

バックフラッシュ・コストイングの特質と課題 —環境適合の管理会計システムの一つとして—

田 中 浩

はじめに

20世紀の後半の20年間は、例えば戦略経営、経済のサービス化、組織変化といった多様な企業経営の変化に適合するために、敏速かつ的確な管理会計の変化が求められてきたのであるが、なかでも加速する生産方式の変化を巡っては、管理会計システムに対しその陳腐化と変化への立ち遅れが指摘されてきた。

そもそも、管理会計の発展は、企業の生産環境に適合した管理会計システムの模索として成立してきたと言っても過言でないのだが、近年でも生産環境の変化への対応という側面で管理会計に対する変化が要請されてきた。

このような変化への要請に対して、活動基準原価計算や原価企画、品質原価計算などが提案され、その原理の確立や手法の精緻化とともに実際上の諸問題についても、既に相当量の議論が行われてきた。

しかし、これらの新しい管理会計システムは一定の評価と実績をあげるものとはいえ、ジャスト・イン・タイム生産に対してダイレクトな回答となっているとは言い難い。ジャスト・イン・タイム生産は、言うまでもなく、生産環境の変化の代表格であり、またかつては日本企業の生産形態の総称としてまで使われ、現在も決して無視することはできない生産形態である。この生産形態に適合的な管理会計システムの構築は長年に渡り、管理会計研究の重要な柱であるべきだった。

そして近年、ジャスト・イン・タイム生産に適合した管理会計システムとして提案されたものがバックフラッシュ・コストイングである。

本論文では、まずバックフラッシュ・コストイング (Back flash Costing) の手続きを検討し、その基本構造を明確にする。そして、そこからバックフラッシュ・コストイングの特質、問題点、そして今後の課題について論を進めていく。

第1節 バックフラッシュ・コストイングの手続とその検討

バックフラッシュ・コストイングの手続を詳細に論じたものとして、最も重要視されているのは Horngren による一連の記述である。Horngren は幾人かとの共著により多少異なった事例を使って論じているが、本節では、その最近のものに依拠しつつ、バックフラッシュ・コストイングの手続きについて検討する¹⁾。

彼らは、バックフラッシュ・コストイングを、3つのケースに分けている。この3つは、仕掛品原価・製品原価の算定に関わる仕訳帳・勘定元帳への記入時点が三種類あるため、その相違に基づく種類分けである。この種類分けの基準となる帳簿への記入時点のことを、「トリガーポイント (trigger point)」と呼んでいる。トリガーポイントでは仕掛品原価（以下の例示では在庫勘定が使われている）や製品原価の計算（製品勘定への借方記入）が行われ、それに関する計算記入がなされるが、それ以外の時点では、仕掛品原価や製品原価に関する計算記入がなされないのである。

各ケースとトリガーポイントとの関係は次のようになっている。

(1) ケース1

トリガーポイントが原材料の購入時点と製品の完成時点の二点であるケース。この二時点で仕掛品・製品勘定への記入を行うことになる。

(2) ケース 2

トリガーポイントが原材料の購入時点と製品販売時点の二点のケース。ケース 1 とは第二時点目が製品の完成時点か販売時点かの相違となる。

(3) ケース 3

トリガーポイントが製品の完成時点の一点のみのケース。この時点でのみ仕掛品・製品勘定への記入を行うことになる。

ケース 1 からケース 3 では共通して、次のような条件が想定されている。

- ・当該原価計算期間における原材料の期首有高はない。
- ・月初および月末仕掛品勘定はない。
- ・原材料は、製造直接費とされる。
- ・加工費は、製造間接費とされる。労務費はすべて加工費に含める。
- ・当該原価計算期間における単位あたり標準直接材料費は \$ 19、標準加工費は \$ 12 とする。

また、直接材料費（仕掛品に含まれる直接材料費を含む）は、「在庫：原材料および仕掛品（統制勘定）」(stock:raw and in-process control)（以下、「在庫」勘定と表記しよう）に記入される。また、完成品は、「製品」勘定に記入される。

以下、ケースごとに原価計算手続きを見てみよう。

(1) ケース 1

：トリガーポイントが材料購入と製品完成の二点のケース

勘定記入は、1 から 7 までのステップを経て行われる。

(ステップ 1)

当期に購入した直接材料を記録する。

4 月の直接材料費は \$ 1,950,000 であるとする。

(在庫) 1,950,000	(買掛金) 1,950,000
----------------	-----------------

これが第一番目のトリガーポイントである。

(ステップ2)

次に、当期に発生した加工費を記録する。

仮に\$1,260,000であったとする。

(加工費) 1,260,000	(諸口) 1,260,000
-----------------	----------------

これは他の通常の前価計算と同様の処理である。しかしバックフラッシュ・コストイングでは、この加工費は次のトリガーポイントまで放置され、仕掛品勘定（ここでは在庫勘定）への振替がなされない点が特徴である。

(ステップ3)

当期に製造された完成品量が確定する。

仮に100,000単位の製品が完成したとする。

(ステップ4)

製品の見積原価または標準原価を計算する。

先ほどの条件にしたがって、標準直接材料費は\$19、標準加工費は\$12で、合計\$31である。

(ステップ5)

当期の完成品原価を記録する。ここが、トリガーポイントの二点目である。

完成品原価は、\$3,100,000 (=100,000単位×\$31) であるから、次のように処理される。

(製品) 3,100,000	(在庫) 1,900,000 (配賦加工費) 1,200,000
----------------	-------------------------------------

直接材料費を示す在庫勘定と加工費の配賦額が製品勘定へ振り返られている。ここで加工費が仕掛品勘定（在庫勘定）を経ず、製品勘定へと直接振替ら

れている点が、伝統的な原価計算と大きく異なる特徴である。

(ステップ6)

当期の売上原価を記録する。

仮に4月は99,000単位が販売されたとする。売上原価は\$3,069,000 (= 99,000単位 × \$31) であるから、次の仕訳となる。これは伝統的な原価計算と同一である。

(売上原価) 3,069,000	(製品) 3,069,000
------------------	----------------

(ステップ7)

ステップ2の実際加工費とステップ5の配賦加工費との間で生じている差異を処理する。この例示では、実際加工費\$1,260,000を配賦加工費勘定の借方へ記入し、過不足額(配賦差異)\$60,000は、売上原価へと振り返えられる。

(配賦加工費) 1,200,000	(加工費) 1,260,000
(売上原価) 60,000	

このような一連の処理によって売上原価は\$3,069,000であり、このなかには直接材料費と配賦加工費、配賦もれ加工費が含まれている。

また、これに対して、期末残高は在庫の\$50,000と製品の\$31,000があることになっている。しかし、ここに示される在庫\$50,000は、直接材料費のみであり、加工費は含まない点が特徴である。

(2) ケース2

トリガーポイントが原材料の購入時点と製品の販売時点の2点である場合である。この場合は、ケース1と同様に直接材料費は在庫勘定として処理されるが、さらに製品に含まれる直接材料費も、一括して在庫勘定として処理される(もちろん、仕掛品に含まれる直接材料費も在庫勘定に含まれている)。

記帳処理のプロセスは、1から6のステップを踏んで行われる。

(ステップ1)

当期に購入した直接材料を記録する。直接材料費は\$1,950,000であったとする。

(在庫) 1,950,000	(買掛金) 1,950,000
----------------	-----------------

このステップは、トリガーポイントの第一点目であり、ケース1と同じ処理がなされる。

(ステップ2)

当期に発生した加工費を記録する。加工費は\$1,260,000が発生したとする。

(加工費) 1,260,000	(諸口) 1,260,000
-----------------	----------------

このステップもケース1と同じ処理である。

(ステップ3)

当期の売上原価が判明する。

99,000単位の製品が販売されたと仮定する。

ここでは、ケース1の場合と異なり、製造の確定ではなく販売の確定がなされている点に注意すべきである。

(ステップ4)

製品の見積原価または標準原価を計算し、売上原価を計算する。

標準直接材料費は99,000単位×\$19=\$1,881,000であり、標準加工費は99,000単位×\$12=\$1,188,000である。したがって売上原価は\$3,069,000となる。

(ステップ5)

当期の売上原価を記録する。ここがトリガーポイントの第二点目となる。

(売上原価) 3,069,000	(在庫) 1,881,000
	(配賦加工費) 1,188,000

この売上原価の確定の仕訳において、貸方に製品勘定が登場しない。これは、伝統的な原価計算では行われ得ない方法である。

(ステップ6)

加工費差異を処理する。

実際加工費と標準加工費の配賦との過不足\$72,000 (=実際加工費\$1,260,000 - 配賦加工費\$1,260,000) は、売上原価勘定へ賦課される。

(配賦加工費) 1,188,000	(加工費) 1,260,000
(売上原価) 72,000	

ケース2では、このような六つのステップによって、会計処理が行われるのであるが、ここで、トリガーポイントと在庫勘定に関し検討してみよう。

まず、第一のトリガーポイントである材料購入についてはケース1と同様である。第二のトリガーポイントが製品販売時である。そこで製品の完成時には、在庫勘定や製品勘定への記入が一切なされていない点が大きな特徴である。伝統的な原価計算では生産プロセスに忠実に原価勘定を記録するのであるが、それが行われていないからである。この生産プロセスとの関わりは第3節で論じる。

次に在庫勘定残高の金額についてである。在庫勘定には\$69,000の期末残高がある。これをどのようなものと捉えるか、あるいは仮定するかが問題となる。

一つには、期末製品在庫があると仮定する場合である。この場合、例えば、手元に残っている材料在庫が\$50,000とし、一方、生産量が100,000単位であると仮定してみよう。この場合、販売量が99,000単位であるから、完成後の未販売の製品在庫1,000単位(単位あたり\$19)が存在することとなり、その原

価は\$19,000となる。この製品在庫\$19,000と材料の在庫\$50,000との合計が、在庫勘定残高\$69,000できるのである。

だが、もう一つの考え方が存在し、この考えこそが重要なものとなる。それは、生産量と販売量が等しいという仮定を妥当とする考えである。この場合にこそ、ケース2は正当な処理と評価されるのである。この点については次節において詳述しよう。

(3) ケース3

トリガーポイントが製品完成時一点のケースである。

(ステップ1)

直接材料を購入したにも関わらず、何らの記録はなされない。ケース1および2では、このステップは、第一番目のトリガーポイントとして、在庫勘定の増加を記録した。しかし、ケース3では、トリガーポイントから外されている。これが伝統的な原価計算とは全く異なる処理であることは言うまでもない。

(ステップ2)

次に、当期の発生加工費が\$1,260,000であったとする。

(加工費) 1,260,000	(諸口) 1,260,000
-----------------	----------------

(ステップ3)

当期に製造された完成品量が判明する。

100,000単位の製品が完成したとする。

(ステップ4)

製品の見積原価または標準原価が、標準直接材料費は\$19、標準加工費は\$12として、合計\$31と計算される。

(ステップ5)

製品が完成した。このステップが本ケース唯一のトリガーポイントである。完成品原価は、\$3,100,000であるから、

(製品) 3,100,000	(買掛金) 1,900,000
	(配賦加工費) 1,200,000

と記入される。ステップ1での記入がなされないため、材料勘定は存在せず、買掛金勘定が現実の取引時刻とは異なる時刻に記入されている点に注意すべきである。この処理の持つ問題点も後述する。

(ステップ6)

当期の売上原価は\$3,069,000を記入する。

(売上原価) 3,069,000	(製品) 3,069,000
------------------	----------------

(ステップ7)

加工費の配賦差異\$60,000を売上原価へと振り返る。

(配賦加工費) 1,200,000	(加工費) 1,260,000
(売上原価) 60,000	

以上のケース1から3を勘定として示すと図表1²⁾となる。

第2節 生産環境との関わり

ケース1の場合、トリガーポイントが材料購入時と製品完成時であることから、事実上、製品の完成時点、すなわち生産量が確定した時点から原価計算が開始されることとなる。

そしてまた、そこでの在庫品（仕掛品）および製品勘定には直接材料費が記入されている、すなわち原価計算の計算対象が直接材料費のみに絞られているという点は注目に値する。

図表1 バックフラッシュ・コストイングの勘定記入

ケース1

	在 庫		製 品		売上原価
	1,950,000	1,900,000	3,100,000	3,069,000	3,069,000
直接材料費	残高 50,000		残高 31,000		
	配賦加工費				
	1,200,000	1,200,000			
加工費	加工費				60,000
	1,260,000	1,260,000			

ケース2

	在 庫		売上原価
	1,950,000	1,881,000	3,069,000
直接材料費	残高 69,000		
	配賦加工費		
	1,188,000	1,188,000	
加工費	加工費		72,000
	1,260,000	1,260,000	

ケース3

	製 品		売上原価
直接材料費	3,100,000	3,069,000	3,069,000
	残高 31,000		
	配賦加工費		
	1,200,000	1,260,000	
加工費	加工費		60,000
	1,260,000	1,260,000	

この点は直接原価計算を想起させる。ただし、通常の、直接原価計算において製品原価に算入される変動費のうち、直接材料費は製品原価計算の対象となるが、直接労務費、および変動間接費は、変動費であるにも関わらず、固定間接費と一括して合算されて、加工費という名で処理され、期間費用として一括して売上原価に含められている。

このような処理が妥当とされる背景には、近年の生産現場の置かれた状況があげられる。JITに代表される徹底した合理化を行なった機械生産の場合、直接材料費以外の原価について詳細な原価計算が必要ないとも考えられているのである。

この背景には、生産環境の今日的状況がある。例えば、直接労務費に関して言えば、ある種の機械加工・組立型の業種では、直接労務費の総製造原価に占める割合が数パーセントに過ぎないほど小さくなってきている [門田, 2000, p.5]。この状況下では、その原価の計算の重要性が相対的に低下してきていると判断される場合もあるのである。

次にケース2について、既述のように製品完成時がトリガーポイントでないために何らの処理もなされず、販売時に売上原価に直接材料費および加工費が振替えられている。前節でふれたように、このような処理の背後には、生産量 = 販売量という条件（さらに生産開始量 = 完成量、すなわち仕掛品在庫がないという条件）が満たされるならば……という生産と販売の均衡状況が想定されている。すなわち、そのような想定は仕掛品在庫および製品在庫がゼロという想定であり、仕掛品勘定や製品勘定は実際上の意味を持たない。よって、直接材料費および加工費は、仕掛品や製品勘定を経由せず直接に売上原価勘定へと転記されても、まったく問題がない、と考えられている。

この在庫を持たないという生産環境が実現できるという今日の状況が、このような会計処理を正当化する基盤である。

Horn gren et al [1999] は、このケースは、「超変動原価計算」(super variable costing) あるいは「スループット原価計算」(throughput costing) と呼

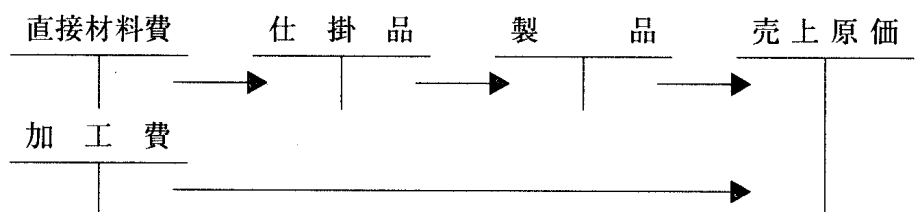
ばれるとしている [p.739]。

次に、ケース3であるが、この場合、加工費は通常の原因計算と同様にその発生時に処理されるが、直接材料費については、原材料購入時に何らの処理もなされず、製品完成時に製品勘定に直接記入される。このような処理の背後には、材料の購入量と材料消費量が等しく、材料在庫を持たないという生産形態が想定されている。この想定のもとでは、当然製品在庫も想定しないこととなり、総製造原価＝売上原価と考えられる。

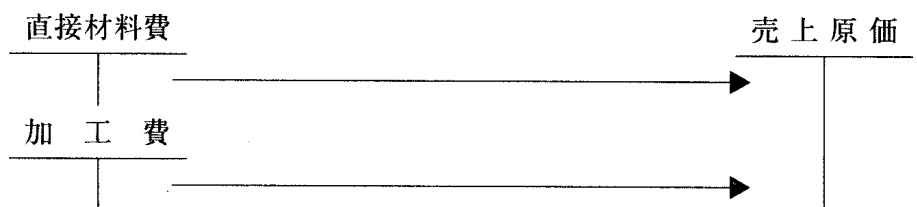
以上のケース1からケース3は簡略的に概念化して、勘定構造としたものが図表2である。ここでのタイプは、Horngrenのケースと同じ番号が該当する。タイプ1は、加工費として直接労務費、変動間接費、固定間接費が期間費用の如く売上原価へと振替られている。仕掛品勘定、製品勘定を経て原価計算が行われるのは直接材料費のみであり、このタイプ1は、まさにJIT環境下の直接原価計算と言えるだろう。タイプ2は、生産量＝販売費という製品無在

図表2 バックフラッシュ・コストイングの3類型 [島田, 2001a, p.206]

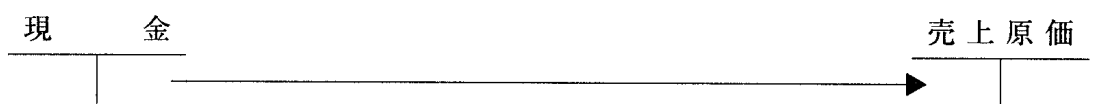
タイプ1：直接原価計算に当てはめた場合



タイプ2：[生産量＝販売量]を想定した場合



タイプ3：[材料の購入量＝材料の消費量]を想定した場合

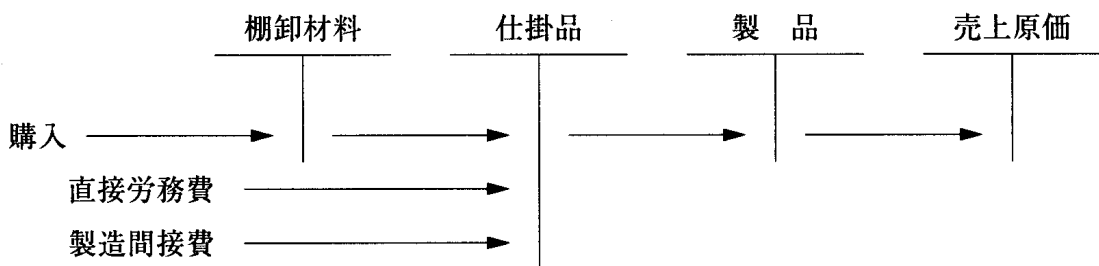


庫の状況を念頭に考えられている。この場合、ケース1の場合に直接材料費のために必要とされた仕掛品勘定と製品勘定が不要となる。さらにケース3では、材料の在庫が最小限となり材料の購入量と消費量が等しくなる状況を想定し、材料の購入=材料の消費=製品の完成=製品の販売という図式が成立することが想定されている。したがって仕掛品勘定、製品勘定のみならず材料勘定までも省略されている。この場合、門田 [2000, p.5] も指摘するように、総製造原価=売上原価=現金支出原価となり、原価計算は支出計算（キャッシュフロー計算）に近づくことになる。

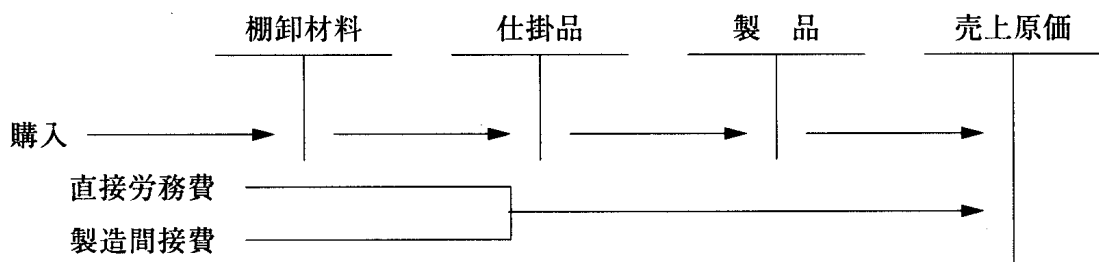
このようにケース1からケース3になるにしたがって、製造プロセスに従った原価の詳細な追跡が省略され、会計処理が簡略化されている。そしてそのような簡略化の背後には、生産状況に関する想定があることが理解される。それは、計画化された生産を遂行し、仕掛品や材料の在庫を限りなく減らしていくものである。そしてその生産されたものは、すべて販売される。このような生産を実現するためには、「販売」が材料の購入から生産完了までを引き起こし、

図表3 伝統的原価計算とジャスト・イン・タイム下の原価計算の比較

伝統的な原価計算の流れ



ジャスト・イン・タイム下の原価計算の流れ



そこからの生産行為が行われる、いわゆるプル方式の生産、ジャスト・イン・タイム生産方式を除いては考えられない。

図表3³⁾において、伝統的な原価計算とジャスト・イン・タイム生産下での原価計算が米国ヒューレット・パッカート社の事例として示されている。先の図表2と比較すれば、バックフラッシュ・コストイングとジャスト・イン・タイム生産下での原価計算がと非常に類似し、その形式からいって同一線上にあることが理解される。

以上から、バックフラッシュ・コストイングにおいては、ジャスト・イン・タイム生産方式が根底に想定されていることは間違えがない。この点を強調するとすれば、ジャスト・イン・タイム生産の理想的な状況と一致する環境を想定するのは、ケース3である。つまり、ケース3こそが、もっとも理想的なバックフラッシュ・コストイングと言えるだろう。

第3節 バックフラッシュ・コストイングの本質

前節の検討から、バックフラッシュ・コストイングはジャスト・イン・タイムの生産環境に合致した原価計算方式であることが明らかになった。では、生産環境との合致が、原価計算方法としてどのような特徴を生み出したと言えるのだろうか。そしてその本質はどのように解すべきなのか。

この点について、伝統的な原価計算と対比し、会計的な観点から明らかにしよう。

伝統的な原価計算は、生産現場における経済価値給付の流れを可能な限り忠実に勘定体系に写しとろうとして構成されている。従って、各費目の勘定から仕掛品勘定を経て、製品勘定へと流れていく。

もちろんこのような生産プロセスの写像は完全なものではない。例えば完全なる写像ではないという意味で、会計的な仮定に基づく計算がなされているのは、間接費の配賦計算である。各種の間接費が、製造間接費勘定にいったん集

計され、そこから仕掛品勘定へと、ある配賦基準によって配賦されるわけで、この部分に関しては、活動基準原価計算のように詳細な手続きをとろうとも、この「配賦」という手続きを経る以上、完全なる写像ではありえない。

従って、当該企業の生産状況によって、あるいは情報システムのあり方によって、完全なる写像を求めての「計算の正確性」よりも、より簡潔な計算構造を志向することも認められるだろう。すなわち、「ある環境下でその環境に合致した、一定の妥当性ある仮定」に基づいた原価計算であるならば、その原価計算も妥当であると認められるだろう。

ここで仕掛品勘定と製品勘定について考えよう。まず、仕掛品勘定の一つの機能は、製造原価の算定であり、それは当期の製造費用に期首仕掛品原価と期末仕掛品原価を加減することで計算されている。また、通常あわせて仕損品や減損に関する製品原価への費用負担も、仕掛品勘定において処理されている。

しかしながら、仕掛品の不存在であるとか、あるにしても常に同一量である状況になれば、仕掛品勘定での製造原価の算定は、その必要性が薄くなる。ジャスト・イン・タイム生産では、このような仕掛品不存在を実現している～すくなくとも想定している。また、仕損・減損に関して、まったく存在しないことが当然という前提がある。したがって、仕掛品勘定を通過しないバックフラッシュ・コストイングは、生産環境に合致した仮定に基づく原価計算として登場してきたものと言える。

また、製品勘定における伝統的な原価計算の機能も同様のことが言えるだろう。すなわち、製品勘定では、当期完成品原価に期首の製品原価と期末製品原価を加減して、当期の売上原価を算定する。ここで、期首・期末の製品在庫が不存在あるいは一定水準で固定されているならば、製品勘定での売上原価算定はその果たす機能が半減する。従って、このような生産量＝販売量の状況では、先のケース2が想定したように、各費目から直接売上原価勘定への記入も生産・販売環境に合致した仮定に基づく原価計算として妥当性をもっていると言えるだろう。

さらに、材料勘定に関しても同様のことが言える。伝統的には材料費の原価計算は期首および期末の材料単価ならびに当期の材料購入単価に照らして、先入先出法といった仮定に基づく計算が行われ、その結果、当期の材料消費高を決定する。このことが材料勘定の持つ大きな意義である。だが、ジャスト・イン・タイム方式、あるいは「カンバン方式」においては、材料納入業者との密接な連携のもと、材料在庫量が非常に少なく、かつ材料の購入量が消費量に等しいという環境が確保されてきている。この場合、材料勘定において当期材料費を計算することは、必ずしも重要性をもたなくなる。ここで、ケース3のように、材料の購入時にダイレクトに売上原価勘定へと記入することも許されるようになってくる。

バックフラッシュ・コストイングでは、伝統的な原価計算とは異なり、原価財の費消に従って勘定を構成せず、ケース2のように製品の販売時点において、ケース3のように製品の完成時点において、製品原価の算定を開始する。そして勘定体系としては、ケース2では、直接材料費勘定と加工費勘定から売上原価勘定へと転記され、仕掛品勘定と製品勘定をパスする。この点で実際の製造プロセスの忠実な写像という、伝統的な原価計算が追求し、テーゼとして保持してきたものを放棄していると言っても過言でない。この意味でバックフラッシュ・コストイングの本質は、忠実な写像ではなく、伝統的な原価計算を簡略的にした、簡略型の原価計算と言えるだろう。

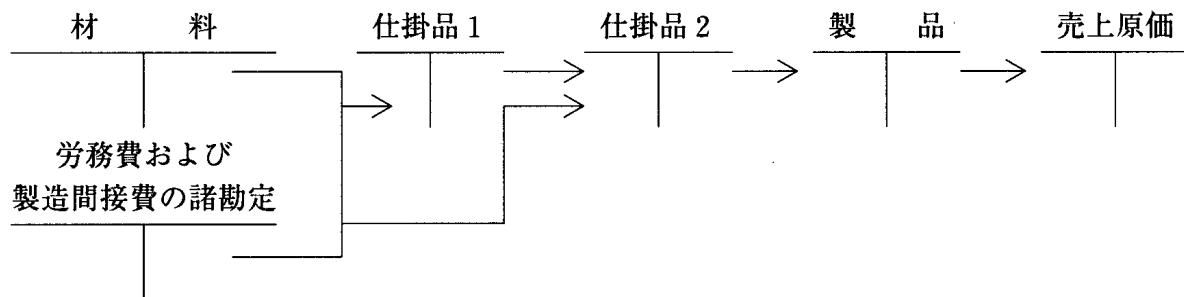
ところで、上記のような仮定ないし想定にも関わらず、材料、仕掛品および製品の在庫が存在する場合はどのように処理されるのだろうか。一つの考え方は、当初の想定を前提にしている以上、在庫の存在はあっても僅少であるとして無視してしまうことである。しかし、これでは在庫品に関する原価データがまったく存在しなくなってしまう。

このような処理が会計的には容認され得ないはずであり、当然なんらかの処理をすることになる。

そこでバックフラッシュ・コストイングでは、期末に在庫が存在する場合に

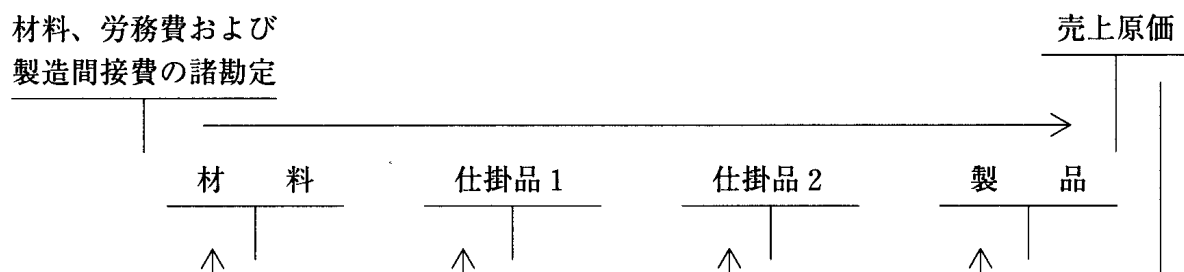
図表4 伝統的原価計算とバックフラッシュ・コストイングの比較

伝統的原価計算



製品が連続的に生産されていくごとに、製品に原価が凝着する

バックフラッシュ・コストイング



生産プロセスの終点で原価が記録され、それから在庫がある所へ逆戻りする

は、売上原価勘定から材料勘定、仕掛品勘定、製品勘定の各期末残高へそれぞれの原価を遡って記入するのである。これが「バックフラッシュ (back flush)」というネーミングの由来であろう。すなわち、バックフラッシュとは、売上原価勘定から在庫のある各勘定へと、製造工程を遡るように、原価をフラッシュバック (flush back: 逆流) させることを指しているのである。

図表4⁴⁾にバックフラッシュ・コストイングのフラッシュバックの過程が伝統的な原価計算における通常の流れと対比しながら示されている。

以上の観点からすれば、バックフラッシュ・コストイングの本質は、先に売上原価を算定し、後に在庫関連の原価を算定するという、伝統的な原価計算とは順番の逆な手続きをとる原価計算となる。そのネーミングはこの点を重視したものと考えられるだろう。従って、この点からは、簡略型とは言い切れず、

逆流型の原価計算ということになる。

もちろん期末に在庫がなければ、どの勘定にも原価を逆流させる必要はなくなるし、材料勘定をはじめとする在庫関連の勘定とその計算は完全に省略される。

バックフラッシュ・コストイングは、～そのネーミングとは矛盾するが～このような場合（バックフラッシュが不要であるような場合）をこそ想定するものである。

したがって、生産環境の想定ないし仮定を重視するならば、やはりバックフラッシュ・コストイングの本質は、近年の生産状況の実態に合わせた、簡略型の原価計算と言えるだろう。あるいは材料、仕掛品、製品などの在庫が無いにしても、フローはあるのであり、このフローをも会計上処理をしないのであるから、フロー軽視型ないし写像放棄型の原価計算とも言えるだろう。

第4節 小括～実施上の諸問題

このようなバックフラッシュ・コストイングを現実にも実施する際には、いかなる問題が発生するのであろうか。

まず、考えられるのが、公式的な管理会計システムとして機能するのか、すなわち外部報告と、予算管理や原価管理をはじめとする内部管理の双方に利用可能な原価計算手法なのだろうかという点が問題となろう。

外部報告に関しては、これまで外部報告目的の原価計算と言えば、伝統的な全部原価計算制度が前提とされてきた。すなわち、いわゆる一般に認められた会計原則に準拠した原価計算として、全部原価計算が実施されていなければならないのである。

わが国であれば、原価計算基準が存在する。基準では、原価は一定の給付に関わらせて集計し製品原価および期間原価を計算するとし、しかもすべての製造原価要素を製品に集計することで、損益計算書上で売上高に対応する製造原

価（売上原価）を計算し、また貸借対照表上の棚卸資産として製品、仕掛品の製造原価を計算することを求め、販売費および一般管理費についてのみ期間原価として当該期間の売上に期間対応することを求めている。

従って、ケース2およびケース3のように、仕掛品や製品勘定を設定しない方法は、現実の給付の結果として存在する仕掛品や製品を、原価計算上は認識しないものである以上、原価計算基準からは認められる方法とは言えない。

また、ケース1についても、すべての製造原価要素を製品に集計し、販売費および一般管理費のみを期間原価とするという基準の方針に反し、直接材料費以外を期間原価処理していることは、原価計算基準上、妥当な処理とは認められないだろう。

しかし、この件については二つの反論がありえる。一つは、その期末仕掛品、期末製品が非常に僅少である場合、あるいは常にその量がほぼ一定である場合が想定されているというものである。確かに、この想定によれば、通常伝統的な原価計算（全部原価計算）によった場合とバックフラッシュ・コストイングによる場合では、その利益額には大きな相違はない。従って重要性の原則から、期末在庫に関する先の指摘は問題にならない、という反論が成り立ちうる。

また、もう一つの反論は、期末仕掛品や期末製品の金額は原価計算期末にフラッシュバックすることで、通常全部原価計算の数値に修正すれば、まったく問題は解消するというものである。この反論は、先の期末在庫の数量が僅少ではなくなったり著しい変動をきたしたりした場合にも適用できるものである。

この関連で、永い時間を掛けて構築されてきた伝統的な原価計算の精緻なシステムを放棄し、前時代的な工業簿記システムにフラッシュバックしてしまうことも危惧されるだろう。特に監査の観点からはそのような危惧は想定できるだろう。すなわちバックフラッシュ・コストイングでは、期末にフラッシュバックで棚卸資産の原価計算を行うにしても、期中では棚卸資産に関する原価情報

を作成しない。このことが、一つに公式的会計システムとしての会計帳簿の不備として問題視される可能性がある。この問題は監査証跡の問題として今後検討されるだろう。

次にバックフラッシュ・コストイングが管理会計システムの一環として、すなわち、さまざまな管理上の情報源として十分な機能を果たすか否かの問題がある。

この点に関しては、バックフラッシュ・コストイングが提供する情報量は、伝統的な原価計算システムが提供する会計情報に比較して、圧倒的に少ないことは確かである。

仕掛品勘定の欠落は製造プロセスからの、製品勘定のそれは在庫管理プロセスからの管理会計データの消失を意味するものであり、これまで管理会計データが果たしてきた原価管理などの機能をバックフラッシュ・コストイングでは果たしえない。

しかしこの点については、そもそも仕掛品勘定や製品勘定と言った元帳レベルでの管理会計データが、原価管理において果たす役割について、その重要性を強調する見解と、むしろ否定的な見解とがあることを忘れることはできない。

前者は、製造プロセスをはじめ企業のあらゆる活動について可能な限り詳細なデータを会計的に集計・活用するべきという会計推進派の見解である。対して、後者は、脱会計派である。すなわち現場にはさまざまな作業や管理に関するデータがあり、その情報は情報システムの中で収集され集計、整理されていて、勘定レベルでの会計データにならなくても、管理上必要十分なデータが揃っていると考えている。

この議論は、最終的には、管理会計システムの費用対便益の問題に抵触する。バックフラッシュ・コストイングの場合、その提供する管理会計データは著しく減少する。このことへの批判は免れ得ないだろう。

がしかし、その一方で非常に単純かつ手続き頻度の少ない原価計算方法であ

ることから生まれる、事務負担の軽減、原価計算費用の節約が期待できる。確かに企業の膨大なペーパーワークを少しでも減らす目的からすれば、バックフラッシュ・コストイングは確実に成果をあげるものと思われる。

バックフラッシュ・コストイングの便益面での脆弱さと費用面での利点の、どちらが管理会計上望ましいのか。これは現実の経営状況、生産環境、管理システムなどによって、判断が分かれるだろうと予測できる。

しかし、現実の企業現場の判断とはいえ、そのような事務費用の低減という理由から、詳細な管理会計データの消失が正しいものとして判断されて、それで全ての問題が解決するわけではない。

本来的には、そのような判断が行われる以前に、伝統的な管理会計データの減少を補うための、新しいシステムを何らかの形で構築することが必要である。つまり、これまでの勘定元帳にはとられない、新たな情報システムの一環として管理会計システムが構築されることが必要であり、これが管理会計論の当面の課題となるだろう。

注)

- 1) [Hornrgren et al, 1994, pp. 662-667 : 1999, pp. 739-747]。なお、このケースの検討にあたって古賀 [1996]、大塚 [1997] ならびに島田 [2001a] も参照した。
- 2) 図表 1 は Hornrgren et al. [1999, pp. 743-747] より。なお、島田 [2001a, p. 202, pp. 204-205] も参照。
- 3) 図表 3 は Maher et al. [1994, p. 120] より。なお古賀 [1996, pp. 5-6] および Lee [1989, 訳書 pp. 95-96]、DeLuzio [1993]、Swenson & Cassidy [1993] も参照。
- 4) 図表 4 は Maher [1997, p. 66] より。なお古賀 [1996, p6] および島田 [2001b, pp. 340] も参照。

参考文献

- DeLuzio, M. C, Management Accounting in a Just-in-Time Environment, *Journal of Cost Management*, 1993, Winter, pp. 6-15
- Hornrgren, C. T, G. Foster, and S. M. Dater, *Cost Accounting : a Managerial emphasis*, 8th Edition, Prentice Hall, 1994.
- Hornrgren, C. T, A. Bhimani G. Foster, and S. M. Dater, *Management and Cost Ac-*

- counting*, Prentice Hall, 1999
- Lee, J. Y. *Managerial Accounting: Changes for the 1990s*, Addison-Wesley, 1987. (訳書：門田安弘, 井上信一訳『90年代の管理会計』中央経済社, 1989.)
- Maher, M., *Cost Accounting: creating value for management*, 5th Editin, Irwin, 1977.
- Maher, M., C. P. Stickney and R. L. Weil, *Management Accounting: an introduction to concept, methods, and uses*, 5th Edition, The Dryden Press, 1994.
- Swenson, D. W, and J. Cassidy, The effect of JIT on management accounting, *Journal of Cost Management*, 1993, Spring, pp. 39-47
- 大塚裕史「スループット会計の意義と導入の背景——バックフラッシュ・コストイングとの関係・ABCの不適合性」『研究年報経済学；東北大学経済学会』, 1997; 58 (4) pp. 9-71
- 古賀勉「バックフラッシュ・コストイングの原理——JITへの対応」『福岡大学商学論叢；福岡大学総合研究所』, 1996; 40 (4) pp. 1413-1445
- 島田美智子「スループット会計とバックフラッシュ・コストイング——Horngren et al.の「スループット原価計算」を手がかりとして」『大阪商業大学論集；大阪商業大学商経学会』, 2001a; (119) pp. 193-210
- 島田美智子「原価測定システムとしてのスループット原価計算の検討—Hilton et al. の「スループット原価計算」を手がかりとして」『大阪経大論集；大阪経大学会』, 2001b; 51 (5) pp. 337-359
- 門田安弘「JIT生産のもとでのミニ・プロフィット背センターの会計—JIT生産方式とキャッシュフロー会計の邂逅」『企業会計』, 2000; 52 (5) pp. 4-13