

# コントローリングの現状と新展開

小 澤 優 子

## 要 旨

ドイツの企業管理で重視されているコントローリングは、1950年代後半に当時の西ドイツに紹介され、実践や理論において発展、普及してきた。しかし1990年代以降、その社会的、経済的な環境に変化が生じ、コントローリングはそれまでとは異なった状況に置かれている。本稿では、近年、顕著に見られるようになったその多様性に対する批判、ならびに、財務会計との調和という2つに注目して検討を行った。この結果、その機能の担い手であるコントローラーに求められる本質的な役割がより明確化された。

キーワード：コントローリング (Controlling)、コントローラー (Controller)、情報供給 (Informationsversorgung)、調整 (Koordination)、支援 (Unterstützung)

## I はじめに

1957年、第二次世界大戦後の国際交流事業の一つである訪米視察団の報告書を通じて、アメリカのコントローラー制度 (controllership) が当時の西ドイツに紹介された (J. D. Auffermann / A. Gälweiler 1957)。その少し前の1951年から、日本でも通商産業省産業合理化審議会によって明らかにされた「企業における内部統制の大綱」をきっかけとして、コントローラー制度 (コントローラ部) の導入が進められていた (通産省産業合理化審議会 1951)。

これは、わが国には積極的に採り入れられ、西ドイツにおいては紹介された後、しばらくたってから普及していくこととなる。西澤 (2007) によると、

当時の日本企業では、計算的統制の方法を通じて間接的な経営管理である内部統制を担当していた経理部に問題が見られ、この改善を図るために「答申第1号・2号および第4号により、本社部門にはコントローラー部が導入され……（中略）……管理会計の組織改革が行われた」（13頁）のである。

一方、1960年代以降になって、それはドイツの実践や理論にコントローリング（Controlling）として徐々に広がり、今日、ドイツの企業管理にとって不可欠なものとなっている（小澤 2005；小澤 2012）。このように、アメリカ的な管理の受け入れに関して違いを生み出した一般的な要因としては、第2次産業革命のリーダーとしてのドイツと、後発国である日本の発展段階的な差異、また、占領期における戦後改革の規模の違いなどが指摘されている（工藤 1999, 507頁）。

上述のとおり、ドイツ独自のものとして発展、普及していくことになるコントローリングであるが、1990年代以降、それに関していくつかの変化が見られるようになった。まず、1970年代末以降中心であった「調整志向的」見解が捉えにくいという批判がなされ、コントローリングとは何かということについて様々な検討がなされている。また近年、市場のグローバル化が進展しており、これがドイツの企業管理に大きな影響を及ぼしている。コントローリングに関してもこのことは例外ではなく、とりわけ会計制度の変更から財務会計との「調和」に関係する問題が活発に議論されている。

本稿では、1990年代以降のコントローリングに関して、上記2つの問題に焦点を当てて検討していく。まずわれわれは、ドイツにおけるその普及、発展のプロセスとそれを促した要因について明確化する。ついで、その機能の担い手であるコントローラーが今日、どのような役割を担うべきであると考えられているのかが、主要な見解を整理することを通じて明らかにされる。最後に、90年代以降のグローバル化がいかに影響するのかを、国際会計基準の適用という側面から概観していく。

## II 普及のプロセスと要因

すでに述べたように、コントローリングの重要性は、1957年から近年に至るまで徐々に認められてきた。これが普及してきたプロセスとそれを促した要因は、第1表に示されている通りである<sup>1)</sup>。

リングナウ (V. Lingnau) は、1957年から60年代半ばの時期をコントローリングの「初期段階」としている (1999)。すなわち、コントローラー制度が紹介され、コントローリングとして普及に至るまでの期間である。当時は、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り (工藤 1999)、経営管理において新しい機能の必要性はなかったと考えられる。また、アメリカ的な管理手法の受け入れに抵抗があったことや、コントローラー制度と計算制度 (Rechnungswesen) の機能が類似していたことなどから、その導入はほとんど進まなかった (Auffermann und Gälweiler 1957, S. 56 f.)。

その後1960年代に入ると、非常に高い経済成長率を保っていた状況に翳りが出はじめ、西ドイツは1966/67年の不況を迎えて経済成長がマイナスとなる事態に見舞われる。さらに、そののちの1973年の10月には第一次石油危機が生じ、西ドイツ経済における問題が露呈し1974/75年の不況がもたらされた (古内 2007, 177-181頁)。また、この当時の企業経営の特徴として、資本の集中・集積が進んだことに加え、1950年代末に重要性が認識され始めた事業部制組織を採る企業が徐々に増加し、管理の分権化が行われていったということが指摘される (山崎 2009, 446-504頁)。企業規模の拡大によってマネジャーの職務は複雑化し、その支援が必要となる。それと同時に、管理の分権化に応じて各部門からの情報を統合するためのシステム整備の必要性が生じ、この役割がコントローラーに求められた。コントローリングの中心

1) この表は、小澤 (2005) を基礎として、初期段階から普及段階にかけては小澤 (2012)、普及段階から強化段階については小澤 (2015) の内容に基づいて作成したものである。この詳細や、コントローラーの職位とそれに類似した職位の企業への導入状況などについては、これら文献を参照のこと。

(第1表) コントローリングの普及プロセス

普及状況と要因	年代	1957年～60年代半ば (初期段階)	1960年代後半～70年代前半 (普及段階)	1970年代後半～90年代初頭 (強化段階)	1990年代以降～
普及の状況		<p>実践や理論において、ほとんど導入が進まなかった。(西ドイツに進出しているアメリカ企業において見られる。)</p>	<p>企業管理にまずは採り入れられ、その後、それに関する研究が発表されるようになった。</p>	<p>企業への積極的な導入が見られ、その範囲も中小規模の企業にまで拡大。研究が活発化し、大学における講座数も増加。</p>	
全体経済的要因		<p>経済全体の成長 ：「経済の奇跡」と安定成長</p>	<p>経済全体の不況 ： 1966/67 不況と 1974/75 不況</p>	<p>全体的に低成長の時代</p>	<p>・市場のグローバル化やポータラレス化 ・情報通信技術の急速な発展</p>
個別経済的要因		<p>「1950年代の西ドイツではなお伝統的な経営理念が支配的であった」(工藤 1999, 506頁)</p>	<p>・企業規模の拡大 ：資本の集中・集積の進展 ・事業部制の導入開始</p>	<p>・企業規模のさらなる拡大 ・事業部制の普及 ・国際化の進展</p>	<p>・1990年代後半以降の大型合併ブーム ・国際競争力の低下</p>
要因 コントローリングの性格		<p>計算制度志向的な機能 ：コントローラ制度と計算制度との類似(アメリカ的な管理技法を採り入れることへの抵抗感)</p>	<p>情報志向的な機能 ：報告制度の整備、補強(新たな問題領域の追加による新しい機能) ：コントローリングという独自の概念</p>	<p>調整志向的な機能 ：管理システム全体の調整。戦略的コントローリングの登場とその重視</p>	<p>* コントローリングに関する多様な見解 「調整」 「合理性確保」 * IFRS などの影響</p>

(出所) 筆者作成

的な機能は、新たな問題領域の追加によって情報志向的なものへと拡大していった。

不況により新しい機能の必要性が高まったことや、個別経済的要因によるその性格の変化に伴い、コントローリングは「普及段階」を迎えていた<sup>2)</sup>。なお、1960年代にコントローリングという名称が見られるようになり、60年代終わり頃にはこれが定着している (Lingnau 1999, S. 82)。

1970年代後半以降の時期は、コントローリングの「強化段階」と称される。コントローラーは企業に積極的に採り入れられ、大企業のみならず中小規模の企業にもその導入が進められた。また、実践における普及に伴い、それに関する研究発表が活発に行われるようになっていった。このようなコントローリングの普及に大きな影響を及ぼした要因としてまず指摘されることは、この時期に企業集中が進んだことであろう (佐々木 1990, 第3章; 工藤 1999, 562-567頁)。経済全体としては停滞している状況であったものの企業の集中は活発化し、その規模は大型化していった。また、事業部制組織を採る企業数も、1980年代後半にますます増加していた。さらには、西ドイツの大企業が国際化を進めて海外現地生産を行い、組織の分権化が進んでいった時期でもある (佐々木 1990, 119-134頁)。

以上のような状況の中で、コントローリングはさらに発展した。コントローラーはマネジャーの意思決定の全般的な支援という幅広い職務を担い、その機能は管理システム全体の調整であるとされた。さらには1980年代以降、戦略的コントローリング (strategisches Controlling) が登場し、彼らは戦略レベルの意思決定にも関与することとなったのである (Baum, Coenenberg und Günther 2013, S. 14)。

---

2) なお工藤 (1999) は、第二次大戦後、ドイツにおいて「アメリカ化」が進んだ時期が1960年代に入ってからしばらく後であることを指摘しており (505-508頁)、コントローリングの普及が始まったこととこのことは決して無関係ではないと考えられる。コントローラー制度がコントローリングというドイツ的なものになっているとはいえ、その普及については、アメリカ的な管理の受け入れという波の影響もあったのではないかと推察される。

1990年代以降は、周知の通り、情報通信技術の発展や企業経営のグローバル化、企業規模の拡大などにより、企業を取り巻く環境の動態性・複雑性がますます高まっている。ドイツにおいては、これらの要因に加えて東西ドイツの統一や欧州連合の統合の深化により、経済全体が不安定期を迎えることになった。このように、ドイツの企業管理が大きな変化の中にある状況で、その支援をするコントローラーの重要性はますます大きなものとなっている。企業におけるその導入割合は非常に高く、また、コントローリングに関連した大学の講座数や論文の発表数のさらなる増加などからも、このことは明らかである（小澤 2015, 44-46頁）。

ところが、すでに述べたとおり90年代以降、コントローリングにそれまではあまりなかった動きが見られる。以下の第三章と第四章で、この2つの問題に言及していく。

### III コントローリングの検討

#### 1. コントローリングに関する多様な理解

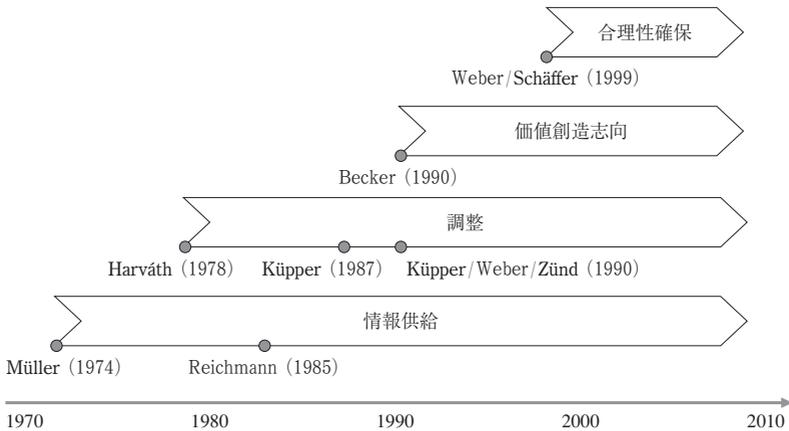
コントローリングに関する理解は論者によって様々であり、上述のとおり、それに対して批判もあるものの<sup>3)</sup>、それらを機能の観点から整理することは可能である（小澤 2002, 213-215頁；深山 2014, 149-153頁）。

ベッカー（W. Becker）らは、コントローリングに関する主要な見解を、その根拠となる出版物が発表された時期とあわせて分類し（第1図参照）、その中で自らの「価値創造志向的」見解の位置づけも示している（Becker, Baltzer und Ulrich 2014, s. 62-69.）<sup>4)</sup>。前章で明確化されたコントローリング

3) シュナイダー（D. Schneider）は、コントローリングの機能が不明確であることを批判すると同時に、その本質を明らかにしている（1997）。彼はこの中で、とりわけ「調整」という概念が抽象的であることに問題があると指摘し、それについて言及している。このことに関しては、関野（2010）も参照のこと。

4) ヴェーバーとシェッファーによっても類似の図が表されており、そこでも同様の見解が明らかにされている（Weber und Schäffer 2014, S. 26.）。彼らの図においては、情報供給の前に「明確なコントローリングがない」時期が指摘されており、これは、本文中で述べた、コントローラー制度の紹介から「コントローリング登場」への移り変

(第1図) コントローリング構想の重要性と基礎となる出版物



(出所) Becker, W. / Baltzer, B / Ulrich, P. (2014), S. 63. を一部加筆・修正

の性格の変化も、これに照らし合わせて考えることができる。

これらの中で、今日の実践や理論で重要視されているのは、「調整」と「管理の合理性確保」という2つである<sup>5)</sup>。調整という機能を1978年に初めて提唱したホルヴァート (P. Horváth) と、そののちに調整の対象を拡大させてコントローリングを論じたキュッパ (H.-U. Küpper)、さらには、当初はキュッパと研究をしており、のちにシェッファー (U. Schäffer) とともに「合理性確保」という機能を示したヴェーバー (J. Weber) らの理解が、その代表的なものである。基本となる文献をもとに彼らの見解を比較したものが、第2表である。

ホルヴァートとキュッパらはシステム理論を、ヴェーバーとシェッファー

わりの期間であると考えられる。なお、価値創造志向的な理解は近年注目されているものであるが、紙幅の関係もあり、ここでは取り上げないが、コントローラーが管理の支援機能を担うという点で、これまでの他の見解と食い違うものではない (Becker, Baltzer und Ulrich 2014)。

5) 第1図にあるライヒマン (T. Reichmann) によって提唱された情報志向的な見解も今日非常に重要であるが、本文中で後に指摘するように、「情報供給」は「調整」のための手段として捉えられている。

(第2表) コントローリングに関する主要な見解の特徴

理解とその論者 (著書)	限定的な調整志向的構想 ホルヴァート (Horváth 2011)	管理全体のシステム関連的な 調整志向的構想 キュッパバー (Küpper et al. 2013)	合理性確保志向的構想 ヴェーバーとシェッファー (Weber und Schäffer 2014)
明らかにされた問題、ない しは、基本的な仮定 基本的な見解	管理システムの分離・独立 制度/機能に関するもの	管理部分システムの独立 機能に関するもの	マネジャーの限定合理性、彼 らによる機会主義的な行動 管理モデルの提唱/制度に関 するもの
目標	成果目標 管理の調整能力、反応力、適応力 の確保と維持	企業目標 管理システムの調整	企業目標 管理の合理性確保
機能や職務	第二次的調整、すなわち、システ ム形成のおよびシステム連関的な 調整 (戦略的、戦術的な観点における 計画策定システム、統制システム ならびに情報供給システムの調整)	管理システム内部の調整と個々 の管理システム間の調整 (支援機能、目標への方向付け、 適合機能および革新機能)	補足や負担軽減を通じてのイ ンプット、プロセス、ならび に、アウトプットにおける合 理性の確保
手段	計画策定と統制、情報供給のため の様々な手段 : 予算管理、原価計算、差異分析、 振替価格や管理価格	調整組織の形成、目標の提示、 差異分析など : 予算管理システム、振替価格 や管理価格のシステム	計画策定と統制、情報供給の ための様々な手段 : 報告制度、原価計算、差異 分析など
制度化	独立した部門の形成、分権化し た組織 ・管理や経営などへの関与・参加 ・企業内におけるコントローリン グのネットワーク形成	コントローリングの階層的な 配置 ・中央コントローリングと部門 コントローリング間の協働 (スタッフならびにライン関係 の導入)	コントローリングの階層的 な配置 ・中央コントローリングと部 門コントローリング間の協 働

(出所) Scherm und Lindner 2016, S. 32-34 を一部加筆修正

は行動科学理論を基礎に理論を展開している。まず、ホルヴァートやキューパーらは管理システムを明確化したうえで、それら個々の内部の調整と個々の管理部分システムを関連付けるための調整について検討している<sup>6)</sup>。彼らのもとでは、個々の管理部分システム内部の目標を追求することによって、企業の全体目標も目指されることになる。一方、ヴェーバーとシェッファーは、意思決定プロセスの複数の段階でマネジャーの合理性が制約されることを明らかにし、それを補うためのコントローラーの役割を明確化している。これにより、ホルヴァートらと同様、最終的には企業の全体目標をいかに達成するのかが問題となる。そして、そのための手段や組織に関する理解もおおむね一致している。手段としては、おもに予算管理と原価計算、振替価格など計算制度のそれが適切であると考えられる。また、組織の問題に関しては、独立したコントローラー部門の必要性が指摘されており、その上でトップマネジメント組織における上位のコントローラー部門（中央コントローリング）と、各部門に設置される下位のそれ（部門コントローリング）それぞれの部門内での役割と同時に、コントローラー部門間の協働も不可欠となる。

以上の議論から、コントローリングの多様性や不明確さに対して批判が見られるものの、前節で明らかにしたその本質は変化しておらず、また、コントローラーの役割は明確であると言える。すなわち、コントローリングは管理システム全体を調整するための仕組みであり、コントローラーはマネジャーへの情報供給を通じて彼らの意思決定を支援し、企業の全体目標の達成に貢献する（小澤 2006, 72-77頁）。その際の具体的な手段は、計算制度に基づいたものである（小澤 2002, 223-224頁）。また、ホルヴァートは近年、上記の3つならびに情報供給を重視するライヒマンの見解を収斂させて「計画

6) ホルヴァートが管理の要素として計画策定、統制、情報供給という3つを指摘したのに対して、キューパーは計画策定、統制、情報、組織、人事管理という5つを挙げている。この点に両者の相違は見られることから、第2表の「コントローリングの理解」に関して、両者の違いを「限定的」と「管理全体のシステム関連的」という形で明らかにしている。しかし、ホルヴァートは組織や人事管理にも触れており、また、組織や人事管理は周辺のシステムであると言えるため、本文中では特に取り上げていない。彼らの見解の詳細は、小澤（2006）を参照のこと。

策定と統制ならびに情報提供に基づいた目標志向のおよび合理性確保のための調整」をコントローリングの構想として明確化している (Horváth 2011, S. 134)。ここにおいても、調整志向的な理解が今日でも重要であることが確認される。

## 2. 企業におけるコントローリング

次に、実践でのコントローラーの具体的な職務について、シュトッフエル (K. Stoffel) の調査に基づいて見ておきたい (1995)<sup>7)</sup>。第2図からも認められるように、ドイツとアメリカにおけるその職務には大きな違いがある。

ドイツ語圏では、アングロサクソンの財務会計と管理会計との厳密な分化に基づいていることから、コントローラーが財務会計に積極的に関与することは少ない。すなわち、このグラフで表されたコントローラーの職務は、その関与の比率から、

① 予算管理から内部計算制度までを含めたいわゆる管理会計的な職務

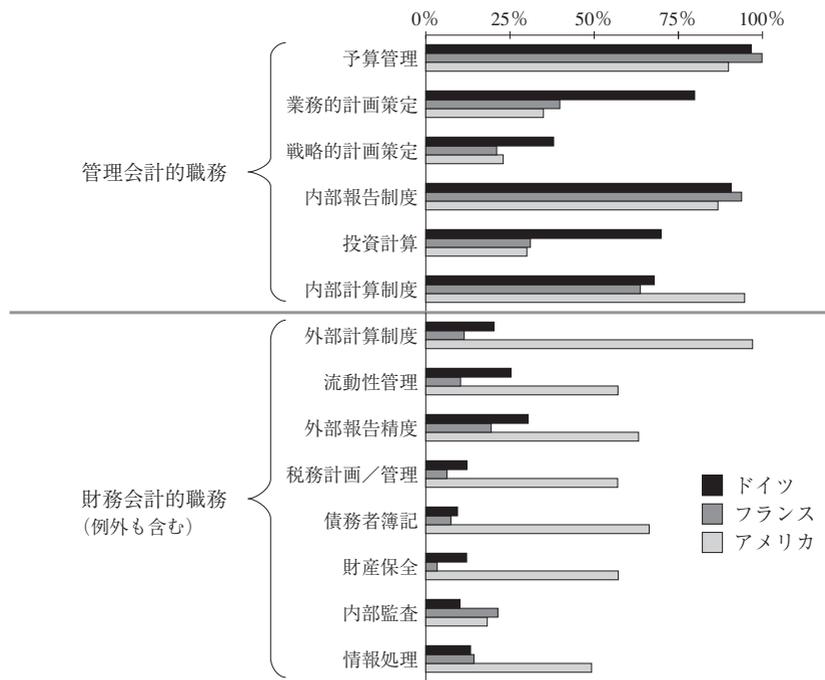
② それ以外の財務会計的な職務 (その他、情報処理含む)

との2つに大きく区分され、コントローラーが①の管理会計的職務に関わる比率は、②の財務会計的な職務に関わる割合を大幅に上回っている。このことは、財務会計的な職務にもコントローラーが関わる比率が高いアメリカ企業の状況とは、対照的である。また、①に含まれる職務から、前節で指摘した予算管理や内部計算制度、内部報告制度などの重要性が明白となる。なお、ドイツでは上述のとおり戦略的コントローリングの登場以降、コントローラーが戦略的計画策定にかかわる割合が徐々に高まっているが、アメリカではそのような動きは見られていない。

---

7) シュトッフエルらの調査結果は若干古いものであるが、ドイツ語圏の多くの文献で今日でも用いられていることや、このようなまとまった調査結果があまり見られないことから、ここでは取り上げている。

(第2図) コントローラーの職務



(出所) Stoffel, K. (1995), S. 157. を一部加筆・修正

## IV 財務会計との関係

### 1. 国際会計基準の動向

近年、社会的、経済的な環境の変化に応じて企業経営において重要なテーマがいくつか持ち上がっており、それらとコントローリングとを関連付けて論じることが増えている。たとえば、コーポレートガバナンスやコンプライアンス、企業倫理、また、持続可能性とコントローリングが結び付けられたり、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards; 以下IFRS) による影響を受けて外部計算制度との「調和 (Harmonisierung)」が議論されたりしている。これらは、コントローリングに関する文献で多く取

り上げられており、それを検討うえでは欠かすことのできないものになっている。その中でも、本節では、近年、注目が集まっている IFRS の適用による影響を取り上げる<sup>8)</sup>。

まず、国際会計基準について簡単に触れておきたい。国際会計基準とは、国際会計基準委員会 (IASB) がかつて定めた国際会計基準と、その後継民間機関である国際会計基準審議会 (IASB) が整備中の国際財務報告基準を合わせた総称であり、会計基準を国際的に統一するために、今日、もっとも有力な基準であると言われる。これまでその受け入れを認めていなかった国々がそれを検討し始めたことにより、会計基準統一のための IFRS 採用に向けた動きが加速した。

ドイツでは、グローバルな活動を行う大企業が自主的に国際会計基準を採用し始めるという変化が1994年から起こり、さらに、2005年1月1日、EU域内の資本市場に上場するコンツェルン企業に国際財務報告基準が強制適用された。これにより、ドイツにおいてはそれら企業に対して連結財務諸表をIFRSに基づいて作成することが要求されることとなった。ただし、強制適用されたとはいえ、全企業について一斉に適用されたのではなく、ある程度選択の幅が与えられている。たとえば、ドイツにおいては、個別の財務諸表についてはIFRSの適用が原則認められていないために、個別財務諸表にIFRSを適用した際にはドイツ商法典会計 (Handelsgesetzbuch; 以下 HGB) の作成も必要である。

この適用は、外部計算制度の領域のみならず内部計算制度へも影響を及ぼす可能性を有する。すなわち、国際会計基準は投資家の意思決定に関連した情報提供をより強く志向している。たとえば、代表的なものとしては、セグメント情報やリスク情報など企業の内部情報に関する報告が必要となり、この目的のために、コントローラーにそれら情報を供給する役割が求められる。

---

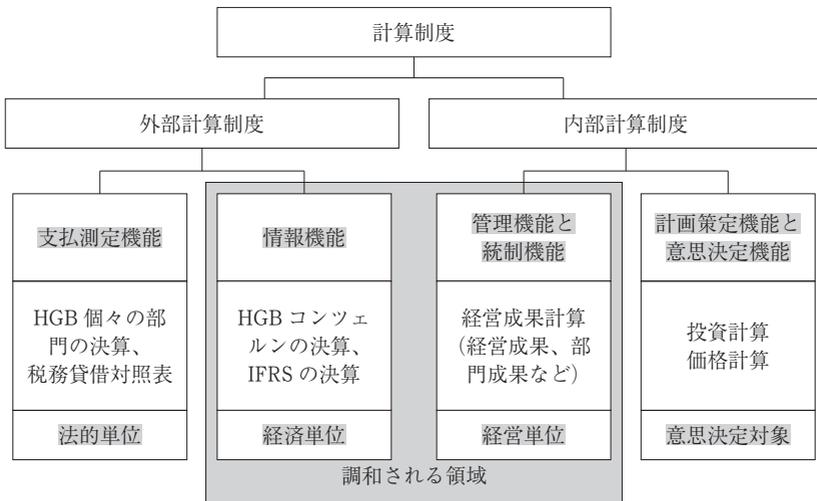
8) コントローリングの専門雑誌 Controlling & Management などでは、近年、これとコントローリングを関連づけた多数の論文が見られる。ただし、それとの「調和」に対する評価はさまざまであることから、本稿においては概観するにとどめている。

以上のことから、第2図で示した通り、これまで明確に区分されてきた外部計算制度とコントローリングとの「調和」が検討されることとなった。

## 2. IFRS 適用によるコントローリングへの影響

外部計算制度とコントローリングとの関係に、IFRS 適用によってどのような変化が生じるのであろうか。これに関して、まずドイツで議論されているテーマは、第3図で示されているように、両方の計算制度が持つ情報の中で共通して用いることのできるものを明確化することである。すなわち、「調和」の範囲を明らかにすることが重要となる (Lorson, P. / Melcher, W. / Zündorf, H. 2013; Becker, Baltzer und Ulrich 2014)。なぜならば、ここでは計算制度全体の統合ではなく、等しい目的を有するもの同士を部分的に統一させることが求められているためである。

(第3図) 計算制度の中で「調和」される領域



(出所) Coenberg, A. G. / Fischer, T. M. / Günther, T. (2009), S. 28. を一部加筆・修正

まず、調和が目指される領域として、外部計算制度の情報機能と内部計算制度の管理機能および統制機能がある。たとえば、コントローラーによって

供給される経営成果に関する情報は、IFRSに基づいた様々な情報開示の際に有用であり、巨大コンツェルンにおいてはマネジャーにとって重要な情報が外部計算制度を通じても供給される (Becker, Baltzer und Ulrich 2014, S. 199-200)。一方、外部計算制度の支払測定機能や内部計算制度の計画策定ならびに意思決定機能については、双方にとってとりわけ必要とされることはない。マネジャーの意思決定に必要な情報はそこで用いられるべきものであり、個々の部門に関する決算書においてはこれまでと同様、企業内部の情報が求められないためである。

より具体的に見ると、コントローラーによる情報供給は、たとえば棚卸資産 (IAS 2) や工事計画 (IAS 11)、事業セグメント (IFRS 8)、有形固定資産 (IAS 16) などに関する開示のために必要である。原価計算を中心として、IFRS の各基準に対応するための役割が彼らには求められている。

以上のことから、IFRS 適用によるコントローラーの情報供給という職務そのものへの影響は小さいと言える。とはいえ、彼らによって提供される情報が外部計算制度のためにも活用されるという点では、変化が見られる。また、たとえば事業セグメントについての情報開示のためにマネジャーが求める情報の質によっては、コントローラーの役割に変化が生じることになるだろう<sup>9)</sup>。

## V おわりに

コントローリングがドイツで普及し始めてから今日に至るまで、約50年が経過している。これは近年に至るまで比較的順調に発展してきたが、1990年代以降はそれまでとは異なった動きもみられている。本稿では、その中でもとりわけ高い関心が示されるコントローリングに関する理解の多様性と、IFRS 適用によるコントローラーの役割への影響に注目し、検討を行った。

9) 本文中では、コントローラーによる情報がどこで活用されるのかについて簡単に触れたが、その情報がどのようなものであるのか、また、どのように活用されるのかについては、具体的に明らかにすることができていない。この詳細については、たとえばケーネンベルク (A. G. Coenenberg) らの文献を参照 (2009)。

コントローリングの機能を論じるためには、その普及や発展のプロセスや背景について検討することが不可欠である。したがって、まずはそれらを整理し、コントローリングが今日に至るまでにどのような変遷をたどってきたのかを明らかにした。そのうえで、中心的な理解について代表的な論者の見解を比較することにより、コントローラーの本質的な役割を指摘している。コントローラーは、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し、企業目標の達成に貢献するのである。最後に、外部計算制度との関係について、IFRS適用による影響という観点から概観してきた。コントローラーの提供する情報が外部への報告のために用いられることから、外部計算制度とコントローリングとの協力が求められる部分があるものの、その役割自体に大きな変化は生じていない。コントローリングは今日のドイツの企業管理にとって不可欠なものであり、その支援対象の拡大は見られるが、核となる機能は1970年代末以降同じであると言える。

もっとも、以上の検討の中で今後の課題がいくつか残されている。まず、1990年代以降、とりわけ20世紀初頭の情報化の急速な進展がコントローリングに大きな影響を及ぼしている。すなわち、大量の情報が瞬時にコントローラーに集約されるようになり、彼らを取り扱う情報の種類が急激に増大している。それと同時に、システムの整備が進み、彼等の役割そのものがより提案型のものへと移り変わる可能性もある。コントローラーに今後も同じような役割が求められていくのか否か、注意深く見守る必要がある。また、財務会計との関係について考える際に、ドイツの伝統的な原価計算の発展の歴史を検討することが非常に重要となる。これらは、今後に残された課題である。

(筆者は神戸学院大学経営学部准教授)

#### 引用文献

- Auffermann, J. D. / Gälweiler, A. (1957), *Betriebsführung durch Planung und Kontrolle*, München.
- Becker, W. / Baltzer, B. / Ulrich, P. (2014), *Wertschöpfungsorientiertes Controlling*, Stuttgart.
- Becker, W. / Ulrich, P. (Hrsg.) (2016), *Handbuch Controlling*, Wiesbaden.

- Coenenberg, A. G. / Fischer, T. M. / Günther, T. (2009), *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 7. Aufl., Stuttgart.
- Ewert, R. / Wagenhofer, A. (2007), *Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries*. Elsevier.
- Hahn, D. / Hungenberg, H. (2001), *PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte*, 6. Aufl., Wiesbaden.
- Horváth, P. (1978), Controlling — Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, in *ZfB*, Jg. 48, ss. 194—208.
- Horváth, P. (2011), *Controlling*, 12. Aufl., München.
- Horváth, P. / Gaydoul, P. / Hagen, W. J. (1978), *Planung, Kontrolle und Rechnungswesen*, Frankfurt a. M.
- Küpper, H.-U. / Friedl, G. / Hofmann, C. / Hofmann, Y. / Pedell, B. (2013), *Controlling*, 6. Aufl., Stuttgart.
- Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. (1990), Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controllings, in *ZfB*, Jg. 60, ss. 281—293.
- Lingnau, V. (1999), Geschichte des Controllings, in Lingenfelder, M. (Hrsg.), *100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland*, München, ss. 73—91.
- Lorson, P. / Melcher, W. / Zündorf, H. (2013), 20 Jahre Konvergenzdiskussion — Geschichte einer wechsellvollen Beziehung, in *Controlling & Management Review*, Jg. 6, ss. 12—23.
- Müller, W. (1974), Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controllings, in *ZfbF*, Jg. 26, ss. 683—693.
- Reichmann, T. (1985), Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen, in *ZfB*, Jg. 55, ss. 887—898.
- Schäffer, U. / Binder, C. (2005), Die Entwicklung des Controlling von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften, in *DBW*, Jg. 65, ss. 603—626.
- Schneider, D. (1997), *Betriebswirtschaftslehre*, 2. Bd., 2. Aufl., München/Wien.
- Stoffel, K. (1995), *Controllingship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden.
- Weber, J. / Schäffer, U. (1998), Controlling — Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990—1994, in *Kostenrechnungspraxis*, Jg. 42, ss. 227—233.
- Weber, J. / Schäffer, U. (1999), Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controllings?, in *Die Betriebswirtschaft*, Jg. 59, ss. 731—747.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2014), *Einführung in das Controlling*, 14. Aufl., Stuttgart.

小澤優子 (2002) 「コントローリング理論の基本構想」『関西学院商学研究』第51号, 209—225頁。

小澤優子 (2005) 「コントローリングの生成と発展」『産研論集』(関西学院大学) 第32号, 39—46頁。

小澤優子 (2006) 「コントローリングと管理部分システムの調整」『商学論究』(関西学院

- 大学) 第54巻第2号, 71-86頁。
- 小澤優子 (2012) 「コントローリング導入の背景」『神戸学院大学経営学論集』第8巻第1・2号, 47-60頁。
- 小澤優子 (2016) 「コントローリングの導入と普及」経営学史学会編『経営学の批判力と構想力』(経営学史学会年報 第23輯) 文眞堂, 83-93頁。
- 工藤 章 (1999) 『20世紀ドイツ資本主義』東京大学出版会。
- 桜井久勝 (2013) 『国際会計基準 (第6版)』白桃書房。
- 関野賢 (2010) 「コントローリングと調整概念」『神戸学院大学経営学論集』第6巻第2号, 155-167頁。
- 高橋宏幸 (2007) 『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。
- 通産省産業合理化審議会 (1951) 「企業における内部統制の大綱」『産業経理』第11巻第8号, 12-16頁。
- 西澤 脩 (2007) 「わが国戦後管理会計発達史 (後編)」『LEC 会計大学院紀要』No. 2, 13-30頁。
- 古内博行 (2007) 『現代ドイツ経済の歴史』東京大学出版会。
- 溝口一雄 (1977) 「転換期におけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』(神戸大学) 第135巻第6号, 1-19頁。
- 溝口一雄 (1980) 「西ドイツにおけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』(神戸大学) 第141巻第4号, 1-12頁。
- 深山 明 (2014) 「コントローリングにおける技術論的構想について」『商学論究』(関西学院大学) 第61巻第4号, 137-154頁。
- 森本和義 (2015) 『ドイツ原価計算研究』同文館出版。
- 山崎敏夫 (2009) 『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店。