

コントローリングの発展と拡大

小 澤 優 子

I. 序

コントローリング (Controlling) やその機能を担うコントローラーがドイツの多くの企業に導入されていることは、周知の通りである。アメリカのコントローラー制度 (controllershship) が1957年にドイツ経済合理化協議会 (Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft) の報告書を通じてドイツに紹介され¹⁾、それがコントローリングとしてドイツ独自の発展を遂げ、今日のように企業管理において不可欠な機能と見なされることとなった。

これがドイツ企業に初めて導入されるようになったのは、1960年代後半以降、とりわけ1970年代に入ってからのことである。このことについては、すでに前稿で明らかにしたとおりである²⁾。本稿において、われわれは、コントローリングやコントローラーの職位の企業組織への導入がさらに進んだ1970年代後半から1990年代に注目し、議論を進めていく。1970年代末以降は、1978年にホルヴァート (Horváth, P.) による論文が発表されたことを契機に、「調整志向的」な見解を中心としたコントローリングに関する研究が活発に進められていった時期でもある。

そして、この期間のコントローリングの拡大ということを考えるうえで西ドイツ経済においてとりわけ注目すべきは、個別経済的な背景である。経済全体としては、西ドイツ経済の成長の鈍化が1980年代前半まで見られたのち90年までは景気の拡大が続き、1992/93年不況を迎えていた。そのような状況の下で、企業活動にはいくつかの特徴的な変化が見られたのである。それが、企業集中ブームによる企業規模の拡大や、事業部制を導入する企業数の増加、さらにはグローバル化の進展である。そこに、コントローリングという仕組みが必要とされる理由があったと考えられる。

以下ではまず、1970年代後半から1990年代前半におけるコントローラーの企業組織への導入状況を示し、同じ時期にコントローリングに関する研究がどの程度発表されていたのかについても取り上げる。そのうえで、コントローリングの普及を進めた要因を明確化し

ていく。最後に、それら背景のもとで重要視されるに至ったコントローリングの「調整志向的」な見解が、複数の代表的な論者の意見をもとに明らかにされる。コントローリングが必要とされた社会的・経済的な背景や、その際の機能を検討することを通じて、その重要性を確認したい。

II. コントローリングの発展

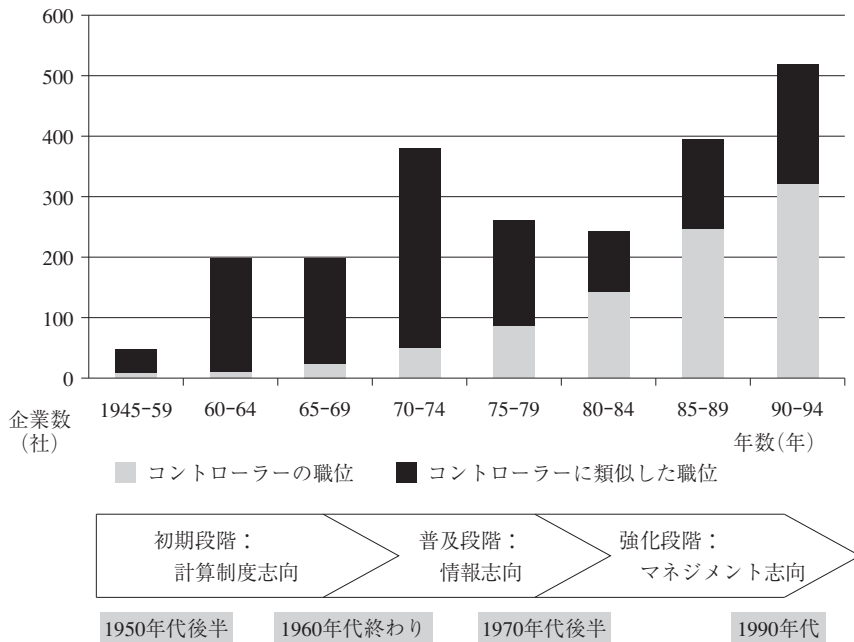
1970年代末から90年代前半にかけては、コントローリングの普及が一段落したのち、導入範囲のさらなる拡大が進んだ期間だといえる。大規模な企業のみならず中小規模の企業へもコントローラーが採り入れられ、また、それに関する研究の進展、大学での講座数の増加など、さまざまな変化が見られる。

1. 企業や大学への導入

コントローラーやそれに類似した職位の導入状況を示した図1を見ると、1970年代後半から1990年代前半にかけての期間においては、いくつかの特徴が指摘される。まず、1970年代前半に増加していた設置数が、70年代後半から80年代前半に減少しているという点である³⁾。2点目は、80年代後半から90年代前半にかけては、導入する企業数が急激に増加していることである。とりわけ、「コントローラーの職位」のみに注目すると、その数は年を追うごとに増加していることが認められる。

また、別の調査結果からは、1980年代後半に中小規模の企業でコントローリング部門を設置する企業数が増加したことが判る。たとえば、ホルヴァートらによって行われた1978年のアンケート調査では、従業員数5000人を超える大規模な企業の90%がコントローリング部門もしくはそれに類似した部門を設置していたが、1000人以下の企業の導入割合は30%以下であることが明らかにされている⁴⁾。その後の1988年の調査では、対象企業の72.3%がコントローリングを制度化し、中小企業でもその割合は増加していることが指摘された⁵⁾。企業規模が大きくなるとコントローリングの仕組みを採り入れる割合が増加することから、コントローラーがより必要とされるのは大規模な企業であるといわれる中、規模の大小にかかわらず多くの企業に導入されるようになったということは注目に値する。

また、大学におけるコントローリングの講座数が年々増加していることも、実践との関連で重要である。その数は、1980年には10にも満たない数であったが、1986年に11、1990年に22、1995年には41に達し、2000年には58、2004年時点では72と急激な増加を見せている⁶⁾。ドイツではコントローラーの専門教育が大学で行われることが一般的である。したがって、講座の開設数増加は、実践でコントローラーに対する需要が高まっていつている



(図1) コントローラーの職位の導入状況と機能の変遷⁷⁾

ことを示している。

リングナウ (Lingnau, V.) は「普及段階」を経たこの期間を「強化段階 (Konsolidierungsphase)」⁸⁾ と称し、1970年代末以降、コントローリングが企業組織においてより重視されるに至り、それにこたえる形でコントローリングの研究が積極的に行われるようになったことを指摘している⁹⁾。

2. 研究発表の状況

普及段階の1960年代末から1970年代にかけて行われるようになったコントローリングに関する研究は、その当時のものとしてはハーン (Hahn, D.)¹⁰⁾ やホルヴァートによるものが有名であるが¹¹⁾、1990年前後に急速にその数を増やすこととなった。まずは実践的な雑誌へのコントローリングに関する論文の投稿数に増加が見られ、1970年代から80年代半ばにかけては30本前後だったが、1980年代後半から急増し、1990年には80本程度にまで達している。その後も、その数は増加の一途をたどっている¹²⁾。実践的な雑誌とは、コントローラーマガジンやコントローリング、krp などである。また直後の1991年には科学的な雑誌への投稿も増加し、40本を超える値を示している。論文の数は、1996年に科学的な雑誌への投稿数の減少が見られるもののおおむね増加の傾向をたどっており、このことはコント

ローリングが80年代後半には実践で不可欠なものとなされた証左を示すものであろう。

その中で、多くの論文を投稿しているのはキュッパ (Küpper, H.-U.) をはじめとしてライヒマン (Reichmann, T.)、ヴェーバー (Weber, J.)、ホルヴァートなど、今日においてもコントローリングに関する代表的な研究者である。彼らは、「コントローリングの使用・適用 (Anwendung)」や「コントローリングの学説 (Theorie)」, 原価計算などに関する内容のものを数多く発表している¹³⁾。そして、彼らのコントローリングの全体像を明らかにした著書が出版されるようになるのもおもに1990年前後からであり、それらは今日にいたるまで多くの版を重ねている¹⁴⁾。

III. コントローリング拡大の諸要因

本節においては、上記のようにコントローリングの普及がさらに進んだ背景を、当時の西ドイツの経済の状況 (1990年の東西ドイツ統一以降はドイツ全体) ならびに企業の活動を検討することによって明らかにしていきたい。

1. 全体経済的背景

1974/75年の不況を経て1980年代に入り、西ドイツは低成長の時代へと入ったことが明らかになった¹⁵⁾。工藤はこのことを「西ドイツ経済の「変調」¹⁶⁾」と表現し、第2次大戦後の西ドイツ経済の成長が鈍化してきたことを指摘している。平均実質成長率が1950年代には8.6%であったが1970年代には2.7%にまで低下し、70年代末に景気回復の側面が見られたものの第二次石油危機を経て1980年代前半にも同じような傾向が続き、それは低い水準で推移することとなった¹⁷⁾。

このような状況の下では企業の活動も活発ではなく、活動の停滞からくる投資意欲の不足が設備投資の停滞を生み出すこととなった。この関連から、失業率が1975年に高まったのちに1979年と80年に景気の高揚から一時的に失業者数が減少したものの、1985年にかけて急激に高い値を示すようになり¹⁸⁾、1980年から83年の間にその数は200万人を超えたのである。さらには、この時期の西ドイツ経済の問題として、国際競争力の低下も指摘されている¹⁹⁾。

その後、1983年以降に景気は徐々に回復の方向へ向かい、87年に一時的に後退するものの、1990年まで景気は拡大を続けることとなる²⁰⁾。1990年にはドイツの統一がなされたことから好況となり、GDPの成長率は5.7%と80年代と比較すると高い値となった。しかしながらこれは長期間持続せず、1992年には成長率が2.2%、93年に1%のマイナス成長となり1992/93年不況が訪れ、2000年代初頭までこの傾向が続くこととなる²¹⁾。そして、経

済諮問委員会の1993/94年度の報告から、以前より問題視されていたドイツの国際競争力の低下という問題も、より一層前面に押し出されることとなった²²⁾。

以上のように、1970年代後半から1990年代にかけてのドイツ経済は全体的に低成長の時代であり²³⁾、不況によるコスト削減要求などからコントローリングが必要とされたとともに、次で明らかにする個別経済的な要因がその導入の推進力となる。

2. 個別経済的背景

コントローリングの普及や発展を促したこの時期の企業活動の特徴として、ここでは3つの要因を取り上げたい。

まず、経済全体としては停滞基調であり、企業の破産件数が1982年に急増したのち86年まで増え続けた一方で、70年代後半から企業の集中が活発化した²⁴⁾。これは集中の「第2段階（70年代後半から）」と称される時期であり、その後、「第3段階（80年代中頃から）」を迎えることとなる²⁵⁾。1980年の企業結合の数は635件であり、その後の景気回復と並行して85年にその数は709件に達する。さらには、1987年にその数は887件になり、その増加の勢いは88年、89年もその規模を大型化しながら止まることはなかった。なお、そのうちの多くの割合は持分取得と資産取得、いわゆる M&A であった。

1990年代は、東西ドイツの統一による好況を背景にしたものもあったが、「企業集中ブーム」は80年代を上回るものであり、また、合併企業の規模が拡大していた²⁶⁾。1980年代から90年代にかけては大企業が積極的に M&A を進め²⁷⁾、企業規模の拡大とともに事業拡張、事業再構築などが図られ「効果的な国際競争戦のためのひとつの重要な前提²⁸⁾」となったのである。

また、1960年代初頭には一般的ではなかった事業部制の導入が、1960年代半ば以降、1966/67年の不況を契機に競争が激化したことによって徐々に進み始める²⁹⁾。産業企業最大100社のうち、1950年に事業部制組織を採用する企業は5社だったのに対し、1970年にその数は50社にまで増加している。同じ時期に製品や市場の範囲を多様化する企業が増え、そのことによって事業部制組織を採る企業数が増加したことが指摘されている³⁰⁾。普及段階同様に、ドイツ企業への事業部制組織の浸透により分権管理が進み、中央のスタッフ拡充は不可避となる。

さらには、西ドイツの大規模な企業は、より早い段階から国際化を進め、1980年代には海外での現地生産を積極的に行うなど活発な活動をするようになっていった³¹⁾。また、1990年代以降はグローバル化によって国際的な貿易・資本の自由化が進んだ。組織の分権化が進むと同時に、ドイツ企業にとっては以前より問題となっていた国際競争力の強化が

大きな課題となっていた。

3. 機能の進展

上記の様な背景のもとで、コントローリングの機能は変化していくこととなる。70年代前半までの普及段階においては、コントローリングに関して情報志向的な理解が中心であった。すなわち、企業管理のための情報需要を把握し、計算制度を通じて適切かつ迅速に情報を提供するということがコントローラーに求められた³²⁾。このことを通じて、マネジャーの意思決定の支援を目指す。

しかし、70年代後半になると、上述の通り企業規模の拡大や分権的な組織構造の採用への流れ、グローバル化に伴う組織の分権化を通じて企業管理に求められる役割が増大し、コントローラーにもより幅広い役割が要求されることとなった。彼らは計画策定や統制、情報システムのみならず、組織や人事管理などを含めた管理システム全体の調整にかかわり、企業目標をより効率的に達成したり、企業が環境に柔軟に適応し、また、環境に対して能動的に影響を及ぼして革新を起こしたりするマネジャーの支援を行うものであるとされた。ここに、マネジメント志向的、調整志向的なアプローチへのコントローリングの発展がみられる。

(表1) コントローリングの「普及段階」と「強化段階」

年代	1960年代～1970年代前半「普及段階」	1970年代後半～「強化段階」
導入状況	まずは実践に採り入れられ、また、研究発表も進んだ。	企業への積極的な導入がみられ、導入の範囲が中小規模の企業へも拡大。研究の活発化も見られる。
要因	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	経済全体の状況 ：全体的に低成長の時代 企業規模のさらなる拡大や事業部制の導入，グローバル化の進展
	情報志向的な機能 ：報告制度の補強 コントローリングという独自の概念	調整志向的な機能 ：管理システム全体の調整 戦略的コントローリングの重視

(注) 筆者作成

また、1970年代から80年代にかけて、戦略的コントローリング (strategisches Controlling) という考え方が生じ、とりわけ80年代以降は企業を取り巻く環境変化の増大に伴ってこれに重点が置かれるようになる³³⁾。コントローラーは、量的で短期的な情報のみならず、質的で将来志向的な情報を提供することにまで積極的に関与することとなり、その必要性はますます高まっていった。

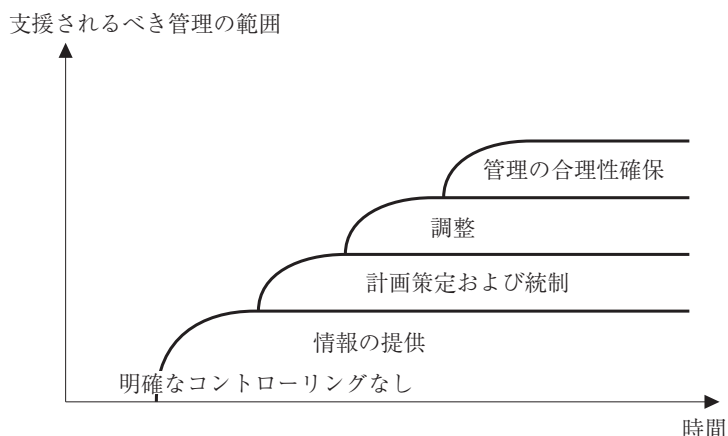
IV. コントローリングの機能

1980年代から90年にかけての上述のような背景のもとで、コントローリングの機能は企業においてより一層重視されると同時に、より幅広いものとなっていった。このために、とりわけ1990年以降、コントローリングが不明瞭であることに対してシュナイダー(Schneider, D.)をはじめ多くの研究者から非難がなされるようになってきている³⁴⁾。コントローリングの歴史的展開を明らかにし、時代に応じたコントローラーの役割を論じたリングナウも、1997年に調整志向的アプローチに対するさまざまな批判的意見を取り上げ、コントローラーの役割があいまいであることを危惧している³⁵⁾。そこで本節では、今日においても支配的であるコントローリングの調整志向的な見解について、代表的な研究者であるホルヴァートとキューパー、ヴェーバーならびにシェッファーの文献を検討することを通じて明らかにしておきたい。

ホルヴァートは、すでに1978年に、調整志向的なコントローリング構想を発表した研究者である³⁶⁾。彼は、企業を取り巻く環境の不確実性の増大や企業規模の拡大という背景のもと、分権化した組織間を調整する役割やそのための部門の設置が必要と考え、このような構想を展開した。キューパーもホルヴァートと同様の立場に立っており、コントローラーは管理システム全体における調整を行い、マネジャーの意思決定支援という役割を担うものとされた³⁷⁾。

まず、コントローリングの機能は成果目標志向的な調整であり、すなわち、これは企業目標を効率的に達成するためにマネジャーの意思決定を支援することを意味する。調整の対象としては、計画策定システム、統制システム、情報システム、組織ならびに人事管理システム(狭義の管理システム)が指摘される。そして、コントローリングも管理システム(広義の管理システム)の一部システムとして機能し、予算管理や計算制度などの手段を通じて環境に対する適応や革新を起こすこと、企業の目標統制、すなわち、企業の全体目標の達成などが目指されることとなる³⁸⁾。

ヴェーバーとシェッファーは、ホルヴァートやキューパーの見解に依拠しながらも、「調整」という概念が不明確であるという問題意識のもと独自の説明を試みている。図2は彼らによって提示されたものがある。これは、当初コントローリングとして固有のものがない状態(図1の「計算制度志向」)、すなわち、アメリカよりコントローラー制度が紹介された当時の、それと計算制度が類似していた状況から、情報志向的な理解へと移り変わり、さらにはマネジメント志向的なものへの変遷というプロセスが表されている。そして、ヴェーバーらは「管理の合理性確保(Rationalitätssicherung der Führung)」という観点に



(図2) ドイツ語圏の文献におけるコントローリングの理解

(出所) Weber, J./Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, 12. Aufl., Stuttgart 2008, S. 26.

立ち基本的な構想を展開している。

コントローラーは管理システムの合理性を確保するためにその職務を遂行するものであると考えられ、そのうえでさまざまな合理性の概念が明確化されている³⁹⁾。この合理性は、たとえば、企業の活動を行う上で不可決である貨幣的な成果を高めることに関連したものや、マネジャーの情報不足から問題となる意思決定プロセスにおける合理性を確保することを含むものである。

そして、コントローラーは管理プロセスにおいてマネジャーの意思決定に影響を及ぼすのであるが、管理プロセスとしては意思形成、意思実現、統制という各段階が指摘されている。それぞれの段階において、計画の策定やその調整、計画の数値的データへの変更、権限や責任の分配、差異分析やその情報のフィードバックが行われるのである。そして、すでに述べた通り、これらすべての段階において生じうるであろう非合理的な状況を補うために、コントローラーのマネジャーに対する支援が必要とされる⁴⁰⁾。コントローラーの職務として重要となるのは情報の提供 (Datenbereitstellung)、すなわち、マネジャーの意思決定にとって必要な情報を適切かつ迅速に準備、提供することであり、マネジャーが合理的な管理活動を行うことにとっての重要性がこの役割に認められるのである。

以上のように、ホルヴァートとキューパーの見解には大きな相違は見られず、また、それとヴェーバーならびにシェッファーによる理解についても、基本となるコントローリングの構想に共通点が見いだされる。まず、コントローラーの役割は、企業目標を効率よく達成するために管理システム全体の調整を行いマネジャーの支援をするものである。すなわち、マネジャーが必要とする情報を提供し、その意思決定の支援をする。次いで、その

対象も計画策定、統制および情報という中心的な3つのシステムが指摘され、また、ホルヴァート、ヴェーバーとシェッファーにおいても、キューパーが取り上げた人事管理や組織の問題は意識されていることから、調整の対象は5つの管理部分システムということになる。最後に、「管理の合理性確保」は、企業の全体目標をより効率的に達成するという意味では「目標統制」と同じであると考えられる。そのために、コントローラーは各部分システム個別の支援も行うが、予算管理や内部報告制度、計算価格などを通じて企業の各部門間の調整も行い、各部門の目標を企業の全体目標へと統合するのである。

各論者ともに、1980年代頃から進んだ分権化されたとくに大規模な企業全体を調整するための仕組みとしてコントローリングを考えていることは明らかである。

V. 結

アメリカ企業のコントローラー制度が1957年に西ドイツに紹介されて実際の企業管理に導入され、さらには、企業や学会に定着するまでに比較的長い歳月を経ている。同じように、1950年代にアメリカのコントローラー制度について学習した日本においては、積極的にその導入が進められたことと比べると、西ドイツの状況は異なっているといえよう。そのような状況においても、1970年代前半と1980年代後半以降、さまざまな必要性からコントローリングは企業に導入され、研究も1970年代末から積極的に進められていくこととなる。

1980年代後半から1990年代にコントローラーの普及が進んだのは、それが必要とされる状況にドイツ企業があったためであると考えられる。本稿ではその要因として、ドイツ経済全体の低迷や企業集中の活発化による企業規模の拡大、組織構造の変化、さらには、企業経営の国際化、グローバル化を取り上げた。とりわけ、組織の拡大やそれに伴う分権化により、各部門の意思決定自由領域をある程度認めると同時に、企業の全体目標を効率よく達成するためにそれらの活動を統合する役割が求められたのである。そして、それら全体経済的、個別経済的な背景に規定されて、コントローリングの機能が「調整志向的」なものへと変化したことが重要である。そこで、われわれは調整志向的な見解を代表的な論者の理解をもとに検討してきた。このことから、調整の対象やその目的などにおいて重点の置き方に違いはあるものの、ホルヴァートやキューパーとヴェーバーらの基本的な理解に大きな相違は見られないことが明らかになった。

しかしながら、現状として「調整」というコントローラーの役割が明確ではないという批判が数多くなされている。実践における必要性から急速にその導入が進んだために、コントローリングの概念はあいまいなままだと指摘する研究者もいる。そして、今日におい

でも企業環境を取り巻く環境はますます多様化し、実践において求められるコントローラーの役割もさらに多種多様なものとなっている。これらは、コントローリングのより一層の不明確さを引き起こす原因となる可能性を秘めている。まずは、その起源であるコントローラー制度やその発展過程を分析することにより、コントローラーの本来的な役割や手段を明確化し、このような問題を克服していきたい。このことは、コントローリングの有用性をより一層高めるために不可欠となる。

注

- 1) Auffermann, J. D./Gälweiler, A.: Betriebsführung durch Planung und Kontrolle, München, 1957.
- 2) 小澤優子「コントローリング導入の背景」『神戸学院大学経営学論集』第8巻第1・2号, 2012年, 47-60ページ。
- 3) 減少した理由は明確にされていないが、1975年以降は企業集中が進んだ時期でもあり、そのような要因によるものであることも考えられる。
- 4) Vgl. Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W. J.: Planung, Kontrolle und Rechnungswesen, Frankfurt a. M. 1978.
- 5) Vgl. Küpper, H.-U./Winckler, B./Zhang, S.: Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, in: DBW, 50. Jg. (1990), S. 439. なお、注4で示した調査とは別の研究者が異なった状況で行った調査結果であり、あくまで中小規模の企業でコントローラーの導入が進んだ参考として示している。
- 6) Vgl. Binder, C./Schäffer, U.: Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel, in: Zeitschrift für Controlling & Management, 49 Jg. (2005), S. 102. なお、1990年以降は、旧東ドイツの大学における講座数も加算されている。
- 7) 上のグラフは、ヴェーバーとシェッファーの文献から引用したものに加筆・修正をしている。なお、調査対象の母数は示されていない。Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 228. また、グラフ下の機能の変遷についての図は、リングナウの見解をもとに筆者が作成したものである。Vgl. Lingnau, V.: Geschichte des Controllings, in: Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 83-87.
- 8) Lingnau, V.: Geschichte des Controllings, in: Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 84.
- 9) Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 86-89. リングナウの図では、1980年以降が「強化段階」とされているが、マネジメント(調整)志向的見解が明らかにされ始めたのが1970年代末であるため、この頃からの「強化段階」と筆者が修正している。これらの詳細に関しては、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, 2005年, 42-46ページ。
- 10) Vgl. Hahn, D.: Hat sich das Konzept des Controllers in Unternehmungen der deutschen Industrie

- bewährt?, in: BfuP, 30 Jg. (1978), S. 101-128.
- 11) Vgl. Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W. J.: a. a. O.
 - 12) Vgl. Binder, C./Schäffer, U.: Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften, in: DBW 65. Jg. (2005), S. 606-608. なお、本稿では紙幅の関係もあり、詳細には触れない。
 - 13) Vgl. Binder, C./Schäffer, U.: a. a. O., S. 618-620.
 - 14) ホルヴァートの著書は1979年の初版の出版以降多くの版を重ね、2011年には第12版を出版している。キューパーは2013年に第6版を、ヴェーバーとシェッファーは2008年にコントローリングの導入書の第12版を発表している。
 - 15) 1974/75年不況後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。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、517-550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、30-43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、153-233ページ。
 - 16) 工藤章、前掲書、518ページ。
 - 17) 工藤章、前掲書、519ページ。
 - 18) 工藤章、前掲書、530-538ページ。
 - 19) 古内博行、前掲書、207ページ。工藤は、この当時に激化する国際競争に西ドイツ企業が適応できなかった要因として「寡占の進展」「企業組織の問題」（たとえば、官僚制組織の存在）などを指摘している。工藤章、前掲書、538-541ページ。
 - 20) 古内博行、前掲書、204-207ページ。
 - 21) 古内博行、前掲書、209-213ページ。
 - 22) 古内博行、前掲書、208-213ページ。
 - 23) 80-87年における西ドイツの平均の成長率は1%と、同じ期間の日本（3.8%）やアメリカ（3.1%）、イギリス（2.4%）などと比較しても低い値となっている。佐々木昇『現代西ドイツ経済論』東洋経済新報社、1990年、1ページ。
 - 24) 工藤章、前掲書、560-567ページ、佐々木昇、前掲書、65-73ページ。
 - 25) 佐々木昇、前掲書、68-71ページ。
 - 26) 工藤章「産業と企業—「サービス社会」化の進展と大型合併ブーム—」戸原四郎・加藤栄一・工藤章 編著『ドイツ経済—統一後の10年—』有斐閣、2003年、50-55ページ。
 - 27) なお、企業集中の度合いについてはその水準は20%前後であり、80年代から90年代にかけて大きな変化は見られない。工藤章、「産業と企業—「サービス社会」化の進展と大型合併ブーム—」、52ページ。
 - 28) 山崎敏夫『戦後ドイツ資本主義と企業経営』森山書店、2009年、231ページ。
 - 29) 山崎敏夫、前掲書、449-457ページ。
 - 30) 山崎敏夫、前掲書、456ページ。なお、産業企業最大100社中、多角化をしている企業で事業部制を導入している企業数は1950年に7%だったが、70年には67%にまでその割合が増えていることも明らかにされている。

- 31) 佐々木昇, 前掲書, 119-134ページ。なお, ここでは国際化とグローバル化とは特に区別されていない。
- 32) 1970年代前半までのコントローラーの役割については, 以下の文献を参照。小澤優子, 前掲稿, 56ページ。
- 33) 戦略的コントローリングについては, おもに, 以下の文献を参照。Baum, H.-G./Coenenberg, A. G./Günther, T.: Strategisches Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2013. 小澤優子「戦略的コントローリング」『流通科学大学論集 (流通・経営編)』第22巻第2号, 2010年, 165-176ページ。近年では, 戦略的コントローリングと戦術的コントローリングとに分けて捉えられることもあるが, もちろん, 両者は不可分のものである
- 34) コントローリングのさまざまな見解が展開されているにもかかわらず, その固有の対象領域が不明確であることなどについては, 以下の研究も参照。深山明「コントローリングにおける技術論的構想について」『商学論究』(関西学院大学)第61巻第4号, 2014年, 137-154ページ。
- 35) Vgl. Lingnau, V.: a. a. O., S. 88f.
- 36) Vgl. Horváth, P./Gaydoul, P./Hagen, W. J.: a. a. O. また, ホルヴァートの研究の全体像ならびに基本的な見解については, 以下の文献を参照。Vgl. Horváth, P.: Controlling, 12. Aufl., München 2011, S. 77-141. なお, 彼のこの著書の初版は, 1979年発行である。
- 37) ホルヴァートとキューパーのそれぞれの見解, ならびに, それらの比較に基づいて筆者が明らかにしたコントローリングに対する理解に関しては, 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, 72-76ページ。なお, キューパーの見解は, それが最初に明らかにされた1990年後より今日にいたるまで, あまり大きくは変わっていない。Vgl. Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A.: Zum Verständnis des Controlling Thesen zur Konsensbildung, in: ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.
- 38) Vgl. Küpper, H.-U./Friedl, G./Hofmann, C./Hofmann, Y./Pedell, B.: Controlling,, 6. Aufl., Stuttgart 2013, S. 38-41.
- 39) Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: a. a. O., S. 44-50.
- 40) Vgl. Weber, J./Schäffer, U.: a. a. O., S. 55 ff.