

コントローリング導入の背景

小澤優子

I. 序

コントローリング (Controlling) 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。1950年代後半に、ドイツ経済合理化協議会 (Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft; 以下 RKW) によって行われた事業の一つである国際交流事業の中の訪米視察団の報告書を通じて、アメリカ企業におけるコントローラー制度とコントローラーがドイツに紹介され、それが後にコントローリングとして発展したと考えられる。しかし、コントローラー制度は紹介されてからしばらくの間はドイツ企業に採り入れられず、また、理論においてもあまり注目されないままであった。

1960年代後半以降、とりわけ1970年代に入り、コントローリング部門、コントローラーおよびそれに類似した職位在ドイツ企業に導入されることとなる。1960年代後半から1970年代は、「経済の奇跡」と呼ばれた1950年代から、1960年代の西ドイツ経済の成長が鈍化し1966/67年不況を迎えた時代、さらには、1970年代前半の不況へと、西ドイツ経済が大きく変動した時期である。また、その当時の企業経営に注目すると、資本の集中や集積が進んだ結果として企業規模が拡大し、また、そのこととも関連して事業部制組織が多くの企業に導入されるなど、大きな変化が数多く見られる。

コントローリングは、そのような時代背景の中でドイツの実践や理論に採り入れられていくこととなった。したがって、コントローリングの問題性を理解するためには、この時期の西ドイツ経済の状況を踏まえたうえで、それが導入された過程を考察することが不可欠である。

以上のような問題意識に基づき、本稿においては、1960年代後半から1970年代にコントローリングが重視されるにいたった社会的・経済的な背景が明らかにされる。このために最初に検討されなければならないのは、RKWの活動とその一環として行われた訪米視察団の報告書である。まずは、その活動の概要とコントローラー制度を紹介した報告書の内

容を明確化していく。次いで、コントローリングがドイツに普及した経緯が明らかにされる。これらの内容を踏まえたうえで、コントローリングが採り入れられた当時の経済状況を取りわけ1970年代を中心に明確化し、その普及を促進させた要因に関する検討がなされる。その際に、全体経済的な観点と個別経済的なその両方の側面から考察が行われる。

なお、1980年代後半以降もコントローリングは実践や理論に盛んに採り入れられ、とりわけ1990年代、その企業管理への導入や研究発表は1970年代よりも速度を増している。しかし、それが最初に盛んになったのは1970年代であると考えられるために、分析の対象をこの時期に限定する。

II. コントローラー制度の紹介

1957年、第二次世界大戦後における西ドイツの生産性向上運動の活動の一環である訪米視察団に参加した研究者や実務家らによって、アメリカ企業の経営管理に関する一つの報告書が発表された。¹⁾それが第51巻の『計画および統制による経営管理 (Betriebsführung durch Planung und Kontrolle)²⁾』である。これはアメリカの経営管理における原価計算と予算統制 (Budgetary Control) の有用性を明らかにしたものであり、その中で、コントローラーの役割が不可欠であることが指摘されている。つまり、この報告書を通じて、コントローリングの前身であるコントローラー制度の重要性が当時の西ドイツに認識されることとなった。

1. 訪米視察団の概要

上述の報告書に関する詳細を明らかにする前に、本節において、訪米視察団がどのような理由から派遣されたのか、また、それがどのような内容のものであったのかについて明確化しておきたい。³⁾

第2次世界大戦の無条件降伏の後、敗戦国となったドイツは米英仏ソという4カ国の占領下におかれた。とりわけ西ドイツ (ドイツ連邦共和国) は、アメリカとイギリス、フランスの3カ国によって占領されることとなった。そのような状況のもとで、西ドイツにとっては経済成長が国家の安定のために不可欠であった。

戦後の西ドイツには戦前の水準を上回る生産設備が残されており、⁴⁾また、豊富な労働力が存在していた。これに、1947年6月のマーシャル・プラン (Marshall Plan) や、1948年6月に発表されその後アメリカが中心となって実施された西ドイツの通貨改革 (Währungsreform)、さらには「社会的市場経済 (Soziale Marktwirtschaft)」という3つの要因が加わり、⁵⁾経済成長に弾みがついた。これらのことにより西ドイツ経済は徐々に復興を遂げ、

1949年から1958年に転機を迎えるまで、それは「経済の奇跡」として急速に発展していく。1950年代は年率8.6%という高度成長が続き、その後1960年代においても、成長は鈍化したものの年率4%台の成長率を西ドイツは維持した。1950年から70年までのその成長率は、当時、高い経済成長を遂げていた西ヨーロッパ諸国においても最高水準であったと言われている⁶⁾。

他方、西ドイツをはじめ他のヨーロッパ諸国は、自主的にアメリカについて学習しようと試みた。第2次大戦後のヨーロッパにおいてはさらなる経済成長のために生産性を向上させることが必要であり、「そのためにはアメリカからの技術・経営手法の導入が不可欠⁷⁾」と考えられたためである。そして、このことによって、西ドイツには戦後直後の復興からさらなる経済成長がもたらされることとなる。

当時、アメリカの技術や経営手法を導入するための窓口となったのはヨーロッパ各国に設立された生産性センターであり、西ドイツではRKWがその役割を担うこととなった⁸⁾。これはドイツ経済性協議会(Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. RKW)を前身とし、1920年代初頭に設立後、ドイツ経済発展のためにその活動を続けてきた機関である。RKWは、1950年にドイツ経済合理化協議会と改称したのち、西ドイツの生産性を向上させるために生産性センターとしての活動を開始した。

この新しいRKWは商工業団体や専門家組織、学会のメンバーらによって構成され、その具体的な活動としてはさまざまな事業プログラムの実施や出版事業、国際交流活動などが挙げられる。ここで注目すべきものは、国際交流活動である⁹⁾。これは1950年末に開始され、A(訪米視察団の派遣)、B(アメリカ人専門家のヨーロッパへの招聘)およびC(ヨーロッパ域内諸国相互間の交流)という3種類の企画から主に構成されていた。

とりわけA企画の訪米視察団の派遣は、RKWの活動において重視された国際交流事業の中でも重要なものであるとみなされ、その成果報告の大部分が『RKW外国視察(RKW-Auslandsdienst)¹⁰⁾』として出版物にまとめられ、また、専門家らによって発表されている。このシリーズは少なくとも90冊に達しており、製造技術、人事・労務、経営管理ならびに販売に関するものなど、非常に多岐にわたるテーマから構成される。

これらの報告書を通じてアメリカの情報が西ドイツに紹介され、それがさまざまな面から後の西ドイツの経済成長や企業発展に寄与していく。

2. 「計画および統制による経営管理」に関する報告書

コントローラー制度の重要性は上で述べた『RKW外国視察』シリーズの第51巻において、経営管理というテーマのもとで報告された。これを執筆したのはアウフファーマン

(Auffermann, J. D.)をはじめとする研究者グループであり、彼らはこの報告書の要約の中で当時のアメリカ企業の経営に関して次のようなことを記している。「トップ・マネジメントのメンバーは、重要な職務のみを行っている。すなわち、権限は大幅に下位に委譲されている。したがって、適切な人事政策によって、(トップ・マネジメントよりも下位の一引用者)従業員がより高い能力を備えているということに配慮がなされている。企業管理の問題に対するこのような基本的な態度から、アメリカでは「コントローラー」の職位が発展し、その機能は企業における経済的成果のコントロールに欠かすことのできないすべてを包含している¹¹⁾」

さらには、「アメリカ企業において、コントローラーは経営管理にとって不可欠な機関となっているが、他方、この西ドイツではそのような展開はまだ始まったところである¹²⁾」ということも明らかにされている。このように視察団のメンバーはアメリカ企業および社会でのコントローラーの役割の重要性を認識し、未だコントローラーの発達が見られなかった西ドイツでそれを詳しく紹介しようと試みたのである。

以上のような問題意識からこの報告書は執筆、公表されたのであるが、タイトルに示されているとおり、これは計画策定および統制という管理者の役割ならびにそのための具体的な手法を書き表したものであり、おおよそ100ページから成り立つ。そして、アメリカ企業のトップ・マネジメントの現状、企業におけるコントローラーの役割、計画策定および統制による経営管理、実践に即した予算統制と標準原価計算などに関する7つの章によって全体が構成されている。

この中でも本稿で注目すべきなのは、第3章「コントローラー——企業者としての一つの役割 (eine unternehmerische Persönlichkeit)——」に記された内容である¹³⁾。ここでは、コントローラーの意味や彼らの役割ならびに職務、アメリカの企業組織や社会におけるコントローラーの位置づけが取り上げられている。さらにそれらに基づき、ドイツの企業経営にコントローラーを導入することに対する可能性が考察されている。

アウフファーマンらは、まず、アメリカのコントローラーに完全に一致している概念がドイツでは見られないと述べ、彼らの職務を明らかにすることを通じてコントローラーがどのようなものであるのかということを確認しようとしている。ここでは、アメリカコントローラー協会によって定められたコントローラーの職務として、取締役会や監査役会のための全社的な計画の策定やその監督、予算統制、計画目標と計算制度による実施の程度の監視、分権化されたすべての管理部門の調整などが指摘されている¹⁵⁾。そして、これらの職務から、アメリカ的なコントローラーが中心的な活動する領域として、利益計画、原価計算、予算統制が重要であると結論づけられた。

また、彼らは、企業におけるコントローラーの職位についても言及しており、それによると、コントローラーは企業内で非常に高い地位を占めていることが明らかである。彼らは、たとえば、社長直属の部下として副社長と同等とみなされていたり、財務担当副社長¹⁶⁾直属の部下であったりする。

その他にもアメリカコントローラー協会やその専門雑誌についての記述がみられるが、以上のコントローラーに関する報告のまとめとして、彼らは、ドイツでコントローラーの機能があまり認識されていないということを指摘しつつも、それと計算制度(Rechnungswesen)が類似しており、計算制度が十分にその役割を果たしているという見解¹⁷⁾を述べている。

III. コントローリングの普及

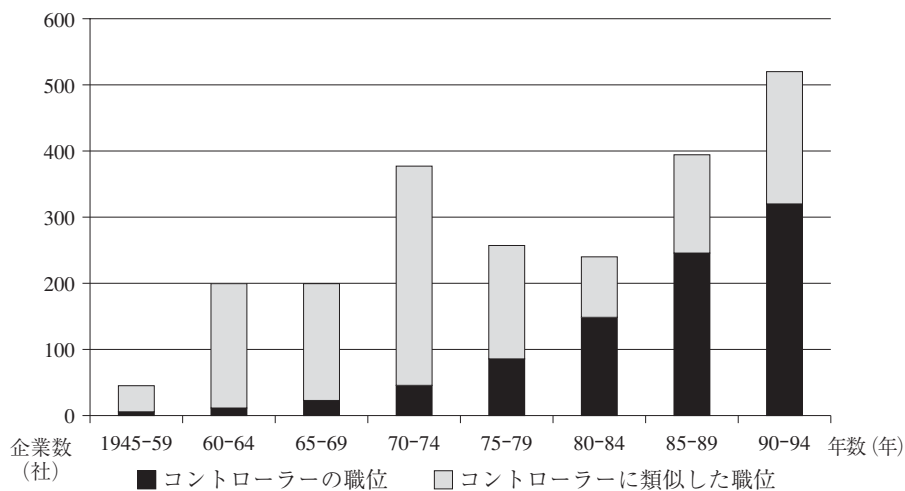
アメリカ企業におけるコントローラー制度の重要性は以上のような報告書を通じて紹介されたのであるが、その後、これはコントローリングとしてドイツの実践や理論にいか¹⁸⁾に導入されていったのであろうか。

先にも述べたとおり、コントローリングの前身であるコントローラー制度は、それがドイツで紹介された当初の1950年代末、ドイツに進出しているアメリカ企業においては見られたもののドイツ企業にはあまり採り入れられなかった。図1からも明らかなように、コントローラーやそれに類似した職位を備えている企業数は、1950年代末にはわずかに40社程度である。

1960年代に入ると、コントローラー制度がコントローリングとして徐々に普及し始めたことが確認される。コントローラー職位を設置する企業数は、それに類似した職位の導入数がコントローラー職位のそれを大幅に上回ってはいるものの、若干増加し、およそ200社にまで達している。

その後1970年代は、コントローリングが企業管理に急速に採り入れられていった時期であり、コントローリングの歴史を明らかにしたリングナウ(Lingnau, V.)は、この70年代をコントローリングの「普及段階」と称¹⁹⁾している。1970年代前半には370社ほどの企業でコントローラーやそれに類似した職位は導入されており、70年代後半において、その全体の導入数に若干の減少が見られるものの、コントローラーという独立した職位を採用する企業に注目するとその数は増加している。

これらのことを裏付けるいくつかの研究がその当時に発表されている。ハーン(Hahn, D.)は、コントローリング導入に関する1977年の調査結果として、質問された大企業の35%がコントローリングの職位を備えており、それ以外にも27%の企業が組織として制度化

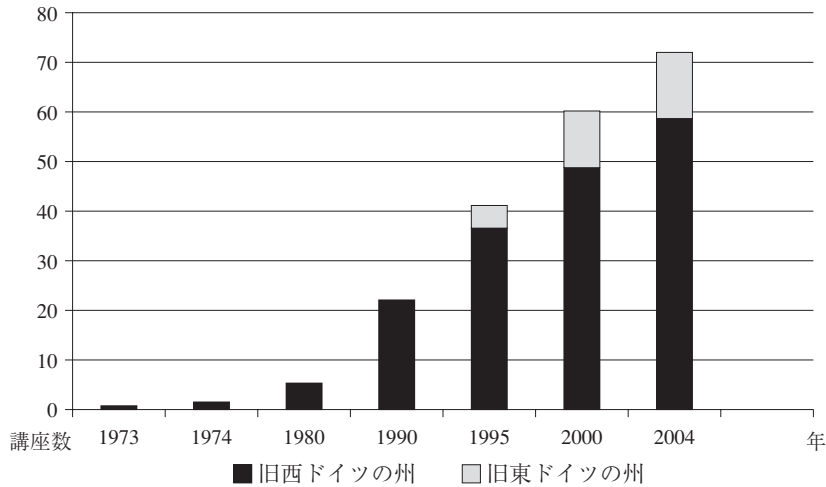


(図1) コントローリング機能を果たす職位の導入状況²⁰⁾

はしていないもののコントローラーという名称を導入していたことを明らかにしている。²¹⁾ また、ホルヴァート (Horváth, P.) をはじめとする研究者らによって、コントローリングという機能が実際に見られる程度や、企業規模ならびに業種とコントローリング機能導入との関連などに関する調査が行われ、1978年の論文の中で大企業の90%以上がコントローリングをすでに制度化しており、その重要性の高まりが指摘されている。²²⁾

実践のみならず理論においてコントローリングの概念が見られるようになったのも、この普及段階の頃である。1960年代末から1970年代にかけてコントローリングに関する研究が行われるようになり、1970年代後半にはそれに関する専門的な雑誌が創刊された。²³⁾ また、1973年にはコントローリングの講座が大学において初めて開設され、この数は、企業へのコントローリングの導入速度と比較すると緩やかな増加ではあったものの、今日に至るまで増加の一途をたどっている (図2参照)。²⁴⁾ これは、実践でコントローリングの専門的な知識を有した人材が必要とされ、大学においてそのための教育が行われるようになったためであると考えられる。²⁵⁾

このような「普及段階」を経て、1990年代以降今日にいたるまでの「強化段階」²⁶⁾ においても、コントローリングやコントローラーの職位はドイツの企業管理に採り入れられ、また、それに関する多くの研究がなされている。



(図2) 大学におけるコントローリングの講座数²⁷⁾

IV. コントローリングの問題性

コントローラー制度が1950年代後半から1960年代前半にドイツ企業にあまり採り入れられなかった理由は、次の3つの事実²⁸⁾に求められる。まず、当時の西ドイツが経済成長を続けていたことで、企業管理にわざわざ新しい機能を導入する必要性が感じられなかったことが指摘される。また、そもそもコントローラー制度の機能が当時のドイツにおける計算制度のそれと類似していたことが第二の理由である。第三に、アメリカ的な管理方法の受容に抵抗があったということが考えられる。

本節においては、上記のような状況に変化が見られ、コントローラー制度がコントローリングとして1970年代に普及することとなった背景が明らかにされる。その際に、われわれは、経済全体の状況と企業固有の問題、さらには、コントローリングそれ自体の性格の変化という3つの観点から検討を行っていく。

1. 全体経済的背景

周知のとおり、西ドイツ経済は第二次大戦後急速な成長を遂げて年平均8%強という成長率の高さを誇り、1960年には前年比8.6%というGDPの成長率²⁹⁾が見られている。その後の60年代も西ドイツは最も成長した国の一つに属しており、1968年から72年のGDP年平均増加率は5.2%に達している。同じ時期の日本のそれは9.7%と西ドイツよりも著しい成長を遂げているが、アメリカやイギリスの3.0%弱という数字に比べると、西ドイツの

GDPの伸びは非常に高い。1950年代から1960年代にかけては、西ドイツにとって「経済の奇跡」とその後の安定成長を誇った時期である³⁰⁾。

こうした状況の中で1960年代に翳りが見え出し、西ドイツは、1966/67年に不況となり経済成長がマイナスとなる事態に見舞われる。企業の活動においても、経済全体の状況を反映し、生産活動が低迷することとなる。しかしながら、先ほど指摘したとおり高い経済成長率を示す年もあり、西ドイツ経済の成長率が鈍化したという程度にとどまっている。また、1966/67年不況は「マイルドな性質」といわれ、あまり重大な問題であると捉えられなかった³¹⁾。

ただし、この時期に経済成長が停滞したことは、コントローリング導入のきっかけとして軽視されてはならない。古内教授が述べているように、1966/67年不況は「戦後西ドイツ経済の一大転換点」となる「過渡的不況」であり、これを境にして西ドイツ経済に変化が生じたためである³²⁾。

1967年後半から1973年前半までは景気は持続的に拡大を続けていく。たとえば、企業の生産設備利用率は1967年の78%から69年には90%へと上昇し、また、失業率は1%を割り込む水準となっている。しかしその後、1973年の10月には第一次石油危機が生じ、西ドイツ経済の問題が再び露呈していくこととなる。西ドイツの高成長を支えていたのは安価なエネルギー価格であったためである³³⁾。また、1970年代初頭には労働コストの問題などによって企業の高コスト構造が明確化し、企業利潤率の低下へとつながっていった³⁴⁾。これらの状況が、西ドイツに1974/75年の不況をもたらした。これは66/67年の不況と異なり、先に指摘した労働コストの上昇や石油価格の上昇などによるエネルギーコストの上昇によって供給側に蓄積困難が生じたことが原因でもたらされたものであり、その不況全体は、その経済実績は大恐慌以降でみると「戦後最も重篤な不況」と呼ばれる通り、もっとも悪いものであった。

このように、不況によって惹き起こされる市場条件の変化や競争の激化によるコスト削減への要求が、好景気の時期には必要とされなかったコントローリングの重要性を認識させる一つのきっかけとなったと考えられる。

2. 個別経済的背景

ホルヴァートらによって、コントローリングを企業管理に採り入れるか否かということに影響を及ぼすのは、企業規模であることが指摘されている³⁵⁾。彼らはその他の要因として業種とコントローリング導入との関係を調査しているが、それらの間には明確な因果関係が認められていない。また、第3章で明らかにされたホルヴァートによる調査の中で、大

規模な企業においてコントローリングの導入がまずは進んだという結果も示されている。これらのことから、コントローリングが採り入れられるにいたった背景として、ドイツ企業が大規模化したということが考えられる³⁶⁾。

1960年代後半から1970年代にかけて、ドイツ企業を取り巻く環境は大きく変化した。この当時の企業経営の状況としては、資本の集中・集積の進展や、巨大企業を中心として企業の多国籍化が進んだことがあげられる。企業規模に関連する資本の集中と集積に関しては、たとえば、西ドイツの産業部門ごとの売上高について上位10社の占める割合の平均を見てみると、1954年は31.1%、60年は33.5%であったのに対して、70年は41.5%、77年には43.7%と、それが高まっていることが明らかである。また、その特徴としてほぼさまざまな産業において全般的に集中が進んでいることが指摘される³⁷⁾。さらに、株式会社に注目すると、1970年から77年の間に資本金が1.34倍と増加しており、資本金5億マルク以上の巨大企業が72年の22社から77年には29社へと徐々にその数は増えている³⁸⁾。

これに加えて、1950年代末に重要性が認識され始めた事業部制組織の普及がコントローリング導入の一つのきっかけとして指摘される³⁹⁾。事業部制を採用する企業数は1960年代以降増加し、1960年代に組織の変更を行った企業47社のうち36社が事業部制に改編している。別の調査結果をみても、ドイツ資本の78社のうち、1950年代には事業部制を採用した企業は見られなかったにもかかわらず、70年には約40%の割合を占めている。事業部制組織の発展は分権管理の進展を意味し、そのことによって総合的な利益管理の必要性が生じる。このために中央のスタッフを拡大することが不可欠とされ、コントローラー部門の設置が進んでいった。

以上のように、企業規模の拡大と事業部制組織の導入によって経営者や管理者の職務が複雑化することによって、管理システムを調整することが求められる。また、事業部制組織は各事業部の独立性が高く、権限が幅広く委譲されているために、中央部門と各事業部におけるマネジャーの支援が必要とされたと同時に、とりわけ企業の全体調整を行う中央部門の管理者の下で彼らを支援する役割が不可欠とされ、その役割をコントローラーが担うこととなった⁴⁰⁾。すなわち、当時はマネジャーが必要とする情報をコントローラーが提供する必要性があったのである。

事業部制の採用とコントローリング導入の関連に関して、1974年時点では西ドイツの大企業の46.7%、中小企業の38%が事業部制組織を採用しているのみであり、その導入がコントローリングの普及へと必ずしもつながっているとはいえない⁴¹⁾。ただし、この組織構造を採る企業は、通常、大規模な企業であることが多く、このこととコントローリングを企業管理に採り入れることは密接に関連していると考えられる。

3. コントローリングの性格の変化

コントローリングの導入が進んだ背景として、上で挙げた要因のほかにコントローリング自体の性格の変化ということが指摘される⁴²⁾。

コントローリングは、1950年代にその機能は予算統制や原価計算のような計算制度に類似したものであったが⁴³⁾、1960年代には情報需要と情報供給の調整という情報志向的なものへと移り変わり、さらに、1970年代後半からの管理システム全体の調整という機能へ変化している。その変遷の途中の過程においてコントローリングという概念が見られるようになっており⁴⁴⁾、それまでの伝統的な計算制度の機能に新たな問題領域が加わり、コントローラー制度はコントローリングとしてドイツ独自の発展を遂げていった。

機能が変化したこと、さらには、ドイツ独自の概念として発展し始めたことは、コントローリング普及を大きく後押しした。第二次大戦後のドイツにおいては、アメリカの経営手法などに対して懐疑的であり、その受け入れに抵抗があったことが明らかにされている⁴⁵⁾。アメリカの管理手法であるコントローラー制度が紹介後すぐにドイツに普及しなかった要因はそのことにもあると考えられる。その後の企業管理の中で新たに必要とされた情報志向的な機能をコントローリングが果たすこととなったと同時に、コントローリングというドイツ独自の概念へと変化したことによって、アメリカの管理技法を導入することに対する抵抗感が薄れ、コントローリングは徐々に普及していった(表1参照)。

(表1) コントローリングの導入

| | 1950年代後半～1960年代半ば | 1960年代後半～1970年代前半 |
|------|---------------------------------------|--|
| 導入状況 | 実践や理論において、ほとんど導入が進まなかった。 | まずは実践に採り入れられ、また、研究発表も進んだ。 |
| 理由 | 経済全体の成長 ：「経済の奇跡」と安定成長 | 経済全体の不況 ：1966/67年不況, 1974/75年不況 企業規模の拡大 ：資本の集中・集積, 事業部制導入 |
| | 計算制度志向的な機能 ：計算制度との類似性 | 情報志向的な機能 ：新たな問題領域の追加による新しい機能 |
| | コントローラー制度 ：アメリカ的な管理技法を採り入れることへの抵抗感 | コントローリング ：ドイツ独自の新しい概念の生成・発展 |

(注) 筆者作成

V. 結

ドイツにおいてコントローリングが本格的に普及し始めたのは、1960年代後半から1970年代前半のことである。本稿の目的は、その当時のドイツ企業を取り巻く環境を明らかにすることにより、企業管理へのコントローリング導入の背景を明確化し、コントローリングという機能の重要性を浮かび上がらせることにあった。

すでに明らかのように、第二次世界大戦後の西ドイツにおいては、生産性向上運動の一環としてRKWによる訪米視察団の派遣が行われた。その結果、経営管理の手法の一つとして、当時のアメリカ企業のトップ・マネジメントにおいて重要視されていたコントローラー制度導入の意義が認識されることとなったのである。

このように紹介されたコントローラー制度が、当初、ドイツの実践や理論に導入されなかった理由として、3つの理由が指摘された。そして、これらの状況が時代を経て変化することにより、コントローリングとしてのそれはまずは実践に、その後、理論においてその重要性が認められ、本格的に普及し始めたのである。

まず、「奇跡の経済」のもとで新しい機能の必要性が感じられなかった企業管理において、1965/66年と1973/74年の不況を通じて経済全体が不安定期を迎え、そこに新しい機能を採用入れることが不可避となった。また、企業規模が拡大し、それと同時に当時のアメリカ企業でも急速に導入が進んでいた事業部制が普及し始めたことによって、マネジャーを支援する機能が求められるにいたったことも指摘される。さらには、コントローリング自体の性格が変化し、ドイツ的なものへと移り変わったことによって、それを導入することに抵抗がなくなったことも重要な要因である。

コントローリングは、上記のような社会的・経済的背景のもとでコントローラー制度がコントローリングとしてドイツ独自の発展をすることを通じて重要視されることとなり、今日に至るまでそのような状況は続いている。以上の考察を通じてこれらのことについては明らかになったが、いくつかの課題も残されている。

まず、本稿では、1980年代末から1990年代以降にコントローリングがより一層普及した背景が考察されていない。これに関しては、1970年代に採り入れられた背景と比較検討する必要がある。また、われわれは、1950年代以降のアメリカにおいて、コントローラー制度がどのように発展したのかを明確化しなければならない。これは、ドイツとアメリカとでは、その後の発展プロセスが当然、異なっていると考えられるためである。これらの考察を通じて、ドイツにおけるコントローリングの重要性がより強調されるであろう。

注

- 1) 訪米視察団の全体像に関する日本語の文献としては、以下のものが詳しい。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、467-505ページ。
- 2) Auffermann, J. D./ Gälweiler, A.: Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, München, 1957.
- 3) 当時の西ドイツ経済の状況については、おもに以下の文献を参照。出水宏一『戦後ドイツ経済史』東洋経済新報社、1978年、83-124ページ、工藤章、前掲書、445-465ページ、戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一 編著『現代のドイツ経済——統一への経済過程——』有斐閣、1992年、1-21ページ、古内博行『現代ドイツ経済の歴史』東京大学出版会、2007年、85-115ページ。
- 4) 出水宏一、上掲書、13-19ページ。
- 5) マーシャルプランが西ドイツの経済復興に寄与したのかどうかに関してはさまざまな評価があり、資金援助が小さかったためにあまり大きな効果がなかったとも考えられている。出水宏一、前掲書、52-55ページ。
- 6) 田中友義・久保広正『ヨーロッパ経済論』ミネルヴァ書房、2004年、23ページ。
- 7) 工藤章、前掲書、467ページ。
- 8) RKWの詳細に関しては、以下の文献を参照。工藤章、前掲書、467-477ページ。
- 9) 工藤章、前掲書、478-481ページ。
- 10) この訪米視察団によって調査されたテーマの総件数は285件である。内容は、本文中にも述べたとおり多岐にわたるが、とくに企業に関して言えば製造技術と労働関係に重点が置かれていた。工藤章、前掲書、481-498ページ。
- 11) Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 4.
- 12) Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 4.
- 13) Vgl. Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 42-57.
- 14) Vgl. Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 42 f.
- 15) Vgl. Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 45-49. 紙幅の関係もあり、本論文においてはこれらの具体的な内容には触れない。
- 16) Vgl. Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 49-52.
- 17) Vgl. Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: a. a. O., S. 56 f.
- 18) この調査結果に関しては、調査対象企業が何社であったのかは明らかにされていない。
- 19) Vgl. Lingnau, V.: Geschichte des Controllings, in: Lingfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 82-89.
- 20) この図は、ヴェーバー (Weber, J.) とシェッファー (Schäffer, U.) の文献から引用した図を修正したものである。Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Controlling – Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990–1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 228.
- 21) Vgl. Hahn, D.: Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie bewährt?, in: BfuP, 30 Jg. (1978), S. 101-128.
- 22) Vgl. Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W. J.: Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Frankfurt a. M. 1978.

- 23) Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 86.
- 24) Vgl. Binder, C./Schäffer, U.: Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 49 Jg. (2005), S. 102.
- 25) ドイツ企業の求人状況を HP などで確認してみると、コントローリングに関する専門教育を受けている人材を求めている会社も見られて興味深い。
- 26) Lingnau, V.: a. a. O., S. 84.
- 27) この図は、以下の文献をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Binder, C./Schäffer, U.: a. a. O., S. 102.
- 28) この詳細に関しては、以下の文献を参照。小澤優子「コントローリングの生成と発展」『産研論集』（関西学院大学）第32号、42-46ページ。
- 29) 1960年代から1970年代までのドイツ経済全体の詳細に関しては、おもに以下の文献を参照。出水宏一、前掲書、159-230ページ、加藤浩平「西ドイツにおける経済成長の停滞と「構造問題」——1970年から1982年の考察を中心に——」『経済と経済学』（東京都立大学経済学部）第62号、1988年10月、79-106ページ、佐々木昇『現代西ドイツ経済論』東洋経済新報社、1990年、1-38ページ、戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、21-34ページ、古内博行、前掲書、117-200ページ。
- 30) ちなみに、このような1960年代末までの高度経済成長をもたらした要因として、工藤教授は、西ドイツ経済の「アメリカナイゼーション」を指摘している。すなわち、西ドイツは「アメリカ型の大量生産・大量流出・大量消費の経済構造を実現」し、さらに、技術を経営についてもアメリカから学習しようとした。ただし、本文中で明らかにしたように、当時の西ドイツは企業経営の方法を導入することにはあまり積極的ではなく、伝統的な手法を重視する傾向があった。これらのことに関する詳細は、以下の文献を参照。工藤章、前掲書、451-455ページ。
- 31) 戸原四郎「歴史と現状」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、24ページ。
- 32) 古内博行、前掲書、118ページ。
- 33) 古内博行、前掲書、179ページ。
- 34) 古内博行、前掲書、178ページ。
- 35) Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W. J.: a. a. O.
- 36) 工藤章「企業と労働」戸原四郎・加藤栄一編著、前掲書、50-51ページ。
- 37) 鈴木清之輔「西ドイツにおける企業集中について」『三田商学研究』（慶応義塾大学）24巻5号、1981年、95-114ページ。
- 38) 鈴木清之輔、上掲稿、96ページ。
- 39) この当時の企業経営ならびに事業部制の導入状況などに関しては、以下の文献を参照。山崎敏夫『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店、2009年、446-504ページ。
- 40) この当時のコントローリングの機能は情報志向的なものであり、コントローラーの中心的な役割はマネジャーが必要とする情報を提供することであった。
- 41) 山崎敏夫、前掲書、455-456ページ。
- 42) この詳細に関しては、以下の文献を参照。小澤優子、前掲稿、42-46ページ。
- 43) 計算制度とは「企業のあらゆる計量化できる事象を体系的に把握するための手段」である。

すなわち、日本においては、おもに会計学の領域で取り上げられている問題である。経営学と会計学は密接に関連しており、ドイツでは計算制度は経営学（経営経済学）の部分領域として理解されている。木村貞子「計算制度」深山明・海道ノブチカ編著『基本経営学』同文館出版、2010年、148-158ページ。

- 44) コントローリングという概念そのものがいつから見られるようになったのかは、不明確である。1960年代前半にはすでに見られたという記述や、1960年代後半に企業で初めて使われたという見解など、さまざまである。
- 45) 工藤章，前掲書，505-508ページ。