



コントローラー制度の生成過程における 機能とその相違

—— 日本, アメリカ, ドイツの比較を通じて ——

関 野 賢

要旨 本稿では、日本、アメリカおよびドイツにおけるコントローラー制度の相違を生成過程におけるその目的と機能の観点から論ずる。コントローラー制度の定義は統一されておらず、多様に解釈されている。その背景には、各国におけるコントローラー制度の相違、その定義や役割に関する理論と実務での解釈の相違、ならびに、コントローリングと財務管理あるいは管理会計との関係がある。アメリカでは、コントローラーは管理会計を基礎とした計数管理による財務管理を担当し、マネジメント機能を担う。したがって、コントローラーの組織は全般経営層の一部とみなされる。それに対して、ドイツにおけるコントローリングは、事業部制組織などの分権的組織における情報問題、すなわち全般経営層と部門管理者の情報格差を削減するために、計算制度を用いたマネジメント支援をその役割とする。そのコントローラーの組織はスタッフ部門とみなされる。このような相違をコントローラー制度の生成ならびに発展の歴史を振り返ることで明らかにしたい。

Abstract This paper discusses the differences in controller systems in Japan, the United States and Germany in terms of their purpose and function in the process of generation. The definition of a controller system is not uniform and has been interpreted in variety of ways. This is due to differences in controller systems in each country, differences in theoretical and practical interpretations of the definition and roles of controllers, and the relationship between Controlling and financial management or management accounting. In the United States, controllers are in charge of financial management through numerical management based on management accounting and are responsible for management functions. Therefore, the organization of controllers is considered part of the general management. On the other hand, the role of Controlling in Germany is to provide management support using a calculation system in order to reduce information problems in decentralized organizations such as divisional organizations, that is, to reduce the information gap between general management and divisional managers. The organization of controllers is considered a staff department. We would like to clarify these differences by reviewing the history of the generation and development of their controller systems.

キーワード 管理会計, コントローラー, コントローリング, 財務管理, 内部統制

原稿受理日 2023年4月12日

I. 序

本稿においては、コントローラー制度の歴史とその役割の変遷を取り上げることで、コントローリングの概念を整理したい。ドイツのコントローリング概念については、キューパー (Küpper, H.-U.) やホルバート (Horváth, P.) らによって定義づけられた調整志向的コントローリングが支配的な見解である。その役割は企業の全体目標に適合するようにマネジャーの意思決定を支援すること、具体的には、計算制度と計数管理を用いた管理システムの調整とみなされる。その目的は意思決定における合理性の確保、すなわち管理プロセスにおける非合理性の削減と考えられている。

コントローリングは理論的にはこのように説明されるが、実務においては、コントローラーはそのような機能以外にも、多くの役割を任されている。そのため、彼らはマネジャー以上に多くの役割を担い、それゆえ、多くの能力が必要とされるのである。このことに対して、シュナイダー (Schneider, D.) は、コントローラーにスーパーマン的な役割を求めていると批判する。⁽¹⁾ 以下では、コントローラー制度の歴史を振り返ることで、理論におけるコントローリングの概念や機能との違い、ならびに、その相違が生成した背景を明らかにしたい。

コントローリングの定義に関する議論においては、次の3つの問題が挙げられる。第1の問題は、ドイツとアメリカにおけるコントローリングあるいはコントローラー制度の相違である。第2の問題は、ドイツにおけるその定義や役割に関して理論と実務での解釈の相違である。そして、第3の問題は、コントローリングあるいはコントローラー制度と財務管理あるいは管理会計との関係である。本稿では、第1の問題と第3の問題を中心に取り上げ、その相違とそれが生みだされた背景をコントローラー制度の生成過程から論じたい。

コントローリングと財務管理の関係に関して、まず、財務管理は企業における資本の調達と運用に関する計画と統制と定義づけられる。この資本の調達と運用は、調達部門、製造部門、販売部門などの企業のあらゆる部門に関連し、それらの部門におけるそれぞれの計画を調整する役割を担う。その意味において、部門管理者の意思決定を調整するというコントローラーの役割と財務管理の区分は不明瞭である。実際に、アメリカのコントロー

(1) Schneider, D.: Betriebswirtschaftslehre, 2. Bd.: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien 1997, S. 458-466 insbesondere S. 459.

ラー制度においては、その機能は財務管理の一部とみなされている。また、コントローリングと管理会計との違いに関して、日本では、コントローラー制度を会計学の領域で考察することが多く、そこでは、管理会計とコントローラシップが同義と捉えられることがある。しかしながら、会計学は数値化理論であり、管理会計は経営管理あるいは内部統制のために必要な数値化であり、あくまでも手段であるのに対して、コントローリングあるいはコントローラー制度は機能であり、そのような管理会計という手段を用いた計数管理による調整機能であると考えられる。

本稿においては、このようなコントローラー制度の問題を、コントローラー制度の生成、発展過程から論じたい。ただし、そのようなコントローラー制度の効果ならびにその制度化の必要性については取り上げず、そのような不明確な役割区分の状況とその背景を検討する。

II. コントローラー制度の歴史

コントローラーの語源は、controlの語源とも言われる中世ラテン語の *contrarotulus* に求められる。⁽²⁾この語から派生したコントローラーは、1268年のイギリス文献において *contrarotularius* として、そして、1291年のフランス文献では *countreroullour* として記載され、1500年以降は *comptroller* としてさまざまな文献で見られるようになった。⁽³⁾これらは後の *controller* と同義であると考えられる。*comptroller* は現在では、会計監査役や経理担当管理者と訳され、帳簿の確認や作成、場合によっては、計数管理あるいは管理会計のための数値を準備する。このことから、初期のコントローラーの職務としては、財産その他を正確に記録し、管理することが該当し、その後続く国家のコントローラーの役割へと通ずるのである。

アメリカにおけるコントローラー制度の源泉は、上述の15世紀のイギリスでの *comptroller* に見られる。彼らは、イギリスの王宮で貨幣や資産の出入りの記録を調べ、予算均衡に努めるといった役割を担い、国王の財産を管理した。⁽⁴⁾そこでは、現代の企業とは異なり、利益の獲得や財産の増加ではなく、財産の維持が上位の目的とされるため、いかに

(2) Lingnau, V.: *Geschichte der Controlling*, Lingenfelder, M. (Hrsg.): *100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland*, München 1999, S. 73-91 hier S. 75.

(3) Lingnau, V.: *Geschichte der Controlling*, S. 75.

(4) Ossadnik, W.: *Controlling*, 2. Aufl., München/Wien 1998, S. 4. Weber, J. und Schäffer, U.: *Einführung in das Controlling*, 15. Aufl., Stuttgart 2016, S. 3.

収支の均衡を図るのかということが問題となる。それゆえ、財産の出入りを正確に記録すること、そして、それを監督することが求められるのである。そのための宝物庫の管理が中世における comptroller の役割であり、それは現在とは異なる。そのような財産管理においては、収支を均衡させるために、予算に配慮しなければならない。したがって、中世の国家財政では、インフローをいかに増加させるかということではなく、所与のインフローに対してアウトフローをどのように配分し、収支を均衡させるのかということが課題とされ、それに取り組むのが comptroller であった。

これがアメリカに導入され、1778年には国家の財政均衡や資金使用を監督することを役割とした comptroller が登場した。⁽⁶⁾ これはイギリスと同様に、国家の財政管理を目的としたが、両者には、イギリスが王家であるのに対して、アメリカは国家であるという点で異なる。しかし、その役割自体に大きな相違はなく、財産管理、そのための収支の均衡、および、資金使途の監督という役割が課せられたのである。この国家の財産管理という役割を銀行に当てはめたのが、1863年からの Comptroller of the Currency である。⁽⁶⁾ それは、国営銀行が破綻しないように、収支を均衡させ、安定した銀行運営を行い、それをもとに国家の財政を安定させるように、銀行を監督する統率者であった。さらに、1921年には、最高会計検査庁の統率者として Comptroller General が登場した。⁽⁷⁾ このようなコントローラー制度においては、王家や国家、あるいは、銀行などを破綻させないように、財産を管理すること、つまり、財産およびその出入りを記録し、そして、その出入りに不正がないかを監督することが求められた。それゆえ、国家のコントローラーでは、国家の財政維持のために収支の均衡を監督することを役割とすることから、統率機能や監督機能が前面に出されたのである。

この国家のコントローラーが民間企業にも導入され、民間企業初の comptroller の職位が、1880年に鉄道会社アッチソン・トピカ・アンド・サンタフェ鉄道 (Atchison, Topeka & Santa Fe Railway) に設けられた。⁽⁸⁾ 鉄道会社では、その敷設範囲の拡大のために巨額な資金が必要とされ、そのための大規模な資金の調達とそれに伴う返済計画、すなわち収支均衡が考慮されなければならず、その役割を担う職位として comptroller が

(5) Ossadnik, W.: Controlling, S. 4. Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 3.

(6) Ossadnik, W.: Controlling, S. 4. Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 3.

(7) Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 3.

(8) Ossadnik, W.: Controlling, S. 4. Lingnau, V.: Geschichte der Controlling, S. 76 f. Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 3.

必要とされた。また、1885年に同じく鉄道会社であるサザン・パシフィック鉄道（Southern Pacific Company）がコントローラーの職位を設けたが、ここでは、計算制度における職務（Aufgabe im Rechnungswesen）が課せられた。⁽⁹⁾ 両社は共に民間企業であるが、鉄道会社という一般の会社とは異なる特殊な性格を有していた。そのため、収益性よりも、資金調達の実施と流動性の確保という目標が重視され、コントローラーには、そのための収支均衡の監督、そして、それに必要な会計の構築とその監督が求められたのである。その後、製造業初の controller の職位は、1892年にゼネラル・エレクトリック社（General Electric）に設けられた。⁽¹⁰⁾ ただし、そこでの役割は Rechnunslegung であり、これは決算書作成や決算と訳されるものであり、財務の記録作成やその確認を職務としていることから、国家のコントローラーと同じ役割であったと考えられる。このことから、20世紀初頭のアメリカにおける初期のコントローラーは、財務部長（Treasurer）あるいは一般監査役（General Auditor）として、資金調達を実施したり、収支均衡を監督したりすることを職務としていた。すなわち、初期のコントローラーは次の2つの役割を担ったのである。第1に、資金調達の実施と収支均衡の維持のために、会計機能を委ねられた財務部長としてのコントローラーの役割である。第2に、内部統制機関としての取締役会と監査役会が区分されていないことから、監査役としてのコントローラーの役割である。したがって、このような初期のコントローラーには、財産管理、収支均衡および流動性確保のための記録者あるいは監督者という役割が与えられたのである。

1920年代に入り、それまでのコントローラーとは異なる役割が見られるようになった。その背景には、管理会計の発展と財務管理機能の拡大があり、この時期にマッキンゼー（McKinsey, J. O.）が活躍した。彼は、実務でのコントローラー制度の創設を提唱し、その職務として記録機能と標準化機能を挙げるとともに、その思考を体系化して、管理会計論を確立したのである。⁽¹¹⁾ これにより、管理会計としてのコントローラーシップが唱えられた。これは現在も一般的な見解であり、日本にも大きな影響を及ぼしている。このことから、コントローラーシップを管理会計と同義とする認識は広く受け入れられている。また、この時期には、財務管理論の領域も拡張され、それまでの資金調達を中心とした狭義の財務管理から、マッキンゼーが展開した予算統制なども含めた広義の財務管理への発展が見られた。前者では、株式会社の大規模化に伴い、いかに資金を調達するのか、ま

(9) Lingnau, V.: Geschichte der Controlling, S. 77.

(10) Ossadnik, W.: Controlling, S. 4.

(11) 廣本敏郎「コントローラー制度」「マッキンゼー」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第5版、同文館出版、1997年、493、494、1151ページ。

た、その流動性をいかに確保するのかが問題とされた。それゆえ、初期のコントローラーは、資金調達の実施と収支均衡の監督を職務としていたのである。それに対して、後者では、資金調達、ならびに、それによって得た資金の効率的な運用へと考察の対象が広げられた。このことから、コントローラーの役割として、資金の効率的な利用のための予算、ならびに、標準原価の算出なども含まれるようになり、それにより、コントローラーの主要職務が財務部長の機能から現在のコントローラーの機能へと変化したのである。

このような管理会計としてのコントローラーシップ、そして、それを担うコントローラーはアメリカで広く普及し、1931年にコントローラーの職業組織として米国コントローラー協会（Controllars Institute of America）が設立されたことで、コントローラーは職業として一般に認められた。⁽¹²⁾ この組織は、1962年に財務管理者協会（Financial Executives Institute）へと改称されるが、この組織の構成員は、大企業で財務的諸機能に関わる政策の立案などに携わる財務担当役員に限定される。⁽¹³⁾ このことから、アメリカにおけるコントローラーは財務管理担当者であると考えられる。その際、企業において財務に関与する者には、コントローラーと財務部長、そして、監査担当者が当てはまる。アメリカのコントローラーの歴史においては、初期のコントローラーには、財務部長や監査担当者としてのポジションが与えられた。しかし、内部統制のための管理会計の発展とともに、その役割は広義の財務管理へと変化した。現在では、その職務を担う者がコントローラーと称されている。

それに対して、日本では、1951年に当時の通産省産業合理化審議会「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導入が提唱された。⁽¹⁴⁾ 日本企業では、財務、会計および計数管理に関しては広く経理部で扱われることが多く、さまざまな役割がその部門に集中していた。そのため、経理部を、ライン部門としての財務部とスタッフ部門としてのコントローラー部に分離することが提言され、そして、企業管理における計数管理の必要性から、それに特化したスタッフ部門の創設が求められたのである。⁽¹⁵⁾ このことか

(12) Ossadnik, W.: Controlling, S. 5. Lingnau, V.: Geschichte der Controlling, S. 78. Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 4.

(13) Ossadnik, W.: Controlling, S. 5. Lingnau, V.: Geschichte der Controlling, S. 79. Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 4. 江村稔「財務管理者協会（アメリカ）」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第5版、同文館出版、1997年、520ページ。

(14) 通産省産業合理化審議会一般部会財務管理分科会「企業における内部統制の大綱」『會計』第60巻第2号（1951年）、122-128ページ。古川榮一『財務管理組織』森川書店、1953年、314ページ。廣本敏郎「コントローラー部」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第5版、同文館出版、1997年、494ページ。

(15) 通産省産業合理化審議会一般部会財務管理分科会「企業における内部統制の大綱」122-128ページ

ら、アメリカの管理会計としてのコントローラーシップの概念を受け継いだコントローラー部の創設が提唱された。実際に、一部の企業ではそのような部門が見受けられたが、現在では、経理部は記録や決算書作成に関する役割を担い、計数管理に特化した専門的な部門ではなく、企画部や戦略部、あるいは、秘書課等においてコントローラーの役割が担われている。

最後に、ドイツでは、1950年代中頃にコントローリングの概念が提唱されたが、それは1970年頃まで普及せず、コントローラーという職業名称もほとんど見られなかった。⁽¹⁶⁾ アメリカから導入された管理会計としてのコントローラー制度が受け入れられなかった背景には、次のことが挙げられる。⁽¹⁷⁾ ドイツ語圏の国では、管理会計という学問に対して、すでに原価計算（Kostenrechnung）あるいは内部企業計算（Interne Unternehmensrechnung）（内部計算制度や管理会計）に関する詳細な研究が見られた。とりわけ、ドイツの原価計算研究は100年の伝統を有し、そのため、ドイツでは、原価計算や内部計算制度が伝統的な原価計算の研究領域を拡張し、経営管理目的のための原価の利用、すなわち計画作成や予算編成、さらにはマネジメント・コントロールにも取り組んでいた。それゆえ、管理会計をコントローリングという名称のもとで学問上新たに展開する必要性が認められなかったのである。しかしながら、現在では、多くの大企業において、コントローラー部門が存在し、その職務範囲も拡大している。このことは、かつてアメリカから導入されたコントローラー制度が普及しなかったのに対して、これまで必要とされなかったコントローリングという領域に取り組まざるを得なくなったということである。以下では、その必要性がなぜ生まれたのか、そして、従来のコントローラー制度との概念や職務の相違は何であるのかということを検討する。

Ⅲ. コントローラー制度の組織形態

本節では、企業におけるコントローラーの職務を明らかにするために、コントローラー部門が企業の組織構造にいかに関与しているのか、そして、その部門は実際にどのような役割を課せられているのかということを考察する。以下では、コントローラー部門と

→ジ。古川榮一『財務管理組織』309, 313, 318, 319ページ。

(16) Ossadnik, W.: Controlling, S. 5. Lingnau, V.: Geschichte der Controlling, S. 84 f. 尾畑 裕「コントローリング」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第5版, 同文館出版, 1997年, 494, 495ページ。

(17) 森本和義『ドイツ原価計算研究—アメリカの活動基準原価計算（ABC）との比較研究—』同文館出版, 2015年, 214ページ。

して、1920年代以降の、すなわちアメリカにおいて管理会計としてのコントローラー制度が展開されて以降の部門組織を取り上げる。

一般的に、アメリカ企業において財務管理は財務部長とコントローラーによって担われる。アメリカ会計士協会（American Institute of Accountants）におけるアメリカ監査手続委員会の1940年代の調査によると、コントローラー制度を有する企業の組織構成では、コントローラー部と文書部あるいは財務部が設けられ、前者のもとに内部監査課長、会計主任、制度課長および予算課長、工場会計課長（在庫管理や原価計算を担当）が、そして、後者のもとに信用主任、出納課長、事務主任が属していた。⁽¹⁸⁾

同様の調査として、ジャクソン（Jackson, J. H.）による実態調査でも、コントローラー副社長の下にコントローラー次長、その下に会計手続および調査課長、会計主任、原価計算課長、予算課長、部門会計補佐、監査課長が設置されていることが示される。⁽¹⁹⁾ その調査によると、1930年代から40年代にかけて、「コントローラー制度が採用されている会社では、内部監査機能や税務機能も含めたその会社の会計機能すべてがコントローラー部に課せられていた。この会計機能は、コントローラー制度が当初担っていた文書部長、財務部長、内部監査人といった役割から、広義の財務管理としてのコントローラーへと発展する過程の中で引き継ぐことになった基本機能である。これらの会計機能は伝統的には文書部長や財務部長が担当していたが、内部監査人や一般内部監査人としての独立の業務や地位が設けられたことで、会計機能は文書機能や財務機能から分離された」のである。⁽²⁰⁾ すなわち、アメリカ企業では、コントローラー部門の創設によって、それまで文書部長や財務部長の権限下に置かれていた会計機能が切り離された。たとえば、「ある製造企業では、会計機能と内部監査機能は財務部長の管轄下の一般内部監査人の権限であったのに対して、1931年以降、内部監査人は文書部長の管轄下に置かれ、この文書部長がコントローラーと称されるようになり、1944年に一般内部監査人や副内部監査人を副コントローラーと称

(18) American Institute of Certified Public Accountants. The Committee on Auditing Procedure: Internal control: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, special report, American Institute of Accountants 1949, pp. 5-22 and Chart 1. 古川榮一『財務管理組織』369-371ページ。

(19) Jackson, J. H.: The Comptroller: his functions and organization, Harvard University Press 1949, pp. 74-85. (J・H・ジャクソン著、高宮晋、安江健一訳『コントローラー：職能と組織』ダイヤモンド社、1952年、付録Ⅱ図表Ⅰ-XⅡ。) 古川榮一『財務管理組織』370, 371ページ。

(20) Jackson, J. H.: The Comptroller: his functions and organization, pp. 12, 13. (J・H・ジャクソン著、高宮晋、安江健一訳『コントローラー：職能と組織』18, 19ページ。) 古川榮一『財務管理組織』389, 390ページ。この文書部長は Secretary の訳であり、これは日本企業においては秘書課長に相当する。

するようになった」のである。⁽²¹⁾

このことから明らかなように、1930年代以降のアメリカにおけるコントローラー部は、従来の財務部長や監査人としての役割から、会計機能、とりわけ管理会計による広義の財務管理を担当する役割へと変化した。その機能の一部には内部監査も含まれる。財務に関する職務が明確に2つに分割され、財務部長とコントローラーに振り分けられたが、アメリカではこの職務範囲は現在でも受け継がれている。

日本では、1951年に当時の通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」がコントローラー導入のきっかけとなったが、その際、コントローラー部と財務部の併存が唱えられた。基本的には、アメリカのコントローラー制度の導入が目指され、コントローラー部には、スタッフ部門として、管理会計に基づいた内部統制または広義の財務管理機能の遂行が求められたのである。

このコントローラー部のもとに会計課、予算課、統計課、内部監査課が設置され、それぞれの課では次のような役割が与えられている。⁽²²⁾ 予算課は予算の編成と分析、標準原価の設定と分析、計算制度の設定を担当し、内部統制に関して実施計画の樹立、調整および能率の判定を担うことから、予算計画をその職務とする。会計課は一般会計、原価計算、給与計算、税務計算を担当し、実績の記録と計算を担うことから、経理と原価計算をその職務とする。そして、統計課は市場統計、一般経済統計、経営統計を担当し、計画策定に必要な統計の作成と資料の収集を担うことから、外部環境分析をその職務とする。最後に、監査課は会計監査と制度監査を担当し、内部監査の遂行責任を有することから、監査をその職務とするのである。

それに対して、ライン部門としての財務部門では、資金課、投資課、買掛課および売掛課が設けられ、それぞれ次の役割が与えられている。⁽²³⁾ 資金課は資金の調達と運用、現金の出納および金融機関に関する事務を担当する。投資課は有価証券の保管ならびに子会社や関係会社その他の投資に関する事項を担当する。買掛課は買掛債務と前渡金の支払いを決定し、そして、売掛課は得意先個々の信用限度を設定し、売掛による商品の発送を統制し、売掛金を集金する。これらは、狭義の財務管理として財務執行に関する業務に携わり、

(21) Jackson, J. H.: The Comptroller: his functions and organization, p. 13. (J・H・ジャクソン著、高宮晋、安江健一訳『コントローラー：機能と組織』20ページ。) 古川榮一『財務管理組織』390ページ。

(22) 通産省産業合理化審議会一般部会財務管理分科会「企業における内部統制の大綱」123, 125, 128ページ。古川榮一『財務管理組織』371, 372, 392, 393ページ。

(23) 通産省産業合理化審議会一般部会財務管理分科会「企業における内部統制の大綱」125ページ。古川榮一『財務管理組織』392, 393ページ。

コントローラー部から切り離されている。

実際に、東洋紡株式会社では、昭和26年12月にコントローラー制度が導入された（図表1を参照）。⁽²⁴⁾ このコントローラー部の特徴として、アメリカ企業と異なり、会計課がコントローラー部の管轄から外されていることが挙げられる。アメリカ企業では、一般に、会計課のもとで財務会計と管理会計が一元的に遂行されることが一般的である。それに対して、日本企業においては、経理部の存在が大きく、一般会計機能は経理部の管轄下であり、そこでは、一般会計としての財務会計と財務執行機能が遂行される。⁽²⁵⁾ 通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」における主張と異なり、財務執行機能とともに、財務会計と税務会計がライン部門である経理部の管轄下となり、予算統制、原価計算、標準原価計算の算定、その他の原価管理、経営分析、経営比較、各種経営統計資料の作成などの管理会計は、コントローラー部門の統計課の管轄下にある。⁽²⁶⁾ このように、アメリカ企業では、財務会計と管理会計が一元的に遂行されているのに対して、財務会計と管理会計が分離されていることに、日本企業の特徴が見られる。そして、このような組織構造の改革のもとでスタッフ部門とライン部門とを明確に区分することで、内部統制の強化が図られたのである。⁽²⁷⁾

呉羽紡績株式会社では、財務執行機能と財務管理機能を明確に分離する組織構造改革が実施され、その財務管理機能をコントローラーが担当した（図表2を参照）。⁽²⁸⁾ その際、東洋紡とは異なり、経理課は企業の合理的総合管理を試みるため、管理部としてコントローラーの管轄下に置かれた。⁽²⁹⁾ そして、財務執行のための財務部門と財務管理のためのコントローラー部門が設置され、アメリカのコントローラー制度と同様の組織形態が採用されたのである。そのコントローラーのもとに、スタッフ部門として調査室と管理部が編成され、それらがコントローラー機能を担当し、広義の財務管理を遂行した。⁽³⁰⁾ その一方で、財務部門は資金に関する財務執行機能を遂行する財務部長の役割に限定されたが、この組織形態はアメリカの大企業のコントローラー制度、ならびに、通産省産業合理

(24) 河崎邦夫「吾社の経営管理組織について—東洋紡績・日本生命・塩野義製薬」『関西経協』（関西経営者協会）第6巻第5号（1952年）、24-26ページ。古川榮一『財務管理組織』372-375ページ。

(25) 古川榮一『財務管理組織』373ページ。

(26) 河崎邦夫「吾社の経営管理組織について—東洋紡績・日本生命・塩野義製薬」25ページ。古川榮一『財務管理組織』373、374ページ。

(27) 古川榮一『財務管理組織』374ページ。

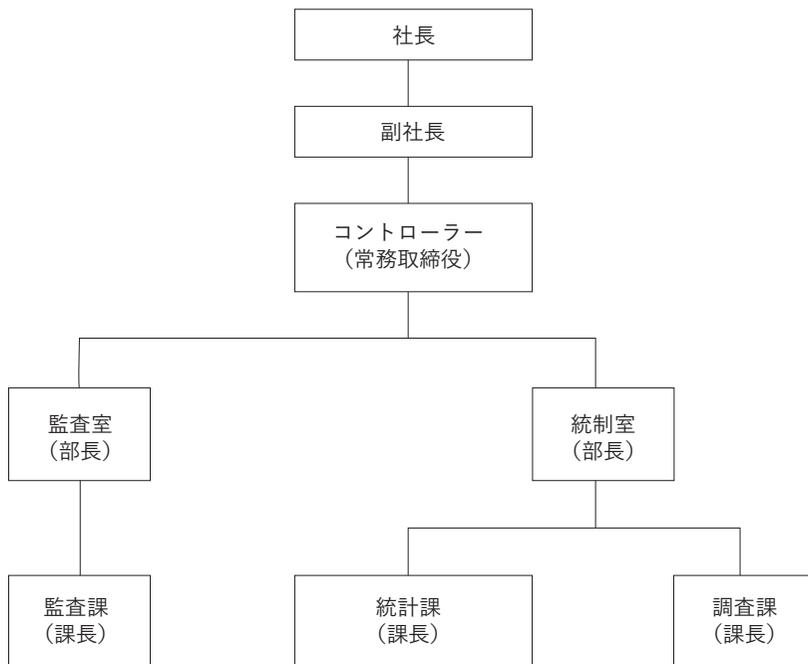
(28) 奥野 毅「呉羽紡績」関西経済連合会『実例内部統制組織』1953年、73-98ページ。古川榮一『財務管理組織』375-377ページ。

(29) 奥野 毅「呉羽紡績」77、81ページ。古川榮一『財務管理組織』375、376ページ。

(30) 奥野 毅「呉羽紡績」77、80、81ページ。古川榮一『財務管理組織』377ページ。

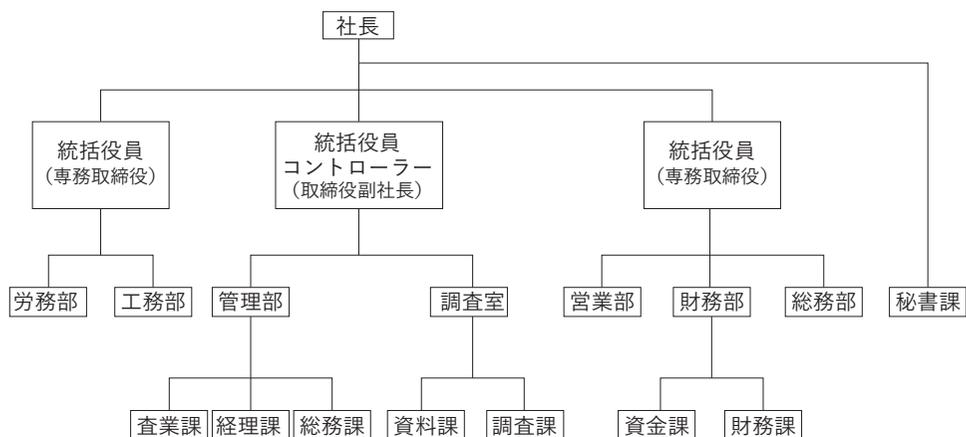
コントローラー制度の生成過程における機能とその相違（関野）

（図表 1）東洋紡株式会社のコントローラー部門に関連する組織図



出典：河崎邦夫「吾社の経営管理組織について—東洋紡績・日本生命・塩野義製薬」『関西経協』（関西経営者協会）第6巻第5号（1952年），25ページ。古川榮一『財務管理組織』森川書店，1953年，373ページ。

（図表 2）呉羽紡績株式会社のコントローラー部門に関連する組織図



出典：奥野 毅「呉羽紡績」関西経済連合会『実例内部統制組織』1953年，78, 81ページ。古川榮一『財務管理組織』森川書店，1953年，376ページ。

化審議会「企業における内部統制の大綱」に示されるコントローラー部門とほぼ同じ形態であると考えられる。

過去には、日本においてもコントローラー制度を導入した企業は存在していたが、呉羽紡績のようにアメリカ企業と同様の組織形態と、東洋紡のようにアメリカ企業とは少し異なる組織形態が見られた。その相違は、会計課がコントローラー部門の管轄下にあるかということに起因する。財務部門の業務から会計事務、すなわち、会計課を分離することに対しては、財務執行機能の遂行にも支障を生じさせ、また会計課の業務実施にとっても有効ではないという批判が唱えられ、このことは、日本企業におけるコントローラー部門の設置に対する批判へと向かう。⁽³¹⁾しかし、会計事務を財務執行機能に結びつけることより、それを内部統制機能の遂行に役立てることが求められる一方で、会計事務は「資金の調達や収支に関する財務流動性の維持のためだけではなく、むしろ収益性の確定とその増進に役立てられるべき」と考えられる。⁽³²⁾このことから、財務部門からコントローラー部門へと会計機能を移すことが主張されたが、日本企業では財務執行と会計の分離は一般的に受け入れられなかったのである。その背景には、日本特有の経理部の存在があり、それに対して、古川榮一は次のような経理部改造を提唱した。⁽³³⁾第1に、経理部の責任と権限を統制的機能の遂行に限定し、それまで経理部が担当した財務的執行機能を切り離して、財務部長の管轄下に置く。第2に、そのような財務的執行機能から離れた経理部には、内部統制組織の中核部門としてその権限を拡充させる。なぜなら、経理部には、企業全体の立場での調整的統制業務の遂行が求められ、その長である経理部長は社長の直属として強力な組織的権威が与えられなければならないからである。このように、経理部を管理会計の遂行による内部統制部門として、広義の財務管理を遂行する財務統制機能の専門担当部門へと発展させ、そして、コントローラー部門へと展開することが唱えられたのである。したがって、日本企業の特徴として、経理部では会計機能と出納保管機能が包括的に遂行されていたが、会計機能と財務執行的出納保管機能を分離することで、内部統制の遂行が確保され、そして、コントローラー部門と財務部門が独立することになった。

ただし、現在の日本企業の経理部は、そのような財務管理職務の遂行よりも、記帳・記録職務に重点が置かれ、帳簿書類や決算書の作成に携わり、財務管理職務は財務部門の管轄下にある。そのため、現在の日本企業の組織形態において、当初目指されていた財務執

(31) 古川榮一『財務管理組織』395ページ。

(32) 古川榮一『財務管理組織』395、396ページ。

(33) 古川榮一『財務管理組織』385-387ページ。

行と財務管理の分離によるコントローラー制度は確立されていないのである。

それら両国に対して、ドイツでは、図表3で示されるように、コントローラー部門の配置に関する組織形態として次の3つの形態が挙げられる。⁽³⁴⁾第1の形態において、コントローラーは取締役会会長の直属であり、取締役会の構成員である。この場合、コントローラーは、非常に強い権限を持ち、他の領域に大きな影響力を及ぼすため、個別領域だけでなく、企業全体の職務に携わり、包括的な調整を担う。第2の形態では、コントローラーは経営管理担当取締役の管轄下にある。この場合、コントローラーは、業務的な意思決定にほとんど関与せず、内部計算制度を通じて各領域のマネジャーを支援する。その際、コントローラーの職位が第1の形態ほど高くないことから、彼らが属する特定の領域に関連した情報を提供することが容易であると考えられる。第3の形態においては、コントローラーは経営管理層の管轄下にあり、スタッフ部門として中央部門の一つとみなされる。

シュトッフエル (Stoffel, K.) の調査によると、調査対象企業のうち、第1の形態が8%であり、第2の形態が65%であり、そして、第3の形態が26%となっており、一般的には第2の形態が採用されている。⁽³⁵⁾第1の形態が少ない理由として、次のことが挙げられる。⁽³⁶⁾コントローラーに求められているマネジャーの支援という役割に対して、彼らの職位を最上位に設ける必要性は低い。また、コントローラーの職務を全社的なことに限定した場合、各領域に固有の情報供給が難しくなる。そして、コントローラーによる調整手段として用いられる予算管理や原価管理などは、マネジャーにおける経営資源の効率的利用を支援するためのものであり、下位のレベルで遂行すべきものである。それに対して、第3の形態が少ない理由として、次のことが挙げられる。⁽³⁷⁾コントローラーは内部助言者や革新者としての役割も担うことから、ある程度の権限を有することが求められる。そして、取締役会直属のスタッフ部門であるため、他の部門に受け入れられない可能性が生じる。これらの理由から、マネジャーの意思決定支援を目的とし、各領域の意思決定を調整するための情報提供をその役割とするコントローラー部門としては、ある程度の権限を持ちながらも、各部門との隔たりを生みださないように、第2の形態が採用されるの

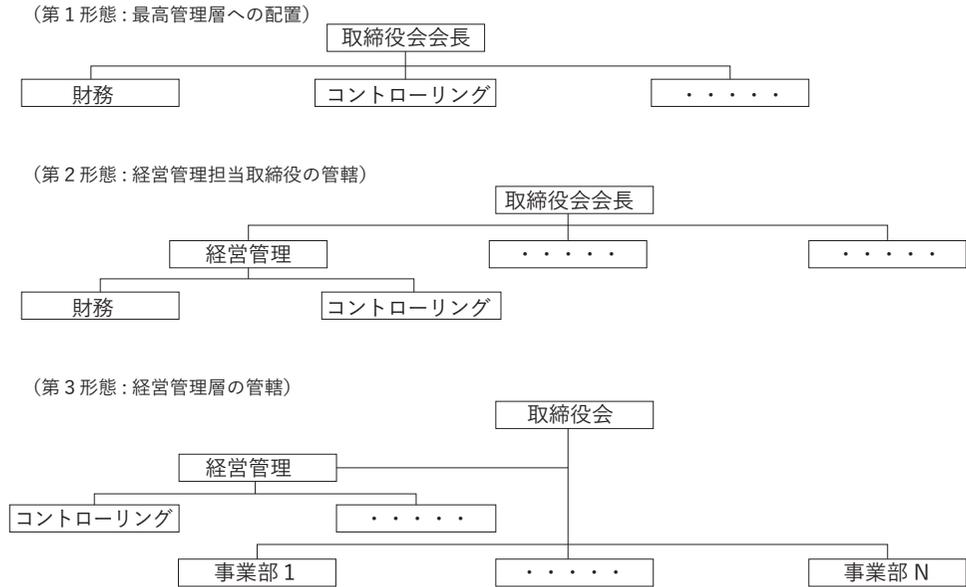
(34) 小澤優子「コントローリングとコントローラー —ドイツ企業におけるコントローラーの役割と制度—」『流通科学大学論集—流通・経営編』第22巻第1号、2009年、165-167ページ。

(35) Stoffel, K.: Controllershship im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995, S. 141-143. 小澤優子「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—」166ページ。

(36) 小澤優子「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—」166, 167ページ。

(37) 小澤優子「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—」167ページ。

(図表3) ドイツ企業におけるコントローリング部門の組織形態



出典：小澤優子「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—」『流通科学大学論集—流通・経営編』第22巻第1号，2009年，165ページ。

である。

このようなコントローラー部門の組織形態の具体例として、図表4においてドイツネスレ社の組織構造を示す。⁽³⁸⁾ ここでは、コントローリング部門が二重支配構造となっており、コントローリング部門として、中央コントローリング部と部門コントローリング部が存在する。中央コントローリング部は、スタッフ部門として中央部門の1つとして全般経営層の管轄下に置かれ、企業全体の調整機能を担うことから、上述の第2の形態に該当するとみなされる。それに対して、部門コントローリング部も設けられ、それは「各事業部のスタッフ部門として設置されるが、事業部の管理者のもとでスタッフ的な命令指揮系統で統制される一方で、中央コントローリングのもとでのライン的な命令指揮系統で統制されている」のである。⁽³⁹⁾ この部門コントローリング部が設けられる理由は、先に挙げたように、各事業部との隔たりを生みださず、各部門の情報を適切に入手する一方で、各部門に適切に情報を提供することが求められるからである。このようなドイツ企業におけるコント

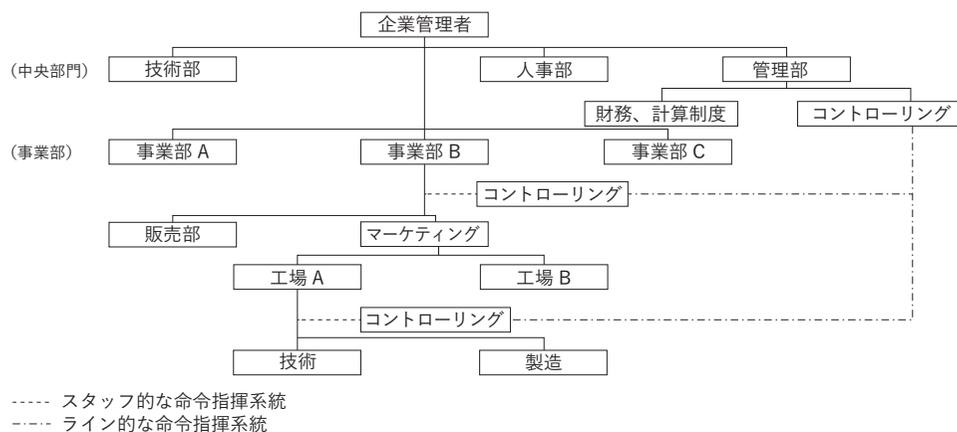
(38) 小澤優子「コントローリングの組織」『商学論究』（関西学院大学）第51巻第3号，2004年，118ページ。

(39) 小澤優子「コントローリングの組織」118ページ。

コントローラー制度の生成過程における機能とその相違（関野）

ローリング部の組織構造とその役割は、分権化された組織形態、とりわけ事業部制組織において、各部門の意思決定を全社的な観点から調整するということに対して有効であると考えられる。また、ドイツネスレ社の組織構造で示されるように、アメリカや日本と異なり、コントローリング部門は財務や計算制度から独立している。このことから、コントローラー制度において、アメリカや日本では、会計部門と一体化して、管理会計に基づく計数管理としての広義の財務管理が課せられているのに対して、ドイツでは、それとは異なる役割が求められているのである。

（図表 4）ドイツネスレ社におけるコントローリング組織



出典：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，118ページ。

IV. コントローラー機能の相違

本節では、上述したコントローラー部門の相違に基づいて、各国におけるコントローラー機能の相違を検討する。コントローリングやコントローラーシップが企業管理の支援を目的とするということは、アメリカ、ドイツならびに日本において共通している。しかしながら、その内容には相違が見られる。アメリカにおいては、企業管理を支援するコントローラーもトップマネジメントの構成員であり、財務管理を担当するスタッフであるとともに、マネジャーでもある。それに対して、ドイツでは、マネジャーと区分されたスタッフとして位置づけられる。しかし、ドイツにおいても、実務ではコントローラーとマネジャーが明確には境界づけられていないが、理論では厳密な区分が求められている。

このようなコントローリングあるいはコントローラー制度に関しては、マネジメント機能としてのコントローラー制度と、マネジメント助言部門やサービス部門の名称としてのコントローラー制度という2つの方向性が挙げられる。⁽⁴⁰⁾ マネジメント機能としてのコントローラー制度は、ドイツ語における *Steuerung* と *Regelung* を担い、原価計算や予算統制などの管理会計に基づいた計数管理を用いた広義の財務管理をその職務とする。それに対して、マネジメント支援を担うスタッフとしてのコントローラー制度は、意思決定のための情報支援や計画支援をその役割とするのである。しかしながら、後者においても、その支援手段として管理会計を通じた情報提供を主たる職務とするため、それら2つを明確に境界づけることは困難であり、ドイツにおいてもその役割はあいまいである。その背景には、財務管理という職能がある。それは、資金調達や資金の流出入の管理に関する財務執行的機能としての狭義の財務管理と、管理会計に基づく計数管理を用いた総合的経営管理としての広義の財務管理に区分される。その際、前者は、ライン部門として資金の流出入の遂行に関する業務に携わるのに対して、後者は、スタッフ部門として計数管理を用いて企業全体あるいは部門間の調整を担う。ただし、前者における狭義の財務管理も、財務という職務上、すべての部門に関わる問題であり、財務部門だけで考慮できることなく、企業全体の調整に関与している。それゆえ、調整という観点から、そこでの明確な境界づけは困難である。また、それに取り組むコントローラー制度や部門も、ライン部門であるのか、スタッフ部門であるのか、また、マネジメント機能であるのか、その支援部門であるのかということを明示することは困難である。

そのような状況においても、アメリカでは、マネジメント機能としてのコントローラー制度が一般的に受け入れられている。上述したように、財務執行職務や監査職務を遂行していたコントローラーが、管理会計の発展とともに広義の財務管理職務を担うようになったということからも、コントローラー制度がマネジメント機能をその役割としていることは明らかである。また、コントローラー部門は、社長や副社長の直属の取締役としてのコントローラーの管轄下で、第2階層としての全般経営層に属する。⁽⁴¹⁾ そして、各ライン部長と同様に、最高経営者の直属の部門責任者であるとともに、財務管理という役割上、他のライン部門に対して調整や指示あるいは監督などを行うスタッフ的なポジションとして

(40) Chwolka, A.: *Controlling als ökonomische Institution: eine agency-theoretische Analyse*, Heidelberg 1996, S. 15-17. 関野 賢「コントローリングの制度化に関する正当性—情報活動の効率性の観点から—」『商経学叢』(近畿大学)第65巻第3号(2019年), 115-130ページ, とりわけ118, 119ページ。

(41) 古川榮一『財務管理組織』366ページ。

総合的財務管理も担当する。その際、文書部長や財務部長とコントローラーが明確に区分され、前者のもとに信用主任、出納課長、事務主任が属し、後者には内部監査課長、会計主任、制度および予算課長、工場会計課長が属する。⁽⁴²⁾ このことから、アメリカ企業におけるコントローラーの役割として、管理会計に基づく予算統制や原価管理、会計機能ならびに内部監査が挙げられる。ここでの会計機能には、一般会計としての財務会計と原価計算などの管理会計が含まれる。アメリカ企業では、会計課は財務会計と管理会計の両方を担い、そのため、コントローラー制度にとって会計課が不可欠な部門とみなされるのである。このように、会計課が財務会計と管理会計の両方を担当し、そして、コントローラー部に会計課が含まれることは、日本やドイツと異なるアメリカ企業の特徴である。このようなアメリカ企業で生成し、発展したコントローラー制度は、広義の財務管理が必要とされたことから生みだされた。それゆえ、コントローラー制度では、企業の経営活動を総合的な観点から実施するための財務管理を効果的に遂行することが求められ、それは、財務管理手段としての管理会計と、それを実施する責任者に対する責任と権限を結合することによって成立したのである。このことから、アメリカ企業のコントローラー制度は、企業の総合的管理としての広義の財務管理を担うマネジメント機能として生成し、発展し、そして、現在に至っていると考えられる。

この流れを受け継ぎ、生みだされようとした日本のコントローラー制度では、1951年の通産省産業合理化審議会「企業における内部統制の大綱」に基づき、コントローラー部のもとに会計課、予算課、統計課、内部監査課が設置され、企業の内部統制の合理化が志向された。⁽⁴³⁾ その後、コントローラーの責任や権限の拡大が唱えられ、長期計画や情報システムもその管轄に入れられるようになった。その一方で、内部監査や情報システム部門を独立させ、内部統制の一領域である内部監査が、コントローラー部や財務部と同等に財務担当副社長の管轄下に置かれ、そして、情報システム担当役員は財務担当副社長と同格に扱われることもあった。⁽⁴⁴⁾ このような職務分担のもと、アメリカ企業におけるコントローラー制度と同様に、コントローラーの役割として広義の財務管理が課されたのである。コントローラーの職務は、それまで経理部の担当とみなされていたが、日本企業の経理部はかなり広範な領域を担当し、財務に関する職務全体、すなわち財務執行機能とコントロー

(42) American Institute of Certified Public Accountants. The Committee on Auditing Procedure: Internal control, pp. 5-22 and Chart 1. 古川榮一『財務管理組織』367-369ページ。

(43) 通産省産業合理化審議会一般部会財務管理分科会「企業における内部統制の大綱」122-128ページ。古川榮一『財務管理組織』371, 372ページ。

(44) 廣本敏郎「コントローラー部」神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』第5版、同文館出版、1997年、494ページ。

ラー機能の両方を遂行していた。⁽⁴⁵⁾ そのような狭義の財務管理と広義の財務管理の両方を担当することに対して、古川榮一は、経理部の改革として次のことを主張した。⁽⁴⁶⁾ 経理部がコントローラー機能を担当するためには、狭義の財務管理である財務執行機能を財務部長に委ね、資金の出納や保管管理などから離れ、経理部の責任や権限を経営統制機能に限定すべきである。それにより、彼は、経理部が他の部門に対する統制や監査を実施する中央部門のスタッフ部門として、企業における調整機能を遂行すべきであると唱えた。しかしながら、現在でも、日本企業における経理部は、会計機能と出納保管機能を包括的に担い、とりわけ、会計機能として財務会計を扱う一方で、資金の流出入の管理も遂行している。また、アメリカ企業と異なり、会計が財務会計と管理会計に分けられ、経理部は財務会計を担当している。そのため、会計機能と財務執行機能を分離し、スタッフ部門としてコントローラー制度を確立しようとしたアメリカ企業のコントローラー制度とは異なる方向へと進められたのである。そして、現在、日本企業の経理部では記録機能が重視されていることから、コントローラーの役割としての管理会計に基づく計数管理を用いた広義の財務管理を担当する部門が明確に独立していることはほとんど見受けられない。このことから、古川榮一が唱えたようなコントローラー制度は確立されなかったが、コントローラーの職務自体はいずれかの部門で担われ、たとえば経営戦略部門や経営管理部門、あるいは、秘書課などで実施されていると推測される。

以上のようなアメリカ企業におけるマネジメント機能としてのコントローラー制度ならびに日本企業におけるコントローラー部門の不明瞭さに対して、ドイツ企業では、全般経営層に対する意思決定支援部門として調整機能を担当するマネジメント支援機能、とりわけ情報提供によるサービス機能が強調される。アメリカや日本と同様にドイツにおいても、機能としてのコントローリングと制度としてのコントローリングがほぼ同一視され、コントローリングの定義はあいまいである。しかし、コントローリングもしくはコントローラー制度を効果的に機能させるためには、制度としてコントローリング部門を独立させ、その機能を担当させることが求められる。このコントローリングの定義は理論的に次のような3つに区分される。⁽⁴⁷⁾ 第1の定義は計算制度志向的コントローリングである。これは過去志向的あるいは会計志向的であり、会計機能を重視している。ここでの会計機能は財務会計を意味し、マネジメントへの管理実行情報や統制情報の提供を目的としない。

(45) 古川榮一『財務管理組織』384, 385ページ。

(46) 古川榮一『財務管理組織』385-388ページ。

(47) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 10 f. 関野 賢「コントローリングの制度化に関する正当性—情報活動の効率性の観点から—」117, 118ページ。

そのため、このコントローリングは、コントローラー制度の歴史で取り上げた国家のコントローラー制度や鉄道会社におけるコントローラー制度に該当するものであると考えられる。第2の定義は情報志向的コントローリングである。これは将来志向的あるいは意思決定志向的であり、批判的な統制部門としてのコントローラーが存在し、ラインマネジャーと対立関係にある。これは、集権的な組織においてマネジメントのために部門情報を収集することを目的とする。その意味において、アメリカ企業におけるコントローラー制度に類似していると考えられる。第3の定義は調整志向的コントローリングである。これはマネジメントシステム志向的であり、計画策定支援手段や統制支援手段のシステムを準備することを目的とし、マネジメントに対する批判と支援の対話相手として存在する。その際、統制機能や監督機能よりも、マネジメントに対する情報提供によるサービス機能が重視される。それゆえ、分権的な組織において、部門管理者の自己利益の追求を阻止したり、全般経営層の認識の制約を削減したりすることに効果的であるとみなされる。ドイツの理論においてキューパーやホルバートらがこの第3の定義を唱え、それが一般的に受け入れられている。⁽⁴⁸⁾

その一方で、ドイツでは、内部計算制度と外部計算制度が明確に区分され、内部計算制度は100年以上も前から十分に研究されていた。そのため、それをコントローリングへと呼び変える必要はなく、当初、コントローリング概念が普及しなかった。しかし、ドイツ企業でコントローリングが導入された1970年代以降には、分権的な組織形態として事業部制組織などが増加した状況において、全般経営層と部門管理者の知識差をいかに削減するのかが問題となった。このことから、両者にとって中立的な立場として、全般経営層に情報を提供するコントローリング部門の設立が求められたのである。実際に、上述したドイツ企業の組織形態でも示されているように、全般経営層のスタッフ部門である中央コントローリング部とライン部門の管轄下にある部門コントローリング部が存在する。そして、後者においては、全般経営層の立場として各部門と対立関係にあるのではなく、中央コントローリング部と部門管理者との二重支配構造にある。このことは、彼らが中立的な立場として全般経営層への情報提供を行うことが意図され、それにより全般経営層への適切な情報提供が可能となる。この点において、ドイツ企業におけるコントローリ

(48) Küpper, H.-U., Weber, J. und Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, in : ZfB, 60, Jg. (1990), S. 281-293 hier S. 283. 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, 215ページ。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, 74ページ。

ング部門は、全般経営層における広義の財務管理を担当するアメリカ企業におけるコントローラー部門と異なる目的をもつとみなされるのである。

V. 結

本稿では、日本、アメリカおよびドイツのコントローラー制度におけるそれぞれの組織構造と目的から、それらの役割の相違を明らかにした。まず、組織構造として、アメリカのコントローラー部門は全般経営層に属するか、あるいは、そのスタッフ部門の地位にあり、マネジメントとして経営に関与する。その際、コントローラー部門の管轄下に会計課が置かれるのに対して、財務部門はそこから切り離された。また、日本のコントローラーに関して、現在、独立した部門はほとんど見られない。しかし、その制度導入が試みられた当初は、アメリカと同様に、全般経営層の一員としてのコントローラーの下に管理部や経理課が設けられ、それをコントローラー部門として機能させることが志向された。とりわけ、古川榮一は、経理部から財務執行機能を分離し、コントローラー部門として独立させ、内部統制組織として調整的統制業務の遂行を担わせ、そこにある程度大きな権限を与えることを主張した。それらに対して、ドイツでは、マネジメント機能としてのコントローラー制度ではなく、マネジメント支援機能としてのコントローリング部門が構想された。そこでは、スタッフ部門として、全般経営層の統制下の中央コントローリング部と部門管理者の統制下の部門コントローリング部が設置され、部門コントローリング部は中央コントローリング部の統制下にもあるという二重支配構造が形成されたのである。

このような組織構造の違いは、そこに求められる役割の相違から生じる。アメリカや日本では、内部統制の効率化が必要とされ、そのために、管理会計を基礎とした計数管理が要請された。それに対して、ドイツでは、内部計算制度は従来から取り組まれており、改めて必要とされなかった。しかし、その後の分権的組織の発展とともに、全般経営層と部門管理者の間に情報問題が生じ、その克服のためにコントローリング部が必要とされたのである。

このような事情の違いから、アメリカでは、財務執行機能を担当する財務部長と財務管理機能を担当するコントローラーが明確に区分された。そして、コントローラーは、管理会計を基礎とした計数管理による広義の財務管理を担当し、マネジメント機能を担う。また、日本でも、内部統制のための計数管理によるマネジメント支援が目指されたが、現在は、財務部、経理部、内部監査との役割区分が不明瞭となり、コントローラー制度に特化

コントローラー制度の生成過程における機能とその相違（関野）

した部門もほとんど設けられていない。そして、その役割は戦略部門あるいは経営管理部門などで担われている。それに対して、ドイツでは、マネジメントの計画策定や統制を支援するための情報提供をコントローリング機能と定義し、分権的組織における情報問題を克服することを目的としたマネジメント支援としてのサービス機能が重視されている。

このように、ドイツのコントローリングは、アメリカや日本のコントローラー制度と求められる役割やその目的が異なる。しかし、そこで用いられる手段は主として管理会計に基づいた計数管理であるため、実際には、彼らが遂行する機能および手段にほとんど相違がなく、それらの機能に表面的な相違は見られない。しかしながら、その機能や手段を詳細に取り上げると、本稿で明らかにしたように、その目的や機能の違いから生じる特質や相違が挙げられる。その具体的な相違、ならびに、日本ではどの部門が担当するのかということを検討することは、今後の課題としたい。