価値創造志向的コントローリングの検討

小　澤　優　子

1. は じ め に

コントローリング（Controlling）に関しては，1970年代後半以降，その機能を調整（Koordination）と理解する調整志向的な見解が主流とされてきた。たとえば，ホルヴァート（Horváth, P.），キュッパー（Küpper, H.-U.），ならびに，ヴェーバー（Weber, J.）とシェッファー（Schäffer U.）など，ホルヴァートによるその基本的な構想（Horváth 1978）が初めて明らかにされた頃より今日に至るまで，コントローリングの研究を長年続けてきた論者の見解がそれにあたる[1)]。ここでは，コントローリングは管理システム全体の調整を行う，すなわち，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するものと理解される（小澤 2006，72-77頁）。

そして，キュッパーやヴェーバーが研究を始めたのと同じ時期である1990年代初頭より，ベッカー（Becker, W.）もコントローリングに関する検討を重ねている。彼はバンベルクの大学の企業管理ならびにコントローリングの教授であり，多くの研究成果を公表していることからも，今日におけるコントローリングの代表的な研究者であると言える[2)]。ホルヴァートやキュッパーが今日でも調整という観点から考察を行っているのに対して，ベッカーや，彼の共同研究者であるバルツァー（Baltzer, B.）等は，それをどのように捉えているのであろうか。

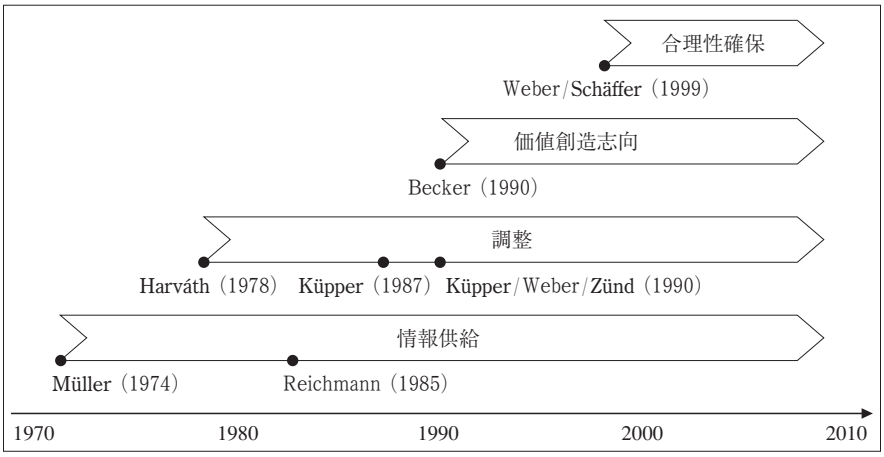
本稿では，おもに1990年のベッカーによる論文（Becker 1990）から，2014年に彼がバルツァーやウルリッヒ（Ulrich, P.）と共に出版した書籍（Becker/Baltzer/Ulrich 2014）までの文献をもとに，ベッカー等が主張している「価値創造志向的コントローリング（wertschöpfungsorientiertes Controlling）」の基本的な理解を検討していく。まずは，ベッカー等が考えるコントローリングの定義と，そこで重要となる管理システムについて明確化する。そのうえで，コントローリングの機能として重要視される３つの要素と，それらに関連した制度的な側面を議論する。さらに，他の研究者によって明らかにされた見解との比較を通じて，その特色やコントローリング研究への貢献を明らかにしていきたい。

2. ベッカー等による基本的な理解

2.1　コントローリングの構想

周知の通り，今日，コントローリングは経営経済学の一部分領域であり，企業経営においても非常に高い重要性が指摘されている。それにもかかわらず，経営の実践で非常に幅広い役割が与えられていることから，この領域に関しては経営経済的な理論の中で多種多様な研究がなされ，また，矛盾した解釈も見られるのが現状である。

この点に関してディータ・シュナイダー（Schneider, D.）は，コントローリングの存在そのものを否定するなど，痛烈に批判している（Schneider 1997）。また，上述のとおり，コントローリングは多くの機能を含むと理解されており，この本質はその文献においても非常に異なった特徴を持っているために，不明確なままである。とは言うものの，この研究が進められるようになった1970年代以降今日まででとりわけ注目されている理解として，情報供給機能，調整機能，さらには，合理性の確保というおもに３つが指摘される。そして，これらがコントローリング固有の機能として割り当てられることになるのである（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 62-67.）[3]。



（図１）コントローリングの様々な理解とその基礎となる出版物

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

このような状況の中で，ベッカー等は図１でも示されている通り，価値創造志向的な構想を展開している。まず，コントローリングは企業管理の統合的な職務（integrierte Aufgabe der Unternehmensführung）であり，効果と効率を最適な状態にし，価値創造という目的に向けて企業の活動を方向づけるものとして理解される。このコントローリング

にとって重要なのが推進（Lokomotion）という機能であり，これが本源的な機能である。また，この機能の遂行のためには，派生的機能としての管理と実行（Ausführung）の交互の調和（Abstimmung），および，管理と実行内部での情報一致（Informationskongruenz）を付随的に実現することが不可欠となる（Becker/Baltzer 2009, S. 22-24.）。

このように，コントローリングは付加価値（Mehrwert）を加えることによる価値創造を推進することを通じて，需要の充足，報酬の獲得，欲求充足という本質的な企業の目的（Zweck）を達成することに貢献する[4)]。これは，最終的に，企業体の長期間の存在確保（Existenzsicherung）という上位目標を満たすことに役立つのである（Becker/Baltzer 2010, S. 12 f.）。

2.2　管理システムの全体像

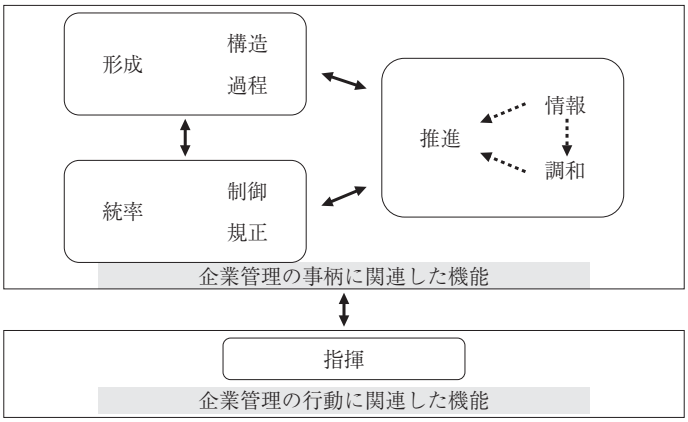
ここで，コントローリングが企業管理の手段であることから，企業管理の全体像を明らかにしておくことが必要となる（図２参照）（Becker 1999, S. 2-4.; Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 56-58.）。

ベッカー等が管理の要素について明確化する際に，まず指摘するのが，統率（Lenkung）である。ここに，制御（Steuerung）と規正（Regelung）が含まれており，制御は，望まれうる適切な基準値（Vorgabe）を提示することを通じて意思決定に影響を及ぼしうるものである。また規正は，実行活動が望ましい結果から逸脱している場合に，差異の大きさを認識したりその原因の分析を行ったりする。これらの情報が，後の計画段階にフィードバックされることになる。

次に，形成（Gestaltung）に関しては，組織構造と組織過程との問題が重要となる。組織構造は組織の構造や権限に関連した規制を問題とし，組織過程は権限委譲のプロセス，組織構成員の関係や委託と受託の問題などが取り扱われることとなる。さらには，実行が人間によって行われることから，行動関連的な管理機能としての指揮（Leitung）は不可欠である。これは，狭義の管理とも名付けられうる。このために，たとえば従業員のモチベーションを高めたり，グループ内のコンフリクトを回避したりするための手段など，多種多様なものが挙げられる。

これまで明らかにしてきた管理システムのそれぞれの要素に関して，ベッカー等の見解に一般的な理解との大きな違いは見られないものの，このような管理システム全体において企業の価値創造が顧慮されるべきである，という主張がここではなされる（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 57.）。すなわち，価値創造は企業経営にとって非常に重要な目的であり，企業管理ならびに実行におけるあらゆる活動を統合するための構成要素が価値創造

志向であると言える。したがって，全ての管理活動や実行活動に価値創造目的を関連づけるための追加的な管理機能が必要となる。これが上で指摘した推進（Lokomotion）という機能であり，これを行使する管理手段（Führungsinstrument）がコントローリングである。今日の企業において「コントローリングは計画策定，統制，組織および指揮という伝統的な管理の要素の不足を補うためのものであり（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 57.）」，企業管理の部分システムとして不可欠な要素となっている。



（図２）企業における管理の機能

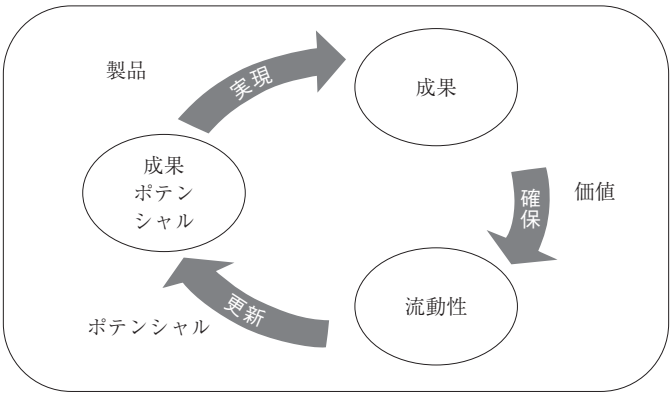
（出所）Becker, W./Baltzer, B./Ulrich, P.（2014）, S. 58.

3．コントローリングの機能と担い手

本章では，前章で指摘された本源的な機能である推進，派生的なものとしての調和と情報一致というそれぞれの機能について，詳細に検討していきたい。

すでに述べた通り，コントローリングの推進機能は価値創造の推進を目指すためのものである。この価値創造のプロセスは，ベッカー等によって以下のように捉えられている（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 57-59.）。まず，戦略的な管理要素としての成果ポテンシャル（Erfolgspotenzial）が重要である。このもとで企業の強みと機会の一致が明らかにされ，この強みが有効である場合に，その企業は市場において競争優位を確立することとなる。そのことにより企業は成果（Erfolg）を獲得し，さらには，流動性（Liquidität）が確保される。流動性は，その後の成果ポテンシャルを維持，構築していくためにも不可欠なものである（図３参照）。

コントローリングのこのような推進機能は，図２において明らかにされた全ての管理システムで重要である。たとえばより実践的にみると，管理サイクルの最初の段階である目



（図３）価値創造循環における管理の要素

（出所）Becker, W./Baltzer, B.（2010）, S. 14. の図を一部加筆・修正

標形成の支援，計画の策定およびその調整，など，もちろん計画のみならず統制に至るまでのあらゆる活動で必要とされる。すなわち，コントローリングは，全ての管理が価値創造を志向するように働きかける「価値創造プロモーター（Wertschöpfungspromotor）」（Becker/Baltzer 2010, S. 15.）であり，企業が持続的に存続していくための必要条件と見なされる。

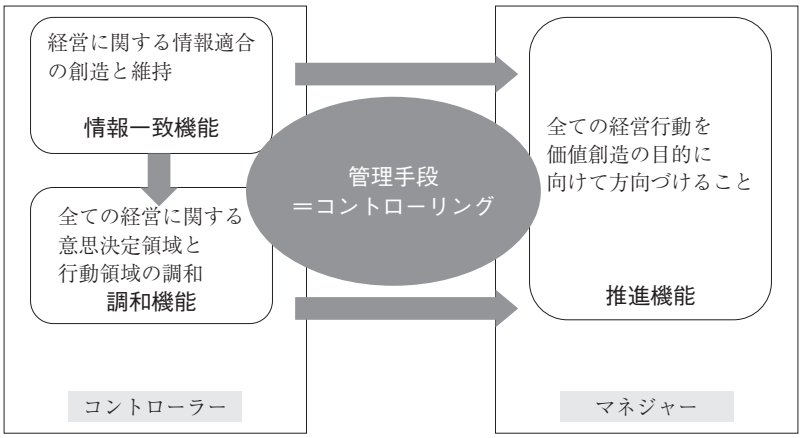
また，この推進機能を果たすために必要とされるのが，派生的機能である調和機能と情報一致機能である。

企業ではその活動の多くが分業で行われており，このことは企業規模がより拡大するにつれて当てはまる。多くの場合様々な管理手段が投入され，しかも，これらの職務は異なった担当者によって遂行される。そして，それらの活動は相互依存的な関係で成り立っていることから，これらの間の調和もしくは調整（Koordination）を図ることはとりわけ今日の大企業においては不可欠である[5]。ところが，そもそも調整とは管理システムにおける組織の機能である。ベッカー等はこのことを考慮に入れたうえで，組織の調整機能を第一次的調整（Primärkoordination）と称し，その機能は実行システムの実現の段階に向けられたものであるとしている。また，コントローリングの調整は管理システム内部の「調和」機能であり，これは第二次的調整（Sekundärkoordination）と理解される（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 74 f.）。

このような第二次的調整としての調和機能によって，たとえば管理プロセスの観点からいうと，意思形成における目標が形成されて計画策定および調整が行われる際から後の実現の段階（フィードフォーワード），また，実現ののちの統制の段階（フィードバック）の行動が適合させられうる。手段という観点では，個々の管理部分システム内部のシステ

ム形成的な調和ならびに管理部分システム間のシステム連関的な調和がなされなければならない。さらには，トップ，ミドル，ロワーという個々の管理レベルの調和も必要となる（Becker/Baltzer 2010, S. 17 f.）。

もう一つの派生機能である情報一致機能は，調和機能や推進機能を果たすための前提となるものである。マネジャーの意思決定にとって必要であると考えられる情報（情報必要（Informationsbedarf））を分析し，コントローラーがそれらを調達，必要に応じて処理・加工をして提供（情報提供（Informationsangebot）），それをマネジャーが意思決定に利用するというプロセス全体が含まれる。この際に，情報必要と情報提供，さらには，意思決定に実際必要とされた情報（情報需要（Informationsnachfrage））が合致すること，すなわち，マネジャーにとって最適な情報をコントローラーが迅速に提供することが本質的に重要となる。今日のように企業を取り巻く環境が複雑化し，情報が氾濫している中では，この遅れがとりわけ大きな問題を惹き起こしかねないからである（Becker/Baltzer/Ulrich 2014, S. 78-86.）。



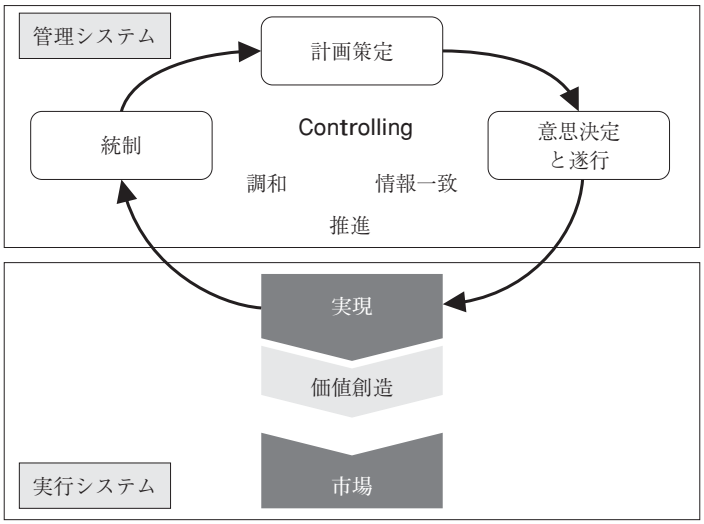
（図４）コントローラーとマネジャー

（出所）Becker, W./Baltzer, B./Ulrich, P.（2014）, S. 61. の図を一部修正

以上の３つの機能から生じる具体的な職務に関しては，図４に描かれている通り，マネジャーが本源的なコントローリング機能，管理機能としての推進，コントローラーが派生的で支援的な機能である調和と情報一致，というように担当者が分けられている。中小規模の企業であればコントローラーの職務をマネジャーが引き受ける割合が高いものの，大規模な企業では固有のコントローラーの職位を設置し，役割を明確化することが効率的であると考えられている[6)]。

4．価値創造志向と多様な見解

これまで明らかにしてきたベッカー等による管理システムと実行システムの全体像，ならびに，コントローリングの理解は図５のように表される。



（図５）企業管理におけるコントローリング

（出所）Becker, W.（1999）, S. 4. の図を一部加筆・修正

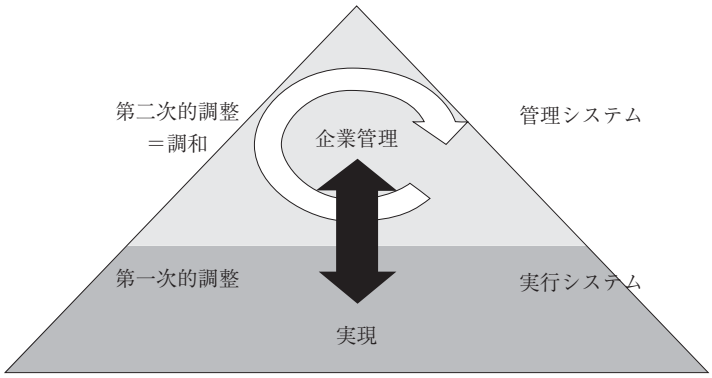
それでは，このような見解の特色はどのような点に見られるのであろうか。これに関して，本稿では，以下の３点を指摘しておきたい。第一に，根本的な問題であるコントローリングの機能に関して，本源的機能としての推進，また，派生的な機能としての調和と情報一致が明確化され，また，それらの関連が示されていることが挙げられる。すなわち，情報一致によって経営にかかわる意思決定ならびに実行という二つの領域の調和が目指され，これらを通じて価値創造への方向付けのための推進が機能するのである。もちろん，キュッパー等の研究においても（Küpper/Friedl/Hofmann/Hofmann/Pedell 2013），調整という機能ならびにそのための情報提供の重要性は指摘されるものの，情報システムが管理部分システムの一部分領域として管理システムに組み込まれており，それとコントローリングとの関連が必ずしも明瞭ではない。ヴェーバーとシェッファーも合理性を確保するための情報提供の重要性について触れているものの，やはりそれとコントローリングの機能との関連性が不明確なままである（Weber/Schäffer 2014）。

また，これまで十分な検討が行われていないと言われているコントローラーとマネジャー

との関係について触れられていることは，評価されるべき点である[7)]。すでに述べた通り，本源的な機能から導き出される職務はマネジャーが，派生的な機能については，コントローラーがその職務を遂行する。たとえば，ヴェーバーとシェッファー（2014）は，コントローラーの役割として，管理活動の負担軽減（Entlastung）と補完（Ergänzung）という２つを挙げている。負担軽減とは，マネジャーの委任可能な行動をコントローラーが担うことであり，補完とは委任可能ではない意思決定権限に関わる行動に対して，補助的な活動を行うことを意味している。ただし，そのための具体的な機能がここでは明らかにされておらず，その意味ではベッカー等の研究と比較すると，不十分であると言わざるを得ない。

さらには，コントローリングの目標と企業の全体目標へ至るプロセスが明確にされているということが重要である。第２章で指摘した通り，彼らは価値創造という目的とコントローリングとの関係を検討し，コントローリングの機能を通じて価値を創造することにより企業の３つの目的である欲求充足，報酬の獲得，需要の充足を追求し，最終的な目標としての企業の存在確保を目指すことを明らかにしている。多くの研究者のもとでは，そもそもコントローリングの目標が，成果目標や財務目標，また，企業の全体目標などと多様である上に（Becker/Ulrich 2009, S. 26 f.），コントローリングによってそれら目標がどのように達成されるのかというプロセスが不明確なままである[8)]。

ベッカー等の考察には以上のような貢献があるものの，主要な研究と比較すると多くの共通点も見られる。まず，コントローリングの対象である管理システムに関して，その要素を計画策定，統制，組織，指揮ととらえ，そこにおける情報システムの必要性を指摘することは，他の論者のもとでも見られる（小澤 2006；Küpper/Friedl/Hofmann/Hofmann/Pedell 2013）。キュッパー等も管理の要素としての計画策定，統制，情報，組織というシ



（図６）第一次的調整と第二次的調整

（出所）Becker, W./Baltzer, B.（2010）, S. 17. の図に一部加筆

ステムを挙げ，その他に，指揮として人事管理システムが重要であると考えている。そのうえで，それとは別の管理の要素としてコントローリングの必要性が明らかにされる[9)]。

また，コントローリングの機能の一つである「調和」は，他の論者が指摘する「調整」と類似した機能であると考えられる。前述のとおり，ベッカー等は価値創造志向的な「調和」を第二次的調整（sekundäre Koordination）と称しており（Becker/Ulrich 2010, S. 16 f.），これはホルヴァートの理解と同様である。両者において，コントローリングの機能と本来的な組織の機能である第一次的調整との区別が明確化されている（図6参照）。

5. お　わ　り　に

本稿でわれわれは，価値創造的コントローリングを検討していくための第一歩として，1990年年代以降今日に至るまでのベッカーならびにベッカー等の研究について考察してきた。このことを通して，コントローリングに関する理解について新しい示唆が与えられ，また，同じ時代に展開されてきた他の構想では不明確であった点が補われることとなった。

まず，コントローリングを管理手段として捉え，他の論者の元では「調整」「情報供給」などのように不明瞭であった機能が「推進」「調和」「情報一致」の3つであると指摘された。これに関連して，それらの機能を本源的機能と派生的機能とに分類し，その担い手を前者はマネジャー，後者はコントローラーというように明確化している。加えて，近年注目されている「調整志向的」な理解では，コントローリングが最終的に目指すものが企業の全体目標であったが，それが価値創造という目的と限定されたことにより，その役割や手段などが際立つこととなった。もちろん，その上位には企業の目標としての存在確保があり，最終的にはそれが目指されるのである。さらには，上記の様なベッカー等による特色がある中で，コントローリングの研究で重要視される複数の要素が主に調整志向的な見解と変わりはないという結論にも達した。

しかし，本稿での考察は上述のとおり，数多くあるベッカー等の研究の基礎となる一部分を取り上げたものに過ぎない。彼等を中心に進められるコントローリングの研究は多数残されており，その全体像を明らかにすることが必要となる。その中でも，ベッカー等とキュッパーなどが主張する手段には大きな違いは見られないために，それらの比較・検討は不可欠であろう。さらには，実践におけるコントローリングのあり方との関連についての議論も今後に残された課題である。

注

1）彼らの見解の比較・検討に関して，近年のものについては，小澤（2017）の第3章も参照の

こと。

2）Prof. Dr. Wolfgang Becker Otto-Friedrich-Universität Bamberg の Lehrstuhl für BWL，とくに企業管理とコントローリングを専門とする。

3）コントローリングに関して，以前より，研究が多種多様であること，また，そのような中で主要な研究領域があることについては，ドイツの多くの研究者の間で共通の理解となっている。キュッパーやヴェーバー，リングナウ（Lingnau, V.）をはじめ，多くの研究者が同じような理解のもとで研究を進めていることは90年代後半以降認識されており（Lingnau 1999），この状況は今日でも変わっていない。

4）ベッカーは，企業の目標とは別に，「企業が与えられた社会的役割」として企業の目的（Unternehmenszwecke）の重要性を指摘している。その中の本質的な３つが，本文中で明らかにされたものである（Becker und Baltzer 2010, S. 12）。

5）相互依存関係の調和がなされない場合，価値創造が最適なものとなりえないというリスクが生じるために，その調和は必須である。コントローリングに関連した相互依存関係については，キュッパー等が詳細に検討しており，分かり易い（Küpper, H.-U./Friedl, G./Hofmann, C./Hofmann, Y./Pedell, B. 2013）。

6）大規模な企業の方が，中小規模の企業よりも固有のコントローラーの職位を設置する割合が高いことが，調査の結果明らかにされている。また，大規模な企業は事業部制組織の導入などを通じて分権的な管理を行うため，よりコントローラーの役割が重視され，各事業部ならびに中央に，コントローラーの職位が設置されることが多い。コントローラーの職位の設置などに関しては，たとえば，キュッパーやヴィンクラー（Winckler, B.）等の文献（1990）が詳しい。

7）これに関しては，たとえば，小澤（2003）などを参照のこと。

8）ホルヴァート（2011）は成果目標を，キュッパー等（2013）は企業の全体目標をコントローリングの最終的な目標としている。ヴェーバーとシェッファー（2014）は管理の合理性確保としているが，最終的にはキュッパー等と同様，企業の全体目標を目指すものであると考えている。

9）管理システムの要素ならびにそこにおけるコントローリングの重要性に関して，ホルヴァート等（2015）も類似した理解である。これらに関しては，たとえば，小澤（2006）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,* 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./Gaydoul, P./Hagen, W. J.（1978）, *Planung, Kontrolle und Rechnungswesen,* Frankfurt a. M.

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 Planungs-informationen als Instrumente des Controlling, in *DBW,* Jg. 50, ss. 435－458.

Lingnau, V.（1999）, Geschichte des Controllings, in Lingenfelder, M.（Hrsg.）, *100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutshland,* München, ss. 73－91.

Lorson, P./Melcher, W./Zündorf, H.（2013）, 20 Jahre Konvergenzdiskussion － Geschichte einer wechselvollen 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.

Schneider, D.（1997）, *Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd.,* 2. Aufl., München/Wien.

Stoffel, K.（1995）, *Controllership 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.（2014）, *Einführung in das Controlling,* 14. Aufl., Stuttgart.

小澤優子（2003）「コントローラーとマネジャー」『関西学院商学研究』第52号，139－151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（2017）「コントローリングの現状と新展開」『商学論究』（関西学院大学）第64巻第２号，151－167頁。

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。
深山　明（2017）『企業危機とコントローリング』関西学院大学出版会。
山縣正幸（2010）「価値創造過程としての企業―コジオール学派における動態的企業観に関する一考察―」『商経学叢』第57巻第２号，123－153頁。