

論文

戦前期ドイツにおけるアメリカ型予算管理の導入と受容

— ローマンの経済計画論を中心に —

齋藤 雅通*

要旨

本稿は、1920年代のアメリカで成立した利益管理論としての予算管理思考と予算管理システムが、ドイツの経営学界でどのように受容され、定着していったのか、その国境を越えた国際的な学術交流のプロセスの一断面を研究する。

国際的な学術交流の先行事例としてアメリカの研究者が、ドイツの大学で経済学の研究に従事し、帰国後その成果をもとにマクロ・マーケティングの研究を進めていったことを指摘した。また管理思考の伝播、移転には人的交流に加えて、学会・協会での報告や討論、著作や雑誌などを媒介とする経路があることを指摘した。本研究は後者の事例研究と位置付けている。

まずアメリカにおける予算管理の形成過程をサーベイし、1920年代前半における予算管理論の特徴を析出した。そのうえで、ドイツの経営学者ローマンの『経済計画論』（1928年）を取り上げて考察し、ローマンが、アメリカの予算管理論の特徴を比較的的確に理解し、ドイツの経済計画論のなかに位置づけることで、ドイツの経営学界で受容し、定着させようとしていたことを『経済計画論』の構成と内容の分析を通じて検証した。関連して1920年代末のドイツの経営学雑誌でも、予算管理が取り上げられるようになることを明らかにし、経営学界や経営実践に普及していく一つのエビデンスとし、また同時期にドイツで紹介されたアメリカのマーケティング（とくにマーケティング・リサーチ）でも、予算管理に言及している事実を検証することで、予算管理のドイツへの普及の過程について多面的に論究した。

こうした考察を通じて1920年代末のドイツにアメリカの予算管理論が導入、定着し、その後1930年代に「経済計画論」としてでなく、「予算管理論 (budgeting)」としてドイツ経営学の中で研究されるようになったことを結論付けた。

キーワード

予算管理；予算統制；ローマン；マッキンゼー；ドイツ経営学；経営学の国際移転

* 立命館大学経営学部 教授

目 次

- I 課題の設定
 - 1. 全体的な枠組みの提示
 - 2. 経営学におけるアメリカとドイツの学術交流の先行事例 —マーケティングを中心に—
 - 3. 利益管理思考と予算管理
- II 管理思考の伝播, 普及, 定着のプロセス
- III アメリカにおける市場志向型予算管理の成立過程とその特徴
- IV ドイツにおける予算管理思考の伝播と受容
 - 1. ローマン (Martin Lohmann) の「経済計画論」(1928 年)
 - (1) ローマン『経済計画論』の全体的特徴
 - (2) ローマン「経済計画論」の論述展開の根拠となるケースの特徴
 - (3) ローマンの「経済計画」の編成・運用手続きについて
 - 2. 1920 年代のドイツ逐次刊行物にみる予算管理への関心
 - 3. 1930 年代ドイツにおける予算管理の定着
- V 結びに代えて

I 課題の設定

1. 全体的な枠組みの提示

現代社会のグローバリゼーションの著しい進展とグローバルに活動する巨大企業の成長は、企業の管理手法、管理システムの標準化、同質化を推し進めている。しかし他面では、企業が成長する母体となる各国の経営環境の違いなどを反映して、“日本の経営システム”などと称されるような、各国ごとの異なる特徴も依然として存在している。同様に学術としての経営学も、グローバリゼーションの進展の中にあつて、インターネットに見られるような地球規模の情報流通によって、各国の学界活動が相互に影響しあい、学術交流が進むとともに各国固有の学術的特徴も存在している。

とくに企業の経営実務上でのそうした交流は、第 2 次世界大戦後の“Americanisation”として把握され研究されているように¹⁾、第 2 次世界大戦後のアメリカ主導の経済体制の成立と一体のものとして論じられてもいる。敗戦国であったドイツや日本でかつて独自に発展してきた経済・経営体制がアメリカ主導で同質化していったとの理解もみられる。

しかし第 2 次世界大戦前の時期にいわゆる先進国の経営学は、各国でどれだけ固有の発展を遂げていたのか、どれだけ交流していたのかについては、かならずしも十分な検証があるわけではない。また企業の経営管理の実践という領域で見ても、例えばマーケティング分野を取り上げてみても、戦前のドイツや日本にはアメリカ的なマーケティングが成立発展する土壌はなかったという指摘がある反面、戦前の日本でもマーケティング実践は存在していたという研

1) Cf. Kipping and Bjarnar (1998); Kudo, et al. (2004).

究成果も存在する²⁾。とくに今日のようなインターネットで結びついた地球的規模の交流はなかったとはいえ、アメリカのマーケティング実践から学び、それを創造的に発展させる試みは既に存在していたことを示す研究成果は存在しているのである。

本稿は、こうしたグローバリゼーションの進展によって地球規模で交流と融合が進んでいる各国の企業の管理活動の研究のために、いわば経営学諸分野の成立発展期である第2次世界大戦前の時期を取り上げ、ドイツを研究対象として、アメリカ経営学界のなかで生み出された利益管理思考について、とりわけ予算管理思考（および付随的にはマーケティング管理思考も）を取り上げて国際的な移転プロセスを検証し、予算管理がどのように理解され受容されていたのかを明らかにすることを目的としている。

本研究は、他面では、戦前の学術分野におけるアメリカとドイツの異文化交流、異文化理解の過程としての側面を有していて興味深い、ここではそうした課題は本題でないのでひとまず脇に置いている。

2. 経営学におけるアメリカとドイツの学術交流の先行事例 —マーケティングを中心に—

経営学分野のドイツとアメリカの学術的な交流は、19世紀から既に存在していた。マーケティング論の分野についてみると、企業の体系的な対市場活動を調査研究する企業のマーケティング論（いわゆるマイクロ・マーケティング論）は、広大な北アメリカ大陸においてそれに見合う流通機構が発達していなかったことから、アメリカで独自に発展していったとされるが、社会全体の流通システムを調査研究する流通もしくはいわゆる「社会経済的マーケティング」³⁾（マクロ・マーケティング）については、ジョンズ・ホプキンス大学やウィスコンシン大学、イリノイ大学などのアメリカの研究者はベルリン大学、ハイデルベルク大学などのドイツの諸大学に留学して、ドイツ歴史学派の経済学や社会政策学を学び、帰国後は留学の成果をベースにアメリカにおけるマクロ・マーケティング論の発展に影響を与えたとされる⁴⁾。

このようにドイツ後期歴史学派がアメリカのマクロ・マーケティング論に影響を及ぼしたように、19世紀後半以降においても影響の大きさに程度はあったとしても、国際的な学術交流の展開が確認できるのである。したがってアメリカであれ、ドイツであれ独自の発展過程を辿っているとみなされる各国の経営学の潮流に国際的な交流を探求しておくことは、重要な研究課題と考えられるのである。

2) 例えば小原（2000）；マーケティング史研究会（2010）参照。

3) 橋本勲（1965）参照。

4) 堀田（2000）、戸田（2002）、薄井（2006）、塚田（2007）参照。戸田（前掲論文）によると、ドイツ歴史学派は、制度経済学派の流れをくむウィスコンシン大学のグループのマクロマーケティング論の研究分野で大きな影響を与えたが、マイクロマーケティング分野の中心的な大学 Harvard Business School の研究者には弱い程度の影響しか及ぼしていない。

3. 利益管理思考と予算管理

アメリカとドイツの管理思考の交流を考察する際に、ここでは利益管理思考とその具体化としての予算管理（部分的にはその一環を構成するマーケティング管理）を対象としている。利益管理思考を取り上げる理由は、資本主義経済制度下で事業活動を遂行する企業にあっては、程度の差はあるとはいえ、そしてそれが唯一の指標でないとはいえ、利益の獲得を以て事業活動の成果を測定評価することになるからである。全社的な事業活動が最終的には利益の獲得のための管理、すなわち利益管理である以上、全社的な統合された管理活動の評価を下すには、短期利益管理思考の具体的な管理システムである予算管理システムを見ることが重要であると考えられる。短期利益管理思考を具体化する技法としては、例えば 1903-4 年に一連の論文を公表したヘス (Hess, H.) によって提唱された損益分岐点図表 (利益図表) も上げることができる⁵⁾。しかし、その利用の仕方は財務部門などのスタッフによる活用が中心で、トップマネジメントとミドルマネジメントが協働で取り組む予算管理こそがマネジメントコントロールの中心的で主要な手段となると考えられるのである⁶⁾。

同様に管理会計システムとしてのエマースンらが開発提唱した標準原価管理システムも 1920 年代にはハリスンらによって利益管理的視点に統合される⁷⁾ とはいえ、基本的には製造過程の管理活動に限定されているので、本稿では取り上げない。本稿では適用対象が特定の業種に限定されることがそれほど多くなく、あくまでも全社的な管理活動として運用された予算管理を研究対象として取り上げる。

そして本稿が対象とする戦前期、とくに第 1 次世界大戦後の 1920 年代は、アメリカにおいてさえ管理学説ないし管理思考としての利益管理論は成立してから日が浅いこともあり、本稿では予算管理論と合わせて上述のようにマーケティング管理を部分的に考察対象としている。それは、有効な予算管理が機能するためにはマーケティング管理の活動が不可欠だからである。というのは、生産管理であれ、コスト管理、人事管理であれ、予算管理と緊密な関連を有する管理システムはいくつか存在するが、これらはいずれも企業内部の経営資源を管理対象としている。そして企業内部の人的、物的経営資源は、コントロールについて比較的容易に取り組むことができる分野であるのに対して、マーケティング管理は、企業外部の市場（消費者層）ないしはより広く外部経営環境を主要な管理対象としており、企業内部の経営資源に比べてコントロールが困難な領域である。予算管理は、収益の獲得およびそのために消費された費用を対象としているマーケティング管理と緊密に統合されることによって、はじめて全社的な利益管理としての地位を確立することができたのである。

5) Hess (1903). ヘスの損益分岐点図表については、敷田 (1960) が詳細に研究している。

6) Anthony (1965), pp.27-55 (邦訳, 21-64 ページ).

7) Harrison (1921).

しかもマーケティング管理と予算管理の統合は、生成期に特有の古典的な、過去の時代に限定される事象ではない。例えばマーケティング管理を体系的に論説したアレグザンダー（Alexander, R.S.）らの共著 *Marketing* では第4部でマーケティングにおける計画機能、マーケティングの予算統制の章を設けており、利益管理としての予算管理とマーケティングは一体のものであることが強調されている⁸⁾。こうした成立期のマーケティングだけでなく、現代マーケティングの標準的で体系的に論説した著作であるコトラー（Kotler, P.）の *Marketing Management* でも予算管理をはじめ利益管理について論じているように、現代の体系的なマーケティング管理でも利益管理との統合については、位置づけているのである⁹⁾。マーケティングがより統合されたより体系的な管理活動として成熟していくにつれて、利益管理の一環としての特徴が強まることになる。

II 管理思考の伝播、普及、定着のプロセス

予算管理をはじめ、管理思考、管理手法、管理システムがほかの企業や産業に伝播、普及、定着していくプロセスを見極めることは、管理思考の発展過程を見るうえで重要な側面である。仮に先駆的な管理思考や管理システムをある企業が開発し、自社内に定着できていたことが後世の調査研究で明らかになったとしても、社会的規模で考えるとそうした先駆的な取り組みが社外に広がらないのであれば、経営学の発展に十分に貢献していないとさえ言える。したがって先駆的な管理実践の取り組みは、社会的な伝播、普及、定着が不可欠である。

社会的な規模で管理システムの定着が実現する道筋は、大きく2つの経路が存在すると考えられる。1つは、他企業の経営者や従業員による訪問調査、視察や人事交流によって特定企業の先駆的に開発された管理システムが他企業に拡散していくプロセスである。例えば、19世紀末から20世紀にかけて優れた販売・マーケティング管理や人事労務管理を実践していた National Cash Register Co.（以下NCRと略す）の工場には、のちに世界最大の写真フィルムメーカーとして成長する Eastman Kodak Co. の経営者が訪問調査して、その成果を自社に導入している。またNCRの創業者でオーナー社長であったパタスン（Patterson, J.H.）は、優秀な部下を育て上げた半面で、こうした幹部を次々に社外へと放逐した結果、彼らがほかの産業分野や時には競合企業の経営幹部として採用されることでアメリカの大企業にNCRのシステムが普及していったのは著名である¹⁰⁾。例えば、副社長まで昇進していた活躍していたワト

8) Cf. Alexander (1940), pp.549-568.

9) Cf. Kotler (2003), pp.147, 353-354, 577-578, 579, 591-592, 602-603, 615.

10) 「雑誌記事によると、1910年から30年までのアメリカ大企業の経営者と販売部長の1/6がNCRによって訓練され、解雇された人々であった」と言われた。Cf. Allyn (1967), pp.128-129.

ソン (Watson, Thomas) を解任した。ワトソンはその後事務機器メーカーの Computing-Tabulating-Recording Company (CTR) に転職し、その会社は 1924 年に International Business Machine (IBM) と社名を変更し、初代社長ワトソンの下でアメリカ最大の事務機器メーカーに、そして第 2 次大戦後には世界最大のコンピュータメーカーに成長したことは比較的知られた事実である。IBM の初期のマネジメントシステム、とくに販売・マーケティングは、NCR のそれをかなり模倣したものであった。わが国でも、例えば戦前からアメリカの電話会社 ATT の子会社 Western Electric Company の国際部門であった International Standard Company (ISC) の傘下にあった日本電気株式会社 (NEC) で、親会社の指導の下に標準原価計算が洗練され、戦後に「二元的標準原価計算システム」として日本独自のシステムとして発展した事例がある¹¹⁾。

いま 1 つの普及、定着のプロセスは、学会・協会などの組織的な交流活動を通じて実現するものである。テイラー (Taylor, F.W.) やエマースン (Emerson, H.) などの製造現場のエンジニアらによって推進された管理改革運動は、American Society of Mechanical Engineers (ASME) によって担われたし、製造現場よりも上層の経営管理者たちは、例えば National Association of Cost Accountants (NACA) の会報 (Bulletin) や年報 (Yearbook), American Management Association (AMA) の会報などに掲載された論文や大会でのスピーチなどを通じて、管理実践を交流し、具体的な取り組みをまとめて管理思考として定式化する試みがなされた。また学会・協会の活動だけでなく、さらに管理思考や管理実践の一般化を指向して刊行された著作を通じて、そうした先駆的な経営管理実践の交流がなされることになる。

こうした交流、普及、定着は、国内的だけでなく国際的な規模でも行われていることは、容易に想像がつくであろう。本研究が対象とするアメリカとドイツ、両国間の管理思考の交流は、こうした国内の交流の延長として位置づけられることになる。本研究は、アメリカの予算管理思考の伝播、移転のケースとして、上述の 2 つの経路のうち後者の事例を専ら研究する。

III アメリカにおける市場志向型予算管理の成立過程とその特徴

アメリカの製造業における予算管理の成立過程を見ると、製造企業で早い段階での先駆的な実践事例の紹介は、NCR である¹²⁾。同社に勤務していたカーペンタ (Carpenter, C.U.) の論文によると、経営者のための「標準販売報告」という書式を説明している。それは、「年度末

11) 中山 (1963); 中山 (1967) 参照。中山は NEC の経理で活躍後、日本大学教授に就任し、実務を踏えた管理会計論を提言している。

12) 斎藤 (1982) 参照。

に貸借対照表上で、要望利益（desired profit）を確保する」¹³⁾ ために作成されると説明している。

予算管理の初期の注目される記事“Budget Making”が、1914年10月1日の *Iron Age* 誌に掲載される。執筆者である Solvay Process Company の社長のハザード（Hazard, F.R.）がニューヨークの能率協会で講演した内容を記事にしたものである。

その翌年 2015 年にはチャーチ（Church, A.H.）が *American Machinist* 誌に掲載された論文で、予算に言及している。同年に、ペンシルヴァニア州立大学教授でコンサルティング・インダストリアルエンジニアであったディーマ（Diemer, Hugo）も予算に言及している。1916年にはファーナム（Farnham, D.T.）が、さらに1917年にはラフ（Lough, William H.）やスウィニー（Swinney, John B.）が、1918年にはグリーンドリナー（Greendlinger, Leo）が、そして1920年にはフレデリック（Frederick, J. George）が自著の中で予算について論じており、予算管理についての認識が、1910年代の実務界でもかなり広まっていると推測できる¹⁴⁾。

1922年にマッキンジー（Mckinsey, James O.）が公刊した『予算統制（*Budgetary Control*）』は、戦前の時期から本格的な予算管理論の「嚆矢」¹⁵⁾ としばしば見なされている。同書の第25章でマッキンジーは予算管理の優位性として6点を挙げている。

- (1) 販売と生産の調整
- (2) 収益力ある販売・生産の定式化
- (3) 財務と販売・生産との調整
- (4) 支出の適切な調整
- (5) 財務プログラムの定式化
- (6) 経営のあらゆる活動の調整

現代の予算管理の本質的特徴は、「企業の諸活動の水平的垂直的調整」とする見解が多い¹⁶⁾。さらに一般的な見解として予算管理は全社的な計画・調整・統制の3機能を果たすと考えられている¹⁷⁾。

とくに計画機能に着目して予算管理を論じる傾向があるが、計画機能自体は予算に固有ではなく、製造過程における計画機能を軸に予定原価の設定や標準原価管理システムの考案・導入が予算管理システム導入よりも以前から形成されていた。

13) Carpenter, C.U., “Effective Organization in the Executive Management,” *Engineering Magazine*, Vol. XXXIV, No.3, Dec. 1907, pp.490-491.

14) 1910年代の予算管理論の形成過程における各論者の見解については、齋藤（2007）で詳しく論じている。

15) 長谷川（1930）。

16) 例えば津曲（1977），111ページ。

17) 例えば、青木茂男（1977），5ページ。

すでに別稿で明らかにしたように¹⁸⁾、マッキンジーの『予算統制』では、第 1 に上述のように、「生産と販売の調整」ではなく、「販売と生産の調整」として表現されている。これは明らかに、①両機能の調整が企業の全般的な管理のカギとなること、②その調整は販売機能が生産機能に対して主導的な役割を担うという関係の下で調整がなされることを意味しているのである。したがって、マッキンジーを中心に当時の経営管理者や研究者がまとめた成立期の予算管理論では、「企業の諸活動の垂直的水平的調整」という平板な把握ではなく、企業経営内の各職能間についての構造的な相互関係性を明らかにしていることを理解しなければならないのである。企業経営の管理の可能性をみると、製造工程など内部の費用管理は経営管理者にとって比較的容易である。しかし企業外部の市場（消費者）に働きかけ、収益を実現しなければならない販売職能の収益管理は、内部の費用管理と比較して困難が大きく、計画の実現性についても不確かさが存在する。そしてその市場の動向を無視しては、製品ごとの生産規模などの生産計画を確定することはできない。そこから収益責任センターとしての販売部門（厳密にはマーケティングの諸コストなど費用センターとしての性格も有するが）及び費用センターの中心としての生産部門との間で、前者を主導的な立場にしての調整の重要性が重視された結果として、予算管理論が成立していくのである。

第 2 に、「財務と販売・生産の調整」が意味するのは、「販売と生産の適切な調整は、数量の視点からだけでなく、利益の視点からも本質的に不可欠で」あり、「販売見積は生産可能性、利益の潜在的可能性、財務の視点から点検すべきである」¹⁹⁾とマッキンジーが『予算統制』で主張したように、収益性の視点から販売と生産の調整がなされることが必要である。販売予算が主導で予算が編成されるとしても、それは売上至上主義ではなく、利益志向に基づいて調整がなされるのである。販売と生産職能の調整は、最終的には利益の確保に結実することが求められるのであり、利益管理システムの一環として予算管理システムは位置づけられることになる。そして利益志向の予算であることによって、経営の財務的な安全性が確保されることになるのである。

『予算統制』の公表後も、マッキンジーは予算について論文や学会・協会でのスピーチなどで予算管理システムの全体像を明らかにする努力を継続している²⁰⁾。そして利益管理としての予算管理システムのアメリカにおける成立、発展過程とほぼ並行するように、マーケティング管理の成立、発展がみられたのであり²¹⁾、予算管理の重要分野である販売予算の成否に重要な影響を与える管理領域として位置づけられていた。

18) 齋藤 (2008), 41-42 ページ参照。

19) McKinsey (1922), p.418.

20) マッキンジーの主要業績については、齋藤 (2008), 31 ページ参照。

21) 例えば、詳しくは薄井 (1999) 参照。

IV ドイツにおける予算管理思考の伝播と受容

1. ローマン（Martin Lohmann）の「経済計画論」（1928年）

(1) ローマン『経済計画論』の全体的特徴

1901年に生まれたローマンは、ライプチヒ商科大学で学習・研究に励み、キール大学の講師、助教授を経て、39年にフライブルク大学で教授職を得て研究を続け、企業管理学としての経営経済学を打ち立てたドイツの代表的な経営学者の一人である²²⁾。戦後には、高名な、減価償却による自己金融効果を明らかにしたいわゆる“ローマン＝ルフチ効果（Lohmann-Ruchti-Effekt）”を提唱したことで知られる経営学者でもある²³⁾。ローマンは、1928年に27歳の若さで教授資格取得の論文を公表した。それが、ここで取り上げる『経済計画論（*Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung*）』であった。

ローマンの経営学の特徴は、ドイツの経営経済学界の中であって、企業の管理学に重点を置いた研究をするところにあった。わが国のドイツ経営学の研究によれば、ローマンは経営経済学的な研究というより、管理論的なアプローチをとっていると評価されている²⁴⁾。本書「経済計画」もそうした管理論的なアプローチによって課題意識が貫かれているとみることができる。

本書の目次は、以下のように構成される（資料1の目次参照）。

本稿の課題との関連で本書の特徴は、第1に著作のタイトルがドイツ語で「経営と事業の経済計画」となっているように、ローマンはドイツ経営経済学の学問体系の伝統の上に、本書の内容を位置づけようとしていることである。

前章で明らかにしたようにアメリカにおいてマッキンジーの『予算統制』が刊行されたのは1922年であり、アメリカにおいて20年代にはBudget, Budgeting, Budgetary Controlと言った用語がほぼ定着していたが、ドイツにおいてはまだまだあまり知られていない状況であった。ローマンによる1928年刊行は、きわめて先駆的な研究成果物とみなすことができ、したがって後で詳しく見るように、ドイツ語のBudget, Budgetierungなどの用語を使用したタイトルにしなかったとも見ることができる。さらに推察するに、アメリカで開発された予算管理システムをそのまま用語も含めてドイツ経営学に移転することではなく、あくまでもドイツの「経済計画」概念の中に包摂する試みであったと考えられる。ローマンは、アメリカの予算

22) ローマンの経歴や学問的な特徴については、吉田（1982）129-144ページで、詳細に分析されている。

23) ローマン以前にマルクス（Marx, K.）とエンゲルス（Engels, F.）の資本論の作成をめぐる往復書簡の中で発見されていたとの研究によって、別名「マルクス＝エンゲルス効果」としても有名である。ローマン＝ルフチ効果については、さしあたり高寺（1971）を参照。

24) 例えば、濱本隆弘（1992）；藤井正信（1992）；吉田和夫（1980）参照。

資料 1. M. ローマン『経済計画論』目次一覧

第 1 篇

- I. 一般的な計算制度
 - A. 経営経済学説の体系における計算制度の概念と位置
 - B. 計算制度の分類
- II. 経済計画の本質
 - A. 一般的な概念規定
 - B. 財政学の予算との関係

第 2 篇 歴史的な根源と経済計画の経済的な前提

- I. ドイツにおける発展
- II. フランスにおける発展
- III. イギリスにおける発展
- IV. アメリカ合衆国における発展
 - A. 1921 年 6 月 10 成立の予算法の影響
 - B. テーラーの思考潮流の継続と「経済の安定化」
 - C. とくに標準原価法
 - D. 個人経済的な努力の作用
 - E. その他の促進的影響
- V. ソヴィエト - ロシアの発展

第 3 篇 組織としての、経済管理の手段としての経済計画

第 1 部 組織全体における経済計画

- I. 計画化における指導的な経営
- II. 計画作業の実質的な前提条件
 - A. 全体的な管理区分
 - B. この枠組みにおける計画部の組み込み
 - C. 計画作業の進行させる組織

III. 予算期間

第 2 部 経済計画の構成要素と機能的な意味を考慮したそのシステムティックな関係

- I. システムティックな経済計画の可能な出発点
- II. 第一順位としての販売計画
 - A. 第一順位の計画としての販売計画にとっての経済的な前提
 - B. 販売計画への前段階としての販売見積もり
 - 1. 一定の経済状況の簡潔な承認のもとで
 - a) 長期的な視野での一般的な販売計画の考慮
 - b) 市場分析
 - c) 販売統計的準備作業

C. 経済のダイナミズムの包含の下で最終的な販売計画の作成

- 1. 販売計画の目的
- 2. 計画の作成に関与させる経営の部署
- 3. 販売計画の実行の確保
- 4. 他の部分計画の配慮

D. 販売計画の副次的プラン

- 1. 販売コスト計画一般
- 2. 広告計画

III. 生産計画もしくは購買計画

- A. 第一順位としての生産計画
- B. 第 2 順位としての生産計画
- C. 生産計画から導出される下位計画
- D. 純正な百貨店経営における生産計画の対応物としての購買計画

IV. 財務計画

- A. 概念的なもの
- B. 第 1 順位計画としての財務計画
- C. 第 2 順位計画としての財務計画

- 1. 全般
- 2. 正規の財務計画
- 3. 通常でない財務計画, 特に拡張計画

V. 見積もり損失と利益を通じた収益性立証と見積もり貸借対照表

VI. 計算制度の他の領域との関係

結論

付録：経済統計的分野の分析の重要な方法の概観

- a) 長期的な動きの調査
- b) 年次の景気変動調査
- c) 景気の影響調査

文献リスト

管理論をドイツの経済計画論とは別個にダイレクトに導入しようという意図は少なくともこの時点ではなかったと考えられる。

第2の特徴は、経営学を独自に発展させようとしていた、当時の欧米主要国（ドイツ、フランス、イギリス、アメリカ、ソビエト・ロシア）の経済計画の現状について、それなりの紙幅を割いて紹介、分析していることである。

自国のドイツにおける経済計画論については、官房学的思考にも言及しつつ、19世紀後半までさかのぼって論究し、その最初の文献として、1864年のゴットシャルク（Gottschalk, C.G.）の経営見積論（Veranschlagung）をドイツにおいて先行する経済計画論として評価し、紹介している²⁵⁾。加えて、トルクミット（Tolkmitt, H.）、ゴムベルク（Gomberg, L.）²⁶⁾などの19世紀末から20世紀初頭の文献を取り上げて、経済計画論の発展について文献史的に論じる。そして1928年にドイツでも予算（Budget）を取り上げるようになったことが叙述されている²⁷⁾。

フランスについては、ファイヨール（Fayol, Henri）の学説として位置づけられている。したがってアメリカのテイラー（Taylor, F.W.）との対比しながらフランスにおけるファイヨールの影響として経済計算を論じている。そこでは1841年のファイヨールの生誕から始まり、彼の生い立ち、職歴についてもかなり叙述している。フランスの経済計画論の発展はファイヨールがすべてであるといってもよいほどである²⁸⁾。

他方でアメリカ合衆国については、予算管理の成立に影響を与えた5要因についてかなりの紙幅を割いて説明している。それは①1921年6月10日に制定された合衆国予算法、②テイラーの思考の流れの展開、③特に標準原価法、④人事政策的な努力の発展、⑤その他の要因の5つであり、それぞれ他国の叙述に比較してみると、かなり詳細な内容となっている。①の合衆国予算法の成立は、企業予算の成立に重要な機会となったとの評価がアメリカでも当時から存在しているので、この指摘はある意味で妥当であるが、前章で指摘したように先行していた1910年代の予算管理の議論の流れの大きさを前提にしないと正確な議論にならないであろう。②についても同様で、予算管理の成立過程の諸議論は、テイラーシステムの直接的な影響ではないことを留意する必要がある。この中で、④の人事管理政策の追究については、アメリカ本国では一般的にはテイラーの科学的管理法の拡張として位置づけられることも多いのに

25) Vgl. Gottschalk (1865), S.75-130. ゴットシャルクの経営見積については、ドイツにおける予算の先駆的議論として、岡本人志教授が論究している。岡本（1985）133-139ページ；岡本（1997）、126-131ページ。

26) ゴムベルクのドイツ経営経済学における位置づけについては、岡本（1985）223-238ページ、岡本（1997）147-156ページを参照。経営見積について、ゴットシャルクとゴムベルクとの関係については、岡本（1985）233ページ参照。

27) Lohmann (1928), S.18-21.

28) Ebenda, S.21-26.

対して、1928年の時点でむしろ「心理学的方法を伴う人事政策」²⁹⁾と位置付けている点は、ローマンがアメリカの経営学の状況をかなり立ち入って調査研究していることの証左であるとみることができる。

(2) ローマン「経済計画論」の論述展開の根拠となるケースの特徴

「経済計画論」の具体的な内容に入るに当たり、ローマンは「計画化における指導的な経営」³⁰⁾として以下のようなアメリカの企業を列挙している。

- ① Walworth Manufacturing Co.
- ② Western Electric Co.
- ③ Dennison Manufacturing Co.
- ④ General Motors Corporation
- ⑤ Henry L. Doherty and Co.
- ⑥ Holtzer Cabot-Electric Co.
- ⑦ General Electric Co.
- ⑧ Burroughs Adding Machine Co.

①は、規模は巨大企業と呼べるほどではないが、金属加工業に所属する大手株式会社であり、建設関連で使われるパイプ継手、バルブなど 23,000 種に及ぶ多種多様な産業財を製造販売している企業である。マッキンジーは『予算統制』を執筆する際に事前に同社を調査研究し、その成果を論文として公表している³¹⁾。同社は 1922 年から予算を本格的に導入した先駆的企業として有名で、社長のクーンリィ (Coonley, Howard) と社長補佐のバーバー (Barber, J.H.) らによって同社の予算管理実践は N.A.C.A. や AMA などの逐次刊行物で公表されて、アメリカの予算管理論の形成過程で重要な役割を果たしている³²⁾。②は、アメリカ電信電話会社 (ATT) の子会社であり、予算管理実践としてアメリカで頻繁に取り上げられることは多くなかったが、優れた調査研究、実践を追求した企業として知られており、因みに予算管理とは別に周知のように Hawthorne experiments を実施していた企業である。既述のように、第 2 次大戦前は日本の NEC を傘下に置いており、NEC へ標準原価管理の移転したことも注目される。③は、社長のデニスン (Henry Dennison) のもとで、いち早く製品計画 (当時の表現では Merchandising) を導入するなど優れたマーケティング実践でも知られ、またそうしたマーケ

29) Ebenda, S.45.

30) Ebenda, S.54-56.

31) Cf. McKinsey (1922) "Organization and Methods of the Walworth Manufacturing Company."

32) Walworth 社の予算管理の形成過程と管理実践については、拙稿、齋藤 (1984) 参照。なおローマンは、ブラハで開催された予算についての国際会議でのスピーチに基づいて刊行された Coonley (1925) を繰り返し引用している。

ティングと連動した経営計画や予算管理で知られていた³³⁾。④でローマンは予算管理に焦点を当てて論じている³⁴⁾。GM のマネジメントの研究は、チャンドラー（Chandler, A.D. Jr.）の影響が大きく、事業部制組織の導入が有名であるが、GM について 1920 年代当時公表された記事・論文は、職能別部門組織に共通する予算管理実践である点に特徴があり、ローマンもそうした視点から紹介し、論じている。

また経済計画を立案する計画部の組織の在り方については、Walworth Manufacturing Co. の組織図がドイツ語表記に訳されて掲示され、検討されているように、ローマンの「経済計画」の主要内容はアメリカの予算管理論そのものであることを示している³⁵⁾。

いずれにせよ、ローマンが「経済計画論」の具体的な運用などの内容を紹介する事例は、1920 年代のアメリカにおける予算管理実践とその理論化を試みるアメリカの実務家の論文である。ローマンの本書の研究対象は、事実上アメリカの予算管理思考と予算管理実践となっているのである。

(3) ローマンの「経済計画」の編成・運用手続きについて

ローマンの主要な内容は、第 2 部の「経済計画の構成要素と機能的な意味を考慮したそのシステムティックな関係」というタイトルで纏められている。それは、①販売計画、②生産計画（または購買計画）、③財務計画の 3 つの章から主として構成されている。しかし「計画」とはいうものの、実質的にはマッキンジーの『予算統制』で販売予算、生産予算、財務予算とされていた諸章に対応している。ただしマッキンジーにあつては、販売予算は、販売費予算、広告予算などに分割され、生産予算も材料費予算、労務費予算、福利厚生費予算、工場設備予算、調達予算、製造間接費予算などにさらに細かな章に分割されて論じている点と比較すると、ローマンにあつては大きく 3 職能分野に分割し、副次的に販売費計画、広告計画、材料需要計画などは下位のサブ計画として位置づけており、主要職能の計画に焦点を当ててかなり論点を絞り込んでいることがわかる。

①販売計画

販売計画は、「第 1 順位としての販売計画」というタイトルが付されており、経済計画（予算）の中でも最優先に作成されることを明確にしている。この点は、販売職能主導のもとでの販売と生産の調整が予算管理の根幹であると考え、成立期のマッキンジーらによるアメリカの予算管理論を的確に摂取していることを意味している。

33) 齋藤（1988）を参照。

34) GM の予算管理については、齋藤（2006）参照。

35) Lohmann a.a.O., S.58.

「販売計画」としての販売予算の編成にとって、その前提として売上の見積りの作成の正確さが重要な運用課題になる。ローマンは、マッキンジーなどアメリカの予算管理論とホワイト (White, Percival) ら形成過程にあったマーケティング分野 (とくにマーケティングリサーチ) の実務研究者の公表された成果をもとに、市場分析、売上見積作成の進め方について紹介し、論じている。例えば市場調査のためにアメリカで利用されている統計資料として a) 民間調査機関 (B.F. Dodge Company など) の利用, b) 大学機関 (例えばハーバード大学と業界団体の National Retail Dry Goods Association の共同事業) の利用, c) 商工会議所など業界団体, e) 官庁統計 (Federal Reserve Board など) を列挙しているようになりかなり詳細に論じている³⁶⁾。ローマンは、1920 年代当時のアメリカでもまだ新しい分野として形成されつつあったマーケティング、とくに市場分析に関心を持ち、かなり詳細にその手法も含めて紹介しているとみることができる。

さらに販売計画 (予算) の実行の確保のために手段、販売計画の付随する販売コスト計画、広告計画についても言及している。

②生産計画と財務計画

予算管理においては、売上予算やマーケティングコスト予算などの販売予算の編成後に生産予算との調整がなされるが、ローマンの「経済計画論」にあっても販売計画の次に「生産計画」としての生産予算が置かれている。

その際生産予算は、販売予算に次ぐ第 2 順位で編成されることになるが、「生産計画」(生産予算) から編成作業が開始される「第 1 順位としての生産計画」の事例についてもローマンは論究している。生産計画が第 1 優先順位になるケースとして取り上げられているのは、市場の変動に対応して生産の変動を弾力的にしにくい農業や林業のような産業が挙げられている。もちろんマッキンジーの『予算統制』の場合もそうした「例外」的な事例についても若干は言及しているのであるが、ローマンにあっては、全経済に視野を広げて普遍的な経済計画論として体系的な構成を構想しているのか、4 ページにわたって比較的紙幅を取って論じている。

また百貨店経営のように生産過程を有しない経営体では、生産計画の代替計画として購買計画が重要な意義をもつことについても、「純粹の商業経営における生産計画の同類としての購買計画」の項目を起こして論じている³⁷⁾。この点は、アメリカの予算管理システム論でも同様に、百貨店のような小売経営体についてそうした説明がなされているので特に目新しいことではないが、製造業の企業を対象とする経済計画論とは異なる事例についても論じているところは、ローマンの「経済計画論」の特徴の一つと言えるだろう。ここで事例として頻繁に引用さ

36) Ebenda, S.70-71.

37) Lohmann (1928), S.113-115.

れているのは、アメリカの小売経営を論じたフライ（Fri, James L.）の『小売管理（Retail Merchandising）』³⁸⁾である。フライは、1926年刊行と比較的早い時期の小売管理論の著作にもかかわらず、小売業の経費予算、財務予算などを取り上げ、とくにマーチャンダイズ予算の章を設けるなど予算を積極的に論じているのが特徴であり、ローマンは同書から図表を引用するなど、全面的といってもいいほど依拠している。

財務計画についても、ローマンは第1順位におかれる場合について事例を交えて論じている。それは主として配当政策上、一定水準の利益を出すことが最優先課題となっている企業の計画事例として扱われている。

財務計画では、主に現金の受け取りと支払いを中心に論じている。したがって必ずしも目標利益を強く意識して全社的な計画を立案する編成の仕方ではない。また予算全体を総括する見積貸借対照表や見積損益計算書についても取り上げているが、アメリカの予算管理論で見られる総括予算としての位置づけを積極的に展開していない。全体の構成を見るとやはり、「調整」概念は使用されていないが、販売計画と生産計画の相互関係を主要論点としている点がローマンの経済計画論の中心課題となっている。

③ローマン『経済計画論』の結論考察

ローマンの『経済計画論』の全体の基調は、アメリカの予算管理論を積極的に紹介しつつも、これまで経済計画論として探求してきた自国の経営学の伝統との調和を意識し、模索しているように思われる。この点では、日本の経営学界に予算管理を紹介した長谷川安兵衛が、すでに当初からマッキンジーらが使用していた「予算統制」の書名で調査研究の成果を公表し、かつ内容もおおよそ前向きに叙述しているのと対照的である³⁹⁾。

ローマンにあっては、本文中でも予算管理の評価に幾分の逡巡がみられるが、最終的な結論での考察でも、「疑いなくドイツ経営経済実践において、経済計画の思考はさしあたり、わずかな例外として存在し、多大な抵抗に直面するであろう」⁴⁰⁾との趣旨で書き出しており、ドイツの経営学界だけでなく、実業界でも抵抗があるとの見通しを示している。その根拠として3つの論点を挙げている。その要旨は、①ドイツの経済状況とアメリカの経済状況は異なる。アメリカには広大な販売市場があり、それに対応した市場の状況を示す統計が整備されている。②アメリカの文献は管理の報告内容がしばしば着色されている。③計画思考は個々人のイニシアチブを強力に制限してしまい、そのことでおそらく窒息する、である⁴¹⁾。もちろんローマン

38) Fri (1926).

39) 長谷川 (1932), 長谷川 (1933) 参照。

40) Lohmann a.a.O., S.132.

41) Ebenda.

はこれらの批判に対して、一つ一つ検討を加える。例えば各分野の市場動向の統計類などもドイツで整備されてきているなど具体的な指摘を行い、予算管理の定着の可能性を探究している。

いずれにせよ、この結論部分で議論しているテーマは「経済計画論」一般でもフランスでも、イギリスでもない。アメリカの「予算管理論」について名指しでとりあげ、ドイツの経営学界や実業界への導入、定着の可能性について論じているのである。

2. 1920年代のドイツ逐次刊行物にみる予算管理への関心

①雑誌など定期刊行物

アメリカの予算管理の紹介は、経営学関連の逐次刊行物でも見られる。例えば *RKW-Nachrichten* 誌では、1928年1月号から“Budget”という小項目の記事が掲載されるようになり、「経済管理のための委員会」のもとに産業予算のための専門委員会が設置され、その作業内容が紹介されている。同年8月号には、「理論と実践における産業予算」の項目で4ページにわたる記事が掲載されるなど着実にアメリカの予算管理論が紹介、普及されていく。また1929年1月号には、「独米予算会議 (Budget-Konferenz)」が2月にベルリンで開催されることを報じている⁴²⁾。

そして予算が同誌で大々的に紹介された最大のイベントは、1930年に開催された「予算管理のための国際会議」である。1930年5月号にまず「予算統制のために国際会議」という見出しで6月10-12日にスイスのジュネーブで開催されることが取り上げられる。国際会議の内容は、8月号から11月号まで4回に分けてかなり詳細に報告の内容が掲載されており⁴³⁾、予算についての国際会議への関心の高さを表している。そこではアメリカ、カナダ、イギリス、ベルギーなどの報告者に交じって、ドイツのルートヴィヒ (Ludwig, H.) なども報告している⁴⁴⁾。

また『商業学・商業実践 (*Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis*)』誌の1929年1月号には「予算活動と計算制度 (Budgetierung Rechnungswesen)」のタイトルで *RKW* の経済管理委員会 (AWV) の計算制度と用語の特別委員会 (議長はニックリッシュ (Nicklisch, H.)) の活動について報告が掲載されている。これは上述の *RKW-Nachrichten* の記事と時期的にも同期であり、この委員会の活動でアメリカで成立した予算管理が“Budgetierung”として取り上げられている意義の大きさが推定できる。『商業学・商業実践』誌では、同年8月号でハー

42) *RKW-Nachrichten* (Jan. 1929), S.10.

43) Vgl. *RKW-Nachrichten* (Augst-November 1930)

44) H. Ludwig, “Das Betriebskapitalbudget, dar ewige Umlauffonds,” *RKW-Nachrichten* (Oktober 1930), S.280-287; H. Schmid, “Das Investitionen-Budget (Budgetierung der Kapitalsanlagen),” Ebenda, S.287-290.

ゼナク (Hasenack, W.) によって「アメリカ機械産業における予算」のタイトルでアメリカ機械産業の予算管理実践について6ページにわたって紹介している。この論文の素材となったのはアメリカ経営者協会 (AMA) の *Annual Convention Series No.67* に掲載されたジョーンズ (Th. R. Jones) による「生産と在庫予算 (Production and Inventory Budget)」であり、それをハーゼナクが分析、整理して公表したものである⁴⁵⁾。

このように、1920年代末の時期にアメリカの予算管理の実践例が経営学関連の雑誌でも紹介、分析され、予算管理論がドイツでも比較的具体的に議論されるようになっていくのである。

② 予算管理論とマーケティング論、とくに市場調査論 (Marktanalyse od. Marktbeobachtung)

予算管理論の形成と並んで今一つ見ておくべきは、アメリカの管理論と管理実践の中でマーケティング分野における研究成果がドイツにどのように導入されたかである。「マーケティング」概念がアメリカで定着していくのは1920年代で、予算管理論と並行して議論が定着していく。さらに特徴的なのは、並行するだけでなく相互に影響し合い、予算管理の刊行物でマーケティング管理が、マーケティング管理の刊行物が予算管理に言及するようになっていく。

ドイツでも同様に、アメリカのマーケティング論や市場調査論への関心が高まる。シュヌーテンハウス (Schnutenhaus, Otto R.) によって1927年に刊行された『アメリカ産業企業の販売技術』では、アメリカのマーケティング技術が詳しく紹介されている。その中では、予算管理についてはほとんど触れられていないとはいえ、『予算統制』と並ぶマッキンジーの代表作である『管理会計論』が引用されているように⁴⁶⁾、予算管理についても熟知のうで執筆されているとみることができる。マーケティング管理における予算管理の重要性については、シュヌーテンハウスは、的確に位置づけるに至っていないが、とくに「販売コスト予算」の節が設けられ、紹介されている⁴⁷⁾ ことは注目に値する。

またローマンの『経済計画論』と同年の1928年に刊行されたシェーファー (Schäfer, Erich) の『市場観測の基礎 (Grundlagen der Marktbeobachtung)』の中で“Budgetary Control”の一節を設けて、論究している。「市場調査 (Marktbeobachtung) と経営観測 (Betriebsbeobachtung) と結合した特別な事例は、“予算管理”，事業予算のなかで与えられている。この管理システムはドイツにおいては特に、プラハでクーンリィ (Coonly) によって行われた講演で有名となった」⁴⁸⁾ と指摘している。

シェーファーは同書の中で、ホワイト (White, Percival) の『市場分析 (Market Analysis)』や

45) Vgl. Hasenack (1929).

46) Schnutenhaus (1927), S.111, 117.

47) Ebenda, S.118-123.

48) Schäfer (1928), S.107. シェーファーは、同節でマッキンジーの『予算統制』にも言及している (Ebenda, S.108)。

フレデリック (Frederick, J. George) の『経営調査と統計 (*Business Research and Statistics*)』などのアメリカの市場調査論の文献を頻繁に引用している。ホワイトとフレデリックの両著作では、マーケティングと関連させて予算管理を一体のものとして言及している点も注目できる。このようにシェーファーの『市場観測の基礎』は、アメリカの市場調査・分析分野の研究成果を積極的に摂取した著作となっている点では、対象分野がマーケティング論と予算管理論と異なるとはいえ、全社的な利益管理の視点から論じているという点では、ローマンと全く同様である。こうしたアメリカ市場調査論の摂取と緊密な関連性を持ちながら、並行してアメリカ予算管理論がドイツの学界に導入されていったのであり、予算管理論のみが単独でドイツの経営学界に紹介、移転されていったわけではない点に留意しておく必要がある。

3. 1930年代ドイツにおける予算管理の定着

すでに述べたように、1930年にジュネーブで開催された「予算に関する国際会議」が報告内容だけでなく、報告に対する討論の内容まで詳細に雑誌に掲載されたことは、予算システムについての関心の高さを意味していたはずである。またそのことは、ドイツにおける予算管理システムの普及、定着に大きな影響を及ぼしたといえるであろう。

1930年代入ると「経済計画 (Wirtschaftsplan)」でなく、英語と共通する表記の Budget もしくはドイツ語特有の Budgetierung が多用されるようになり、またそうした “Budget” がタイトルに挙げられている著作が刊行されるようになる⁴⁹⁾。このことはアメリカ発の Budget がドイツ経営学界の中に概念としても、用語としても移転、定着したことを示していると言える。

これらの著作で紹介される予算管理実践の事例は、主としてアメリカ企業で、本稿ですで紹介した Eastman Kodak Co. や Burroughs Adding Machine Co., Dennison Co., Walworth Co., General Motors Corporation など、かなり詳細にアメリカ企業の実践が調査研究がなされていて、こうした企業の予算システムへの関心がうかがえる。それに加えて、ドイツの企業の実践事例も紹介され始め、究明されるようになる。例えば、褐炭鉱業の Petschek-Konzern, 出版業の Vogel-Verlag, 機械産業の Bamag-Meguin A.-G., 電機産業の A.E.G. などである⁵⁰⁾。紹介されたドイツ企業の予算管理実践の多くは、アメリカの実践事例のように全社的な予算管理でなく、むしろ部門予算の導入を開始したばかりのような段階であると評価することができるのであり、まだ十分な定着が進んでいるわけではない。しかし、このようにドイツ企業の予算管理の実践事例が紹介されるほど、ドイツの実業界でも極めて短期間に予算管理が定着しつつあったとみることができよう。

49) 例えば, Ludwig (1930); Schwerin (1931); Neuberg (1932); Henzel (1933) 参照。

50) Vgl. Neuberg (1932), S.72-80.

V 結びに代えて

以上ローマンの『経済計画論』と当時の経営学関連の逐次刊行物をいくつか考察し、アメリカ生まれの予算管理思考や予算管理システムがどのように紹介されていたか検証してきた。ローマンは、アメリカにおける予算管理の主要文献を頻繁かつ多面的に引用しながら、ドイツの経済計画論の体系の中に位置づけようとする試みであった。しかし実際にはそれに留まらずアメリカ型の利益管理思考の具体化である予算管理の骨子および基本的な性格を解明し、経済計画論というよりも、予算管理そのものをドイツ経営学へ移転する可能性を検証するものとなっていることは明らかである。

こうして、本稿では1920年代末にアメリカの中心的な利益管理システムである予算システムが積極的にかつ詳細にドイツの経営学界で紹介され、既存のドイツ経営学の伝統との関係に配慮して慎重さを伴いながらも、導入と受容が進んでいったことを明らかにした。ローマンにあっては、ドイツにおける伝統的な経済計画思考の歴史的発展過程のなかで、アメリカの予算論（Budget）を位置づけることで、受容を果たそうとしていた。

しかし、その後の30年代に入ると「Budget」または「Budgetierung」というタイトルで、ドイツ経営学の中で議論されるようになる。こうした予算管理についての文献の中では、アメリカの予算管理実践も引き続き紹介され、研究されるだけでなく、ドイツにおける予算管理実践も取り上げられるようになることから、ドイツにおいて学界で議論がされて受容が進むだけでなく、企業の管理実践として普及、定着が進んでいくのである。

こうした1920年代末の受容過程から、1930年代の普及、定着の過程で、アメリカ的な予算管理思考がどのようにドイツ経営学的に咀嚼されて、どのように変容発展していったのかは、大変興味深い論点である。また企業の管理実践として予算管理システムがどのように導入されていったのかも重要な論点である。経営学の学術的な議論に加えて、企業の管理実践は、当時であっても、例えばNCRやP&Gなど多国籍化したアメリカ企業の活動は、ヨーロッパ大陸でも知られており、またドイツ企業の中にもA. E. G. やジーメンス（Siemens）、ヘンケル（Henkel）のように巨大化し、国境を越えて国際的な活動を展開した企業が存在した。こうした企業間の国際規模での競争と交流、相互の影響がドイツ企業におけるアメリカ的な管理思考の具体的な実践化にどのような作用を及ぼしたのかも興味深く重要な論点である。しかし本稿では、受容過程でアメリカ的な特徴がどの程度の確に紹介されていたかに焦点を当てており、予算管理論のドイツ的な経営学としての特徴付けやドイツ企業における実践はどのような特徴を持つのかという論点は考察の範囲外としている。機会を改めて分析を進めたい。

参考文献

- Alexander, R.S. (1940), *Marketing*, Ginn and Co.
- Allyn, S.C. (1967), *My Half Century with NCR*.
- Anthony, R.N. (1965) *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*. (邦訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)
- Barber, Joseph H. (1925), *Budgeting to the Business Cycle*.
- Coonley, Howard (1924), *The Development of an industrial budgetary control*.
- Frederick, J. George (1920), *Business Research and Statistics*.
- Fri, James L. (1926) *Retail Merchandising: Planning and Control*.
- Gomberg, L. (1908) *Grundlegung der Verrechnungswissenschaft*.
- Gottschalk, C.G. (1865) *Grundlagen des Rechnungswesens und ihre Anwendung auf industrielle Anstalten, insbesondere auf Bergbau, Hutten- und Fabrik-Betrieb*.
- Harrison, Charter G. (1921) *Cost Accounting to Aid Production*.
- Hasenack, H. (1929) "Ein Budget in der amerikanischen Maschineindustrie," *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis*.
- Henzel, F. (1933) *Marktanalyse und Budgetierung*.
- Herzfeld, J.K. (1930) *Marktanalyse und industrielle Absatzorganisation*.
- Hess, Henry (1903) "Manufacturing: Capital, Cost, Profits, and Dividends," *Engineering Magazine*, Vol.26. No.3, pp.367-379.
- Kipping, Matthias and O. Bjarnar (1998) *The Americanisation of European business: the Marshall Plan and the transfer of US management models*.
- Kotler, Philip (2003) *Marketing Management (11th ed.)*, Pearson Education
- Kudo, Akira, M. Kipping and H.G. Schröter (2004) *German and Japanese business in the boom years: transforming American management and technology models*.
- Lohmann, Martin (1928) *Der Wirtschaftsplan des Betriebes und der Unternehmung*.
- Ludwig, Heinz (1930) *Budgetkontrolle in industriellen Unternehmungen*.
- McKinsey, James O. (1922) "Organization and Methods of the Walworth Manufacturing Company," *The Journal of Political Economy*.
- McKinsey, James O. (1922) *Budgetary Control*.
- Neuberg, R. (1932) *Das Industriebudget*.
- Schäfer, Erich (1928) *Grundlagen der Marktbeobachtung*.
- Schäfer, Erich (1963) *Die Unternehmung: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 5. Aufgabe (邦訳 シェーファー (1969)『企業と企業経済学』慶応通信).
- Schneider, Hans J. (1933) *Betriebswirtschaftliche Marktforschung*.
- Schunutenhaus, Otto R. (1927) *Die Absatztechnik der amerikanischen industriellen Unternehmung*.
- Schwerin, K. (1931) *Das Budget als ein Mittel zur planmässigen Organization der Wirtschaft*.
- Tolkmitt, H. (1896) *Die Kalkulation im Geschäftsleben*.
- White, Percival and W. S. Hayward (1924) *Marketing Practice*.
- White, Percival (1921) *Market Analysis*.
- 青木茂男 (1977)『企業の予算制度』ダイヤモンド社。
- 長谷川安兵衛 (1932)『予算統制の実証的研究』森山書店。
- 長谷川安兵衛 (1933)『予算統制の研究 増補』森山書店。
- 橋本勲 (1965)「社会経済的マーケティングの形成」『経済論叢』(京都大学) 96 (2)。

- 藤井正信（1992）「生成期におけるドイツ経営経済学と管理問題」『愛媛大学法文学部論集』vol.25。
- 濱本隆弘（1992）「ローマン経営経済学の性格と体系」『経営学論集』。
- 堀田一善（2000）「米国マーケティング論生成の知的背景」『三田商学研究』。
- 小原博（2000）「日本型マーケティングの源流：生成と導入のはざま」『経営経理研究』66。
- 小林健吾（1987）『予算管理発達史』創成社。
- マーケティング史研究会（1993）『マーケティング学説史—アメリカ編—』同文館。
- マーケティング史研究会編（2010）『日本企業のマーケティング』。
- 中野勲（1964）「ローマン・ルフチ効果によせて—海外会計論調」『企業会計』16（1）。
- 中村常治郎他編（1980）『現代ドイツ経営学説』同文館。
- 中山隆祐（1963）『実践標準原価計算：二段式システムの新展開』中央経済社。
- 中山隆祐（1967）『利益管理会計』白桃書房。
- 岡本人志（1985）『経営経済学の源流』森山書店。
- 岡本人志（1997）『ドイツの経営学』森山書店。
- 齋藤雅通（1982）「ナショナル金銭登録機会社における予算システムの形成」『経済論叢』、第130巻第3・4号。
- 齋藤雅通（1984）「ウォルワース会社における予算システムの確立」『経済論叢』（京都大学）、第134巻第1・2号。
- 齋藤雅通（1988）「1920年代におけるマーチャンダイジング確立の意義—デニソン社のマーケティング実践によせて—」『立命館経営学』第27巻第2号。
- 齋藤雅通（2006）「1920年代GM社における管理会計の確立—予算管理を中心に—」『立命館経営学』第45巻第3号。
- 齋藤雅通（2007）「アメリカにおける企業予算論の形成過程—McKinseyの予算統制論によせて—」『立命館経営学』第46巻第1号。
- 齋藤雅通（2008）「マッキンジーの予算管理論の展開」『立教経済学研究』第61巻第4号。
- 齋藤光正（2009）「ドイツ商業経営経済学の発展」『長崎大学経済学部論集』第43巻3号。
- 敷田礼二（1960）「ヘンリー・ヘスの経営計画論」『立教経済学研究』14（1）、14（2）。
- 高浦忠彦（1992）『資本利益率のアメリカ経営史』中央経済社。
- 高寺貞男（1970）「ドマー=アイズナー・モデルへの「マルクス=エンゲルス効果」の組入れ」『経済論叢』（京都大学）第106巻第1・2・3号。
- 塚田朋子（2007）「マクロマーケティング研究の源流に対するドイツ後期歴史学派の影響」『経営論集』第69号。
- 戸田裕美子（2002）「成立期マーケティング研究とドイツ歴史学派：B. Jones & D. Moniesonの議論に対する批判的検討」『三田商学研究』45巻3号。
- 辻厚生（1988）『改訂版 管理会計発達史論』有斐閣。
- 薄井和夫（1999）『アメリカ・マーケティング史研究』大月書店。
- 薄井和夫（2006）「戦前期の商業学・配給論とドイツ後期歴史学派・わが国社会政策論（上）：アメリカ、イギリス、日本の比較を踏まえて」『埼玉大学経済学会社会科学論集』第119号。
- 吉田和夫（1980）「企業管理学としての経営経済学：ローマン経営経済学」『商学論究』。

