

Title	Robert N. Anthony Management Accounting Text and Cases, 1956
Sub Title	
Author	會田, 義雄
Publisher	
Publication year	1959
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.2, No.2 (1959. 6) ,p.235- 240
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19590625-04044267">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19590625-04044267</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

ふとじゅう類で、没入間的性質をもつ危険性を内在させらるいとに  
は變りはないのである。

特に日本の場合、先にあげた綿貫讓治氏も適切にも指摘している

ように、前近代的共同性が、家族、職場、経営、労働組合、官吏、  
農村などいたるところに根強くとりまき残存している時、この前近代  
的圧力と超近代的組織の圧力の二重の压迫に抗して、いかに近代  
的個性を育て守り続けていかねばならないかという、歴史の受け目  
の苦惱はより甚しいといふべきではない（鶴元社版上・下二弔昭和  
三十四年）。

（石坂 岩）

Robert N. Anthony

## Management Accounting

Text and Cases, 1956

右のほかに書名として管理会計と銘打たないものとして、アンダースンの「ペラクティカル・コントローラーシップ」およびカーターの「コントローラーシップ」の二書がその内容からして管理会計論の見地からの論議がされている。

ハリヤード・アンド・ソニーの書は管理会計の文献として最も新しい書であり、且つその副題に示された「とくアプローチ」の仕方が通常の管理会計と若干異り、ケース・メソッドを採用しているという特質をもつてゐる。ケース・メソッドないしケース・スタディは原理原則の研究の手段が、それとも教育訓練の手段が大いに議論の在る處である。アンソニーはその副題に示せる「とくテキストとケース」とを附する」とよって、前者において必要な知識の獲得をばかり、後者によつて熟練および理解力の増進をはかるものであると割り切っている。とあるれこのケース・メソッドによる教育はハーリカ一辺倒といわれるほど競つてアメリカ文献を導入した。管理会計論も又その一つとして近時大きくクローズアップされた会計学研究領域である。戦後のそれは主として管理会計の本質論・体系論・経営組織就中コントローラーとの関連が説かれるという特質をもつてゐる。しかし他方専門化する管理技術と結びついて管理理論の精緻化もなされでいる。かかる現地からの導入せられた文献を示すと次の如くとくべつある。

- (1) グレンジャーの「Accounting Reports in Business Management 1928」

- (2) マッキンゼーの「Managerial Accounting 1924」

- (3) ゲーツの「Management Planning and Control 1949」

- (4) ヴィックターの「Managerial Accounting 1950」

- (5) アンソニーの「Management Accounting 1956」

戦後わが国の会計学界は他の制度・学問領域と同じように、アメリカ一辺倒といわれるほど競つてアメリカ文献を導入した。管理会計論も又その一つとして近時大きくクローズアップされた会計学研究領域である。戦後のそれは主として管理会計の本質論・体系論・経営組織就中コントローラーとの関連が説かれるという特質をもつてゐる。

ハーバード大学のビジネススクールにおける伝統的な一つの教育方法であり、アンソニーも亦このハーバードにあって過去十年間に亘ってここに掲げられたケースを使用して「コントロール」という課目を担当していることである。

上來述べる処からしてアンソニーのこの書はケース・メソッドを採用していることと、更に彼が「コントロール」というコースを担当しているために、統制ないし計画の局面における会計情報の利用という所に重点を置く、という二つの特色をもっている。このことは又彼が協同研究の教授団中にベンネットおよびニッカーソンという原価計算学者をあげていることからも首肯せられる処である。

### (一)

本書の構成を分析するに大きく二つに分たれ、その第一部は会計

数値の利用のために必要な伝統的会計における主要な概念・基準および技術について論ぜられており、いわば会計数値利用という管理目的の前提をなす部分である。その第二部は管理会計本来の領域たる会計情報の利用の仕方を論ずるものであり、それは更に次の三つに分けられる。

- (1) 財務諸表の全般的分析 (第十一・十二・十三章)
- (2) 統制について (第十四・十五・十六章)
- (3) 計画について (第十七・十八章)

第一部は前述の「とく伝統的知識の習得を論ずるのであるが、ア

ンソニーによると、それは正に飛行機のパイロットが操縦のための知識を得るにひとしく、針の動きなし、ボタンの赤信号によって、方向および故障箇所を知ると同様に、会計情報の利用者は先づ会計数値の意味するところを知らねばならないという。かかる見地から彼は基本的コンヴェンションとしての①継続性 ②保守主義 ③重要性の原則について通説的な説明をなし、次いで会計の機構としての簿記のしくみ、損益計算書・貸借対照表の内容、ならびに原価計算制度について概説している。従ってそこでは各章の末におけるケースという特殊なアプローチをもって教育訓練上の資料に供しているとはい、そこでの説明はいわばテキスト的であり、通説の解説としての役割をもつてゐるに過ぎない。それ故にこのでの論評に当つては以下アンソニーの力を注いでいる第一部について、前述せる三つの分類に従つて考察を試みることにしよう。

### (II)

先ず「全般的な報告と分析」と称する十一・十二・十三章を解説する」とし、その最初の資金移動表 (十一章) の論述をみると、彼は資金概念を定義して、資金とは「企業活動の中に導入せられ、事業の資産の中に存する経済的価値 (economic values) である」 (110一頁) とする。かかる見地から貸借対照表の資産の部の合計額をもつて資金と解する。他方資金とは「如何なる形態であるものにせよ、処分可能の購買力を表明するものである」 (110二頁) とし、

かかる見地から現金項目こそ唯一の資金であるとも解する。次いで又現金の減少は他の資金の減少と同様に資金の源泉を意味するとい（同頁）。かくのことへアンソニーにあっては、資金とは事業体の中に資産として利用せられている資金と、現金項目をもつて資金とする見解と二様の理解が見出されるのである。前者の理解に立つ

資金の運用		資金の源泉	
資産の増加	資産の減少	金券	100,000
受取勘定 67,477	現金 2,453		
勘定資産 61,586	証券 100,000		
費用 978	現金 102,453		
前払資産 224,067	負債の増加 43,185		
固定資産 354,108	支払金 26,000		
負債の減少 675	勘定 175,000		
未払社会保障税 354,783	銀行借入 244,185		
	担保付社債 8,145		
	所有主の持分增加保利益 354,783		

資金移動表は期首と期末の貸借対照表の比較から作成されるものであり、上のとき表となる。

所でアンソニーはこの資金移動表を明確にし且つ実用に供するためには幾つかの精密化（リファインメン）ト）が必要であるとし、そのうち①所有主持分における変動と②固定資産における変動について考察する。

アンソニーは更に全般的分析に役立たしめるという見地から財務上の分析として次の比率分析を掲げる。

- ① 流動性テスト ① 流動比率 ② 酸性比率 ③ 平均回収期間
- ④ 受取勘定売上高比率 ⑤ 楽卸資産回転率
- ② 収益性テスト ⑥ 荒利益率 ⑦ 純益率 ⑧ 自己資本利益率
- ⑨ 有形自己資本利益率 ⑩ 総資本利益率
- ⑪ 投資価値テスト ⑫ 株価純利益率 ⑬ 利廻
- ⑭ 稼得利子利益率 ⑮ 株主持分比率 (二二四~二二九頁)
- 年次減価償却費は資金の利配当金等に分析し、更に

用を示すものではないという見地から利益額にその額をプラスすることによって利益額のリファインをする。次に後者については現金支出を伴わないという見地から減価償却を非資金項目とし、更に固定資産処分損益についても同様な見解から固定資産に加減することによって資金の移動を明示する。成程彼の現金資金概念からすれば減価償却は非資金項目である。しかしそれが利益額のリファインにおいて加算せられるということは、所有主持分の増加としての資金源泉を示しているのである。番場教授はこれに対し「固定資産の減少は何故資金の源泉とならないのか」（企業会計臨時増刊第九巻第十四号、六五頁）と批判せられている。しかしアンソニーは利益額の加算とすることによって自動的に資金源泉として表明しているのである。すなわち実質的には固定資産の減少として示すと利益の加算額として示すと資金源泉たることにはかわりがない。むしろ彼の論述の仕方にこそ問題があると考えられる。

アンソニーはこれらの比率を掲げながら、それらが流動性・収益性・投資価値のテストからして如何なる意味をもか、且つそれが如何なる基準値と比較するべきか必ずしも明示していない。惟うに財務上の比率は無数といいうほどあり得るのであって、それが例えばウォールの指數法ないしグレンジャーの Where got, where gone 表の「」とも何らかの価値基準と照らされてこそその意味が明らかとされるのである。その限りアンソニーの諸比率は羅列に止まつてゐるという批判を受けねばならないであつた。

## (iii)

前述せるハーバード大学において「ロバート・ホール」という課題の教鞭をとつており、コントロールと次のプランニングについてはかなり自説がにじみ出でてゐる。先ず彼は統制活動のために会計情報が有用たらしめられる条件として次の三つを考察する。すなわちそれは、  
① 経営者が欲する」とを「達する手段として、  
② 事業の基本的目的を最もよく達するように組織を動機付けする手段として、  
③ 業績がどれだけよく実行されたかを評価する手段として、  
有用であるということである。かかる見地から、特に動機付けのために責任センターを設け、原価を責任センター別に集積する」といふ必要を説き、内部監査ないし統制の重要な」となつて經營者

の態度として会計数値を重視すべく所以を明らかにする。更に業績評価のためには標準値の探究・監督者の協力ならびに例外原理による管理の重要性を指摘する。かかる総括的考察の後、彼は標準原価差異について、その原因別分析を行ふ。以下その若干特異とする間接費差異の分析を紹介する。

計算期間における実際製造数量 900 ヶ

実際原価	560 ドル
予算数値	300 ドル プラス 数量×0.30 ドル
間接费率	1 コ当たり 0.60 ドル

すると

実際数量での予算原価 570 ドル  
実際数量での吸収原価 540

計算差異	560 ドル - 540 ドル = 20 ドル (不吸収のもの)
数量差異	$570 - 540 = 30$ (望ましからざるもの)
消費量差異	$570 - 560 = 10$ (有利なるもの)

右の吸収原価の思考は実際数量における標準間接費率を配賦せらるものにはかないない。従つて実際数量が標準数量と一致した場合のみ、それは予算数値と合致する。それ故に数量差異は間接費の責任センターの責任ではなく、消費量差異がそのセンターの責任とせられるのである。

## (iv)

アンソニーは最後にプランニングの課題を考察するに当りて、先ずそれをピリオド・プランニングとプロジェクト・プランニングの二つに分つ。前者は一期間全体の経営活動に関する計画を包含するものであり、後者は個別計画の全寿命期間に亘る将来の原価と収益の計画を含み、その両者は相互に有機的な関連をもつことを明らかにする。而してピリオド・プランニングを更に二つのもの、すなわち例えれば製品品種毎のプログラム予算と予算の責任担当者と結びつけられた責任予算に分ち、それぞれの予算編成の手続を概括し、且つ予算編成上利用される損益分岐点図表の作成原理を説いている。他方プロジェクト・プランニングとは代替的な意志決定問題を体系的方法の下で数値化するものであるとし、前者の予算に対しても、いわば特殊原価調査と結びつけられた計画であることを明かにし、そこでの原価は関連原価としての将来原価・差額原価および計算原価としての利子問題を俎上にのせる。

△ △ △ △

アンソニーはプロジェクト・プランニングの実例として設備投資の計算をかかげ、先ず当該新規設備による年次節約額(O·S)と純投資額(Z·P)の二つの要因から次の算式を導いている。

$$\text{①回収期間法 } \frac{NI}{OS}$$

$$\text{②非調整投下資本利益率法 } \left( OS - \frac{NI}{n} \right) \div \frac{NI}{2}$$

③時間に調整せる投下資本利益法(将来節約額の年金現価を求めて②の利益率を算定する方法)

ハリではこれらの評論は略し、問題点のみを指摘すると、アンソニーは前述のこととく利子を計算原価として重視しながら、この計算方式では利子を除外している。仮りに将来の節約額の現価を求めることは利子を考慮に入れていると認めるにしてもそれは直ちに投資額について利子を考えているとはいひ難い。更に純投資額については固定資産のみに限定し、所要運転資本の固定的・在高における増加分を無視しているし、且つ純益額については税額・配当金等の対外配分額を度外視している。より精密な経済計算にあってはこれらの諸要因も計算体系の中に命めるべきであろう。

△ △ △ △

上來述べ来た処からハリの書の論評を列記すると以下のこととくである。

① 資金運用表の解説においてアンソニーは二つの資金概念に立ち脚しているため減価償却に関する論述は必ずしも明確ではない。成程それは彼のいう「とく現金資金でない」とは一応認めうるであろう。しかし彼が利益の内部留保額のプラス要因として償却額を掲記することは、借方に償却費として、すなわち資金の運用として運転資産に転化し、次いで売上となつたところのその使用資金に対応する資金源泉があつたことを認めるからにはかならない。それ故に表示の掲記では減価償却を資金源泉を認めつつ、論述においてはそれを現金資金概念から資金源泉でないという矛盾を犯しているのであ

り、そこに資金概念の混乱を見出すのである。

② 比率分析に関しては、彼みずからが「比率数値が若干の標準ないし基準と比較される」(二三六頁)といふ乍ら、前述のことく標準値、例えばウォール・グレゴリーのとき基準値が必ずしも明らかとされていない。更に管理会計というタイトルからして生産能率ないし経営能率を示す分析数値が求めらるべきである。例えば附加価値額・労働生産性・資本生産性・時には物量的な生産性比率が求めらるべきであろう。それであってこそ経営者の管理に役立つ会計情報といふうのではなかろうか。

③ プランニングにあっては前述②のことく幾つかの問題点を含んでおり、精緻な経済計算のためにはより多くの要因が導入せらるべきであろう。

④ この書の不満足なる点として番場教授は前掲論文において会計管理の欠けている点およびインター・ナル・コントロールの重視せざる点を指摘されている。かかる意味からすれば、利益計画ないし販売管理の軽視および内部監査制度についての不充分なる論述が批判せられうことであろう。しかしかかる批判は必ずしも的を射たものとはいひ難い。何故ならばアンソニーがその序文において述べてゐることく「教科書における内容とは異つて……首題について充分且つ網羅的な論議をしようとするものではない。このテキストの意図するところはここでのケースに示された問題を分析し、解決する上に有用な用具を述べようとするところにある」としているからで

ある。

しかし、だからといって私はこの書が管理会計と銘打っていることを全的に認めようとするものではない。むしろ当初述べたごとくこのハーバード・ビジネス・スクールのケース・メソッドの研究方法の中に問題の所在がひそんでいるごとく感ぜられるのである。抑々ケース・メソッドのアプローチには二つの行き方があり、一つは実証分析を通して原理原則を探求する方向であり、他の一つは教育訓練の用具としてのそれである。現在の処、ハーバーの行き方は後者、すなわちクラスディスカッションのためのケース研究に重点が置かれている。アンソニーも亦かかる見地からこの書を書いているということである。そこに吾人はドイツ的な体系論を身につけた者として個々の管理技術の羅列に終始する研究方法にあきたらなさを感じるのは至当の事であろう。

この書は五百有余頁におよぶ大著であり、且つそこには十年以上に亘つて集積せられた貴重なケースが約半分の頁を埋めている。こではそのケースの内容には殆んどふれなかつたが、二十の章別の殆んど全ての章末にそれぞれの理論の応用としてのケースが若干ずつ附されている。それ故にハーバートのケース・メソッドについて研究するには本書は好個の文献といふうであろう。

(會田 義雄)