

コントローリングの機能と「調整」概念

和田伸介

1. はじめに
2. コントローリングの生成と展開
3. 「調整」を軸とするコントローリング論の構想
4. コントローリングにおける方法論上の問題点
5. むすび

1. はじめに

本稿の目的は、ドイツ管理会計論のフレームワークに相当するものとして構想されているコントローリング (Controlling) の生成と展開に焦点を当てることにより、コントローリング論の理論的基礎として展開されている「調整」(Koordination) 概念を明らかにすることにある。

ドイツ語圏におけるコントローリング論は、およそ1950年代にアメリカからドイツに導入されたコントローラー制度を直接的な契機として展開されてきた。近年、ドイツ企業において経営管理 (Unternehmensführung) システムの必要性が高まりつつあることが、様々な実証的調査の結果によっても確認されている。その際、ドイツでは一つの方向としてコントローリングという枠組みを基礎として管理会計システムが構想されるようになっていった。コントローリングは英米における管理会計に相当するものとして、今やドイツ会計制度の状況に対応した姿に変容を遂げて、経営管理に関する問題解決手法としてドイツ独自の発展を遂げているのである。

このコントローリングは、経営管理のサブ・システムとしての計画システムと統制システムそして情報システム等の構築や連結を成果志向的に「調整」し、企業全体システムの適合性と「調整」を支援することであると定義されている¹⁾。特にドイツ語圏の国々においてこのようなコントローリング論が台頭してくる背景には、アメリカや日本などから様々な管理会計技法がドイツ原価計算論に徐々に影響を与え、そのような発想の異なる管理会計諸技法および原価計算手法をドイツ経営経済学 (Betriebswirtschaftslehre) の枠組みの中で再構成しようとする意図が見出される。アメリカ管理会計論や主としてマネジメント手法がドイツの経営経済学の方法を初めとして、最近のドイツ原価計算論の全般的な展開に対しても

1) Horváth P. [1996], S.25.

多大な影響を及ぼしつつあり、コントローリング論に関する活発な議論が、変革に迫られているドイツ企業の経営管理システムの現状を如実に示しているのである。

そこで本稿の構成は、次のようになっている。第2節ではコントローリングの成立過程を跡付け、その成立の端緒がコントローラー制度の設置にあることを考察する。次に3節ではコントローリングにおける2つの基礎概念の類型を取り上げ、コントローリング論が「調整」という概念をキーワードにしていることに注目する。その際、それぞれの類型の鍵概念となっている「調整」概念の内実を明らかにするために、両者を比較検討する。第4節では、ドイツ経営経済学におけるコントローリング研究の位置付けとその意義を明らかにし、全体を総括する。

2. コントローリング論の生成と展開

各国の管理会計は時代の歴史的条件の影響を受け、社会経済上の発展とともに展開されてきた。この点に関連してシェラー (Scherrer G.) は、ドイツ管理会計の発展が主に実務家というよりもむしろ会計研究者の努力の成果であると述べている²⁾。その一因は、英米に見られるような権威ある管理会計士の専門職組織がドイツには長らく存在しなかった点にあると指摘されている。この主張に関連して、ケネンベルク (Coenenberg A.G.) ・シェーンフェルト (Schoenfeld H.M.) [1991] らはドイツ管理会計の歴史的な発展についてドイツ管理会計史を整理し、ドイツ管理会計が経営経済学を基礎としながら原価理論を中心として発展してきたと結論付けている。そのなかで彼らは一般に、ドイツ管理会計が管理を目的とする意思決定の道具として会計の発展と密接に結びついてきたと指摘し、4つの発展段階を次のように示している³⁾。すなわち(1)1900年以前の時代、(2)1930年代以前の初期研究が行われた時代、(3)1945年までの政府による標準化と統制の時代、そして(4)戦後から今日にいたる意思決定のための管理会計が主導する時代というように区分している。ここで、各時代の特徴を説明することはしないけれども、ドイツ会計が発展していく際の大きな特徴の一つは費用 (Aufwand) と原価 (Kosten) とを分離させ、「異なる目的に対しては異なる計算技法を」という原則に従った利益計算を展開してきたことにある。なぜならば、この費用と原価へと分離することによって、企業計算制度における原価計算の独立した地位が築かれ、その後の原価計算論の展開に著しい影響を及ぼしているからである。現在、ドイツ語圏において普及しているコントローリングは、英米で展開される管理会計の方法や技法にほぼ似通ったものとなっている。ただし、英米でいうところの管理会計 (Management Accounting) とコントローリングとの違いは、コントローリングに割り当てられる課題が企業組織のシステム形成や経営者への相談役としての関与という2点にあると指摘されている⁴⁾。

さて、コントローラー制度の導入を契機としたコントローリングの展開に目を向けよう。そもそも、ドイツにおけるコントローリングの発展の端緒は、およそ1950年代にアメリカの

2) Scherrer G., p.100, in Bhimani A. [1996].

3) Coenenberg A.G. und Schoenfeld H.M. [1990], p.95.

4) Weber J. und U. Schäffer [2006], S.25.

コントローラー制度がドイツに紹介された時期にあたる。すなわち、コントローリングの成立はドイツ国内におけるアメリカ子会社でのコントローリング部門設置に始まったのである。まずドイツではコントローラー部門が企業実務において広がるにつれ、コントローリング論が展開されているが、それには4つの発展段階が認められる⁵⁾。

第1の段階では、コントローリングがよく知られた「経営経済学」という問題領域に対する最新の呼び名として用いられたのである。ドイツ国内でアメリカ企業の子会社を中心となってコントローリング部門を設置したのを起点とし、コントローリングという用語が次第にドイツ企業実務へと普及していくのである。ところが実際には、コントローリングに対する理解は、コントローリングが基本的には「経営経済学」の内容と同一のものであるとの見方がなされ、コントローリングと「経営経済学」とは呼び名が異なるという程度であったのである。

つまり、このような企業実務の動向とは対照的に、ドイツの管理会計研究者の間ではコントローリングという用語を、内部会計(Internes Rechnungswesen)、会計(Rechnungswesen)、企業計算(Unternehmensrechnung)あるいは経営経済学の代わりに用いていただけであった。コントローリングという名称に変わったというだけで、コントローリングの内容自体には実質的に何ら新しいものを見出すことができなかったというのが実状であった。こうして、しばらくの間コントローリングの定義を巡って錯綜した議論が続けられた後に、発展の第2段階としてコントローリングと企業実務との密接な関連に注意が向けられ、様々な形で実証的な調査・研究が繰り返されるようになった。そうした実証調査を通じて、コントローリングに関する何らかの理論的な基盤を獲得しようとする試みが多方面においてなされるようになってきたのである。

ようやく1960年代以降、ドイツを取り巻く国際的な経済状況の変化や企業の分権化や事業部制という企業構造の変革が広がりを見せる。つまり、企業が分権化をすすめ、益々階層化し、経営管理の必要性が増大していくのである。ゆえに、コントローラー部門がしだいに企業組織に組み込まれ、コントローラーの機能としてコントローリングという概念が登場してくるのである⁶⁾。その際、ドイツの企業組織が職能別の伝統的な原価部門から成り立っている企業構造から組織構造の多様化を志向し始めたのである。この状況を捉えてフレゼ(Frese E.)は、伝統的な経営職能による企業組織の区分、つまり調達、生産および販売という企業領域に区分される企業構造はもはや重要ではなくなってきており、それに代わって事業部制、プロフィット・センターなどの分権化した企業組織が広がりつつある、と1970年代半ばに指摘している⁷⁾。

それから第2のコントローリングの発展段階は、いくつかの専門分野の上位概念としてコントローリングを理解する段階の試みから展開されている。コントローリングを上位概念とした枠組みを体系的に構築し、その中に計画システムと統制システムそして情報システムを含めるのである。しかしながら、実証的な調査を踏まえながらコントローリングの基礎概念の獲得が目指されたとしても、実際にはコントローリングは経営経済学から独立した分野を

5) Küpper H.U. [2001], S.3. を参照されたい。

6) 小林哲夫 [1992], 68頁。

7) Frese E. [1976], S.211.

確立できなかったのである。なぜならば、コントローリングと経営経済学の方法論が相互に重なり合い、両者の境界を明確に識別することが困難であったからである。そして第3の発展段階においてようやく、前述していたように、コントローリングのもっている「調整」機能が問題とされるのである。つまり、これまでのコントローリング論は、とりたてて新しい問題提起を何らしてこなかったが、コントローリングのもつ「調整」機能に注目することによって実務や研究の発展のなかでほとんど重視されてこなかった新しい問題を取りあげようとする機運がもたれるようになったのである。この「調整」機能といったコントローリングが果たす重要な機能に着目して研究に取り組むことによって、何か新しい知見がもたらされるのではという期待が寄せられたのである。

この「調整」概念が、なぜコントローリングによって採用されたのかについては後述することとして、近年、「調整」概念によって、コントローリングの理論的基盤を説明しようとする試みが見られた。ここではドイツ・コントローリング論争を契機として管理会計の方法論を議論するまでに至っていることに注目しておきたい。またドイツではコントローリングが管理会計の枠組みとして一つの独立した学問領域を切り開くには、独自の問題設定やそれに対する解決法、ひいては、コントローリングの理論的基盤の検証や実務での検証可能性が強く求められてくることになる点に留意しなければならないであろう⁸⁾。なお、第4段階では、「合理性の確保」という視点からコントローリングを理解しようとする議論が展開されており、このアプローチについても後述する。

このコントローリングの4つの発展段階を考慮すると、コントローリングがなぜもっと早い時期にドイツで生じてこなかったかという疑問を抱かせる。その原因の一端をドイツ経済の発展の度合いがアメリカ経済よりも幾分遅れていたことや、両国の社会経済制度の相違に見出すこともできるであろう。今日、株主価値を最大化するアプローチが世界中で広まりつつあり、ドイツではそのような株主志向アプローチに一定の距離をおいていたが、グローバル化の進展に伴い、企業価値重視の経営をいかに展開するかに関心が集まっていることを確認しておくべきであろう。そしてアメリカでは、資本市場がドイツよりも積極的な機能を持っているし、逆にドイツでは、資本の提供者と企業経営者との間の仲介機能を果たしている銀行の役割がアメリカに比べて重要であることも関係を持っているであろう⁹⁾。その上、アメリカでは直接金融が主な資金調達法であり、コントローラーは企業の資産保全のために株主の代理人としての役割を担っている。そのようなアメリカ流の株主価値重視の考え方が、ドイツではようやく浸透しつつある状況にすぎなかったのである。

このように、コントローリング論が実質的には管理会計論としての方法論的な性格をもちあわせる一方で、コントローリング手法が伝統的原価計算論および現代的管理会計技法を包摂し、コントローリング・フレームワークが曖昧さを伴いながら広がりを見せている。ここでコントローラーという用語の由来を整理し、ドイツ・コントローラー制度の基本的な特徴を明らかにしなければならない。また、ドイツ語で用いられる場合のコントローリングは、わが国で用いられるコントロール、あるいはアメリカでのプランニングに対置されるコント

8) Küpper H-U. [2001], S.12.

9) Weber J. [1999], S.7.

ロール (Control) という用語の進行形とはやや異なる意味をもっている。そこで、ドイツ語で表現されるコントローリングのもつ意味を明らかにするためには、コントローラーやコントロールといった用語との関連を明確にし、コントローリングの意味を検討しておく必要がある。

繰り返しとなるが、コントローリングという発想自体はドイツの経営風土から生まれてきたものではなく、その生成起源はアメリカにある。アメリカにおけるコントロール論の生成は19世紀末にさかのぼるとされるが、このアメリカでコントローラー制度を導入するうえで主導的な役割を果たしたのが、周知のように、19世紀後半、当時の工業化の先駆的な存在であるアメリカ鉄道業者やGM (General Motors) 等である。特にGMはコントローラー部門を1892年に最初に導入した企業として知られている。ここでは、アメリカのコントローラー制度の詳細には立ち入らないが、ドイツに導入されたコントローラー制度がアメリカのものとは少なからず異なる点に触れておきたい。一般的に、アメリカのコントローラーには著しい財務数値志向が見られ、コントローラーは企業組織の中でも主として財務部門に属している。アメリカでは、世界恐慌以降にコントロール制度が著しく発展していくのであるが¹⁰⁾、その発展の起点は、1931年のアメリカ・コントローラー協会の設立にあり、その後1962年に財務上級管理者協会 (FEI) と改称され、今日に至っている。他方、ドイツではコントローラー協会が1975年に設立され、現在、会員数は3500人を超えるまでに達している。

次に、ドイツでコントローリング研究の第一人者であるホルバート [1996] に依拠しながら、コントローリングとコントロールという用語の意味上の関連を取りあげることにした。通常、英語のコントロールという用語がドイツ語に訳される場合には、支配 (Beherrschung)、舵取り (Lenkung)、制御 (Steuerung) あるいはプロセスの規制 (Regelung von Prozessen) という用語が採用されることが多いとされる¹¹⁾。このコントロールという用語は、ドイツ語での「統制」(Kontrolle) とは異なる意味をもっているために多くの誤訳や誤解がもたらされていることが指摘されている。この統制という用語は規範値 (Soll) と実際値 (Ist) との比較 (Vergleich) の実行ということを意味しており、周知のように、ドイツ経営経済学の領域で古くから用いられてきた概念である。ゆえに英語での「コントロール」はドイツ語でいう場合の「統制」よりもむしろ広い意味をもっており、両者の間には意味上の違いが明確に認められる。

そこでホルバートによれば、コントローリングを定義する際にコントロールの一つの側面としての「制御」に中心的な意義を認め、コントロールとコントローリングとの密接な関連性を示唆している。すなわち彼は、世界的に著名なアメリカの会計学者であるアンソニー (Anthony R.) のマネジメント・コントロール概念を手がかりに、マネジメント・コントロールにおけるプログラム、予算、実行そして評価という一連の枠組みを参照し、コントローリングとマネジメントとの関連を描き出している。さらにホルバートは、コントローリングの一つの要素としてのコントロールのもつ「制御」という側面に焦点を当てることによって、マネジメントの役割の中心にコントローリングを見出しているのである。

10) Horváth P. [1996], S.25.

11) Horváth P. [1996], S.25.

結局、ホルバートは、コントローリングを一つの機能として定義し、その機能の担い手がコントローラーであると理解している。すなわち、コントローリングの機能とは、コントローラーシップやコントロールの実行のことを意味しているのではなく、経営者(Manager)とコントローラーとの重なった職務領域に見出されるものである、と彼は指摘している¹²⁾。このことは、コントローラーがコントロールやコントローリングを自ら行為として実行するものではなく、コントローラーが経営管理を支援することを目的としているということを意味しているのである。ホルバートによれば、制度化された調整をおこなう計画支援および情報提供支援の機能に対して、コントローリング(一つの機能)とコントローラー(機能の実行者)という用語が取り入れられたので、上記のような意味において両方の用語がドイツ語として採用されたのである。

このコントローリングの定義と密接に関連して、ドイツはアメリカでのコントローラー制度の影響を受けながらも、そのままアメリカのコントローラー制度を受容するのではなく、独自の展開を見せている。そこで、国際比較の視点からのアンケート調査として、シュトッフエル(Stoffel K.) [1995]によるアメリカ、ドイツおよびフランスの3カ国におけるコントローラー制度の実証研究が注目し値する。ここでは彼の分析を採用し、ドイツの事情をさらに見てみよう。

一般的に、ドイツでのコントローラーの機能や期待される課題は、自国の会計制度のあり方に少なからず影響を受けているのである¹³⁾。例えばアメリカ企業では、周知のことであるが財務簿記と経営簿記といった区分はなされてはいないけれども、ドイツ企業では両者は明確に区分されてきた。ドイツ企業におけるこうした内部と外部の企業会計区分は結果的に、ドイツのコントローラーに対してアメリカのそれとは異なる業務が割り当てられることにつながっている。こうした財務簿記と経営簿記との区分によって、およそ1920年代頃からドイツ企業では原価計算が、企業計算制度において長らく独立した地位を築いてくることができたのである。したがって、両国で職務範囲の相違が存在し、ドイツでは外部会計(財務会計に相当する)に割り当てられる業務を、アメリカのコントローラーが担当する場合も広く見られるのである。さらに、アメリカのコントローラーと対照した場合に浮かびあがるドイツのコントローラー職務の特徴としては、主として計画段階における物量目標に関連する調整を重要な任務とする点にあるのである。

要するに、シュトッフエルの比較分析を通じて、コントローラーの基本的な性格を次のように要約できるであろう。すなわち、アメリカのコントローラー制度では、会計の占める位置が大きく、財務数値が支配的であるが、他方、ドイツのコントローラーは、計画システムと統制システムおよび情報システム等の各システムへの関与に等しく重要性を認めており、コントローラーの本質的な役割が物量に関する計画過程の形成およびその主導にあるとされる¹⁴⁾。

次に、ドイツにおけるこのようなコントローラーの機能が、実際にどのような枠組みのもとで発揮されることが想定されているのかを明らかにするために、ドイツの経営管理システムの仕組みを考察し、コントローリングにおける「調整」概念に焦点をあてる。

12) Horváth P. [2002], S.27.

13) Stoffel K. [1995], S.14.

14) Stoffel K. [1995], S.252.

3. 「調整」を軸とするコントローリング論の構想

ドイツで展開されるコントローリング論では多くの論者に共通する考え方が見受けられるが、それは経営管理システムと関連させてコントローリングを位置付けている点である。ここでいう経営管理とは、「経済的取引に携わる他者に対する制御を対象として実行される行為」として定義される。この経営管理は目標設定、計画、統制および意思決定などの部分的な過程において執行され、これらの過程が経営管理過程と呼ばれる。なお、ドイツでは経営管理という用語が、マネジメント (Management) という用語に置き換えられている場合がある。本稿でも、引用文での利用方法に従って、あるときは経営管理、マネジメントというふうに両者を同じ意味で使うことにする。このような経営管理の必要性が認められるにつれて、コントローリングという枠組みとの関連において経営管理過程を調整するためのシステムが創出されることになる。

この経営管理に対する課題に対して、各段階に対応する経営管理過程が示されることになるが、そこでは企業の目標設定を起点として、問題設定段階、問題追求段階、判断段階、意思決定段階、実現段階そして統制段階という5つの段階にマネジメント・プロセスが区分されている¹⁵⁾。そして経営者の行為が、意思決定の準備や意思決定の実施として描写され、マネジメント・プロセスの各段階に対応する形で、計画、制御および統制が実行される。つまり、マネジメント・プロセスを5つの段階に区分することにより経営管理システムの部分的な課題が明示され、それらの部分的な領域で様々な「調整」課題が生じていることになる。これらの「調整」課題に対して経営者やコントローラーがどのように対処するかという点が重要視されている。

さて、コントローリング論では、コントローラーが担っている本質的な課題として「調整」機能の重要性がしばしば主張されているが、コントローリングの体系を説明するほとんどのアプローチが「調整」を志向している。しかし、各論者によって多義的に用いられる「調整」が何を意味しているかについて不明なままであり、ここで改めて検討を加える必要がある。

このような問題意識を念頭において、コントローリングを理論的に説明するという試みを考察するために、「調整」概念を軸としてコントローリングの基礎概念を展開している2つのアプローチを取りあげる。なお、このコントローリング論に対するこれまでの様々なアプローチは論者により異なる主張が見られ、混乱した様相さえ見受けられる。そのため、諸々のアプローチの違いに注目するよりも、むしろその共通した部分に注目することを通してコントローリングの本質的な側面を考察することにしよう。そこでまず、ホルバートとキューパーの構想するコントローリングを取りあげるが、彼らの所説は、コントローリングの基礎概念を論じる場合の有力な素材となっている。

まず「調整」という考え方がどのように展開されてきたのかということと関連させながら、「調整」の機能を考察する。この「調整」の機能および「調整」が対象とする範囲は、(1)情報システム間の調整、(2)計画システムと統制システムおよび情報システム間の調整、(3)

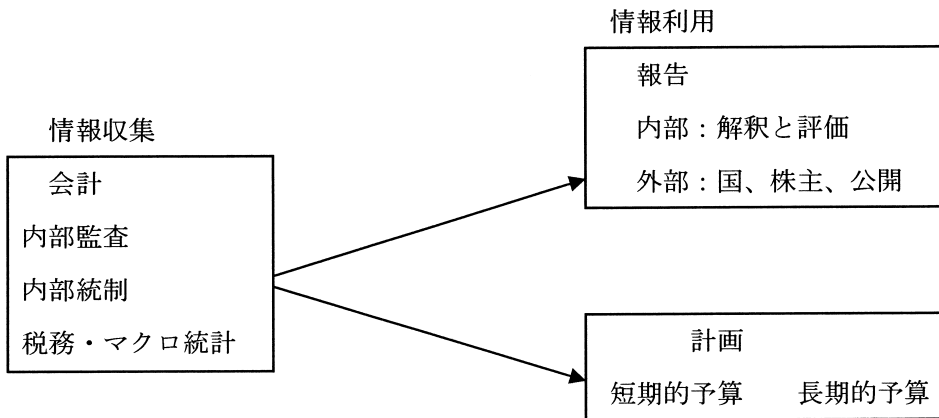
15) Hahn D. [1994], S.42.

企業全体の経営管理システム間の調整として展開されてきた。以下では、(1)~(3)について諸論者の所説に従い、「調整」の対象や「調整」の必要性という点について、各々、より深く検討することにした。

(1) 情報システム間の調整

ミュラー (Müller W.) は、次のようにコントローリングを定義している。「コントローリングに必要とされる調整課題とは、情報の要求に対してたえず革新的な方法によって経営の計画担当者や意志決定者に解決策を与え、企業内部での情報把握と情報処理の行為との両方をできる限り効率的な方法で調整するところにある¹⁶⁾。」この部分を整理すると、具体的なコントローリングの「調整」課題として情報の収集および経営情報の要求の重要性を主張し、彼の「調整」課題の範囲が、このような情報を基礎とした経営上の計画と統制という情報の利用側面にまで及んでいる。つまり、情報の入手と情報の利用において「調整」の必要性を認めているのである。そして彼は、情報システム間の調整に関連して、経営経済学の枠組みにおいて議論されてこなかった問題を、コントローリング論においてコントローリング手法を手がかりとして解決しようと考えている。そのことに付け加え、彼は企業家の無限の能力を暗黙のうちに前提としてきた理論的な枠組みを批判し、モデル・アプローチを通じての情報利用という側面に焦点を当てることによって調整が必要とされる根拠を見出しているのである¹⁷⁾。ゆえに彼は、コントローリングの機能とは、経営に関する情報システムの中心的な装置として機能し、そのような情報システムの調整をおこなうことであると主張したのである。そして彼は、コントローリングの課題を中心としたコントローリングの枠組みを次の図表1のように描いている¹⁸⁾。

図表1 コントローリングの課題



(出所) Müller W.[1976], S.686. より作成。

上の図表1 に示されているように、コントローリングの課題が情報の収集と利用という2

16) Müller W. [1974], S.683.

17) Müller W. [1974], S.668.

18) Müller W. [1974], S.686.

つの側面に区分されている。この情報収集では、企業内部の情報が会計数値によって描き出され、情報の要求に対応する形で各種の情報が作成される。そのような会計情報に基づき、企業外部や内部の目的との関係で情報が利用される側面に焦点が当てられている。

(2) 計画システムと統制システムおよび情報システム間の調整

コントローリングでは「調整」概念が様々に定義されているが、逆に言えば、「調整」概念の定義上の相違がコントローリングに2つの類型を生み出している。その2つの類型が、成果目標志向（Gewinnzielorientierte）型と調整志向（Koordinationsorientierte）型である。この2つの類型は調整を志向するという点では共通した基盤に立っているが、両者の違いは企業目標（Unternehmungsziele）の設定方法、「調整」が機能する範囲および「調整」の対象という3つの相違にある。

最初に、成果目標志向型のコントローリングを取りあげる。この成果目標志向とは、経済性を基礎として達成される財務上の成果を志向し、経営管理のある特定のサブ・システムにおいて限定的に調整機能の範囲が決められているものを指している。この立場を支持する論者には、ホルバート、ハーン、ライヒマン等がいるが、以下ではホルバートの所説に依拠して議論を進めていくことにする。

この成果目標を志向する「調整」の課題として設定される範囲は、経営管理システムにおける計画システムと統制システム並びに情報提供システムである¹⁹⁾。こうした成果志向は、当然のことではあるが経済性、収益性といった観点から企業目標の設定に結び付けられている。このことは企業組織において、コントローリングと企業目標との関連を重視していることの証左でもある。これによって、企業の成果および財給付の目的が達成されるのである。この場合に、財の給付のための物量上の目標や考慮すべき社会的な目標は、もっとも上位の価値目標、すなわち貨幣単位としての成果目標において調整されるのである²⁰⁾。

結論から述べると、ホルバートは、コントローラーがその中心的な課題としている計画と統制にうまく貢献するために、計画と統制の「調整」をおこなう必要性を強調している。彼は計画と統制を一つの統一的なシステムとして理解し、そのシステムを機能的側面（計画・計画活動）、手法的側面（発想・実際的手法）、そして組織的側面（計画機関・計画プロセス）という3つのサブ・システムに区別し、それぞれの個別的な「調整」問題に焦点を当てているのである。このように、ホルバートの構想するコントローリングの枠組みでは、行為者としてのコントローラーが計画システムと統制システムにどのように貢献するかという観点から様々な「調整」問題が生じるのである。その中で、1つの個別の問題として総合的なプロセス・マネジメントが提案されているのである。

このコントローリングにおける「調整」概念の取り扱い、あらゆる調整事象と同様に、機能的または組織的な分析視角から考察されるのである。その意味では、1960年頃に議論され始めたシステム理論の延長線上に、ホルバートの「調整」概念を位置付けることができる。つまり、ホルバートの「調整」概念はシステム理論に依拠しながら展開されている。彼

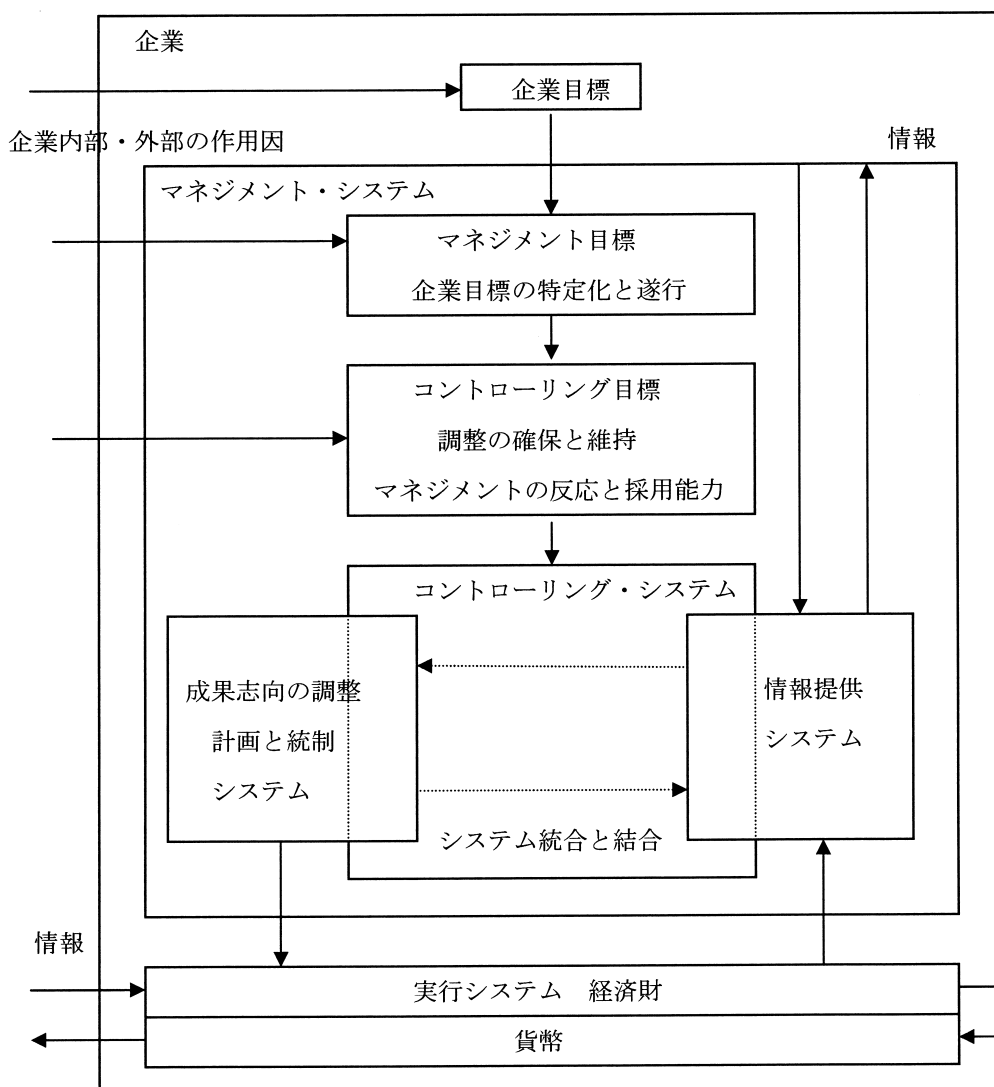
19) Horváth P. [1996], S.121.

20) Horváth P. [1996], S.134.

は企業を一つのシステムとしてみなすことにより、システムを構成しているサブ・システム（要素の性質）とサブ・システム間（要素間）の関係を基礎とし、企業システムの全体的な構造と性質を説明しようと試みている。そして、システム理論を採用することを通して、計画システムと統制システムおよび情報提供システムなどの複雑な関連性を解きほぐして分析することを意図しているのである。

次に図表2は、ホルバートが構想するコントローリングのフレームワークを示したものである。この図表2に示されているコントローリングの目標とは、経営管理の枠組みを前提とする調整可能性、反応力そして採用能力を確実にし、維持することになっている。そして、そのコントローリングの目標は成果目標をマネジメント目標とリンクさせることによって、企業目標を特定化し、設定する。このコントローリング目標を実現させるという観点から、

図表2 ホルバートによるコントローリング・システム



(出所) Horváth P. [1996], S.139. より作成。

コントローリングの課題には個別的なあらゆる活動が含まれることになる。

ここでのコントローリングの課題は、次の3つの区別である。一つは、計画システム、統制システム、情報システムとの間が区分されることである。次に、業務遂行の観点からシステム構築とシステム連結とが区分される点である。最後は、企業目標の観点からコントローリングの課題としてオペレーションと戦略とを区分することである。

以上3つの課題を前提として、ホルバートのコントローリングにおける計画と統制の「調整」を説明しておこう。彼のコントローリングにおける「調整」機能が計画システムや統制システムにおいてどのように理解されているかを検討する必要がある。

ここで留意すべき点は、ホルバートは調整の問題を考察する際に、より現実的な方法を選択するという観点から実証分析を基礎とするアプローチを選択しているところにある。そこで、彼は実証分析を基礎とするアプローチから出発し、「調整」を軸としながら組織や行動科学的な側面を重視することになるのである²¹⁾。そこで、企業の機能的側面として、計画システムと統制システムおよび情報システムがサブ・システムとして位置付けられるのである。さらに彼は、形成志向的なシステムアプローチを採用することによって、システムの形成とシステム内部の調節を通じて調整の実行者の行為、すなわちコントローラーの行為を強調している。これはシステム理論的な観点から、システム構築とシステム連結とが区別されることを示しており、この区別は彼のコントローリング論の「調整」概念の核心となる要素である。

そこで、前者のシステム構築的な調整とは、組織やプロセス構造を形成することを意味しており、問題解決の調整に役立つとされる。このような構築的な調整を通じて、企業が環境の変化から生じてくる様々な妨害を事前にできるだけ最小にとどめることを目的としている。実際には、計画・統制システムがこれらの調整概念を具体的に支援する。さらに、システム構築的な調整は、コントローリングの機能に対して次のような意味をもっている。それは計画・統制システムおよび情報提供システムを連結すること、換言すれば、情報交換を機能的に連結させることである。そして、それは特定の調整をおこなう部署や、現在のシステムにおいて生じる調整問題を処理する場合に、規則付けという側面をもつ。次に、後者のシステム連結的な調整とは、所与の構造におけるプロセスを調整することである²²⁾。ゆえに、システム連結的な調整とはこのような関連におけるすべての調整活動のことであり、ここでは、所与のシステム構造の枠組み内での問題解決のために、あるいは計画値の実現を妨げるものに対して早期に対応することを示している。また調整活動は、サブ・システム間の情報の伝達経路を維持し適応することを意味している。

さて次に、調整の範囲を企業全体に広げているキュッパの所説を取りあげ、コントローリングの持つもう1つの類型である調整指向型を検討する。

(3) 企業全体の経営管理システム間の調整

この調整志向型コントローリングを支持する論者にはキュッパやウェバー (J. Weber)

21) Horváth P. [1996], S.113.

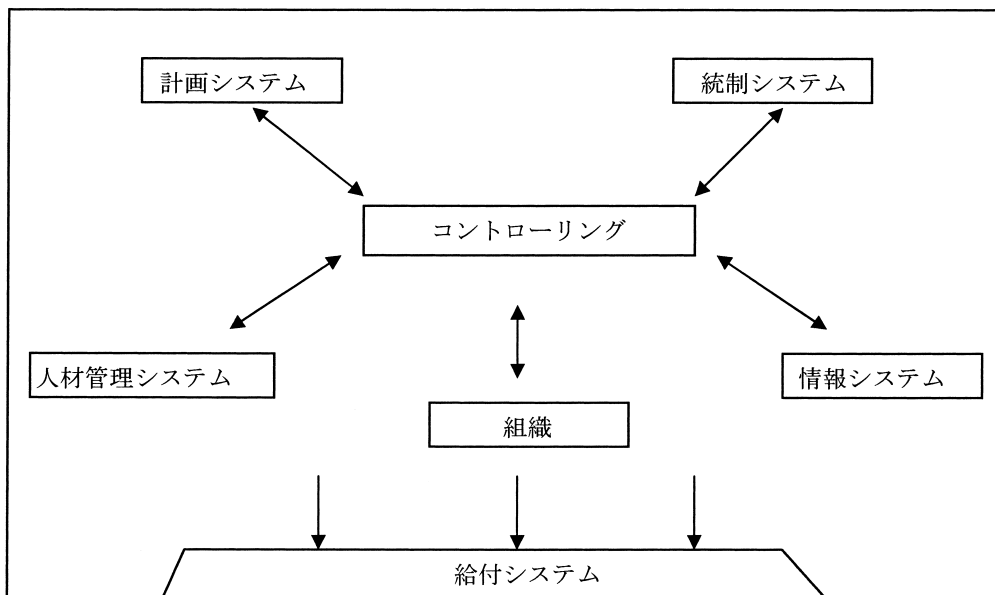
22) Horváth P. [2002], S.142.

等があるが、彼らは企業全体を「調整」機能の範囲として設定している。そこで構想されているコントローリング・システムは、マネジメントの原則のもとでの目標システム、計画システム、統制システムおよび情報システム相互間の調整や、さらには企業組織や労務管理システムの調整をおこなうものと考えられている。こうしたコントローリングの機能として、目標達成機能 (Zielausrichtungsfunktion)、適合性と革新性機能 (Anpassungs- und Innovationsfunktion) およびサービス機能 (Servicenfunktion) の3つがあげられている²³⁾。まず目標達成機能とは、企業目標をできるかぎり達成するために企業全体の活動を企業目標に導いていく機能である。次に適合性・革新性機能とは、企業環境の変動に適時的に対応していただくだけでなく、このような企業環境の変化に対して積極的に影響を及ぼしていく機能のことである。最後に、サービス機能とは、企業の意思決定者が様々な計画手法、統制手法および情報手法を選択したり採用したりする場合に、コントローリングが意思決定者を支援するという機能である。

ここで**図表3**は、キューパーが構想する企業の経営管理システムを示している。このように描き出される経営管理システムでは、組織システム、計画システム、統制システム、情報システムおよび人材管理システムが経営管理システムの基本的な下位システムとして区別されている。

このように、経営管理システムが各システムに分割されるならば、各システム間で密接な関連性をもつ取引の関係が分断されることになる。そのため、例えば計画システムあるいは統制システムを運用する場合には、担当者は会計システムを通じて目的に応じた会計情報を入手しなければならない。従って、この会計情報を入手する際の各システム間の関係を考慮

図表3 キューパーの経営管理システム



(出所) Küpper H.M. [2002], S.15. より作成。

23) Küpper H.U. [2001], S.18-20.

すると、経営管理システム内での各部分システムの独立性は、経営管理システム内部間の区分とその範囲の重なり・連携という2つの特質が平行するかたちで描き出されることになる。この経営管理システムの枠組みにおいてシステムの独立性またはシステム間の重なり・連携が存在するために、経営管理システム内での「調整」の必要性および「調整」の意義が明らかにされることを、キューパーは強調している²⁴⁾。

この「調整」の意味を理解するために、計画システムと統制システムとの結びつきに関して、引き続きキューパーの所説を詳細に考察することにしたい。彼はサイバネティクスによる規則的なサイクルの基礎概念を用いて、計画システムと統制システムとの関わりを描き出している²⁵⁾。本来、このサイバネティクスの図式は、生産管理の領域におけるシステム理論アプローチによって描き出されるようなものである。特に、給付システムのプロセスや領域が「規則区間」(Regelstrecke)として示されている。この具体的な過程形成は、実現過程、すなわち一連の業務を遂行する担当者と生産設備の適切な運用に依拠している。また、サイバネティクス・モデルでは企業外部からの影響を妨害変数として捉えている。そこで、ある数値目標を達成するために、計画においてこの妨害変数が事前に設定されている。すでに計画段階での妨害数値に関する情報が事前連結(Vorkopplung, Feedforward)され、規範数値を達成するために規則区間を通じて実現過程の制御が実施される。そして統制過程では、規則区間を通じて事後連結(Nachkopplung, Feedback)による規則数値が算出され、規範数値との比較が実施される。すなわち統制システムにおいて実現される数値が経営管理目標としての数値に一致しているかどうか報告される仕組みになっている。

こうした計画システムと統制システムとの密接な関係にもかかわらず、キューパーは両システムの結びつきが完全に達成されるわけではないと理解している。つまり、計画システムと統制システムとはいずれにせよ経営管理における独立したシステム領域であり、各システムが独自の手法をもっていることが認識されている。この見方によれば、計画と統制の両システムがそれぞれ独立した経営管理の部分システムであり、両者が完全に統一されることはないという結論が導かれるのである。その理由としては、計画と統制を実施する段階では、その核心において実行者の異なる行為や取り組みが重要となるからである。すなわち、計画段階において将来の出来事を事前に察知し、基準からの逸脱を防ぐという行為と、統制段階においてある物事を検証することによって達成されるという行為はそれぞれ合致しない点があげられている²⁶⁾。

このように、キューパーは経営管理システムの相互依存性(Interdependenz)と結び付け、「調整」のより本質的な機能と意味を模索しているのである。特に彼は、相互依存性との関係において企業全体の経営管理システム間の「調整」概念を導き出している²⁷⁾。すなわち、経営管理システムにおける調整の中にコントローリングの特定の問題を設定することを通して、コントローリングの理論の中心的な対象として相互依存性が浮かびあがってくる

24) Küpper H.U. [2001], S.15.

25) Küpper H.U. [2002], S.183.

26) しかしながら、計画や統制という行為を相互に無関係に区別して分析することが可能であるのかについては、実行上の困難な問題が指摘されている。

27) Küpper H.U. [2001], S.31.

のである。本来、ある事物の間に相互依存関係が見出されるとしても、事物が一つのものとして独立して存在しないのであれば、調整の必要性が継続して生じるものであると、彼は理解している。少なくとも2つのシステムが独立した領域をもちながらも相互に影響を及ぼしあうならば、相互依存性と調整との関連性が示されることになるのである。

さて、以上の3つの「調整」概念を要約すると次のようになろう。まずミュラーは、情報システムに限定して調整機能の重要性を指摘したが、ホルバートはシステム理論に依拠しながら調整の範囲を計画システムと統制システム、そして情報システムに定め、コントローラーという主体を中心として調整概念を説明している。他方、キューパーは、相互依存性と調整を軸として企業全体に調整の範囲を広げたということになろう。

4. コントローリングにおける方法論上の問題点

上述の議論を受けて、コントローリング論の基礎理論を確立し、その概念を明らかにすることがドイツの管理会計論においてどのような意味を持っているのか整理しておきたい。そこでまず、ドイツの伝統的な企業計算論の体系を整理しておこう。この企業計算という領域は企業の情報システムの基礎概念を形成し、企業の情報システムの利用条件を明らかにすることを研究対象としている。この企業計算システムは、原価、費用および支出（給付、収益および収入）という貨幣価値的な数値を基礎としながら、計算システム内に投資計算、財務会計および原価計算を含み込んでいる。

こうした企業計算システムは、さらに内部企業計算と外部企業計算とに区分され、内部企業計算は企業内部の利用者を志向し、外部企業計算は外部の利用者を志向している。このように企業計算を内部と外部に区分する理由は、各計算システムの目的や機能あるいは情報の作成者と利用者との間の関係が異なるからである²⁸⁾。このことはドイツにおいて管理会計といった場合には、企業計算の1領域としての内部企業計算が管理会計に相当するものとして理解されている。ただし、ドイツ管理会計を論じる場合には、管理会計の枠組みや体系、方法論が必ずしも明らかにされてはいない状況に留意しなければならない。なお、ドイツ原価計算論はドイツ経営経済学にその基盤を置いているという点については広く認められており、そうした事態のもとでは実質的に、この原価計算論がドイツ管理会計論として受け止められてきた。一般的に言えば、ドイツ管理会計論は原価計算論、内部会計や内部企業計算の枠組みのもとで実質的な議論がなされてきたのである²⁹⁾。

そして特に、クロック (Kloock J.) による企業計算の課題・システムに関する主張が、現在のドイツ企業計算論の基本的なフレームワークの一つを提示している。彼は、企業における企業計算や会計をシステム化されたマネジメント情報システム (Management-Informationssystem) として理解している³⁰⁾。このような企業計算がマネジメント情報システムとして成立するために、一般的な意味での情報システムと区別されな

28) Ewert R. und A.Wagenhofer [2003], S.4.

29) Ewert R. und A.Wagenhofer [2003], S.4-5.

30) Kloock J. [1978], S.493.

なければならない。この点に対して、マネジメント情報システムでは、特定のマネジメント課題を志向することや、情報(原価や費用等)のもつ属性が制限されるという点がクロックにより指摘されており、通常の情報システムとの違いが強調されている³¹⁾。

他方、ドイツの原価計算論・管理会計論が経営経済学の1分野であるという認識は、わが国におけるドイツ原価計算研究にも反映されている。例えば、溝口一雄[1980]には、およそ1960年代ごろまでドイツでは、アメリカの予算統制や長期経営計画に相当する技法が明確には確立されてこなかったという指摘がある³²⁾。つまり、1960年代までドイツでは管理会計という領域には関心がもたれていないという状況であった。またドイツの会計学研究は経営経済学と深い結びつきがあり、1960年代以降に登場する管理会計という領域にしてもいくつかの学問領域と重なっており、ドイツ管理会計がどのような分野なのかについて明確に示すことが困難であったと言える。それにもかかわらず、多くの論者が意思決定を志向する原価計算という分析視角からドイツ管理会計の解明を試みているのである³³⁾。例えば近年では、柳田仁[2006]は経営会計論の国際比較という視点からドイツ経営会計論の中核を形成する原価計算論の発展を考察している³⁴⁾。

この論点に密接に関連して小林哲夫[1992]は、コントローリングをめぐる現状に関して、コントローリングが学問領域として成立するには、どのような要件を満たさなければならないのかということまでさかのぼって考えてみる必要があるとなると述べている³⁵⁾。その意味では、ドイツの経営学における学問的体系にまで考察の視野を広げ、そこでコントローリングをどのように位置付けるのかという問題にまで発展していくことになる。さらに長谷川拓三[1994]は、先述したホルバートらによるコントローリング研究の方法について、コントローリングは実務への役立ちを優先しているという点において特徴をもち、経営経済学の研究成果や手法を積極的に取り込んでいると理解している³⁶⁾。

実のところ、コントローリングがそのフレームワークの中にドイツ会計制度が抱えている問題点を未解決のまま受け継いでいることが批判され、そのことがコントローリングの研究方法や理論的基盤を不安定なものにしている。コントローリング方法に向けられたこうした批判が、もっぱらコントローリングという概念の曖昧さに対して向けられていると言っているであろう。従って、コントローリング研究に求められているのは、最初にこれまでの経営経済学体系の部分領域の範囲を越えて、独立した学問領域としての成果を提示しなければならないということである³⁷⁾。つまり、コントローリングの分析視角を採用することによって何が明らかにされたかという成果を明確に示すことによって、はじめて、コントローリングの意義が理解されるとみなされているのである。現時点の段階では、コントローリングで議論されている問題が、すでに企業内部の計算制度や企業計算の体系において議論されているものであり、とりたててコントローリングという分野を独立させて議論を展開することに

31) Kloock J. [1978], S.493.

32) 溝口一雄 [1980], 8頁。

33) 井上康男 [1961]。

34) 柳田仁 [2006]。

35) 小林哲夫 [1992], 69頁。

36) 長谷川拓三 [1994], 7頁。

37) Schneider D. [1993], S.771.

否定的な立場も見受けられる。

近年、企業において企業活動が大規模化・複雑化するにつれて、企業内部での調整の必要性が要請されている。このような調整問題は、企業組織での相互依存的な意思決定に関する調整として組織論の中心的な問題を伴っている³⁸⁾。経営経済学の分野においても、この「調整」概念を巡って調整の定義や類型を区別する多くの試みがなされてきている。そこで、いわゆる「調整」概念を鍵概念としてコントローリングを説明するというアプローチが一定の評価を獲得しているが、しかしその一方で、「調整」の範囲や「調整」の対象などに対してコントローリングと「調整」がどのように関連するのかを巡って様々に批判がなされている。

そこで最近では、こうした批判を吟味し、あらたな視点でコントローリング論の基礎理論が提唱されており、これについて以下にその主張を簡潔に整理しておこう。とりわけ、コントローリング研究で業績をあげてきたウェバーらは、「合理性の確保 (Rationalitätssicherung)」という視点からコントローリングの基礎理論を構築することに取り組んでいる。つまり、すでに述べてきた「調整」概念を批判的に検討するなかから「経営管理システムの合理性の確保」という立場に依拠し、コントローリングの理論的な基盤を構想している。この視点は、これまでに展開されてきた「調整」という考え方を否定するものではなく、「調整」概念と密接に関係付けられている。すなわち、計画による調整というコンテキストにおける合理性の確保に着目し、経営管理の特定の見方を採用するところに特徴をもっているのである³⁹⁾。実際、コントローラーが直面する課題を手がかりにし、コントローリングの機能を導出し、帰納的な方法でコントローリング概念に接近することを試みている。一般的な意味において、経営管理の合理性を確保することがコントローラーにとって重要であるが、この場合の合理性とは、目的-手段に関係付けられる合理性を意味するものと理解されている。これを説明するために次のような例が示されている。すなわち、経営管理は経営者（行為者）の独自の目標に従って実行されるが、経営者の認識上の能力には限界があるものとみなされる。そのために、経営者の意志や能力に限りがあるという合理性の欠陥が生じ、経営者（行為者）のこの合理性の欠陥を起点にして、あるものごとの実現可能性を高めるための交渉を通して合理性の確保が組み立てられると論じられている。この目的-手段の合理性という枠組みにおいて、合理性が欠如している状況を検討し、合理性が欠如した状態を回避しあるいは問題解決に努めるという点に注目し、その役目こそがコントローラーが担うものであると結論付けられている。従って合理性を確保することは、計画、統制および情報という様々な課題が交錯する状況において、コントローラーが主体的に問題解決に取り組むということにほかならないとされる。

そもそも、現在、「合理性の確保」のための様々な方策が多岐にわたり過ぎていているという事態がコントローリングの曖昧さの根拠になっているとウェバーらは指摘している⁴⁰⁾。そこで彼らは、合理性の概念を明らかにし、合理性の階層性を成果レベル、プロセス・レベル、インプット・レベルという3つのレベルにおいて規定し、「合理性の確保」を概念的に

38) Kirsch K. [1975].

39) Weber J. und U. Schäffer [2006], S.24.

40) Weber J. und U. Schäffer [2006], S.48.

定義することを試みている。ただ、現時点では、コントローリングの基礎理論がどのような形で構想されているのかについての全体像は明らかにされてはいない状況にある。

5. むすび

以上、本稿ではコントローリング論の軸となっている「調整」概念のもつ意味を、主としてホルバートやキューパーの諸見解に依拠しながら明らかにしてきた。コントローリングは実務においてコントローリング部門の設置から広がりを見せ、コントローリング論は活発に議論されている。このコントローリング部門の設置による効果とその必要性は十分に認められており、コントローリングに対して大きな関心と期待が寄せられている。したがって、マネジメント・システムのさらなる発展と企業環境の動態化とともに、新しい経営経済学の一領域としてのコントローリングの必要性が強く認識されるものとなっている。

次に、近年のコントローリングの動向に焦点を当て、コントローリングの基礎概念として展開される成果志向型アプローチおよび調整志向型アプローチを取りあげた。両アプローチはマネジメントを基礎とするという点では一致しているが、企業目標の設定、「調整」の範囲や機能については違いが認められる。そこでホルバートの「調整」概念はコントローラーの機能を中心として、その関係において計画システムと統制システムおよび情報システム間において位置付けられるものである。特に、システム構築的調整とシステム結合的調整が基軸となっており、この2つのシステム理論上の調整概念を通じて、企業資源の構築および企業資源利用という2つの側面に区別して考察が進められた。次にキューパーは、相互依存性と調整との関係からなぜ調整が必要となるかというその意味を明らかにしようとしている。企業システムが様々なサブ・システムから構成されており、そのサブ・システムが独立しながらも相互依存的な関係をもつために、調整の必要性が見出されている。

それから、コントローリングにおける方法論上の問題点を考察した。このコントローリングが独自の学問領域を切り開くために、コントローリング手法に対して何か欠けているとすれば、このことは単純に、企業が直面している問題が真に新しいからという理由からだけではないのである。つまり、これまでコントローリングを支持する論者が、具体的な問題を解決することなしに、あまりにも別の領域で未解決になっている手法や問題をそのままコントローリングの枠組みの中に持ち込んでしまったからである⁴¹⁾。ここにおいては、経済・金融のグローバル化の影響を受け、ドイツ的な発想によらない問題意識と、ドイツ独自のものとの間の整合性をいかに理論的に説明するのが、今まさに問われているのである。

最後に、コントローリングへの批判を検討し、新たな視点からコントローリングの基礎理論を確立しようとするウェバーらの試みを取り上げた。彼らの主張する「合理性の確保」という考え方が「調整」概念と密接に関係付けられて議論されている点に着目し、今後の展開を引き続き考察していく必要がある。

41) Schneider D. [1993], S.771.

参考文献

- Bhimani A. [1996], *Management Accounting European Perspective*, Oxford University Press.
- Coenenberg A.G. und Schoenfeld H.M. [1990], The development of managerial accounting in Germany: A historical analysis, *The accounting historians journal*, December 1990.
- Ewert R. und A. Wagenhofer [2003], *Interne Unternehmensrechnung*, Springer.
- Frese E. [1975], Koordination von Entscheidungen in Sparten-Organisationen, *Betriebswirtschaft für Forschung und Praxis* 27.
- Hahn D. [1994], *PuK: Controllingkonzept*, 4.Aufl., Wiesbaden.
- Horváth P. [1996], *Controlling*, Stuttgart, Vahlen.
- Horváth P. [2002], *Controlling*, Stuttgart, Vahlen.
- Kirsch W. [1971], Die Koordination von Entscheidungen in Organisation, *ZfbF*. 23.
- Kloock J. [1978], Aufgaben und Systeme der Unternehmensrechnung, *Betriebswirtschaft für Forschung und Praxis*, 30.
- Küpper H-U. [2001], *Controlling*, Stuttgart, Schäffer Poeschel.
- Schneider D. [1991], Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung, *Der Betrieb*, 44.
- Stoffel K. [1995], *Controllershship im internationalen Vergleich*, München.
- Weber J. [1999], *Einführung in das Controlling*, Schaffer Poeschel.
- Weber J. und U. Schäffer [2006], *Einführung in das Controlling*, Schaeffer Poeschel.
- 井上康男著、松本雅男監修 [1961] 『ドイツ管理会計論』、白桃書房。
- 小林哲夫 [1992] 「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号、第4号。
- 長谷川拓三 [1994] 「ドイツにおける戦略的原価マネジメントの構想について—ホルバートと彼のグループによる提唱の検討を中心に—」『岐阜経済大学論集』、第27巻第4号。
- 溝口一雄 [1980] 「西ドイツにおける管理会計システム」『税経通信』、第35号、第2巻。
- 柳田仁 [2006] 『国際経営会計論』、中央経済社。