

コントローリングの生成と発展

小澤優子

- ・ 序
- ・ コントローラー制度の成立
- ・ コントローリングの展開
- ・ コントローリングの変遷
- ・ 結

・ 序

ドイツの実践および理論において、コントローリング (Controlling) が注目されている。¹⁾ それは、1950年代後半にアメリカから紹介されたものであり、したがって、コントローリングの起源は、アメリカのコントローラー制度 (Controllership) にもとめられる。

コントローラー制度は、アメリカにおいて19世紀後半に生成したものである。その後、1910年代から1920年代にかけてコントローラー制度は著しく発展し、独立した会計機能を遂行するコントローラー (controller)²⁾が企業におい

て設置されることとなった。さらに、第二次世界大戦直後から1950年代にかけて、それはより多くの企業に導入された。アメリカにおけるコントローラー制度の研究がもっとも活発に行われたのはこの時期であった。³⁾ ドイツの実務家および研究者がアメリカを訪れ、コントローラー制度を学んだのはまさにこの頃であり、その結果、アメリカのコントローラー制度がドイツに紹介されたのである。

しかしながら、コントローラー制度の重要性がドイツにおいて主張された当初、それに関心が示されることはほとんどなかった。その後、それは1960年代以降、社会的・経済的な背景の変化や機能の進展にともなってドイツ企業において徐々に導入され、また、コントローリングに関する多くの研究が明らかにされたのである。

このようにドイツにおいて広く普及したコントローリングを理解するために、本稿においては、まず、1950年代までのアメリカにおけるコントローラー制度の発展過程およびその当時の

1) コントローリングはドイツ独自の概念であり、後述するように、アメリカのコントローラー制度から発展したものであるが、それらは異なるものであることに注意しなければならない。なお、それら機能の担い手に関しては、ドイツとアメリカの両方においてコントローラーという名称が用いられている。また、コントローリングに関して、統制 (Kontrolle) と混同される場合があるが両者は異なったものであり、コントローリングは統制を含むより広範な概念である。

2) コントローラーという名称に関しては、ドイツにおいては“controller”が用いられる。ただ、アメリカにおいて、“comptroller”という綴りを用いることが、企業において一般的であったようである。このことに関しては、以下の文献を参照。Jackson, J. H., *The Comptroller: His Function and Organization*, Harvard Univ. Press, 1949, pp. 10 - 11, 高宮 晋・安江健一訳『コントローラー』ダイヤモンド社、1952年、8 - 10ページ。溝口一雄「コントローラー制度の成立」『会計』第129巻第2号、1986年2月、176 - 178ページ。Lingnau, V.: *Geschichte des Controllings*, in: *Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland*, München 1999, S. 75.

3) コントローラー制度に関しては、おもに、以下の文献を参照。Jackson, J. H. op. cit. 訳書。廣本敏郎『米
国管理会計論発達史』森山書店、1997年、175 - 186ページ。

コントローラーの職務を明らかにする。次いで、ドイツにおけるコントローリングの歴史的展開およびその変遷について明確にし、コントローリングがドイツの実践や理論に採り入れられるにいたった経緯を明らかにする。

・ コントローラー制度の成立

周知のように、コントローラー制度は、アメリカにおいて生成・発展してきたものである。⁴⁾ ジャクソン (Jackson, J. H.) によれば、コントローラーの職位は、1880年にアチソン・トーペカ・サンタ・フェ鉄道会社 (Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System) において初めて設置された。⁵⁾ しかしながら、その当時、コントローラーの職務は会計よりむしろ財務活動に関わるものであり、主に社債や株式、証券の発行などを行っていたことが明らかにされている。すなわち、コントローラー制度の本来的な機能を会計とみるのであれば、「サンタ・フェ鉄道会社における会計業務の責任者は・・・コントローラーではなかった」⁶⁾ のである。

その後、1910年代から1920年代にかけて会計が財務より分離し、会計機能を担うコントローラーが見られるようになり、⁷⁾ その中心的職務は予算統制や標準原価計算であった。また、1920年代におけるコントローラー制度の普及は

著しいものであり、コントローラーの職位を設置する企業の数が増加している。これは、この当時、企業の合併や集中が進行したために経営管理の合理化が一層強く要請され、そのために予算管理、標準原価計算および財務諸表分析などを行うコントローラーの重要性が認識されたためであると考えられる。⁸⁾

1931年には、アメリカにおけるコントローラーの初めての公式団体であるアメリカコントローラー協会 (Controllers Institute of America ; CIA) が設立され、その機関紙として The Controller が公刊されることとなった。⁹⁾ また1930年代においては、コントローラーの職務がより広範なものとなり、たとえば税務や監査などの職務がそれに包摂されることとなった。1930年代までのコントローラーは企業内部からの要請に基づいて発展してきたが、それ以降は政府による規制が厳しくなり、コントローラーが外部報告などの職務に関わるようになったためである。¹⁰⁾

さらに、1940年代後半以降、コントローラー制度はさらなる普及をとげることとなった。ジャクソンが第二次大戦後に行った調査においては、アメリカ主要企業195社のうち143社 (約73%) がコントローラーの職位を設置していることが明らかにされている。¹¹⁾ この背景としては、戦後、企業規模の拡大に伴って経営管理の合理化

4) コントローラー制度の起源は紀元前にまで遡るという見解も見られる。しかしながら、今日のコントローラー制度およびコントローリングへと直接発展するのは、19世紀後半にアメリカで生成したものであると考えられるため、本稿においては、その時期以降の発展過程を明らかにしていく。また、アメリカにおけるコントローラー制度と管理会計との両者の発展に照応関係が存在するとされているが、紙幅の都合もあり、その点に関しては触れていない。

5) Jackson, J. H., op. cit., pp. 7 - 8. 訳書、6ページ。溝口一雄、前掲稿、178 - 181ページ。

6) 溝口一雄「コントローラーシップの動向」『国民経済雑誌』第124巻第4号、1971年10月、58ページ。

7) Jackson, J. H., op. cit., p. 19. 訳書、18 - 19ページ。溝口一雄、前掲稿、58 - 60ページ。

8) このことに関しては、たとえば、以下の文献を参照。廣本敏郎「米国生成期管理会計論の成立と展開」『会計』第123巻第4号、1983年4月、46 - 59ページ。

9) アメリカコントローラー協会は1963年に改称され、現在は財務管理者協会 (Financial Executives Institute; FEI) と称されている。

10) 溝口一雄、前掲稿、61ページ。廣本敏郎「コントローラー制度と管理会計論」『一橋論叢』第92巻第3号、1984年9月、309 - 311ページ。

11) Jackson, J. H., op. cit., pp. 8 - 9. 訳書、12 - 13ページ。

や経営能率の向上が求められたこと、企業が競争市場において活動する必要性にせまられたこと、さらに企業の「社会的または信託責任 (Social or fiduciary responsibilities)」が増大し、そのためにコントローラー制度の機能が以前より重要視されるようになったことが指摘される。¹²⁾

それでは、1940年代後半から1950年代にかけて、コントローラー制度の機能としてどのようなものが考えられていたのであろうか。¹³⁾ この頃にコントローラーの役割として経営管理機能がより強調されることとなり、¹⁴⁾ 近代的なコントローラー制度はこの頃に成立したとされている。¹⁵⁾ たとえば、当時の代表的な研究者であるジャクソンは、彼の著書において、会計機能、監査機能、税務機能、解釈機能、というコントローラー制度の4つの基本的な機能を示している。¹⁶⁾ また、アンダーソン (Anderson, D.) は、コントローラー制度の機能を基本機能と従属機能とに類型化した。まず、基本機能としては報告および解釈機能を挙げている。そして、従属機能としては、財産の管理および保護機能、法的報告と記録保持機能、業務統制および方針の樹立におけるマネジメント支

援機能、の3つを挙げている。¹⁷⁾

コントローラーの機能は企業によって異なり、また、文献によってさまざまに説明されているために、必ずしもそれが明確化されているとは言えない。しかしながら、ジャクソンやアンダーソンの見解からその当時のコントローラー制度の特質が明らかになる。すなわち、その機能は会計制度を通じて経営管理を支援することであるといえよう。そして、予算統制や原価管理が、そのような機能を果たすためのコントローラーの具体的な手段とみなされていたのである。¹⁸⁾

・ コントローリングの展開

ドイツにおいてコントローラー制度の重要性が最初に主張されたのは1950年代後半のことである。それは、生産性向上運動の一環として訪米視察団が派遣された後のことであった。¹⁹⁾ 1958年に行われた訪米視察団の報告では、アメリカ企業においてコントローラーが経営管理にとって不可欠であることが明らかにされている。そして、その当時のアメリカにおけるコントローラーの主な職務は予算統制と原価管理であり、この報告書においてもその役割として予算編成、

12) 古川栄一、溝口一雄共著『コントローラー制度』日本経済社、1952年、5 - 8ページ。

13) 本稿においては、紙幅の関係もあり詳細を明らかにしてはしていない。このことに関しては、以下の文献が分かりやすい。古川栄一、溝口一雄共著、前掲書、13 - 20ページ。

14) 溝口一雄、前掲稿、62ページ。廣本敏郎、前掲稿、49ページ。

15) この時点で、コントローラー制度の発展がアメリカにおいてはすでにほぼ終えていたのである。Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 83 f.

16) Jackson, J. H., op. cit., pp. 19 - 21. 訳書、32 - 33ページ。

17) Anderson, D., Practical Controllorship, R. D. Irwin, 1947, pp. 3 - 7.

18) 廣本敏郎、前掲稿、49 - 54ページ。なお、コントローラー制度は1960年代に入ってからその有用性を問われ、大きな見直しを迫られたようである。コントローラー制度の1960年代以降のことに関しては、主に以下の文献を参照。溝口一雄「転換期におけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第135巻第6号、1977年6月、1 - 19ページ。

19) これは、産業合理化運動の中心的な機関であるドイツ経済合理化協議会 (Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft. RKW) が国際交流プログラムとして企画したものであり、多くの研究者や実務家が派遣された。このことに関しては、以下の文献を参照。工藤 章『20世紀ドイツ資本主義 - 国際定位と大企業体制 -』東京大学出版会、1999年、467 - 498ページ。なお、わが国にコントローラー制度が採り入れられたのもこの頃である。1951年に通産省産業合理化審議会の答申「企業における内部統制の大綱」においてコントローラー制度の必要性が示されて以降、大企業を中心に経営管理組織に採り入れられるようになってきた。また当時、ジャクソンやマッキンゼーなどの著書の翻訳が行われ、さらに、古川栄一や溝口一雄らによって多くの文献が出版されている。

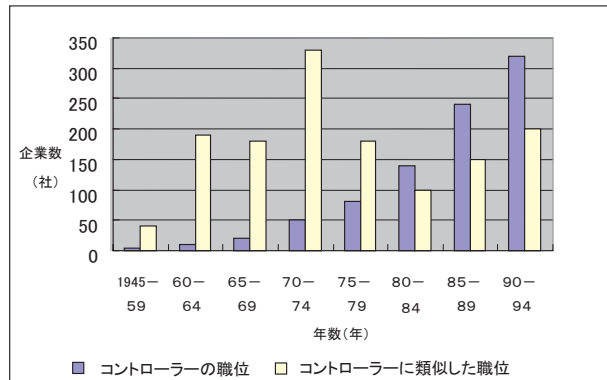
予算統制および原価計算が指摘されている。²⁰⁾ したがって、この当時のドイツでは、コントローラー制度の中心的機能は計算制度 (Rechnungswesen) であると見なされ、コントローラーの職務は管理や統制を確実にを行うために重要な情報を提供することであると考えられていた。

しかしながら、先ほど述べたように、コントローラー制度はドイツの実践や理論においてあまり受け入れられなかったのである。企業におけるコントローラーの職位の導入状況を示した調査結果によると、コントローラーの職位とそれに類似した職位を備えている企業数は、わずかに40社程度であった (図表1参照)。また、その調査においては、コントローラーの職位は独立した組織ではなく、おもに計算制度部門に

含まれていたことが明らかにされている。²¹⁾ この理由としては、コントローラー制度の機能が計算制度のそれとあまり異ならなかったこと、また、その当時、戦後の復興以降西ドイツ経済が成長を続けていたために企業管理に新しい機能を取り入れる必要性が感じられなかったこと、²²⁾ さらに、西ドイツ企業において第二次大戦以前からの伝統がより重視されたために、実践や理論においてアメリカ的な管理技法の受容に抵抗があったことなどが考えられる。²³⁾

その後1960年代に入ると、コントローラー制度にかわってコントローリングという概念が見られるようになった。²⁴⁾ すなわち、まず実務において1960年代前半から徐々にコントローリングという名称が用いられ、機能としてのコント

図表1 コントローラーおよびそれに類似した職位の導入状況²⁵⁾



(出所) Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 228.

- 20) この当時、アメリカにおけるコントローラー制度は内部監査や税務などのより多くの機能を担っていたことが明らかであるが、ドイツ企業におけるコントローラーがこれらの職務にたずさわっていることはまれである。溝口教授はこのことから「ドイツ企業の行き方はむしろコントローラーの本来的機能をうけついでいるともいえる」と述べている。溝口一雄「西ドイツにおけるコントローラー制度」『国民経済雑誌』第141巻第4号、1980年4月、12ページ。
- 21) Vgl. Weber, J./ Schäffer, U. : Controlling - Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990 - 1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 232.
- 22) 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、2002年9月、2ページ。
- 23) 工藤 章、前掲書、505 - 508ページ。また、工藤教授は、西ドイツと同じ敗戦国である日本企業とのアメリカ的企業管理の受け入れ方の違いを比較し、「日本の経営層がアメリカ的管理をいわばまるごと受容するほどの意欲を示したのにたいして、西ドイツでは導入への意欲は微弱であり、部分的導入が試みられるにとどまった」(工藤 章、前掲書、507ページ) と述べ、その差異をもたらした原因についても言及している。
- 24) ヴェーバー (Weber, J.) とシェーファー (Schäffer, U.) の調査の中で、1960年代前半に最初に、企業においてコントローリングという独立した部門の存在が明らかにされている。また、リングナウ (Lingnau, V.) によると、1960年代終わりにコントローリングという名称が徐々に普及したとされている。ただ、コントローラー制度という名称が完全に利用されなくなったのではなく、その後もいくつかの企業や文献において利用されている。Vgl. Weber, J./ Schäffer, U. : a. a. O., S. 232 ; Lingnau, V. : a. a. O., S. 82 f.

ローリングとその遂行者であるコントローラーという名称が次第に普及していったのである。そして、この頃からコントローリングは企業管理に採り入れられるようになった。図表1からも、コントローラーおよびそれに類似した職位を採用する企業の数が増加し、約200社においてそれらが設置されていることが明らかにされている。また、コントローラーを独立したコントローリングという名称の部門に属させる企業数は、半数近くに達している。²⁶⁾

1980年代後半にはより多くの企業にコントローラーの職位が採り入れられることとなり、中小企業においてもそのような職位が増加していることがキューパー (Küpper, H.-U.) らの調査 (1988年) において明らかにされている。²⁷⁾ さらに、1990年代以降もコントローラーの職位を採り入れる企業数は増加の一途をたどり、コントローリング部門を設置する企業の割合が約7割に達している。²⁸⁾

一方、コントローリングに関する研究は1970年前後から徐々に行われるようになり、それを考察対象とする文献が1970年代に入ってから見られるようになった。²⁹⁾ ハーン (Hahn, D.) やホルヴァート (Horváth, P.) などがコントローリングに関する著書を最初に出版したのもこの頃である。³⁰⁾ 現在ではドイツのほとんどの

大学においてコントローリングの講座が開設され、また、それを考察対象とした文献も多数出版されている。

このようにコントローリングが実践や理論に広く普及した背景として、1960年代以降、ドイツ経済全体が不安定期を迎えていたこと、さらに、1990年代には東西ドイツの統一後の不況が挙げられる。また、企業の大規模化およびグローバル化や情報技術の急速な進展により、企業内部の調整の必要性が高まったために、コントローリングが重要となったと考えられうる。³¹⁾

また、コントローリングが、広く普及するにいたった要因として、さらに、その機能が発展したことも考えられうる。次節においては、このことに関して検討を加えたい。

．コントローリングの変遷

1950年代後半にアメリカのコントローラー制度がドイツに紹介されてからコントローリングとして広く普及している今日にいたるまで、その機能はさまざまな変遷を経験している。それは、リングナウ (Lingnau, V.) によると3つの発展段階に区分される。すなわち、1950年代後半から1960年代終わりまでの初期段階、1960年代終わりから1970年代後半までの普及段階、さらには、1970年代後半から現在にいたるまで

25) ヴェーバーとシェーファーの文献によると「コントローラーとコントローリングに類似した職位の導入状況」とされている。しかしながら、ヴェーバーの後の著書においては「コントローラーとコントローラーに類似した職位の導入状況」と表現を修正しているため、本稿においてはそれに従っている。Vgl. Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999, S. 8.

26) Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 232.

27) Vgl. Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S.: Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439.

28) Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: a. a. O., S. 232.

29) ただ、1950年代後半に、実務家によっていくつかの論文が ZfO などに掲載されている。その当時はおもに、アメリカの企業管理におけるコントローラーを紹介したものであった。これは、コントローラー制度がドイツに紹介された当初、アメリカ企業のドイツ支社においてそれがおもに導入されていたためであると考えられる。コントローリングの構想を詳細に論じた最初の学問的著作は、ツェント (Zünd, A.) によって1973年に著されたとされている。

30) Vgl. Hahn, D.: Planungs- und Kontrollrechnung, Wiesbaden 1974; Horváth, P.: Controlling, München 1979.

31) 小澤優子、前掲稿、3 - 4ページ。

の強化段階という3つがそれらである。³²⁾ そして、コントローリングの機能は、これら発展段階に応じ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、マネジメント志向的なものへと変化しているのである。

初期段階におけるコントローリング

すでに明らかなように、アメリカのコントローラー制度が紹介され、その重要性が主張されはじめた当初、その機能は計算制度のそれであると見なされていた。³³⁾ したがって、コントローラーの中心的な職務は予算統制や原価計算であり、それらを通じて彼らは経営者の意思決定のために必要な情報を提供したのである。ドイツ企業を対象に行ったコントローラーの職務に関する調査においても、彼らの職務はおもに予算編成や予算統制、原価計算および財務報告と分析であることが明らかにされている。³⁴⁾ このことから、ドイツにおける初期のころのコントローリングは計算制度志向的な機能であり、また、コントローラーの職務は過去志向的なしかも受動的なものであると考えられていた。³⁵⁾

この初期段階の半ばから後半にかけての1960年代半ば以降、その機能は徐々に情報志向的なものへと進展していくこととなる。それにともなって、コントローラー制度という名称はコントローリングへと変化したのである。すなわち、これまでの伝統的な計算制度の領域に新たな問題が加わり、新しい機能としてのコントローリングへと変化したことに

よって、それはドイツの実践や理論に受け入れられることとなったのである。

普及段階におけるコントローリング

この時期に、コントローリングは著しく普及することとなった。そして、この当時のコントローリングに関しては、ハイテク化に後押しされた形での情報志向的な考え方が中心であった。³⁶⁾ コントローリングの機能は情報需要と情報供給の調整であると見なされ、したがって、初期段階におけるそれと異なって未来志向的なかつ能動的なものであった。³⁷⁾ コントローラーは差異分析や電子データ処理などにも関わり、また、彼らが計画の設定、とりわけ戦略的な計画設定に関与しはじめたのもこの時期である。

強化段階におけるコントローリング

1970年代後半以降、コントローリングはマネジメント志向的なものに徐々に移行し、調整を通じて企業管理を支援するものであると見なされることとなった。³⁸⁾ そのような状況においては、コントローラーの職務はおもに、財務的な立場からの計画立案や差異分析であった。さらに、すでに明らかなように1990年代以降は企業を取り巻く環境の変化が著しくなり、企業管理において戦略に基づいた意思決定が重視されている。そのような事情に規定されて、コントローリングに関しても、長期的な視点で企業管理活動を支援する戦略的なコントローリング (strategisches Control-

32) Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 83 f.

33) Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 84.

34) Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 229. この文献に掲載されている図表2にはコントローラーの職位の職務領域が、また、図表3にはコントローラーに類似した職位の職務領域がそれぞれ別々に明らかにされている。したがって、本文中に示したコントローラーの職務に関しては、筆者が両者の割合を考慮したうえで判断したものを述べている。普及段階および強化段階における職務も同様である。

35) Vgl. Welge, M. K. : Unternehmensführung, Band 3 : Controlling, Stuttgart 1988, S. 14 f.

36) Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 85 f.

37) Vgl. Welge, M. K. : a. a. O., S. 15 - 17.

38) Vgl. Welge, M. K. : a. a. O., S. 17 - 19 ; Lingnau, V. : a. a. O., S. 86 f.

ling) が重視されるにいたっている。そして、コントローラーの職務としては、中長期的計画の立案の際に助言を行うことや予算管理などが注目されている。

また、1970年代後半からコントローリングに関する研究が活発になり、その機能を調整とみなすコントローリング概念がホルヴァートによって主張されたのは1978年のことであった。³⁹⁾ その際に、彼はコントローリングを「計画、統制および情報供給を調整する管理の支援を行うサブシステムである」⁴⁰⁾ と理解している。その後、キューパーによってコントローリングの対象が拡大されてその範囲は管理システム全体に及ぶこととなり、⁴¹⁾ 彼は

「コントローリング機能は本来目標へ向けられた管理を確実にを行うために管理システム全体を調整すること」⁴⁴⁾ と定義づけたのである。

図表2は、これまで明らかにしてきた初期段階から強化段階にいたるまでのコントローリングの3つの発展段階を示したものである。コントローラーの役割は、時代を追うごとにレジスターからナビゲーター、そして、イノベーターとしてのそれへと変化してきている。⁴⁵⁾ それと同時に、計算制度志向的なコントローラー制度から情報志向的なコントローリングを経て、さらにはマネジメント志向的なコントローリングへとという性格の変化が見られた。それに伴って、

図表2 コントローリングの発展段階⁴²⁾

	適応領域	主要な機能 ⁴³⁾	性格・志向性
初期段階 (1950年代後半から1960年代終わり)	伝統的な企業の計算制度：計算制度志向的	・計算制度の指導 ・原価計算 ・予算統制	受動的 反応的 過去志向的
普及段階 (1960年代終わりから1970年代後半)	企業における情報システム：情報志向的	・予算統制 ・差異分析 ・電子データ処理	能動的 調和的 未来志向的
強化段階 (1970年代後半から現在)	企業管理のシステムとしての独自の領域：マネジメント志向的	・財務報告と分析 ・計画立案の支援 ・差異分析 ・予算統制	能動的 革新的 強く未来志向的

39) このようなコントローリングの基本構想は、現在、もっとも有力な見解である。このことに関しては、おもに、以下の文献を参照。Küpper, H.-U. : Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001, S. 13 ff. ; Horváth, P. : Controlling, 9. Aufl., München 2003, S. 148 ff. 小澤優子、前掲稿、215 - 221ページ。

40) Vgl. Horváth, P. : Controlling - Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 202.

41) キューパーは、管理システムの要素として、ホルヴァートによって限定された計画システム、統制システムおよび情報システムという要素に加えて、組織と人事管理システムを挙げている。Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 14 f. 小澤優子、前掲稿、215 - 216ページ。

42) これは、ヴェルゲの図表を元に、筆者が作成したものである。Vgl. Welge, M. K. : a. a. O., S. 21.

43) コントローラーは、1950年代後半に紹介された当時と比べて徐々に多くの職務に携わるようになってきている。この図表においては、紙幅の関係もあり、一部の主要な職務のみを示している。このことに関しては、おもに、以下の文献を参照。Vgl. Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 229 f. ; Horváth, P. : a. a. O., S. 72 - 74.

44) Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, in : ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

45) Vgl. Welge, M. K. : a. a. O., S. 21.

実践や理論に採り入れられ、コントローリングは広く普及することとなったのである。

・ 結

本稿の目的は、ドイツ企業におけるコントローリングの生成と発展を明らかにすることである。そのために、まず、アメリカにおけるコントローラー制度の1950年代までの発展過程およびその機能を明確化した。さらに、ドイツにおけるコントローリングの歴史的展開とその変遷について考察してきた。

コントローラー制度は、アメリカにおいて19世紀後半に生成したものである。1920年代には会計機能を担う制度としてのそれが成立し、コントローラー制度は多くの企業に採り入れられてきた。さらに、第二次大戦後にコントローラーの職位はより多くの企業に設置された。また、コントローラー制度に関する研究がもっとも活発化したのもこの時期であった。かかるコントローラーの職務は主として予算統制と原価管理であり、それらをドイツの実務家および研究者が学び、ドイツ企業に採り入れようと試みたのである。しかしながら、コントローラー制度がドイツに紹介された当初、実践や理論にほとんど採り入れられなかった。その原因についてはすでに述べたとおりである。その後、企業内外の環境変化の激化や国際化、またそれと同時に、計算制度志向的なものからマネジメント志向的なものへというコンセプトの変化に伴ってコントローリングは徐々に普及し、それは実践や理論において不可欠なものとなっている。

今日、コントローリングに関して、調整志向的な基本構想がもっとも有力視されている。すなわち、コントローリングの機能が企業の管理システム全体における調整に求められているのである。すでに述べたように、このようなコントローリングの理解は、強化段階に入った1970年代後半から重要視されることとなった。その後、1990年代以降は企業を取り巻く内外環境の

変化が激化したことから、コントローリングの調整機能の重要性はますます高まってきている。そのような状況の中で、戦略的思考が必要とされるようになってきており、それとコントローリングとの関連について考察することが不可避である。この問題について検討することは今後に残された課題である。

追記

小澤優子氏の研究は産業研究所内規により海道ノブチカ商学部教授（産業研究所長）と渡辺敏雄商学部教授の両名を論文審査委員に委嘱し、2004年10月29日に両名からの審査（面接を含む）を受けている。
（編集委員会）