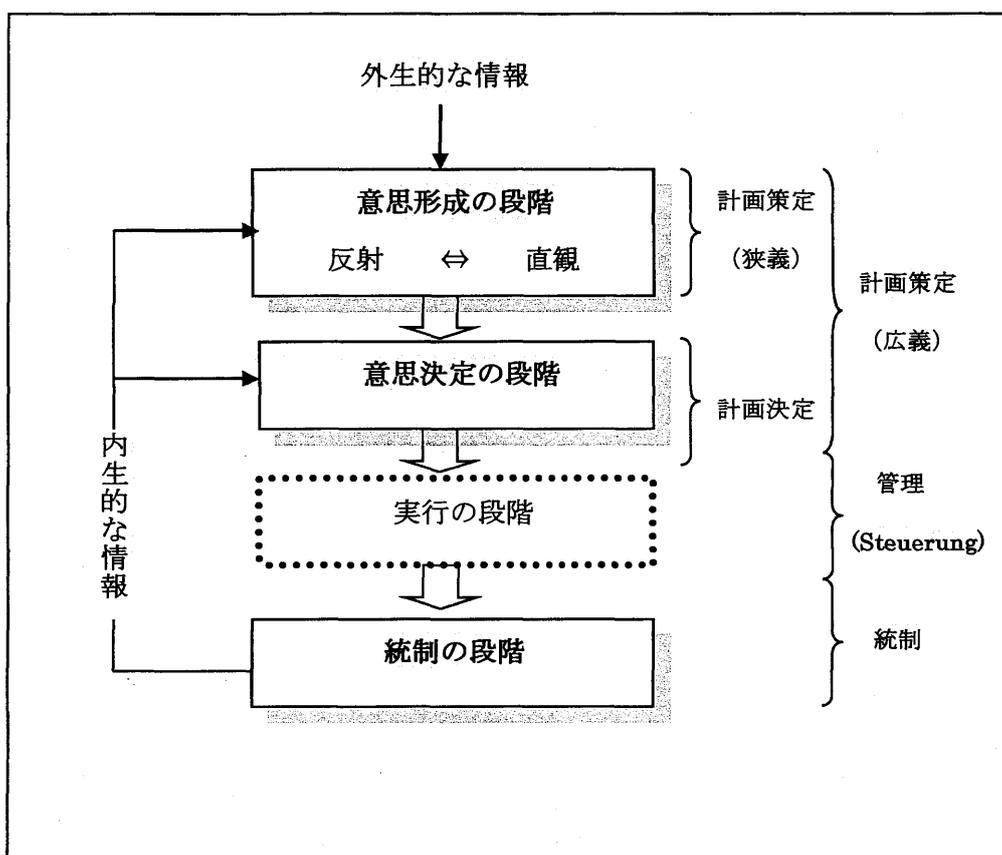
すでに述べたように、コントローラーは管理プロセスにおいてマネジャーの意思決定に影響を及ぼす。したがって、管理プロセスを明確にしておくことが必要である¹⁰。

⁸ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 734.

⁹ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. / Langenbach, W. : Gedanken zur Rationalitätskonzeption des Controlling, WHU : Forschungspapier Nr. 70, Oktober 1999, S. 5-9.

¹⁰ Vgl. Weber, J. : a. a. O., S. 32-34 ; Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 735 ; Bauer, M. : a. a. O., S.

管理のプロセスにおいては、目標志向的な管理(Führung)が行われる¹¹。管理プロセスは、まず、意思形成(Willensbildung)によって始まり、この段階においては、目標が形成され計画の策定および調整が行われることとなる。次に、意思実現(Willensdurchsetzung)の段階において、目標および計画を実現するために不可欠な一連の補足的意決定(Implementierungsentscheidungen)が行われ¹²、計画データの数字への変換および比較基



(図 9 - 2) 典型的な管理プロセス

36 f. und 111-113. ここにおいては、後の考察に利用するために、ヴェーバーとシェッファーによって描写された管理サイクルを明らかにした。これに関しては、パウアーもブライヒャー(Bleicher, K.)とメイヤー(Meyer, E.)の研究にしたがい、より具体的に明確化している。パウアーによると、実践により近い管理サイクルとは、目標発見および目標形成 → 情報収集および情報解明 → 弱点の探求および処置展開 → 実行のための転換の準備 → 統制、の五段階から形成されるものであり、統制段階から目標形成および転換の準備段階へとフィードバックが行われる。周知の通り、これは一般的なマネジメントサイクルとそこにおける個々の管理の要素である。

¹¹ Vgl. Weber, W. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 149 ; derselbe : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1993, S. 154. 深山明・海道ノブチカ監訳『ヴェーバー経営経済学入門』中央経済社、1996年、159ページ。

¹² この行為により、実際の遂行が行われるための誘因が形成されることとなる。Vgl. Bleicher, K. / Meyer, E. : Führung in der Unternehmung - Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976, S. 58.

準(Vergleichsmaßstäben)の設定がなされる。また、権限、責任および資源の配分もこの段階で行われる。さらに、それらの情報が次の段階である実行(Ausführung)の段階へと伝達されるに至るのである。この管理プロセスの最終段階である統制の段階においては、実行の段階からもたらされたデータが把握され、将来の意思形成および意思実現の段階のために差異分析によって体系的に整理される。これらが内生的な情報としてフィードバックされるのである。このように、管理プロセスは図9-2で示されているように反復的なサイクルである¹³。

管理プロセスのそれぞれの段階において、非合理的な状況が起こりうる¹⁴。

まず、意思形成の段階においては、統制の段階からのフィードバック情報¹⁵と意思決定者に本来的に備わっている直観(Intuition)によって意思決定が行われるが、それらのバランスをとるための知識が十分ではないために非合理的な状況が生じる。また、意思遂行の段階および統制の段階においても同様に、マネジャーの知識不足(Wissensdefizite)によって非合理的な状況が惹き起こされるのである¹⁶。とりわけ、近年、環境の動態性や複雑性が高い状況に企業は置かれていることからマネジャーにとって必要な情報が複雑化・多様化しているために、このことはますます大きな問題となっている。このように、管理プロセスにおける非合理性を補うために、支援が必要とされる。その職務を遂行するのがコントローラーである。

III. コントローラーの役割

企業管理プロセスにおいて合理性を確保するためのコントローラーの役割とはどのようなものであろうか。ここでは、ヴェーバーとシェッファーによるコントローラーの役割に関する説明と、バウアーによるそれを明確にしておきたい。これらに関しては、管理の

¹³ この図は、以下の文献をもとに、筆者が作成したものである。その際、ヴェーバーとシェッファーの見解におもに基づいている。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 735 ; Hahn, D. / Hungenberg, H. : PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 46.

¹⁴ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 736.

¹⁵ これに関しては、ヴェーバーとシェッファーは内生的な情報であると述べ、また、意思形成の段階においては反射(Reflexion)という表現を用いている。Vgl. Weber, J. : a. a. O., S. 33 ; Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 735.

¹⁶ ここにおいては、ヴェーバーとシェッファーに従い、「知識不足」という用語を用いた。これは、サイモンによって提唱された人間の合理性に限界があるという「限定合理性」を意味していると考えられる。これに関しては、以下の文献を参照。Simon, A. H. (1957), *Administrative Behavior*, 2nd. ed., New York : Macmillan. 松田武彦・高柳暁・二村敏子 訳『経営行動』ダイヤモンド社、1965年。

合理性確保をコントローラーは志向すべきであるという点が共通している。

ヴェーバーとシェッファーは、合理性を確保するためのコントローラーの職務として、データの提供(Datenbereitstellung)をとりわけ重視する¹⁷。その際に、データの質、データの量的不足およびデータの利用方法ということが問題となる。コントローラーが、管理にとって重要な情報の調達、選択・加工および提供を行い、意思決定者であるマネジャーがそれを受け取り、内部環境および外部環境からの情報を正確かつ迅速に認識し、最適な行動をすることを通じて成果を得る可能性を高め、企業は競争に勝ち抜くチャンスを増大させることができるのである。したがって、コントローラーが最適な情報を提供することにより、マネジャーが合理的な管理活動を確保することによって本質的な重要性が認められる¹⁸。

以上のように、コントローラーが管理のための情報を提供することにより、マネジャーの管理活動が改善され、管理システムの合理性が確保されるのである。その際のコントローラーの役割は、管理活動の負担軽減(Entlastung)と管理活動の補完(Ergänzung)に細分される¹⁹。

まず、管理活動の負担軽減とは、マネジャーの委任可能な行動をコントローラーが担うことである。たとえば、コントローラーがレポートという形態で情報を提供することが考えられる。このことにより、マネジャーの負担軽減が実現されるのである。このようなコントローラーの役割はサービス者(Dienstleister)としての役割であり、マネジャーに対しては垂直的な関係にあるといえる。

また、管理活動の補完とは、委任可能ではないマネジャーの行動に対してコントローラーが補助的な活動を行うことである。たとえば、管理プロセスにおける意思決定権限はマネジャーのみに与えられており、そのような意思決定のために、コントローラーは差異分析に基づく有用な情報を提供する。したがって、コントローラーの役割はマネジャーに対してパートナー的な役割であり、彼は内部的な助言者または批判者であるといえる。すな

¹⁷ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 737. ヴェーバーらの文献の中ではとくに明確化されていないが、これはホルヴァートのいう「情報供給」と同じ意味であると考えられる。すなわち、コントローラーはマネジャーの意思決定にとって必要な情報を収集、整理したのちに彼らに「提供」するのである。

¹⁸ これに関しては、実務においても明確である。たとえば、ドイツのヘンケルグループ(Henkel-Gruppe)におけるコントローラーの中心的職務は報告(Berichtswesen)、助言(Beratung)および差異分析(Abweichungsanalyse)である。Vgl. Schwarzrock, K., : Controlling und Führungsberichtswesen in der Praxis, in : Botta, V. (Hrsg.) : Controlling in Theorie und Praxis, Aachen 1999, S. 193.

¹⁹ Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. / Prenzler, C. : Zur Charakterisierung und Entwicklung von Controllaufgaben, WHU : Forschungspapier Nr. 74, Juli 2000, S. 5-9.

わち、彼はマネジャーに対して水平的な関係にあり、マネジャーからは独立している。

コントローラーは、目的に対する手段の合理性を達成するために、すなわち目的にとっての最適な手段を選択するために、管理活動の合理性を確保することに貢献するのである。その際、マネジャーの意思決定権限はあくまでも彼のみにも与えられた責務であり、コントローラーはマネジャーの意思決定の合理性を確保するために影響を及ぼす役割であることを忘れてはならない。

バウアーは、コントローラーが管理の合理性を確保するべきであるというヴェーバーとシェッフアーの研究に基づき、コントローラーの役割を明確にしている²⁰。その際に、彼は過程的合理性を確保することがコントローラーにとって最も重要な職務であると考え、管理プロセスにおける意思形成の局面への関与を重視している。なぜならば、意思形成は管理サイクルの最初の段階であり、重要なパラメータだからである。

彼の理解によると、コントローラーとは「管理プロセスの合理性を確保する者(Sicherer der Prozessrationalität)²¹」であり、意思決定者であるマネジャーにとっての不確実性を減少させることをその役割としている²²。コントローラーには、一方では、管理プロセスが効率的に形成されるように配慮することが求められている。このことを通じて、合理的な意思決定が目指されるのである。彼は、他方では、管理プロセスにおける情報伝達のメカニズムを確定し、規制された管理プロセス経過を形成することによって、合理性を確保することに貢献しうる。さらに、時間的もしくは財務的な観点から遵守されるべき方法およびその内容を提示することも、管理プロセスの合理性を確保する者としてのコントローラーの役割である

また、コントローラーは「批判的な対抗力(kritischer Counterpart)²³」としてマネジャーに影響を及ぼすのである。この役割のもとでは、コントローラーは管理システムの一部としての役割を果たし、マネジャーの意思決定に対して拘束力を持つのである²⁴。このような役割に関しては、ヴェーバーとシェッフアーによっても指摘されている。しかしな

²⁰ Vgl. Bauer, M. : a. a. O., S. 85 f. und 105–107.

²¹ Bauer, M. : a. a. O., S. 107.

²² Vgl. Bauer, M. : a. a. O., S. 106.

²³ Bauer, M. : a. a. O., S. 107.

²⁴ たとえば、計画システムにおいて、コントローラーは内容的に影響を及ぼす。このような役割に関しては、キューパーも言及している。彼は、これらがコントローラーにとって固有の手段ではなく、計画システム、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個々の管理部分システムの手段でもあることから、孤立的調整手段(isolierte Koordinationsinstrumente)と捉えている。Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 24. また、本稿の第4章ならびに第6章参照。

がら、彼らは、コントローラーはマネジャーに影響を及ぼすのみであり、意思決定権限はあくまでもマネジャーにあると主張している。それに対して、バウアーは、コントローラーがマネジャーに対して意思の制限を持ちうると述べているのである。このことから、彼は、コントローラーにより強い権限を与えるべきであると考えているといえよう²⁵。

IV. コントローリングの利用

コントローラーの職務として、「管理にとって重要な情報を収集、処理・加工(Aufbereitung)および評価(Bewertung)し²⁶」、それをマネジャーに提供することが明らかにされた。そこで問題となるのは、マネジャーがいかにかこの情報を管理のために利用するのであろうかということである。なぜなら、競争優位は、情報をどのように利用したのかということに依存するからである。したがって、以下においては、マネジャーによるコントローラー給付(Controllingleistung)の利用、すなわち、コントローリングの利用について明らかにする。

そこで、このようなコントローラー給付の利用に関しては、次のような3つ類型が指摘される²⁷。すなわち、手段的利用(instrumentelle Nutzung)、構想的利用(konzeptionelle Nutzung)およびシンボリック利用(symbolische Nutzung)というのがそれらである。

まず、手段的利用とは、意思決定のためにコントローラーによって提供された情報を直接的に利用することである。手段的な利用は最も頻繁に見られる。たとえば、マネジャーは、コントローラーによって提供された具体的な情報としての原価データを用いて問題解決を図るのである。

ついで、構想的利用とは、コントローラーによって提供された情報をマネジャーの意思決定のための枠組みとして利用する方法である²⁸。これは、直接的にはコントローラーとマネジャーの間に行動の関連はない。すなわち、企業の内部的および外部的環境の状況および影響メカニズムに関する情報が提供され、それらがマネジャーの意思決定のための前提条件とされうるのである。

²⁵ コントローラーの権限に関しては、本稿の第8章参照。

²⁶ Bauer, M. : a. a. O., S. 116.

²⁷ Vgl. Bauer, M. : a. a. O., S. 117 f. und 126 f.

²⁸ たとえば、期待される業績の水準を何らかの形で確定し約束するというような、マネジャーが制約条件を課される場合なども、コントローラーによる情報の構想的利用であると考えられる。

最後に、シンボリック利用とは、企業における共通の概念世界(Begriffswelt)を形成するものとして、コントローラーが提供する情報を利用するのである²⁹。情報はシンボルとして抽象的に表現され、一方では、コミュニケーションを通じて、企業の構成員に共通の理解が生じることとなる。また、他方では、権力的な手段として利用されるのである。たとえば、マネジャーの行動が適切ではない際に、コントローラーによってもたらされた情報は制裁(Sanktionierung)のための手段となりうる。このような利用は、上述した2つの利用と比較すると、間接的かつ抽象的であるといえよう。

以上において、コントローラー給付の利用の3つの類型が明らかにされた。次に問題となるのは、手段的利用、構想的利用およびシンボリック利用が管理サイクルにおいていかに適用されるのかということである。これに関しては、本章第Ⅱ節で明確にされた管理サイクルの各段階と個々の利用を関連づけて検討したい³⁰。

まず、意思形成の段階においては、行動の必要性が認識され、計画の策定およびその調整が行われるのである。そこで、コントローラーは、可能な限りそのための具体的な情報を提供することにより、マネジャーを支援するのである。したがって、この段階では提供された情報がマネジャーによって手段的に利用されることが最も多いといえる。また、この段階では、統制の段階からのフィードバック情報が意思決定のための前提条件として採り入れられる。マネジャーは、その情報を適切に解釈し、必要な情報とそうではないものを選別しなければならない。その際に、コントローラーはそのための基準を与えるのである。このように、コントローラーによる情報は、構想的に利用される。さらに、コントローラーによる情報はシンボリックにも利用されるのである。たとえば、マネジャーが自己の選好に応じて行動するのであれば、コントローラーによる情報はそれに対する制裁のための手段となりうる。

また、意思実現の段階においては、意思決定の内容が具体的な数字や基準となって実行者へと伝達され、彼らが共通の理解をもつことが必要である。したがって、コントローラーによって提供された情報は、行動のシンボルとして利用される。このような利用方法は、実行者の行動を操作するためにも役立つのである。また、計画データが数字へと変換され、比較基準の設定がなされる際に、具体的な情報が必要である。したがって、マネジ

²⁹ 近年、企業管理において、組織構成員にシンボルを共有させることが重要視されている。このことは、組織文化論においてとりわけ強調されている。たとえば、以下の文献が分かりやすい。坂下昭宣『経営学への招待』(第3版)白桃書房、2007年、139-185ページ。

³⁰ Vgl. Bauer, M.: a. a. O., S. 118 f.

ャーは、コントローラー給付を手段的に利用するのである。さらに、意思形成の段階と同様に、この段階には統制段階からのフィードバック情報が取り入れられる。したがって、この段階においても、コントローラーによって提供された情報の構想的利用がみられる。

最後に、マネジャーは統制の段階において、実行の結果と計画との差異分析を行う。したがって、コントローラー情報をそのための枠組みとして、すなわち、構想として利用することがここではもっとも重視されるのである。また同時に、マネジャーは差異分析ために必要な情報を十分には持っていないことがある。したがって、具体的な数値に関する情報も必要である。このようなコントローラーによる情報の利用は、手段的利用と考えられる。さらに、期待された成果が達成されなかった際に、コントローラーによって提供された情報は制裁のための手段として利用される。すなわち、情報はシンボリックに利用されるといえよう。

以上、コントローラー給付の3つの利用は、管理プロセスすべての段階においてさまざまに利用される。その際に、各段階における利用方法およびその重要性は、それぞれ異なってくる。

V. コントローリングの成果

上述したように、コントローラーによって提供された情報を、管理プロセスの各段階においてマネジャーはさまざまに利用するのである。このことに関して重要なことは、それらの情報が本来の目的のために有用であるかどうかということである。したがって、受信者であるマネジャーの観点から、コントローラーによる情報提供の質が測定されなければならない。しかしながら、マネジャーとコントローラーの協働のありかたは多様であり、そのすべてを把握し、全体の成果を測定することは困難である³¹。それゆえに、コントローラー給付をいくつかのメルクマールに基づいて測定することが必要である。それらを総合した結果、コントローラー給付の全体的な成果を把握することが可能となるのである。ここでは、それを測定するために、3つのメルクマールをあげることができる³²。

まず、ポテンシャルの質(Potenzialqualität)は、コントローラーが役割を果たすための

³¹ Vgl. Bauer, M. : a. a. O., S. 131 f.

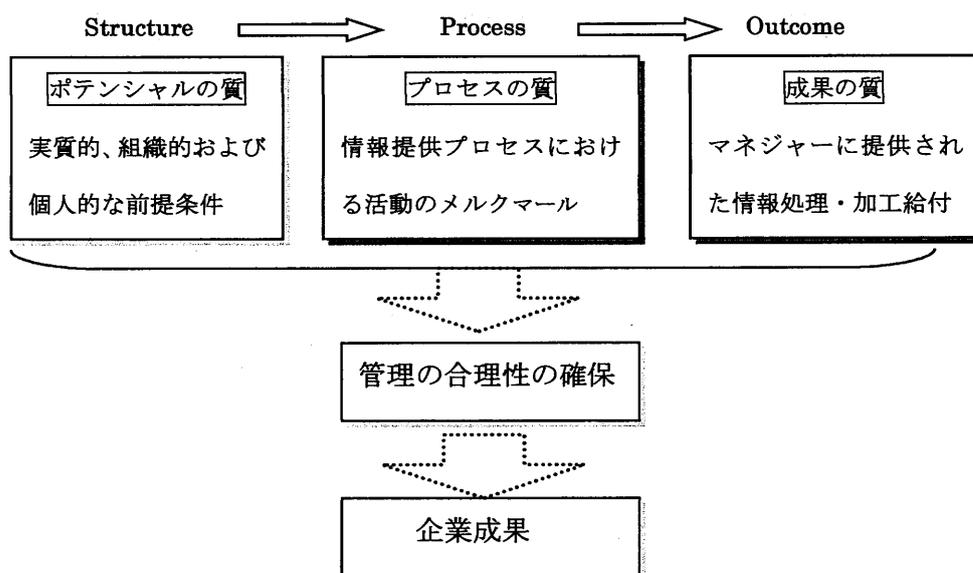
³² Vgl. Donabedian, A. : The definition of quality and approaches to its assessment, Vol. 1, Ann Arbor 1980, S. 79-81.

実質的、組織的および個人的な前提条件に関連する。これらは、コントローラーの人数や能力、コントローラーが職務を遂行するために利用する技術的および財務的資源によって、コントローラーの給付の質を測定するものである。しかしながら、ポテンシャルの質はコントローラー側の問題であり、マネジャーがそれを評価することは困難であろう。

また、プロセスの質(Prozessqualität)とは、情報提供が行われるプロセスにおけるコントローラーとマネジャーの間の活動を把握するためのメルクマールである。これはたとえば、マネジャーにとって重要なデータが迅速かつ正確に提供されえたのか、情報の提示方法が理解しやすかったか、また、コントローラーがマネジャーの要求に柔軟に対応しうるのか、といった能力に依存するのである。

最後に、成果の質(Ergebnisqualität)によって、マネジャーに提供された情報処理・加工給付の質が評価されうる。その際に、これは一般的には客観的に判断されるべきであるが、当然マネジャーの主観にも依存するのである。考えられうる要素としては、普遍妥当性、特定の視点から見た重要性、正確さ、首尾一貫性および理解のしやすさなどのような多くのものがある。

ポテンシャルの質、プロセスの質および成果の質という3つのメルクマールには、論理



(図 9-3) コントローラー給付の質と企業成果

的な関連が存在する³³。そのことは、構造(Structure)、プロセス(Process)および産出(Outcome)という連鎖によって基礎付けられているのである³⁴。したがって、ポテンシャルの質に関する不十分な点はプロセスの質に関して、また、プロセスの質に関して不十分な点は成果の質に関して高い質を目指すことにより、補われることとなる。そして、「コントローラー給付の高い成果の質を通じて管理プロセスの合理性が確保され、その結果、企業成果が高められる³⁵」のである。このことから、コントローラーは直接的には企業成果へは影響を及ぼしえないが、マネジャーを通じて間接的に企業成果を高めることに貢献するといえよう。以上のことから、コントローラーの提供した情報の質と企業成果との関連は、図9-3のように表される。

VI. 結

本章においては、管理プロセスにおけるコントローラーとマネジャーの協働を明らかにするために、まず、コントローリング機能とコントローラーの役割を明確にしてきた。さらに、コントローラー給付のマネジャーによる利用およびその成果を測定するためのメルクマールについての考察を行った。

われわれは、まず、コントローリング機能が企業管理の合理性を確保するための手段であることを明らかにした。それに基づいて、この企業管理の合理性確保機能としてのコントローリングを理解するために、3つの合理性の概念が論じられ、また、マネジャーの意思決定に対するコントローラーの影響を明確にするために、一般的な管理プロセスが明確にされたのである。さらに、コントローラーの役割に関する考察が行われた。

ヴェーバーとシェッファーは、第三者への委任可能性という観点から、コントローラーの役割を管理活動の負担軽減および管理活動の補完に細分した。また、バウアーは彼らの研究と同様に、コントローラーは「管理プロセスの合理性を確保する者」であるということを描きながらも、「批判的な対抗力」という役割を強調している。さらに、コントローラーの中心的役割は管理にとって重要な情報の調達、選択・加工および提供であり、それらをいかに利用するかということがマネジャーにとっては重要である。したがって、コン

³³ Vgl. Bauer, M.: a. a. O., S. 134 f.

³⁴ Vgl. Donabedian, A.: a. a. O., S. 119. また、このような関連に関しては、実証研究において証明されている。詳細については、以下の文献を参照。Vgl. Bauer, M.: a. a. O., S. 247 f.

³⁵ Bauer, M.: a. a. O., S. 252.

コントローラーによって提供される情報の利用に関する3つの類型を提示した。すなわち、手段的利用、構想的利用およびシンボリック利用の3つがそれらである。同時に、それらと管理サイクルの各段階との関連づけも行っている。また、コントローラー給付の成果は、ポテンシャルの質、プロセスの質および成果の質という、論理的な関連が存在する3つのメルクマールによって測られるということが明らかにされた。

バウアーは、コントローラーとマネジャーの協働に関して十分に研究されていないという問題意識から、それを明確にしようと試みたのである。彼の研究は、コントローラーの役割を把握し、コントローラーとマネジャーの協働を理解するうえで意義をもつものである。しかしながら、彼が指摘したコントローラー給付を実際に測定するには、困難が伴うであろう。コントローラーがマネジャーに提供する情報はきわめて量が多いうえに多種多様であり、また、マネジャーがそれらをどれだけ効率的に利用したのかを捉えることが難しいためである。より具体的な指標を提示し、それによってコントローリングの導入と企業成果との関連を考察することにより、この残された課題に対する答えが導き出される可能性がある。この問題については、別の機会に検討したい。

終章 本論文の総括

—本論文のまとめと残された課題—

1957年に西ドイツに紹介されたコントローラー制度は、コントローリングへと名称を変え、また、その機能をドイツ独自のものに变化させることによって、実践や理論に普及することとなった。実践においては、企業に導入されるようになってから40年の月日が流れ、ほとんどといっても過言ではないほどに多くの企業にコントローラーの職位が採り入れられている。これは理論においても同様であり、コントローリングは経営管理の一つの重要なテーマとみなされ、今や経営経済学の多種多様な問題領域とコントローリングとが関連付けられて論じられている。

このようにコントローリングが注目されるのは、もちろん、この機能が企業管理にとって必要なものとなっているためである。このことは、今日のように複雑性が高く、また、動的な環境に企業がおかれているならば、より一層強調される。マネジャーが必要とする情報は複雑多様となり、そのことによって、管理システム全体の調整を行うコントローリングの機能、すなわち、マネジャーが必要とする情報を提供することを通じて彼らを支援する役割を担うコントローラーが不可欠となる。このようなコントローリングの有用性を明らかにするために、本論文の全9章において、コントローリングの歴史、機能、さらには、制度に関する考察を重ねてきた。

本章においては、ここまでの考察のまとめを行い、さらに、残された課題について考えることにしたい。コントローリングの歴史的展開とそのような発展を経て今日とりわけ重要視されている機能、さらには、その機能を果たすための組織としてどのようなものが最も有効であるのかということが再度確認される。また、今後の課題についても言及しなければならない

I. 本論文のまとめ

第1部「コントローリングの歴史」において、われわれはコントローリングの歴史を概観した。コントローリングの起源がアメリカにおいて発達していたコントローラー制度に求められること、また、その当時のコントローラー制度の機能が予算統制や原価管理であったことから、西ドイツにおけるその発展もそこから始まったことが明らかにされた。そ

の後、社会的・経済的な背景の変化によってコントローラー制度はその機能を変化させていくこととなる。とりわけ、1970年代後半以降今日にいたるまで、コントローリングの機能を調整とみなす調整志向的、マネジメント志向的な見解が重要視され、それは実践や理論に急速に採り入れられることとなった。

このようなプロセスの中でも、1960年代後半から1970年代前半という期間が、コントローリングを研究する上では重要である。なぜなら、それがドイツ企業に最初に採り入れられるようになったのがこの時期だからである。「奇跡の経済」後の西ドイツ経済全体の不況、企業規模の拡大や事業部制の導入、さらには、ドイツ独自のコントローリングという機能の生成を通じて、コントローリングはドイツに普及していった。

上述のコントローリングの調整機能とは具体的にどのようなものであろうか。第2部「コントローリングの機能」は、コントローリングシステムの全体像を明確化するためのものである。最初に、ホルヴァートやキューパーというコントローリングに関する代表的な研究者の所説をもとに、コントローリングの機能が調整であり、マネジャーに必要な情報を提供することによって彼らを支援することが重要であることが指摘された。また、彼らの見解では明らかにされなかった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連を考察し、コントローリングの全体像を示したのである。

さらに、近年、戦略的な思考の重要性が高まっていることから、戦略的コントローリングが重視されるに至っていることを明らかにした。ただ、企業管理を取り巻く環境変化が激化している今日の状況から、コントローリングの重点は戦略的なものへとますます移り変わっていく可能性が高いものの、コントローリング生成当時から不可欠であるとみなされている戦術的コントローリングの手段としての予算管理の重要性は、今後も変わらないであろう。

第3部「コントローリングの制度」においては、コントローリング組織やコントローラーとマネジャーの協働が明確化された。われわれはまず、コントローリング組織が制度化されるべきであること、コントローリング部門間とおよびそれと部門管理者との間に二重支配原則が適用されるべきであることに言及した。また、最上位のコントローラーの職位が管理階層の二番目のレベルに配列されるべきであり、コントローラーにはスタッフとしての権限に加えて、コントローラー同士の間にはラインとしての二つの権限が与えられるべきであることが明らかにされた。このようなコントローリングの制度を形成することは、先に述べたような調整機能をコントローリングが果たすために合目的的となる。そして、

コントローラーによってマネジャーに提供された情報の利用方法、さらには、その有用性が合理性という観点から測られることが議論された。

コントローリングは、マネジャーにとって有用な情報を提供することを通じて彼らを支援し、管理目標、さらには、企業の全体目標達成に貢献するのである。

II. 今後に残された課題

コントローリングの必要性は、今後、ますます高まっていくであろう。すでに述べたとおり、企業を取り巻く環境の不確実性が高まる中で、コントローラーの果たす役割は意義を増すと考えられるためである。そこで、ここまでの考察を行ったうえで残された課題を指摘しておかなければならない。

第1に、ドイツの「コントローリング」と、たとえばアメリカや日本における「コントローリング的な機能」との比較が必要である。

本稿第I部における考察を通じて、ドイツに紹介されたコントローラー制度が今日にいたるまでにコントローリングとしてどのように発展してきたのかを論じたが、アメリカにおけるコントローラー制度が1950年代以降どのように変遷したのかは検討されていない。また、西ドイツと同じ時期にコントローラー制度を学習した日本の経営者層、研究者らがどのようにそれを受容し、その後のそれが普及していく過程でどのような機能の変化が見られたのかを確かめる必要がある。日本では当時の西ドイツと違ってアメリカの管理手法を受け入れることにそれほど抵抗がなく、経営者らは「アメリカ的管理をいわばまるごと受容するほどの意欲を示した¹⁾」のである。

その国における社会的・経済的な状況に応じて企業経営が直面する問題領域は異なってくる。したがって、それを反映する経営管理において必要とされる機能も違っており、コントローラー制度がまったく別のものへと変化した可能性がある。あるいは、名称は異なるが、同じような機能が存在することも考えられる。それぞれの国における「コントローリング」の機能ならびに「コントローラー」の役割が、より詳細に明確化されなければならない。ドイツのコントローリングの特徴やその意義をより一層際立たせるためにも、このことは重要な課題となる。

第2の課題として、上述の課題に関連することであるが、日本企業へのコントローリン

¹⁾ 工藤章『20世紀ドイツ資本主義—国際定位と大企業体制—』東京大学出版会、1999年、507ページ。

グの導入可能性を検討しなければならない点があげられる。

そもそも、すでに指摘したように、日本企業における「コントローリング的な機能」とコントローリングとの比較を試みなければならない。具体的には、その名称、機能、機能の担い手、組織などについて明らかにすべきであろう。現在のところ、コントローラーの職位が設置されている企業、コントローリングに類似した機能を経理や経営企画などの複数の部門における担当者が果たしている企業など、日本でのあり方はさまざまであるが、ドイツのコントローリングのように企業全体で統合的な調整を行っている機能はあまり見られない²。これには、戦後、日本がアメリカの経営や会計の手法を採り入れたために、それらが別個に扱われていることも関係しているであろう。ドイツにおいて、経営経済学(経営学)の中に計算制度という一部分領域が含まれていることとは対照的である。

日本における「コントローリング的な機能」の実態を別の機会に考察を行うことによって明らかにする必要があるが、そのうえで、本稿で明らかにされたコントローリングの調整機能またその制度を日本の企業経営に導入する可能性を検討していきたい。このことにより、コントローリングに関する研究がより一層進展することになる。

第3の課題は、企業組織におけるコントローリング導入と企業成果との関係を明らかにすることである。

ドイツの企業管理に積極的に導入されているコントローリングは、そこにおいて真に必要な機能なのであろうか。このことを明らかにするためには、それが普及していることのみならず、第9章の最後でも述べたように、コントローリングの成果を測定し、それが企業成果を上げることに貢献しているということを指摘しなければならない。すなわち、コントローリングがマネジャーを支援することによって、間接的に企業成果を高めていることを明確に示す必要がある。本論文においては、バオアーが提示したコントローラー給付の測定のための3つの指標を明確化した。しかしながら、それは具体性に欠けており、また、それが企業成果につながっているということが実際には確かめられていない。

いまのところ明確な指標に対する考えを持ち合わせてはいないが、コントローリングの

² 筆者が5年前に行ったインタビュー調査においても、日本企業で統合的な管理を行うコントローリングのような機能はなかなか見られないという意見があった。ただ、一つ興味深い事例があり、三菱自動車は2005年に組織改正を行い、その際に「経理本部」の英語表記を「Controlling&Accounting Office」としている。なお、ドイツにある三菱自動車には経営管理部の管轄下にコントローリング部が設置されている。職務としては、従来の会計処理よりも幅広いものを担当している。三菱自動車の組織図に関しては、以下のHPを参照。

<http://www.mitsubishi-motors.com/jp/corporate/ir/library/pdf/annual2005.pdf>(2011年2月7日閲覧)

成果を測定するためのより具体的な指標を導きだし、それに基づいて実際の企業を調査することが、コントローリングの有用性を示す有効な方法であると考えている。

以上、本論文においては、コントローリングの歴史や機能、組織に関して検討することを通じて、その全体像と意義を明らかにしてきた。コントローリングの調整機能やコントローラーの役割を明確化することは、今日のドイツ企業管理においてどのような機能が求められているのかを理解するためにきわめて大きな意味をもつ。しかしながら、コントローリングは、企業を取り巻く社会的経済的な環境の変化に応じて日々変化している。本論文での議論をもとに、上で述べたような残された課題を解明し、コントローリングに関する研究をさらに進めていくことが今後も必要であろう。

参考文献

[欧文]

- Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. : Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, München, 1957.
- Anderson, D., Practical Controllershship, R. D. Irwin 1947.
- Ansoff, H. I. : Managing Surpreise and Discontinuity- Strategic Response to Weak Signals, ZfbF, 28. Jg. (1976), S. 129–152.
- Bauer, M. : Controllershship in Deutschland, Wiesbaden 2002.
- Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : Strategisches Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2004 .
- Baum, H.-G / Coenenberg, A. G. / Günther, T. : Strategisches Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2007.
- Baumgartner, B. : Die Controlling-Konzeption. Theorie- tische Darstellung und praktische Anwendung, Bern-Stuttgart 1980.
- Binder C. / Schäffer, U. : Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, Zeitschrift für Controlling & Management, 49 Jg. (2005), S. 100–104.
- Binder, C. / Schäffer, U. : Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften, DBW, 65. Jg. (2005), S. 603–626.
- Bleicher, K. / Meyer, E. : Führung in der Unternehmung. Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976.
- Bozem, K. : Entwicklungsstand der Controllingpraxis in der Versorgungswirtschaft— eine empirische Untersuchung, Controller Magazin, 14. Jg. (1995), S. 206–214.
- Donabedian. A.. : The definition of quality and approaches to its assessment, Vol. 1, Ann Arbor 1980, S. 79–81.
- Döpke, U. : Strategisches Marketing-Controllershship, Frankfurt-Bern-New York 1982.
- Ewert, R. / Wagenhofer, A. : Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries, in : Handbook of Management Accounting Research, Elsevier Ltd., S. 1035–1065.
- Friedl, B. : Controlling, Stuttgart 2003.
- Günther, T. / Niepel, M. : Controlling, DBW, 60. Jg. (2000), S. 222–240.
- Hahn, D. : Planungs- und Kontrollrechnung, Wiesbaden 1974.
- Hahn, D. / Hungenberk, H. : PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6 Aufl., Wiesbaden 2001.
- Hahn, D. : Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt?, BfuP, 30 Jg. (1978), S. 101–128.
- Hettich, G. O. : Struktur, Funktion und Effizienz Betrieblicher Informationssysteme, Tübingen 1981.
- Hofer, Charles W. and Dan Schendel, Strategy Formulation, West Publishing, 1978.
(奥村昭博・榊原清則・野中郁次訳『戦略策定』千倉書房、1981年。)
- Horváth, P. : Controlling — Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 194–208.
- Horváth, P. : Controlling, München 1979.
- Horváth, P. : Controlling, 6. Aufl., München 1996.
- Horváth, P. : Das Controllingkonzept, 4. Aufl., München 2000.
- Horváth, P. : Controlling, 9. Aufl., München 2003.

- Horváth, P. : Controlling, 10. Aufl., München 2006.
- Horváth, P. : Controlling, 11. Aufl., München 2009.
- Horváth, P. : Das Controllingkonzept, 7. Aufl., München 2009.
- Horváth, P / Gaydoul, P. / Hagen, W. J. : Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Frankfurt a. M. 1978.
- Horváth, P / Gleich, R. / Voggenreiter, D. : Controlling umsetzen, 4 Aufl., Stuttgart 2007.
- Hungenberg, H. : Strategisches Management in Unternehmen, 2. Aufl., Wiesbaden 2001.
- Irrek, W. : Controlling als Rationalitätssicherung der Unternehmensführung ?, krp, 46. Jg., 2002, S. 46 – 51.
- Jackson, J. H., The Comptroller : His Function and Organization, Harvard Univ. Press 1949.
- Küpper, H.-U. : Koordination und Interdependenz als Bausteine einer konzeptionellen und theoretischen Fundierung des Controlling, in : Lücke, W. (Hrsg.) : Betriebswirtschaftliche Steuerungs- und Kontrollprobleme, Wiesbaden 1988.
- Küpper, H.-U. : Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1997.
- Küpper, H.-U. : Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001.
- Küpper, H.-U. : Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2005.
- Küpper, H.-U. : Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2008.
- Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 281 – 293.
- Küpper, H.-U. / Wagenhofer, A. : Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002.
- Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 435 – 458.
- Lingnau, V. : Geschichte des Controllings, in : Lingenfelder, M. (Hrsg.) : 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999.
- Mann, R. : Controlling als Führungsaufgabe, in ; Siegart, H. (Hrsg.) : Management Controll, Basel-Stuttgart 1990.
- Maune, R. : Planungskontrolle – Die Kontrolle des Planungssystem der Unternehmung, Thun-Frankfurt 1980.
- Mintzberg, H., Bruce, A. and Joseph, L., Strategy Safari, A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management, Free Press, 1998. (斎藤嘉則監訳『戦略サファリ』東洋経済新報社、1999年。)
- Müller, A. : Kann die koordinationsbezogene Konzeption eine theoretische Fundierung des Controlling hervorbringen?, krp, 40. Jg. (1996), S. 139 – 147.
- Reichmann, T. : Entwicklungen und Trends im Controlling, in : Reichmann, T. (Hrsg.) : Controlling-Praxis, München 1988, S. 1 – 15.
- Reichmann, T. : Controlling, Berlin 1997.
- Reichmann, T. : Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 5. Aufl., München 1997.
- Reichmann, T. : Zukunftsfähiges Controlling, München 1998.
- Reichmann, T. : Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 6. Aufl., München 2001.
- Schäffer, U. / Künkele, J. : Budgetkontrolle in deutschen Unternehmen, Controlling, 18. Jg. (2006), S. 5 – 12.
- Schierenbeck, H. : Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl., München - Wien 1995.
- Schmidt, A. : Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung

- rung, Frankfurt am Main et al. 1986.
 Schneider, D. : Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, Der Betrieb, 44. Jg. (1991), S. 765–772.
 Schneider, D. : Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd., Rechnungswesen, München·Wien 1994.
 Schüller, S. : Organization von Controllingsystem in Kreditinstituten, Münster 1984.
 Schwarzrock, K. : Controlling und Führungsberichtswesen in der Praxis, in : Botta, V. (Hrsg.) : Controlling in Theorie und Praxis, Aachen 1999, S. 179–219.
 Serfling, K. : Controlling, 2. Aufl., Stuttgart·Berlin·Köln 1992.
 Steinle, C. / Eggers, B. / Lana, D. (Hrsg.): Zukunftsgerichtetes Controlling, 3 Aufl., Wiesbaden 1998.
 Stoffel, K. : Controllership im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.
 Strobel, W. : Controlling und Unternehmensführung, in : Jacob, H. (Hrsg.) : Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 26, Wiesbaden 1979.
 Uebele, H. : Verbreitungsgrad und Entwicklungsstand des Controlling in deutschen Industrieunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in : DBW-Depot, 82-2-7, Köln 1981.
 Weber, J. : Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999.
 Weber, J. : Strategisches Controlling, Weinheim 2005.
 Weber, J. : Einführung in das Controlling, 12. Aufl., Stuttgart 2008.
 Weber, J. : Von Top-Controllern lernen. Controlling in den DAX 30-Unternehmen, Weinheim 2008.
 Weber, J. : Erfolg der Controller, Weinheim 2009.
 Weber, J. / Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, krp, 42. Jg. (1998), S. 227–233.
 Weber, J. / Schäffer, U. : Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling?, DBW, 59. Jg. (1999), S. 731–747.
 Weber, J. / Schäffer, U. / Langenbach, W. : Gedanken zur Rationalitätskonzeption des Controlling, WHU : Forschungspapier Nr. 70, Oktober 1999.
 Weber, J. / Schäffer, U. / Prenzler, C. : Zur Charakterisierung und Entwicklung von Controllaufgaben, WHU : Forschungspapier Nr. 74, Juli 2000, S. 5–9.
 Weber, J. / Vater, H. / Schmidt, W. / Reinhard H. / Ernst, E. (Hrsg.) : Die neue Rolle des Controllers, Stuttgart 2008.
 Weber, W. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1993. (深山明・海道ノブチカ監訳『ヴェーバー経営経済学入門』中央経済社、1996年。)
 Weber, W. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wiesbaden 2001.
 Welge, M. K. : Unternehmensführung, Band 3 : Controlling, Stuttgart 1988.
 Welge, M. K. / Al-Laham, A. : Strategisches Management – Grundlagen – Prozess – Implementierung, 5. Aufl., Wiesbaden 2008.
 Wild, J. : Grundlagen der Unternehmensplanung, Reinbek bei Hamburg 1974.
 Wild, J. : Budgetierung, in : Marketing Enzyklopädie, München 1974.
 Wunderer, R. / Grunwald, W. : Führungslehre, 2. Bd., Kooperative Führung, Berlin·New York 1980.
 Ziener, M. : Controlling im multinationalen Unternehmen, Landsberg 1985.

[和文]

- 石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎『経営戦略論』(新版)有斐閣、1996年。
 伊丹敬之『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店、1986年。
 伊丹敬之・加護野忠男『ゼミナール経営学入門』(第3版)、日本経済新聞社、2003年。
 奥山茂「ドイツ企業における会計専門知識の形成・伝承のプロセス—コスト・マネジメン

- トの新たな手法に関連して」『商経論叢』(神奈川大学)第39巻第4号、2004年、163-189ページ。
- 尾畑裕「原価計算論の再構築—ドイツにおける原価理論・原価計算・コントローリングの発展に学ぶ」『会計』第149巻第4号、1996年、15(491)–28(504)ページ。
- 尾畑裕『ドイツ原価理論学説史』中央経済社、2000年。
- 海道ノブチカ『現代ドイツ経営学』森山書店、2001年。
- 加藤浩平「西ドイツにおける経済成長の停滞と「構造問題」—1970年から1982年の考察を中心に—」『経済と経済学』(東京都立大学経済学部)第62号、1988年10月、79–106ページ。
- 加藤浩平「西ドイツの戦後経済復興—旧東ドイツの経済再建との比較の視点から—」『専修経済学論集』(専修大学経済学会)第28巻第2号、1993年、119–152ページ。
- 工藤 章「技術移転と企業経営—経営史からの接近」『社会科学研究』(東京大学社会科学研究所)第46巻第3号、217–231ページ。
- 工藤 章『20世紀ドイツ資本主義—国際定位と大企業体制—』東京大学出版会、1999年。
- 小林哲夫「管理会計研究のフレームワーク—ドイツ経営経済学の現状—」『会計』第141巻第4号、1992年、62(546)–77(561)ページ。
- 小林健吾『予算管理発達史—総合的利益管理への道—』(増補改訂版)創成社、1994年。
- 小林健吾『予算管理の基礎知識』(第3版)東京経済情報出版、1991年。
- 佐々木昇『現代西ドイツ経済論』東洋経済新報社、1990年。
- 鈴木清之輔「西ドイツにおける企業集中について」『三田商学研究』(慶応義塾大学)24巻5号、1981年、95–114ページ。
- 高橋宏幸『戦略的持ち株会社の経営—グループ企業の再組織プロセスの研究—』中央経済社、2007年。
- 高宮 晋・安江健一訳『コントローラー』ダイヤモンド社、1952年。
- 田中友義・久保広正『ヨーロッパ経済論』ミネルヴァ書房、2004年。
- 谷武幸「事業部コントローラーと本部コントローラーとの関係」『企業会計』第31巻第5号、1979年、734–739ページ。
- 出水宏一『戦後ドイツ経済史』東洋経済新報社、1978年。
- デレック・H・オールドクロフト(玉木俊明、塩谷昌史 訳)『20世紀のヨーロッパ経済』晃洋書房、2002年。
- 戸原四郎・加藤栄一編著、『現代のドイツ経済』有斐閣、1992年。
- 戸原四郎・加藤栄一・工藤 章編『ドイツ経済—統一後の十年』有斐閣、2003年。
- 豊島義一「計画・統制システムの発展とマネジメント・コントロール機能の拡大—R.N. アンソニーのフレームワークをめぐって—」『同志社商学』(同志社大学)第46巻第2号、1994年、48(196)–70(218)ページ。
- 西澤 脩「わが国戦後管理会計発達史(前編)—米国管理会計の日本への翻訳的導入—」『LEC会計大学院紀要』(LEC会計大学院)第1号、2006年、35–50ページ。
- 西澤 脩「わが国戦後管理会計発達史(後編)—日本の管理会計の模索と構築—」『LEC会計大学院紀要』(LEC会計大学院)第2号、2007年、13–30ページ。
- 馬場宏二編『シリーズ世界経済(3)ヨーロッパ—独自の奇跡』御茶の水書房、1988年。
- 長谷川拓三「西ドイツにおける企業コントローリングの展開(1)」『岐阜経済大学論集』(岐阜経済大学)第22巻第2・3号、1988年、139–168ページ。
- 長谷川拓三「共同決定の影響下での戦略的計画設定とコントローリング(1)」『岐阜経済大学論集』(岐阜経済大学)第24巻第1号、1990年、29–55ページ。
- 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』(大阪経済大学)第46巻第2号、1995年7月、197–233ページ。
- 平田喜彦、佐美光彦『世界大恐慌の分析』有斐閣、1988年。

- 廣本敏郎「米国生成期管理会計論の成立と展開」『会計』第 123 巻第 4 号、1983 年、46—59 ページ。
- 廣本敏郎「コントローラー制度と管理会計論—米国管理会計論発達史研究の一視点—」『一橋論叢』(一橋大学) 第 92 巻第 3 号、1984 年、41(303)—63(325)ページ。
- 廣本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店、1997 年。
- 古内博行『現代ドイツ経済の歴史』東京大学出版会、2007 年。
- 古川栄一、溝口雄共著『コントローラー制度』日本経済社、1952 年。
- 三澤一「コントローラーと内部統制」『経済学部論集』(成蹊大学) 第 21 巻第 1 号、157—167 ページ。
- 溝口雄「コントローラー制度の成立」『会計』第 129 巻第 2 号、1986 年、175—186 ページ。
- 溝口雄「コントローラシップの動向」『国民経済雑誌』第 124 号第 4 号、1971 年、57—71 ページ。
- 溝口雄「転換期におけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第 135 巻第 6 号、1977 年、1—19 ページ。
- 溝口雄「西ドイツにおけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第 141 巻第 4 号、1980 年、1—12 ページ。
- 溝口雄「西ドイツにおけるコントローラー制度」『企業会計』第 31 巻第 8 号、1979 年、1092—1096 ページ。
- 深山明・海道ノブチカ編著『基本経営学』同文館出版、2010 年。
- 山崎敏夫「ドイツ企業における事業部制組織の導入過程 (I)」『立命館経営学』(立命館大学経営学会) 第 46 巻第 6 号、2008 年、95—121 ページ。
- 山崎敏夫「ドイツ企業における事業部制組織の導入過程 (II)」『立命館経営学』(立命館大学経営学会) 第 47 巻第 1 号、2008 年、1—19 ページ。
- 山崎敏夫『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店、2009 年。

[インターネット]

コンティネンタル・コンツェルン

http://www.conti-online.com/generator/www/jp/jp/continental/pressportal/themes/basic_information/about_continental/hidden/continental_facts_jp.html

三菱自動車

<http://www.mitsubishi-motors.com/jp/corporate/ir/library/pdf/annual2005.pdf>