

## スループット会計の新展開と実践可能性

水島, 多美也

<https://hdl.handle.net/2324/6787397>

---

出版情報 : Kyushu University, 2022, 博士 (経済学), 課程博士

バージョン :

権利関係 : Public access to the fulltext file is restricted for unavoidable reason (3)

氏 名 : 水島 多美也

論 文 名 : スループット会計の新展開と実践可能性

区 分 : 甲

## 論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、わが国ではほとんど実践されていないと認識され、その研究も長らく停滞していたスループット会計について、文献研究と事例研究により、スループット会計の新展開を拓く注目すべき様々なモデルを分析したうえで、スループット会計の実践可能性について検証した研究である。

第1章では、まず研究動機として、スループット会計研究の停滞およびスループット会計実践の低迷という現状を、論文数の推移や実態調査研究のレビューにより確認した。その上で、Goldratt以降に展開されたスループット会計の新展開となる欧米での研究や他の管理会計手法との比較研究についての文献レビュー、およびわが国におけるスループット会計の実践状況や導入促進要因に関するフィールド調査を、本研究のリサーチ・クエスチョンとして設定した。そしてリサーチ・デザインとして、文献研究と事例研究を研究方法とし、リサーチ・サイトの選定過程および調査経過について述べている。

第2章では、スループット会計の提唱者である E.Goldratt の所説を検討し、スループット会計の基本モデルを確認している。その著書 *The Goal* における工場の状況、ボトルネックと非ボトルネックの区別の必要性、工場の改善成果を反映できないコスト評価方法の問題点、在庫を資産ではなく負債と考える意義、スループット・在庫・業務費用という3つの評価指標の意味とその関係性など、Goldratt のスループット会計モデルの特徴を整理している。

第3章では、Goldratt 以降のスループット会計研究の第1人者である T.Corbett が、スループット会計の後継として提唱した **Three-Questions Accounting** モデルについて検討した。直接原価計算の延長でしかない、業務費用は固定費の言い換えに過ぎない、短期的意思決定のツールにしかかなりえない、というスループット会計への批判に対する Corbett の反論を考察したうえで、「スループット会計」という名称がスループットだけを重視させて誤解を招いてしまったという反省から、スループットだけでなく業務費用と投資の3つの指標がいずれも重要であり、これら3つの指標を組み合わせてボトルネック改善によるスループット収益性の向上を測定するという本質を表すために、**Three-Questions Accounting** という名称を提唱したことを確認した。

第4章では、スループット会計の影響を受けて提唱された **Time-Based Costing** モデルについて検討している。ボトルネックとなる制約資源の特定の重要性、特定された制約資源の時間当りスループットを最大化するという意思決定基準の必要性、単位レベル・バッチレベル・製品ラインレベルという時間的階層性のある変動的アウトフローレートの識別、およびバリューチェーン全体へと拡張したスループット会計の適用可能性などの主張を確認した。

第5章では、管理会計知識の普及に大きな影響力をもっている C.T.Horngren がそのテキストのなかで提唱したスループット原価計算モデルについて検討した。在庫を増やすことが見かけの利益を生じさせるという全部原価計算の間接費配賦がもたらす問題点を踏まえた上で、売上高から材料費だけを控除するスループット貢献利益概念の意義、そしてこの利益概念の存在が材料費削減のインセンティブを高めるという Horngren の主張の妥当性を検討した。その結果、Horngren モデルのスループット会計は、材料費を消費額ベースで計上する発生主義の原価計算に縛られており、材料費削減効果を得るには材料費を仕入額で計上する現金主義のスループット会計の本質に戻らなければならないことを明らかにした。

第6章では、わが国におけるスループット会計研究の主要なテーマとなっている、付加価値会計やアメーバ経営との比較研究をレビューしている。スループット会計・付加価値会計・アメーバ経営には付加価値概念を基軸とする共通点があり融合の可能性があること、スループット会計とアメーバ経営には販売への注意喚起・時間の重要性・材料費の仕入額計上という類似性があるが、スループット会計における人件費の考え方には付加価値会計やアメーバ経営にある付加価値からの分配という成果配分の視点が欠けているという相違点を指摘している。

第7章では、以上の文献研究を通じて確認したスループット会計の新展開を踏まえて、スループット会計の実践可能性をフィールドベースで検証するために、事例研究のための質問項目の設定をおこなった。スループット思考の活用、人件費の取り扱い、スループット収益性指標の有効性、時間関連概念の活用、時間当りスループットの活用、という5つの項目を中心に質問を設定し、半構造化インタビューの方法により調査をおこなった。

第8章では、製造業A社をリサーチ・サイトとした調査の結果を述べた。売上高から材料費・外注費・運搬費といった項目を純変動費として控除し付加価値を算定していること、受注生産型であることから実態として材料費は消費額＝仕入額になっていること、人件費は固定費と考えており付加価値を従業員数で割る1人当り付加価値指標を重視していること、受注から納品までのリードタイムを測定し、ボトルネックという考え方を活用していることを確認し、付加価値会計の取り組みの中でスループット会計が実践されていることを明らかにした。

第9章では、製造業B社をリサーチ・サイトとした調査の結果を述べた。同社ではMQ会計とアメーバ経営を導入しており、売上高から材料費を控除した指標(MQ)を測定し、MQをリードタイム時間で割った指標(MQ/h)を「スループット」と呼んで、経営者の意思決定に活用していた。現場の業績管理では、アメーバ経営における時間当り採算を活用しており、採算表では材料費を仕入額で計上し在庫抑制効果を狙っていた。人件費は固定費と考えられており、人件費の原資となる付加価値を高めることを評価していた。現場改善ではリードタイム、制約時間、ボトルネックという考え方が活用されていた。アメーバ経営とMQ会計を連携させたシステムの中でスループット会計が実践されていることを明らかにした。

第10章では、リサーチ・クエスチョンに対する文献研究と事例研究による成果を整理した上で、スループット会計の新展開となる様々なモデルの特徴や問題点を分析したこと、実践されていないと認識されてきたスループット会計が付加価値会計やアメーバ経営に融合されて実践されている事例を発見したこと、わが国で開発され提唱されてきたアメーバ経営に加えてMQ会計を採用していることがスループット会計を導入する重要な促進要因となっている可能性を明らかにできたこと、などを本論文の貢献としてまとめ、残された課題に言及している。