

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 —

An Instrument of Controlling

小澤 優子*

Yuko Ozawa

ドイツをはじめEU各国の実践や理論において、アメリカのコントローラー制度から発展したドイツ独自の概念であるコントローリングやその機能を果たすコントローラーが非常に注目されている。彼らの役割は、調整機能を果たすことによってマネジャーの支援を行うことであるが、彼らにとって有用な手段があまり明確化されていないというのが現状である。本稿では、コントローリングの機能や多岐にわたるその手段について明らかにした後に、その手段のなかでもとりわけ重要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について論じることとする。

キーワード: コントローリング、調整、予算、予算管理

I. 序

ドイツにおいて、コントローリング(Controlling)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¹⁾。そのような見解のもとでは、コントローリングは管理システムのサブシステムとして、その他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（経営管理者）を支援するものであるとみなされる²⁾。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きた。

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³⁾。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

*流通科学大学商学部、〒651-2188 神戸市西区学園西町 3-1

支援などが挙げられる⁴⁾。しかし、こ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、どれがコントローリングの手段であるのか、どの手段によって管理システムの調整が適切になされるのかを明確にすることが非常に困難となっている。

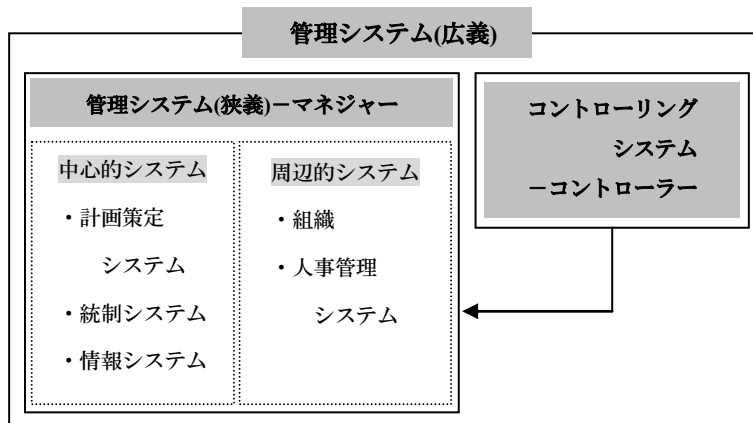
したがって、コントローリングが調整という機能を果たすために、どのような手段の活用が効果的であるのかを明らかにすることが不可欠である。本稿では、多様な調整手段の中で非常に有用であるとみなされている予算管理に注目し、それとコントローリングとの関連を論じていく。そのためにまず、コントローリングの機能と、現在、コントローリングの手段として指摘されているおもなものについて明らかにする。次いで、予算の機能や目的を明確化し、その後に、管理システムの全体的な調整のために予算管理がどのように利用されるのかについて検討を加えていく。

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。

コントローリングとは管理システムの一つの部分システムであり、その機能は、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。すなわち、コントローリング機能を担うコントローラーは、マネジャー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⁵⁾。このことは、図1において表わされている⁶⁾。

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うるのであろうか。先ほど述べたように、実践や理論において、コントローリングの手段としては非常に多くのものが指摘されている。しかし、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。このことを考慮に入れるならば、調整のための手段はある程度限定されることになる。



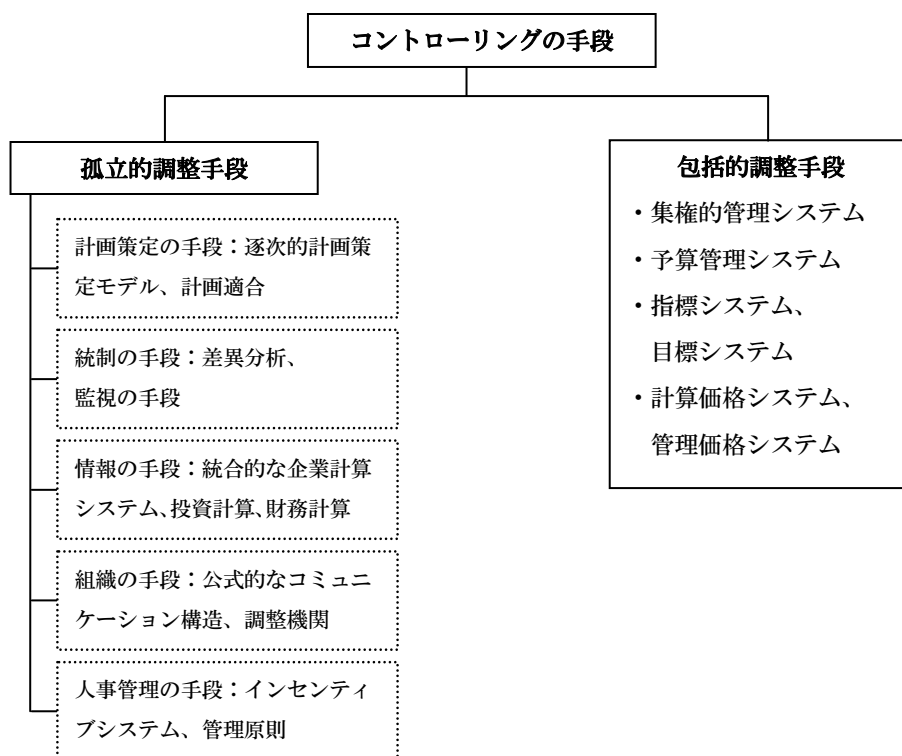
(出所) 筆者作成

図1 管理システムとコントローリングシステム

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(Küpper, H.-U.)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⁷⁾。彼は、コントローリングの手段を孤立的調整手段(isolierte Koordinationsinstrumente)と包括的調整手段(übergreifende Koordinationsinstrumente)とに細分し、それぞれの特徴づけを行っている(図2参照)⁸⁾。

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的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⁹⁾。すなわち、このような調整の手段はマネジャーが直接用いるものであり、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となる。



(出所) Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 41. Abb. I – 14 を一部加筆・修正

図2 コントローリングの手段

包括的調整手段としては、集権的な管理システム(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つが指摘される¹⁰⁾。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命令権がトップ・マネジメントに集約されることとなり、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のである。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、これは個々の領域の成果に影響を及ぼすこととなる。そして、これら4つの包括的調整手段の間には、集権的な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¹¹⁾。

これらの中で、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と考えられている¹²⁾。そして、本稿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予算管理(Budgetierung)が理論的に重視されているためである。先ほど述べたように、キュッパーは、コントローラーの役割として予算管理が非常に重要であると考えている。また、ドイツにおけるコントローリングに関する代表的な研究者であるホルヴァート(Horváth, P.)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の重要性について述べている¹³⁾。さらに、多くの論者が、予算管理をコントローリングの手段として取り上げているのである¹⁴⁾。

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。ストーフエル(Stoffel, K.)の調査において、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(表1参照)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⁾。

第三の理由として、コントローリング生成期からの、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。

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考えられる。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、本稿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、キュッ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⁾」のである。実際、表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、先ほどに挙げた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⁾。

表 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)	9 7
内部の報告制度(Internes Berichtswesen)	9 0
業務的な計画策定	8 0
投資計算	7 0
内部の計算制度(Internes Rechnungswesen)	6 5
戦略的な計画策定	3 6
財務報告	3 0

(出所) Vgl. Stoffel, K. : Controllershhip im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995, S. 157. Abb.14 をもとに筆者作成

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、一般的には、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、その後に、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のである。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ものと考えられる。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こととなる。

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のである。

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、このことによる。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るのである。

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、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のである。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分権化され、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のである。

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のである。

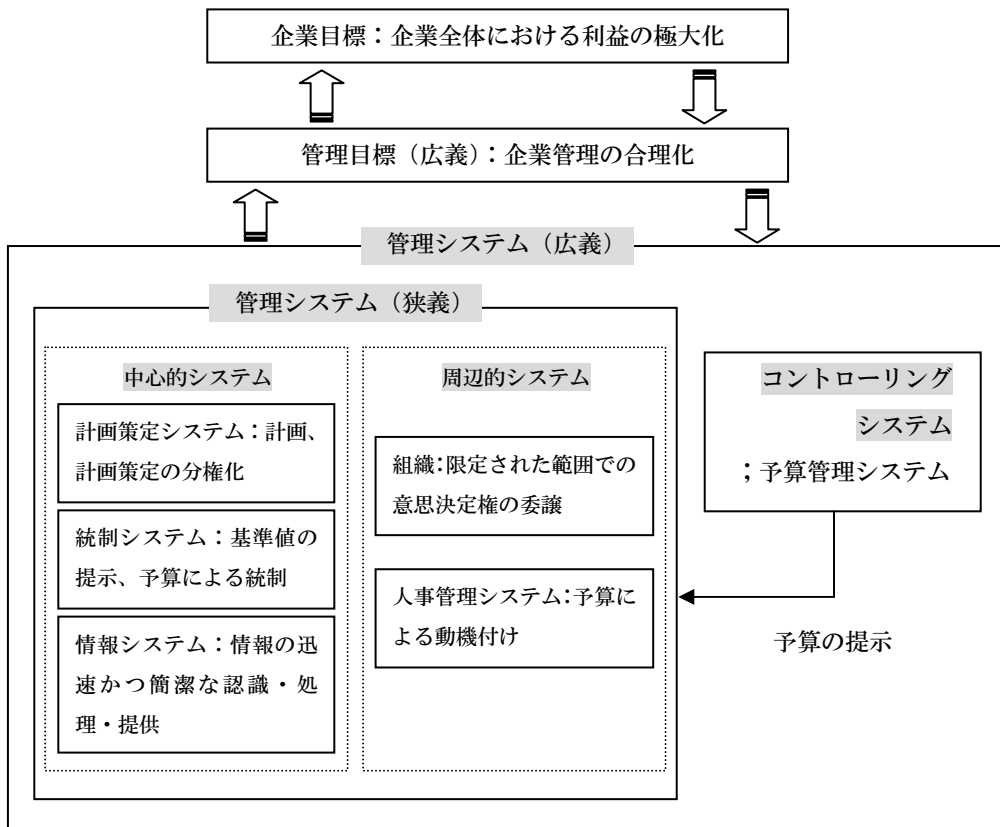
予算の提示は、情報システムのための調整手段ともなりうる。情報システムにおいては、各部分システムで必要とされる情報が認識され、処理された後に、それが各部分システムに提供されるという一連の行動が行なわれている。数値で表された予算を提示することにより、情報が迅速かつ簡潔に組織の構成員に伝達されることとなる。また、予算の提示によって意思決定の分権化が進んでいるならば、情報システムで行なわれる企業計算が単純化する。このため、予算の提示によって情報システムの複雑性が減少するのである。

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のである。

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決定権の委譲(Delegation von Entscheidungsrecht)がなされることとなる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行なわれるが、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のである。

図3では、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、その



（出所）筆者作成

図3 予算管理による管理システム全体の調整

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、周縁的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。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るのである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

本稿は、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、コントローリングの機能と手段を明らかにし、多数存在するコントローリングの手段の中でも予算管理に注目し、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、調整の対象は計画策定システムなど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、それを用いることにより狭義の管理システム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おり、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指摘される。また、このよう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である。そして、そのような予算管理を実施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を明らかにした。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。しかしながら、多くの課題が残されている。

まず、本論文においては、予算管理とコントローリングとの関連に関して理論的に論じるところとどまっている。実際の企業の管理活動とコントローリングならびに予算管理とを関連付け、予算管理を通じてコントローリングの機能がいかに果たされうるのかということをより具体的に検討する必要がある。また、予算管理は、おもに短期的な利益計画を具体化するために用いられ、短期的な経営計画の場合に有用な手段となりうる。近年、将来の予測が困難であることなどから、企業管理において戦略の重要性が非常に高まっていることは周知の通りである。したがって、予算管理と戦略との関連や、コントローリングと戦略および戦略的計画策定との関連を取り上げる論者も増加している。たとえば、ホルヴァートは戦略的コントローリングについて触れており、また、戦略的コントローリングという題名の著書も出版されている。これらのことから、戦略とコントローリングの関連について取り上げることが必要である。

さらに、本文中で述べたように、本稿では予算管理のみを取り上げたが、キューパーによって指摘された4つの包括的調整手段はすべてがコントローリングにとって有用な手段である。予算管理によって管理システムの完全な調整がなされるというわけではない。包括的調整手段のそれぞれの関係がいかなるものであるのか、また、それらを如何に用いて調整を行っていくのかを考

察していかなければならない。

コントローリングの有用性について明らかにするためには、今後、調整のためのさまざまな手段をより明確化し、それらとコントローリングとの関連を詳細に検討することが不可欠である。

引用文献、注

- 1) 1978 年のホルヴァートによる論文の中で、コントローリングに関する調整志向的な見解が初めて示された。
Vgl. Horváth, P. : Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 202. なお、この 30 年間で調整の意味内容は変化しているものの、コントローリングの機能が管理システムにおける調整という基本的な理解は変化していないと考えられる。
また、コントローリングはドイツ（西ドイツ）において生成・発展してきたものであるが、近年はドイツのみならず、ドイツ語圏ならびに EU 各国の企業においても、徐々に採り入れられつつある。
- 2) 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、ホルヴァートのほかに、キューパーやヴェーバー (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. 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。
- 3) 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、以下の文献が分かりやすい。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 229.
- 4) 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。
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。
- 5) 小澤 優子、前掲稿、77 ページ。また、コントローリングの目標として支援などの固有のものが設定されるが、本稿では取り上げていない。これに関しては、おもに、以下の文献を参照。Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 17–20.
- 6) これは、ホルヴァートやキューパーの見解を元に筆者が作成した図表を簡素化したものである。詳細な図表に関しては、以下の文献を参照。小澤 優子、前掲稿、78 ページ。
- 7) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 24–29.
- 8) なお、これらの訳語に関して、筆者が以前執筆した論文においては、前者を「個別的調整手段」、後者を「全体的調整手段」と訳している。しかしながら、その意味内容からそれぞれ「孤立的調整手段」と「包括的調整手段」とすることが適当であると考え、訳語を変えている。

- 9) 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. 小澤 優子、前掲稿、77-84 ページ。
- 10) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 28 f.
- 11) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 417-422.
- 12) 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.
- 13) Vgl. Horváth, P. : a. a. O., S. 229-231.
- 14) 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.
- 15) Vgl. Stoffel, K. : Controllershship im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995, S. 154-164.
- 16) Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 228 f.
- 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 一米国管理会計論発達史研究の一視点一」『一橋論叢』第 92 巻第 3 号、1984 年 9 月、309-319 ページ。
- 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.
- 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, 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、本文中で明らかにしたように、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 und 339-341 und 393-398.
- 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、本稿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.
- 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いかに測定されるのかに関しては、以下の文献を参照。小澤 優子「コントローラーとマネジャー」『関西学院商学研究』第 52 号、2003 年 3 月、146-150 ページ。