

論文

事業承継と管理会計  
—六甲バター株式会社の後継者を育成したアメーバ経営—

近藤大輔\*, 浅石梨沙\*\*, 黒木 淳\*\*\*

<論文要旨>

本研究ではアメーバ経営を導入した六甲バターをリサーチサイトとして取り上げ調査した。その結果、一つ目にアメーバ経営が後継者の利益という採算数字へのこだわりを強くしたことが分かった。二つ目に、全部門が参加する経営会議で細かな項目に着目して後継者の採算意識を強く示すこと、さらに戦略・施策への達成意欲を強く示すことで、従業員たちがチームとして一致団結して業績を向上しようとするということが分かった。三つ目に、アメーバ経営が後継者の経営者意識を高めるという意味で後継者を育成できることが分かった。

<キーワード>

事業承継, 管理会計, アメーバ経営, 戦略, 経営者意識

**Succession and Management Accounting:  
Amoeba Management in Developing Successor of  
ROKKO BUTTER CO., LTD.**

Daisuke Kondo\*, Risa Asaishi\*\*, Makoto Kuroki\*\*\*

**Abstract**

In this study, we investigated ROKKO BUTTER CO., LTD. that implemented amoeba management. First, there is a possibility that Amoeba management improve profit awareness of successor. Second, to show employee the profit awareness of successor while focusing on details in management meetings and awareness of successor for achievement strategy promote employee's cooperation for performance improvement. Third, there is a possibility that Amoeba management develop successor through improvement management awareness of successor.

**Keywords**

Succession, Management Accounting, Amoeba management, Strategy, Management awareness

2020 年 9 月 16 日 受付

2021 年 5 月 6 日 受理

\* 立正大学経営学部准教授

\*\* 西武文理大学サービス経営学部専任講師

\*\*\* 横浜市立大学国際総合科学部准教授

Submitted: September 16, 2020

Accepted: May 6, 2021

\* Associate Professor, Faculty of Commerce and Management, Risho University

\*\* Assistant Professor, Faculty of Service Management, Bunri University of Hospitality

\*\*\* Associate Professor, International College of Arts and Sciences, Yokohama City University

## 1. はじめに

近年、事業承継が実務では問題になっている。日本政策金融公庫総合研究所（2020）によれば、調査対象企業約4800社のうち経営者の約半数が廃業を予定していると回答している。また、事業承継の意向はあるが、後継者が決まっていない企業は22%あり、そのうち「現在後継者を探している」（7.6%）が一番多く、「後継者にしたい人はいるが本人が承諾していない」（5.1%）が二番目に多かった。このように、事業承継において後継者が決まらずに困る企業は多い。

この点、現経営者から後継者へ事業を引き継ぐ際に、管理会計システムがどのように役立つのかは研究蓄積が乏しい。本研究ではアメーバ経営を導入した六甲バター株式会社（以下、六甲バター）をリサーチサイトとして取り上げ調査した。その結果、一つ目にアメーバ経営が後継者の利益という採算数字へのこだわりを強くしたことが分かった。二つ目に、全部門が参加する経営会議で細かな項目に着目して後継者の採算意識を強く示すこと、さらに戦略・施策への達成意欲を強く示すことで、従業員たちがチームとして一致団結して業績を向上しようとすることが分かった。三つ目に、アメーバ経営が後継者の経営者意識を高めるという意味で後継者を育成できることが分かった。この結果は、後継者が育成できずに後継者不在となっている会社にとっては処方箋となり得る。

## 2. 問題設定

### 2.1 事業承継と管理会計の先行研究

近年、日本の管理会計研究では事業承継が重要なテーマとして取り上げられるようになった（中島2019; 近藤他2020; 宗田・君島2020）。

他方、海外では日本の少し前からファミリービジネス（同族経営）の論文の中で事業承継が重要なトピックの一つとして挙げられてきた（Prencipe et al. 2014; Songini et al. 2013）。これらのレビュー論文によれば、管理会計と事業承継の研究としては、質問票調査にもとづく定量的研究が多く、事例にもとづく定性的な研究は少ない。

数少ない事例研究のなかで、事業承継と管理会計について調査しているのがGiovannoni et al. (2011) と Bisogno and Vaja (2017) である。Giovannoni et al. (2011) では、イタリアのアパレル企業の調査を行い、管理会計が世代間および非ファミリーメンバーを含むファミリー・マネジメントチーム間での知識移転に貢献していることを指摘した。また、Bisogno and Vaja (2017) は、イタリアのワインメーカーの調査を行い、管理会計が事業承継で中心的な役割を果たし後継者育成に役立つことを指摘した。

### 2.2 事業承継とアメーバ経営

#### 2.2.1 後継者育成とアメーバ経営

Bisogno and Vaja (2017) は事業承継において管理会計が後継者育成に役立つと指摘しているが、後継者の何を育成することが事業承継を成功させるかは必ずしも明らかにされていない。

この点、中小企業庁（2016, 61）が「従業員と経営者で大きく異なるのが、会社を経営することに対する覚悟や責任感であると言われている。そのため、従業員に承継を行おうとする場合、まずは当該従業員との対話を重ね、また責任のある役職に置くなどして、自身の責任で会社を経営するのだ、という覚悟を持ってもらうことがまず重要である」と述べているように、従業員の経営者としての意識の醸成が後継者を生み出すカギとなると考えられる。こうした事業承継の実務を踏まえて、本研究では「従業員の経営者意識を育成することが後継者不在問題の解決に役立つのではないか」と考えた。そして、この点を明らかにするために日本の代表的な管理会計システムである京セラのアメーバ経営に着目した。

アメーバ経営を生み出した稲盛（2006）はアメーバ経営の目的として経営者意識を持つ人材の育成を挙げている。また近藤（2015）、三矢他（2017）、丸田他（2017）といった管理会計研究者もアメーバ経営には経営者意識を高める育成機能があることを指摘している。

とりわけ定量的な調査を行った丸田他（2017）では三矢（2003）に基づき経営者意識を採算意識と使命感に分けて調査を行っている。この点、経営者意識について稲盛（2006）は「採算を向上させるには、リーダーが会社を発展させ、みんなを幸福に導くために、何としても自部門の採算を高めようという強い意志と使命感を持たねばならない。そのうえで、その思いをアメーバの全員と共有していくことが重要である。リーダーと現場の従業員が、日々の仕事のなかで、採算を高めようと一致団結して努力することが、会社全体の採算を向上させていくのである」（163-164）と述べている。この点を踏まえて、本研究では経営者意識は「チームとして一致団結して努力し、その結果として業績を向上しようとする意識」と考えて分析をすることにした。

### 2.2.2 アメーバ経営と経営者意識の向上

アメーバ経営では係や班にあたるような平均10名前後の組織までが、アメーバと呼ばれる独立採算のプロフィットセンターとなる（三矢2003, 1-2）。つまり、会社の組織をできる限り細分化して、それぞれの組織の収益および費用を計算することで、従業員まで損益を見られるようにする。これによって、従業員も、経営トップと同じように採算数字に触れる機会が増え、経営トップと同じように利益を獲得しようとする採算意識が向上するようになると考えられる。

つぎに、アメーバ経営ではマスタープラン（MP）と呼ばれる年次の財務計画を策定する。MPは12ヶ月分が策定され、年初の開始月からの活動の指針となる。MPでは理想主義的に高い目標を設定することが求められる（澤邊2010）。このMPの策定をつうじて従業員も向上心という使命感が向上すると考えられる。

また、年次レベルのMPを達成するように月次レベルの月次予定が策定される。月次予定は現実主義的に目標を達成できるように策定することが求められる（澤邊2010）。この月次予定の策定をつうじて従業員も達成意欲という使命感が向上すると考えられる。

アメーバ経営が経営者意識を高めることに着目した先行研究を確認すると、三矢（2003）では、広島アルミニウム工業のアメーバ経営の導入で製造アメーバのリーダーの採算意識、使命感が向上したことを定量的に明らかにした。また三矢（2003）は、株式会社システックのアメーバ経営の導入でも、製造部門のリーダーの採算意識、使命感が向上し、財務業績の向上効果も確認されたことを定性的に明らかにした。最後に丸田他（2017）は、株式会社カズマのア

メーバ経営の導入では、リーダーおよびメンバーの採算意識、使命感が向上したことを定性的・定量的に明らかにした。

### 2.2.3 後継者の経営者意識はアメーバ経営導入前から高いのか

先行研究では誰を対象として経営者意識の向上を調査しているのであろうか。例えば、三矢他（2017）、丸田他（2017）は、後継者に焦点を当てて調査を行っているわけではなく、記述されているのは主にマネージャーおよび従業員の変化である。

後継者となる従業員は全社業績向上についての経営者意識を持っていると考えられる。しかしながら、そもそもアメーバ経営導入前から後継者は全社業績向上についての経営者意識を持っているのであろうか、それともアメーバ経営の導入によって経営者意識が変化したのであろうか。この間について、先行研究は答えていない。そこで、本研究では全社業績についての経営者意識を持つまでのプロセスを明らかにするために、1つ目に下記のリサーチクエスション（RQ1）を設定して調査をすることにした。

RQ1：アメーバ経営によって後継者はどのように全社業績についての経営者意識を持つのか？

## 2.3 後継者の経営者意識の向上と新たな戦略の展開

上記ではアメーバ経営が後継者を含む従業員の経営者意識を向上させることを見てきたが、後継者の経営者意識を向上させることは、どのように事業承継にメリットをもたらすのだろうか。この点、後継者のキャリア形成と企業パフォーマンスについて調査した佐藤（2019）では、後継者への教育が、戦略・施策の積極的展開に有意な正の効果を与え、企業パフォーマンスに間接的に正の効果を持つことを明らかにした。

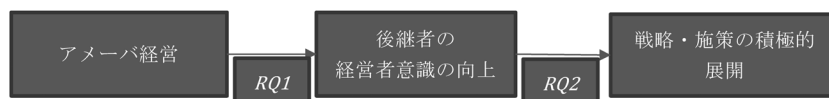
なお、戦略・施策には、第一に「新たな事業分野への進出」、「新たな顧客層の開拓」、「新たな経営理念の確立」という戦略の変更。第二に「新商品と新サービスの開発と販売」、「製品とサービスの新しい生産方法や新しい提供方法の開発」、「取引先の選別」、「新部門や子会社等の立ち上げ」という製品施策。第三に、「経営幹部の交代」、「従業員の経営参加や権限委譲」、「不採算部門などの整理」、「店舗・工場・事務所などの増設と拡張」、「社内の情報化の促進」という管理施策が含まれる（佐藤 2019, 9）。

アメーバ経営の人材育成機能が後継者の経営者意識を高める可能性があることは先にも述べたが、戦略・施策は全社業績向上の手段ととらえることができる。そのため、佐藤（2019）の研究結果を踏まえて、アメーバ経営の人材育成機能によって経営者意識が向上することで戦略・施策の展開にポジティブな影響を与え、全社業績が向上する可能性がある。

これらを踏まえて、経営者意識が向上した後継者がどのように戦略・施策を展開したのかを明らかにするために、2つ目に下記のリサーチクエスション（RQ2）を設定した。そして、本研究でのリサーチクエスションを整理すると図1のようになる。

RQ2：アメーバ経営で経営者意識が向上した後継者はどのように戦略・施策を積極的展開するのか？

図1 本研究のリサーチクエスチョン



(筆者作成)

### 3. 調査デザイン

#### 3.1 事業承継とアメーバ経営の研究プロジェクト

本研究は、2019年2月に京セラのアメーバ経営の導入コンサルティングを行っている京セラコミュニケーションシステム株式会社コンサルティング事業本部から「アメーバ経営コンサルティングの導入企業にはファミリービジネス企業が多く、スムーズな事業承継においてアメーバ経営がどのように役立つのかを研究してほしい」という依頼を研究代表者がもらったことから始まった。そこで、管理会計の若手研究者と京セラコミュニケーションシステム株式会社コンサルティング事業本部のコンサルタントでの共同研究チームを作り研究を進めている。

2019年7月には京セラコミュニケーションシステム株式会社コンサルティング事業本部のコンサルタントに、2010年1月から2019年6月までにアメーバ経営のコンサルティングをした企業についてアンケートを実施した。アメーバ経営導入企業のうち、アメーバ経営の導入の主目的および副次的目的が「事業承継である企業」が24社(21%)、「当初の導入目的に事業承継はないが無関係ではないと思う企業」が29社(25%)、「全く関係ないと思う企業」が61社(54%)であった。これらから、アメーバ経営導入企業のうち約半数が「アメーバ経営と事業承継に何らかの関係があると考えている」ことが分かった。

#### 3.2 リサーチサイトの選択

これらのデータも踏まえ、アメーバ経営導入と事業承継に関係があったと考えられる企業を複数ピックアップして調査依頼を試みた。そのなかで調査許可が得られた企業の一つが六甲バターである。六甲バターは東証一部上場企業であり、Q・B・Bというブランドのチーズの製造販売が主力事業である。第96期有価証券報告書によれば2019年12月期の売上高は53,947百万円、従業員数は466人である。

下記の表1に示すように、六甲バターでは2015年に社長が二代目から三代目に交代している。その前の2009年からアメーバ経営は導入された。より詳しくは、アメーバ経営のコンポーネントである小集団部門別採算制度が2009年に導入され、年次の財務計画であるマスタープランが2013年に導入された。そこで、このアメーバ経営が後継者の経営者意識に与えた影響および後継者の経営者意識が新たな戦略の展開に与えた影響を調査することにした。

後継者の三宅宏和氏は1976年4月に六甲バター入社、2005年4月に生産管理グループ長、2007年1月生産管理グループ長兼生産グループ長、2007年3月取締役就任、2007年4月生産グループ長、2010年4月稲美生産部長、2011年3月常務取締役就任、2011年4月生産本部長兼稲美工場長、2015年1月代表取締役社長就任という略歴である。なお、三宅氏は二代目社長とは非血縁であり創業一族ではない。

表1 六甲バターの商品者交代と管理会計の変遷

	2009年～	2013年～	2015年～
経営者	二代目社長・現会長		三代目社長（後継者）
管理会計	小集団部門別採算制度を導入	マスタープランを導入	

（筆者作成）

なお、六甲バターは「それぞれのアローバリーダーに“経営”させることで経営感覚を持つ人材を育成しております」（六甲バター株式会社・第96期有価証券報告書、6）と外部に公表しており、経営者意識を持つ人材の育成はアローバ経営導入の目的の一つになっている。

### 3.3 調査方法

まず2020年2月27日のインタビューの事前準備として六甲バターのホームページ・新聞記事・雑誌に掲載されている情報を閲覧した。そして、経営幹部へのインタビューに臨んだ。このインタビュー内容を確認したところ、後継者が2009年に導入されたアローバ経営によって、経営者意識が醸成された兆候が確認できたため、この点をさらに調査すべく、2015年に後継者の代表取締役就任前後のデータを六甲バターに依頼し、予算実績データ（2014年～2017年）および組織図（2014年～2017年）の閲覧が許された。

その後、手元にあるデータを整理して、後継者が2009年から導入が進んだアローバ経営によってどのように経営者意識が向上したのか、後継者の経営者意識の向上はどのように新たな戦略の展開に役立つのかを詳しく確認するため、後継者である三宅宏和氏と同氏を近くで見る機会が多かった生産本部長・常務取締役の中村行男氏に2020年7月17日に追加の質問を依頼して8月7日に回答を得た。さらに、中村氏からは2021年2月13日および3月29日にも追加の書面質問による回答を得た。なお、中村氏は1984年4月に六甲バター入社、2009年4月品質保証グループ長、2011年4月生産管理部長、2015年1月稲美生産部長、2015年3月取締役就任、生産本部副本部長兼稲美生産部長、2018年1月開発本部副本部長兼製品開発部長、2019年3月常務取締役就任・生産本部長兼神戸工場長兼稲美工場長という略歴である。

さらに、副社長の塚本浩康氏は、2000年4月に六甲バター入社、2012年4月購買部長、2013年稲美生産部長、2013年3月取締役就任、2015年1月常務取締役経営企画部担当人事総務部担当兼品質保証部担当兼購買部担当、2017年1月専務取締役就任、2018年1月取締役副社長開発本部長、2019年3月代表取締役副社長開発本部長という略歴である。

本研究の六甲バターのインタビュー・書面による質問を整理すると表2のようになる。なお、本稿に記載のある事実関係に誤認がないかについて三宅氏に確認してもらった。

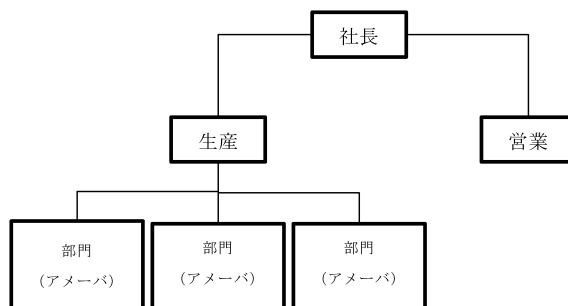
なお、調査時点の組織は大きな職能として営業本部と生産本部に分かれており、例えば生産本部の中には稲美、長野など工場ごとに分かれている。稲美の中には原材料チームなどに分かれている。さらに原材料チームの中には資材準備、ブレンドなどの班に分かれており、これらが最小単位のアローバ組織となり採算表により管理されている。概要を示すと下記の図2のようになる。

表 2 調査概要

日時	方法	対象	時間
2020/2/27	インタビュー	二代目社長・現会長	60分
2020/2/27	インタビュー	三代目社長（後継者）	60分
2020/2/27	インタビュー	副社長	60分
2020/2/27	インタビュー	生産本部長・常務取締役	60分
2020/2/27	インタビュー	営業部長	60分
2020/2/27	インタビュー	六甲バターへのアメーバ経営導入コンサルタント	60分
2020/8/7	書面による質問	三代目社長（後継者）	—
2020/8/7	書面による質問	生産本部長・常務取締役	—
2021/2/13	書面による質問	生産本部長・常務取締役	—
2021/3/29	書面による質問	生産本部長・常務取締役	—

(筆者作成)

図 2 組織図概要



(筆者作成)

## 4. 六甲バターの事業承継におけるアメーバ経営

### 4.1 アメーバ経営が後継者の経営者意識に与えた影響

#### 4.1.1 アメーバ経営導入前後の後継者の経営者意識の変化

2009年のアメーバ経営導入時、三宅氏は生産グループ長を務めていた。三宅氏はこのときについて下記のように答えた。

「コストは採算表の数字に直結しますが、品質も採算表の数字に影響します。不良品を出せば当然、採算表の数字は悪くなります。採算表はコスト意識より収益意識を持つことになります。原価低減だけではなく収益向上という変革は私にも大きなインパクトでした」

当時、生産グループ長であった三宅氏はアメーバ経営導入前もコスト意識は持っていたと考えられる。他方、収益意識という採算意識はアメーバ経営の導入後に大きく向上した。

この点について、三宅氏を近くで見ていた中村氏は以下のように述べた。

「もともと生産管理部長を歴任されていたため、数字へのこだわりは強かったと思います。ただ、当時の数字は生産量、販売量、在庫という数字が主でした。アメーバの数字のように利益という金額で見ることは工場では少なかったため、アメーバ経営導入により利益に対するこだわりが強くなれたと感じます」

このように三宅氏はアメーバ経営導入前から生産量、販売量、在庫という数字へのこだわりが強かった。他方、利益という採算数字へのこだわりが強くなったのはアメーバ経営導入によるものであることが中村氏のコメントからも分かる。

#### 4.1.2 代表取締役社長のときの経営者意識

三宅氏は2009年のアメーバ経営導入時から2015年に代表取締役社長に就任するまでに生産グループ長、稲美生産部長、生産本部長を務めている。この過程を経て、社長に就任したときの先代社長との役割の違いについて下記のように述べた。

「私が社長になって、会長が社長の時のリーダーシップの取り方と違うところですか？会長はほわーとしてるんですね。まあちょっと哲学的なんですよ。僕は工場でやりましたし、数字を追求するっていう事を僕はやらなきゃいかんかって思っています。だから経営会議なんかでも数字っていうのはやっぱり細かく指摘しています。コンサルタントの方にも数字は一目見たらどこがおかしいかを分らないといけないと指導されました。私は社長の立場であっても、部門の（筆者注：採算）数字を見て状況を理解して、細かく言っていくタイプかなという風に思いますね」

先代と比較して、後継者は全社業績を向上させるために部門の採算数字を見て改善を促す意識が強いことが分かる。この後継者の強い意識によって、現場の部門が業績目標を達成しなければいけないという気持ちになるだけでなく、上長や周囲の従業員もアシストしなければならないという気持ちになることを副社長の塚本氏は以下のように述べた。

「社長は思った以上に数字に対してのこだわりが強いなど。僕も横にいて『社長それは無理だと思う』と言いたいときもありました。ただ、社長がそこまでやらなきゃいかんと思ってるんだしたら、それはなんとかやらなきゃという気持ちになります。そして、私も何とか（筆者注：現場の部門が）達成できるようにアシストして手助けしていかねばと思うようになります」

さらに、後継者の数字に対する強い意識によって、現場の部門が業績目標を達成しなければいけないという気持ちになると、他の部門と協力関係を築こうとするようになることを中村氏は生産を例に挙げ以下のように説明した。

「生産ではやっぱり工程を止めたら自工程の採算が悪くなるので、ぜひ生産させて欲しいとか、営業を含めて交渉しながら自分の工程の採算を上げていきます。自分の工程ではなくて他部門への働きかけっていうのがやっぱり大きくなるなって思います。採算を上げるためには自部門だけではできないので、色んなところに働きかけてなんとか自分のところの採算を達成させたいとなります」



さらに2021年3月に実施した書面質問では「社長が部門の採算数字を細かく見て改善を促すと部門長（アメーバ・リーダー）の責任意識は希薄となってしまうこともあるのか」を訊いた。それに対して中村氏は「むしろ責任意識は高まりました」と答えた。その理由については以下のように説明した。

「採算表の中で工場関係では時間当たり生産高などに注力すべきであることを教えていただきました。なぜ時間当たり生産高を高める必要があるのかに関する考え方について指導をしていただきました。時間当たり生産高を高める具体的なアクションプランは部門長（アメーバリーダー）が策定し、実行しました」

このように三宅氏が工場全体の採算の中で注力すべき項目を教えて、かつそれを高める必要性について説明することで、部門長の時間当たり生産高に関する意識は高まると考えられる。さらに、経営会議で三宅氏から部門の採算数字について指摘を受けると、部門長は自分自身で採算数字を高める具体的なアクションプランを策定し実行しなければならない。このプロセスを毎月の経営会議のなかで繰り返すことで、部門長もリーダーとして成長していくものと考えられる。

## 4.2 後継者の経営者意識が新たな戦略の展開に与えた影響

### 4.2.1 後継者の経営者意識がチーズデザートの改良に与えた影響

六甲バターでは既存の6Pチーズ（円形のチーズを6等分に個包装した商品）という売れ筋商品の技術を活用してチーズケーキの風味や味わいを提供できないかを考え2009年9月「チーズデザートバニラ6P」を発売した。この商品は初年度だけで計画の3倍を売り上げ、コンビニがデザートブームに沸いていたという外的要因もあり2010年度の売上も計画の2倍という高成長を続けた。しかし、チーズデザートは当初は利益が上がったものの、年々利益が少なくなった。それを2014年に変えたのが、当時、常務取締役兼生産本部長を務めていた三宅氏であった。三宅氏を見ていた中村氏は以下のように振り返った。

「味には他社に絶対に負けないという自信がありましたし、このような特徴のある商品が儲からない事への不満をかなりお持ちになっておられたと記憶しております。当初は108gの商品だったのですが、適正利益を確保するため2014年に90gに容量変更いたしました。その当時かなり強い意志で指示をされました。売上も落ちることなく、利益水準も上がったのは、三宅の強い意志が大きかったのではないかと思います。」

2014年のチーズデザートの改良はアメーバ経営導入後である。アメーバ経営によって三宅氏の経営者意識が向上したことが想定され三宅氏の強い意志が示された。これによって、現場の部門は周囲を巻き込んで利益改善策を検討した。

### 4.2.2 後継者の経営者意識が4直3交代の導入に与えた影響

三宅氏の社長就任前から六甲バターのベビーチーズは販売が好調で年々増産していた。しかしながら、ベビーチーズの増産に必要な設備は海外製品しか無く、注文から設置まで約1年か

かる状況であった。ベビーチーズの販売が今後、右肩上がり伸びていくのか不透明な状況のなか、設備投資をすべきかどうかを三宅氏は悩んでいた。

そこで三宅氏は工場長時代にこの問題の解決策を考え社長就任後の2018年10月に実現した。これをそばで見ていた中村氏は下記のように振り返った。

「4直3交代を導入し設備の一部を土日に動かす事で設備投資を抑えるという案を三宅社長からいただきました。これには組合との協議が必要で一部変形労働性を組む必要があります。土日の人員はどうするのか等問題が多く、導入までかなり時間がかかりましたが、実現する事ができました。これは社長の達成意欲が全員を動かしたものと考えています」

上記からは三宅氏に達成意欲があったことが分かる。そしてこの達成意欲が全員を動かし4直3交代を達成することを促したと考えられる。

#### 4.2.3 後継者の経営者意識が神戸工場のAI導入に与えた影響

2019年2月には次世代の基幹工場となる神戸工場が竣工した。神戸工場での最終製品の検品作業をAI活用により自動化することが2020年8月現在、テスト段階まで来ている。目視によるベビーチーズの検査にはかなりの人員が必要となるが、この作業者負担を下げてコストも削減できるメリットがある。また、目視に比べ見落としが無くなるため品質向上も期待できる。この点について三宅氏は以下のように説明した。

「食品工場における最終製品の検品は人の目で行うことが重要であるという考え方もありますが、長時間単純な目視検査作業は作業者にとっては辛い作業だと思っていました。また、人間では細かい検品はできても、時として見逃す場合もあります。人間の目に代わる精度の高い機械的検品は食品工場の品質向上のために必要だと考えていました。AIを用いた検品装置の共同開発のご提案を頂いた時には是非実現したいと考えました」

この点について三宅氏を見ていた中村氏は以下のように説明した。

「今回のAI導入においては最先端の技術の導入を積極的に進めていただきました。2019年11月に記者会見でAI装置導入における対外的発表会を行ないました。まだ導入の段階で発表には少し早いという意見もあったと思いますが、神戸工場の今後のアピール効果として大きいとお考えになられ、この段階での発表会が実現されたと思います。この事で社外的に神戸工場においてAI導入の関心が高まり、結果として六甲バター神戸工場の認知度が上がったと思います。さらにこの時点で発表する事で、何としてもやり遂げねばならないという社長の強い意志を従業員が感じ取る事ができ、良い意味で社内及び社外関係者にプレッシャーを与えることにもなったと思います」

上記からは三宅氏の何としてもやり遂げねばならないという意志表示を従業員が感じ取ることで神戸工場のAI活用という戦略・施策が進められたことが分かる。

#### 4.2.4 後継者の経営者意識が在庫削減に与えた影響

2021年3月に実施した書面質問では「三宅氏の指導スタイルが時間の経過とともに変化していったのか」を訊いた。それに対して中村氏は、「指導のスタイルが大きく変わったという印象はあまりありません」と答えた。他方、営業面に精通することによる経営会議での変化を以下のように説明した。

「営業関係の数字にはかなり精通されていったのではないかと思います。特に2020年には営業本部の経費にある倉敷料、運賃費用の増大が問題となり、原因として大幅な在庫増がありました。当時、社長は『在庫責任は営業本部にあるにもかかわらず、営業本部の倉敷料、運賃を減らすという意識が少ない』ことに言及されました。さらに、在庫増は生産本部の採算性も悪化させます。そこで、各部門で協議した結果、在庫を減らすために、営業本部と生産本部で協力して生産調整を実施することになりました。結果として、生販共に在庫を減らす意識が高まり、2021年の在庫減につながりました」

三宅氏は社長就任前、主に生産本部で経験を積んできた。そのあと社長就任後に会社全体を見る経験を積む中で営業本部にも精通していき、営業本部についても細かく指摘するように変化していった。

まず一点目として倉敷料、運賃という細かな費用項目に着目し、かつその原因も併せて指摘することで、営業本部は適切な改善活動が判断しやすくなっている点が重要である。そして二点目に全部門が参加する経営会議で指摘をすることで、全部門が問題を共有でき、問題解決に向けた協力関係が得やすくなっている点が重要である。

## 5. 考察

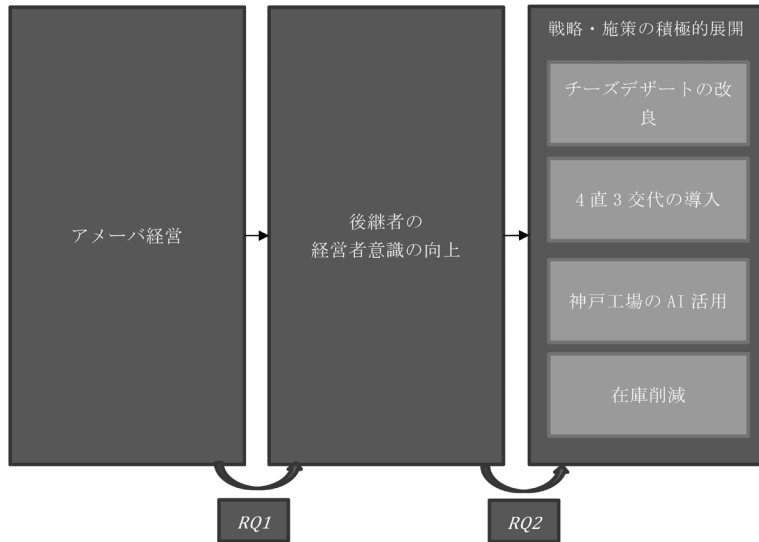
六甲バター の事例から明らかになった全体像を示すと下記の図3のようになる。2つのRQに対する答えを示しながら詳述していく。

### 5.1 アメーバ経営が現経営者の経営者意識に与えた影響

はじめに2.2.3で示した「RQ1：アメーバ経営によって後継者はどのように全社業績についての経営者意識を持つのか？」の答えを示す。

2.2.3では「そもそもアメーバ経営導入前から後継者は全社業績向上についての経営者意識を持っているのであろうか、それともアメーバ経営の導入によって経営者意識が変化したのであろうか」という問について、先行研究が答えていないことを指摘した。この点、本研究では三宅氏が「採算表はコスト意識より収益意識を持つこととなります。原価低減だけではなく収益向上という変革は私にも大きなインパクトでした」と述べ、また中村氏が「当時の数字は生産量、販売量、在庫という数字が主でした。アメーバの数字のように利益という金額で見ると工場では少なかったため、アメーバ経営導入により利益に対するこだわりが強くなれたと感じます」と述べたことから分かるように、アメーバ経営導入前の生産量、販売量、在庫という数字への

図3 本事例の全体像



(筆者作成)

こだわりから利益という採算数字へのこだわりに変化したことが分かった。

全社業績についての意識はどうであろうか。1つ目に三宅氏が「数字は一目見たらどこがおかしいかを分らないといけないと指導されました。私は社長の立場であっても、部門の（筆者注：採算）数字を見て状況を理解して、細かく言っていくタイプかなという風に思いますね」と述べた内容から、先代と比較して、後継者は部門の採算数字を細かく見て改善を促す意識が強くあることが分かる。

2つ目に塚本氏が「社長がそこまでやらなきゃいかんと思ってるんだったら、それはなんとかやらなきゃという気持ちになります。そして、私も何とか（筆者注：現場の部門が）達成できるようにアシストして手助けしていかねばと思うようになります」と述べた内容から後継者の強い意識によって、現場の部門が業績目標を達成しなければいけないという気持ちになるだけでなく、上長や周囲の従業員もアシストしなければならないという気持ちになることが分かった。

3つ目に中村氏が「採算を上げるためには自部門だけではできないので、色んなところに働きかけてなんとか自分のところの採算を達成させたいとなります」と述べた内容から後継者の数字に対する強い意識によって、現場の部門が業績目標を達成しなければいけないという気持ちになると、他の部門と協力関係を築こうとするようになることが分かる。

4つ目に中村氏が「なぜ時間当たり生産高を高める必要があるのかに関する考え方について指導をしていただきました。時間当たり生産高を高める具体的なアクションプランは部門長（アメーバリーダー）が策定し、実行しました」と述べたように三宅氏が工場全体の採算の中で注力すべき項目を教えて、かつそれを高める必要性について説明することで、部門長の時間当たり生産高に関する意識は高まると考えられる。さらに、経営会議で三宅氏から部門の採算数字について指摘を受けると、部門長は自分自身で採算数字を高める具体的なアクションプランを策定し実行しなければならない。このプロセスを毎月の経営会議のなかで繰り返すことで、部門長

もリーダーとして成長していくものと考えられる。

このように、後継者の部門の採算数字を見て改善を促す意識が強いことで会社全体が「チームとして一致団結して努力し、その結果として業績を向上しようとする」ようになる。つまり、後継者が細かな部門の採算数字にこだわりが強いことこそが「チームとして一致団結して努力し、その結果として業績を向上しようとする意識」つまり経営者意識が高い状態だと言える。

## 5.2 現経営者の経営者意識が新たな戦略の展開に与えた影響

2.3 で示した「RQ2：アメーバ経営で経営者意識が向上した後継者はどのように戦略・施策を積極的展開するのか？」の答えを示す。

佐藤（2019）では戦略・施策として戦略の変更，製品施策，管理施策が挙げられていた。これに照らすと，本調査で見られたチーズデザートの改良は製品施策，4直3交代の導入，神戸工場のAI活用，在庫削減は管理施策にあてはまる。

2014年にチーズデザートの利益が少なくなったことを踏まえた容量変更が実施されたときの中村氏の「売上も落ちることなく，利益水準も上がったのは，三宅の強い意志が大きかったのではないかと思います」というコメントから分かるように三宅氏の強い意志が示されたことが分かる。

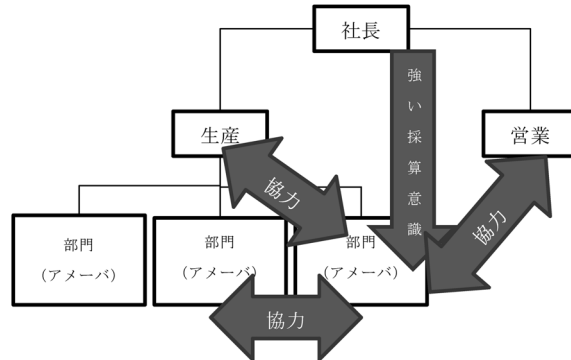
社長就任後に実現した4直3交代の検討プロセスを見ていた中村氏が「土日の人員はどうするのか等問題が多く，導入までかなり時間がかかりましたが，実現する事ができました。これは社長の達成意欲が全員を動かしたのと考えています」と述べたことから分かるように三宅氏の達成意欲が示されたことによって従業員たちが動いたことが分かる。

2019年2月に竣工した神戸工場のAI導入はコスト低減と品質向上を実現するものであるが，これについて中村氏が「何としてもやり遂げねばならないという社長の強い意志を従業員が感じ取る事ができ，良い意味で社内及び社外関係者にプレッシャーを与えることにもなったと思います」というコメントから分かるように三宅氏の意志表示を従業員が感じ取ることで，チームとして一致団結して神戸工場のAI活用という戦略・施策が進められたことが分かる。

2021年3月に実施した書面質問で，三宅氏の経営会議での変化について中村氏が「社長は『在庫責任は営業本部にあるにもかかわらず，営業本部の倉敷料，運賃を減らすという意識が少ない』ことに言及されました。さらに，在庫増は生産本部の採算性も悪化させます。そこで，各部門で協議した結果，在庫を減らすために，営業本部と生産本部で協力して生産調整を実施することになりました」と述べたことから分かるように三宅氏が倉敷料，運賃という細かな費用項目に着目し，かつその原因も併せて指摘することで，営業本部は適切な改善活動が判断しやすくなっていた。そして，全部門が参加する経営会議で指摘をすることで，全部門が問題を共有でき，問題解決に向けた協力関係が得やすくなっていた。

5.1 および5.2を踏まえると後継者が，全部門が参加する経営会議で細かな項目に着目して採算数字へのこだわりを示すこと，さらに戦略・施策への達成意欲を強く社内で示すことで，従業員たちがチームとして一致団結して業績を向上しようとする事が分かった（図4）。

図4 チームとして一致団結して業績を向上させるプロセス



(筆者作成)

## 6. おわりに

### 6.1 本研究の貢献

本研究では「従業員の経営者意識を育成することが後継者不在問題の解決に役立つのではないか」と考え、京セラのアメーバ経営を導入した六甲バターをリサーチサイトとして取り上げ、調査した。

そもそもアメーバ経営の導入前からすでに後継者の経営者意識は高く、そこから向上しない可能性もある。この点について、本研究では少なくともアメーバ経営が後継者の利益という採算数字へのこだわりをアメーバ経営導入前より強くしたことが分かった。これが一つ目の貢献である。

さらに後継者が、全部門が参加する経営会議で細かな項目に着目して採算意識を強く示すこと、さらに戦略・施策への達成意欲を強く示すことで、従業員たちがチームとして一致団結して業績を向上しようとするのが分かった。これらによってチーズデザート改良、4直3交代の導入、神戸工場のAI活用、在庫削減といった戦略・施策は積極的に展開されたことが分かった。このように、アメーバ経営による経営者意識の向上は戦略・施策の積極的展開を通じて全社業績向上にポジティブな影響を与え得ることを明らかにしたことが二つ目の貢献である。

アメーバ経営では、社長（後継者）の経営者意識を高める可能性がある。さらに、全部門が参加する経営会議で細かな項目に着目して採算意識や達成意欲を強く社内で示すことで従業員たちがチームとして一致団結して業績を向上させようとするのも分かった。これらはアメーバ経営が後継者の経営者意識を高めるという意味で後継者を育成できることを示している。この結果は、後継者が育成できずに後継者不在となっている会社にとっては処方箋となり得るだろう。このようにアメーバ経営が後継者不在問題にも役立ち得ることを示したことが三つ目の貢献である。

## 6.2 本研究の限界

本研究は、六甲バターという一社の事例であることから発見事項の一般化には慎重にならざるを得ない。とくに本研究では扱った管理会計システムは、京セラのアメーバ経営である。アメーバ経営ではフィロソフィが重視され、管理会計と強く結びついている。今後は、フィロソフィと管理会計システムが結びついて経営者意識の向上にどのように影響を与えるのかも検討する必要がある。

最後に、本研究では事業承継における後継者の選択という重要な問題に焦点を当てることはできなかった。後継者を選ぶプロセスにおいて、アメーバ経営という管理会計システムがどのような役割を果たしたのかを明らかにすることも重要である。これらは今後の課題として以降の研究に委ねることとする。

## 謝辞

2020年度日本管理会計学会全国大会の報告では司会の諸藤裕美先生（立教大学）をはじめ参加者の中村博之先生（横浜国立大学）、藤井博義先生（立正大学）から有益なコメントを頂戴しました。また査読者の先生より論文の改善のために丁寧なコメントを頂戴しました。そして、六甲バター株式会社および京セラコミュニケーションシステム株式会社の皆様には調査にご協力いただきました。みなさまに心より御礼申し上げます。

## 参考文献

- Bisogno, M. and G.Vaja. 2017. The Role of Management Accounting in Family Business Succession. *African Journal of Business Management* 11(2): 619–629.
- 中小企業庁. 2016. 『事業承継ガイドライン』2020年9月5日閲覧 <https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/shoukei/2016/161205shoukei.htm>
- Giovannoni, E., M. P. Maraghini, and A. Riccaboni. 2011. Transmitting Knowledge Across Generations: The Role of Management Accounting Practices. *Family Business Review* 24 (2): 126–150.
- 稲盛和夫. 2006. 『アメーバ経営—ひとりひとりの社員が主役—』日本経済新聞出版社.
- 上總康行. 2010. 「アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究」『アメーバ経営学—理論と実証—』KCCS マネジメントコンサルティング, 58–88.
- 近藤大輔. 2015. 『組織文化を変革するマネジメント・コントロール・システム—日本航空株式会社に導入されたアメーバ経営の考察—』一橋大学大学院博士論文.
- 近藤大輔・浅石梨沙・黒木淳・堀直樹・鈴木悠佑・安室朝常. 2020. 「管理会計がファミリービジネスの事業承継に与える影響～コマニー株式会社におけるアメーバ経営の事例研究～」『立正経営論集』52(2): 81–92.
- 丸田起大・潮清孝・上總康行. 2017. 「アメーバ経営の導入プロセスと導入効果—株式会社カズマの事例」『アメーバ経営の進化—理論と実践』中央経済社, 153–183.

- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems*, 3rd edition, Harlow, Essex, England: Prentice Hall.
- 三矢裕. 2003. 『アメーバ経営論—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.
- 三矢裕・安嶋新・近藤大輔. 2017. 「管理会計が人材育成に与える影響：日本エアコンピューター株式会社における部門別採算制度の事例研究」『原価計算研究』 41(1):1-12.
- 中島洋行. 2019. 「中小企業における事業承継と管理会計」『明星大学経営学研究紀要』 14: 165-180.
- 日本政策金融公庫総合研究所. 2020. 『中小企業の事業承継に関するインターネット調査(2019年調査)』 [https://www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/sme\\_findings200124.pdf](https://www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/sme_findings200124.pdf) (2020年9月5日アクセス).
- Prencipe, A., S. Bar-Yosef, and H. Dekker. 2014. Accounting Research in Family Firms: Theoretical and Empirical Challenges. *European Accounting Review* 23(3): 361-385.
- 六甲バター株式会社・第96期有価証券報告書
- 佐藤憲. 2019. 「後継者のキャリア形成が事業承継後の企業パフォーマンスに与える影響」『日本労務学会誌』 20(1): 4-18.
- 澤邊紀生. 2010. 「賢慮を生み出すアメーバ経営—経営理念を体現した管理会計の仕組み—」『アメーバ経営学—理論と実証—』 KCCS マネジメントコンサルティング, 89-114.
- Songini, L., L. Gnan, and T. Malmi. 2013. The Role and Impact of Accounting in Family Business. *Journal of Family Business Strategy* 4: 71-83.
- 宗田健一・君島美葵子. 2020. 「ファミリービジネスにおける管理会計の導入と実践—老舗中小企業の事業承継を事例として—」『産業経理』 80(2): 63-77.