

短期的計画技法の発展と戦略

菊 池 英 貴

- I はじめに
- II 経営計画の萌芽的生成
 - 1 テイラーの計画—作業の計画化
 - 2 ファヨールの計画—全般活動の計画化
- III 短期的計画技法の生成・発展
 - 1 標準原価計算の生成
 - 2 企業予算制度の成立
 - 3 損益分岐点分析の活用
 - 4 直接原価計算への展開
- IV むすびにかえて

I. はじめに

今日、企業環境の変化は、ますます激しくなっている。このような状況下、企業戦略が注目をあびるようになってきた。この戦略という概念は、第二次大戦後、計画のなかで頻繁に使われるようになった。これは企業が多角化・拡大化を実行していく際や、PPM (Product Portfolio Management) を事業編成の手法とした「戦略的計画」の中で、使用されはじめたものである。特に、企業環境の変化に対応するものとして、戦略という用語が登場している。この概念は、企業の外部環境の変化が激しくなって注目をあびた。そして、現在では、「生産戦略」、「販売戦略」、「財務戦略」、「マーケティング戦略」などといった使われ方をしている。このことは第二次大戦前に、戦略が企業経営に存在しなかったということではない。なぜなら、それまでにも企業の外部環境は激しく変化しており、それに対処するために戦略を持っていたはずだからである。つまり、当時の経営者や経営学者達が、戦略という言葉をも示的に使っていなかったけれども、後に頻繁に使われるようになった企業戦略に繋がる意

図をもっていたはずである。

本稿では、戦略概念が取り入れられるようになるまでの、経営計画技法の変遷をみていく。中でも企業の外部環境変化と計画技法の導入との関係を中心に論じることにする。そこで、計画作成に活用される技法が、戦略という概念を導入する前において、いかに発展してきたかを概観し、戦略への展開をみていく。

II. 経営計画の萌芽的生成

1 テイラーの計画—作業の計画法

企業経営において計画概念を最初に導入したのは、テイラーである。それは、労働者の間に蔓延していた「組織的怠業」に対処するために導入された。当時、企業家たちは、激しくなる競争に打ち勝つために、コスト削減の方策として賃率引下を実施していた。そこで労働者たちは、この賃率切下げに対抗するために、故意に相互に生産性を制限していた。この状況が「組織的怠業」である。このような状態に陥ったのは、当時の管理方式では、現場作業者が作業の計画職能と執行職能の双方とも担当しており、彼らの経験と勘だけにその管理を頼っていたためである。そこでは、経営者が現場作業の管理に入り込むことはできなかった。そしてテイラーは、この管理方法を「成行管理」と称し批判した。彼は、当時の状況を次のように述べている。「我々管理側にいるものが、何よりもいけない点は、工具がある仕事をするのに、どの位時間がかかるかについて、正確な知識をもたぬことにある⁽¹⁾」。そこで彼は、労使の恣意を離れ、科学的方法をもちいて、労働者の一日の標準作業量となる「課業」(task)を決定し、それによってこの問題を解決する必要性を感じた。そしてテイラーは課業の決定機関として、組織機構の中に計画部を設置した。ここで計画職能と執行職能との分割を行い、経営者が計画職能を担当することになったのである。この計画部で作成され、指令された作業の計画が工場ですぐに実行されるように統制することも、計画部の仕事になった。さらに計画部の職能は作業の計画だけでなく、現場における研究調査、統制などを含む比較的広義の性質のも

のであった。つまり計画部は、現場の職長および労務者からすべての「計画的、頭脳的な仕事」を分離し、これを集中化したものである。

ここで重要になってくるのは、計画を機能させるための標準となる「課業」の設定である。そして「近代科学的管理法において、最も大切なことは課業觀念⁽²⁾」といわれるようになったのである。

「課業」の設定は次のような点で従来の方法と異なる。まず一日の適正な作業量の基準が、労働者間の「昔からの口伝え」の知識や「目分量」といったものではなくて、科学的研究に基づいて決定される⁽³⁾。また、この一日の適正な仕事量の決定は、労働者や労働組合ではなく、管理側の責任において遂行されるものである。このようにして、仕事量決定の任務は、管理側内の専門家の仕事になった。この「課業」の設定方法を科学的に行なった事が、現代的意味の計画の萌芽となったのである。こうして、本格的に経営管理の起点となる計画が、企業経営に導入された。これにより、はじめて「経営管理の科学化」の基礎がつけられたのである。そしてその後における予算統制、標準原価計算その他各種の管理技術も、これらを発達させる基礎は科学的管理法によって確立されたといっても、誤りではない⁽⁴⁾。つまり「テイラーの科学的管理法には、その管理対象こそ作業活動を中心においたけれども、計画→実施→評価という基本的思想が貫かれているのである⁽⁵⁾」。

テイラーは、科学的な手法により計画を立案するために「計画部」を設置したが、同時に、工場全体の組織を「軍隊式組織」から「職能式組織」へと変えた。この「計画部」と「課業」に「テイラー戦略」の存在を認識することができる⁽⁶⁾。なぜなら当時、計画という概念が、正式な形で企業経営に導入されるということは、企業にとっては戦略的な事であったに違いないからである。しかもテイラーがこの新しい戦略を採用することにより、組織形態にも変化がみられた。まさしく、チャンドラー（A. D. Chandler）が後に指摘した、「組織機構は戦略に従う」である⁽⁷⁾。またテイラーは「ルーティンから外れた例外的事象が生じた場合のみ上長は登場すべきである⁽⁸⁾」と主張した。これは「例外原理」と呼ばれる。このことは企業にとって戦略的な問題がでてきた

ときは、管理者が対応するということを指摘している、と言えるのではないだろうか。ただし、例外的事象が常に戦略的な問題とは限らない。このようにして、テイラーが作業段階における計画化に取り組んだことにより、彼以後の研究者が経営計画の問題に取り組むことができた。

2 ファヨールの計画—全般活動の計画化

ファヨールの業績は、経営管理論の中でテイラーの業績と相互補完的な関係におかれる性質のものである。テイラーは一職工から技師長へと昇格する中で、はじめ労働の技術過程に科学化の対象を求め、時間研究や差別出来高給制を取り上げ、工場の管理組織へと上昇していった。一方、ファヨールは大鋳業会社の最高経営者としての30年にわたる実務経験から、彼の管理論を展開している。その会社でファヨールは、「ただ新しい管理方式のみによって、会社を衰退した時と同じ歩調で上昇し、復興した⁽⁹⁾」、という経験をベースに企業および管理の分析にとりかかった。テイラーが工場作業の管理を中心に理論の展開をはじめたのに対し、ファヨールの対象としているものは、当初から大企業の管理組織であり、経営全体の管理の理論である。

ファヨールによれば、全ての企業には次の6つ活動がある。

- (1) 技術的活動 — 生産、製造、加工
- (2) 商業的活動 — 購買、販売、交換
- (3) 財務的活動 — 資本の調達と運用
- (4) 保全的活動 — 設備と従業員の保全
- (5) 会計的活動 — 財産目録、貸借対照表、原価、統計など
- (6) 管理的活動 — 計画、組織、指揮、調整、統制

このなかで、(1)から(5)の活動はそれまでにもよく知られていたが、(6)の管理活動については、不完全な説明しかなされていなかった。この管理的活動の職能は次の通りである。

- ① 予測 — 将来を研究して活動計画を樹立すること
- ② 組織 — 企業の人的、物的資源について二重の組織体を形成すること
- ③ 命令 — 各従業員に職務を割り当てて、それらをよく遂行させること

④ 調整 — すべての経営活動の努力を結合し、統一的に調和させること

⑤ 統制 — すべての活動が計画どおりに実施されたかどうかを監視すること

ファヨールがの中で最も重視したのが予測、つまり活動計画の作成である。

(1)から(5)の活動でも計画は立案される。しかしそれらは、個別に作成されるものである。一方、管理的活動の対象とする計画は、企業の全般的なものをその対象とする。つまりファヨールは、テイラーのように工場現場の計画化にとどまらず、企業全体の水準にまで計画化の対象を拡大し、しかも管理活動についても調整・統制の重要性を認識していた。特にそれまで取り上げられなかった、専門経営者による企業全体の水準での問題解決の処理の認識に到達している⁽¹⁰⁾。このように、テイラーが下からの計画化を展開していったのに対し、ファヨールは上からの計画化を推し進めていった。つまり彼は当初から、全社的な立場からの計画化を念頭に置いていた。ここがテイラーとの違いである。

ファヨールのような捉え方は管理過程学派と呼ばれ、後にニューマン (W. H. Newman) やクーンツ (H. Koontz) らの後継者を輩出し、管理論研究を深化せしめた。このようにファヨールはフランス人であったが、実際には米国の管理論研究者に強く影響を与えた。経営管理論は米国を中心に展開・発展してきたが、これはテイラーのみならずファヨールの成果が嚆矢となっている。

このようにテイラーもファヨールも次元の違いこそあれ、企業経営においてそれまで漠然としか活用されていなかった計画の重要性を指摘し、積極的にとりいれようとした。両者とも戦略という言葉を使っていないが、その後の計画論のなかで頻繁に「戦略」が使われるようになった。ファヨールの管理論に多大なる影響を受けたクーンツ達も、計画化について戦略という概念を取り入れている⁽¹¹⁾。

Ⅲ. 短期的計画技法の生成・発展

1 標準原価計算の生成

科学的管理法の支柱をなす「課業管理」と会計方法との結合として、「標準原価計算」(standard cost accounting) や「予算統制」(budgetary control)

がうまれた。これはテイラーの考えた計画に、會計的手法をとりいれることにより実行する「事前計算」、という考え方をとりいれたものである。これは事前に測定されたなんらかの目標数値を決定し、その後の企業活動の指針とし、さらに実績の数値との比較により差異分析を行なうというものである。つまり、テイラーの考案した「課業」という概念を會計的手法と結びつけて、標準原価計算という方法へと発展させたのである。

標準原価計算は、歴史的原価計算から発展したものである。歴史的原価とは、偶然的原価 (accidental costs) とも呼ばれる。これは原価財の価格や作業能率の偶然的変化が、そのまま製品価格に影響を及ぼすため、そう呼ばれた⁽¹²⁾。この方法では、仕事が完了したのちでなければ原価を算定することができない。したがって、生産活動が終わって初めて利益計算を実施することができる。これでは、企業の本質的目的である利益の獲得に有効ではない。そこで、科学的管理法の普及に努力した先駆者の一人であるエマーソン (Emerson H) やガント (Gantt H. L.) が、従来の原価計算と異なる手法として標準原価計算を提唱した。彼らは仕事に着手する前に原価を算定する必要性和可能性をつかんでいた。特にエマーソンは他の能率技師達と違って、不能率を除去するためには、一般會計や原価計算担当者達と積極的に協力し、自分たちの設定した標準を、會計の実績記録と結合させなければならないことを悟り、指摘した⁽¹³⁾。それまでの原価會計は、ただ過去の取引を記録するだけであって、積極的に、生産のため、原価低下のためには役立っていない状況であった。そこで彼らは原価計算に技師的見地の採用を要求したのである⁽¹⁴⁾。

このようにして、仕事に着手する前に原価を算定することの可能性と必要性が見いだされたのである。しかしながら、彼らは技師たるに止まり、積極的に標準原価計算方法を樹立するまでには至らなかった。ただし後になって、彼らの成果を発展させたハリスンが、會計学者をも巻き込んで、標準原価計算の成立を可能ならしめたのである。このようにして、標準原価計算がテイラーの科学的管理法の展開によって、作業分析→標準作業量＝課業の設定→標準原価の設定という経過を経て登場した⁽¹⁵⁾。

以上述べたような過程を経て、テイラーの考えた標準概念は著しく修正せられ、緩和せられて他の方面へも発展した。やがて会計学者達は単に標準原価計算の研究に止まらず、進んで経営活動全体にその研究を拡大し、企業予算制度へ転向するに至った。つまり「企業予算制度はテイラーの原理の基礎のうえに立ちしかもそれを超越せる合理的経営の原理であると見得るのである⁽¹⁶⁾。」

2 企業予算制度の成立

米国の企業における予算制度の萌芽的生成は、第一次大戦頃であるといわれる。第一次大戦中、米国の景気は活況を呈していたため、産業の問題はいかに早く生産するかであった。生産に関する精密な計画が作られ、いささかの混乱も生じないように各作業の手順が定められた。そこで、つねに適正量の発注と在庫がなされるように、綿密な購買管理や、在庫に標準量、最低量、最高量の活用が導入された⁽¹⁷⁾。生産目標を達成するためには、生産計画が必要であり、貨幣的表示をもって作成される「予算」の登場が促されたのである。当時の米国経済は、好景気の状態であり、企業側にとって最も重要なことは、積極的に生産を拡大することであった。つまり、第一次大戦中の経済的背景の下、生産第一主義といった米国産業界の状況が、製造予算を中心とした予算統制を生成せしめるにいたった。そこでは、今日的意味における総合的予算制度は必要不可欠ではない。

さて米国において、本格的に総合的経営管理手法である予算が導入されるきっかけとなったのは、1921年の国家予算制度の実現からであろう。こうした政府型予算は、支出額の制限という面に傾斜しており、すでに財政の能率向上と節約手段として、各州や各都市で採用されていたものを国家レベルに適用したものである。この予算制度獲得運動の過程において、その本質が明らかにせられ、企業経営とも交渉をもつに至った。これは国家財政における予算制度の必要性・有効性が企業経営にも喧伝されたためである。例えば1920年から1921年にかけての不況で、基幹産業である鉄鋼業の操業度が20%代にも下落しており、このような状況下、計画的管理が必要とされ、これが予算管理の急速な発展を促した⁽¹⁸⁾。つまり国家予算制度の成立を契機として、拡大されたる科学的管理法

が企業予算制度へと発展したといえるのである⁽¹⁹⁾。

終戦直後の景気後退は、その当の戦争のさなかにみられた生産中心主義による経営を、販売中止主義による経営に転換させることを余儀なくさせた。さらにこうした状況が、企業に経営の全活動に対する計画とこれにもとづく統制の必要性を認識させることになった⁽²⁰⁾。つまり第一次大戦後の景気後退により、それまでのように生産部門中心に作成されていた予算だけでは対処できず、企業経営全体を対象とした予算が作成されなければならなくなったのである⁽²¹⁾（表1参照）。こうして編成された予算は不完全ではあったが、これによって経営を指導統制することができるようになる。これは、その後の予算制度の発展の礎石になったと見ることができよう。この予算研究を踏台にして、利益計画の展開への道が開けた。

表1 予算導入会社の調査

調査対象となった162社の導入している 予算の種類と予算種類別導入会社数	
予 算 の 種 類	会 社 数
販売予算	141
製造予算	128
製造間接費予算	114
マーケティング予算	120
一般管理費予算	114
資本支出予算	84
現金予算	66
予算損益計算書	78
予算貸借対照表	37
上記9種のすべての予算	37

（出所）National Industrial Conference
Board, Budgetary Control in
Manufacturing Industry, 1931, p.18.

3 損益分岐点分析の活用 — 利益管理の萌芽的生成

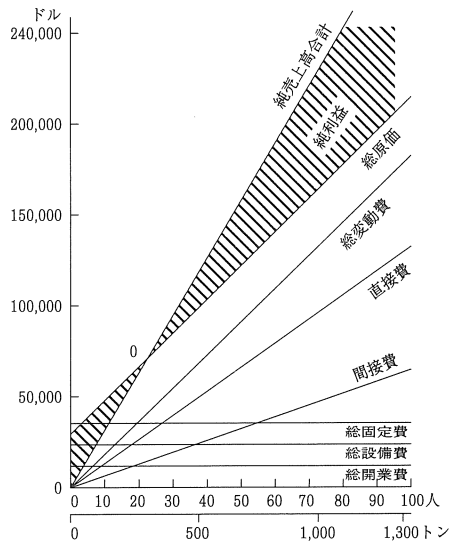
利益管理は利益計画と利益統制からなる。特に利益計画は、利益管理の起点にたつものであり、極めて重要である。予算の編成は、すでに計画の活動に属

するわけであるが、それだけでは利益管理として不完全であったことから、それに方向性を与えるものとして「利益計画」が必要になった。

利益の計算方式は、従来「収入（売上高）－費用（原価）＝利益」としてとらえられていた。しかし、この計算方法だと歴史的な原価の場合と同じく、利益は偶然の結果として獲得されるものとなる。そこで、「収入－利益＝許容費用」という計算公式へと展開した。ただしこの方法では、収入は所与のものとしてとらえられており、あくまでも許容費用を求めることがその中心課題となる。そこで、企業が獲得したい利益をあらかじめ設定し、その実現に努めるという利益管理を実行するために、「目標利益＝必要収入－許容費用」へと計算公式を発展させた。それまでは、費用を如何に低下させるかが重要な課題であり、利益獲得のためには前の計算方法で事足りた。しかし、経営環境の変化により、利益獲得を前面に打ち出す必要が出てきた。そこで利用されるのが損益分岐点分析である。

ヘンリー・ヘス（Henry Hess）が、利益管理において利用される損益分岐点図表に近い方法を最初に提唱したといわれる⁽²²⁾。彼は1897年の論文で、原価を固定費と変動費に分け、1903年には原価－営業費－利益の関係を説明した図表を示している（Cross over chart）⁽²³⁾（図表1参照）。ただし、ここでの目的は将来への利益予測や計画にあったというよりも、生産のための原価と資本のコントロールにあった⁽²⁴⁾。その後、ヘスの図表にヒントをえて、ネッペル（Charles E Knoeppel）も1909年に同じような図表を考案していた⁽²⁵⁾。しかし、これらは利益管理のために積極的に使われることはなかった。当時、原価管理の手法として「科学的管理法」から発展した標準原価計算が導入されつつあり、新たな手法は普及しなかったのである⁽²⁶⁾。

図表1 ヘスの図表



(出所) 小林健吾『原価計算発達史』
中央経済社, 1986年, p.163

1920年代に入ると、損益分岐点分析に関し、いくつかの論考がみられた⁽²⁷⁾。ただし、1920年から1921年にかけては当時では最大の不況とされた時期であったので、利益管理にまで展開せず、原価管理の域をでなかった。1920年代後半になると、不況を脱して、経済は好調であったので、売上高が増加していた。しかし、販売競争が激化し、販売費が著しく増加していたため、それにより利益が圧迫されていた。当時、消費財1ドルの売上の中で58%が、製造業者と販売業者の販売費によって占められていた⁽²⁸⁾。そこで、ウィラード (Willard J. A.) は増加する販売費を管理するため、「経済状況図表 (chart showing economic picture of business)」と呼ぶ図表を考案した⁽²⁹⁾。こうして、1900年代頃から1920年代にかけて、損益分岐点図表が、当時の経済状況を背景にしながら発展してきた。しかし、これが利益管理の手法として、積極的に企業経営のなかに導入されるのは1930年代に入ってからである。

損益分岐点分析が利益管理の手法として注目されるようになったきっかけは、

1929年のニューヨーク証券取引所の株価大暴落を契機とした世界大恐慌である。この影響は、甚大であり、企業は致命的な「利益貧血症（pernicious profit anemia）」の状態に陥っていた⁽³⁰⁾。それまでは、「20年代の繁栄」と呼ばれるほど経済は好調であったので、利益を大きくするためには、販売量を増加させればよいと考えられていた。しかし恐慌後に販売量は、増加するどころか激減した。このような状況下、企業が利益を獲得することは困難であった。ネッペルによれば、この主要原因は恐慌の影響のみならず、利益の事前計画の失敗にあったとする。つまり、それまでのように収入（売上高）から原価を差引いた結果をもって利益とすることは誤りで、事前に最低必要利益を確保できるような計画を立案しなければならない。そこでネッペルは、利益管理に用いる損益分岐点図表を提唱した。

ネッペルは、1930年以前にも分岐点が存在することを指摘していたが、そこでの関心はもっぱら能率とこのための原価計算に向けられていた。しかし、1930年代における一連の論文のなかで利益管理の重要性を主張し、「利益図表」の積極的利用を論じた⁽³¹⁾。ここでの基本命題は、利益は計画的に達成されるべき、ということである。そこで「未来のための会計による利益の予測と計画の重要性を指摘した⁽³²⁾」。この時代、ネッペル以外でも既に1920年代に、分岐点図表に到達していたローテンストローチやウィリアムズなどが、当時の経済状況を考慮に入れ、分岐点分析に関する論文を発表している。このように、ヘスにより開発されネッペル達によって精緻化された損益分岐点図表が、大恐慌を契機として、米国企業にとって重要な経営管理の手法となった。この損益分岐点図表に原価計算が結合して、直接原価計算が開発された⁽³³⁾。

4 直接原価計算への展開

直接原価計算を最初に考案したのは、ジョナサンハリス（Jonathan N. Harris）である。彼は伝統的な全部原価計算の欠陥に気付き、その問題点を改善する意味で新しい方法を提唱した。伝統的な全部原価計算では、生産したものは全て売れたと仮定して利益を計算する。1920年代は好景気であったため、販売も好調でそれで事足りた。しかし、大恐慌をきっかけとした景気後退期にあっ

ては、好況時に増強した生産力に販売量が追付かない状態であった。そのような状況にも関わらず利益が計上される、という矛盾が生じていたのである。つまり、製品を販売するまでは、利益が実現できないはずであるが、在庫品を生産しても売れたとみなして、利益が計上されていた。また逆に、販売量が増加しても製造量が低下していれば、利益を低下させることがありうるのである。その矛盾を解決するために、ハリスは直接原価計算を考案した。この方法では、生産量ではなくて売上高の増減に比例して利益も増減する。これによって、損益分岐点図表に表されたとおりの売上高と利益の相関関係を示すことが可能になった。また固定費の増大が、直接原価計算を考案させるきっかけとなった⁽³⁴⁾。

当時、生産設備の巨大化や人件費の高騰などから固定費が増大していた。そこで、固定費の利益への影響について「限界利益」という概念をもってとらえはじめた。それは、「売上高 - 変動費 = 限界利益」という算定方式によって求められる。ここでの関心は、限界利益が固定費を回収しうるかどうかにある。こうして「ハリスの直接原価計算は、管理可能性の見地を考慮した直接原価の概念規定、直接原価 = 変動費だけによる製造原価の計算、固定費の期間原価処理、限界利益と営業利益を示す多段階損益計算書の作成という計算技術的特徴をもって、1929年大恐慌を乗り切るための手段として最初に提起された⁽³⁵⁾」。こうして直接原価計算が、損益分岐点図表を計算メカニズムのなかに包摂し、それまでの全部原価計算ではみられなかった利益管理の問題をクローズアップさせた。ただし、これが本格的に企業に導入をはかれるようになるのは、1950年代である。それは米国大企業が技術革新競争の下、オートメーション化、多角化戦略を展開したが、それに対応できる経営管理体制を構築する必要性に迫られるようになってからである。やがて損益分岐点図表や直接原価計算が、CVP (Cost Volume Profit) 分析としてこれらを包括した形で活用されるようになった。

IV. むすびにかえて

本稿では、簡単ではあるが計画技法の発展を中心にみてきた。ここで述べた技法は、主に短期的な計画を作成するときに使われるものである。これらの技法は、当時の企業環境の変化、特に第一次大戦後の不況や世界恐慌などに対処するものとして、企業に導入されてきた。つまり、戦略という言葉で表現されていないけれども、そこには当時の企業経営における戦略的意図があったと思われる。例えば、Merkleは、「科学的管理法」の中に「テイラー戦略」の存在を仮定している。また、テイラーの科学的管理法から発展した計画技法採用の中に、明示されてはいないが、企業環境変化に対処するための戦略が存在していた。つまり、これらの技法を採用することは、当時としては非常に戦略的なことであったはずである。このようにして短期的な経営計画が、経営管理の重要な手法として取り入れられ、やがて戦略的概念を積極的に導入した長期経営計画や戦略的計画へと発展していくことになる。それは第二次大戦後のことである。それについては次の稿に譲ることにする。

注

- (1) F. W. Taylor, Testimony, 上野陽一訳『科学的管理法』、技法堂、1921年 p.364。

アメリカ企業・管理に関する思想及び実践への貢献者調査
(the Academy of Managementによる)

順位	貢献者の氏名	得票数	得点	総得点	第1位 での得票数
1	Taylor, Frederick W.	108	850	958	51
2	Barnard, Chester I.	81	516	597	9
3	Gilbreth, Frank	70	414	484	0
4	Mayo, Elton	61	368	429	3
5	Gilbreth, Lillian	61	348	409	2
6	Sloan, Alfred P., Jr.	55	313	368	3
7	Follett, Mary Parker	55	302	357	2
8	Ford, Henry	48	262	310	4
9	Maslow, Abraham	45	209	254	3
10	Gantt, Henry L.	40	211	251	2
11	Roethlisberger, Fritz	41	203	244	2
12	Wharton, Joseph	40	196	236	0
13	Lewin, Kurt	33	172	205	2
14	Edison, Thomas A.	27	171	198	6
15	DuPont, Pierre	28	148	176	0
16	Carnegie, Andrew	32	143	175	2
17	Whitney, Eli	21	123	144	3
18	Rockefeller, John D.	23	114	137	1
19	Slater, Samuel	19	116	135	3
20	Watson, Thomas	18	102	120	2

出所) 中川誠士、「F. W. テイラーの両義性」『福岡大学商学論叢』第33巻、第2号、昭和63年9月、p.508。

原著書) Daniel A. Wren & Robert D. Hay, "Management Historians and Business Historians: Differing Perceptions of Pioneer Contributors", *Academy of Management Journal*, Vol. 20, No. 3, 1977, p.476.

- (2) 中川誠士『テイラー主義生成史』森山書店、1992年、p.154。
- (3) 中川誠士、同上書、p.154。
- (4) 占部都美『経営管理論』ダイヤモンド社、1957年、p.52。
- (5) 角谷他『予算統制の基礎』中央経済社、1972年、p.25。
- (6) 中川誠士『テイラー主義生成史』p.155。J. A. Merkle, The Taylor Strategy (Berkley Journal of Sociology, 1968)
- (7) A. D. Chandler, Strategy and Structure, 三菱経済研究所訳『経営戦略と組織』実業の日本社、1967年、p.30。
- (8) 中川誠士『テイラー主義生成史』、p.155。
- (9) Henri Fayol, ADMINISTRATION INDUSTRIELLE ET GENERALE、都筑栄訳『産業並びに一般の管理』風間書房、1964年、訳者序。神田忠雄「現代経営計画の性格」『経済評論』(日本評論社)、1959年10月号、p.16。
- (10) 島弘『国際化時代の経営管理』ミネルヴァ書房、1996年、p.28。
- (11) Koontz&O'Donnell, MANAGEMENT, 大坪壇訳『経営計画』マグローヒル好学社、1979年、p.200。
彼らによれば「計画に対し、統一ある方向性を与えるのが戦略と方針である」と、計画と戦略の関係を指摘した。
- (12) 岡本清『米国標準原価計算発達史』白桃書房、1969年、p.6。
- (13) 岡本清、同上書、p.19。
- (14) 山本安次郎『経営管理論』有斐閣、1964年、p.301。
- (15) 上総康行『アメリカ管理会計史』同文館、1988年、p.617。
- (16) 山本安次郎『経営管理論』p.298。
- (17) 角谷『予算統制の基礎』p.30。
- (18) 小林健吾『原価計算発達史』中央経済社、1986年、p.201。
- (19) 山本安次郎『経営管理論』p.310。
- (20) 角谷『予算統制の基礎』p.33～34。
- (21) 青木茂男監修『予算管理ハンドブック』中央経済社、1986年、p.76。
- (22) 敷田礼二「ヘンリー・ヘスの経営計画論」(立教大学)『経済学研究』14巻1・2号、1960年。国弘員人「損益分岐点論史」(東北大学)『経済学』Vo.32。No.4.1971年。
- (23) 小林健吾『原価計算発達史』p.163。
- (24) 小林健吾、同上書、p.165。
- (25) 国弘員人「損益分岐点論史」p.4。
- (26) 敷田礼二「ヘンリー・ヘスの経営計画論」p.235。
- (27) 小林健吾『原価計算発達史』p.171。1920年にネッベルが損益分岐点を示す図表を表している。それ以外にも1922年ウィリアムズとロテンストローチ、1923年ストックとゴードン、1926年ロイター、1928年ダットン、1929年ウィラードなどが固定費と変動費の分解に基づいた分岐点図表を表している。
- (28) 小林健吾『原価計算発達史』p.174。
- (29) 小林健吾、同上、p.175。
- (30) 青木『予算管理ハンドブック』p.80。
- (31) 小林健吾『原価計算発達史』p.179。
- (32) 小林健吾、同上書、p.179。
- (33) 上総康行『アメリカ管理会計史』p.385。
- (34) 上総康行、同上書、p.386。
- (35) 上総康行、同上書、p.393。