

<研究ノート>

ドイツ企業における会計専門知識の形成・伝承のプロセス

——コスト・マネジメントの新たな手法に関連して——

奥 山 茂

目 次

1. 序
2. 研究の視点と調査対象企業の概要
3. ドイツ企業における会計担当部門および会計管理部門の構造と位置付け
4. 会計部門における人材採用にみる会計専門知識の形成・伝承のプロセス
—大学と企業との関係に関連して—
5. 会計部門における人材育成にみる会計専門知識の形成・伝承のプロセス
—キャリア形成の特徴に関連して—
6. 大学におけるコスト・マネジメント教育と企業におけるコスト・マネジメント
7. 結びに代えて

1. 序

この研究は、2002年度の経済貿易研究所における共同研究テーマ「日英米独製造業における技術的知識と技能の形成・伝承に関する比較研究—特に製造・会計・マーケティング部門の場合—」を契機としたものであり、この共同研究が当該年度の神奈川大学共同研究奨励助成対象として採択されたことにより、現地調査に際しては予算上の支援を受けることができた。それ故に、先ず以ってここにその共同研究の代表者である清水敏允名誉教授に感謝の意を表する次第である。本来であれば、本研究を早急にまとめ、清水先生のこの退職記念号に「論文」として掲載すべきところではあるが、研究に着手して1年半ほどの月日が経過してはいるものの、残念ながら未だ「論文」として公表できるほどの進捗状況にはないことから、ここでは「研究ノート」として現時点までの成果を中心にして、関連するテーマと組み合わせることによってまとめておくこととする。もちろん、未完の部分については、後日を期さねばなるまい。

まず、この研究を始めるにあたり、最初に直面した問題は、何よりもこのようなテーマの先行研究が皆無といっても過言ではない状況にあったことである。したがって、担当すべきテーマは共通テーマからほとんど必然的に設定されるものの、それをどのように解釈すべきであるのか、つまり会計の領域に共通テーマを持ち込んでくる場合に、具体的にはどのような問題をどのような観点から、どのような方法によって解明することになるのか、というような研究の出発点ともいべき初期段階での研究の方向性をめぐって手探りの状態が続いていたといえる。

そのような状況ではあったものの、上述の共同研究テーマ、筆者の専門領域およびこれまでの研究テーマから必然的に「日独製造業の会計部門における技術的知識と技能の形成・伝承についての比較研究」が所与のテーマとして導き出されることとなる。このテーマの下では、とりわけ企業内部の会計における技術的知識の形成・伝承のプロセスが主たる考察の対象となる。ただし、ここでは会計部門を会計担当部門と会計管理部門とに区分しておくこととする。ここにいう会計担当部門とはまさに企業の会計を担う部門であり、財務会計の領域であれ管理会計の領域であれ記録・計算・報告を担当している部門である。また、ここにいう会計管理部門とは会計担当部門の業務を監視する役割を負う部門である。したがって、ここでは会計担当部門および会計管理部門における技術的知識とは、企業における会計という技術の全体、すなわち企業における記録・計算・報告・検査についての技術に関する専門知識—これらの総称として、ここではこのような技術的な専門知識を「会計専門知識」と呼ぶ—と捉えておくこととする。

また、特にドイツ企業を対象にしてこれまでに実施した聞き取り調査、書面による調査、年次報告書の収集、更にはweb上での企業HPからの資料収集、そしてその比較・検討を通じて現時点において描き出され得るドイツ企業における会計担当部門および会計管理部門の人材採用・育成システムの視点から企業内部の技術的知識の形成・伝承のプロセスを解明することが本研究の本来の課題ではあるが、該当する部門が複数に及び、対象となる範囲も極めて広範であることから、本研究は未だその諸に就いたところに過ぎない。したがって、ここではまずそのプロセスとしてどのようなことが推察されるのかということに限定し、しかも特に製造業を対象としていることに鑑み、この業種に固有の特性として製品の製造プロセスの存在を無視することはできないので、会計担当部門および会計管理部門における管理会計領域の専門知識、とりわけコスト・マネジメントに焦点を当てて考察を進めることとする。

2. 研究の視点と調査対象企業の概要

企業の会計を英米語圏あるいはわが国の専門書に見られるような財務会計と管理会計とに区分することの是非は別にして、ここでは便宜上このような区分にしたがって、研究の視点を明確にしておく必要がある。尤も、ドイツの会計学（このような領域自体の区画設定も本来は適切とはいえない）においては、厳密にはそのような区分に従って講座が開設されているわけではない。しかも、研究室（das Institut/das Seminar/der Lehrstuhl）の責任者（一般に、Institut/Seminarの場合にはDirektor, Lehrstuhlの場合にはInhaberと呼ぶ）である教授¹の専門領域も細分化されているわけではなく、経営経済学を基礎にして複数の領域に及んでいるので、上記のような区分はあまり意味がないということになる。とはいえ、研究の視点をどこに定めるのかということについては、対象を絞り込む必要があるので、一応そのような区分に従っておくこととする。

この二つのうちの財務会計の領域では、法の規制があるので、法律上認められた「会計技術」が用いられなければならないという制約条件が存在している。したがって、個々の企業に「固有

（独自）の会計技術」は、本来は存在しないはずである（もちろん、現実にはある企業に固有の、場合によっては法に違反するような「会計技術」がある可能性は否定できない）。とすれば、このような法律上認められた「会計技術（広く一般に用いられることになる）」についての知識の伝授については大学等の教育機関の果たす役割が大きいといえる。

これに対して、管理会計の領域では、一般的な「会計技術」も存在するものの、個々の企業において自発的に、経営管理のために必要に応じて具体的な個々の「会計技術」もまた用いられている。これらの「会計技術」がどのようにして現在に至っているのかという問題は、確かに「形成・伝承のプロセス」という観点からは看過できない問題ではあるが、この検討は別の機会に譲ることとする。このように、各企業において自発的に用いられる場合には、個々の企業に「固有（独自）の会計技術」が存在する余地があるといえる。そしてその場合には、企業内教育の役割が大きいといえるのである。つまり、もし当該企業に「固有（独自）の会計技術」があるとするれば、それを教育する機会・場所を提供することができる企業は、その企業を措いて他にはない筈である（当該技術を他社に移転している場合には、他にもあり得ることとなる）。

したがって、財務会計と管理会計とを区別して、「会計技術」の固有（独自）性の観点から検討してみると、それぞれの基礎教育の担い手は異なる筈であるという仮説が得られることとなる。このように考えるとすれば、会計専門知識の形成・伝承のプロセスは、単に企業内教育だけの問題ではなく、大学等の高等教育機関における教育をも視野に入れて研究を進めなければならないこととなる。更には、研究テーマに照らせば、企業内教育においては、むしろ管理会計領域の「会計技術」に焦点をあてることがより肝要であることも明らかとなる。

そこで、このような視点から研究を進めるために、大学等の高等教育機関の選定、調査対象企業の選定、聞き取り調査の対象となる人物の選定をおこない、2002年7月29日から8月22日までの期間にドイツ国内の大学・企業等における聞き取り調査を実施した。調査対象は次の通りである。

大学では、ミュンスター大学²（Jörg Baetge 教授³：同教授は筆者が渡独する2週間ほど前に定年退官の最終講義をなされてはいたものの、学外での活動も活発におこなわれており、面談も同教授の主催する管理職向けのセミナーのおこなわれていた市郊外の古城ホテルにて忙しい合間をぬっておこなわれた。同教授は、以前から管理職研修にも積極的に取り組まれており、現在も学外での社会人教育を実践中であることから、そのような視点での意見をきくことができた。多忙中、貴重な時間を割いていただき、また今回の調査には事前準備の段階で多大のご協力をいただいた。）。)

ハノーファー大学⁴（Hans-Jürgen Kirsch 教授：同教授は今回の調査対象でもある Henkel での勤務経験があり、そこでの部門責任者の経験もあるので、教育の現場と企業の管理職とをともに経験した立場からの意見を聞くことができた。面談は昼食をはさんで、午前と午後に同教授の研究室にておこなわれた。）。)

専門単科大学（die Fachhochschule）では、ベルリン経済大学⁵（Bernd Pfeiffer 教授：同教授は、当時は学長代理であり、専門単科大学の実態の一端を聞かせていただいた。また、同教授は企業人としての経験も

豊富であり、長く Siemens に勤務され、本社・工場におけるコントローリング・財務部門の責任者の経験もあることから、当時の管理職としての立場および現在の立場での意見を聞くことができた。面談は、ベルリン市内の中心部にもかかわらず、喧騒とは無縁のオープンカフェに始まり、その後場所を移して同教授の研究室、更には、大学の近くにある瀟洒なレストランに至るまで続いた。)

ミュンスター専門単科大学 (Isabel von Keiz 教授：同教授は、夏期休暇のために直接の面談には応じてもらえなかったものの、その後の調査にご協力をいただいた。同教授からは、専門単科大学の教育システムについての意見を聞くことができた。)

企業では、Volkswagen (本社：連結・個別会計部門責任者 Friedhelm Lotz 氏。同氏は夏期休暇のため本来は同氏の部下と面談の予定であったものの、直前にその担当者が病気入院となり、適当な代理者が不在のため実際の調査は帰国後に書面により同氏に対して実施した。同氏は、1947 年に生まれ、ギーセン大学の経済学部を卒業後に同社に入社し、途中サラエボでの海外勤務を経験しているものの一貫して本社に勤務している。大学時代の専攻は監査であり入社後も財務領域に属し、4 年目以降は責任者を歴任されており、財務部門のスペシャリストとえる。)

DaimlerChrysler (本社：内部監査部門統括副責任者 Hubertus Buderath 氏。同氏は、多忙なため日程調整が難しく、結局日曜日の夕方という全く予想外の日時での面談となり、インタビューは、本社敷地内にて休日の閑散とした監査部門専用社屋の最上階の同氏の執務室で秘書も不在の中でおこなわれ、その後の Tübingen 郊外のレストランでの会食にまで及び、資料の準備およびその後の調査協力もあわせてそのご厚情には感謝するばかりである。同氏はビュルツブルク大学において経営経済学を修め、卒業後には監査法人 Deloitte Touche に 3 年間勤務した後に同社に入社し、複数の国内工場および本社のコントローリング・財務部門における勤務を経て、1994 年以降現在の部門に所属されており、当該部門のスペシャリストといえる。)

BMW (本社：連結監査部門開発・生産・IT 担当責任者 Thomas Bürger 氏。当初予定していた連結コントローリング部門責任者の Karl Sommer 氏が夏期休暇中であったために急遽面談をお願いすることになった。時間に余裕がなかったにもかかわらず、事前に資料を準備されており、ホワイトカラー用の食堂での昼食は喜んで同氏が出席すべき会議直前まで丁寧に時間をかけて対応していただいたことには感謝している。因みに、同氏によればもし Sommer 氏がいれば、役員用の食堂にいける筈だったとのことであり、そのチャンスを逃したことはいささか悔やまれる。同氏の配慮もあり、この日の翌日には隣接する工場を見学する機会を持つことができ、その際に途中休憩のためブルーカラー用の食堂でのティータイムをも経験することになった。同氏は、ミュンヘン工科大学にて機械工学を学び、15 ヶ月の同社での訓練期間を経て工場機能分析、車体材料製造、装備品調達などの業務を経て現在の監査部門に所属されており、専門を生かした領域の監査を担当されている。監査とはいえ、会計に関する知識は専門外ということもあり、同氏は現場の製造業務に関するスペシャリストといえる。)

Dr. Ing. h. c. Ferdinand Porsche (本社：コントローリング部門子会社担当責任者 Joachim Lamla 博士。同博士とは連絡のつかないままに渡独することになり、結局夏期休暇中であったため、また適当な代理者も見あたらなかったために、実際の調査は帰国後に書面により同博士に対して実施した。同博士は、シュ

トゥットガルト大学において社会学を修め、その後 Horváth 教授の下で助手を務め、博士号を取得し、更に同教授の経営するコンサルタント会社にて4年間勤務した後に、同社に入社し、一貫してコントローリング部門に属しており、この領域のスペシャリストといえる。因みに、Horváth 教授はコントローリング関連の著作の多いドイツでも高名な経営経済学研究者の一人である。)

Henkel (本社：連結会計部門計画・企業評価担当副責任者 Lars Schulze 氏。同氏は、ミュンスター大学での経営経済学の課程を修了後に、前掲のハノーファー大学の Kirsch 教授の紹介を受け、更には同じく前掲のミュンスター大学の Baetge 教授の推薦を得て、同社に就職し、以来現在の部門に所属している。同氏は、その職歴を Westdeutsche Genossenschafts-Zentralbank eG における信用組合の職員から始めているとのことであるが、この時には同時にデュッセルドルフ市の商業学校(職業学校)にも在籍しており、デュアル・システムと呼ばれる職業学校に特有の教育課程をも経験している。つまり、3ヶ月信用組合に勤務し、次の3ヶ月を学校で過ごし、また信用組合に戻り、更にまた学校に戻るという方式での実務と講義のいわば二元教育を受けている。更に同時に、同氏は定期的な企業内研修も受け、またライン地域の信用組合の研修所における教育課程をも修め、最終的にはデュッセルドルフ市の商工会議所より銀行員としての職業訓練教育の修了証を授与されている。その後に、大学に入学することになり、それからの経緯は前述の通りである。同氏との面談には、日程の都合上、土曜日の午後をあけていただき、広大な工場敷地の中にある同氏の専用オフィスでおこなうことができた。その後は、ライン川沿いの洒落たレストランで夕食を共にし、その後ご自宅にまでご招待をいただき、筆者の関心事に懇切丁寧に答えていただいた。)

同じく、Henkel (本社：連結会計部門連結決算担当副責任者 Sandra Schulze 氏。同氏は、ミュンスター大学での経営経済学の課程を修了後に、ドイツ銀行に就職したものの1年で退社し、その後前掲 Schulze 氏の紹介によって、同社に移籍し、以来現在の部門に所属している。同氏は、前掲 Schulze 氏のご令室である。同氏より、同社における研修関係の資料を提供していただいた。もちろん、面談の際には終始ご夫妻ともにご一緒され、お気遣いいただいた。)

以上のような調査対象となった企業・大学におけるインタビュー、書面による回答、および入手した資料を基にして上記の視点から標記のテーマについて考えてみることにする。なお、この他にも企業関係者および大学関係者の方々から今回のテーマに関連して様々な意見を聞く機会を持つことができたものの、この研究に対する貢献度からみれば、ここに詳しく紹介するほどではないと判断されるので、ここでは割愛しておくことにする。

3. ドイツ企業における会計担当部門および会計管理部門の構造と位置付け

一般に、企業において会計分野を担当する部門は「Rechnungswesen」あるいは「Finanzen」と呼称されることが多いようであるが、企業の規模に応じて規模が大きくなるほどに部門は細分化され、反対に規模が小さくなるほどに部門は集約・統合化される傾向が見られるといえる。また、会計に関連する専門業務として内部監査があり、これは「Interne Revision」などと呼ばれているようである。これもまた、企業の規模に比例してその規模が決まる傾向があるといえ

る。もちろん、監視という観点に立脚すれば、当然「Aufsichtsrat」といういわゆる監査役会も企業組織の中の一つの部分として等閑に付すことはできない。

実際には企業組織において、「Finanzen」あるいは「Rechnungswesen」が大きな一つの部門・領域を形成することもあれば、「Finanzen」と「Controlling」とが同列に位置付けられる場合もある。Volkswagenでは、取締役の担当領域は、「Rechnungswesen」と「Controlling」に区分され、DaimlerChryslerでは「Finanzen」と「Controlling」とに区分されている。また、BMW, Porsche, HenkelおよびSiemensでは、それは「Finanzen」に統一されている⁶。このような一つの大きな部門・領域は、取締役が各領域の最高責任者であるとすれば、その下にこれに従属する領域部局 (das Ressort) があり、更にこれに属する大部門 (der Bereich) があり、その下に中部門 (die Hauptabteilung), 更に個々の小部門 (die Abteilung) が配置されるような階層構造を備えているといえる。一般に、「Interne Revision」は、「Controlling」に属しており、「Aufsichtsrat」は、取締役会を監視する機関としてこれらの部門・領域とは全く別の位置付けとなっている。

このような会計に関連する業務を担当する部門の呼称はともかく、実際に会計専門領域および会計関連領域の業務を担当している部門は、経営組織上どのような位置付けにあるのであろうか。企業の組織構造は場合によっては企業秘密扱いになることもあり⁷、これを公表するか否かの判断は企業によって異なっている。一方では、年次報告書にさえ組織構造を記載する企業もあれば、他方では企業秘密に該当することを理由に公表を拒否する企業もあり、企業側の対応は両極に分かれているといえる。

ここでは、考察の手掛かりとなる具体例としてドイツ自動車産業の中心的な企業であり、かつドイツ株式市場の主要指標DAXの銘柄企業でもあるBMW⁸とVolkswagen⁹とDaimler Chrysler¹⁰を挙げることができる。図1および図2はBMWの組織図であり、この図1から明らかなように、「Finanzen」という領域部局がひとつの大きな専門部署として形成されており、この中にKonzerncontrolling, Finanzen/Bilanzen/Steuern, OrganizationおよびZentrale Informationstechnologieという4つの下位部門が含まれており、さらにこれらの下位部門には担当業務ごとに細分化された個別のセクションが含まれている。これは、会計担当部門の一例といえる。また、「企業集団の内部監査」という領域がひとつの部門として形成されていることが図2より明らかとなる¹¹。これは、会計管理部門の一例といえる。尤も、監査の対象は会社のすべての業務、プロセス、スタッフに及んでおり、単に会計のみを対象としているわけではないので、この部門に所属するメンバーがすべて会計分野に精通している必要はないのである。図3は、Volkswagenコンツェルンの組織図であり、この図3から明らかなように「Controlling/Rechnungswesen」という領域がひとつの部門として形成されており、この中にKonzern-Controlling, Investor Relations及びRechnungswesen-Konzern und handelsrechtlicher Abschluß VW AGという3つの下位部門が含まれており、さらにこれらの下位部門には担当業務ごとに細分化された個別のセクションが含まれている。特にRechnungswesen-Konzern und handelsrechtlicher Ab-

図 1. BMW 本社の財務部門 (Finanzen) の組織図

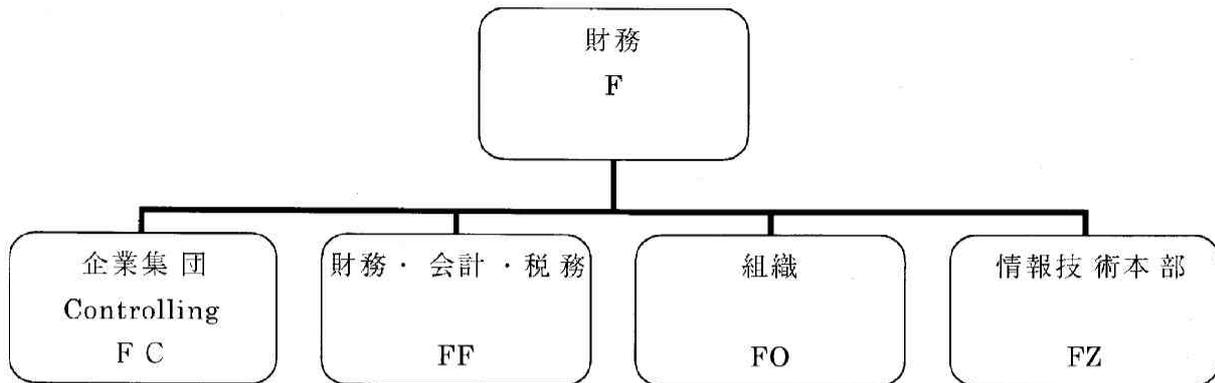
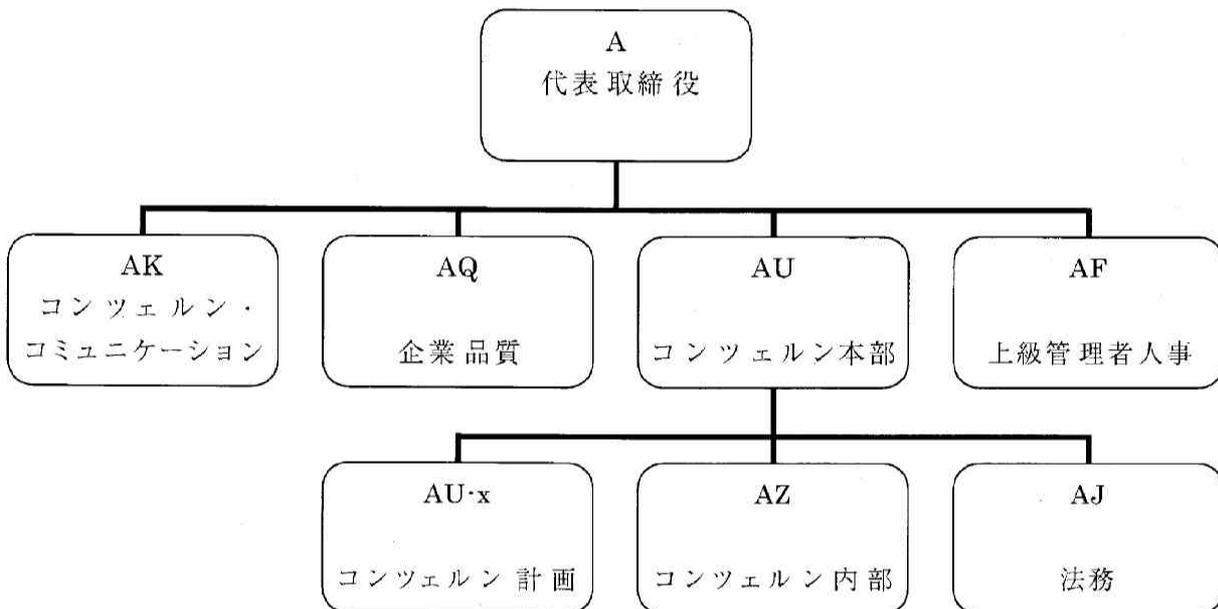


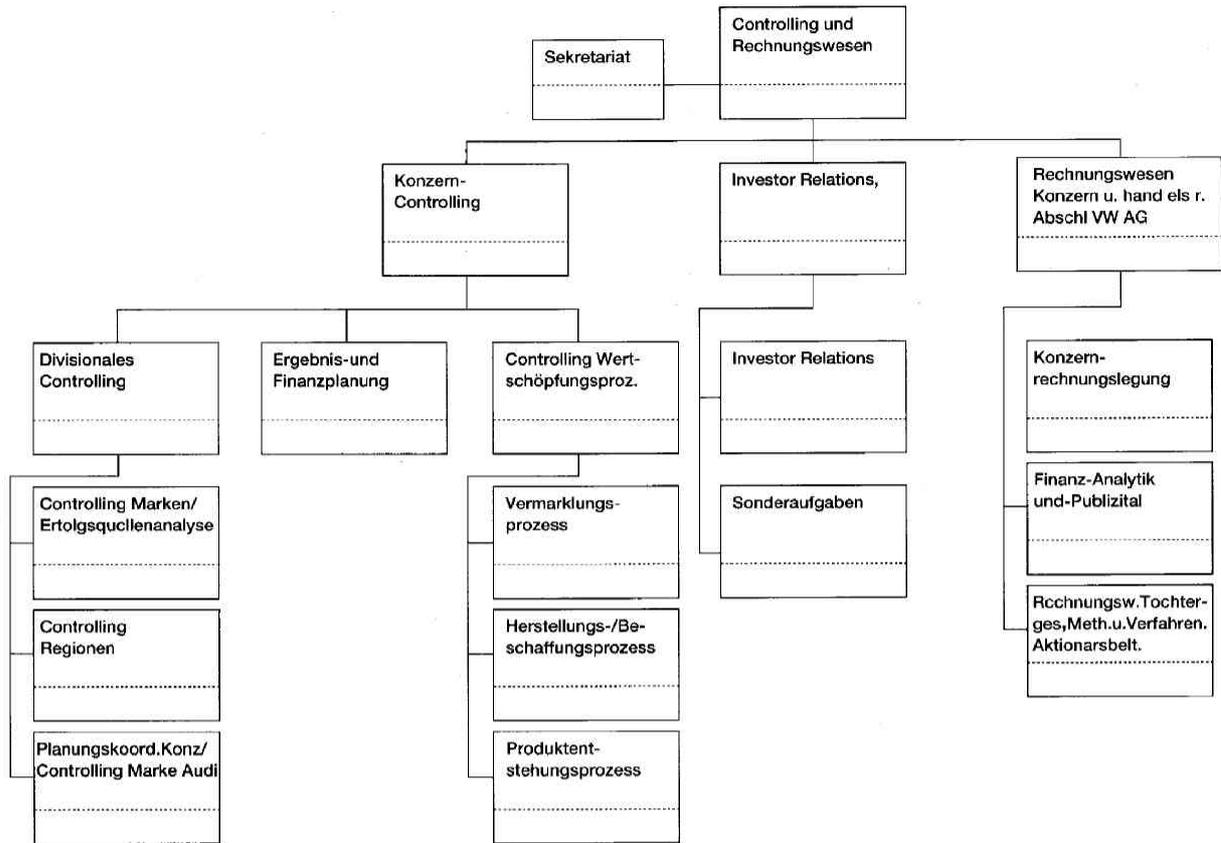
図 2. BMW コンツェルンの監査部門 (Konzernrevision) の組織図



schluß VW AG は、handelsrechtlicher Abschluß VW AG という部門を含むと同時に企業集団に関連する 3つの専門部門をも統括する地位にあることがわかる。これもまた会計担当部門の一例といえる。また、図 4 は Volkswagen ブランド単体での組織図であるが、周知の如く Volkswagen には、この他にも Audi, Seat, Rolls-Royce/Bentley, Škoda などのブランドがあり、それぞれ独立して管理されているので、当然のことながらそれぞれに「Finanzen」担当の取締役がいる。

更に図 5 は、DaimlerChrysler の組織図であり、この図 5 から明らかなように、「Corporate Audit」という領域がひとつの部門として形成されており、この中に R&D/Manufacturing/Procurement/Supply (これは NAFTA とその他の地域に区分される), Sales and Marketing/After-sales, Daimler Chrysler Services, Information Management, Staff Functions, Regional Office Asia-Pacific, Non-DCC NAFTA Audits という 7つの下位部門が含まれており、さらにこれらの下位部門には

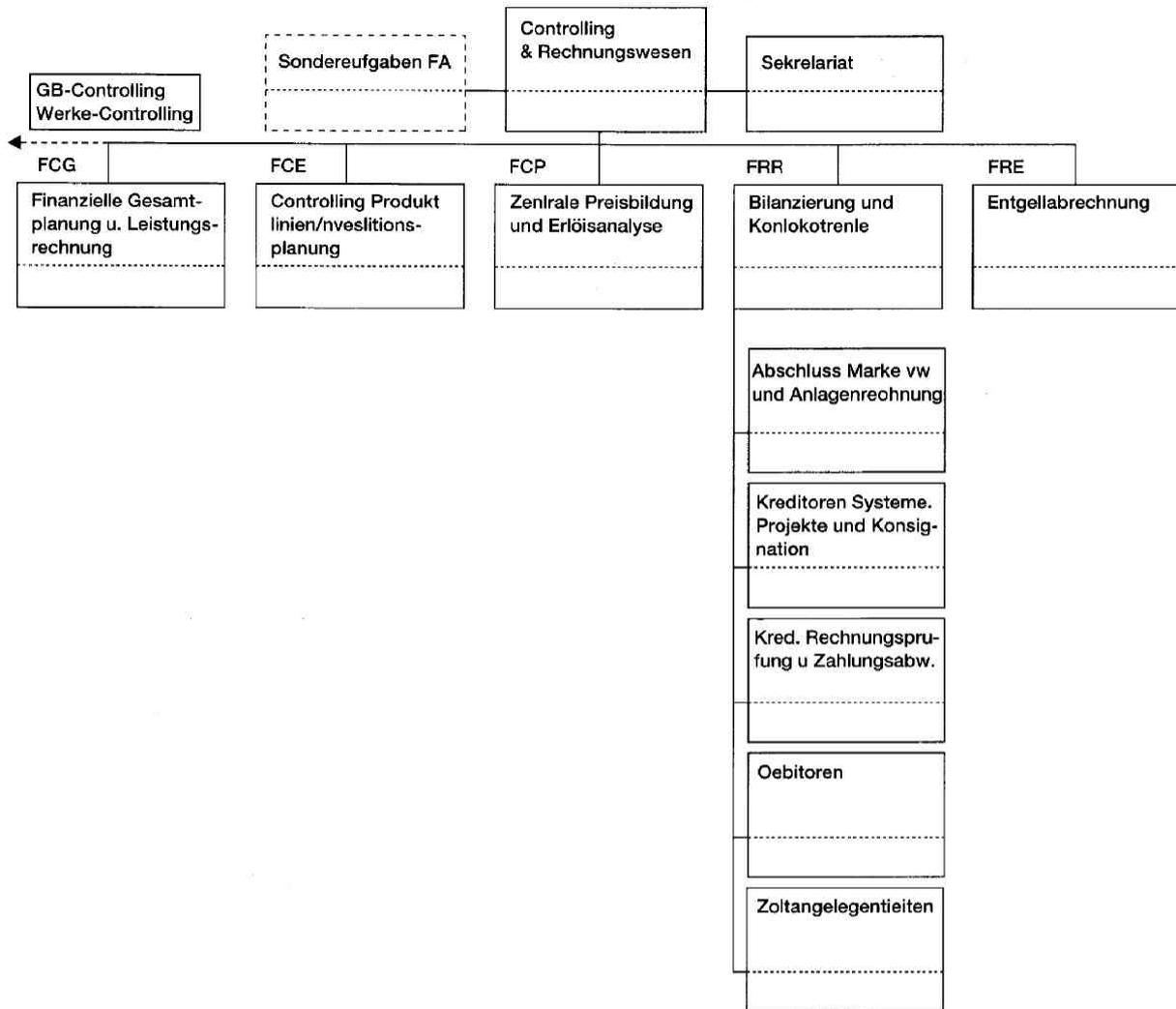
図 3. Volkswagen コンツェルンの Controlling/会計部門の組織図



担当業務ごとに細分化された個別のセクションが含まれている。中でも Staff Functions において「Finanzen/Controlling」担当が NAFTA とそれ以外の地域とに分けられており、これらの2つのセクションが、会計管理部門の一例といえる。

これらの個々の具体的な部門がどのように細分化されているのか、あるいはそれらが企業全体の組織構造において、どのような立場に置かれているのかについては、必ずしも軌を一にするわけではないものの、担っている役割には大きな相違は見られないことはいうまでもない。つまり、会計担当部門の役割は、個別決算書の作成および連結決算書の作成を中心とする年次決算業務のみならず、企業集団の経営管理業務にまで及んでいる。他方、会計管理部門の役割は、全体として、主に業務、プロセス、スタッフを監視する¹² ことにあるといえる。したがって、両部門の関係は、一方が業務の遂行の担い手であり、他方がその監視の担い手という関係にあるといえる。このような会計担当部門と会計管理部門との位置付けの違いは、本来個々の企業における内部監視システムのあり方に関連する問題であり、監査役会をも含めればコーポレート・ガバナンスにつながっているといえる¹³。

図 4. Volkswagen ブランド [単体] の Controlling/会計部門の組織図

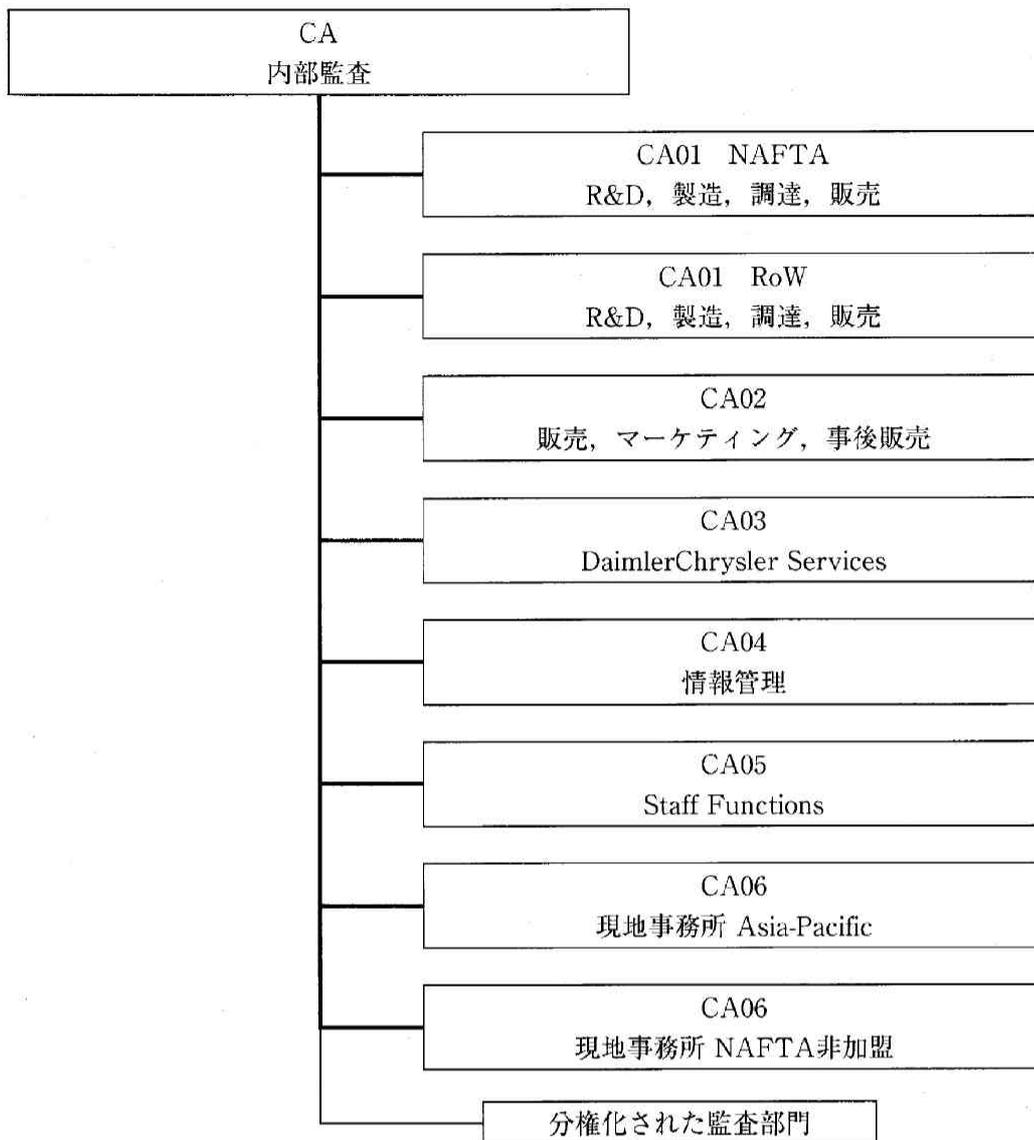


4. 会計部門における人材採用にみる会計専門知識の形成・伝承のプロセス

—大学と企業との関係に関連して—

一般に、企業における人材採用は、教育機関と社会との接点の問題として捉えることができる。もちろん、他企業からの転職（社）も現実にはあるものの、それとは別の接点として捉えられるのでここではこれを含めないこととし、専ら新卒者と企業との関係としての観点から企業における人材採用を考えてみたい。もちろん、考察の対象は、企業全体の人材採用ではなく、会計部門における人材採用であることはいうまでもない。その際に、論点を明確にするために、ここでは高等教育機関として、特に大学（die Universität）を考察の対象とし、この卒業生を受け入れる企業も大規模企業に限定しておくことにする。その他の教育機関、例えば専門単科大学（die Fachhochschule）あるいは理論と実務との二元教育を目指す職業学校（die Berufsakademie）などと企業との関係の検討については、これを別の機会に委ねることとする。また、企業規模による相違についても考慮に入れるべきであると考えられるものの、ドイツ企業における典型的な事例を

図 5. DaimlerChrysler 本社の内部監査部門 (Corporate Audit) の組織図



見出すためには、考察対象を大規模企業に限定しても特に問題はないといえるであろう。

そこで、大学と企業との関係において、大学側がきわめて重要な役割を果たしている筈であることは、ドイツを代表するいくつかの企業における調査から容易に推察され得る。このことは、企業における採用のあり方の実態を一瞥することによっても同様に推察されることになるといえる。つまり、ドイツにおける求人は、きわめて具体的な職種に対する求人であり、日本のような総合職、一般職などという曖昧（とはいえ何にでも当てはまる便利）な表現によって示されるようないわば誰でも応募できる可能性のあるような求人方法ではないのである。これは、例えば HP において求人情報を提供している企業の当該情報¹⁴を見ることによって容易に確認され得る筈である。

一般に、わが国の場合には皮肉を込めて「就職ではなく就社」ということが巷間よく指摘されていることではあるが、これに対してドイツ企業の場合にはまさにこの「就職」が実践されてい

るといえる。この決定的な日独間の相違点を生み出すことになる理由を、大学の卒業のあり方、企業の人材採用方法に見出すことができるであろう。すなわち、ドイツでは「(特定の) 職に就く」ためには、その「職」を見つけなければならないのである。もちろん、そのためには、各人がその「職」にふさわしい能力・知識を具備していなければならないことはいうまでもない。わが国の大学・企業に見られる年間の恒例行事ともいえる一斉の就職活動・一斉入社・一斉研修という集団的な現象はドイツにおいては観察され得ない。したがって、ドイツ企業は、大学卒業者に対しては、専門外のまったくの素人を採用し、これを地道に専門家として育てていくなどというような人材採用方針をもっているわけではないのである。とはいえ、このことはOJT (On the Job Training) という人材育成の方法が採用されていないということの意味しているわけではない。ドイツ企業においても、必要に応じてOJTが実施されていることはいうまでもない。

ドイツ企業にみられる人材採用の特徴として、特定の職種毎の個別採用であること、欠員に応じてあるいは必要な時に必要な人員の採用がおこなわれること、そしてその採用基準のハードルが決して低くはないということが指摘されるであろう。したがって、ある特定の企業への就職を希望しても、当該企業に自分に合う職種での求人がなければ断念せざるを得ないのである。つまり、まず最初に企業ありきではなく、まず最初に職種ありきなのである。このことが自明でありかつ企業における一般的な採用システムとして社会的に広く認識されていることによって、大学生はこれに対応すべく努力しているという構図が見出されるといえるであろう。このように、ドイツ企業においては、人材の採用にあたってある特定の分野についての専門的な基礎知識・能力を既に身につけていることが、特に大学卒業者（あるいは博士号取得者）に対して求められており、他方企業の側でもその能力にふさわしい地位を提供しているのである。とりわけ、博士号取得者は、採用時点において既に中間管理職としての地位が与えられ¹⁵、また大学卒業者は就職後数年の内に中間管理職に就くことが一般的な傾向として指摘され得る¹⁶。因みに、ドイツの大企業が大学卒業者であることを採用条件としているのかという点については、必ずしもそうとは限らないとはいえ、実力次第という企業においても結果としては、圧倒的に大学卒業者の採用が多いものと推察される。

このような大学と企業との関係を考えるにあたっては、見逃せないひとつの重要な制度がある。それは、プラクティウム (das Praktikum) と呼ばれる企業研修の制度である¹⁷。わが国においても最近では、インターンシップという名の下に大学生の企業研修が定着しつつあるといえるが、ドイツにおける企業研修は既に社会的に浸透した制度といえるであろう¹⁸。尤も、これは学生に義務付けられているわけではなく、学生の自由な意思によって行われるものではあるが、将来の就職を真剣に考える学生自身にとっては就職先の確保のため、また将来の優秀な人材確保を真剣に考える企業にとっても人材発掘のための重要な機会となっているといえる。つまり、プラクティウムは学生にも企業にも相互にメリットの大きい制度であるといえる。学生にとっては、この制度の利用によってさまざまな職種を経験することによって自分の適性を判断することがで

きるだけでなく、あるひとつの企業との関係を深めることも可能となる¹⁹。このように、プラクティクムは学生にとっては企業における専門的な職種の具体的な内容を体験する機会であり、企業にとっては必要な専門知識を身につけている優秀な人材の発掘に役立つ機会であるといえる。

このような大学と企業との相互理解・協調の下に、現実の人材採用が行われているとしても、やはり大学教育そのものに対する企業の期待は大きいといわざるを得ない。なぜならば、前述のドイツ企業における採用方針が可能であるための前提条件は、大学において十分な専門教育が行われていることに他ならないからである（尤も、これは大学の教育レベルによって企業の採用レベルが決まるのか、逆に後者によって前者が決まるのかという問題を生み出すことになり、延いては大学の専門教育のあり方をも問うことになるが、ここでは両者は相互に作用しあって相乗的に現在の水準に落ち着いているという視点に立脚しておくこととする）。この条件が満たされない場合には、プラクティクム自体もその存在意義を失うことになるといえよう。

それでは、大学における教育、特に会計分野の教育は、その専門性の高さを基準とした場合に、企業の求める水準を満たしているのであろうか。いうまでもなく、大学における会計教育は、特定の企業を前提としたものではなく、あくまでも一般的な会計制度およびこれを規制する会計基準、更には経営管理のための一般的な各種の技法を対象としている。これこそが基礎知識であり、これを実際に企業においてどのように活用するかということを経験する機会がプラクティクムの制度に他ならない。実際に、企業の会計部門における業務担当者は、大学の会計教育だけでは実務上は不十分であることを口を揃えて明言している。とはいえ、それは大学教育のレベルが低いことを意味しているわけではない。つまり、大学の卒業者に対して期待されている専門性の高さは、少なくともこの基礎知識を十分に身につけていることであり、大学における当該分野の修了試験に合格するか否かの分岐点もその水準にあると考えられる²⁰。さらに場合によっては、プラクティクムを通じて習得した当該企業における特定の業務・職務についての知識をも有することが補足的に求められることもあるといえるであろう²¹。

とはいえ、前述の如く、プラクティクムは任意の制度であることから、必ずしもすべての学生がこれを経験するわけではない筈である。しかし、現実の問題として、企業は研修先が自社であろうと他社であろうとそのことは別にして、少なくともプラクティクムを実践したことのある学生を結果として優先的に採用している筈である²²。このことは、プラクティクムの未経験者が（果たしてどの程度の割合であるのかは不明ではあるが）採用される（この割合もまた不明ではあるが）可能性は極めて低いことに通じる。このことが十分に予想されるからこそ、学生は熱心にプラクティクムに時間を費やしているという推論はあながち的外れとはいえないであろう。つまり、それほどにプラクティクムは大学（学生個人）にとっても企業にとっても重要な意味を持っている筈である。この意味において、大学レベルにおいても、理論と実務とのいわば二元教育が社会的システムとして成立し、企業の全面的な協力（とはいえ企業側にもメリットのあることは既述の通り）

の下に実現しているといえるであろう。

人材採用のプロセスが以上のように特徴づけられるとすれば、大学教育の担っている役割の大きさは自明であるといえる。ここにこそ、本研究を始めるにあたって大学教育に着目した理由がある。つまり、大学と企業が相互にこのことを明確に意識しているか否かはともかくとして、あくまでも制度上は大学はいわば（本来は企業においておこなわれる専門領域の研修の）社外研修機関として機能し、企業はいわば（本来は大学においておこなわれる実務教育の）学外教育機関として機能し、相互に研修・教育機関として補完しあっているといえる。これこそがドイツにおける大学（特に経営経済学分野）と企業（特に経営経済学に関連する部門）との間の本質的な関係といえるであろう。

それでは、企業内部における人材育成はどのようなプロセスとして特徴付けられるのであろうか。このことが、企業における会計専門知識の形成・伝承プロセスに大きく関わる問題であることはいうまでもない。前述の如く、現実には採用時点においてある一定の水準の専門的基礎知識が求められており、このことは会計担当部門にも会計管理部門にも当てはまる。つまり、入社時において会計部門に配属される人材はその道の専門家になるべく既に会計の基礎知識（大学教育の修了者に期待される程度）を身につけており、入社後にはこれを応用して業務をこなすだけでなく、他方では追加的かつ高度な専門知識の習得が求められることとなる。このプロセスには企業内部における研修、あるいは場合によっては企業外部での研修が欠かせない。この研修の実態は、企業によって多種多様であり、ここに一律に言及することは困難であるといわざるを得ない。しかしながら、現地調査を通じて少なくともひとつだけ明らかになっていることは、ドイツ企業における人材採用があくまでもスペシャリスト（予備軍・候補者）としての採用に徹して行われているということである。そのようなスペシャリスト（予備軍・候補者）の育成に大学（特に経済学部）と企業（特に会計部門）の間に見出される相互依存・協力関係が寄与していることはいうまでもない。したがって、会計専門知識の形成・伝承のプロセスの起点は、企業内ではなく、むしろ大学に見出されるといえる。

5. 会計部門における人材育成にみる会計専門知識の形成・伝承のプロセス

—キャリア形成の特徴に関連して—

企業の会計部門における人材採用が上述のような仕組みの中でおこなわれているとすれば、その後の人材育成はどのようなプロセスにおいて進められているのであろうか。この問題を考えるためには、入社後の研修制度との関連における考察が不可欠であるといえる。とすれば、入社後研修が内部研修と外部研修とに分けて検討されなければならないまい。

とはいえ、実際に企業内部・外部の研修は、個々の企業において区々であり、極めて多様であるといわざるを得ない。特定の業種においては、ある程度の共通性を見出すことはできるかもしれない。あるいは、特定の職種についての研修のあり方には一定の共通性を見出すことはできる

かもしれない。しかしながら、企業の業種の違い、あるいは企業の適用する会計基準の違いなどの個々の企業の事情、更には欠員を補充するという採用方式を勧案すれば、今回の現地調査等の対象となった企業が決して多くはないので、ここにドイツ企業の会計部門にあてはまる一般的な特性を抽出して会計専門知識の形成・伝承のプロセスの一般的な姿を描き出すことはきわめて困難である。基本的に、大量に採用して一斉に研修させるという方式は、少なくともドイツ企業の会計部門には全く適合しないといえる。つまり、そこには個別対応以外には有効な方法は見出されないのである。

内部研修の代表的な方法としてOJTが見出され得る。この方法は実際にドイツ企業においても、もちろん会計部門においても用いられていることはいうまでもない。実際には、担当業務に必要な知識・能力は、日々の実務を通じて蓄積されていくことになるものの、個人の知識・能力のレベルに応じてOJTのあり方も多様にならざるを得ない。とはいえ、一般にはあまり複雑ではないような業務を新人に任せるといった方式が通例であるといえるであろう。要するに、日常の業務をこなし、経験を積み重ねることによって、知識・能力が高められるのである。もちろん、その際には、先輩・上司の指導・教育がおこなわれることが通例であるといえる。つまり、経験年数が長い同僚から新人が業務を習うこと、あるいは上司から業務を習うことはドイツ企業においても当然見出される現象である²³。したがって、ここにひとつの会計専門知識の伝承のプロセスを見出すことができるといえる。

尤も、前章に既述のように、大学卒業者に対する企業側の要求する知識・能力レベルは決して低くはないので、少なくとも入社に至っているからには新人といえども基本的な当該職務遂行能力はあるものとみなされている筈である。例えば、BMWの場合には、監査部門のスタッフに必要な能力として、1つ以上の外国語実用能力、異文化への適応能力、長期の業務出張・チーム業務をいとわないこと、分析的な思考能力および責任の自覚と守秘が求められている。これらは、当該業務への適性および個人の性格に多分に依存するような能力ではあるが、このような能力の有無もまた採用時には判断されているのである。したがって、大学卒の新人なりにも即戦力になることが期待されているとすれば、入社直後の人材に対する研修としては、とにかく実践あるのみということになる。もちろん、この他にも内部研修としては、企業側から提供されるものもあれば、自己研修といういわば自習形態のものも顧慮されねばならない。

例えば、Henkel内部の研修制度・機関である「Henkel Global Academy」では、表1のような会計専門職のための研修機会が提供されている。このようないわば公的な機会に頼るだけではなく、必要に応じて専門書等によって自習することは新人に限らずどのレベルにも必要であり、場合によっては企業外部の研修機関を利用することもあろう。この場合にも、企業側が提供するものと自発的に各自が習いに行くものがある。大学卒業者の場合には、当然管理職候補として採用されていると考えられることは、前掲の面談者の経歴を見れば十分に推察できることである。とすれば、彼らにとって当面必要な研修は、現在の自分の担当している専門領域をより一層深

表1. Henkel の専門家育成のための研修〔国際財務・会計ゼミナール〕の概要

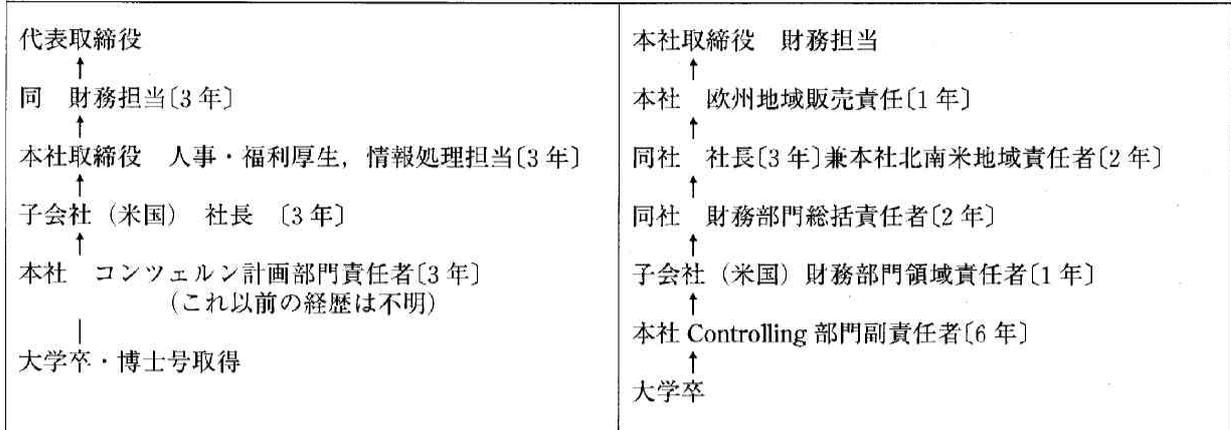
対 象	Controlling 部門の管理職
参 加 要 件	(1) 原価会計, Controlling, 財務に関する基礎知識を有すること。 ただし, 予備知識のない参加者は事前に一日集中ゼミナールに参加することによって準備することができる。 (2) 参加候補者は, 直属の上司によって指名される。
内 容	Henkel Grobal Academy と Controller Akademie との共同開催によって, このゼミナールは, Henkel の管理職には直接的に役立つ。取り上げられるテーマは, 会計システム, 監査, 管理会計, 内部利益計算, キャッシュフロー分析, さらには, 資産評価, 株主価値, コスト・ドライバー分析, バリュー・チェーン分析などである。これらは, 主として Henkel グループでの事例に基づくケース・スタディー, シミュレーションによって具体的に説明される。
時 期	秋期
期 間	3 日間
場 所	Düsseldorf
料 金	約 10 万円

め, 更に拡大していくことと, 管理者としての必要な能力・知識を養い, 自信を深めることであり, これが企業にとっても最も望ましいことといえる。そのためには, 前掲のような下級管理者に対する研修ではリーダーシップ・トレーニングが中心となるのであるが, この段階において会計専門知識もまた形成・伝承されているといえる。

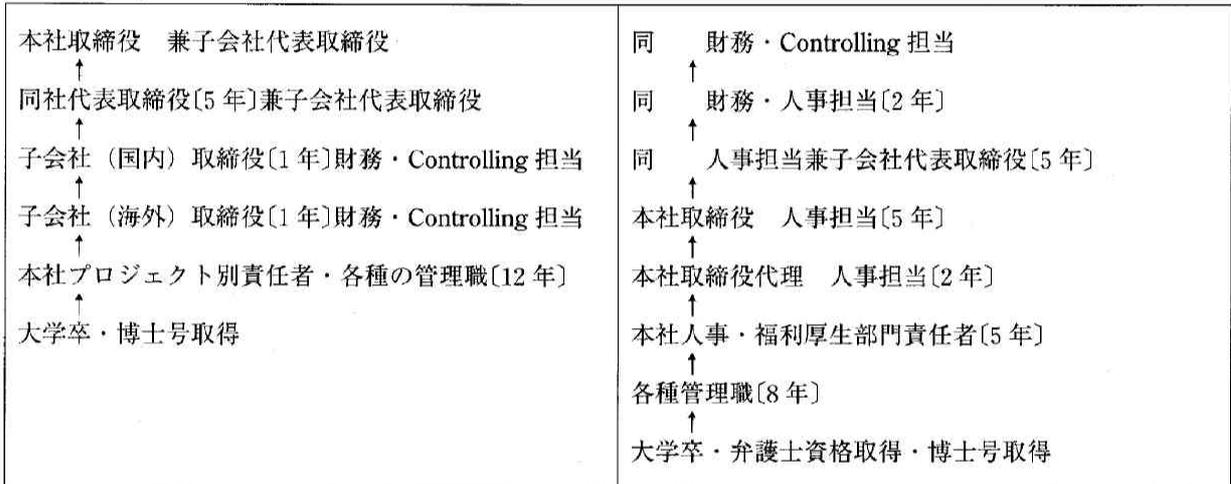
一般に, 会計部門の責任者の階層構造は, 最高責任者である財務・コントローリング担当の取締役を頂点として, その下には管轄部門の責任者, 更にその下には各領域の責任者, 更にその下に各主要区分領域の責任者, 小区分領域の責任者, そして場合によってはその下にその副責任者というような管理職のヒエラルキーが形成されているといえる。Daimler Chrysler, Volkswagen および BMW の3社の取締役について, 特に会計部門に所属した経験のある場合に, どのような経歴を有するのかを図式化してみると図6のようになる。因みに, 3社の取締役の会計に関連する担当領域を比べてみると, Daimler Chrysler では「Finanzen/Controlling」, Volkswagen では「Controlling/Rechnungswesen」, そして BMW では「Finanzen」となっているものの, この相違が経営組織にのみ起因しているわけではなく, 各取締役の専門領域(これまでの経歴)にも起因していることが看過されてはならない。したがって, 担当領域の振り分けは個人の経歴・能力に依存しているといえる。また, 任期の終了等によって退任した後の, 補充人事に関しても必ずしも直ちに補充がおこなわれるわけではない。したがって, ある領域部局の最高責任者が取締役会には名を連ねずに, 形式上はその担当者が欠けているという場合もある。その際に, 形式上の責任者が代表取締役であるとしても, 実質的にはその領域部局の責任者に権限の委譲はおこなわれているものと推察される。

図 6. 三大自動車メーカーにおける会計部門の昇進ルート

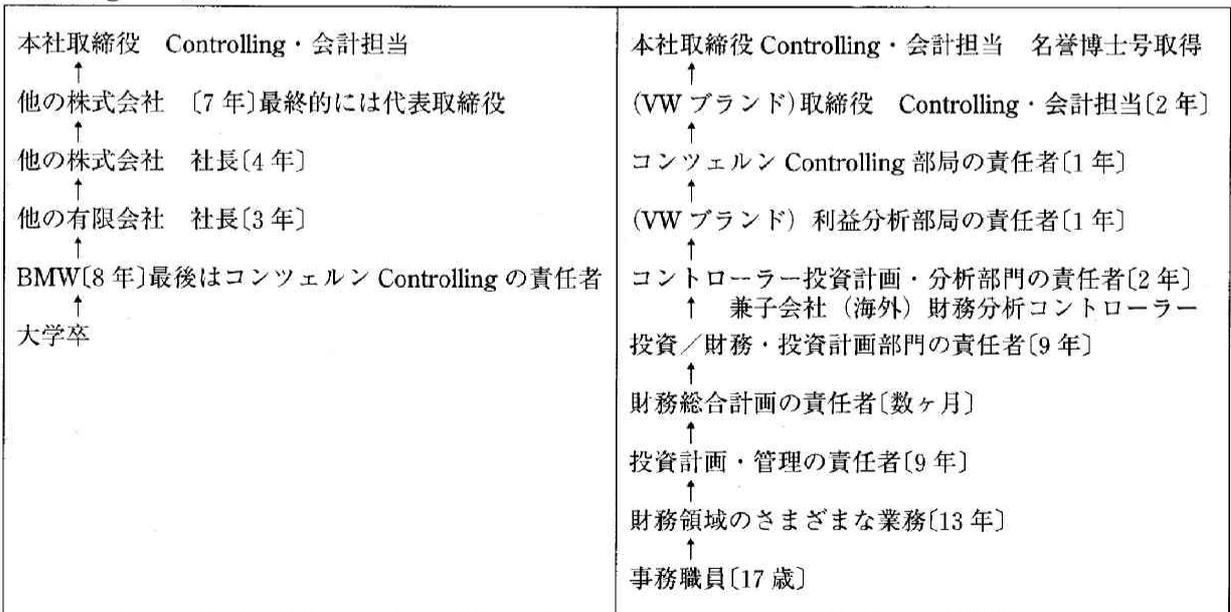
BMW の場合



DaimlerChrysler の場合



Volkswagen の場合



一般に、大学卒業者の場合には管理者のヒエラルキーの最も下の地位が与えられることになり、博士号取得者の場合には、そのひとつ上の地位が与えられているようである。このような階層構造の中で、スペシャリストとしての地位を固めていかなければならない宿命を負う大学卒業生にとっての、典型的な昇進のパターンは、特定の小区分領域の責任者 (Leiter) になり、その上の各主要区分領域の責任者 (Abteilungsleiter) となり、更に各部門の責任者 (Bereichleiter)、そして部を統括する責任者 (Ressortsleiter) となり、取締役を目指すこととなる。その際に、それぞれのレベルに応じて必要とされる知識・能力、資格要件には相違があり、例えば、Volkswagen では、小区分領域の責任者には職業訓練教育と付加的な職業教育が要件とされているが、もう一段階上位のレベルでは、大学卒業が要件のひとつとなっており、更に加えて企業内での評価が重要視されている。もちろん、その上のレベルでも同様の要件が設定されており、企業内での評価基準はより一層高くなるとのことである。

より上位を目指すためには、自発的な研修を心がけることが肝要であり、そのためには研修機会を最大限に活用することが管理職にとっての暗黙の了解事項といえる。要するに、会計部門におけるより一層高次のスペシャリストの育成を目指して各自が社内・外での研修に積極的に参加して自らを研鑽していくという姿勢が一貫して貫かれており、この点に関しての企業と個人との意思は完全に一致しているといえるのである。

これまでの検討から明らかな如く、スペシャリストというキャリア形成の過程の中で、管理者のヒエラルキーにおける上下のコミュニケーションを通じて会計専門知識の形成・伝承はおこなわれているものの、自発的・主体的な自己研鑽を通じてのその形成・伝承のプロセスもまた見出されるといえる。

6. 大学におけるコスト・マネジメント教育と企業におけるコスト・マネジメント

これまでに述べてきたように、人材採用・育成に関して大学と企業との間に多分に相互依存の関係が見出されるとすれば、管理会計領域の知識形成・伝承のプロセスに関してもそのような関係は見出される筈であろう。しかしながら、かつて管理会計の領域において「有用性の喪失」²⁴が明言されたことによって、この領域におけるその後の研究の課題・方法は大きく変化したといえるであろう。このことが米国のみならず他の国々における当該領域の研究のあり方にも波及したことは、その後の研究動向から容易に推察され得る。もちろん、このことは原価計算の領域²⁵においても同様にあてはまる。つまり、原価計算の伝統的な方法による原価情報の有用性が少なからず失われたといえるのである。

一般的にその決定的な原因として、企業の戦略志向が強くなってきており、そのためには長期的な視点に立脚する必要があるが、戦略選択の際に原価計算の結果としての原価情報による一層の支援が求められるようになってきているにもかかわらず、そのような戦略選択に有用な原価情報の提供ならびに原価の透明性の維持が十分になされているとはいえないということが指摘されて

いる²⁶。更には、ITに代表されるような新しい技術の導入および企業再編・改革に起因する経営組織の変化、資本市場における企業評価尺度の変化、企業活動のグローバル化の傾向、競争の激化というような外的・内的要因も無視されてはならないことはいうまでもない。このような多様な変化・改革の波は、原価構造、企業の組織構造、更には経営目的にも変化をもたらしており、これに適応できていない伝統的な原価計算は前述のように有用な原価情報の提供・原価の透明性の維持という観点からその役割を十分には果たしていないとみなされているのである。

要するに、伝統的な原価計算による原価情報は「言明不足」²⁷に陥っていると言わざるを得ない。この背景には、原価計算という昔ながらの手段は変化していないにもかかわらず、目的は時代とともに変化し、多様化してきているという、いわば目的（期待されている役割）と手段（伝統的な原価計算）との不整合が発現しているといえるであろう。もちろん、このことによって伝統的な原価計算それ自体の存在意義が些かも損なわれるものではないものの、その不整合の解消は避けては通れない問題であるといわねばなるまい。つまり、現実の企業の原価計算領域あるいは管理会計領域における新たな目的に最適の手段をあてはめることによって目的と手段との整合性が図られることになるのである。

その際、伝統的な原価計算という既成の技法に改良を加えるという方法もひとつの選択肢ではあるものの、前述の如く伝統的な原価計算には本来の目的があり、その目的にとっては最適の手段として機能しているとすれば、これに手を加えることはその本来の目的と手段との関係を断ち切ってしまうことを意味することとなる。したがって、この方途は、望ましいものとはいえない。

それでは伝統的な原価計算の技法にこの新たな役割が期待できないとすれば、そのような不整合を解消し、原価情報の「言明不足」を補うような役割は何に期待されるべきであろうか。これまでとは異なる新たな目的の達成のためには、これに最適な新たな手段が考案されなければなるまい。ここにこそ、原価計算領域延いては管理会計領域における新たな手段（つまり新たな技法）の生まれる余地があるといえるであろう。とはいえ、ここに新たな手段を考案するには及ばない。そのような新たな手段は既に存在していると考えられるのである。中でも着目すべきは、コスト・マネジメント²⁸と呼ばれている領域における各種の技法である。しかも、米国を中心とする英語圏およびその影響を強く受けているわが国ではなく、原価計算領域において長きにわたって伝統的方法を堅持しつつ比較的独自の発展を遂げてきたドイツにおいても、このコスト・マネジメントと呼ばれる領域が存在しているとすれば、当然のことながらとりわけドイツにおけるコスト・マネジメントの技法が最大の関心事となりうる筈である。つまり、ドイツにおいても原価計算という手段とこれに対する新たな役割という目的との不整合の問題が生じてきていると考えられるのである。したがって、このような観点から、ドイツにおけるコスト・マネジメントに関する知識の形成・伝承のプロセスを考えてみるのがここでの課題となる（とはいえ、コスト・マネジメントの範疇に関しては必ずしも一義的に理解されているわけではないので、この点についての検討は別

の機会に譲ることとして、ここではこれを広く捉えて原価管理あるいは費用管理に関連すると考えられるあらゆる技法を含めておくこととする)。

そこで、ここでは特に大学におけるコスト・マネジメントについての社会人教育(これもまた社外企業研修の一環としてとらえることができる)、大学における学生対象のコスト・マネジメントの実践教育、大学テキストレベルのコスト・マネジメントの内容、更には実際の企業におけるコスト・マネジメントの実情を概観することによって、コスト・マネジメントに関する専門知識の形成・伝承のプロセスを大学・企業関係の中で考察してみなければなるまい。

まず、大学における社会人教育には、講演会、1回限りのセミナーなどの方式と期間を定めてその期間内に集中的に講義・演習がおこなわれたり、適当な間隔をあけて複数の段階毎にテーマを設定してひとつずつのテーマについてその都度講義・演習がおこなわれたりする方式が採用されているようである。いずれにしても、テーマは最新のものであり、例えば、ミュンスター大学のAfter-Work-Seminareでは「ベンチマーキングと競争分析」というテーマの講座が1日限り〔4時間〕で開講されていたり、ボッフム大学の社会人教育講座では「プロセス指向のプロジェクト・マネジメント」というテーマの講座が10ヶ月(ただし、5つの段階が区分されており、各段階に通常は3日間が割り当てられており、場合によっては3日間を2回というような段階もあるので、全体としては約17日間)にわたって開講されている。他大学においても、同様の社会人教育のためのプログラムはあるものの、管理会計領域に関連するテーマがどこでも開講されているわけではない。

そこで、ここではまず、ミュンスター大学の協力の下にBaetge教授が中心となって設置された「企業計算センター(Centrum für Unternehmensrechnung:以下CURという)」²⁹を概観してみることとする。これは大学の教育課程とは別に設置された機関ではあるものの、その本部は、大学内に置かれている。教育スタッフは、主催者である同教授の外に、経済学部の教授2名(Wartin教授〔企業計算・課税研究室の責任者:弁護士・税理士の資格を有する〕とBerens教授〔Controlling講座の責任者〕)によって構成されている。その教育目的は、高度な専門家をゼネラリスト(経営経済的な計算システムおよびこれを基礎とする各種の手法³⁰によって企業の課題を非常に効果的に片付けることができる人材を意味している)に育てることである。ここにいう高度な専門家とは大学において経済学部以外の学部の課程を修了した人々を意味しており、具体的には理学・工学系あるいは法学部出身の当該領域の専門家であり、彼らに特に経営経済学の素養を身に付けさせることがこの教育機関の目的といえる。そのためには、実務に有用なControllingおよび会計領域の知識を集中講義方式によって身につけさせるとともにこれを事例に基づいて深めさせていくような講義がおこなわれ、受講者は、この知識の獲得によって、自己の業務遂行能力を向上させ、業務遂行プロセスを迅速化することができるようになるのである³¹。したがって、このCURの現行講座は、管理職のための自己啓発・知識拡充プログラムであるといえる。

そのプログラムにおいて、ここでの関心は、第1モジュール〔3~4日継続する一連の講義をこのように呼ぶ〕にある。ここでは、経営経済学の計算システムを概観した後に、原価計算・コ

スト・マネジメント, Controlling の基礎, さらにはその様々な手法・形態, バランスト・スコアカードに関する講義がおこなわれる。つまり, ここに有職者を対象とする社会人教育における既存のコスト・マネジメントについての知識形成・伝承の社外プロセスが見出されるのである。

次に, 大学における学生を対象とするコスト・マネジメントの実践教育の具体例を概観してみることとする。大学(厳密には個々の研究室)によっては企業との共同研究に熱心なところがあり, とりわけシュトゥットガルト大学の Horváth 教授の研究室ではゼメスター毎に「SAP R/3 による連結手続きの演習」という名の実習講義が開講されており, 週に2回平行して各2時間実施されている。参加者は各回14名(したがって全体として28名)に制限されており, 希望者が多数の場合には抽選によって参加者を決定している。この SAP R/3 は, ドイツでも有数の企業である SAP³² の主要製品のひとつであり, 汎用性の高い基幹業務統合システムの一つといえる。つまり, ERP (enterprise resources planning) の代表的な具体例である。したがって, このような情報システムの導入は, コスト・マネジメントにとっても有用であるといえる。確かに, この講義の内容は上記のように限定されてはいるものの, この実習講義は, 「SAP との共同研究によるマルチメディア・プロジェクト」というもうひとつの演習講義と連動しており(少なくとも Horváth 教授は両方に参加することが望ましいと考えているようである), これが企業との共同研究の機会となっているのである。この「マルチメディア・プロジェクト」の目的は, SAP R/3 の新しい要素となる部分についての機能をテストすることと場合によっては改善提案を共同して作り上げることにある。したがって, この場合には, コスト・マネジメントに役立つと考えられる ERP の実習・機能テストの機会を設けることによって, 実務上用いられている情報システムを実際に体験し, その機能を確認することを通じて部分的ではあるもののコスト・マネジメントについての最新の知識形成・伝承の社外プロセスが見出されるのである。

それでは, 大学の講義内容あるいは講義用テキストでは, コスト・マネジメントはどのように論及されているのであろうか。前述のように, ドイツにおいてはコスト・マネジメントは, 古いようで新しいテーマといえる。つまり, 古くは1961年に Mellerowicz 教授が来日した際に「コスト・マネジメントの理論と実践的技術」というテーマによる講演を国内数ヶ所で行ったことがあり, 当時の西ドイツにおける最新の理論が紹介されているのである³³。とはいえ, 当時の西ドイツにおいてはコスト・マネジメントという概念は未だ一般的ではなかった筈であり, そのことは, その頃あるいはそれ以降の専門領域の各種の辞典を見れば自明であろう³⁴。大学の講義用テキストのタイトルにコスト・マネジメントという用語が用いられるようになったのは比較的最近のことである。したがって, 大学教育のレベルではコスト・マネジメントをひとつの主要なテーマとして取り上げることが最近の傾向として指摘されるであろう。

ここでは, 典型的な事例としてベルリン・フンボルト大学の Siegel 教授のコスト・マネジメントの講義を取り上げることとする。同教授の講義概要は次のとおりである³⁵。

1. 生産関連コスト・マネジメント

- 1.1. 価値分析
 - 1.1.1. 価値分析の方法について
 - 1.1.2. 価値分析の実務への応用
2. 目標原価管理
 - 2.1. 目標原価管理の理論的評価
 - 2.2. 生産関連目標原価の確定
 - 2.3. 目標原価形成の手段
 - 2.4. 実務への応用と批判的評価
3. プロセス原価計算
 - 3.1. プロセス原価計算の理論的評価
 - 3.1.1 活動基準原価計算
 - 3.1.2. Horváth 等によるプロセス原価計算
 - 3.2. プロセス原価計算の適用条件
 - 3.3. プロセス原価計算 vs. 限界計画原価計算
4. 原価計算と環境志向コントローリング
 - 4.1. 原価計算の環境関連区分
 - 4.2. 環境報告書
 - 4.2.1. 目標設定
 - 4.2.2. 資材／エネルギー・フローの写像
 - 4.2.3. 査定評価
5. LSP による公的な受注の計算
 - 5.1. 原則と規定上の定め
 - 5.2. 計算の単一性
 - 5.3. 価格審査と確認審査

この講義では、使用文献として Coenenberg 教授の「Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 [1997年]」、Schweitzer/Küpper 両教授の「System der Kosten-und Erlösrechnung 第7版 [1998年]」および Burger 教授の「Kostenmanagement [1994年]」が指定されている。これらの出版年から明らかなように、いずれも決して新しい書物ではない。最初の文献は、2003年に第5版が出版されており、最後の文献もまた1999年に第3版が出版され、2番目の文献は版は同じではあるが2003年にも出版されている。これらの文献の中では Burger 教授の著作にはコスト・マネジメントが書名に用いられているので、その文献の内容と上記の講義内容とを比べてみると、その著作には含まれているベンチマーキングとゼロ・ベース計画とが講義概要には盛り込まれていないようである。前者を新たなコスト・マネジメントの手法と見なすのか否かについてはともかく、後者はいわば伝統的なコスト・マネジメントの手法といえるであろう。このような

視点で見れば、比較的新しいコスト・マネジメントの手法（価値分析は一般に伝統的な手法とみなされるのでこれを別にすれば）を講義内容に取り入れているといえるであろう。このような内容は、別のコスト・マネジメントの文献をみても、おおよそ共通事項と見なされる内容はほぼ一致しているといえることから、どの手法に焦点を当てるのか、あるいはどの手法を省略するのかという判断に個々の講義の特徴が見出されるものの、大学レベルにおけるコスト・マネジメントの講義のほぼ平均的な内容を示しているといえるであろう³⁶。これらの内容が大学の講義において取り上げられているとすれば、ここにもまたコスト・マネジメントに関する新旧の知識形成・伝承の社外プロセスが見出されるのである。

最後に、実際の企業におけるコスト・マネジメントの実情を概観しなければなるまい。とはいえ、コスト・マネジメントのあり方は、事前に予想された如く企業によって千差万別であり、しかも各種の情報システムとして構築されていることもあり、今回の調査では実際に個々の企業において利用されている情報システムと大学等の講義レベル・内容との間の繋がりを明らかにするには至っていない。つまり、コスト・マネジメントに関する知識の形成・伝承の企業内部のプロセスを解明する段階には未だ到達していないといわざるを得ない。したがって、ここでは少なくとも調査対象となった企業における実際のコスト・マネジメントがSAPの提供する情報システムに大きく依存していることを指摘するに留めておくこととする。

7. 結びに代えて

これまでの検討では、ドイツ企業における会計専門知識の形成・伝承のプロセスを大学と企業との接点に着目することによって、人材採用・育成、社内・社外研修、大学の講義・社会人教育の視点から考察した。尤も、ドイツ企業の研修実態に全体として言及することが現時点では困難であるとはいえ、もちろん個々の企業における内部研修—特に会計部門における内部研修—のあり方を丹念に調査し、その結果を比較・検討することによって、ドイツ企業における会計専門知識の形成・伝承のプロセスの一般的モデルを抽出することは可能であろう。本研究はまさにこの目標に向かって進行中であるといわねばならない。

しかし、本研究に着手する際に措定した二つの仮説、つまり「大学の教育システムおよび社会に供給される大学新卒人材への企業の期待度について日独間には決定的な相違があると考えられるので、企業内の人材採用・育成の基本原理は全く異なっている筈である」という仮説と「個々の企業において創出・形成された固有の専門知識と技法は、当該部門の共有財産として伝承されている筈である」という仮説のうち、前者についてはその蓋然性を相当程度に高めることができたのではなかろうか。後者については、より一層の調査・比較研究が必要であり、現時点ではその蓋然性については未だなお不分明といわざるを得ない。いずれにしても今後の検証によって、日独の企業内部における会計に関する知識と技術の形成・伝承の過程にみられる相違性と共通性とが解明される筈である。

本稿では、主として大学と企業との関係に焦点が当てられているので、専門単科大学と企業との接点については、検討されていない。あるいは職業学校と企業との接点についても、二元教育の有用性も含めて検討してみる必要があるかもしれない。その際には、これらの教育機関と企業との関係は、大学と企業との関係とはまた異なる視点から検討してみることが必要であろうと推察される。なぜならば、ドイツ企業、特に大規模企業の会計部門の場合には、学歴の程度が相当に大きな意味を有すると考えられるからである。もちろん、前掲図6におけるVolkswagenに見られるように、大学に進学することなく、実務上の経験・研修を経て取締役に至る事柄もあるものの、どちらかといえば大規模企業においてはこのようなケースは稀であり、新規採用・中途採用にかかわらず大学卒の意味は大きいといえるであろう。つまり企業での採用・昇進は、個人差が当然あるとはいえ学歴（もちろん、その後の実績はいうまでもないが）に応じておおよその振り分けがおこなわれているといえるのである。このような学歴を基準とするような採用・昇進が主としておこなわれているとすれば、大規模企業を考察の対象とする限りにおいては、専門単科大学および職業学校と企業との関係は、それほど大きな意味を持たないといえるであろう。とはいえ、これらの検討を俟って、初めて企業とこれとの接点を有する教育機関との関係の全体像が会計専門知識の形成・伝承という視点から解明されることとなるとすれば、これもまた残された課題といわねばなるまい。また、ここでは会計専門知識を構成するひとつの分野としてコスト・マネジメントを取り上げたものの、実はこのコスト・マネジメントという概念自体の検討、そしてこの体系の中に属すると考えられる個々の具体的な技法についての詳細な検討も、更には財務会計領域の専門知識あるいは会計監査領域の専門知識の形成・伝承のプロセスについての検討も残されていることを指摘しておかねばなるまい。

注

- 1 大学の内部においてはInstitutとSeminarとLehrstuhlとの間には何ら相違はない（相違があるとすれば、むしろ責任者たる教授の財政面での力量の差であり、この違いによって助手（wissenschaftlicher Mitarbeiter）の数には大きな差が生じることとなる）といわれているものの、社会的にはInstitutの方が高く評価される傾向があるとのことである。ミュンスター大学の経済学部においては、経営経済学の分野では8つのInstitutと6つのLehrstuhlがそれぞれ独立して設置されており、おおよそ3つのInstitut/Lehrstuhlがひとつの領域を形成するような構造になっているが、経済情報学の分野では、4つの講座と2つの専門領域とが一緒になってひとつのInstitut（同じくInstitutではあるがこの場合には「研究所」というべきか）の構成要素となっており、類似するいくつかのLehrstuhlを統合してひとつのInstitutを形成するような事例は他大学（例えばハノーファー大学のKirsch教授は、自分のLehrstuhlの責任者であると同時に自分を含む3つのLehrstuhlを統合するInstitutの主任教授も兼任している）においても見出される。
- 2 同大学の経済学部は、3つの専門領域によって構成されている。最も学生数の多い経営経済学専攻の課程には、14名〔現在1名欠員中〕の教授と66名の助手が属し、更には各研究室・講座がそれぞれ個々に必要に応じて非常勤講師を依頼して各種の講義が開講されている。この課程に在籍する学生数は3600名余りであり、これは経済学部の学生全体の6割強に相当する。

- 3 同教授の後任には2003年より、Quick教授が就任している。Baetge教授は、講義からは離れたものの、退任時に残っていた助手達と「Team Baetge」を発足させて、彼らがすべて博士号の学位を取得するまでは、大学に留まり、彼らに対する教育活動を継続すると共に、大学との連携によるMBA講座の開設、学外での講演活動、経営コンサルティング活動にも取り組んでいる。
- 4 同大学の経済学部は、本来の経済学（経営経済学を含む）と工学系の経済学という二つの専門領域に分けられている。学部全体として約2,800名（うち経済工学専攻は約160名）の学生が在籍し、22の研究室（講座）が開設されている。
- 5 同校には全体として約3,000名（うち約2,800名が学部レベル、残りが大学院レベル）の学生が在籍している。この種の学校の特徴は、企業における専門的な職業訓練と専門単科大学での学問教育とが結合した「共同教育課程」に見出される。この課程は、3年半で修了することが可能であり、その際には学校によって授与される学士（専門単科大学）の称号と商工会議所によって認定される事務員の資格（Industriekaufmann/frau）という称号を同時に得ることができるとのことである。因みに、経営経済学を専攻し、学士を目指している学生は70名程度ということである。卒業後の進路は、個人の能力によって極めて多様化しており、就職先の企業規模も区々であるとのことである。
- 6 因みに、Audiも同様に「Finanz」に統一されている。
- 7 例えば、Porscheでは公表不可という対応が見られた。
- 8 この資料は、BMWのKonzernrevision（企業集団の内部監査）の開発・製造・IT部門のLeiter（責任者）であるThomas Burger氏より提供を受けたものである。
- 9 この資料は、VolkswagenのRechnungswesen Konzern（企業集団の連結会計）部門のLeiter（責任者）であるFriedhelm Lotz氏より提供を受けたものである。
- 10 この資料は、DaimlerChryslerのCorporate Audit（内部監査）部門のVice President（統括副責任者：とはいえその時点ではPresidentは空席になっていたので実質的には統括責任者といえる）であるHubertus M. Buderath氏より提供を受けたものである。なお、同氏は「ドイツ内部監査協会（Deutsches Institut für Interne Revision e.V.）」の会長職も兼任されている。
- 11 Burger氏の資料によれば、同氏の所属する「企業集団の内部監査」部門のスタッフの平均年齢は37歳であり、8年前に比べて5歳若くなっている。同部門における、平均勤続年数は約4年とのことである。
- 12 BMWでは、監査の対象は、プロセス（50%）、会社（19%）、プロジェクト（14%）および個人（17%）という配分になっているとのことである（2000年度の結果による）。
- 13 本来は、内部監査を担っている会計管理部門は、組織上は会計担当部門とは切り離されていることが望ましいといえる。したがって、当該部門の最高責任者である取締役がこれらの2つの部門を統括することは、組織上のチェック機能という観点の下では好ましいことではないといわざるを得ない。
- 14 因みに、VolkswagenのHP上での求人を見てみると、「財務とコントローリング」の領域では、3名の求人があり次のような資格要件が示されている。(1) 保険領域システムアナリスト（勤務先は本社所在地であるボルフスブルクのVW保険有限会社）：ソフト開発の領域の基礎的な専門知識、(2) コントローリングの経営経済的専門担当者（勤務先はカッセルにある工場のコントローリング部門：経済工学または経済学の大学課程修了者）、(3) 会計・リスク管理・財務あるいは法律における十分な専門知識を有する会計監査役（勤務先はブラウンシュバイクにある工場のサービスセンター管理部門）。
- 15 就職時点でのこのような厚遇の結果というわけではないものの、例えば、BMWの取締役会の構成メンバーは10名であるが、そのうちの7名は博士号取得者であり、更にそのうちの1名は教授の称号をも取得している。ドイツの高等教育システムにおいては、経営経済学の分野では博士号を取得した時点で通常は30歳を幾つか超えており、そこから本格的な企業人としての生活が始まることになるものの、その経歴に相応した地位が与えられるのである。
- 16 大学卒業者は、ディプロームという称号を得ることになり、この称号は名刺、ネームプレートなどにも示されている。つまり、大学卒業者に対する評価はドイツにおいては依然として高いといえる。
- 17 会計部門における「プラクティクム」の募集要件について、次のような事例が見出される。Daimler-

Chrysler の場合：少なくとも2ヶ月〔できれば3ヶ月〕間、基礎課程 (Vordiplom) の成績が優秀であること、(連結) 会計・パソコン (特に MS Office) についての知識を有することを条件として、1ヶ月あたり650ユーロが支給される。募集領域は、Corporate Controlling & Accounting, Accounting Research & Reporting Systems となっている。また、大手化学メーカーである BASF の場合：8週間、会計についての基礎知識、できれば IAS あるいは US-GAAP の知識を有することを条件として、基礎課程修了者には1ヶ月あたり770ユーロ、基礎課程在籍者には1ヶ月あたり205ユーロが支給される。募集領域は、会計、特に連結・個別決算あるいは内部報告となっている。更には、公益企業である Ruhrgas の場合：6週間、基礎課程を修了していること、英語に習熟していること、MS Office に知識を有することを条件として、職業訓練・経験に応じて1ヶ月あたり570~750ユーロが支給される。募集領域は、Finanzen/Controlling/M&A となっている。このような「プラクティウム」の募集情報は、大学の会計分野の研究室・講座の HP において提供されていることがある。

- 18 例えば、Volkswagen の場合には、求人情報が HP において常時検索可能になっており、「プラクティウム」と「コントローリング・会計・IR」とを条件として検索してみると、3件の該当情報が得られた。その募集内容は、概ね次のようなものであった。(1) 投資管理：経営経済学または経済学の課程に在籍しており、コントローリングあるいは生産経済を専攻している学生。応募要件は、投資計算の精通しており、Excel に習熟しており、自己主張ができて安易に妥協しないがチーム活動のできる素養があること。(2) 財務管理・計画：経営経済学の基礎過程に在籍し、コントローリングを専攻している学生。(3) 原価分析：経営経済学・情報学・経済情報学の課程に在籍している学生。応募要件は、プログラム言語の知識、特にビジュアル・ベーシックに精通していること、MS の Office, 特に Access/Excel/Power Point に習熟していること、データベースの作成・保存の経験があること。
- 19 実際に、BMW の Burger 氏は、学生時代に BMW 一筋に数回の企業研修をおこない、そのままそこに就職したという経験の持ち主であった。
- 20 大学において経営経済学を専攻する場合には、基礎課程の修了要件として経営経済学概論、国民経済学概論、統計学概論、法学の中の経済関連分野についての概論という4つの科目について合格することが必要であり、更に経営経済学総論、会計学・コントローリング、国民経済学、国際経営学、会計監査論という5つの科目についてのディプローム試験に合格し、かつディプローム・アルバイトと呼ばれる学士論文を提出し、これが該当する専門領域において審査されて、合格の評価(4段階に区分され、優秀、優、良、可のいずれか)が得られた場合に、総合評価(4段階に区分され、優秀、優、良、可のいずれかが合格となる)が与えられ、これに合格して初めてディプロームの称号が与えられることとなる。このことから、基礎課程では、広範囲にわたって学習することが求められており、この課程を終えて漸く、特定の領域において専門的な学習をすることが認められているといえる。とはいえ、ディプローム・アルバイトは確かに特定の教授の下で指導を受けることになるものの、最終試験の科目から明らかなように、決して狭い範囲に限定した試験ではないのである。
- 21 例えば、注8に示されている Volkswagen のプラクティウムでは当然のように各種のソフトウェアの知識・熟練度が求められているものの、大学教育がこれらのすべてを十分に提供できているわけではないとすれば、学生個人の努力・負担が看過されてはならないであろう。
- 22 Volkswagen の Lotz 氏によれば、同社の会計部門では、大学卒業者に対して職業訓練教育を受けていることを応募要件としているとのことである。
- 23 その後の人材育成もスペシャリスト育成という方針にしたがっておこなわれることになるので、わが国の企業に見られるような経理部門から全く別の部署へ、あるいは逆に全く別の部署から経理部門への配置転換などというようなこれまでのキャリアを無視するような人事異動は、会計部門においては全く見られないとはいえぬまでも、通常は見られない現象であるといえるであろう。
- 24 Johnson, H. T./Kaplan, R. S.: Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987. なお、邦訳に次のものがある。鳥居宏史、「レレバント・ロスト-管理会計の盛衰-」, 白桃書房 1992年。

- 25 原価計算領域と管理会計領域との関係について、ここでは前者が後者に完全には含まれていないという理解の下に、両者に共通する領域がある一方で、それぞれの領域に固有の部分もあると考えられている。
- 26 Dellmann, K./Franz, K.-P., Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement (Dellmann, K./Franz, K.-P. (Hrsg.), Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Stuttgart/Wien 1994, 15-30 頁所収), 15-16 頁。
- 27 Dellmann, K./Franz, K.-P., Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement (前掲), 17 頁。
- 28 櫻井教授によれば、1967年に通産省(当時)の産業構造審議会が発表した答申「コスト・マネジメント」においてコスト・マネジメントとは、「利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引き下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう」と定義づけられており、この定義の意味においてコスト・マネジメントという用語を用いる場合には一般に括弧を付けて「コスト・マネジメント」とする。櫻井通晴, コスト・マネジメント(森田哲弥, 岡本清, 中村忠(他)編, 会計学大辞典(第4版), 中央経済社 1997年, 375頁所収)。ここでは、そのような特定の意味を前提にしているわけではないので、括弧を付けずに表記することとする。
- 29 CURの事務局は大学に設置されている。CURは、開設されてから現在3期目の受講生のプログラムが10月から始まったところであり、12月初旬には2期目の受講生の筆記試験と口述試験がちょうど終了したところでもある。このプログラムを修了することによって、「会計・Controlling分野の管理職MBA」という称号が得られることとなるものの、そのためには修了試験〔筆記試験・口述試験・修了課題という3つの試験要素〕に合格しなければならない。プログラムは、6つの部分に分かれており、その実際の講義日数はモジュールと呼ばれる各部分について3~4日間であり、各モジュールは少なくとも1ヶ月以上の間隔を空けて開講されることになっている。試験は、ミュンスター大学にて実施されるものの、各モジュールはミュンスター中央駅の近くにあるホテルにておこなわれている。因みに、費用は8,800ユーロであり、これには授業料・資料代・飲み物代が含まれている。なお、宿泊費・食事代は受講生が別途個別に負担することになる。
- 30 具体的には、国内基準による決算・国際基準による決算、原価計算、コスト・マネジメント、コントロールリング、投資計算、国内課税・国際課税に加えて、ケーススタディとして会計監査が内容として列挙されている。<http://www.cur-muenster.de/konzept.htm>
- 31 <http://www.cur-muenster.de/ziele.htm>
- 32 このSAP社のシステムは、前掲の調査企業においては例外なく導入されているものの、具体的なシステムは企業によってまさに千差万別といわざるを得ない。
- 33 松本雅男・小林靖雄(監修), 「K・メレロビッチ コスト・マネジメント-原価計画と原価管理-」, 日本事務能率協会 1962年, 序文1頁。
- 34 主要な会計分野に関連する辞典では、最新の版で漸くコスト・マネジメントが独立した項目として解説されるようになってきている。なお、ドイツにおける原価計算に関する専門誌「Kostenrechnungspraxis〔現在ではControlling & Managementに誌名変更〕」では、1984年に初めてコスト・マネジメントのテーマ区分が登場し、以来今日までひとつの独立したテーマとして取り上げられてきている。
- 35 同教授の講義概要は次のURLにおいて見出される。<http://www.wiwi.hu-berlin.de/rewe/html/lehre/veranstaltungen/kostenmanagement.htm>
- 36 例えば、Hardt教授は、その著書において伝統的な技法と新しい技法とを区別しており、後者にはBenchmarking, Target Costing, 継続的改善プロセス, 経営提案制度, アウトソーシング, 製品ライフサイクル・マネジメント, プロセス志向の原価・給付計算を含めている(Hardt, R., Kostenmanagement第2版, München/Wien 2002年)。また、Kremin-Buch教授は、戦略的コスト・マネジメントというタイトルの著書において、固定費管理, プロセス原価計算, Target Costing, 製品ライフサイクル原価計算, Cost Benchmarkingを取り上げ、これらの具体的な技法のいくつかの統合を提案している(Kremin-Buch, B., Strategisches Kostenmanagement第2版, Wiesbaden 2001年)。

付記：今回の調査に際して事前の準備段階では Baetge 教授より多大なご支援をいただき、また現地入り後にはミュンスター大学の同教授の研究室のスタッフを始め、既に定年退官されている Bechtel 博士にもご協力をいただいた。また、調査先の企業の担当者の方々、旧知の友人達、新たに知り合った方々からもいろいろなご協力を得ることができた。未知のテーマへの不安を取り除き、曲り形にも報告書を作成することができたということには関係者すべてに対してこの場を借りて謝意を表する次第である。なお、本研究は、冒頭でも既述の如く、2002 年度神奈川大学共同研究奨励助成による研究成果の一部である。