

論 壇

京セラの大家族主義経営と管理会計

—— アメーバ経営と時間当たり採算 ——

上總康行

<論文要旨>

京セラ株式会社は独自の経営フィロソフィに基づくアメーバ経営により急成長を遂げてきた巨大企業の1つである。アメーバ経営は、そこに配置されたアメーバリーダー、アメーバ組織、そして時間当たり採算を基軸とする管理会計によって展開される。アメーバ組織は環境変化に応じて伸縮できる小さな自律的組織である。その編成原理は事業部制組織ではなく、職能部門別組織を基礎としたライン採算制組織である。時間当たり採算の計算では、まずアメーバ組織ごとに売上高から経費が差し引かれて部門別採算が計算され、次にこの部門別採算を総労働時間で割って時間当たり採算が計算される。時間当たり採算はアメーバ会計の中軸的利益概念である。注目すべき点は、時間当たり採算から時給を差し引いた値が時間当たり残余利益となることである。また生産アメーバと営業アメーバが機会損失を回避するために、連鎖してアメーバ活動を新しい同期化水準へ押し上げるので、会社全体の利益最大化を目指した利益連鎖管理が可能になる。アメーバ経営の管理会計は、京セラが大家族主義という強烈的な経営フィロソフィの下で作り上げた一大果実である。

<キーワード>

京セラ, アメーバ経営, 大家族主義経営, 時間当たり採算, 残余利益, 利益連鎖管理

Management Accounting in Kyocera that is Managed

under the Big Family Principle

: Ameba Management and "Profit per Hour"

Yasuyuki Kazusa

Abstract

Kyocera is one of the big businesses that have accomplished the rapid growth by the ameba management based on an original management philosophy. The organization principle of the ameba is a line profitable organization that assumes the functional organization rather than the divisional organization. The "Profit per Hour" as a key profit concept is calculated for the ameba organization. Moreover, the profit chain management can achieve the profit maximization of a whole of the company because it is able to push up the ameba activities to a new level of synchronization between the production ameba and the sales ameba to evade the opportunity loss. The management accounting for the ameba management is a big fruit that Kyocera has made under the management philosophy.

Key Words

Kyocera, Ameba Management, Big Family Principle, Profit per Hour, Residual Income, MPC, PCM

1. 京セラのアメーバ組織と事業部制組織

京セラ株式会社（本社：京都市伏見区。以下、京セラと略記する）は、1959年4月、創業者稲盛和夫氏を中心にしてその仲間16名で京都市右京区西ノ京原町にファインセラミックを製造・販売する会社（資本金300万円）として創業された。その後、このベンチャー企業は、優れた技術と類まれなる稲盛氏の経営能力、独自の経営方法であるアメーバ経営、さらには日本の高度経済成長の波に乗って順調に成長を遂げ、2006年3月には、連結ベースで、資本金1,157億円、総資産1兆9,315億円、売上高1兆1,814億円、当期純利益696億円の巨大企業となった。

アメーバ経営とは「会社全体の組織を機能別・役割別に細分化し、臨機応変に変化させ、それぞれの組織が、『時間当たり採算』という統一した評価基準により部門別に採算を求め、全社員に経営者意識を醸成することを可能にしてきた京セラ独自の経営システムです」（KCCS, 2004, p.4. 以下、単にページ数のみを記す）とされている。京セラフィロソフィに支えられたアメーバ経営の基本要素は、アメーバ組織、部門別採算、そして経営者育成の3つである。

京セラの経営方式が独自であることから、これまでも多くのビジネス書や雑誌で度々取り上げられてきたが、本格的な学問的研究は現在でもそれほど多くない（潮, 2006, p.193）。アメーバ経営に強い関心を示したのはあのクーパー（R. Cooper）であった。クーパーは、組織の最小単位が生産量に応じて自在に伸縮するアメーバ組織をミニ・プロフィットセンター（microprofit center: MPC）として捉えて、アメーバ経営を研究した（Cooper, 1994, 1995）。このクーパーの研究に関して、三矢裕氏（神戸大学）は、「アメーバ経営についての唯一の先駆的研究」（三矢, 2003, p.9）と高く評価された上で、「MPC概念はケース研究だけから導かれたものであり、MPCと共通する部分が多い……経営学の諸概念に関する文献レビューを経ていない」（三矢, 2003, p.19）とMPC概念を酷しく批判された。三矢氏の批判はまさにその通りである。しかし、ここでの筆者の関心は、クーパーが京セラのアメーバ組織の編成原理をいかに理解していたかにある。クーパーは、次のように指摘している。

「京セラは通常よりも非常に早く（すなわち会社がまだ比較的小さい時に）、事業部制組織を採用した。……企業が拡大するとともに、事業部制組織はあまりにも集会的であると見なされた。かくして、アメーバ組織が開発された」（Cooper, 1994, p.3）。

ここでは、明らかにアメリカ経営史研究で著名なチャンドラー（A. D. Chandler, Jr.）が主張した大企業の組織発展モデル、すなわち単一事業に適した職能部門別組織から複数事業（多角化事業）の展開に適合した事業部制組織へ発展するというモデル（Chandler, 1962）に従って京セラの組織改革が行なわれ、さらに事業部制組織の下でアメーバ組織が開発されたと指摘されている（上總・澤邊, 2005）。

三矢氏もまた事業部制組織を前提としてアメーバ経営を理解されている。三矢氏によれば、委譲される権限の大小において事業部制をさらに分権化したものがカンパニー制であり、権限委譲される組織数の多少において事業部制をさらに分権化したものがアメーバ経営であるとして、独自の「分権化二軸モデル」を提唱された（三矢, 2003, pp.125-127）。しかし、分権化という切り口が事業部制組織を基礎としているため、事業部制組織の二つの発展形態としてカンパニー制とアメーバ経営が位置づけられている。

現時点において京セラのアメーバ組織をごく表面的に観察すれば、確かにクーパーや三矢氏

などが主張されるように、アメーバ組織は事業部制組織を基礎として編成されているかのように見える。しかしながら、歴史的事実としても、また論理的にも、アメーバ組織が事業部制組織を基礎として編成されていると理解するのは適切ではない。むしろ別の視点からアメーバ組織の特徴を見出すべきであると考える。

我々は、これまで京セラ及び関連会社において約2年近く聞取調査を重ねてきたが(潮, 2006, pp.199-201), なお調査継続中である。本稿では、その研究成果の一部として、まずアメーバ組織を取り上げ、アメーバ組織は事業部制組織を基礎とするのではなく、それとは異なる組織編成原理で編成されることを明らかにする。次に、アメーバ会計の中軸的利益概念である部門別採算を検討し、そこでは資本コストを考慮した残余利益が計算されていたことを主張する。さらにアメーバ経営では、製造アメーバと営業アメーバが機会損失を回避するために、連鎖してアメーバ活動を新しい同期化水準へ押し上げることを通じて、会社全体の利益の増大を目指した利益連鎖管理が行われることを主張する。最後に、アメーバ経営では、京セラの強烈的な経営フィロソフィに導かれて、部門別採算の下で大家族主義経営のための管理会計が展開されていることを明らかにしたい。

なお、本稿では、アメーバ経営に関するエンパワメント論(三矢, 1997, 谷, 1999), さらにアメーバ組織以外で展開されるミニ・プロフィットセンターやラインカンパニー制(谷・三矢, 1998, 菅本・伊藤, 2003, 松木, 2003)については、考察外とし、後日の検討課題とする。

2. ライン採算制組織としてのアメーバ組織

京セラによれば、「アメーバ組織とは、会社の組織を細分化した小集団であり、それぞれが自主独立採算の活動を行う組織の単位です」(p.41)とされている。しかし、クーパーの見解が公表されて以来、アメーバ組織は事業部制組織の下で展開されると多くの論者によって認識されているようである。聞取調査(潮, 2006, pp.199-201)を通じて我々が学んだことは、基本的には、事業部制組織ではなく、職能部門別組織の一種としてのアメーバ組織であり、職能部門別組織であるからこそ発揮されるアメーバ経営のダイナミズムであった。まず事実を確認しておこう。京セラのアメーバ組織の導入に関しては、次のように指摘されている。

「京セラでは、創業時、会社の採算を大きく左右する製造部門をきめ細かく見るために、工程単位に分割したことから、アメーバ組織の編成が始まりました。工程単位で分割して少人数で構成する組織（アメーバ）をつくり、各工程のアメーバに責任者（アメーバリーダー）を配置して、アメーバの経営全般を任せたのです。その後、多角化が進む中で、関連分野別に組織を作り、その中で工程別又は品種別にと組織を細分化〔してきた〕。営業部門においても、同様に事業の展開に応じて、製品別や地域別など様々な単位でアメーバ組織として編成してきたのです。」(p.42. ただし〔 〕内の文言は筆者が挿入した。以下同様)

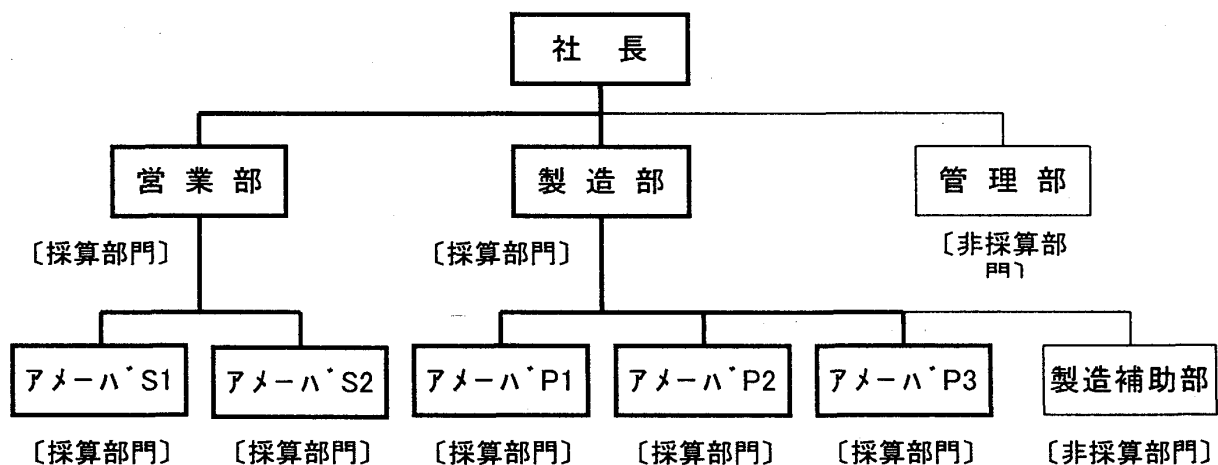
多言無用であろう。事実の問題として、京セラのアメーバ組織は、職能部門別組織の下で、製造部門や営業部門の下位組織として展開されてきたのである。決して、事業部制組織を基礎としてアメーバ組織が発展してきたのではない。

聞取調査によって入手した資料に従って、アメーバ組織の編成原理を具体的に見ておこう。アメーバ組織は、(1)まずライン・スタッフ制組織が編成される。ライン部門は利益を生み出す

「採算部門」であり、プロフィットセンターと位置づけられる。スタッフ部門は利益を生まない「非採算部門」であり、コストセンターである(p.47)。(2)次にライン部門が製造部と営業部とに分離される。それらはそれぞれ製造アメーバと営業アメーバと呼ばれるが、もちろん両者は利益を生み出す「採算部門」であり、プロフィットセンターである。他方、スタッフ部門は利益を生まない「非採算部門」であり、コストセンターであるが、必要に応じて、管理部や研究開発部などに分離される。(3)さらに製造部や営業部が採算可能な範囲で、より小さなプロフィットセンターである下位アメーバに分割される(p.47)。

かくして、アメーバ組織はすべてのライン部門の連続プロフィットセンター化という編成原理の下で組織されるが、それはライン採算制組織 (line profitable organization: LPO)と呼ぶことができる(上總・澤邊, 2005, p.100)。図1は、アメーバ組織を例示したものである。

図1 ライン採算制組織としてのアメーバ組織



出所)上總・澤邊, 2006, p.170.

この図では、製造部と営業部がそれぞれ採算部門であり、管理部が非採算部門である。製造部には、製造アメーバ P1 から製造アメーバ P3 までの3つの下位アメーバが、営業部には営業アメーバ S1 と S2 という2つの下位アメーバがそれぞれ組織されている。

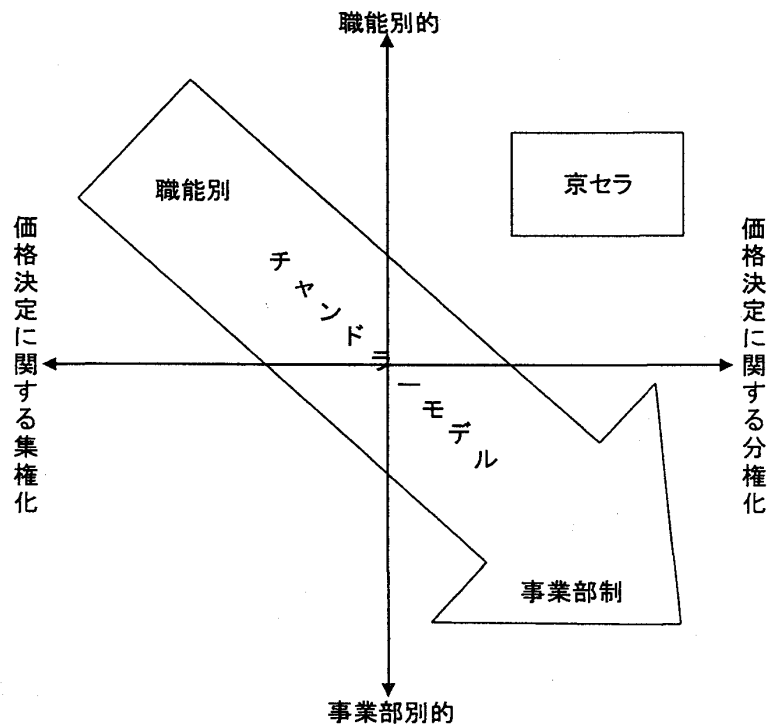
ここから、我々は、事実の問題のみならず、論理的にも、職能部門別組織の下で分権化が可能であると考ええる。アメーバ組織は、原理的には、職能部門別組織の下で編成されるのである。京セラでは、職能部門別組織の下で、製造部門と営業部門が共にプロフィットセンターとして認識され、両部門間の取引が「価格」で振り替えられる。この価格決定の権限が組織最下位のアメーバリーダーに委譲されているのがアメーバ経営の特徴である。なお念のために付言しておけば、多角化戦略に対応した組織である事業部制組織の下でも、各事業部には職能部門が編成されるのが普通であるので、かかる事業部内の職能部門がアメーバ組織として編成されても何ら支障は無い。

かくして、アメーバ組織の変幻自在な組織編成の可能性を生かす形で、事業部制組織や地域別組織においてもライン採算制組織としてアメーバ組織が利用されることになる。実際、現在の京セラには事業部制組織の下でアメーバ組織が編成されている。ここに、塩見治人氏がチャ

ンドラーの組織発展モデルの限界として指摘した「資本集約型産業の右上がり成長局面における上方的修正への組織的対応モデル」(塩見, 1998, p.10)の限界を打破する京セラのアメーバ組織の革新性が存在する。

以上の議論を踏まえて、チャンドラーが提示した組織発展モデルと京セラのアメーバ組織を図解すれば、図2のようになる。

図2 チャンドラーの組織発展モデルと京セラのアメーバ組織



出所)上総・澤邊, 2005, p.99.

この図によれば、縦軸に職能部門別組織か事業部制組織かという組織編成を、横軸には分権化の程度を示している。チャンドラーの組織発展モデルは、左上から右下へ向けた矢印で示される。しかし、京セラは、この流れの外に、右上に独立して示される。かくして、我々は、クーパーや三矢氏のように、アメーバ組織を事業部制組織との関連で位置づけるのは適切ではなく、むしろ職能部門別組織との関連で位置づけるべきであると考ええる。

3. 責任中心点と部門別採算

3.1. アメーバ組織における部門別採算の計算

通常、売上高は営業部門で認識されるが、アメーバ経営では、売上高は製造部門で認識される。これは、「値段は市場で決まり、利益は製造で生まれる」(p.67)という京セラの独自の認識に基づくものであり、「常に市場を意識して生産を行なう体制にする」(p.67)ためである。製造で生まれた利益のうちから、営業部門へは営業口銭（営業手数料＝売上高×口銭率）として利益の一部が分配される。

アメーバ経営では、次のような部門別採算が計算される(p.60).

〔製造部門〕 製造アメーバ利益＝売上高－製造経費－営業口銭 ……①

〔営業部門〕 営業アメーバ利益＝営業口銭－営業経費 ……②

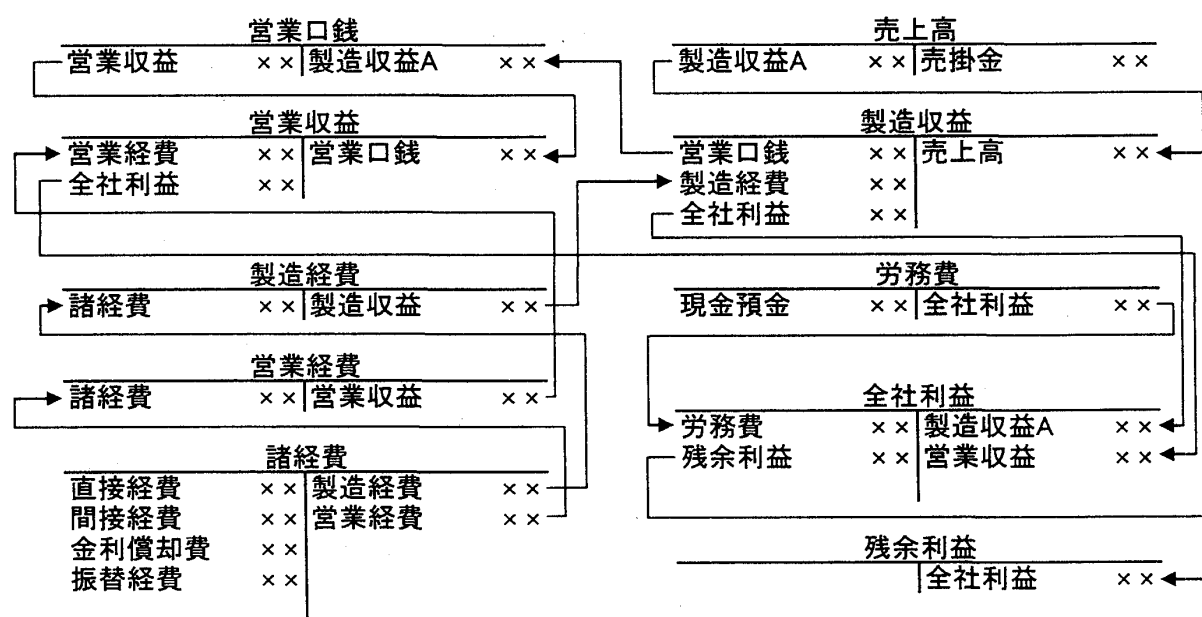
〔会社全体〕 全社利益＝製造アメーバ利益＋営業アメーバ利益 ……③

＝(売上高－製造経費－営業口銭)＋(営業口銭－営業経費)

＝売上高－製造経費－営業経費 ……③'

ここで製造アメーバ利益は製造部門の利益を意味しており、営業アメーバ利益は営業部門の利益である。アメーバ経営では、部門別採算＝アメーバ利益に焦点を当てるため、特に①式と②式が意識的に強調されている。じつは、③式で示されるように、全社利益は製造アメーバ利益と営業アメーバ利益との単純合計で求めることができる。聞取調査では、管理会計的には、「部門別採算を単純に合計すれば、全社利益が計算できます」という説明をしばしば受けた。それは、基本的には、③式と③'式によって担保されている。図3は、アメーバ経営における部門別採算の勘定連絡図を示したものである。

図3 アメーバ経営における部門別採算の勘定連絡図



出所) KCCS, 2004, p.70 より作成.

図3によれば、諸経費 a/c の借方には、直接経費、間接経費、金利償却費、振替経費が記入されているが、具体的は、次のような費目が含まれている(KCCS, 2004, p.58).

直接経費 原材料費、金具・仕入商品費、外注加工費等

間接経費 修繕費、電力費等

金利償却費 (振替経費の一種であるが、便宜上、独立項目として示した)

振替経費 内部諸経費、部内共通費、工場経費、本社経費等

これらの諸経費は「独自ルール」に従って製造経費 a/c 及び営業経費 a/c に振り替えられる。さらに製造収益 a/c では売上高から営業口銭と製造経費を差し引いて製造アメーバ利益が計算

される。また営業収益 a/c では、製造部門から受け取った営業口銭から営業経費を差し引いて営業アメーバ利益が計算される。これらのアメーバ利益は定期的に全社利益 a/c へ振り替えられる。ここから、アメーバ経営では、製造部門が営業部門に対して商品の委託販売をしているのと同じ原理で部門別採算が計算されていると言えるだろう。

通常、会計は専門的な知識を持った人でないと理解が難しいとされている。しかし、それでは、会計数値を利用したアメーバ経営が成功しない。そこで、京セラでは、「売上や経費…を、現場で働く人たちが容易に把握できるようにする」(p.55)ために、「家庭の『家計簿』のように、シンプルに数字を捉える」(p.55)会計方法が工夫された。それが、現金主義に基づいて付加価値を計算する部門別採算である。

そればかりではない。アメーバ経営では、「誰が経営資源を使い、稼ぎを生み出しているか」(p.97)という視点で経費が独自に認識される。つまり「通常の会計では、①製造原価と販売費・一般管理費、②固定費と変動費などと別々に捉えています。しかし、現場の人たちにとってはこれらを分けて考える必要は特になく、大切なことは自部門が期間内にどれだけ費用を使ったか、またその中身はどうか、どの費用が大きいかかっているのか……ということです」(p.97)とされている。具体的には、3つの「独自ルール」に基づいて費用が計算される。

第1は管理可能性の視点からアメーバ費用が計算されていることである。アメーバ経営では、まず(1)「経費を部門ごとに細分化する」という視点である。「経費を最小にするためには、現場で働く人に経費を抑えていくという強い意識を持ってもらわなければなりません。そのためには、現場で自分たちがどのような経費をどれくらい使っているかという実態が正しく把握できることが前提となります。そのため、時間当たり採算表では、現場の採算管理をする上で必要な重要項目を細かく捉えるようにしています。」(p.98)ここから、①「現場が詳細を知っている」、②「伝票単位で処理する」、そして③「結果をタイムリーにフィードバックする」ことが可能になる(p.98)。ここでは、アメーバ組織の時間当たり採算を計算することにより(詳しくは後述)、管理対象の細分化と管理期間の短縮化が大幅に行われ、その結果、「自分(自分たち)が主体であることが見えてくる」「責任をもち、やりがいを感じる」(p.98)という効果が実現される。

次に(2)「経費負担の原則と仕方」に関しては、管理可能性の原則が貫かれている。つまり、経費はすべて変動費であり、「固定費はない」とされ、すべての経費は「受益者負担の原則」でアメーバリーダーに対して「直課、按分、配賦」される(p.99)。ここで、按分とは「按分ルール」に基づいて一定比率で経費を負担することであり、配賦は一定基準で配賦することである。このため、「生産活動や営業活動で直接かかる費用」はもちろんのこと、「他部門や経営トップ、役員がその部門の成果に結びつく活動を行った場合」に生じる「他部門からの経費振替」や間接部門の共通経費も当該アメーバが「公平な基準のもとで経費を負担する」とされている(p.103)。

第2は製造経費や営業経費の中には労務費が含まれていないことである。その理由は、労務費がアメーバリーダーの管理可能費ではないこと、そして「経営の本質」である「売上最大、経費最小」を追求する際には、労務費の抑制ではなく、従業員の創意工夫によって経営効率を向上することにあるとされている(p.62)。

では労務費はどこに含まれているのであろうか。これは京セラアメーバ経営の秘密を解く重要な鍵の1つである。じつは労務費は部門別採算(製造アメーバ利益および営業アメーバ利益)の中に含まれている。このことは、労務費を越える部門別採算を実現したときに、はじめて会

社全体で利益を獲得できることを意味している。京セラでの聞取調査によれば、「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」という京セラフィロソフィが広く浸透していたが、まさにこの経営理念が労務費を含んだ「部門別採算」という会計概念に体现されているのである。一般に、この「部門別採算」という会計概念は「付加価値」と呼ばれており、企業活動の社会全体に対する貢献を表す指標である(水野,1999,pp.308-309,320-321)。京セラでは、「現場の人たちが自らの活動結果を計算できる指標を持ち込むことで、どれだけの付加価値を生んでいるかを実感でき、創造的な活動を促す」(p.57)とされている。

第3は製造経費や営業経費の中に「金利償却費」が含まれていることである。京セラでは、「資産には金利がかかる」との認識から、明確な負担ルールに基づいて、各アメーバは自分が管理する資産に対して社内金利を負担しなければならない。このことに関連して、我々の調査チームの一員であった潮清孝氏は、次のように指摘した。

「資産計上の対象となるものとしては〔在庫の〕他に、機械設備、売掛金・受取手形などがある。そしてその総額に対して年間6%という価額が『金利償却』として費用計上される。これは保有資産に対する資本コストであり、各アメーバは資産に対する管理責任を直接的に負っていることになる」(潮, 2006, p.205)。

この社内金利に関しては、京セラでは、次のように認識されていた。

「在庫や固定資産（償却資産）、売掛金を持つことは、会社の運転資金を使っていることを意味します。会社の経営体質を強化するために、在庫、固定資産（償却資産）に関する責任をもつ部門を明確にしておくと同時に、その部門から金利を徴収することによって、在庫削減を促します。」(p.104)

その後の聞取調査によって固定資産は償却資産だけではなく、非償却資産も金利負担の対象となることが確認された(藤井, 2006)。この結果、アメーバ経営では、各アメーバ組織が保有するすべての資産（流動資産および固定資産）について年率6%の金利償却費を負担しなければならない。金利償却費の算定根拠についてはなお調査を要する部分が残っているとはいえ、かかる金利償却費は総資産にかかる資本コストの一種である。

3.2. 資本コストを考慮した部門別採算

各アメーバにとって「経費」の一種である金利償却費を資本コストの一種であるとすれば、部門別採算はいかなる意味を持つであろうか。そこで部門別採算をもう一度検討してみよう。金利償却費を資本コストとして認識すれば、部門別採算は次のように展開できる。

$$\begin{aligned}
 \text{部門別採算} &= \text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業経費} \\
 &= \text{売上高} - (\text{直接経費} + \text{間接経費} + \text{金利償却費} + \text{本社経費}) \\
 &= \text{売上高} - (\text{直接経費} + \text{間接経費} + \text{本社経費}) - \text{金利償却費} \\
 &= \text{売上高} - (\text{総原価} - \text{労務費}) - \text{資本コスト} \\
 &= \text{売上高} - \text{総原価} - \text{資本コスト} + \text{労務費} \\
 &= \text{残余利益} + \text{労務費}
 \end{aligned}$$

ここから、部門別採算は、資本コストを差し引いて会社に残される残余利益(residual income: RI, Solomons, 1965, pp.64-65)と労務費とを加算したものとなる。この関係を図解すれば、図4のとおりである。なお、議論を単純にするため、法人税等はゼロであると仮定している。

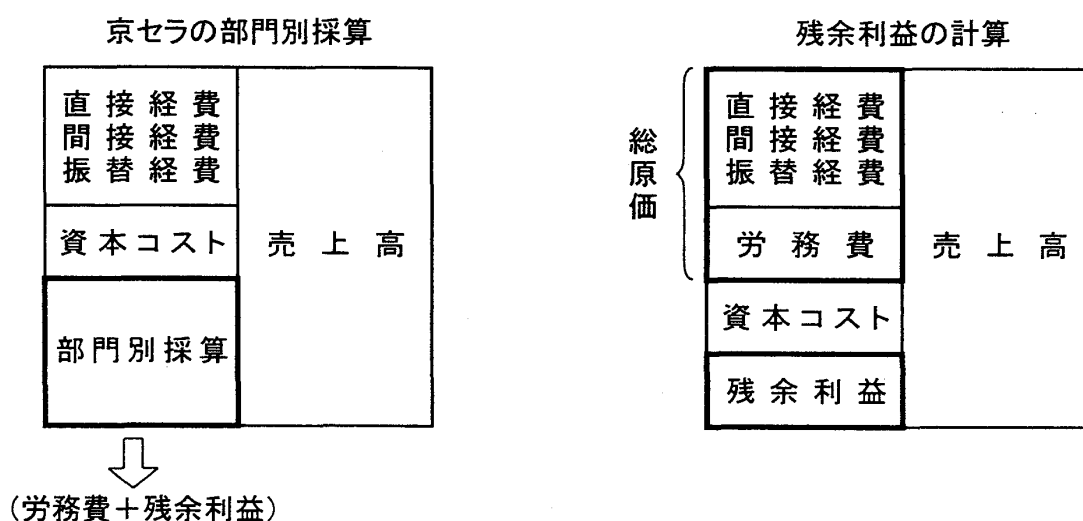
かくして、京セラの部門別採算は、残余利益を計算する計算構造とまったく同じであること

が分かる。さらに言えば、京セラフィロソフィでは、「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」ことが強調されていたが、それは、次のように示すことができる。

$$\begin{aligned}\text{残余利益 (RI)} &= \text{営業利益} - \text{資本コスト} \\ &= \text{部門別採算} - \text{労務費}\end{aligned}$$

従業員が自分の食い扶持（労務費）を自分で稼いだ残りは、疑いもなく残余利益である。資本コストが合理的に計算されていれば、スターン スチュワート社(Stern Stewart & Co.)が提唱した経済的付加価値(Economic Value Added: EVA®)が計算されているとも言うことができる。

図4 部門別採算と残余利益の計算構造



残余利益は、会社それ自体の利益として認識されるとともに、その大部分が経営者報酬として経営者に分配され、さらに残りの部分は留保利益として次年度以降に繰り越される。京セラでは、大家族主義という京セラフィロソフィの下で、従業員に分配される労務費と経営者に分配される経営者報酬とが「部門別採算」として捉えられているところに一大特徴を見ることができる（詳しくは後述）。

4. 全体最適化を目指した利益連鎖管理

4.1. アメーバの業績評価基準としての時間当たり採算

アメーバ経営では、アメーバリーダーが「原価管理ではなく、付加価値の創出を目指す」ために、時間当たり採算がアメーバの業績評価基準として採用された(p.56)。時間当たり採算は、次のように計算される(pp.58-59)。

$$\text{〔製造部門〕 時間当たり採算} = \text{製造アメーバ利益} / \text{総時間} \quad \cdots \cdots \text{④}$$

$$\text{〔営業部門〕 時間当たり採算} = \text{営業アメーバ利益} / \text{総時間} \quad \cdots \cdots \text{⑤}$$

④式と⑤式における総時間は労働時間を意味している。具体的には、『総時間』とは、各アメーバに所属する従業員の1ヶ月間の『定時間』と残業時間、間接部門からの『共通時間』、他アメーバからの『振替時間』を合計したものである。アメーバ間で応援などが発生した場合

には、実績時間の振り替えを行ない、また、間接部門の総時間についても応分に割り振る」(p.105)とされている。

時間当たり採算は、アメーバ経営のための中軸的利益概念であるが、京セラでは、時間当たり付加価値と理解されている。しかし、時間当たり採算はそれ以上の意味を持っている。アメーバ組織で計算される部門別採算から労務費を差し引いた残りは、まさに残余利益であった。時間当たり採算を総時間で割った時間当たり採算から時間当たり労務費、つまり時給を差し引くと、時間当たり残余利益が計算される。京セラのアメーバ経営は、実質的には、時間当たり残余利益の最大化を目指して経営されていたのである。

京セラでは、創業間もないころから、各アメーバの業績評価を行なうため、アメーバごとに時間当たり採算表が作成されている(p.58)。紙面の都合で採算表の掲載を割愛するが、この採算表では、企業会計原則や原価計算基準に基づいた損益計算ではなく、京セラ独自の計算方法である部門別採算と時間当たり採算が計算されている。なお、採算表に関しては、経営トップの理解を促進し、意思決定のスピードを確保するために、①「統一フォームでの運用」、②「重要度の高い項目から順に並べる」、③「科目は細かくすればよいというわけではない」という原則で作成されている(p.99)。

さて、アメーバリーダーは「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」ために、採算表に示された「時間当たり採算」を目指してアメーバ活動を経済的に管理しようと努める。しかし企業活動が市場を通じて展開される限り、いつも良好な状況が続くとは限らない。例えば、市場競争の結果、当初予定した価格よりも低い価格で受注せざるを得ないことが生じる。売上高が下がれば、当然アメーバの部門別採算も下がる。アメーバ経営では、製造アメーバにも利益責任が課せられているので、これを放置する訳にはいかない。売上高の変化が「ダイレクトに採算に影響するため、コストダウンに対する意識が醸成される」(p.68)のである。ごく単純に言えば、市場価格の下落分をコストダウンで補填するという管理思考である。他方、原価責任しか課せられていない通常の製造部門の場合には、市場価格の変化に対応して行動する責任を負っていないので、予定した原価を達成していれば、差し当たり、それ以上努力する必要はない。

このように、京セラの「売価を意識し、より多くの付加価値を創出する」(p.56)という考え方は、通常の製造部門に課せられる「原価を引き下げる」とは対極の考え方である。より具体的に言えば、時間当たり採算を改善するためには、アメーバリーダーには、二つの選択肢が残されている。それは①製造アメーバ利益を増加するか、それとも②総時間を減少するかである。もちろん①と②を同時に実現することも可能である。

①製造アメーバ利益の増加は、基本的には、そのアメーバの製造経費を減らす工夫である。製造経費には労務費が含まれていないので、当然、労務費は削減対象外である。このため、アメーバの構成員は安心して労務費以外の経費削減に取り組むことができる。もちろん関連アメーバ間の値決め交渉もある。各種提案、工程改善、自製品の新しい用途の開拓、新製品開発なども許されている。

②総時間の減少は作業のスピードアップを意味している。具体的には、ごく単純には作業の習熟、歩留率の向上、不良品の減少、作業方法や工程配置、段取りの改善などによる作業のスピードアップである。この結果、定時間内での作業終了、間接部門への依存改善による共通時間の減少、他アメーバへの応援増大、または他アメーバからの応援削減による振替時間の改善をもたらすことになる。なお、聞取調査によれば、京セラでは、サービス残業は一切認められ

ていない。

これらの改善によってアメーバリーダーはアメーバ利益の最大化を目指して時間当たり採算を改善できる。しかし、これらの改善努力は各アメーバ組織の部分最適化が実現されただけであって、それだけでは全体最適化の実現は困難である。

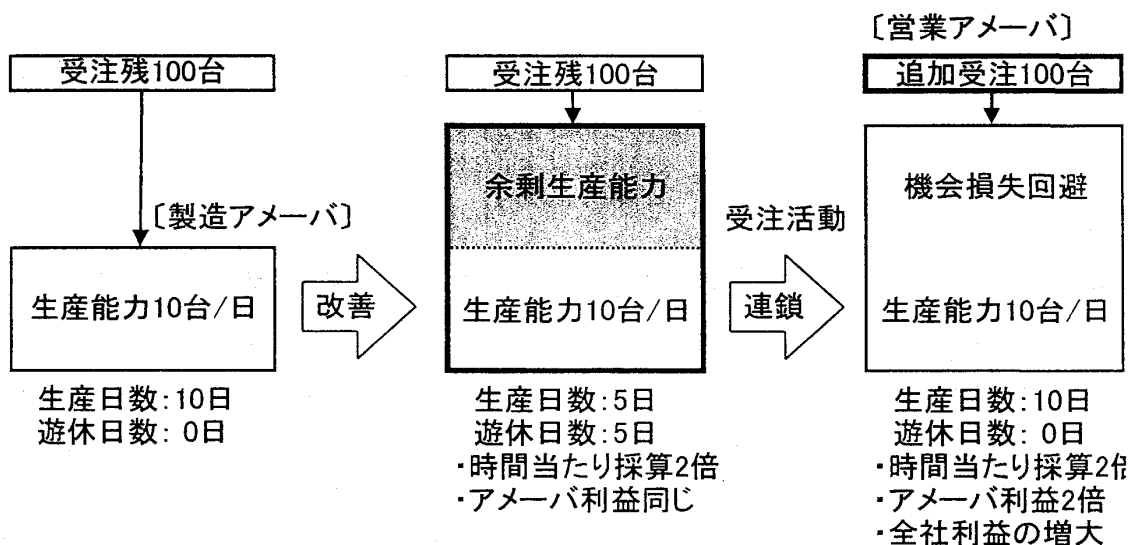
4.2. 速度連鎖効果による機会損失の回避

いま原点に立ち戻って、アメーバ組織が製造アメーバと営業アメーバという2つから構成されていると仮定する。現在、製造アメーバの生産能力は1日当たり10台である。京セラフィロソフィの教育を受けた製造アメーバリーダーが、そのフィロソフィに導かれて強烈的な願望と高い持続的目標を掲げて、製造アメーバでの生産スピードアップに成功して、生産能力が2倍となり、1日当たり20台となったとしよう。製品の受注残が100台であったとすれば、それまで10日を要した生産日数は5日までに半減する。製造アメーバの時間当たり採算は2倍になるが、アメーバ利益そのものは不変である。全社利益も変わらない。それだけに終わるならば、生産能力に余剰が生じるだけである(上総, 2000, pp.100-101)。重要なことは、そこには明らかに機会損失が存在しているという認識である。

かかる状況下において、営業アメーバリーダーは朝礼等を通じて余剰生産能力＝機会損失を知らされる。彼もまた京セラフィロソフィの教育を受けているので、同じく強烈的な願望と高い持続的目標を持って、製造アメーバで生じた余剰生産能力を解消するため、営業活動のスピードアップによる追加注文の獲得に努力することになる。追加注文100台が獲得できれば、生産能力の余剰をすべて解消できる。したがってまた、機会損失も回避されることになる。この結果、製造アメーバの時間当たり採算は当初の2倍となる。そればかりではない。製造アメーバと営業アメーバの利益はそれぞれ2倍となり、全社利益の増大に大きく貢献することになる。

かくして、アメーバ経営では、京セラフィロソフィの教育→強烈的な願望と高い持続的目標→生産スピードアップ→時間当たり採算の向上→余剰生産能力の創出→アメーバ間の速度連鎖効果→追加注文による余剰生産能力の解消→機会損失の回避→全社利益の増大という一連の連鎖プロセスを通じて利益連鎖管理(profit chain management: PCM)が展開される。図5は、アメーバ経営における利益連鎖管理のメカニズムを示したものである。

図5 利益連鎖管理のメカニズム



この利益連鎖管理には、1つのアメーバのスピードアップが他のアメーバのスピードアップを連鎖的に引き起こしていくメカニズムが内包されている。それは、個別アメーバの努力によって崩れた同期化状態を利用して、緊張状態を生み出し、それを契機としてより高いレベルで新たに同期化をはかる仕組みである。時間当たり採算を介してアメーバ間で生じるこの経営改善のダイナミズムは、余剰生産能力の全社最適化を促す「速度連鎖効果」(Speed Linkage Effect)に他ならない。そして、このアメーバ間で生じる速度連鎖効果こそがアメーバ組織が機能部門別組織の下で編成されなければならない基本的な理由である。

製造アメーバも営業アメーバも目標とする時間当たり採算が実現できる範囲において、さらに下位のアメーバに分割される。その場合であっても、あるアメーバが生み出した新しい同期化水準に他のアメーバが連鎖して追随することにより速度連鎖効果が生まれることになる。

ある製造アメーバがスピードアップに成功したとすれば、それは毎朝始業前に行なわれる幹部ミーティングや定例ミーティングなどを通じて他の製造アメーバへも知らされる。かかる情報共有を通じて、やがて製造アメーバ全体のスピードアップが実現されることになり、結果として、製造アメーバには人的キャパシティに余剰が生じることになる。この余剰を利用して、作業方法の改善、各種提案、工程改善、自製品の新しい用途の開拓、新製品開発などの創意工夫が展開される。

そればかりではない。すでに指摘したように、製造アメーバがスピードアップに成功し、時間当たりのキャパシティが増大したとすれば、それに応じて営業アメーバが受注を確保する必要が生じる。さらには、製造アメーバが開発した製品の新しい用途や新製品を顧客に売り込むために、営業アメーバは奔走しなければならない。逆もまた真である。営業アメーバが受注した製品は、顧客が望む価格、品質、納期を満たすために製造アメーバが努力しなければならない。ここに機能部門別組織をとるアメーバ経営の強さの秘密がある。アメーバ経営では、「強烈な願望を心に抱く」といった経営理念に導かれてアメーバリーダーが自ら高い目標を持続的に設定する仕組みになっている。この仕組みの下では、あるアメーバの成功が他のアメーバに対して、より高い目標を掲げて時間当たり採算を改善する方向へと行動するように、その影響が連鎖的に及んでいくことになる。

かくして、アメーバ経営では、機能部門別組織の下で、製造部門と営業部門をそれぞれ別々のプロフィットセンターと見なして、時間当たり採算が計算される。この時間当たり採算を介して、一方では、各アメーバの部分最適化をはかりつつアメーバ利益の最大化が追求され、他方では、全体最適化を実現するため、アメーバ間の利益連鎖管理を通じた会社利益の最大化が必然化する。アメーバ経営では、全社利益の最大化を目指して多数のアメーバに対する利益連鎖管理が行われているのである。

5. 京セラフィロソフィを具現化した大家族主義経営の管理会計

すでに指摘したように、京セラでは、従業員に分配される労務費と経営者に分配される経営者報酬とを部門別採算として捉えられているところに一大特徴があった。もちろん、京セラフィロソフィの1つである「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」ことが実現されたならば、部門別採算から労務費を差し引いた残りの残余利益は経営者に経営者報酬として分配されるか、或いは次年度に繰越しされることになる。かかる京セラの中軸的利益概念である部門別採算ないしは

時間当たり採算をいかに理解すれば良いのだろうか。

京セラでは、組織は「共同体」と「機能体」という二側面を持つ「人の集合体」とされる(p.32)。そのうえで、アメーバ組織とは「会社全体を構成する1つの機能として、各組織が自主自立採算で活動を行なう組織単位が『アメーバ』です」(p.33)と規定されている。さらに「企業はある意味で、『戦う集団』であると言えます。戦う集団のトップは、組織の要所要所に立派な人を配置し、方針を決めていきます。そして、ひとたびトップが命令を下せば、組織はそれに従って、目的達成のために全員一丸となって戦える集団でなければなりません。そのためには、誰をその組織のリーダーにするかが、大変重要になります」(p.33)とされている。アメーバ組織では、「全員参加経営」(p.4)の下で人に重点を置き、アメーバ組織の運営を通じて経営者意識を醸成し、つねに時代に則した新しいリーダーを育てているということが強調されている。

他方、創業以来京セラでは、全従業員の信頼関係に基づく「大家族主義」が貫かれている(p.38)。それは「機能体」ではなく、「共同体」としての組織が全面的に強調され、強烈な企業文化を作り出している。京セラのフィロソフィの中心に位置する「経営12カ条」の中には、「思いやりの心で誠実に」などの大家族主義を支えるフィロソフィも含まれている。

大家族主義が強調される理由の1つは、細分化したアメーバ組織の自己利益のみを追及する部分最適化ではなく、あくまでも会社全体の利益を最大化する全体最適化を目指しているからである。とりわけアメーバ間の「値決め」交渉では、大家族主義にみられる「アメーバの枠を越えて全体を理解する」(p.38)ことが強く求められている。すなわち、アメーバ経営における値決めは、アメーバリーダーの経営意思を媒介としてマーケット情報を共有するしくみになっているという意味で、強烈なほどに人格的であり、それは京セラフィロソフィによって支えられている。値決め交渉は、アメーバリーダーが顔と顔をつきあわせて行われる。そこではアメーバだけの利益でなく全社的な視点が求められる。自分の都合だけでなく取引相手の事情を考慮し、値決めを通じて情報共有を促進するアメーバ経営は、アメーバが意見を交換しながら切磋琢磨するしくみになっている。大家族主義によって高められた忠誠心は、社内における教育学習効果を活性化していると考えられる(上總・澤邊, 2005, p.101)。

かくして、京セラでは、大家族主義の下で、「会社の経営数字をオープンにして、全従業員で経営状態を共有し合いパートナーシップで経営する」(p.4)という全員参加経営が貫かれる。さらにアメーバ組織のリーダーには利益責任が課せられるが、会社は、全体最適化を目指して行動することを期待して、「部門リーダーに経営全般を任せる」(p.4)ことになる。

通常、大規模な株式会社は、3種類の企業構成員、つまり株主総会で選出されて経営を委任された専門経営者、専門経営者の管轄下で一定の権限と責任を委譲されて管理職能を担当する管理者集団、そして実際に企業活動を日常的に担当する一般従業員から構成されている(上總, 1993, p.53)。京セラでは、「大家族主義」や「全員参加経営」という経営フィロソフィの下で、まずは「部門別採算」としてアメーバ利益を計算し、そこから従業員(管理者集団と一般従業員)の労務費が差し引かれ、まさに残余利益が会社それ自体の利益として計算される。この残余利益から経営者報酬が専門経営者に分配されるとともに、残りの利益は、雇用と給与の安定を確保するために、次期以降に繰り越される。まさに「大家族主義」や「全員参加経営」として示される京セラフィロソフィを具現した利益概念が部門別採算であり、さらには時間当たり採算に他ならない。京セラでは、専門経営者と従業員が協力する「大家族主義」や「全員

参加経営」の下で、大家族主義経営のための管理会計が展開されていると言えるだろう。

かつてゼネラル・モーターズ社(General Motors: GM)では、投資利益率(ROI)を中軸的利益概念として、投資決定、価格戦略、予算管理の展開を可能にする管理会計システムが開発された。それがGMの発展を支えてきた大きな要因の1つであった。他方、京セラでは、時間当たり採算を中軸的利益概念として、細分化したアメーバ組織の部分最適化と全体最適化を同時に可能にするPCM(利益連鎖管理)が管理会計システムの下で展開されている。京セラはこのPCMにより大躍進を遂げ、日本を代表する超優良企業となった。時代と国籍を越えて、京セラの管理会計システムは、GMの管理会計システムと比べても全く遜色ない。京セラの管理会計システムは、激しい国際競争時代に十分耐えうる純国産の優れた管理会計システムの1つに他ならない(上總・澤邊, 2006, pp.188-189)。

付記

本稿は、2005年9月10日(土)、玉川大学で開催された日本管理会計学会2005年度全国大会の自由論題で報告した内容に修正・加筆を施したものである。報告に際しては、上埜進氏(甲南大学)、青木茂男氏(青山学院大学)、松木智子氏(青森公立大学)などから貴重なご意見を賜った。記して謝意を表する次第である。

参考文献

- Chandler, A. D., Jr. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- Cooper, R. 1994. *Kyocera Corporation: The Ameba Management System*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School.
- . 1995. *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Solomons, D. 1965. *Divisional Performance: Measurement and Control*, Homewood, Illinois: Dow Jones-Irwin.
- 潮清孝. 2006. 「実地調査からみた京セラのアメーバ経営」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』第9章, 中央経済社: 193-216.
- 上總康行. 1993. 『管理会計論』新世社.
- . 2000. 「原価計算はスピードにいかに対応してきたか」『企業会計』52-8: 100-101.
- ・澤邊紀生. 2005. 「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理(PCM)」『企業会計』第56巻第7号: 97-105.
- ・——. 2006. 「京セラのアメーバ経営と管理会計システム」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』第8章, 中央経済社: 165-191.
- 京セラコミュニケーションシステム(KCCS). 2004. 『京セラアメーバ経営ゼミナール』配布資料, 第9版, 2004年10月11日.
- 塩見治人. 1998. 「日米関係経営史の課題」塩見治人・堀一郎編(1998)『日米関係経営史——高度成長から現代まで——』序章, 名古屋大学出版会: 1-18.
- 菅本栄造・伊藤克容. 2003. 「括りの小さな疑似プロフィットセンターと管理会計——事例研究

- 住友電工グループのラインカンパニー制——」『産業経理』62-4: 42-60.
- 谷武幸. 1999. 「ミニプロフィットセンターによるエンパワメント——アメーバ経営の場合——」『国民経済雑誌』180-5: 47-59.
- 谷武幸・三矢裕. 1998. 「NEC 埼玉におけるラインカンパニー制——ミニ・プロフィットセンターの管理会計構築に向けて」『国民経済雑誌』177-3: pp.17-34.
- 藤井敏輝. 2006. 「聞取調査」KCCS マネジメントコンサルティング(株)代表取締役副社長, 2006 年 7 月 4 日, 13 時～15 時, 同社京都支社(京都市下京区).
- 松木智子. 2003. 「ミニ・プロフィットセンター・システムの特徴と効果——住友電気工業(株)の予備的調査を通じて——」『経営経済学研究』(青森公立大学) 9-1: 21-49.
- 水野一郎. 1999. 「付加価値管理会計とスループット会計」『関西大学商学論集』44-4: 307-325.
- 三矢裕(1997) 「任せる経営のためのマネジメント・コントロール——京セラ・アメーバ経営——」『学習院大学経済論集』第 34 巻第 3 号: 135-148.
- . 2003. 『アメーバ経営——ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入——』東洋経済新報社.