

## コントローリングとコントローラー

### — ドイツ企業におけるコントローラーの役割と制度 —

#### Controlling and Controller

小澤 優子\*

Yuko Ozawa

コントローラーとはコントローリング機能を担う職位を指すものであり、彼らは企業目標を効率的に達成するために管理システムにおけるマネジャーの支援を行っている。コントローリングを理解するためには、コントローラーの職位や権限など、コントローリングの制度的な側面を明確化することが不可欠となる。本稿では、コントローラーの意味とその職務および役割を明らかにし、企業内でのその職位ならびに権限に関して検討していく。

キーワード：コントローラー、調整、負担軽減、補完、横断領域

#### 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(Controlling)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<sup>1)</sup>。コントローラーの捉えかたは、実際、文献によってさまざまであった。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さまざまなものが指摘されてきた。理論において、コントローリング機能として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としても多様なものが明らかにされてきたといえる。

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<sup>2)</sup>。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<sup>3)</sup>。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

\*流通科学大学商学部、〒651-2188 神戸市西区学園西町3-1

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さまざまである。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。

このような状況の中で、1990年代に入り、1970年代後半から1980年代前半にかけて見られるようになった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みなす見解が、実践や理論において一般的なものとなった。現在もこのような調整志向的な見解が、コントローリングに関する理解としてもっとも支持されている。このことに基づいてコントローラーの職務と役割を明らかにするならば、コントローラーの職位や権限、責任の範囲が限定され、明確化されることとなる。

本稿においては、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)の一部分のための職位所有者である<sup>4)</sup>」。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<sup>5)</sup>。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。コントローリングはしばしば統制(Kontrolle)と混同される。しかしながら、コントローリングの調整の対象が計画策定システム、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)管理システム全体にわたることから、コントローリングは統制より広く、また、それを包含する概念である。そして、コントローリングの調整手段としては、おもに、予算管理や原価管理などが指摘されている<sup>6)</sup>。

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、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<sup>7)</sup>。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としては、たとえば、高い分析能力や自主性、コミュニケーション力、実行力などが挙げられる。

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。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<sup>8)</sup>。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にされている。これは、コントローリングの機能と財務や計算制度のそれが密接に関連しているためであると考えられる。そのほかの名称としては、「経営経済」部門や「企業管理」部門が挙げられているが、前者は6.2%、後者は2.4%と、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<sup>9)</sup>。

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つの職務が指摘されうる。

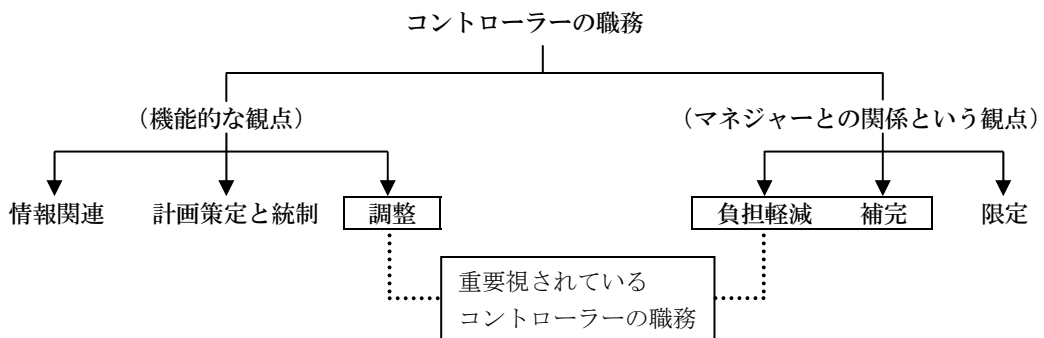
第一に、情報関連の職務をコントローラーのそれとする考えが挙げられる。これは、マネジャーの意思決定にとって必要である経済的な情報をコントローラーが準備し、提供することを意味する。たとえば、原価計算などを通じてマネジャーを支援することが主な職務と考えられる。第二に、コントローラーの職務は計画策定と統制という活動を含むものであるという見解が導きだされる。このような理解のもとでは、コントローラーは計画策定、統制および情報という管理のプロセスにおける全般的な活動にかかわることとなる。コントローラーは経済的な情報を提供するのみならず、たとえば、事業計画の策定に加わったり、企業目標が目指されているのかを監督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<sup>10)</sup>。

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応じて、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)という3つに分けられる。

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、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が挙げられる。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どうか、また、社内のルールを守っているかどうかを監視する職務が、その例として考えられる。

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。



(図1) コントローラーの職務の分類

(注) 筆者作成

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いる<sup>11)</sup>。

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(Kontrollleur)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、意思決定のために必要な情報を提供することを通じて、マネジャー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強調されている。

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、革新者として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, 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<sup>12)</sup>。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。

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、革新者としての役割を果たすために、調整を通じて補完職務ならびに負担軽減職務を遂行するのである。

### Ⅲ. コントローラーの職位の導入

本節以降においては、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、コントローリング組織(Controlling-Organization)についての考察が行われる。

コントローリング組織を明確化する際に、以下の 3 つの事柄を検討することが必要となる<sup>13)</sup>。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。第二に、コントローリングの配置(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、もしくは、部門ごとに分けるのか)や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と部門コントローリングの設置)、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が考えられるべきである。第三に、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。この問題に関しては、コントローリング組織の位置づけの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。これらのことは、表1において明らかにされている。

(表1) コントローリング組織の形成形態

| 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"> <li>・非制度化</li> <li>・制度化</li> </ul>                                      |
| コントローリングの配置(Gliederung)     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・職務志向的な配置</li> <li>・組織志向的な配置</li> </ul>                             |
| コントローリングの集権化の程度             | <ul style="list-style-type: none"> <li>・中央コントローリング</li> <li>・部門コントローリング</li> </ul>                         |
| 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"> <li>・部門のマネジャーのもとへの従属</li> <li>・二重支配原則</li> </ul>                        |
| コントローリングの階層的な配列(Einordnung) | <ul style="list-style-type: none"> <li>・最上位のレベルへの配列</li> <li>・二番目のレベルへの配列</li> <li>・より低いレベルへの配列</li> </ul> |
| コントローリングの権限                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・ライン機関としての組織</li> <li>・スタッフ職位としての組織</li> <li>・横断領域としての組織</li> </ul> |

(出所) Friedl, B. : Controlling, Stuttgart 2003, S. 96.

以上のような問題に関して、筆者は先の研究において、第一番目と第二番目の問題について検討を行った<sup>14)</sup>。そこでは、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、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(dotted-line-Prinzip)にしたがうことが考察された。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、指揮命令系統をもちうるということが明らかにされた。

したがって、本稿では第三番目の企業組織内におけるコントローリングの配列に注目し、固有のコントローラー職位の階層的な配列とコントローラーの権限について明確化していく。まず、本節では、コントローラー職位にとってもっとも合目的である企業組織における階層的な配列が明確化される。ついで、第IV節において、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が検討されることとなる。

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、

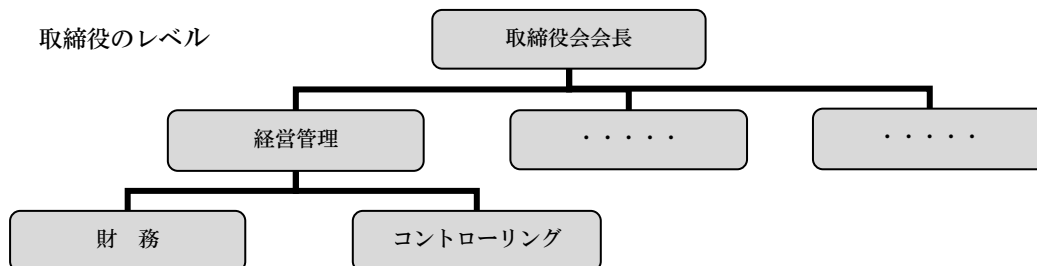
最上位のコントローラー職位が管理階層のどのレベルに配置されるべきであるのかということが問題となる<sup>15)</sup>。なぜなら、コントローラーが企業内に複数配置される場合でも、彼らは最上位のコントローラーによって最終的に統率されるからである。

このことに関しては、以下の3つの代替案が指摘される（図2参照）<sup>16)</sup>。

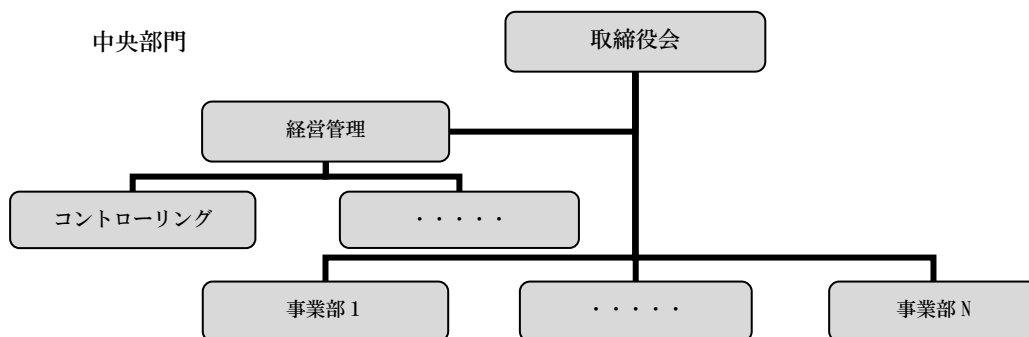
<最上位のレベル>



<二番目のレベル>



<より低いレベル（三番目のレベル）>



（図2）コントローラーの職位の配列に関する類型<sup>18)</sup>

—管理階層の最上位のレベルへの配列

—管理階層の二番目のレベルへの配列

—管理階層のより低い（三番目以降の）レベルへの配列

まず、コントローラーの職位が管理階層の最上位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、そのメリットとして挙げられる。

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)の担当の取締役の管轄下におかれている場合、二番目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。最上位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)<sup>17)</sup>を通じて各領域のマネジャーの支援を行う。この際、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、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、それを管理階層の二番目のレベルに設置することが最も適当であると考えられる<sup>19)</sup>。実践においても、それを二番目のレベル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<sup>20)</sup>。調査対象企業のうち65%の企業がコントローラーの職位を管理の二番目のレベルに位置づけており、ついで三番目のレベルにそれを設置する割合が26%となっている。最上位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。

最上位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として、第一に、II節で述べた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が挙げられる<sup>21)</sup>。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三番目への配列に関して、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二番目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指摘される。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っ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。

#### 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<sup>22)</sup>。

コントローラーは、しばしば、スタッフとしてみなされる。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。

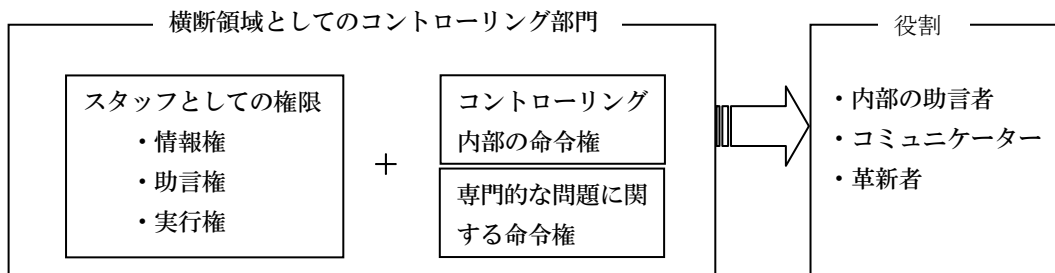
コントローラーにこのような権限が与えられている場合、先に明らかにされた彼の助言者としての役割は確かに果たされ、マネジャーが支援されることにつながる。しかしながら、このような権限のみでは、企業内にコントローラーの職位が複数設置された場合に、中央コントローラーが部門コントローラーを統率する権限をもたないということになる。また、彼らが専門的な観点から各領域内もしくは領域間の調整を行うという責任を有するにもかかわらず、その権限は助言や支援のためのものに限定されている。さらには、コントローラーの革新者としての役割が近年とりわけ重視されるようになっており、この役割を果たすためには各部門のマネジャーに命令す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

他方では、コントローラーがラインとして理解される場合もある<sup>23)</sup>。すなわち、コントローラーの職位にライン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<sup>24)</sup>。すなわち、コントローラーの職位にスタッフ職位に与えられている権限に加えて、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<sup>25)</sup>。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、コントローリング内部の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や命令を行うことができる。他の領域に対して、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。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こととなる。



(図3) コントローラーの権限

(注) 筆者作成

## V. 結

以上、実践や理論でコントローラーの職務や権限が明確化されていないという問題意識から、コントローラーの職務と役割を明らかにし、その職位および権限について検討してきた。

コントローラーの職務と役割を明確化するために、まず、コントローラーの定義ならびに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。そのうえで、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指摘した。また、明確化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に加えて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完全には拭い去ることが出来ていない。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、本稿で言及してきた内容は、依然として理論上での理解のままにとどまっており、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。これらの問題を解決することは、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。

今後、実践におけるコントローラーの職務をより具体的に明確化するとともに、それを個別の問題領域と関連させて検討することを通じて、これらの課題は克服されると考えられる。

### 引用文献、注

- <sup>1)</sup> 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。
- <sup>2)</sup> Vgl. Weber, J. Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 228.
- <sup>3)</sup> 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 Instrumente des Controlling, DBW, 50. Jg. (1990), S. 435–458 ; Küpper, H.-U. : Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2005, S. 439.

- <sup>4)</sup> Mann, R. : Controlling als Führungsaufgabe, in ; Siegwart, H. (Hrsg.) : Management Control, 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)とでは異なるものの、その機能の担い手の名称は共通している。
- <sup>5)</sup> コントローリングの調整志向的な見解に関しては、おもに、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. 小澤優子「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、2006年11月。
- <sup>6)</sup> このことに関する詳細は、以下の文献を参照。小澤優子「コントローリングの手段—コントローリングと予算管理の関連から—」『流通科学大学論集(流通・経営編)』第21巻第1号、2008年、124-128ページ。
- <sup>7)</sup> 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。
- <sup>8)</sup> 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. : Controlling im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995, S. 138-141.
- <sup>9)</sup> Vgl. Weber, J. / Vater, H. / Schmidt, W. / Reinhard H. / Ernst, E.(Hrsg.) : Die neue Rolle des Controllers, Stuttgart 2008, S. 4f.
- <sup>10)</sup> このことに関する詳細は、以下の文献を参照。小澤優子「コントローリング理論の基本構想」『関西学院商学研究』第51号、215-221ページ。
- <sup>11)</sup> 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.
- <sup>12)</sup> 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の研究結果のほかに、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稿では指摘していない。
- <sup>13)</sup> Vgl. Friedl, B. : Controlling, Stuttgart 2003, S. 95 f. ; Horváth, P. : a. a. O., S. 846 f. ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 515 ff.
- <sup>14)</sup> 小澤優子「コントローリングの組織」『商学論究』(関西学院大学)第51巻第3号、2004年2月、109-118ページ。
- <sup>15)</sup> 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、中央コントローラーと称される。Vgl. Hahn, D./ Hungenberk, 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.
- <sup>16)</sup> 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.

- <sup>18)</sup> 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。
- <sup>17)</sup> 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。
- <sup>19)</sup> Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 847 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 528 f.
- <sup>20)</sup> 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「第三レベル」と「第四レベル」に分けられており、また、「第三レベル」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。
- <sup>21)</sup> Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 847 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 526-529.
- <sup>22)</sup> 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.
- <sup>23)</sup> たとえば、フリードゥ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.
- <sup>24)</sup> 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。
- <sup>25)</sup> 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。このような問題に関しては、以下の文献を参照。小澤優子、前掲稿、115–118 ページ。