

付加価値管理会計とスループット会計

その他のタイトル	The Value Added Management Accounting and Throughput Accountmg
著者	水野 一郎
雑誌名	関西大学商學論集
巻	44
号	4
ページ	679-698
発行年	1999-10-25
URL	http://hdl.handle.net/10112/00019082

付加価値管理会計とスループット会計

水 野 一 郎

I はじめに

1990年代に入って、アメリカ経済の回復と発展を背景にして Goldratt が提唱してきた TOC (Theory of Constraints: 制約理論) を理論的基礎とするスループット会計は、各方面で注目を浴びてきている。わが国でもこれについての研究は、近年増加している。ただスループット概念や計算構造、その役割についてはまだ整理しておかなければならないことも多い。スループット会計は、多くの論者が指摘するように、一面では直接原価計算の一形態として把握することができる。また他面ではスループット概念とその会計が付加価値概念(粗付加価値で控除法の場合)とその会計にきわめて類似していることを理解することも重要である(宮本 [1998])。ただ付加価値概念は生産性の側面だけではなく、同時に分配の側面をも内包しているところに重要な特徴を持っており、この点でスループット概念と決定的に違っている。

企業経営における付加価値指向とその会計は、第二次大戦後の生産性向上運動を契機に登場し、1970年代のイギリス等を中心として発展してきた。その後の一定の停滞を経て、付加価値指向は、EVA や企業価値の創造をめざす方向に展開してきたと思われる。

以上のような問題意識をベースとして本稿では、付加価値管理会計を構想してきた立場から、まず付加価値管理会計の基本構造とその意義を明ら

かにし、次にスループット会計の基本的構造とその意義を考察する。続いてスループット会計との関連でバックフラッシュ・コストイングを取り上げて、検討する。バックフラッシュ・コストイングは、JIT環境の下で開発されてきた原価計算であるが、スループット会計とも結び付く可能性があるものだと考えられる。そして最後にスループット会計と付加価値会計などの具体的な適用と展開の一形態として、京セラのアメリカ組織の業績管理会計を取り上げて、検討することにした。

II 付加価値管理会計の基本構造とその意義

1. 付加価値管理会計の構造と特徴

付加価値とは「企業が企業自体と従業員の努力によって創造された富」(ASSC [1975], p.49)であり、一般的には売上高から前給付である外部購入の材料やサービスを控除して算出される(控除法)。また各種統計などで付加価値分配項目を加算して付加価値が算出されることもある(加算法)。こうして算出された付加価値指標を経営管理のために活用する理論と技法が付加価値管理会計である。

付加価値管理会計の第1の特徴は、企業の生産性および社会性(分配性)の分析に必要な会計情報を継続的に経営管理者に提供し、意思決定や業績評価、成果配分の改善に役立てられることである。生産性は、利益をも包摂している付加価値の特質からでてくるのだが、収益性の基礎となるものである。社会性は、企業によって創造された経営成果である付加価値がどのように利害関係者に分配されているかを示すもので、企業の内部と外部との社会関係をあらわして企業の安定性と深く関わっているものである。経営管理者は、生産性と社会性についての情報をも考慮することによって、企業の長期的・持続的・安定的な企業活動を展開することが可能となる。

第2の特徴は、付加価値管理会計では人件費を単なる原価・費用とはみ

なさずに付加価値から分配される労働成果と考えられており、労使が一体となりうる経営共同体理念を有していることである。こうした特徴が「共同体的利益」を求めるかつての日本的経営の基盤に合致しており、付加価値管理会計が日本的な高付加価値経営のための会計として注目された背景なのである。

第3は付加価値管理会計の手段的・技術的特徴についてであるが、これは従来の利益管理会計の伝統的手法をかなり多く援用することが可能なことである。利益の増大も付加価値の増大も、売上高の拡大と費用の削減によって達成される点は共通である。結局重要な相違点は、費用の内容であって、労働成果や公共成果以外の非付加価値費用は、いずれの場合にも管理・削減の対象となるのである。したがって人件費や社会貢献費などの付加価値を構成する費用の管理以外は、従来の利益管理会計の管理技術を利用することが可能なのである。

2. 付加価値と限界利益（貢献利益）

付加価値概念と直接原価計算における限界利益ないし貢献利益概念との数値的近似性は以前から知られているところであった。わが国において付加価値を活用してきた各社の事例をみても限界利益と付加価値は同義あるいは関連させて利用されていた（水野 [1994] 233～246頁）。このことはイギリスでも同様であり、付加価値と限界利益とを意識的に結び付けて経営管理に利用しようとする傾向がみられる（水野 [1990], 194-197頁）。

イギリス付加価値論者の主張を参考にして、筆者はかつて付加価値と限界利益の結合を提案したのであるが、今回もあらためて提案したい。限界利益計算との結合は、経営管理の遂行にあたって加算法による付加価値の誤解をなくすためにも、また付加価値指標利用の実行可能性を高めるためにも重要なことである。

ところで岡本清教授は、その著書『原価計算（5訂版）』の最後の章で「原価計算の過去、現在、将来」を論じられ、新たに追加されるべき原価計算

の一つとして「利益配分のための原価計算」を構想され、貢献利益と付加価値を結びつけて経営管理に使用している実際の企業を紹介され、重要な参考資料になるもとして評価されている。その企業は昭和39年にラッカー・プランからヒントを得て、貢献利益と付加価値を活用して目標管理と成果配分方式を実施してきたそうである。各製造部門では次のような生産性指標を目標管理に使っている。

$$\text{製造部門の労働生産性} = \frac{\text{売上} - \text{変動費}}{\text{総工数} / 7.58\text{時間} \times 22\text{日}}$$

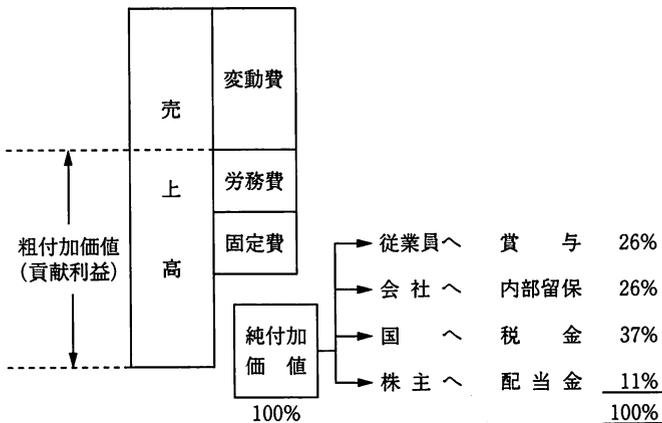
また成果配分には、貢献利益≡付加価値の関係を利用して、次のような算式を用いている。

$$\text{売上高} - \text{変動費} = \text{粗付加価値} (= \text{貢献利益}, \text{目標管理に使用})$$

$$\text{粗付加価値} - \text{労務費} (\text{賞与引当金を含まず}) - \text{固定費} (\text{修繕費, 減価償却費, 租税課金, 通信費など}) = \text{純付加価値} (\text{営業利益} + \text{賞与})$$

これらの関係を岡本教授は次のような図表1で表示されている。この企

図表1 貢献利益概念と付加価値概念との結合



業のように賃金と賞与を区分して成果配分としては賞与部分だけを活用している会社はこれまでもあり（水野 [1994] 233～246頁），貢献利益と付加価値の結合もあいまって、実践可能性としてはきわめて高いものである。

3. 付加価値とキャッシュ・フロー

またイギリスでは、かつて付加価値とキャッシュ・フローを結びつけようとする動きがあり、実際にアニュアル・レポートにおいても付加価値・資金結合計算書が公表されていた。当時では、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）の調査（Survey of published accounts 1977）で紹介されていた Courtaulds 社が有名ではあったが、1986年の United Biscuits 社のアニュアル・レポートでも次の図表 2 のような連結付加価値・資金計算書が公表されていた（水野 [1990] 136頁）。

こうした付加価値と資金計算書との結合について、Morley は、「コーポレートレポート」（ASSC, 1975）の中で提示されていたように、付加価値計算書において粗付加価値概念が用いられていれば、その年の減価償却費と年間留保利益が一緒に合計され、計算書の末尾に表示されることになり、この金額は実は会社の営業活動に因って発生したキャッシュ・インフローを測定し、表示することになると述べ、次の図表 3 のような付加価値・資金結合計算書を例示している（Morley, [1978] p.110, 伊藤訳 [1978] 125～127 頁）。

ただ Morley 自身は、付加価値・資金結合計算書を、①発生概念に基礎を置く付加価値計算書と純流動資金（即ち現金と現金等価値の流れに基礎を置く）の動きに基礎を置く資金計算書と混同していること、②チーム業績に関する報告と流動性と支払能力に関する報告という全く異なる目的を持つ二つの計算書を混同していること、などから批判的にみている。

しかしながら United Biscuits 社の連結付加価値・資金計算書が示しているように、粗付加価値概念を使用している場合のキャッシュ・フローとの結合可能性については高く評価すべきであり、その活用と展開を探って

図表 2 連結付加価値・資金計算書

	1986 £ m	1985 £ m
営業活動からの付加価値		
純売上高	1,818.4	1,806.4
購入材料・サービス	1,183.9	1,193.7
営業活動からの付加価値	634.5	612.7
付加価値の分配		
従業員への給与・ベネフィット	443.7	443.7
支払利息	12.8	20.5
経常利益に対する法人税	42.5	31.1
配当	38.8	32.5
企業内への留保	96.7	84.9
	634.5	612.7
資金の源泉		
営業活動からの資金	96.7	84.9
株式発行	1.4	99.2
固定資産の売却	13.3	22.9
法人税調整	17.1	12.1
企業の処分	—	0.5
新規ローン	58.9	81.0
未払配当の増加	6.3	8.5
企業買収から生ずる余剰	4.9	—
運転資本の減少	43.9	—
その他	0.1	1.4
	242.6	310.5
資金の運用		
固定資産の購入	124.1	92.6
企業の買収	1.2	24.5
借入金返済	24.6	66.6
臨時積立金への支出	22.4	10.7
外貨換算調整	0.4	10.8
運転資本の増加	—	11.3
	172.7	216.5
正味流動資金の変動		
現金貯金・現金等価物	90.8	58.1
当座借越・短期借入金	(20.9)	35.9
	69.9	94.0

図表 3 付加価値・資金結合計算書

	£	£
売 上		×
マイナス 外部購入価値		×
粗付加価値		×
マイナス 従業員への分配	×	
利息の支払	×	
税金の支払	×	×
営業活動からのキャッシュ・フロー		×
その他の資金調達		
社債発行	×	
固定資産販売等	×	×
資金調達総額		£×

（支払配当がある場合には、資金運用部分で処理する。）

いく必要があるだろう。

4. 付加価値分析の基礎

付加価値管理会計の基礎的な技法として、付加価値指標を用いた付加価値分析は、従来から付加価値生産性分析と付加価値分配性分析として実施されてきた。ここではその基本的な展開式を整理しておこう。

(1) 付加価値生産性分析

付加価値生産性分析は、通常つぎの3つの等式で生産要因分析がなされてきた。

① 付加価値生産性 (付加価値/従業員数) = 経営資本集約度 (経営資本/従業員数) × 経営資本回転率 (売上高/経営資本) × 付加価値率 (付加価値/売上高)

この等式は、付加価値生産性を経営資本集約度、経営資本回転率、付加価値率の3つに生産要因を分析するものであり、これによって付加価値生産性の向上が投資対策によるものか、操業度対策によるものか、あるいは外注対策によるものか、を検討し、またその相互関係をみていくのである。この等式が基本的なものであるが、これはさらにつぎの②と③の式のようにも展開できる。

②付加価値生産性 (付加価値/従業員数)

$$= 1 \text{人当り売上高} (\text{売上高} / \text{従業員数}) \times \text{付加価値率} (\text{付加価値} / \text{売上高})$$

③付加価値生産性 (付加価値/従業員数)

$$= \text{経営資本集約度} (\text{経営資本} / \text{従業員数}) \times \text{経営資本生産性} (\text{付加価値} / \text{経営資本})$$

②の式は、1人当り売上高と付加価値率に分析するため、付加価値生産性の向上が、売上高の増大か、あるいは高付加価値化か、いずれの方に重点があるのかがわかる。③の式は、経営資本生産性すなわち経営資本の投資効率を一定とすれば、生産性の向上には資本集約度の高度化が不可欠なことがわかる。また、1人当り売上高は、つぎのような式にも分解されるので、この関連式を用いて生産性の要因分析をすることも可能である。

1人当り売上高 (売上高/従業員数)

$$= \text{労働装備率} (\text{有形固定資産} / \text{従業員数}) \times \text{有形固定資産回転率} (\text{売上高} / \text{有形固定資産})$$

(2)付加価値分配性分析

付加価値分配性は、労働分配率(労働分配額/付加価値)、資本分配率(資本分配額/付加価値)、社会分配率(租税公課や社会貢献額などの社会分配額/付加価値)などであらわされるが、それは、企業の内部と外部との社会関係を示していて企業の安定性と深く関わっている。とりわけ従業員は、企業をめぐる利害関係者集団のなかで最も重要な集団の一つであり、企業の存続と長期的な発展にとっては健全な労使関係の確立が不可欠である。従業員は、成果分配に当然大きな関心を寄せているが、とくに重要なものは賃金水準をあらわす1人当り労働所得であろう。

そのため付加価値分配性の分析は、通常、1人当り労働所得からはじまるつぎのような等式が用いられる。

①1人当り労働所得 (労働収益/従業員数)

$$= \text{付加価値生産性} (\text{付加価値} / \text{従業員数}) \times \text{労働分配率} (\text{労働収益} / \text{付加}$$

価値)

この式は、1人当り労働所得を付加価値生産性と労働分配率の2要因に分解するものであり、これは、労働分配率が一定であれば、1人当り労働所得を増加させるためには付加価値生産性の向上が必要なことを示している。逆に付加価値生産性が一定であれば、労働者側の運動などによって労働分配率を上昇させることにより1人当り労働所得つまり賃金水準は高くなる。

上記の式は労働関係をあらわす関連式としてよく利用されるものであるが、そのほかにもつぎのような等式が補足的に用いられる。

② 1人当り労働所得（労働収益／従業員数）

= 1人当り売上高（売上高／従業員数）×売上高人件費率（労働収益／売上高）

この式は、1人当り労働所得を二つの規定要因、すなわち1人当り売上高と売上高人件費率に分解したものである。この②の式は、上記の①式とは違って売上高に重点を置いたものであり、いわば販売効率指向の要因分析といえるであろう。またそれは、付加価値を介在させないため、労働収益を付加価値からの分配というよりも費用として位置づける人件費分析に事実上なっているのである。

III スループット会計の基本構造とその意義

1. TOCとスループット会計

TOCとは、1970年代に開発された「OPT (Optimized Production Technology)」と呼ばれた生産スケジューリング手法を背景として、「スループット (throughput)」の創出と最大化に障害となる制約条件を識別し、それを取り除く改善プロセスに焦点を当てるアプローチである。このTOCの発展には、①「ドラム・バッファ・ロープ (Drum-Buffer-Rope)」（1975-85年）、②「スループットの世界 (Throughput World)」（1983-91年）、③

「思考プロセス (Thinking Processes)」(1990年以降)の3つの側面がある (Dugdale and Jones, [1996], p.1)。これらについては参考文献で示しているように、わが国でもすでに多くの研究者によって紹介されているため、ここではスループット会計に関連する②「スループットの世界」に限定して、その特徴を探っておきたい。

Goldratt は、基本的な原理から会計を再編成することを提案した。その際の重要な測定値が①「スループット (throughput)」, ②「在庫 (inventory)」, ③「業務費用 (operational expense)」の3つの概念である。これらは、次のように定義されている。「スループットとは、当該組織が販売することによってカネを生み出すレート (rate) である。在庫とは、組織が販売しようとするものを購入する際に投資した全てのカネである。業務費用とは、組織が在庫をスループットに転換するために支払うすべてのカネである。」(Goldratt and Cox, [1993], pp.59-60)。これらの定義を具体的にどのように理解するかは、論者によって異なっているのであるが、Dugdale and Jones, によれば、スループットは、売上高から販売された製品に関連する、会社外部から購入した材料とサービスを控除して算出されるという。この解釈であればスループットは、イギリスの「コーポレート・レポート」で提案された付加価値とまったく同じように算定されるということになる。在庫は、在庫品 (stock) だけではなく、機械および建物も包含するので、伝統的な会計よりも広義のものとなっている。業務費用は、直接であろうと間接であろうと、作業時間であろうとアイドルタイムであろうとすべての従業員の時間を含む転換費用を範囲に含めている。

2. スループット会計の計算構造と特徴

Dugdale and Jones, のスループットの解釈を別にすれば、通常、売上高から直接材料費を控除したものがスループットとみなされている。

Dugdale and Jones は、Yoshikawa などのスループット会計の定義を最もシンプルな定義として紹介し、彼らのスループット報告書 (図表 4) を

例示している (Dugdale and Jones, [1996], p.11)。

「スループット会計は、JIT の考え方に多くの点で共鳴する会計へのアプローチである。スループット会計は、本質的に、経営者が利用可能な一定の所与の資源を有していることを前提としている。これらは、現存の建物、資本設備、そして労働力から構成される。これらの資源を使用しながら、購入された材料と部品は、売上収入を生み出すために加工されなければならない。こうしたシナリオを与えられて、それを実行するために設定される最も適切な財務目的がスループットの最大化 (Goldratt and Cox [1984]) であり、次のように定義される。

$$\text{売上高} - \text{直接材料費} = \text{スループット}$$

他のすべての原価要素は、固定費であると考えられるので、この目的は企業にとっての最大の利益を生み出すように経営管理者を動機づけるだろう。」

図表 4 スループット報告書

	£	£
売上高		×
直接材料費		(×)
<hr/>		
スループット		×
直接労務費	(×)	
製造間接費	(×)	
一般管理費	(×)	
販売費	(×)	(×)
<hr/>		
営業利益		×

その他多くの研究者がスループット会計の計算構造について論じ、紹介しているが、ここではそれらについてすべて紹介できないので、それらを踏まえながら筆者なりにスループット会計の特徴をとりあえず以下のように整理しておきたい（これについては別稿で論じたい）。

①キャッシュ・フローの重視

企業目標としての「金儲け」、キャッシュ・フロー概念として理解されるスループットの世界

②発生主義より現金主義的傾向

材料の購入即消費とみなし、在庫の管理と削減に役立てる

③原価計算に対する不信、否定的立場

「原価計算は生産性の第一の敵」(Goldratt and Cox [1993])

④会計システムの簡素化と基本目標への関心の集中

A B C への対抗

⑤部分最適から全体最適へ

コストの世界からスループットの世界へ

IV スループット会計とバックフラッシュ・コストイング**1. バックフラッシュ・コストイングの意義と内容**

バックフラッシュ・コストイングとは、JIT (Just in time) 生産システムの下で各種在庫がきわめて少ないかほとんどないという状況を背景として登場してきた原価計算方法の一つである。それは、原価の発生を忠実に跡づけ、製品に凝集させていくという近代会計と伝統的原価計算がある種の理念としてきた原価凝着 (Cost Attachment) という考え方とは異質なものであり、技術的には仕掛品勘定を設けず、製品完成時や製品販売時に勘定記入と計算を開始するところに特徴がある。またバックフラッシュ・コストイングは、記帳と計算の単純化と原価の配賦計算を実施しないために、きわめてシンプルで分かりやすい原価計算システムになっている。

なお Horngren らによれば、バックフラッシュ・コストイングには、次のような3つのバリエーションがあり、例2の場合のバックフラッシュ・コストイングは「超変動原価計算 (supervariable costing)」あるいは「スループット原価計算」とも呼ばれているようである。

例1：勘定記録時点 (Trigger Points) が材料購入時と製品完成時の場合。

例2：勘定記録時点が材料購入時と製品販売時の場合。

例3：勘定記録時点が製品完成時の場合。

2. スループット会計とバックフラッシュ・コストイング

前章で取り上げたスループット会計は、TOCを理論的基礎に持つ損益計算の一形態であった。それは、計算構造が比較的簡単ということに加えて、JIT生産システムを必ずしも前提としないけれども、間接費の製品への配賦計算を行わないため、単位当たりの製造間接費の低減をめざして生産の拡大を図り、在庫の増大につながる行動を抑制するという点でバックフラッシュ・コストイングと共通性を持っている。バックフラッシュ・コストイングは原価計算の一形態である。スループット会計が部分最適ではなくて企業全体の目標（利益獲得）の達成を重視し、そこに焦点を集中させ、できるだけシンプルでわかりやすい計算システムの構築をめざしていることに注目すれば、原価計算システムとしてバックフラッシュ・コストイングを採用し、それと一層緊密に結び付けていくことが考えられる。バックフラッシュ・コストイングについての Horngren らの見解を以下で紹介しておこう。

「バックフラッシュ・コストイングとは、生産が完了する場合のみ製品に原価を配賦する会計システムである。」(Horngren/Sundem/Stratton, p. 549)

「在庫の様々な段階つまり原材料、仕掛品、各工程や部門の在庫、そして製品を通して原価を跡づけていくことは、会計システムを複雑にしている。もし在庫がなければ、すべての原価は、売上原価に直接に賦課され、会計システムは、大変簡単になるだろう。JIT生産システムを利用している組織は、通常、在庫が大変少ないかほとんどない。その結果として、在庫の様々なタイプを通して原価を跡づけていく伝統的会計は、不適切なものとなり、組織にとって役に立たないものにさえなるだろう。」(Horngren/Sundem/Stratton, p.549)

「バックフラッシュ・コストイングは、材料費と加工費という2つの原

価カテゴリーだけを持っている。そのユニークな特徴は、仕掛品勘定がないことである。実際材料費は材料勘定に記帳され、実際労務費と間接費は、加工費勘定に記帳される。原価は、これら2つの一時的な勘定から直接に完成品に振り替えられる。」(Horngren/Sundem/Stratton, p.550)

「バックフラッシュ・コストイング (delayed costing, endpoint costing, post-deduct costing と呼ばれている) とは、完成品が現れるまで生産された製品の状態における変化を記録することを遅らせる原価計算システムを意味している。それは、製品の製造原価をフラッシュ・アウトするために後ろに戻って作業し、予算もしくは標準原価を使用する。そうした遅れの極端な形態は、製品の販売時点まで待つことである。通常、バックフラッシュ・コストイングでは仕掛品の勘定記録はない。」(Horngren/Foster/Datar, 1997, p.726)

V 京セラのアメンバー組織の業績管理会計

1. アメンバー組織と業績管理

京セラの経営組織の最も特徴的なことは、アメンバー組織と一般に呼ばれている部門組織単位が基礎組織になっていることである。このアメンバー組織は通常数人から数十人で構成され、必要に応じてあたかもアメンバーのように増殖し、解体するきわめて弾力的な組織である。同社には現在、社員約13,000人で1,200程度のアメンバー組織が存在するようである(三矢・谷・加護野 1999, 51頁)。このアメンバー組織の変更を決定する指標がその組織の生産高と時間当たり付加価値なのである。その基本的な関係をかつて浜田教授が整理されていたのでここで紹介しておきたい(浜田 1989, 47-48頁)。アメンバーの増殖と解体は、生産高と時間当たり付加価値の両側面から判断され、その組み合わせは図表5のように4通りの場合が考えられる。(A)の場合はアメンバーの規模をそのままにしておき、(D)の場合はすでに組織が解体されているはずで現実に起こらない。(B)の場合は

図表 5

		1人1時間当たり付加価値	
		高	低
生産高	高	(A)	(B)
	低	(C)	(D)

アメンバーの規模を縮小し、組織の配置換えを行い、付加価値生産性を高めようとするが、効果がないと判断される場合には解体される。(C)の場合は付加価値生産性が高いためアメンバーの規模を大きくさせるのである。

2. 時間当たり採算制度と付加価値

このようなアメンバー組織の管理会計システムの核心となるのが時間当たり採算制度であり、その中心的な評価指標が時間当たり付加価値なのである。これらについては近著（稲盛1998，および三矢・谷・加護野1999）に詳しく紹介されている。ここではそのポイントだけを指摘しておきたい。計算構造は次のようになっている。

総出荷（社外出荷＋社内売）－社内買＝総生産

総生産－経費（社外からの購入費＋人件費以外の販売費・一般管理費＋その他経費）＝差引売上（付加価値）

差引売上÷アメンバー構成員の総労働時間＝時間当り差引売上（付加価値）

上式の差引売上がアメンバー組織がつくり出した付加価値であり、京セラの付加価値概念になる。このような計算が各アメンバーで毎日行われ、それによって業績管理に役立てられる。またこの計算は過程がシンプルなので従業員にも理解しやすい成果計算だといわれている。さらに月次に各事業部ごとの付加価値計算が集計される。これらを示す「時間当たり採算表」は、次のような図表6および図表7を参照していただきたい。

また時間当たり採算の仕組みと特徴は、京セラの稲盛和夫名誉会長の著書や三矢・谷・加護野教授らの著書などで詳細に紹介し、検討されている

図表 6 製造部門の採算表

総出荷	(千円)	$A = B + C$	26,800
社外出荷	(千円)	B	6,300
社内売	(千円)	C	20,500
社内買	(千円)	D	2,200
総生産	(千円)	$E = A - D$	24,600
経費合計	(千円)	$F = (a) + (b) + \dots + (q)$	12,00
原材料費		(a)	500
金具・仕入商品費		(b)	10,000
外注加工費		(c)	200
修繕費		(d)	100
電力費		(e)	100
.....	
.....	
金利償却費		(m)	300
部内共通費		(n)	100
工場経費		(o)	200
内部技術費		(p)	100
営業・本社経費		(q)	300
差引売上	(千円)	$G = E - F$	12,600
総時間	(h)	$H = (x)(y)(z)$	2,000
定時間		(x)	1,800
残業時間		(y)	100
部内共通時間		(z)	100
当月時間当たり	(円/h)	$I = G \div H$	6,300
時間当たり生産高	(円/h)	$J = E \div H$	12,300

が、それらは以下の諸点に整理できる。なお「」内は三矢・谷・加護野教授らの著書の中の小見出しの表現である。(三矢・谷・加護野 [1999], 104~128頁, 稲盛 [1998], 121~146頁)。

①現金主義, キャッシュ・フロー重視

- ・「出荷したらすぐ生産」
- ・「棚卸資産のないキャッシュの世界」
- ・「買ったらすぐ経費扱い」
- ・「仕掛品計上をしない」

②在庫の削減, 徹底した管理

- ・「目で見る在庫管理」
- ・「買い過ぎを抑える」

図表 7 営業部門の採算表

売上高	(千円)	A	105,000
総収益	(千円)	$B = A \times \text{口銭率}$	10,500
経費合計	(千円)	$C = (a) + (b) + \dots + (q)$	3,400
電話通信費		(a)	400
旅費交通費		(b)	300
販売手数料		(c)	600
販促費		(d)	100
広告宣伝費		(e)	200
接待費		(f)	400
.....	
.....	
賃借料		(p)	300
本社経費		(q)	300
差引収益	(千円)	$D = B - C$	7,100
総時間	(h)	$E = (x)(y)(z)$	1,000
定時間		(x)	800
残業時間		(y)	100
部内共通時間		(z)	100
当月時間当たり	(円/h)	$F = D \div E$	7,100
累計時間当たり	(円/h)	G	5,200
一人当たり売上高(千円/人)		$H = A \div I$	21,000
人員	(人)	I	5
受注額	(千円)	J	234,500

③付加価値経営, 「付加価値三分法」(従業員への配分, 企業の内部留保と株主への配当, 税金の納付)

- ・「人件費は経費に入れない」
- ・「人間は費用ではない」
- ・「賃率以上の時間当たりが必須」

④会計システムの単純化と明確化, 迅速化

- ・「シンプルでわかりやすい」
- ・「常に金額で表す」
- ・「スピーディーに採算を出す」
- ・「経営のリズムをワンポイント速める」
- ・「決算数字と有機的に結びつく」

- ・「数字は現場に任せる」
- ・「現場が原価を知っている」
- ・「数字が浸透する」
- ・「時間が浸透する」

⑤原価計算に対する疑義と売価還元法

⑥原価主義と原価凝着に対する疑義と市場指向

VI むすびに代えて

スループットは広義の粗付加価値とも考えられ、スループット会計は付加価値の生産的側面を表している。バックフラッシュ・コストイングを含むスループット会計は、多くの優れた特徴をもっているが、成果配分的、社会分配的、社会関連的視点を欠いている。社会や環境とのコンフリクトを回避させるためにも社会との共生と労資の共同体的指向をもつ付加価値会計との結合が必要ではないだろうか。また付加価値会計は、貢献利益やキャッシュ・フロー会計への展開の可能性をもつ粗付加価値概念を再評価し、スループット会計を包摂することによって、再興と一層の発展が期待できるだろう。

図表 8 スループットと付加価値

売上高				
直接材料費	スループット			
その他変動費 変動販管費		貢献利益 (=粗付加価値)		
減価償却費			純付加価値	
その他固定費 金融費用				京セラ付加価値
人件費 税引前利益				

京セラ会計システムは、スループット会計、バックフラッシュ・コストリング、付加価値会計の思考方法に共通するところが多く、それらの具体的な適用と展開の一形態とも考えられる。スループットから京セラの付加価値までを比較して図で示せば前頁の図表8のようになるだろう。

主要な参考文献

- Accounting Standards Steering Committee (1975), *The Corporate Report—a discussion paper*. Knell, A (1986), *Added Value for Added Profits*, ICAEW, Bentley, T. (1981), “Added Value and Contribution”, *Management Accounting*, March, Cox, B. (1979), *Value Added—an appreciation for the accountant concerned with industry*, Heinemann.
- Dugdale, D. and Jones, T. C. (1996), *Accounting for Throughput*, CIMA.
- Galloway, D., and Waldron, D (1988.), “Throughput accounting”, *management accounting*, Novemer, Graves C. and B. Gurd (1998), “Throughput accounting : a revolution in the making?”, Australian CPA, August.
- Goldratt, E. M. and Cox, J (1993)., *The Goal*, Second Edition, Gower.
- Horngren, C. T., G. Foster, and S. M. Datar (1997), *Cost Accounting—a managerial emphasis*, ninth edition.
- Horngren, C. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton (1999), *Introduction to Management Accounting*, eleventh edition.
- Morley, M. F. (1978), *The Value Added Statement—a review of its use in corporate reports*, Gee & Co Limited, (伊藤俊雄訳『付加価値計算書』中部日本教育文化会1985年)。
- MacArthur, J. B. (1996), “From Activity-Based Costing to Throughput Accounting”, *Management Accounting*, April, Renshall, M., Allan. R. and Nicholson, K. (1979)., *Value added in External Financial Reporting*, ICAEW.
- Smith, G. (1978), *Wealth Creation : the added value concept*, Fabion Press.
- Smallwood, R. E. R. (1977), *Practical Applications of Added Value*, Engineering Employers’ Federation.
- 稲盛和夫 (1989) 『心を高める, 経営を伸ばす』PHP研究所。
- 稲盛和夫 (1998) 『稲盛和夫の実学』日本経済新聞社。
- 大塚浩史 (1997) 「スループット会計の意義と導入の背景」『研究年報・経済学(東北大学)』第58巻4号。
- 岡本清 (1994) 『原価計算5訂版』国元書房。
- 古賀勉 (1996) 「バックフラッシュ・コストリングの原理」『商学論叢』第40巻4号。

- 櫻井通晴 (1998) 「ABC と制約理論 (TOC) の対決と共存」『会計学研究 (専修大学)』第24号。
- 島田美智子 (1999) 「TOC とスループット会計の展開方向」『大阪商業大学論集』第112・第113合併号。
- 菅本栄造 (1998) 「スループット会計が動機づける売上げ増大と在庫削減」(ダイヤモンド社編『サプライチェーン理論と戦略』所収)
- 浜田和樹 (1989) 「『アメンバー』方式による利益管理システム—京セラのケース」『企業会計』Vol.41, No.2。
- 浜田和樹 (1997) 「TOC の管理会計上の意義」『会計』第151巻第5号。
- 水野一郎 (1990) 『現代企業の管理会計—付加価値管理会計序説—』白桃書房。
- 水野一郎 (1994) 「T A 社・M S 社・K C 社の事例—経営管理における付加価値指標の利用状況について—」(山上達人・飯田修三編『社会関連情報のディスクロージャー』白桃書房 所収)
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男 (1999) 『アメンバー経営が会社を変える』ダイヤモンド社。
- 宮本匡章 (1998) 「管理技法の伝承とその発展をめぐって—TOC に関連して」『企業会計』Vol.50, No.1。
- 矢澤秀雄 (1997) 『管理会計—スループットと物流費—』税務経理協会
- 山上達人 (1984) 『付加価値会計の研究』有斐閣。