

# 管理会計に対する本質的批判と管理会計研究；TOCを題材として

田 中 浩

## はじめに

1990年代は管理会計研究が急速に展開した時代であった。まずは伝統的な管理会計システムの抱える諸問題がクローズアップされ、そこから新たな管理技法と管理会計システムの構想が生み出されていった。もちろん、その中心に位置していたのは活動基準原価計算（Activity-Based Costing：以下ABCとする）であった。また、同時期には研究スタイルについても活発な議論と新たな試みが盛んに行われた。「理論と実務の乖離」という現象が問題視され、一定の假定下で考察が完結する数理的なアプローチに対する批判がなされると共に、企業実務を直視し、そこから何らかの新たな理論構築を試みるケース・スタディが盛んに行なわれるようになっていった。そして実務における「有用性」が管理会計研究の道筋を指し示す数少ない指針となっていった。

この間、おおよそすべての議論において、「管理会計の本質的特徴は何か」ということが問題意識として存在すべきであった。管理会計は会計であり、管理会計の一部を構成する原価計算も会計である。会計である以上、会計として一定の制約なりルールがあり、それが管理会計や原価計算の特質を作り出している。その特質を尊重することが管理会計を管理会計たらしめ、同時にそのことから管理会計の守備範囲も自ずと確定される。

この当然の事実については、もちろん誰もが認識しているものの、それが余りに当然のものであるためか、まるでその制約から解放されていると錯覚するような議論が展開される場合もある。そして時として、「この議論は会計の領域内の議論だろうか」「この技法は会計技法と言えるのだろうか」と疑問をもたざるを得ないこともある。そしてまた、生産管理や品質管理などの立場から、管理会計システムや管理会計技法の持つ非適合性や不適正性を指摘される時、改めて、管理会計が会計であり、会計上の制約やルールに従っているものであることを再確認することもある。

近年、盛んな制約理論（Theory of Constraints：以下TOCと呼ぶ）に関する議論も、この管理会計の本質的特徴やその守備範囲について会計研究者に確認を迫る側面を持っている。しかも、TOCを巡っては、TOCとABCの協力関係を構築する議論が一つの潮流として確立しつつある。この議論は、特に米国において盛んなのであるが、そもそもTOCはABCを含めて管理会計がもつ特質を不適合であるとして、強く否定してきた理論である。そして生産工程の合理化過程に管理会計が関わることを敬遠してきた理論である。

この点を思うとき今一度TOCを巡る議論を整理し、その議論から得られるものの含意を明らかにすべきと考える。さらに本論では管理会計の今後の検討課題の方向性を探ろうと試みる。

## 第1節 スループット会計とTOC

### (1) スループット会計の研究

管理会計研究において、TOCに関する議論は、TOCの内容や有効性などを解き明かすことを中心とする議論と、TOCにおいて提唱されている「スループット会計(Throughput Accounting)」を最も興味をひく手法として取り上げ、その計算構造や意義を検討する議論とがあった。まず、後者の議論を内外の諸文献によって再検討してみよう。そこではTOCの立場からスループット会計を明確にしなが、さらに管理会計の立場からもスループット会計の特徴を捉える議論が行なわれてきた。

まず、スループット会計と称される領域における三つの概念を検討し、そこから必然的に伝統的な原価計算技法との比較検証がなされた。

3つの概念はTOC提唱の第一人者であるGoldrattの主著『ザ・ゴール』[1992]では次のように述べられている[邦訳: pp.97-98]。

- ① スループット・・・スループットとは、販売を通じてお金を作り出す割合である。ここでは「生産を通じてではない」という点が強調される。
- ② 在庫・・・在庫とは販売しようとする物を購入するために投資したすべてのお金である。
- ③ 作業経費・・・作業経費とは、在庫をスループットに変えるために費やすお金である。ここで労働（直接作業によって製品に付加された価値）は在庫に含まれない。

ここでは『ザ・ゴール』の翻訳を尊重し上記のように引用したが、当該部分について若干のコメントを付すなら、①スループットにおける「割合」の原語はrateであり、比率、速度など論者によって若干の相違があるが、後述の計算式によって定義されることで一致をみている。また③の作業経費は通常は業務費用と呼ばれており、本論でも業務費用としよう。

さらに『ザ・ゴール』では工場管理に必要な指標はこの三つだけであること、一部分のみの最適化ではなく組織全体の最適化を行なう指標である点もあわせて強調される。

このような定義を有する三つの概念のみを管理指標として採用するのであるが、その詳細を見ると、特に独創的な指標とは思えないというのが多くの研究者の一致した見解である。

①のスループットが鍵なのであるが、それは売上高マイナス直接材料費として計算される。この計算式は、明らかに伝統的な会計スタイルの損益計算式と酷似している。もちろん細部においては異なる点もあり、その点についてTOCのアプローチと伝統的な原価計算アプローチとの比較検討を行なった業績も多いが、その結果は、図表1<sup>1)</sup>に要約される。

また、このような研究の際にしばしば言及されるものとして、バックフラッシュ・コストイングがあげられる。その理由の一つは、Horngren et alがバックフラッシュ・コストイングの研究において示した三つのケースのうち、第2のケースを「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)という名称を付したことに由来している[1999, pp.739-747]。それらのケースの詳細は既に

図表1 スループット会計と原価計算の比較

直接原価計算	直接労務費を固定費とする直接原価計算	スループット会計
売上高 - 直接材料費 - 直接労務費 - 変動間接費 = 貢献利益 - 固定費 = 利益	売上高 - 直接材料費  - 変動間接費 = 貢献利益 - 固定費 = 利益	売上高 - 直接材料費  = スループット - 業務費用 = 利益

別稿<sup>2)</sup>で論じているので、本稿では省略するが、上記TOCにおけるスループット概念は、直接材料費のみを売上から差し引くとしており、この点では、Horngren et al [1990] が示した三つのケースで言えば、ケース1が最も近いといえる。

もっともバックフラッシュ・コストイングの本質が、期中にはできるだけ勘定記入を省略し、期末に棚卸資産勘定にフラッシュバックするシステムであると考えられる以上、期中の記入の類型化である三つのケースの詳細は問題ではないだろう。結論的には、TOCとバックフラッシュ・コストイングを組み合わせるならば、図表2-1のように、「各種勘定中、直接材料費だけが売上原価勘定に集計され、それ以外は損益勘定に集計される、というプロセスがTOCのスループット会計であり、そして期末に在庫がある所に逆戻りするプロセスがバックフラッシュ・コストイングの本質的部分である」と、スループット会計とバックフラッシュ・コストイングを分離して考えることができるだろう。一方、伝統的な直接原価計算では、図表2-2のように、変動費が仕掛品、製品勘定を順に経て売上原価勘定へと流れてゆく。

このように検討してみると、勘定経路の違いはあるものの、バックフラッシュ・コストイングとスループット会計を結合させた場合の損益計算構造は、伝統的な原価計算と同様のものといえるだろう。

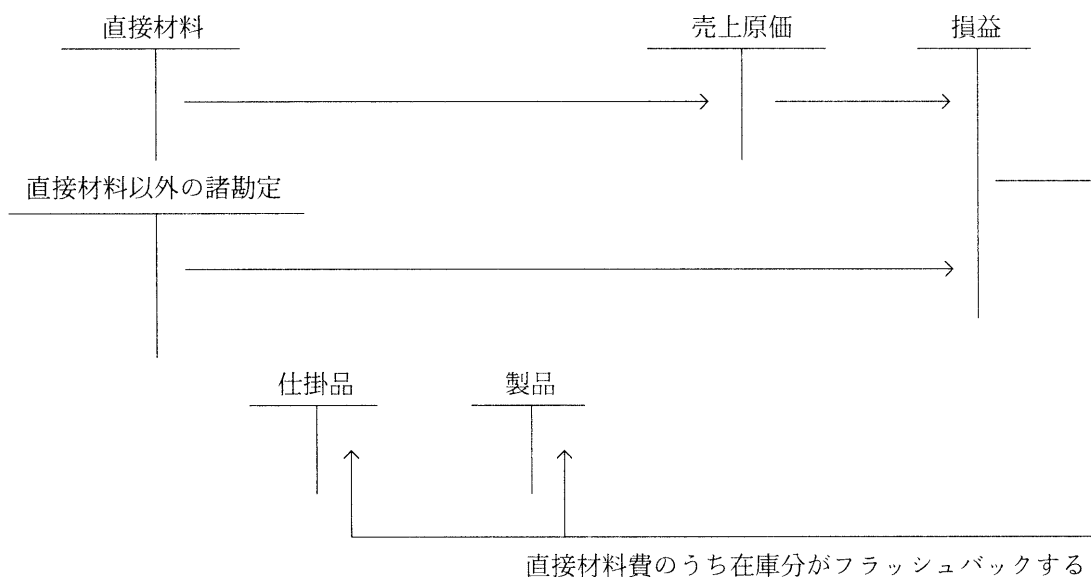
このようなTOCの計算モデルを検討した論考からえられる結果は、TOCのアプローチと直接原価計算との類似性を確認するものである。

もちろん詳細な検討を行なうとき、両者は完全には一致しない。最も始めに指摘される点は、業務費用に直接作業賃金が含まれ、在庫に含まれない点である。計算式でいうなら、スループット算定における控除項目が直接材料費のみである点である。ここで伝統的な直接原価計算の貢献利益を算定する際の控除項目よりも狭くなっているのである。

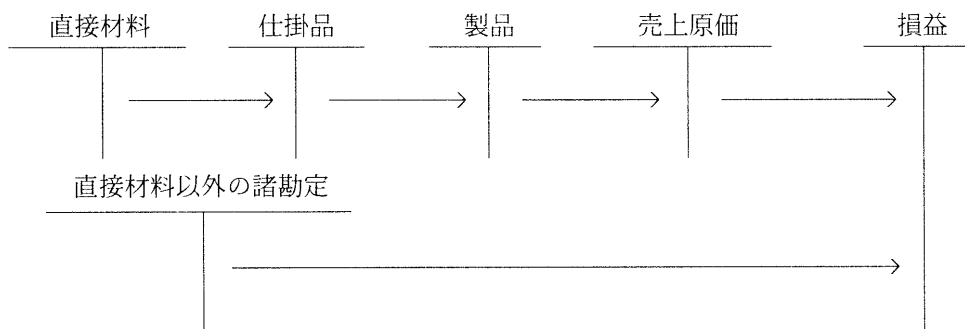
しかし、直接原価計算における直接原価の範囲は一義的なものではなく状況において異なり得るものである。つまり直接労務費を直接原価計算における変動費と考える場合もあれば、その直接工の解雇が困難であることなどから固定費と考える場合もある。また、スループットの算定においても、原材料以外の原価を控除項目にしている場合もある<sup>3)</sup>。このような点から、TOCのアプローチが直接原価計算の発展形であると考えられる立場が有力である。

より重要な相違の指摘は損益計算書に計上される直接材料費の数値である。直接原価計

図表2-1 バックフラッシュ・コストイングによるスループット会計



図表2-2 伝統的な原価計算の流れに添ったスループット会計



算の場合、製造工程に投入され、かつ販売されたものに相当する直接材料費が売上高から差し引かれる。これに対して、TOCの場合、製造工程に投入された直接材料費（これは材料在庫を想定しないなら材料仕入総額になる）全額が売上高から差し引かれるべきとされる<sup>4)</sup>。

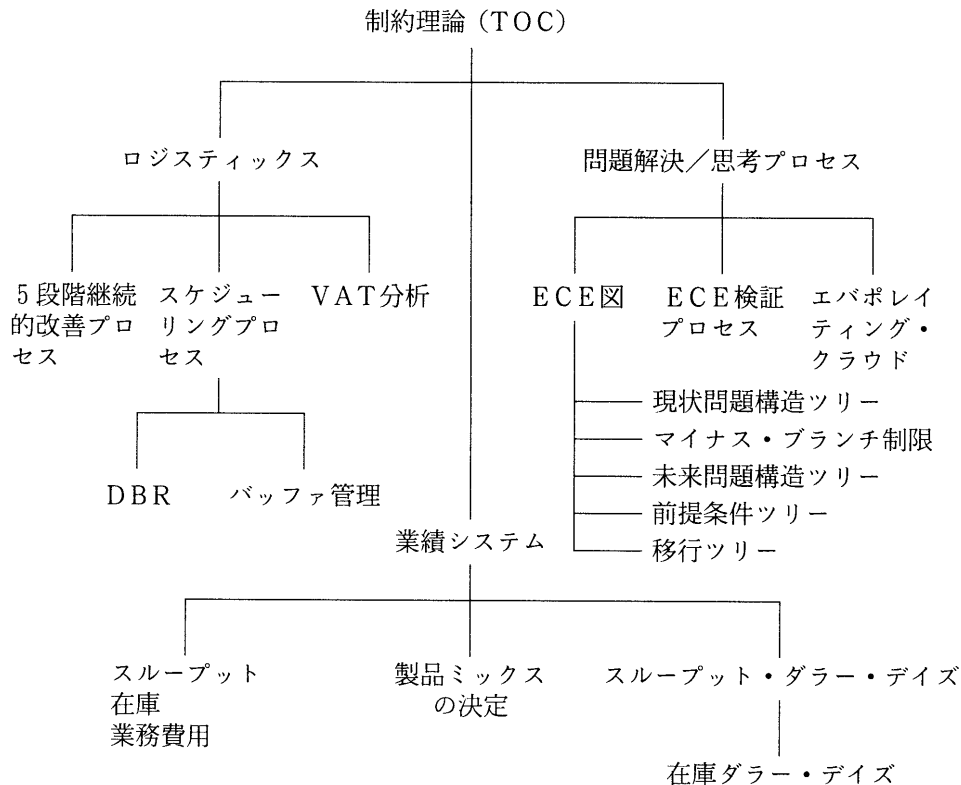
いずれにしても、スループット会計は「既存の技法の応用形態、やや誇張して表現するにしても、既存技法の発展形態というべきもの」[宮本, 1998, p.9]という見解が一般的なものとなったのである。

## (2) TOCの全体像とその有効性

しかしながら、スループット会計が既存の原価計算にとって新鮮なものではないとしても、スループット会計を含めたTOCの領域全体は、管理会計とは異なる領域帰属をもち、しかもその手法が高く評価されているため、単に既存の原価計算と類似のもの、同一線上にあるものとして議論を終焉させることはできない。

TOCの全体像は非常に広範囲に渡り、その詳細を検討することは本論の範疇を大きく超えるが、ここでは鳥瞰図的にそれを見てみよう。TOCの全体像はは図表3<sup>5)</sup>に示されているように、大きく三つの領域から成り立っている。

図表3 制約理論の全体像



第一は、ロジスティックスであるが、ここにはTOCの論議においてしばしば言及される五段階の継続的改善プロセスやドラム・バッファ・ロープによるスケジューリング・プロセスが位置している。第2は業績システムであり、後述するスループット会計が主軸となるが、ここでは製品ミックスの決定、在庫管理などの業務的意思決定を行なうとされる。第三は問題解決・思考プロセスと呼ばれ、マネージャーの直面する問題解決のプロセスにメスを入れるものである。このようにTOCのカバーする領域は非常に広範囲に渡り、その理論展開も1970年代から1990年までという長時間を掛けて熟成されてきたものである。

ここでTOCの特徴について幾つか言及しよう。まず、TOCを一言で言うなら、それは企業の最終目的（ザ・ゴール＝「企業のお金を稼ぐこと」）を達成する手法である、といえる。最も象徴的な手法は、五段階の継続的改善プロセスとして広く知られている。それは、

- ステップ1：ボトルネックを見つける
- ステップ2：ボトルネックをどう活用するか決める
- ステップ3：他のすべてをステップ2の決定に従わせる
- ステップ4：ボトルネックの能力を高める
- ステップ5：ここまででボトルネックが解決したらステップ1に戻る

と単純明快なものである [Goldratt and Cox, pp.464-465]<sup>6)</sup>。

さらに付け加えるなら、TOCの非常に魅力的な点は上記の全体像からみえるように、幾つかの手法を相互に矛盾しないよう統合し、一貫した思考スタイル～しかもかなりシンプルな形で貫いている点であろう。スループット会計にも言えることであるが、それは難解な理論的基盤や複雑精緻な技法といったものではなく、明快な理論と非常に単純な技法

である。現実の企業現場の複雑な実態を解明し、改善するためには、明快な理論と単純な技法が必要とされるとすれば、その点でTOCは非常に魅力的なものであろう。

## 第2節 ABCとTOC

このように管理会計研究においてスループット会計およびTOCの検討がなされた結果、一つの議論が産まれた。それが、TOCとABCとの融合である。後述するようにTOCの提唱者たちは、ABCを含めた会計的な原価計算を批判し排除しようと考えていたにも関わらず、である<sup>7)</sup>。

その融合の方法については、櫻井[1998, p.164-165]や浅田[2001, p.157]によって、それぞれ幾つかの方向性がしめされているのだが、私見では次の五つにまとめられるだろう。

第一に、TOCの実施にあたってABCがデータを提供するというものである。例えば、TOCによる最適化問題の解決にあたっては、ドライバー分析や活動分析から判明する資源余裕率（活動の未利用キャパシティ）といったABCからの情報が活用できる。この方向を示す見解にはKee[1995]、Salafations[1995]、Gupta et al[1997]などがある。

第二に、TOCとABCを適応する時間的なスパンを使い分けるといものが考えられる。資源が固定的な短期スパンではTOCを使用して意思決定し、すべての資源が変動費と見なせるような長期スパンではABCを使用するというものである。従って、長期的な視点で行なう資源配分やセールスミックス決定、長期価格決定、長期利益計画、非価値付加的活動の削減などは、ABCが利用されることになる。このような見解はHolmen[1995]、Kaplan and Cooper[1998, pp.165-167]、Huang[1999]、Kershaw[2000]に見られる。

第三にTOCのスループット会計を会計システムとして使用する、あるいは改善して使用する方向である。これはTOCのスループット会計と伝統的な直接原価計算や貢献利益法を同一軸上に捉える考えから発している。それはスループット会計を貢献利益法としてプロダクトミックスの決定に使用する方や[Atwater and Gagne, 1997]、スループット会計そのものを拡張し、ボトルネック別貢献利益法という新たな会計を提案する方法[門田, 1998]などがある。これに類似する見解にはHall et al[1997]やLuther and O'Donovan[1998]がある。

第四に、TOCとABCの適応する局面を使い分ける方向である。アウトプットやプロセスが安定した状況ではTOCを適用し、原価企画のようにアウトプットそのものの開発やその際のプロセスの変革（例えばアウトソーシングなど）にはABCを使用するというものである。また、支援活動や顧客サービス活動にはABCを、製造現場にはTOCを適応するという考え方も同様の方向である。例えばCampbell et al[1997]やKee[1998]などが挙げられる。

第五は、第四の方向から発展したもののだが、企業別に考える方向である。実際に判断に迫られるマネージャーが最も適切と考えるシステムを採用すべきという考えである。櫻井[1998, p.163]によれば、おおよそ、装置産業にはTOCが、加工組立型産業やサービス産業にはABCが適切ではないかと考えられている。

### 第3節 本質的問題～対立の図式

#### (1) TOC論者の立場

既述のように管理会計研究ではTOCの一つの核とされるスループット会計を、直接原価計算に代表される伝統的原価計算とを同一直線上に捉えてようとした。また、TOCの持つ問題解決能力とABCの情報力に目をつけ、両者を融合あるいは統合しよう、少なくとも使い分けをしようと考えた。

しかしながら、スループット会計あるいはTOC提唱者のよって立つ根本的な立場を考えると、会計研究の立場として、その両立場の大きな溝をこのまま看過してよいのであろうか。

TOC提唱者は明らかに会計と親和的であろうとは思っていない。「原価計算は生産性の第一の敵」と考えられているからである<sup>8)</sup>。『ザ・ゴール』においても伝統的な原価計算に対する痛烈な批判が描かれている。

一つの焦点は、原材料の購入を控え仕掛品・完成品在庫を減少させたにも関わらず、経理上は資産の減少であるため損失として捉えられてしまう点である。『ザ・ゴール』の主人公がこの点を知って驚き、担当者はこれまでの計算が客観性に掛け、間違っただけのルールに従ったものであり、それが悲惨な結果を導いてきたと反省するくだりがある[pp.418-421]。その間違っただけのルールとは評価基準が、コスト、スループット、在庫の順に重要視されてきたこと、在庫を資産と考えてきたことであり、正しくはスループット、在庫、最後にコストの順であるとし、そして改善プロセスの焦点をスループットとそれに影響する在庫に当てるべきとする。

そして、このような評価尺度の重点移動は単に重要度の変化というものではなく、「カルチャーの転換」であると捉えている[pp.460-461]。さらには、『『コスト会計を基準にしているものなら間違っている』というガイドラインを判断基準にしてもいい・・・』[pp.474-475]とまで言い切っている。

コストそのものを巡ってもTOCの提唱者らは伝統的な原価計算とは異なる立場に立っている。まず第一に材料が製造工程を経て価値が付加されていき、それに対応して原価が凝着されていくという考えをとっていない。「付加価値を考慮しないほうがベターである」と言うのが彼らの主張である。従って棚卸資産に直接労務費は含まれない。もちろん、彼らは、製品原価に間接費を配賦することには、配賦基準の不適合性という次元でなく、配賦そのものに反対している[水野, 2001, p.664]。在庫をスループットに変換するために利用されたものは全て業務費用として処理する。

このようなTOC提唱者による原価計算への批判の主なものについて、浅田[2001, p.156]は①スループットの向上を妨害する、②稼働率に拘泥し最適化を追及しない、③直接労務費を変動費として取り扱う、④直接作業時間を間接費の配賦基準とすることでマイナスのシグナルを出す、の四つにまとめている。以下、この順に検討しよう。

まず①について。TOC提唱者の志向の優先順位は、まずスループット、次に在庫にある。そこでスループット増大のために、ボトルネック工程への工員配置を行なおうとするが、この配置に伴うコスト増加を伝統的な原価計算では強く意識する。伝統的な原価計算

のコスト意識がボトルネック解消によるスループットの増大を阻んでいると指摘する。②の稼働率についてであるが、確かに稼働率の増加は単価の引き下げになることからコストを重視する伝統的な原価計算では重要視される。これに対してコストよりも在庫を重視するTOC提唱者は、安易な稼働率の増加は、それがボトルネック工程でない場合には在庫を増やすのみで経営効率向上に全く結びつかない、と主張する。③について、伝統的な原価計算では、直接労務費を変動費とし、その利用度を問題視するが、実際は固定費化しており、そのコントロールは効果的でない、むしろ安易は作業時間の最大化が生む不適切な在庫増こそ避けるべきというのがTOC提唱者の主張である。④については、そこから得られるデータがTOCの志向にはそぐわないシグナルになる点が問題である。ボトルネック工程への材料供給が過剰にならないように控えている状況において、非ボトルネック工程においては手待ち時間があり、そこでの段取り時間（段取り回数）の増大は能力上可能なはずである。しかし、伝統的な原価計算によるとき、それが配賦基準となるため、原価の増大と計算され、その方策を手控えさせてしまう。工場全体では生産的にはならないこと（この場合は、非ボトルネック工程の段取り回数を節約すること）に伝統的な原価計算はシグナルを出す、として批判されている。

このように検討すると、TOC提唱者の指摘は、新規なものではない部分もあるが、原価計算・管理会計の志向とその限界を明確に指摘している。また、TOCの志向する組織全体のスループット増大、在庫減という目標に相反するシグナルを管理会計システムが発する点は理解できる。

このようなTOC提唱者の原価計算への指摘は、個別の諸問題への指摘だけではなく、それを超え、原価計算全体の否定、排除といった言説に繋がっている。原価計算は生産性の第一の敵、カルチャーの転換が必要である、真の製品原価などは存在しない、製品の価値を決定するのは市場である（原価計算によっては知れない）、製品原価という用語を一掃したい、など、TOCの提唱者の発言から解るのは、生産性を向上させるにあたって、「伝統的な原価計算の計算技法が不適切（不適合）である」というものではなく、「原価計算データを使用すること自体が不適切である」と考えていることである<sup>9)</sup>。

このようなTOC提唱者の立場は、生産性の向上を始めとする現場のマネジメントに有用な原価計算データを提供するとう管理会計の立場とは対立せざるを得ない。

## (2) 類似の議論

このような原価計算データに対する否定的な見解を見るとき、筆者はJohnson [1992]の主張を連想する。彼の主張を歴史的に振り返る余裕はないが、その要点は「会計情報は企業活動をコントロールするために用いるべきではない」、会計情報は財務成績の追跡、大綱計画、資金収支、財務計画にのみ使用すべきであるということである[訳書, 緒言, pp. 1-2]。それは既存の管理会計データが不適切であるため、その改善、既存の管理会計システムの変革が必要である、というものではない。「企業にとって必要なのは事業についての新しい考え方であって、管理会計システムの改善ではない」[p.4]とし、これまでの企業のコントロールの手法自体～トップダウン型コントロールサイクルと呼ぶ～を批判する。トップダウン型コントロールサイクルでは、会計情報の所有者であることがトップ経営者にパワーを賦与し、指示事項を計画・分析・伝達する⇒要員は会計的結果を実現すべくプ



プロセスを操作し、顧客には甘言で向かい、結果の達成を図る⇒フィードバックされる、というサイクルをとる。これに対して、新たに採用すべきコントロール手法がボトムアップ型自主性のサイクルであり、ここでは情報の所有者であることが顧客にパワーを賦与し、顧客はグローバルな機会・要求を吟味して相応しい会社を選択する⇒選ばれた会社は即応性と柔軟性を高めるべく、要員にパワーを賦与し、学習と不断のプロセス改善による変化を通じて顧客満足を実現する⇒フィードバックされる、というサイクルをとる [pp.3-4]。ここで「即応性（顧客の声に耳を傾けること）」「柔軟性（迅速に変化すること）」「学習」「プロセス改善」「顧客満足」といった企業経営の鍵となる概念が散りばめられているが、Johnsonの主張において傾聴すべき点は、会計情報をオペレーション・コントロールシステムから取り除くとともに、会計部門がオペレーションをコントロールするための情報を提供しないようにすべき、とする点である [Johnson, 1992, 訳書, p12]。その理由は、会計情報によるとき、その会計情報がどのように精緻化されたシステムから導かれようとも、「即応性」「柔軟性」といった概念に逆行する行動を誘発してしまうからである。そして図表4<sup>10)</sup>にあるように、グローバルな競争状況ではリモートコントロールと親和性のある管理会計情報は時代遅れの技法しか提供しないと主張している。

図表4 管理会計の不適合性

リモートコントロール	グローバル	時代遅れ
・製品が原価の発生因	・仕事が原価の発生因	・原価は固定費と変動費
・原価は生産量に応じて変化	・原価は仕事に応じて変化	・貢献利用概念
・労働量が固定費を吸収する	・仕事が費消する資源を管理する	・損益分岐点分析
・会計目標を割り付けてオペレーションをコントロール	・プロセスをコントロールするために従業員に自主性賦与	・予算差異による業務コントロール
・制約条件内で資源利用の最適化	・制約条件の不断の除去	・制約条件内での最適化

蛇足ながら歴史的経過を確認すると、このJohnsonの主張は、彼がその前著 [Johnson and Kaplan, 1987] において伝統的な会計システムの抱える諸問題とその変革の有効性について十分な研究功績を挙げていたことから、そのインパクトは非常に強かったのだが、ABCシステムが製品原算定目的を超えプロセス管理をはじめとする様々な領域に浸透してゆく流れが止まることはなかった。

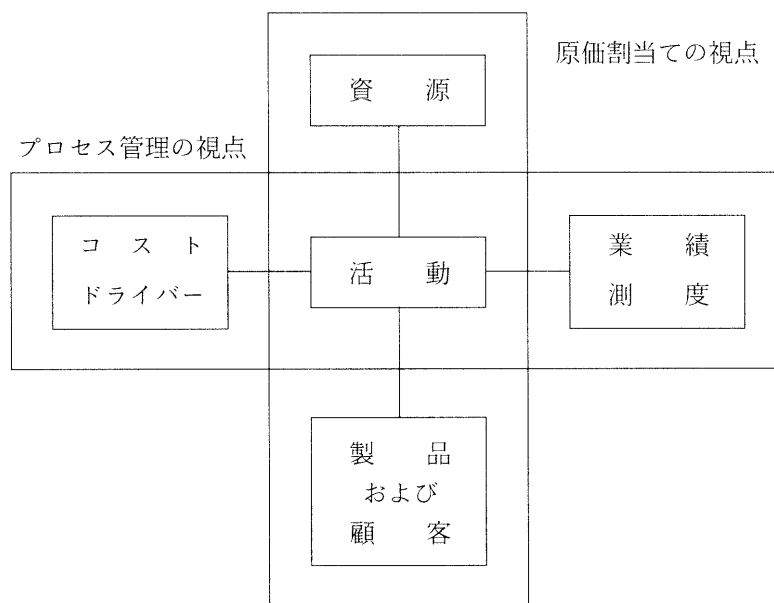
### (3) 管理会計の業務管理への関与

本論では、TOCを取り上げ、それらが管理会計研究において辿った軌跡を整理した。この検討の鍵は、管理会計研究におけるある種のジレンマ～すなわち会計研究者は、TOCと会計の融合を求めている一方、TOC提唱者の基本理念が会計に徹頭徹尾批判的である～があることである。

ここで少し視点を変えてみよう。このようなジレンマは、TOCと会計の関係に固有のことではないと思われる。そもそも管理会計は、たとえば「コスト」を取り上げるなら、「コスト」が存在する領域にしばしば関与してきた。原価企画、TQM、リエンジニアリングなど伝統的な会計領域以外においてである。そこでは伝統的な会計の論理とそれ以外の論理が混在することは当然であり、その両者が対立することもしばしばである。その混在の状況は、例えばABMを巡る図式の中にも見て取ることができる。

図表5<sup>11)</sup>の縦軸は、原価割当ての視点である。人、設備、材料、技術といった資源をインプットし、活動を経て製品あるいは顧客に流れるのであり、この流れに原価を割当ててくる。この流れの記述が伝統的な原価計算の第一の目的である。これに対して横軸はプロセス管理の視点である。コスト・ドライバーが活動の原因、あるいは活動の遂行レベルを決定するものであり、これが活動を挟んで、業績測定に直結する。業績測定では原価のみならず、品質や作業に関わる各種の時間なども活動の達成度として測定される。青柳[1998]は縦軸をマクロ活動、横軸をミクロ活動と呼んでいる。ミクロ活動は改善努力の焦点となるものであり、詳細な原価情報と非原価情報が作成される。一方マクロ活動はミクロ活動の集約であり、その目的は正確な製品原価の報告であるから、個々の活動の改善（横軸のミクロ活動に相当）を導くには要約されすぎているとする[p.309]。

図表5 原価割当ての視点とプロセス管理の視点



この図表5において縦軸はまさに伝統的な会計領域の製品原価計算目的である。そして横軸は、伝統的な原価計算目的の範疇からは逸脱する部分もあるような新しい領域、プロセス管理と呼ばれる領域である。伝統的な会計では、原価管理目的と言えは標準原価計算が想定されてきたが、プロセス管理はこの伝統的な原価管理とは異なる新たな領域である。この領域に会計が関わるのは、第一にプロセス管理の必要情報に原価情報が挙げられ、第二に縦軸と横軸が「活動」をもってクロスしており、その活動に原価を集計する会計システム（活動基準の管理会計システム）を構築することによって、会計システムが当該原価

情報を提供できるからである。

このような会計の関わり方の遠方に見える展望として、4段階モデルがある。Kaplan [1990] は原価計算システムが四つの段階を経て、最終的には一つの統合的な原価計算システムに統合されるとした。それは、貧弱なデータ品質しか有しない第一段階→外部財務報告に焦点を合わせた第2段階→革新的経営上の適合性を有した第三段階→統合的な原価計算制度となる第四段階へと発展する、という原価計算システムの将来像を提示したものである。第四段階に至ると、財務報告、製品原価計算（製品組み合わせなどの意思決定目的）、業務管理の諸目的に対し、ABCシステム（予算編成を含めた拡張されたABC）によってデータが提供される。ここではデータベースと原価計算システムとは統合されており、独立した各種システムが共立している状態を脱している。

先のJohnsonであれば、業務管理が統合された原価計算システムから発せられたデータを利用する第四段階は容認できないだろう。このことはGoldrattらTOCの提唱者もおそらく同じではないだろうか。

会計研究者が立ち止まって考えるべきはこの点である。会計データの有用性を高め、利用可能性を拡大する時、別の立場の研究者から会計のもたらす弊害が指摘される。このような「融和と対立の関係」は、管理会計領域ではしばしば見受けられる。

会計研究者としては、もしTOCの発想を利用することで管理会計システムがより効果的になるなら、あるいは結果として経営効率を上げることが可能であるなら、それを取り入れるべきであり、取り立てて管理会計とTOCの対立関係を問題としない、という立場に立つことも出来るだろう。だがしかし、TOCの会計批判に対して、会計の論理の正当性や有効性を再度問い直しつつ、その上でTOCとの擦り合わせをすることが必要ではないか。会計理論を批判した、その批判理論と、批判された側の会計とが融合しようと試みるとなら、よほどのパラダイムの転換や弁証法的発展がなされなければならないはずである。

## おわりに

管理会計研究者はその拠って立つ理論的基盤を再度確認すべき時期にきているように思われる。現在でも管理会計システムは、もともと財務会計報告に必要な棚卸資産価額の算定から発展し、その後さまざまな機能を有するようになった原価計算システムを中心に据えている。このような発展経緯を踏まえたとき、TOCをはじめとする新しいマネジメントの手法と管理会計システムが積極的に関わってこうとするならば、管理会計がその基盤とすべき理論や理念とはどのようなものか、新たな検討が必要であろう。TOCとの関わりでは、原価の凝着性、在庫とキャッシュ・フローの取扱いなどについて現代的な視点から検討しなすことが求められる。そのような検討を通じてこそ、両者の共存（最終的には融合は不可能であるにしても）や住み分けが可能となるだろう。

## 参考文献

- 浅田孝幸「TOC理論とスループット会計」『企業会計』2001年1月号, pp.152-158.
- 青柳文司『会計物語と時間：パラダイム再生』多賀出版（1998年）。
- 圓川隆夫「TOCとはなにか：スループットの世界とコストの世界」『企業会計』2001年11月, pp.18-21
- 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・コストニングとの関係・ABCの不適合性」『研究年報経済学；東北大学経済学会』1997年, pp.59-71。
- 大塚裕史「制約理論（TOC）による生産工程管理と二つのスループット会計」『企業会計』1999年6月, pp.44-50.
- 大塚裕史「直接原価主義を超えるスループット会計」『会計』1999a年10月, pp.77-87
- 大塚裕史「スループット概念と意義に関する考察」『原価計算研究』1999b年, Vol.23, No.1, pp.53-63.
- 佐藤俊徳「戦略的コスト・マネジメントと制約理論・スループット会計」『経営総合科学』2000年, pp.1-17
- 櫻井通晴『新版 間接費の管理』中央経済社(1998) .
- 菅本栄造「TOCとスループット会計の関係」『企業会計』2001年11月, pp.38-43
- 菅本栄造「スループット会計の基本思考とその技術構造--伝統的貢献差益法による製品組み合わせ決定問題の再検討」『専修商学論集』1998年pp.65-93
- 菅本栄造「制約理論と管理会計の関連性についての一試論」『企業会計』1999年6月, pp.51-59.
- 島田美智子「TOCとスループット会計の展開方向--Dugdale=Jonesの『スループットのための会計』を手がかりとして」『大阪商業大学論集』1999年, pp.459-483
- 島田美智子「スループット会計とバックフラッシュ・コストニング--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』2001年, 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』2001年, pp.337-359
- 島田美智子「制約理論（TOC）における原価計算の理論と技法」『会計』2000a年1月, pp.89-104.
- 島田美智子「制約理論（TOC）にリンクするスループット会計の計算構造に関するモデル分析：ボトルネックの解消手段に関連させて」『大阪商業大学論集』2000b年, pp.233-255。
- 島田美智子「スループット会計における原価計算プロセス」『会計』2001年8月, pp.88-103.
- 田中 浩「バックフラッシュ・コストニングの特質と課題：環境適合の管理会計システムの一つとして」『地域総合研究』2001年, pp.107-128。
- 浜田和樹「TOCの管理会計上の意義」『会計』1997年, pp.18-32。
- 浜田和樹「制約理論（TOC）とABC/ABMの統合について」『企業会計』1999年6月, pp.37-43.
- 浜田和樹「TOCのSCM・BSCへの適用」『企業会計』2001年11月, pp.31-37
- 水野一郎「付加価値管理会計とスループット会計」『商学論集；関西大学商学会』1999年, pp.307-326
- 水野一郎「制約理論（TOC）とスループット会計」『会計』2001年11月, pp.29-42。
- 門田安弘「JIT生産のもとでのスループット会計の拡張～ボトルネック別貢献利益法の提案」『企業会計』1998年2月号, pp.73-79.
- 門田安弘「TOCとJITの比較：TOCのオリジナリティはなにか」『企業会計』2001年11月, pp.22-30
- 矢澤秀雄「スループット概念および原価管理の問題」『会計』1995年6月, pp.91-106。
- 矢澤秀雄「スループットタイムと経営指標の調査研究」『会計学研究；専修大学会計学研究所』1998年, pp.53-78。
- 矢澤秀雄「制約理論（TOC）の意義と管理会計上の諸問題」『企業会計』1999年6月, pp.28-36.
- Atwater, B. and M.I. Gagne, "The Theory of Constraints versus contribution Margin

- Analysis for Product Mix Decisions, *Journal of Cost Management*, January/February, 1997, pp.6-13
- Campbell,R.,P.Brewer,andT.Mills, Designing an information system using activity based costing and the theory of constraints, *Journal of Cost Management*, January/February, 1997, pp.16-25.
- Coate,C.J. and K.J.Frey, Integrating ABC,TOC,and Financial Reporting, *Journal of Cost Management*, July/August, 1999, pp.22-27.
- Cox, J. F. and M. S. Spencer , *The Theory of Constraints Management Handbook*, St. Lucie Press, 1998. (小林英三訳『制約管理ハンドブックー競争優位のTOC戦略』ラッセル社, 1999年)。
- Cobett T.,Throughput Accounting and Activity-based costing : The driving factor Behind each methodology, *Journal of Cost Management*, January/February, 2000, pp.3745
- Eliyahu M. Goldratt and Jeff Cox, *THE GOAL ,A Process of Ongoing Improvement (SECOND REVISED EDITION)* ,The North River Press, MA,USA.1992.(三本木亮訳『ザ・ゴール：企業の究極の目的は何か』ダイヤモンド社, 2001年)。
- Gupta, M.,S. Baxendale,K.McNamara,Integrating TOC and ABCM in a health care company, *Journal of Cost Management*, July/August,1997, pp.23-33.
- Hall,R.,N.P.Galambos.M.Karlsson,Constraint-based profitability analysis:stepping beyond the theory of constraints. *Journal of Cost Management*, July/August, 1997, pp.6-10.
- Holmen,J.S.,ABC vs. TOC:It's a matter of time, *Management Accounting*, 1995, January, pp.37-40.
- Horngren, C. T, G. Foster, and S. M. Dater, *Cost Accounting : a Managerial emphasis* , 8thEdition, Prentice Hall, 1994.
- Horngren, C. T, A. Bhimani G. Foster, and S. M.Dater, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall, 1999.
- Huang,L. The integration of activity –based costing and the theory of constraints, *Journal of Cost Management*, November/December, 1999, pp.21-27.
- Johnson, H. Thomas, *Relevance Regained : from top-down control to bottom-up empowerment*, N. Y. : The Free Press, 1992 (辻厚生、河田信訳『米国製造業の復活ー トップダウン・コントロールからボトムアップ・エソパワーメソトへ』中央経済社, 1994年)。
- Johnson, H. T. and R.S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*; Boston, Mass: Harvard Business School, 1987.
- Kaplan,R. S., "The Four-Stage Model of Cost Systems Design : Firms Must Pass through Four Phases to Achieve Integrate MIS", *Management Accounting* , February, 1990, pp.22-26
- Kaplan,R.S.and R.Cooper, *Cost and Effect*, Boston, H.B.S.Press, 1998. (邦訳:櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』中央経済社, 1998年)
- Kee,R.,Integrating Activity-Based Costing With the Theory of Constraints To Enhance Production-Related Decision-Making, *Accounting Horizons*, December, 1995,pp. 48-61.
- Kee,R.,Integrating ABC and the theory of constraints to evaluate outsourcing decisions, *Journal of Cost Management*, January/February, 1998, pp.24-36.
- Kershaw,R.,The theory of constraints : Strategic implications for product pricing Decisions, *Journal of Cost Management*, January/February, 2000, pp.4-11.
- Norren,E.,Smith,D. and J.T.Mackey, *The Theory of Constraints and its Implications for Management Accounting*, The North River Press, MA,USA, 1995.

- Salafatinos,C.,Integratin the Theory of Constraints and Activity-Based Costing, *Journal of Cost Management*, Fall, 1995, pp.58-67.
- Turney,P.B.,Beyond TQM:With Workforce Activity Based Management,*Management Accounting*, 1993, September, pp.28-31.
- Umble,M.M. and Umble,E.J.,How to apply the theory of constrains' five-step process Of continuous improvement, *Journal of Cost Management*, September/October, 1998, pp.5-14.
- Luther,R. and B.O'Donovan,Cost-volume-profit analysis and the theory of constraints, *Journal of Cost Management*, September/October, 1998, pp.16-21.

注)

- 1) 島田 [2000a] を参照。
- 2) 田中 [2001] を参照。
- 3) 浜田 [1997, pp.24-25] を参照。
- 4) この議論の詳細は大塚 [1999 b, pp.56-60] を参照のこと。
- 5) Cox and Spencer [1998, 邦訳, p.18]。また水野 [2001, pp.30-31]、浅田 [2001, pp.152-153] を参照のこと。
- 6) [Umble and Umble, 1998] も参照のこと。
- 7) 会計学の領域では、両者の融合に否定的な見解は非常に少ないが、Corbett [2000] がある。またここに述べた融合を超え、財務報告を含めた会計システムとの融合を志向するものある [Coate and Frey, 1999]。
- 8) Goldrattらが早い時期からこのような主張をしていた点については、水野 [2001, p.34-35] を参照のこと。
- 9) 水野 [2001, pp.33-34] を参照のこと。
- 10) Johnson [1992, 訳書, p230, 表10-1] より。ここで「リモートコントロール」とは管理会計の手法を指し、「グローバル」とはあるべき管理手法を指す。「時代遅れ」とはビジネススクールにおける管理会計課程の項目を示している。
- 11) Turney [1993, p.29] より一部省略。