



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—

関 野 賢

概要 本稿では、コントローリング制度の正当性をエージェンシー理論の観点、とりわけ情報活動の効率性の観点から論じる。

コントローリングに関して明確な定義は存在しないが、ドイツの理論では調整志向的コントローリング構想が一般的に受け入れられている。しかし、実務においてコントローラーの役割が多様であることから、このような機能的な定義には議論の余地がある。それゆえ、以下では、コントローリングの制度的な定義を考察する。その定義の前提となるコントローリング組織としてのコントローラー部門には、企業内での4つの形態が挙げられる。その中でも、複合的企業管理に基づくコントローラー部門が調整志向的コントローリングに適していると考えられる。そのことを情報活動における情報コストや調整コストの削減の観点から考察することで、コントローリングの制度化の正当性を明らかにしたい。

Abstract The purpose of this paper is to clarify the validity of institutions for controlling from the point of view of agency theory, especially the efficiency of information activities.

There is not a distinguish definition about controlling, but in Germany a conception of cooperation-oriented controlling is usually accepted. Actually the functions of controlling are variety, so we have doubts about the functional definition. Therefore in this paper we consider a conception of controlling institutionally. The conception premises organizations for controlling. There are four forms as departures of controller in firms. And departures of controller based on multi-disciplinary administrative structures are suitable for cooperation-oriented controlling. The establishment of these departures reduces information costs or cooperation costs in information activities. Through this argument, we will suggest the validity of institutions for controlling.

キーワード エージェンシー理論, コントローラー部門, 情報コスト, 調整志向的コントローリング

原稿受理日 2018年11月9日

I 序

ドイツにおいて、コントローリングは学問と企業実務の両方で取り組まれているが、明確に定義づけられていない。一般的に、調整志向的コントローリングという構想が受け入れられ、そのことに多くの研究者が同意している⁽¹⁾。この調整志向的コントローリングという機能的な定義によると、その役割は調整機能の支援である。しかしながら、この調整機能自体はマネジメント機能であり、その支援もマネジメント機能の一部と見なされるため、コントローリングとマネジメントとの境界はあいまいである。企業実務において、最高財務責任者（CFO）がコントローラー部門の最高位の立場にあり、マネジャーとコントローラーは区分されていない。それゆえ、シュナイダー（Schneider, D.）はこのようなマネジメント職務を満たすコントローラーをスーパーマン的な存在であると批判している⁽²⁾。このことから、コントローリングの機能的な定義には議論の余地がある。

このような機能的な定義に対して、制度的な定義が唱えられている。そこでは、コントローリングのための独立した部門の存在が前提とされる。そして、コントローリングが制度、換言すると、仕組みとして捉えられているのである。理論的には、コントローラーはマネジメント支援を職務とする内部助言者であり、マネジャーにサービス給付を提供するが、その意思決定に対して責任を負わないと考えられる。しかし、コントローラーとマネジャーが明確に境界づけられていない企業実務において、内部助言者としてコントローラーを制度化することの妥当性は認められない。そのため、その制度の有効性を費用や効果の観点から明らかにすることが求められるが、コントローリングは補助部門あるいは間接部門であるため、財務数値などの直接的効果の算出は困難である。それゆえ、本稿においては、エージェンシー理論における取引コスト、とりわけ情報コストや調整コストの削減の観点から、その有効性について考察する。全般経営層と部門管理者の間の権限委譲による情報問題として、部門管理者による自己利益の追求、ならびに、全般経営層における認識の制約が生じる⁽³⁾。これらの問題を克服するためのコントローリング制度の有効

(1) 調整志向的コントローリングについては、たとえば以下を参照。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、209-225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、71-85ページ。関野 賢「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、2010年、155-167ページ。

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

(3) 全般経営層と部門管理者間の情報問題に関するこれらの要因については、関野 賢「投資決定と

性をエージェンシー理論の観点から明らかにしたい。

まず、Ⅱ節では、コントローリング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機能的定義と制度的定義を説明する。そして、Ⅲ節では、コントローリングの制度化の前提となるコントローラー部門にはいくつかの組織構造が存在するが、そこでの役割からそれらの組織構造の有効性について論じる。最後に、Ⅳ節において、そのようなコントローラー部門の有効性を情報活動の効率性の観点から検証することで、その制度の正当性を明らかにしたい。

Ⅱ. コントローリングの機能と制度化

まず、ドイツにおいてコントローリングが制度化された時期とその変遷を取り上げる。コントローリングの制度は、その機能の変遷に応じて形態を変えてきた。ドイツでは、1950年代中頃にアメリカからコントローリングの概念が導入された⁽⁴⁾。しかし、1970年頃まで、ドイツ企業においてコントローラーという職業名称や部門が一般的に見られることはなかった⁽⁵⁾。1970年代以降に企業の大規模化や複雑化が進む中で、コントローラーの必要性が増大し、その職務範囲が拡大し、彼らへの要求が増大する状況において、多くの企業がコントローリング部門を設けたのである⁽⁶⁾。

ドイツ企業におけるコントローリング部門の機能は、次のような3段階に区分される⁽⁷⁾。第1段階では、コントローラーは、過去志向的・会計志向的コントローラーとして、記録機能すなわち会計機能を重視する。そのため、彼らは通常、全般経営層に管理操舵情報（Steuerungsinformation）や統制情報を提供せず、伝統的な会計責任者として活動する。したがって、その機能は計算制度志向的コントローリングに限定され、国家のコントローラー、すなわちトレジャラー（Treasurer）と同じ役割が課されたのである。第2段階では、コントローラーは、将来志向的・活動志向的コントローラーとして、集権的組織において全般経営層に部門情報を伝達する情報志向的コントローリング機能を担う。彼らの主

Ⅱにおけるコントローリングの役割」『商経学叢』（近畿大学）経営学部開設10周年記念論文集、2013年、405-422ページを参照。

(4) Matschke, M. J. und Kolf, J.: Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling, Der Betrieb, 33. Jg. (1980), S. 601-607 hier S. 601 f.

(5) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution: eine agency-theoretische Analyse, Heidelberg 1996, S. 9.

(6) Weber, J. und Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, 15. Aufl., Stuttgart 2016, S. 7-10.

(7) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 10 f.

な役割は、ラインマネジャーによる意思決定などに関する情報を集め、企業全体の数値を全般経営層に正確に伝えるとともに、それらの部門を統制することである。そして、企業の大規模化や複雑化に伴い、組織の分権化が進行した第3段階において、コントローラーは、マネジメントシステム志向的コントローラーとして、計画策定支援手段や統制支援手段を準備することをその役割とした。分権的組織では、全般経営層と部門管理者との知識差による問題が発生し、それを解決するための調整支援が必要になる。それゆえ、彼らには、部門管理者による自己利益の追求を阻止し、全般経営層における認識の制約を削減することを目的とした調整志向的コントローリングが求められたのである。ここでは、監督機能や統制機能ではなく、サービス機能が重視される。以下では、近年のコントローリングの役割として一般的に受け入れられたこの調整志向的機能の観点から論を進める。

上述したような企業の大規模化に伴い、マネジャーにおける時間および情報処理能力の制約から、権限委譲や分権化が必要になる。その際、適切な調整が行われなければ、内部非効率、たとえば部門利己主義や二次最適の追求などが生じる。この問題を克服するために、コントローリングが必要とされる。全般経営層の職務における調整は、部門や個人の行動を企業目標に沿うように方向づけることであるのに対して、コントローラーの調整職務は、全般経営層に対して適切な情報を提供し、彼らを支援することである。具体的には、意思決定者に目的適的な情報を提供したり、彼らの情報活動を改善したりすることによって、すべての管理レベルでの意思決定探索における効率が高まるのである⁽⁸⁾。

このような調整志向的コントローリングの機能的定義として、次の2つのアプローチが唱えられる⁽⁹⁾。第1のアプローチでは、コントローリングは複雑な管理操舵と規制と定義される。ベッカー (Becker, W.) によって主張されたこの定義によると、コントローリングは先見的な企業管理操舵を可能にする独立的な管理機能であり、具体的には、管理操舵情報の提供、標準-予定比較による事前的な適応措置の実施、ならびに、統一的な情報の形成が該当する⁽¹⁰⁾。この機能は、計数管理を用いた財務管理、すなわちアメリカにおけるコントローラーの役割と同義である。これは伝統的なマネジメント機能であり、そのため、マネジャーとコントローラーの機能が区分されていない。第2のアプローチは、コントローリングを全体管理システムの調整と定義する。これは、現在のドイツのコントローリング理論において支配的な見解であり、キュッパ (Küpper, H.-U.) やホルバート

(8) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 11 f.

(9) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 15-17.

(10) Becker, W.: Funktionsprinzipien des Controlling, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 295-318 hier S. 305-314.

(Horváth, P.) らによって唱えられている。そこでは、コントローリングは組織構造上、部分的に独立した部分管理システムの調整機能と見なされる。それゆえ、コントローラーは、分権的組織における部門調整をその役割とし、調整のためのマネジメント支援サービスを提供するのである。しかし、この意味における調整も伝統的なマネジメント機能の中心的職務であり、コントローリングの定義や正当性の問題は解決されない。これら2つのアプローチにおいて、機能的コントローリングは特定の管理機能の総称であり、マネジメント機能の一部を表している。そして、独立したコントローラー部門の存在を前提とせず、コントローラーとマネジャーが明確に境界づけられない。

それに対して、コントローリングの制度的定義は、組織上で独立した部門を前提とする。その部門の構成員であるコントローラーがマネジメントに対する支援機能を職務とすることにより、マネジャーとコントローラーが明確に区分される。この制度的定義の利点は、彼らの役割をマネジメント支援に限定することで、コントローリングと企業管理との境界が明確になることである。その際、全般経営層はコントローラーだけではなく、部門管理者などの下位のマネジャーにも支援されるが、コントローラー部門を独立させることで、両者の役割の相違が明確に示されうる。また、コントローラーが下位のラインマネジャーを統制する場合、それは全般経営層に対する間接的なサービス給付と見なされるが、全般経営層の統制は管理支援に該当しないため、それはコントローリング機能に含まれない⁽¹⁾。

実際に、ドイツの多くの企業において、コントローラー部門が設けられている。しかしながら、そこでの役割は多様であり、上述の定義に基づく職務に限定されない。以下では、その役割をマネジメントの調整支援、とりわけ全般経営層への情報の選別や伝達に限定する。そして、エージェンシー理論の観点からコントローラー部門設置の正当性を説明するために、全般経営層と部門管理者の間の情報問題を解決する仕組みとしてのコントローリングの制度化の有効性を論じる。

Ⅲ. コントローリングの組織と役割

コントローリング組織の制度化は、次のような影響を及ぼす⁽²⁾。コントローラーの職務内容や彼らの権限規制は彼らが属する部門組織に応じて設定され、彼らの性格もその組織上の立場に応じて異なる。さらに、コントローラーがどのようなキャリアをたどり、そし

(1) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 14 f.

(2) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 18 f.

て、そこでの権限やキャリアに応じて彼らがどのようなモチベーションを持つのかということも、その組織構造に影響される。このように、コントローリング組織がコントローラーの役割に多大な影響を及ぼすことから、次のことが同時に考察されなければならない⁽³⁾。まず、その制度を正当化するために、その費用と効果が明らかにされなければならない。また、その組織におけるコントローラーの職務、権限および地位、さらには、その組織の指揮構造を明確にすることで、彼らの役割が定められるのである。

しかしながら、コントローリング組織に対する普遍的な言明は存在しない。なぜなら、その組織構造は企業規模、法的形態、所有構造などの経営内部要因、ならびに、外部市場、競争状況、技術進化などの経営外部要因の影響を受けるが、その関係が明らかではないからである。一般的に、企業規模の拡大や従業員数の増加が組織の分権化をもたらすため、多くの大企業においてコントローラー部門が設置される傾向がある⁽⁴⁾。ここでは、企業の大規模化に伴い、全般経営層と部門管理者の間で情報問題が発生するため、調整の必要性が高まり、調整志向的コントローリングが求められたのである。

実際に、ドイツ企業においてコントローラー部門が設置され、取締役や執行役などの上位管理レベルでは中央コントローリング、そして、主要部門管理者などの中間管理レベルでは部門コントローリングが適用されている⁽⁵⁾。このように、コントローラー部門を組織構造に組み込み、そして、そこに権限を委譲することによって、コントローリング機能が効果的かつ有効に履行されるのである⁽⁶⁾。このことは、コントローリングの制度化の重要な効果の1つに挙げられる。また、企業内でのコントローリング組織の明確な位置づけによってコントローラーの地位や彼らがたどるキャリアが明確に示され、そのことは彼らのモチベーションの向上にもつながるのである。この部門の組織への定着には、次のことが重要となる⁽⁷⁾。第1の要因はコントローラーに権限委譲される職務内容であり、これによって彼らの権限と職務が規定される。第2の要因はコントローリングの制度化によって追求される目的であり、これによって彼らの職務も規定される。

次に、企業内でのコントローラー部門の位置づけを、上位管理レベルに対する中央コントローリングと中間管理レベルに対する部門コントローリングで区分し、それぞれの役割

(3) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 19.

(4) Küpper, H.-U., Winckler, B. und Zhang, S.: Planungsverfahren und Planungsinformationen als Instrumente des Controlling – Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, Die Betriebswirtschaft, 50. Jg. (1990), S. 435–458 hier S. 439. Horváth, P., Gleich, R. und Seiter, M.: Controlling, 13. Aufl., München 2015, S. 22–24.

(5) Serfling, K.: Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1992, S. 84–95.

(6) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 19.

(7) Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 19.

を考察する。まず、全般経営層に対するコントロールリングとして、集権的コントロールリング（zentrales Controlling）が実施される。ここでのコントローラーは、全般経営層への助言や彼らの意思決定準備などの管理支援を遂行するスタッフの立場にある。その際、彼らが意思決定根拠（Entscheidungsgrundlage）に対して担う役割に応じて、彼らが有する権限にも相違が生じる¹⁸⁾。コントローラーが意思決定の根拠となる情報（会計情報や財務数値など）の形成を保障するなら、彼らにはライン部門に対する機能的な指揮権が必要である。それにより、彼らは下位の部分機能領域（会計部門や監査部門など）に対して指揮権を持ち、それに基づきライン機能を行行使する。この機能は、ベッカーが主張したような複雑な管理操舵と規制に相当し、アメリカのコントローラー制度に見られる。その一方で、そのような意思決定根拠を目標に応じて利用することを保障するなら、コントローラーはスタッフやラインといった官僚機構モデルに組み込まれない¹⁹⁾。彼らは、共同決定権を持たないため、公式にはスタッフの地位にあるが、情報選択などの非公式的な影響のもとで意思決定を共同で管理操舵する。そのため、コントロールリング組織は、ライン機能としてもスタッフ機能としても形成され、そこには明確な権限規定が存在しない。

以下では、スタッフ機能を担うコントロールリング組織を考察する。そこでは、次のような問題が生じる²⁰⁾。第1に、コントローラーが自らの意思決定権限を自分の上司や同列のマネジャーよりも高く評価する傾向があり、それによりコンフリクトが発生する²¹⁾。第2に、コントローラーが意思決定権限を持たないと設定される一方で、情報機能や調整機能を遂行するのに必要な権限を彼らに保障するために、中央コントローラーは組織上、全般経営層に位置づけられる。第3に、コントローラーが特定の部門に組み込まれる場合、その部門の利益を優先するという部門利己主義の危険が生じる。その一方で、彼らが特定の部門に属していない場合、彼らは複数の部門で活動し、複数の上司に仕えることになる。第4に、企業実務においては、コントローラーが事業管理を担うこともあり、それに伴い、全般経営層の構成員として結果責任を負うため、中立性や独立性が脅かされる。そして、彼らが情報選別によりコントロールリング組織の利益を優先するという危険も生じうる。このような問題が存在するが、コントローラーは全般経営層の構成員あるいはスタッフ部門

¹⁸⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 19-22.

¹⁹⁾ Zünd, A.: Der Controller-Bereich (Controllingship) ; Randbemerkungen zur Institutionalisierung der Controller-Funktion, in: Probst, G. J. B. und Schmitz-Dräger, R. (Hrsg.): Controlling und Unternehmensführung, Bern/ Stuttgart, S. 28-40 hier S. 37.

²⁰⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 20-22.

²¹⁾ Henning, D. A. and Moseley, R. L.: Authority Role of a Functional Manager: The Controller, Administrative Science Quarterly, Vol. 15 (1970), pp. 482-489.

として活動し、株主や監査役会の利害のもと全般経営層を支援したり、統制したりする。企業実務では、このようなコントローラー部門が確立されており、次節において、この制度化の正当性について情報活動の効率性の観点から論じたい。

企業の大規模化や複雑化の進展に伴い、多くの部門において支援や統制の必要性が高まるが、そのためのコントローラーの地位は十分ではない。そのため、大企業における集権的コントローリングに対して、コントローラー部門の分権化や専門化が強く求められるのである^②。このコントローラー部門の強化のための制度化は企業の組織形態に影響され、とりわけ機能的組織や部門別組織で異なる。コントローリング組織の上位部門として中央コントローラーが存在し、彼らは全般経営層を支援する。それに対して、下位のコントローラーである部門コントローラーは、中央コントローラーがそれぞれの部門に「伸ばした手 (verlängerter Arm)」と見なされる^③。それゆえ、部門コントローラーが誰の管轄下にあり、誰に忠誠を尽くすのかということが問題となる。その際、部門コントローラーは、中央コントローラーの管轄下ではコントローリング部門に対して責務を負うのに対して、部門管理者の管轄下では部門や部門管理者の利益を優先する。その一方で、部門コントローラーに対する権限があいまいであり、中央コントローラーと部門管理者の利害が対立したり、指示が異なったりすると、部門コントローラーの立場は規定されない。そのため、下位コントローラーに対する意思決定権限や指揮権限に関する規則は不可欠であり、下位コントローラーの組織上の属性と彼らに対する指揮権限が定められなければならないのである。この下位コントローラーの従属関係は、図1のような4つのマトリックスで示される^④。

第1群は従属的コントローリング (Subordiniertes Controlling) と称され、分権化された下位コントローラーが部門上も権限上も部門管理者の管轄下にある。下位コントローラーがライン部門に属することにより、コントローラー間でのコミュニケーション問題が生じる。また、部門コントローラーが部門利益を優先したり、企業全体にとってマイナスになるような情報を全般経営層に伝えなかったりすることも考えられる。すなわち、このケースでは部門利己主義の危険があり、コントローリングによる部門行動の調整は困難になる。すなわち、エージェンシー理論によると、エージェントであるコントローラーは、プリンシパルである部門管理者を支援する。それに対して、調整志向的コントローリング

② Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 22.

③ Serfling, K.: Controlling, S. 86.

④ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 23-26.

構想では、コントローラーは企業全体の利益を優先し、部門間の調整を図ることを目的とする。それゆえ、この組織構造のもとでの従属的コントローリングは、企業の全体利益を志向する調整志向的コントローリングと相容れないのである。

権限(服務規程)上の管轄 (disziplinarisch) 部門上の管轄 (fachlich)	部門管理者 (Ressortleitung)	中央コントローラー (Zentral-Controller)
部門管理者 (Ressortleitung)	従属的コントローリング (Subordiniertes Controlling)	中央拘束的コントローリング (Zentralgebundenes Controlling)
中央コントローラー (Zentral-Controller)	部門拘束的コントローリング (Ressortgebundes Controlling)	複合的企業管理 (Zweigleisige Unternehmensführung)

図1：下位コントローラーの従属関係

(出典) Link, J.: Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling, ZfB, 52. Jg. (1982), S. 261-280 hier S. 271.

第2群は部門拘束的コントローリング (Ressortgebundenes Controlling) と称され、分権化された下位コントローラーは、部門上では上位のコントローラーの組織に属するが、部門管理者の指揮権のもとにある。この二重支配構造では、下位コントローラーが部門管理者の意向に反することは期待されず、第1群と同様に、部門利己主義の危険が生じたり、全般経営層への報告が歪められたり、遅すぎたりするという潜在的なコンフリクトが生まれるのである。

第3群は中央拘束的コントローリング (Zentralgebundenes Controlling) と称され、下位コントローラーが部門上では部門管理者の組織に属するが、中央コントローラーの指揮に従う。これは、第2群と同様に二重支配によるコンフリクトが生じ、その際、部門管理者がコントローラーを承認しないという問題が生じる。すなわち、第3群のケースでも、プリンシパルである中央コントローラーや部門管理者とエージェントである下位コントローラーの関係が、部門上と権限上で異なる。その際、後者は権限上の関係を優先するため、部門上の組織関係において問題が生じる。そのため、第2群や第3群における組織構造は正当化され得ないのである。

第4群は複合的企業管理 (Zweigleisige Unternehmensführung) と称され、下位コントローラーが中央コントローラーのみに従属する。これは複合的な企業構造、すなわち二重のライン構造を生み出し、企業内に通常の階層ラインとコントローラーの階層ラインが形成される²⁵⁾。ハーン (Hahn, D.) によると、下位コントローラーは部門管理者を支援す

²⁵⁾ Hahn, D.: Konzepte und Beispiele zur Organisation des Controlling in der Industrie, ZfO, 7

るが、彼らに従属しない副操縦士 (Co-pilot) の役割を担い、その際、彼らは中央コントローラーの指揮下であり、企業全体に対する責務を負う⁴⁸⁾。それゆえ、すべての管理レベルにおいてコントローラーは中立的な立場となり、部門コントローリングが中立的に遂行され、企業全体の統合的な調整機能を担うのである。それにより、下位コントローラーが、中央コントローラーの伸ばした手として正当化されうる。しかし、中央コントローラーへの下位コントローラーの専属的従属により、第3群と同様に、部門管理者による下位コントローラーの承認問題が生じる。したがって、このような複合的企業管理では、協力的かつ批判的なパートナーとして部門管理者に承認されているマネジメント志向的なコントローラーのみが有効である。しかし、将来志向的なコントローラーが部門に対する批判的な統制部門であると見なされると、部門管理者が彼らを全般経営層のスパイと見なし、彼らへの情報提供や彼らによる問題解決プロセスの関与を拒むことが考えられる。このような部門管理者による承認問題を克服するためにも、コントローラーおよびその部門の正当性を証明したり、部門管理者を承認へと動機づけたりすることが求められるのである。

このような4つの組織構造の中でコントローリングにとって最適な組織構造を指摘することは困難であり、組織形態とコントローラーの役割やその必要性については継続的に研究されている。次節では、調整志向的コントローリングの立場から提示されうる複合的企業管理におけるコントローリング組織を取り上げ、そこでのコントローラーに対する部門管理者の承認問題を取り上げる。その際、エージェンシー理論の観点、とりわけ情報活動の効率性の観点からその組織の正当性、すなわちコントローリングの制度化の有効性を検証する。

IV. コントローリングの制度化と情報活動の効率性

以下では、調整志向的コントローリングに適した組織構造として、前節で挙げた第4群の複合的企業管理におけるコントローリング組織を取り上げる。そこでは、下位コントローラーである部門コントローラーは、中央コントローラーの伸ばした手として活動するために、部門管理者に承認されなければならない。すなわち、コントローリング組織の正当性が認められなければならないのである。ここでは、コントローラーの職務を情報活動

⁴⁸⁾ Jg. (1979), S. 4-24 hier S. 20. Link, J.: Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling, ZfB, 52. Jg. (1982), S. 261-280 hier S. 272-275.

⁴⁹⁾ Hahn, D.: Konzepte und Beispiele zur Organisation des Controlling in der Industrie, S. 20.

に限定し、その活動の効率性の観点から当該組織の正当性を検証したい。しかし、彼らが意思決定に間接的に関与していることから、その活動の企業成果への貢献を明確に示すことは困難であるため、情報コストの削減について論じる。

意思決定においてはさまざまな情報活動が行われるが、その活動の分業は、個人の時間的制約の克服、組織内の多様な思考の取り込みならびに専門化による生産性の向上という利点を生み出す。組織内でマネジャーの情報が重複しない場合、組織全体の情報量は最大であり、その組織は最も専門化されている。しかし、実際には、そのような前提が満たされることはない。なぜなら、あらゆる意思決定においてすべての情報を処理することは不可能であり、それらの一部のみが取り扱われるからである。それゆえ、それらの意思決定が自然と調和するのではなく、それらを調整することが必要とされる。その際、上位部門の情報処理能力が十分である場合、共通の目的を持つすべての組織構成員の活動が階層的に調整されることで、情報コストは最小となる⁷⁷⁾。すなわち、全般経営層の情報処理能力が完全であるなら、部門管理者において機会主義的な行動が生じないため、階層的な調整が効果的であると考えられる。

実際には、全般経営層の情報処理能力における制約のため、権限委譲や分権化が必要である。また、この能力の制約により、彼らや上位部門は、所与の情報のもとで意思決定を行うか、あるいは、より良い意思決定のための追加の情報を求めたり、意思決定を委譲したりするか、さらには、情報入手の代わりに意思決定のための情報活動を委譲するかということを選択しなければならない⁷⁸⁾。情報活動を委譲する潜在的な情報提供者として、会計部門、内部監査、下位のラインマネジャーおよびコントローラーのような伝統的な組織単位が適していると見なされる⁷⁹⁾。以下では、この情報活動をコントローラーに委譲するのか、あるいは、下位のラインマネジャーや部門管理者に委譲するのかという選択を取り上げる。移譲相手としてこの2者のみを取り上げるのは、企業実務においては、会計部門や内部監査が機能的にも組織的にもコントローラーあるいはコントローラー部門に組み込まれているからである。この選択では、期待成果と情報コストや権限委譲コストが比較される。委譲相手としてコントローラーを選択することにより、それらのコストが削減されたり、情報改善による成果が増大したりということが期待される。ただし、先に述べ

⁷⁷⁾ Laux, H. und Liermann, F.: Grundformen der Koordination in der Unternehmung: Die Tendenz zur Hierarchie, ZfbF, 39. Jg. (1987), S. 807-828 hier S. 814.

⁷⁸⁾ Franz, S.: Controlling und effiziente Unternehmensführung: theoretische Grundzüge und Überprüfung an einem Praxisbeispiel, Wiesbaden 1989, S. 85 f.

⁷⁹⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 29.

たように、この成果についてコントローラーの導入による直接的な効果の測定は非常に困難である。それゆえ、情報コストの観点からコントローリング組織の形成の正当性を論じる。

コントローリング組織の形成による効果として、第1に、情報活動におけるコストの削減がある⁶⁰。フランツ（Franz, S.）は、情報活動の専門化について、2国間での標準化された財の貿易に関するリカード（Ricardo, D.）のモデルを転用した⁶¹。企業内で適切な情報交換相手が認識されているなら、情報交換を行わない場合の個々の部門の情報コストの合計は、専門化された部門が情報交換を行う場合の情報コストの合計よりも大きくなる。それゆえ、適切な情報交換相手が認識されている場合、専門化による情報コストの削減が期待される。さらに、分権化された部門が、経営内の情報やコミュニケーションに関する改善を協調的に継続して試みるなら、潜在的な情報交換相手を引き合わせるコントローラーの介入によって、それぞれの情報状況は改善される。なぜなら、コントローラーは、情報活動の専門家として経験効果などの専門化のメリットを享受し、情報を低コストで生産できるからである⁶²。

しかしながら、コントローラーが常に部門管理者よりも低コストで部門情報を生産したり、調達したりできるとは限らない。むしろ、部門に関する知識の優位性は部門管理者にあり、コントローラーは彼らの知識の一部のみを認識しているに過ぎないのである。それゆえ、コントローラーの介入による効果は、どのような情報がどこで発見され、その情報がどこで必要とされているのかを彼らが認識しているという前提のもとでの情報交換の調整によって期待される⁶³。すなわち、それらを認識しているということにコントローラーの知識の優位性があり、それが情報伝達コストの削減をもたらす。また、同じ知識あるいは同じ領域の知識を使う（＝同じ言葉を話す）人は、異なる領域の情報を使う人よりもコミュニケーションが容易であり、それにより情報伝達コストが削減される⁶⁴。たとえば、コントローラー部門での共通言語として同じ計算価格や管理価格などが挙げられる。このことから、コントローラーには、情報供給を調整する情報仲介専門家（Schnittstellenspezialist）として情報活動コストの削減が求められるのである⁶⁵。

⁶⁰ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 30–32.

⁶¹ Franz, S.: Controlling und effiziente Unternehmensführung, S. 89–93.

⁶² Franz, S.: Controlling und effiziente Unternehmensführung, S. 92.

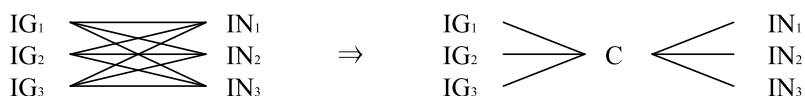
⁶³ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 30.

⁶⁴ Arrow, K. J.: On the Agenda of Organizations, in Marris, R. (Hrsg.): The Corporate Society, London 1974, pp. 214–234 in particular p. 219. (R. マリス編, 今井賢一訳『企業と社会の理論』日本経済新聞社, 1976年, 236ページ。)

⁶⁵ Horváth, P., Gleich, R. und Seiter, M.: Controlling, S. 172–175.

上述したように、下位のラインマネジャーである部門管理者がコントローラーよりも部門情報に関する優位性を持っているのに対して、コントローラーは、誰がどのような情報を必要としているのか、そして、その情報を誰に伝えるべきかという知識に関する優位性を持つ。そして、部門管理者が自らの優位性を自らの部門のために利用するのに対して、コントローラーは全体利益を志向し、情報伝達コストを削減するのである。その際、部門管理者が情報交換相手を認識している場合、あるいは、一定の情報交換が繰り返されるルーティンな情報交換が行われる場合、コントローラーの介入は不要である。しかし、経営の構造化が縮小し、意思決定が一般規則では調整されない場合、あるいは、部門管理者が自らの部門利益を優先し、適切な情報伝達を行わない場合、全体利益を志向するコントローラーの必要性が高まる³⁶⁾。したがって、コントローリング組織は、企業構造の複雑化や部門管理者の自己利益の追求のもとで、企業全体の利益を志向した情報の選別と伝達を専門的に実施することにより正当化されるのである。

コントローリング組織の形成における第2の効果として、情報活動数の削減が挙げられる。フランツは、次のような単純なモデルを用いてコントローラーの効果を示した³⁷⁾。まず、m人の情報提供者（IG）とn人の情報受領者（IN）が存在し、それぞれが逆の立場になりうるとする。それにより、情報提供者と情報受領者の人数は等しく、また、一方だけが相手の情報を必要とする場合も、彼らはコンタクトをとると仮定する。このような状況では、必要なコンタクト数は最大で $m \times n$ となる。仲介者としてのコントローラー（C）の介入により、必要なコンタクト数は最小で $m + n$ にまで削減される。



ただし、前者のコンタクト数（ $m \times n$ ）はコントローラー不在時の最大のコンタクト数であり、実際には、すべての情報をすべての人に伝える必要がないため、それより少ない数となる。それに対して、後者のコンタクト数（ $m + n$ ）はコントローラーが介入した場合の最小数であり、実際には、コントローラーがすべての情報を完全に整えてから伝達するわけではないため、そのような最小のコンタクト数は非現実的である。また、コント

³⁶⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 31 f.

³⁷⁾ Franz, S.: Controlling und effiziente Unternehmensführung, S. 94-99.

ローラーが入手した情報を即時に伝達する場合、コンタクト数は $m \times n$ であり、まったく削減されない。さらに、コントローラーの介入により情報伝達が歪められる可能性も生じる。

以上のことから、企業構成員間の情報伝達において、コントローラーの介入によりコンタクト数が削減される可能性が大きいのが、それだけではコントローリング組織の正当性は証明されない。そこには、その組織の専門化や専門職化による効果が不可欠である。すなわち、このような情報回転盤（Informationsdrehscheibe）として情報の選別や伝達を行い、必要な情報を必要な場所に伝える役割を担うコントローラー部門の制度化により、非経済性が削減される³⁸⁾。まず、同一の情報や類似の情報の利用により、非経済的な重複作業が回避される。そして、全般経営層による部門支援のためのマネジメント助言部門の制度化は、企業内での管理能力の準備における非経済性を削減する³⁹⁾。なぜなら、全般経営層は、各部門に関する詳細な知識を持たず、企業に関する全体的かつ総合的な知識のみを必要とするが、すべての管理レベルでそのような管理能力を準備することは非経済的と考えられるからである。

コントローリング組織の形成における第3の効果は、情報の凝縮（Verdichtung）である⁴⁰⁾。組織構成員が専門化されているという前提のもとでは、1組織は1個人よりも多くの情報を入手でき、処理できるため、そのような組織の制度化は情報活動の観点から正当化される。しかし、それぞれの構成員が自らの情報すべてを他の構成員全員あるいは全般経営層に伝えるとするなら、それらの構成員間のコミュニケーションにより巨大な追加コストが発生するため、分業の利点が失われる。その一方で、情報の中には意思決定者によっては重要ではないものも多く存在し、情報提供者がそれぞれの意思決定者に必要な情報を正しく認識している場合に、その情報価値を減らさずに情報が集積されるのである⁴¹⁾。しかしながら、この前提は現実的ではない。それゆえ、コントローラーは企業全体の問題に取り組み、それぞれの意思決定者がいかなる情報を必要とするのかという情報需要を認識しなければならない。この情報の適切な凝縮はコントローラーにおける最重要な職務の1つである⁴²⁾。さらに、コントローラーに多くの情報が集められることから、彼らには問題

³⁸⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 33.

³⁹⁾ Williamson, O. E.: Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications, New York 1975, pp. 147, 148. (O・E・ウィリアムソン著、浅沼万里、岩崎 晃訳『市場と企業組織』日本評論社、1980年、242、243ページ。)

⁴⁰⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 33 f.

⁴¹⁾ Arrow, K. J.: On the Agenda of Organizations, p. 225 f. (R. マリス編、今井賢一訳『企業と社会の理論』243、244ページ。)

⁴²⁾ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 34. また、コントローリング組織の

から課題を提示することも求められる⁴³。また、計画策定と統制の間の調整情報仲介者（Kooperationsschnittstelle）として、計画策定活動を支援し、計画からのずれが発生した場合に適時に対策を導入することも彼らの役割に含まれるのである⁴⁴。

コントローリング組織の制度化により、このような3つの効果が生み出される。もちろん、コントローリングの機能的な定義に従い、コントローラーが同様の役割を担うことでも、それらの効果は生じる。しかしながら、専門の部門を設けることによって、全般経営層においても、部門管理者においても、それらの役割を担う部門あるいは人が明確となるため、情報の仲介は効率的に行われるであろう。また、コントローラーの役割を限定することとなり、マネジャーとの境界設定の問題も克服されるのである。

V. 結

上述したように、コントローリングの定義は多様であり、機能的な定義も制度的な定義も存在する。そのような状況において、ドイツでは調整志向的コントローリングの構想が一般的である。しかしながら、機能的な定義に基づくと、そのような機能を担うコントローラーと意思決定者であるマネジャーとの境界があいまいとなり、コントローリング機能独自の有効性が明確に示されないのである。それゆえ、本稿においては、それらの職務に特化した専門部門の存在を前提とした制度的な定義を用い、その機能独自の有効性を考察した。

その際、コントローリング組織としてのコントローラー部門を企業内でどのように位置づけるのかということにより、彼らやその部門に求める役割は異なる。ここでは、その部門をコントローラーの部門上および権限上の属性に従い、従属的コントローリング、部門拘束的コントローリング、中央拘束的コントローリングおよび複合的企業管理の4つに区分した。その中でも、ドイツで一般的に受け入れられている調整志向的コントローリングには、第4の複合的企業管理に基づくコントローラー部門の設置が適していると見なされた。

∨形成における第1の効果で示したように、それぞれの意思決定者がいかなる情報を必要とするのかという知識に関して、コントローラーは他の企業構成員より知識の優位性があると考えられている。

⁴³ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 34. Vgl. hierzu z.B., Küpper, H.-U.: Industrielles Controlling, in Schweitzer, M. (Hrsg.): Industriebetriebslehre, München 1990, S. 781-891 hier S. 790. Horváth, P., Gleich, R. und Seiter, M.: Controlling, S. 101-104.

⁴⁴ Chwolka, A.: Controlling als ökonomische Institution, S. 34.

このようなコントローリングの制度化により、次の効果が期待される。第1に、情報活動のコンタクト数が削減される。第2に、情報活動の専門化により、情報コストが削減される。第3に、多くの情報を入手し、蓄積し、そして、必要な情報を選別し、必要なところに伝達することが容易となる。第4に、多様な情報を入手する中で取り組むべき課題を見つけ出し、意思決定者に伝えることが可能となる。そして、第5に、計画と実際のずれを認識した場合、適宜に対策を提示することが可能となる。

このようなコントローリング組織において、コントローラーは全体志向的な調整機能を担う。そして、彼らは全般経営層と部門管理者間の情報問題を克服するという役割を果たすのである。このことに、コントローリングの制度化の有効性が見いだされと考えられるであろう。その一方で、情報の仲介者としてのコントローラーの介入により生じる情報問題も存在する。それに関して、エージェンシー理論の観点から彼らの誘因問題を考察することは今後の課題としたい。