

# コントローリングに関する 価値創造志向と調整志向

小 澤 優 子

## 1. はじめに

ベッカー (Becker, W.) は1990年代以降、コントローリング (Controlling) に関して価値創造志向的コントローリング (wertschöpfungsorientiertes Controlling) を提唱してきた (Becker 1990)。ここでコントローリングは、従来から理解されている管理活動や実行活動を統合し、それらを価値創造という目的に方向付ける追加的な役割を果たすものとして捉えられる。このような見解は、彼が共同研究者であるバルツァー (Baltzer, B.) やウルリッヒ (Ulrich, P.) と行った近年の研究でも引き続き重要視されており (Becker / Baltzer / Ulrich 2014)、ドイツ語圏におけるコントローリング研究の主要なものとして高い注目を集めている。

このようなベッカー等の研究に関して、小澤 (2020) では、基礎となるコントローリングの定義とその機能、また、それらと関連する制度的側面が検討されている。すなわち、コントローリングの3つの機能と、その担い手であるコントローラーとマネジャーとの関係および役割の分担が明確化された。さらには、重要な要素について、おもに調整志向的な見解を支持するホルヴァート (Horváth, P.) やキューパー (Küpper, H.-U.)、ヴェーバー (Weber, J.) とシュッファー (Schäffer U.) など他の論者との比較を通じて、ベッカー等の研究の貢献を指摘した。

これに引き続き本稿においては、彼らの研究により深い考察を加えることにより、その意義を明らかにしていく。そのために、ベッカー等と同じ1990年前後にコントローリングの研究を始め、今日でも代表的な研究者であるキューパーとその共同研究者との見解と照らし合わせることを試みる。このように主要な論者による研究を比較・検討することの中で、これまでの研究で議論が不十分であった内容に触れることを通じて、今日の企業経営で重要となる理解も明確化されることが考えられる。

本稿の構成は次のとおりである。第2章では、それぞれの研究の基礎として、対象とな

る管理システムの全体像を検討する。続く第3章は、それぞれの論者が指摘するコントロールの機能を明確化するためのものである。これらと併せて第4章においてその目的を指摘し、今日的なコントロールを明らかにしていく。

## 2. それぞれの研究の基礎

まずはベッカー等の見解について、彼らの2014年の研究を中心に明らかにする(Becker / Baltzer / Ulrich 2014, S. 56 ff.)<sup>2)</sup>。

管理システムの要素としてここで指摘されているのは、制御(Steuerung)と規正(Regelung)を包含する統率(Lenkung)である。これらとあわせて重要な個別要素として、形成(Gestaltung)と指揮(Leitung)も挙げられている。ここで注意が必要なのは、ベッカー等が、管理の要素として通常用いられる表現とは異なった言葉を用いている点である。ドイツ語圏で管理システムを研究する際に参考にされる代表的なものはブライヒャーらの研究(Bleicher / Meyer 1976)であり、多くの論者がそれに倣って管理システムの全体像やその要素を明らかにしている。そこで、本稿でもこの理解に基づいて検討を進めていく。

最初に、制御は適切な基準値(Vorgabe)を示すものとされることから、計画策定(Planung)に相当する。そして、規正は実行の結果が望まれた値から逸脱している際、その差異を評価、さらには、原因の分析を行うものを意味していることから、一般的な統制(Kontrolle)にあたると考えられる。また、形成には組織(Organisation)に関する2つの問題が含まれており、組織構造の観点からは組織の構造そのものや権限に関連する規制が、組織過程の観点からは権限委譲のプロセス、組織構成員の関係やそこでの委託受託関係が重要とされる。最後の指揮は、実行段階における行動に関連した機能とされることから、人事管理(Personalführung)の問題と捉えられ、具体的には、モチベーションやリーダーシップの問題など幅広いものを含んでいる。これら4つが、重要な管理部分システムとしてまずは明らかにされたうえで、追加的な機能であるコントロールの必要性が主張される。

次に、キューパー等は企業管理をどのようにとらえているのかを見ていきたい。彼等はその部分システムとして、5つの要素を明らかにしている(Küpper / Friedl / Hofmann / Hofmann / Pedell 2013, S. 32-38.)。それが、計画策定、統制、情報、人事管理という個別システムと組織の問題である。これらは上述のような一般的な管理の要素として理解しやすい形で明確化されており、それぞれの役割もわれわれが認識しているものと合致したものである<sup>3)</sup>。そのうえで、ベッカー等と同様にキューパー等も、これらに加えてコント

(表1) それぞれの論者による管理システムの要素

	ベッカー等	キュッパ等
計画策定	制御	計画策定
統制	規正	統制
組織	形成	組織
人事管理	指揮	人事管理
情報		情報

(出所) 筆者作成

ローリングという部分システムの必要性を説いている。

なお、コントローリング研究では、対象となる管理システム全体の中でどの部分システムをその対象と見なすのかは、論者によって異なっている。たとえば、計画策定、統制、情報という3つを指摘するもの<sup>4)</sup>、また、それらに組織や人事管理の問題を加えるものなどが挙げられる。ベッカー等とキュッパ等の理解の間では、これまでの多数の研究で議論の要点となってきた組織や人事管理の2つを含めるか否かという点に関しては、大きな違いが見られない(表1参照)。

ここで注目すべき点は、以下の2つである。1点目としては、管理システム内の情報システムの捉え方が両者で異なることが挙げられる。先述の通り、キュッパ等がコントローリングの対象として事前に管理システムを分析する際にすでに情報システムをその部分システムと指摘しているのに対して、ベッカー等においてはそれが見られない。2点目は、両研究ともに、これまでの伝統的な管理システムにおいて、コントローリングという追加的なシステムの必要性を指摘していることである。これらについては、次章以降、コントローリング機能を検討する中で明らかにしていく。

### 3. コントローリングの機能

対象である管理システムの全体像が明らかになったが、その中でコントローリングにどのような機能が求められているのであろうか。

ベッカー等は「価値創造プロモーター (Wertschöpfungspromotor)」(Becker / Baltzer 2010, S. 15.)としてコントローリングを捉えており、上で指摘した管理システムに加えて推進 (Lokomotion) という役割を果たすその重要性を指摘している (Becker / Baltzer / Ulrich 2014, S. 57 ff.)<sup>5)</sup>。すなわち、これまで理解されてきた伝統的な管理システムの各要素のみでは、大規模化し、環境の複雑性、不確実性が高まった今日の企業で価値を生み出すためには不十分であることから、それを補うための機能が不可欠であると考えられてい

る。そこで、コントローリングが個々の管理部分システムを統合し、管理システム全体を効率化するための役割を果たし、このことを通じて、企業経営において重要な価値創造という目的が目指されることになる。この際に、コントローリングは一つの管理手段 (Führungsinstrument) として見なされる。

そして、この推進機能はコントローリングの本質的、本源的な管理機能であるが、それを補うためにはさらなる派生的な管理支援機能が不可欠となる。この派生機能として調和 (Abstimmung) と情報一致 (Informationskongruenz) という2つが挙げられ、先の推進機能が各管理システムのマネジャーによって担われるのに対して、この2つの機能を果たすのは、コントローラーである (Becker / Baltzer / Ulrich 2014, S. 60-62.)。コントローラーは、管理過程と実行過程という企業における重要な二つのプロセスの中で、それぞれの内部の調和、ならびに、必要な情報を必要な時に効率よく提供する情報の一致を目指す (Becker 1999, S. 3.)。

まず調和機能であるが、ベッカー等は、本来的には管理機能であると広く捉えられる調整 (Koordination) に関して、第一次的調整と第二次的調整を峻別<sup>6)</sup>し、前者の実行 (Ausführung) の段階に向けられる調整をマネジャーが、後者の管理システム内部の調整、すなわち「調和」をコントローラーが担当することを明確化している。この調和を通じて、それぞれの管理部分システムやそこにおける各プロセス、また、多種多様な管理手段がばらばらにならないよう、相互に関連付けることが重要となる (Becker / Baltzer / Ulrich 2014, S. 74-77.)。

また情報一致機能は、調和機能、さらには、推進機能を果たすために不可欠なものである。ここでは、推進機能が円滑に進められるために必要な情報を分析し、そのために多様な情報を収集、処理・加工して、マネジャーに提供し、それが利用されるプロセス全体が重要視されている。とりわけ、提供された情報がマネジャーの意思決定において最大限有効に活用されることが不可欠であり、そのことから、ベッカー等はこのような役割を情報一致機能と称している (Becker / Baltzer / Ulrich 2014, S. 78-85.)。

一方、キューパー等はコントローリングを調整志向的な見解で捉える研究者としてヴェーバーらとともに有名であり、ここでは、その機能は管理システム全体における調整として理解される<sup>7)</sup>。彼らもベッカー等と同様に、企業規模の拡大に伴ってそれを取り巻く環境の複雑性や不確実性が高まり、コントローリングという機能の必要性を主張している。そして、その際に「コントローリングは管理の一つの構成要素」(Küpper / Weber / Zünd 1990, S. 282) として、管理の支援をするものと見なされる。すなわち、コントローリングはすでに指摘した5つの管理システムに追加的に必要な管理の一部分システムであり、

目標志向的な管理を確実なものとするためにその機能を果たす。このようなキューパー等が研究の初期より主張してきた考え方は近年の彼らの研究にも引き継がれ、さらに精緻な検討が行われている (Küpper / Friedl / Hofmann / Hofmann / Pedell 2013)。

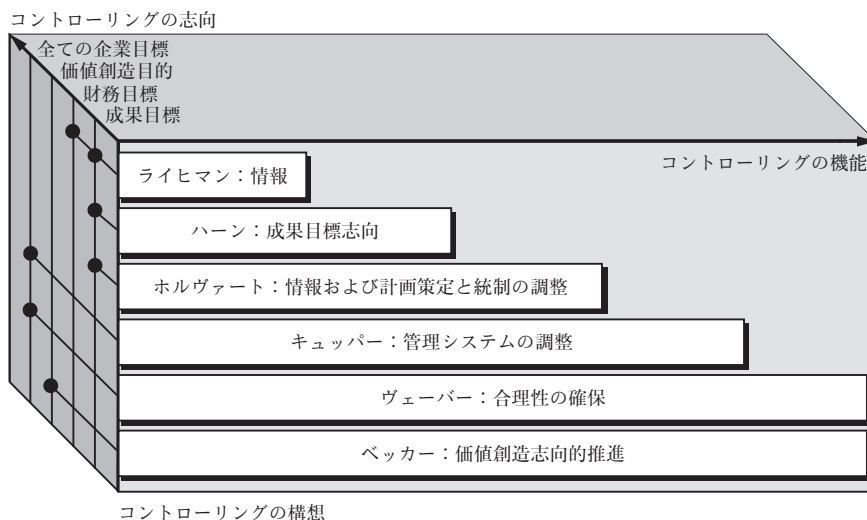
このキューパー等によって初期のころより提唱されている *Koordination* (調整) は、ベッカー等が指摘した *Abstimmung* (調和) とは一見すると異なって見える。しかし、両方ともにマネジャーに対する情報提供を通じて彼らの意思決定支援を行うということに違いは見られない。また、本来的な管理の機能である調整とコントローラーの果たすそれを別のものとしてとらえ、コントローラーに管理部分システム内部および各管理部分システム間の調整の役割を求めている点も同じである。

この両者が主張するコントローリング機能を比較する中で重要なことは、ベッカー等がこれを推進、調和、情報一致の3つに分け、そのうえで、それら機能を果たす制度的な側面を明確化したことにある。すなわち、先述の通り、コントローリングという管理手段の推進機能をマネジャーが、また、調和と情報一致の機能をコントローラーが担う、というように機能と制度を関連付け、目標に至るプロセスを明確化している。キューパー等の研究をはじめ多くの研究においては、コントローリング機能をコントローラーのみが果たすのではなく、マネジャーも関わることは認識されていたものの、制度的な側面に関する検討が不十分であり、不明瞭なままとなっていた。このような状況下での「マネジャーの支援」では、目的に向けた調整が効率的に果たされない可能性が残る。ベッカー等の研究によって、コントローリングがその機能を果たす際のそれぞれの関係を含めた全体像が明らかにされ、コントローラーの役割の重要性がより強調されることになる。

#### 4. コントローリングの目的

コントローリングの目的や目標について論じる際に、まずは、ベッカーとバルツァー (2009) の論文における図を示しておく (図1参照)。これは、本稿で議論している2つの研究のコントローリングの機能と、ここから検討するその志向が、ドイツ語圏の代表的な複数の研究者のものとあわせて明らかにされたものである。

すでに指摘した通り、ベッカー等は、コントローリングは価値創造にかかわることが不可欠であると理解しており、これをその目的としている。ここでは付加価値 (*Mehrwert*) を効果的、効率的に加えることに役立つ価値創造志向的な推進 (*Wertschöpfungsorientierte Lokomotion*) が重要視される。もちろん、この価値創造目的は成果目標や財務目標を含むものであり、さらに広い意味では、製品目標や市場目標などの観点も包含する。そして、このことを通じて企業の長期的な存在確保 (*Existenzsicherung*) が企業目標として最終



(図1) 多様な構想とその志向

(出所) Beker, W. / Baltzer, B (2009), S. 27. の図を一部修正

的に目指される (Becker / Baltzer 2010, S. 12 f.)<sup>8)</sup>。

また、キュッパ等<sup>8)</sup>の研究でもコントロールリング独自の目的設定がなされており、調整を通じて、適応とイノベーション、目標への方向付け、支援という3つの目的が重要となる (Küpper / Friedl / Hofmann / Hofmann / Pedell 2013, S. 38-41.)。まず、適応とイノベーションは、企業管理とその環境との間の調整を目指すものであり、持続的な環境適応や環境変化に対応したイノベーションのための役割が求められる。また、目標への方向付けは言葉の通り、企業内の成果目標や流動性目標、製品目標のような多様な目標にむけて行動を方向付けることを指す。最後の支援は多くのコントロールリング研究で指摘されるものであり、マネジャーの意思決定における負担軽減のためにより適切な情報を提供するものである。これら個別のコントロールリングの目的を達成し、最終的にはすべての企業目標が満たされる。

このように、コントロールリングの目的について、ベッカー等の研究では企業経営を基礎づける価値創造目的が明らかにされているのに対して、キュッパ等<sup>8)</sup>の研究では一般的な管理の目的と企業の全体目標の達成が指摘される。コントロールリングは、近年、大規模な企業に採り入れられることが多く、その業務範囲が非常に広がったことから、従来の成果目標や財務目標では限定的であると考えられるようになった。そこで、企業の全体目標が目指されることとなったが、これは抽象的であり、目指すべき方向が明確に示されているとは言えないのも事実である。

その点で、ベッカー等の研究の貢献は大きい。ここでは、コントローリングは管理のための一つの手段であり、コントローラーの情報一致機能と調和機能、さらには、それらによるマネジャーの下での推進を通じて、価値創造という目的に向けた全体像が体系化されている。このことにより、今日のコントローリングに求められる役割が確固たるものになる。

## 5. お わ り に

以上、ベッカー等によって提唱された価値創造志向とキューパー等の調整志向という、コントローリングに関する2つの主要な研究を比較・検討し、今日のその理解を整理してきた。

ドイツ語圏でコントローリングの研究が盛んに行われるようになって40年が経過し、その見解として多種多様なものを取り上げられてきたこともあり、概念が不明確であることに対する批判も数多くなされている。しかし、ベッカー等が価値創造志向という考えを提唱してその全体像を体系化したことにより、これまで不明瞭だった構想が鮮明になった。とりわけ、コントローリングの機能やそれに関係付けられた制度的な側面、また、その目的や企業目標への関連が、他の論者のものより明快であることにより、その重要性が際立ったと言える。もちろん、キューパー等による管理システムの調整やそのための手段、さらには、コントローリングの組織に関する緻密な研究の意義は、非常に大きいものである。

このように代表的な研究者の理解を検討してきたものの、課題が残されている。それは、ベッカー等が情報をコントローリングの一つの機能としているのに対して、キューパー等は本来的な管理システムの一部システムとしてそれを捉えている点である。ホルヴァート等 (Horváth / Gleich / Seiter 2015) も情報供給 (Informationsversorgung) システムに関して、キューパー等と同様の理解をしている。もちろん、ベッカー等はコントローリングを一つの管理手段としていることから、情報機能を一つの管理部分システムと理解することもできる。とはいえ、コントローリングにおける情報システムの重要性は言うまでもないことであり、慎重な議論が必要になることから、引き続き、詳細な検討を加えていきたい。

### 注

- 1) キューパーを中心として著されたコントローリング理解に関して、基本的、体系的かつ代表的な初期の研究は1990年にヴェーバーらと共著で発表された論文 (Küpper / Weber / Zünd 1990) やヴィンクラー (Winckler, B.) らのもの (Küpper / Winckler / Zhang 1990) であ

- る。ただし本論文では、その後にキューパーならびにキューパー等によって著された文献 (Küpper / Friedl / Hofmann / Hofmann / Pedell 2013) の方がコントローリングの全体像を詳細に検討しているために、こちらを主に用いて議論を進めていく。
- 2) この詳細についてはベッカー等 (2014) のほかに、小澤 (2020) の第2章第2節も参考のこと。
  - 3) ここでは紙幅の都合上、詳細を個別には取り上げないが、これに関してはキューパー等が詳細に検討をしているのでそちらを参照のこと (Küpper / Friedl / Hofmann / Hofmann / Pedell 2013, S. 131 ff.)。
  - 4) 例えば、ホルヴァート等などは計画策定、統制、情報の3つのみをコントローリングの対象としている。ただし、彼等が組織や人事管理の問題の重要性も同時に指摘していることに注意が必要である (Horváth / Gleich / Seiter 2015)。
  - 5) ベッカー等が挙げている3つの機能の詳細は、小澤 (2020) も参照のこと。
  - 6) この2つの「調整」の区別は、ホルヴァート等も指摘している (Horváth / Gleich / Seiter 2015)。
  - 7) 調整志向的な見解を初めて示したのはホルヴァート (Horváth 1978) であるが、注4で述べた通り、その対象となる管理部分システムが限定されているという点では、キューパー等の理解と若干異なる。
  - 8) この目的に関する詳細は、小澤 (2020) も参照のこと。

#### 参 考 文 献

- Becker, W. (1990), Funktionsprinzipien des Controlling, in *ZfB*, Jg. 60, ss. 295-318.
- Becker, W. (1999), *Begriff und Funktion des Controlling*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 106, Bamberg.
- Becker, W. / Baltzer, B. (2009), *Controlling—Eine instrumentelle Perspektive*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 162, Bamberg.
- Becker, W. / Baltzer, B. (2010), *Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 172, Bamberg.
- Becker, W. / Baltzer, B. / Ulrich, P. (2014), *Wertschöpfungsorientiertes Controlling*, Stuttgart.
- Becker, W. / Fischer, S. / Staffel, M. / Ulrich, P. (2008), *Unternehmensführung und Controlling in Mittelstand—Einflüsse von Unternehmensgröße und Leitungsstruktur*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 154, Bamberg.
- Becker, W. / Fuchs, R. (2004), *Controlling-Informationssysteme*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 130, Bamberg.
- Becker, W. / Ulrich, P. (Hrsg.) (2016), *Handbuch Controlling*, Wiesbaden.
- Bleicher, K. / Meyer, E. (1976), *Führung in der Unternehmung. Formen und Modelle*, Reinbek bei Hamburg.
- 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. / Gleich, R. / Seiter, M. (2015), *Controlling*, 13. Aufl., München.
- 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.
- Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. (1990), Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling, in *DBW*, Jg. 50, ss. 435-458.
- Reichmann, T. (1985), Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen, in *ZfB*, Jg. 55, ss. 887-898.
- Stoffel, K. (1995), *Controllershship im internationalen Vergleich*, Wiesbaden.
- Ulrich, P. / Baltzer, B. (Hrsg.) (2018), *Wertschöpfung in der Betriebswirtschaftslehre*, Wiesbaden.
- Weber, J. / Schäffer, U. (2014), *Einführung in das Controlling*, 14. Aufl., Stuttgart.
- 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 (2020) 「価値創造志向的コントローリングの検討」『神戸学院大学経営学論集』第16巻第2号, 1-12頁。