

# 京セラのアメーバ経営の仕組み

## — 機会損失の創出と全員参加経営の視点から —

上 總 康 行  
福井県立大学特任教授  
ビジネススクール長

### I 管理会計学研究の戦略転換

第二次大戦後、日本経済を復興・成長させるため、通商産業省（現経済産業省）の指導の下で、当時圧倒的な強さを誇っていたアメリカ企業の経営実践やこれを支える管理会計実務が日本に紹介・導入された。日本の管理会計学研究では、この胎動に呼応して、アメリカで新しく開発された管理会計技法を翻訳・理解し、これを論文、著作、講義、講演等を通じて実務へ適用する「会計処方研究」に重点が置かれてきた。かくして1950年代以降、多くの管理会計技法が日本企業に導入・普及され、日本は世界に誇る高度成長を実現してきた（上總・澤邊 [2006] pp.9-13）。

しかし、1970年代以降、アメリカで開発される新しい管理会計技法が少なくなったばかりでなく（櫻井 [1991] p.23）、日本企業にとって有用性の少ない、あるいは適用領域がごく狭いものしか開発されなくなった。そればかりではない。21世紀に入って管理会計学の研究領域で大きな変化が起こっている。それは、一方で管理会計の応用研究と会計処方研究の停滞であり、他方で調査研究の隆盛である。従来、アメリカの管理会計研究は圧倒的な経済力を背景として応用研究を通じて問題解決手段を開発し、ハーバード大学ビジネススクールを頂点として世界へ管理会計技法を提供してきた（Briers and Chua [2001]）。しかし、最近では、管理会計問題に関する因果関係の理論化を目指す調査研究や理論研究に研究の軸足が移動しており、もともとアメリカの管理会計研究に少なからず距離を置いてきたヨーロッパの管理会計研究とが合流して一大潮流を形成しそうな勢いである。つまり、グローバル規模で規範論から記述論へと研究が大きく変化していると見ることができる。

他方では、グローバル競争がますます激しくなる中で、日本企業では会計問題が頻発しており、規範論が決して不要になった訳ではない。否むしろ、日本企業がグローバル競争の中で勝ち抜いていくためにはその必要性がますます高まっている。憂慮すべきことは、記述論を指向する研究者と規範論を求める経営者との間に大きな期待ギャップが存在することである。

かかる現状を鑑みれば、アメリカやヨーロッパの研究動向に引き続き配慮しつつも、キャッチアップ戦略から日本の研究者が自ら世界に向けて管理会計学を提起する独自理論開発戦略へと研究戦略を大きく転換する必要があるように思われる。そのためには、(1)会計最前線で奮闘する日本企業に基礎を置いた研究により、応用研究→問題解決手段の開発→会計処方研究をより積極的に進めること、(2)問題解決には経営学などの他分野の研究を取り込む必要があることからプラットフォームとしての管理会計学を確立すること、(3)その研究成果をもって管理会計学研究の国際競争に参加することが必要である（上總・澤邊 [2006] pp.30-34）。

このような独自理論開発戦略の下で、これまで日本企業で実践されている優れた管理会計実務を主たる研究対象としてきたが、本論文では、このうち、京セラ株式会社（本社：京都市、以下、京セラと略記する）において時間当り採算を中軸として展開される管理会計実務について分析検討する。

## II 京セラのアメーバ組織

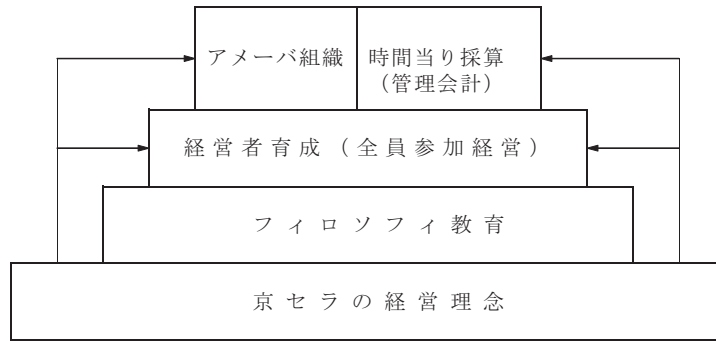
### 1. 京セラとアメーバ経営

京セラは、1959年4月、創業者の稲盛和夫氏を中心にしてその7名の同志とともに京都市右京区西ノ京原町にファインセラミックを製造・販売する京都セラミック株式会社（現京セラの前身、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社長の経営能力、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、2010年3月には、連結ベースで、株主資本1兆1,570億円、総資産1兆8,487億円、売上高1兆738億円、税引前当期純利益607億円、グループ会社数212社、従業員数63,876名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）とされている。疑いもなく、京セラはアメーバ経営によって急成長を遂げてきた。図1は、京セラのアメーバ経営の概念図を示したものである。

京セラのアメーバ経営は、創業者である稲盛和夫氏が自ら創意工夫し実践してきた経営実践であるが、それは強烈な経営理念（フィロソフィ）とそれを全従業員に会得させるフィロソフィ教育を基礎として展開されている。以下、京セラの経営理念、フィロソフィ教育、経営者育成（全員参加経営）、アメーバ組織、そして京セラ管理会計の要である時間当り採算について順次検討することしよう。

## 京セラのアメーバ経営の仕組み



出所) 上總 [2008] p.7.

図1 アメーバ経営の概念図

## 2. 京セラの経営理念とフィロソフィ教育

京セラの公式ホームページには、社是、経営理念、心をベースに経営する、という京セラフィロソフィが掲げられている。社是は「敬天愛人」であり、「常に公明正大、謙虚な心で仕事に当たり、天を敬い人を愛し、仕事を愛し社会を愛し、国を愛する心」とされている。経営理念は、創業2年目、若い社員との労使交渉の中で、「全従業員の物心両面の幸福を追求すると同時に、人類、社会の進歩発展に貢献すること」と定められた（稲盛 [2006] p.26）。さらに「心をベースに経営する」に関しては、京セラの創業当初から、「信頼できる仲間同士という、心と心の絆が京セラの経営のベースとなっている」（稲盛 [2006] p.22）のである。創業者である稲盛和夫氏は、かかる信頼できる仲間とともに、セラミック技術者として、またベンチャー企業の経営者として経営実践に挑戦することになったが、そこでの実体験や経験則に基づいてまとめられた人生哲学が京セラフィロソフィに他ならない。「この京セラフィロソフィは、『人間として何が正しいか』を判断して、人として当然持つべきプリミティブな倫理観、道徳観、社会的規範にしたがって、誰にでも恥じることのない公明正大な経営、業務運営を行っていくことの重要性を説いたものです」（京セラ [2009] p.6）とされている。

この京セラフィロソフィを全従業員に徹底するため、教育研修制度がグローバルな規模で展開されている。京セラの教育研修制度では、教育プログラムとして、フィロソフィ教育（国内および海外）、マネジメント教育、職能別教育、技術教育、職種別教育、その他の6つのコースが容易されている。

特筆すべきことは、フィロソフィ教育が国内および国外において、経営幹部、中堅社員、社員という全社員に対して実施されていることであり、国内のパートタイマーについても同様にフィロソフィ教育が行なわれている（京セラ [2009] p.42）。聞取調査によれば、稲盛和夫名誉会長と伊藤謙介前会長（現在は退任）の二人が特別に免除されているだけであった。表1は、社員教育受講者数（2008年度）を示したものである。

この表で注目すべき点は、受講者数が合計 117,243 名に達していることである。京セラの連

表1 社員教育受講者数（2008年度）

（単位：名）

教育名	フィロソフィ教育		マネジメント 教育	職能別 教育	技術 教育	合 計
	日本国内	海 外				
受講者数※	44,232	51,023	11,121	5,084	5,783	117,243

※実績は京セラの教育担当部門が主管している教育を対象としています。

出所) 京セラ [2009] p.42.

結ベースの従業員数が59,514人（2009年3月期末）であるので、平均して、従業員一人当たり年間2日間の社員教育を受けていることになる。しかも、その90%以上がフィロソフィ教育に集中しているのである。これほどまでにフィロソフィ教育を重要視する企業は、国内外ともに希有である。逆に言えば、それほどまでに、フィロソフィ教育が京セラのアメーバ経営にとって必要であるという証左であろう。

### Ⅲ アメーバ組織の特徴

京セラのアメーバ経営に強い関心を示したのは、キャプランとともに活動基準原価計算（ABC）を提唱したあのクーパーであった。彼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]）。クーパーは、集権的な職能部門別組織から分権的な事業部制組織へと発展し、さらにアメーバ組織が開発されたと主張した（Cooper [1994] p.3）。三矢裕氏もまた玉著『アメーバ経営論』（2003年）の中で、クーパーと同様の見解に立った上で、アメーバ経営について、独自の「分権化二軸モデル」を提唱された（三矢 [2003] pp.125-127）。両者の見解は、著名な経営史研究者であるハーバード大学のA. D. チャンドラーが主張した大企業発展モデル（Chandler, A. D., Jr., [1962]）に従ったものである（上総・澤邊 [2005] p.98）。

しかしながら、稲盛名誉会長は、著書『アメーバ経営』（2006）の中で、歴史的事実として、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、その後、事業の多角化にともない事業部制が採用されたと明言されている（稲盛 [2006] pp.103, 104）。したがって、アメーバ組織は職能部門別組織を基礎として編成されるのであって、決して事業部制組織を基礎としているのではない。チャンドラーの大企業発展モデルに関係づけるのではなく、むしろ分権的な職能部門別組織として特徴づけるべきであると考えている（上総・澤邊 [2005] p.99）。

いま改めてアメーバ組織の編成原理を整理すれば、次のとおりである（KCCS [2004] p.47）。

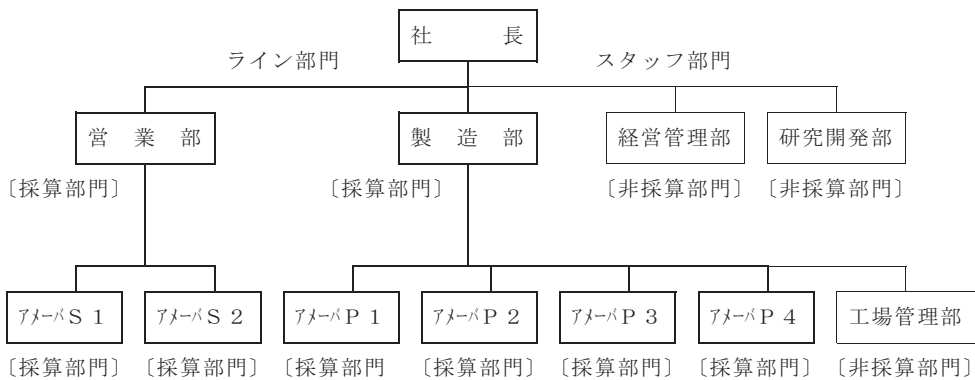
(1) まずアメーバ組織はライン・スタッフ制組織として編成される。ライン部門は利益を生み出す「採算部門」であり、プロフィットセンターと位置づけられる。スタッフ部門は利益を生

まない「非採算部門」であり、コストセンターである。

(2)次にライン部門が製造部と営業部に分離される。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、もちろん両者はともに利益を生み出す「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、経営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。逆にアメーバが統合されることもある。

ここで、(1)と(2)はアメーバ組織の組織編成原理であり、(3)はその分割統合原理である。第一の組織編成原理とは、基軸ライン部門である製造部と営業部はそれぞれ採算部門として編成されるというものである。この原理のもとで、アメーバ組織はライン採算制組織 (line profitable organization: LPO) として編成される。第二の分割統合原理とは、すべてのライン部門が連続プロフィットセンターとして分割または統合されるというものである。図2は、アメーバ組織を例示したものである。



出所) 上總・澤邊 [2006] p.170. 一部加筆。

図2 ライン採算制組織としてのアメーバ組織

この図では、製造部と営業部がそれぞれ採算部門であり、経営管理部と研究開発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P4までの4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。

一般的には、アメーバ組織の「状況に応じて臨機応変に変化する」という特徴に注目が集まっている。しかし、それは第二の分割統合原理である。アメーバ組織の最も重要かつ基本的な原理は、第一の組織編成原理である。

## Ⅳ アメーバ利益を意味する部門別採算

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」(KCCS [2004] 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」(KCCS [2004] 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、各アメーバの利益が計算されるが、京セラではこのアメーバ利益のことを特に「部門別採算」と呼んでいる（KCCS [2004] p.60）。

$$\text{〔製造部門〕 製造アメーバ利益} = \text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業口銭} \quad \dots\dots(1)$$

$$\text{〔営業部門〕 営業アメーバ利益} = \text{営業口銭} - \text{営業経費} \quad \dots\dots(2)$$

$$\text{〔会社全体〕 全社利益} = \text{製造アメーバ利益} + \text{営業アメーバ利益} \quad \dots\dots(3)$$

$$\begin{aligned} &= (\text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業口銭}) + (\text{営業口銭} - \text{営業経費}) \\ &= \text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業経費} \quad \dots\dots(4) \end{aligned}$$

アメーバ経営では、製造部門が営業部門に対して営業口銭を支払うことになるが、このことは、商品の委託販売と同じ原理で部門別採算が計算されているのである。また、特に重要なことであるが、製造経費および営業経費には労務費が含まれていない。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」の追求は、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（KCCS [2004] p.62）。

ここから、「部門別採算」は、一般に付加価値と呼ばれる会計概念と同じであり、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」(KCCS [2004] p.57) とされている。

### 1. 資本コストを考慮した部門別採算

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。聞取調査によれば、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。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。

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であると解釈すれば、部門別採算は、次のように展開できる。

$$\begin{aligned}
 \text{部門別採算} &= \text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業経費} && \dots\dots(5) \\
 &= \text{売上高} - (\text{直接経費} + \text{間接経費} + \text{金利償却費} + \text{本社経費他}) \\
 &= \text{売上高} - (\text{直接経費} + \text{間接経費} + \text{本社経費他}) - \text{金利償却費} \\
 &= \text{売上高} - (\text{総原価} - \text{労務費}) - \text{資本コスト} \\
 &= \text{売上高} - \text{総原価} - \text{資本コスト} + \text{労務費} \\
 &= \text{残余利益} + \text{労務費} && \dots\dots(6)
 \end{aligned}$$

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。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た。

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。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。

$$\begin{aligned}
 \text{残余利益(RI)} &= \text{営業利益} - \text{資本コスト} \\
 &= \text{部門別採算} - \text{労務費} && \dots\dots(7)
 \end{aligned}$$

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。1990年代以降、市場における企業評価を強く意識した外部評価基準として、スターン・スチュワート社 (Stern Stewart Co.) によって提唱された経済的付加価値 (economic added value: EVA) が注目されている。一時ほどの勢いが無くなったとはいえ、EVAを標榜して企業価値の最大化を目指す企業価値経営が推奨されている(上総 [2001] pp.1-3)。残余利益と経済的付加価値とは、計算構造が基本的に同じであるので、「資本コストが合理的に計算されていれば」という条件付きではあるが、京セラでは、部門別採算を通じて、かなり古くから経済的付加価値が計算されていたことになる(上総 [2008] p.14)。

## V 京セラ独自の時間当り採算

### 1. 大家族主義的経営と時間当り採算

アメーバ組織では、「全員参加経営」(KCCS [2004] 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。とりわけ、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(KCCS [2004] 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。

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求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」(KCCS [2004] p.38) ことが強く求められている(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」(KCCS [2004] p.4) という全員参加経営が貫かれている。そこで、改めて部門別採算の内訳を見てみよう。

$$\begin{aligned} \text{部門別採算} &= \text{労務費} + \text{残余利益} \\ &= \text{従業員給与} + \text{経営者報酬} + \text{内部留保} \quad \dots\dots(8) \end{aligned}$$

上記(8)式によれば、部門別採算(アメーバ利益)は、従業員給与、経営者報酬、そして内部留保から構成されている。将来の投資とリスクに備えて一定額の内部留保を確保すれば、残りの利益は従業員と経営者で分配できることになる。この利益分配の仕組みは、全員参加経営を目指すアメーバ経営の真髄である。

さらに、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る(KCCS [2004] p.56)。時間当たり採算は、各アメーバに共通して、次のように計算される(KCCS [2004] pp.58-59)。

$$\text{時間当たり採算} = \text{アメーバ利益} / \text{総時間} \quad \dots\dots(9)$$

(9)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」(KCCS [2004] 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」とも理解されている。時間当たり労務費は時給を意味しているので、自分の食い扶持である時給を越える時間当たり採算を稼ぐことの必要性はだれにも容易に理解できる。まさに全員参加経営を可能にする管理会計の仕組みである。

## 2. 時間当たり採算の含意

アメリカでは、「ROI公式は、資本中心点の業績評価のための鍵尺度として現在広く使われている」(Garrison and Noreen [1997] p.529) ので、資本利益率は管理会計実務ではいまなお最も重要な目標利益である。日本では、アメリカとは対照的に、資本利益率を目標利益とする企業は比較的少なく、売上高利益率、利益、さらには売上高などが目標利益として使われている(上總 [2003] p.9)。その理由は、資本利益率 = 売上高利益率 × 資本回転率として示されることから、例えば、「売上高利益率を目標利益とする場合には、資本回転率に影響を及ぼす日本的経営に支えられて、全体としては資本利益率による管理を実現できる」(上總 [2003] p.11)



からである。日本では、「日本の経営との間に相互補完関係をもつことにより、ハイブリッド型日本の管理会計が発展してきたのである」（上総 [2003] p.11）。

かかる目標利益に関する日米事情からすれば、京セラが中軸的利益概念として採用している時間当り採算はかなり独自のものである。上に指摘した時間当り採算公式(9)は、次のように変形できる。

$$\text{時間当り採算} = \frac{\text{利益}}{\text{時間}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{時間}} \quad \dots\dots(10)$$

$$= \text{売上高利益率} \times \text{時間当り売上高} \quad \dots\dots(11)$$

この(11)式から、時間当り採算とは、売上高利益率に時間当り売上高を乗じたものであると言うことができる。この場合には、売上高利益率を一定とすれば、時間当り売上高を改善すること、つまり売上高を増大するか、あるいは各アメーバに帰属する総労働時間を短縮すれば、時間当り採算を大きくすることができる。

さらに(10)式は、資本利益率との関係で、次のように展開できる（潮 [2008] p.154）。

$$\text{時間当り採算} = \frac{\text{利益}}{\text{時間}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}} \times \frac{\text{資本}}{\text{時間}} \quad \dots\dots(12)$$

$$\text{資本利益率} = \frac{\text{利益}}{\text{資本}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}} \quad \dots\dots(13)$$

いま(13)式を(12)式に代入すれば、式(14)が得られる。

$$\text{時間当り採算} = \text{資本利益率} \times \frac{\text{資本}}{\text{時間}} = \text{資本利益率} \times \text{時間当り投資額} \quad \dots\dots(14)$$

(14)式によれば、「時間当り採算とは、ROIをその構成要素のひとつとし、それに時間当り投資額を乗じたものである」（潮 [2008] p.154-155）。時間当り採算を大きくするためには、資本利益率の構成要素である売上高利益率と資本回転率を改善することのみならず、さらに時間当り投資額を改善すること、したがって各アメーバに帰属する総労働時間をできるだけ短縮することが求められる。

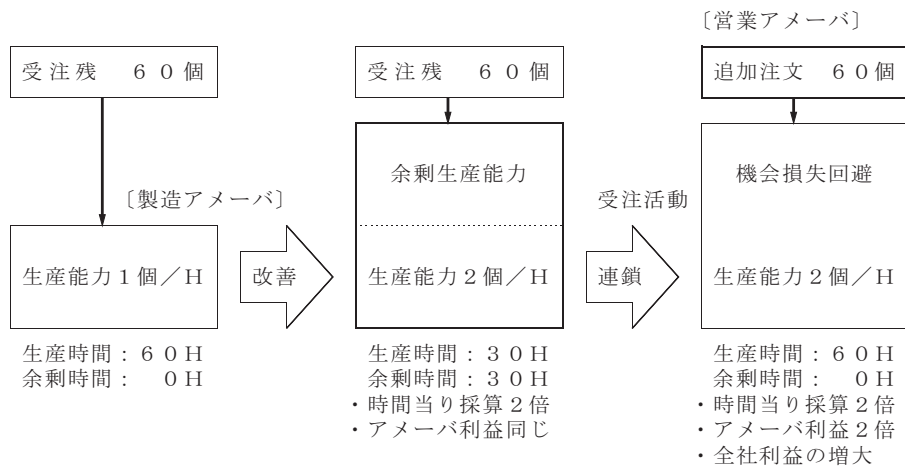
かくして、時間当り採算は売上高利益率×時間当り売上高、あるいは資本利益率×時間当り投資額という2つの側面（機能）を持っていることになる。いずれの場合にも、アメーバで費やされる「時間」、つまり総労働時間を短縮することが有効となる。総労働時間には、定時間、残業時間、間接部門からの共通時間、他アメーバとの振替時間が含まれているので（KCCS [2004] p.105）、アメーバ経営では、これらの労働時間を削減する「スピード経営」が追求されることになる。

### 3. 機会損失を回避する利益連鎖管理

アメーバ経営では、かかる時間当り採算を管理基準として、京セラフィロソフィの教育→強

烈な願望と高い持続的目標→生産スピードアップ→時間当り採算の向上→余剰生産能力の創出→機会損失の創出→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）が展開されることになる（上總 [2007] p.13）。この利益連鎖管理には、発生した機会損失を回避する方法として、(1)速度連鎖効果と(2)余剰生産能力の他部門利用が含まれている。

(1) 速度連鎖効果—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: SLE) に他ならない（上總・澤邊 [2005] p.103）。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職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。図3は、利益連鎖管理のメカニズムを示したものである。



出所) 上總 [2007] p.13. 一部加筆。

図3 利益連鎖管理のメカニズム

いま、アメーバ組織には、製造アメーバと営業アメーバがそれぞれ1つずつ含まれており、受注残：60個、生産能力：1個/時間であると仮定しよう（上總 [2008] pp.20-21: なお数値は潮 [2008] pp.156-158 に統一した）。この条件では、60個の受注残を生産するのに60時間必要となる。ここで、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時間当り2個となったとしよう。受注残60個の生産時間は30時間に半減する。製造アメーバの時間当り採算は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、明らかに30時間の余剰生産能力が存在しており、したがって機会損失が発生しているという認識である。

かかる状況において、営業アメーバリーダーは朝礼等を通じて余剰生産能力＝機会損失が発生していることを知らされる。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60個が獲得できれば、生産能力の余剰をすべて解消される。したがってまた機会損失も回避される。この結果、製造アメーバの時間当り採算は当初の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もそれぞれ2倍となり、全社利益の増大に大きく貢献する。営業アメーバの活動による追加受注によって機会損失が回避されることになる。

(2) 余剰生産能力の他部門利用——他方、あるアメーバのスピードアップによって生じた余剰生産能力（余剰人員）の一部を他のアメーバに貸し出すことにより、崩れた同期化状態をもとに戻すことができる。つまり、時間当り採算の分母である「総時間」には「振替時間」が含まれるため、余剰人員を他のアメーバに貸し出し、振替時間をマイナスにして総労働時間を減少させることにより機会損失が回避され、時間当り採算を向上させることができる（潮 [2007] p.156）。

最近の経営戦略論や管理会計論の研究では、競争優位性を確保する有力な手段としてスピードが強調されることが多くなった（上総 [2000] pp.100-101）。京セラでは、創業間もないころから、時間当り採算がアメーバ組織の業績評価に使われてきた。それは京セラ自身が「スピード経営」を時代に先んじて実践してきたことを意味している。

## VI アメーバ経営のフィードフォワード型予実管理

### 1. 責任会計論に基づく徹底した予実管理

通常、責任会計論では、管理組織を形成するすべての管理者に対して、管理可能性の見地から会計数値を収集・総合して実績、予算、予算差異を記載した会計報告書を管理組織の最下層に位置する職長（foreman）を会計報告基点として、順次上位の管理者へ報告する階層的会計システムが強調される（上総 [1993] p.156）。

アメーバ経営では、まず「時間当り採算を算出するためには、各部門の『収入』『経費』『時間』の実績を正しく捉えることが大変重要です」（KCCS [2004] p.63）、さらには「自分たちの活動と関係ない実績数字が計上されると、アメーバの経営状態が正しく掴めないばかりか、実感のわからない管理資料となってしまいます。あらゆる実績数字は、どのアメーバの活動によって、どれだけ発生したかが仕組みの上で明確になっていることが大切です」（KCCS [2004] p.63）とされており、責任会計論の要件の一つである管理可能性の見地から会計数値が捉えら

れている。

次に「各アミーバの時間当り採算表の数字は、その上位組織（課、部）の数字となり、最終的には会社全体の経営実績として集計されます」（KCCS [2004] p.62）とされ、組織最下層のアミーバリダーから順次上位の管理者に向けて時間当り採算表が作成されている。さらに、「予定と実績の採算表を対比して、数字の差異理由を分析します。表面的な数字の差異だけではなく、差異が生じた真の要因を掴むことが重要です」（KCCS [2004] p.111）とされている。

いま便宜的に「予定」を予算と読み替えるならば、京セラの予実管理はまさに責任会計論の思考の下で展開されている。そればかりではない。「予定」にはもっと深い意味が含まれていた。稲盛和夫名誉会長は、このことに関連して、次のように指摘されている。

「予定を立案した後、アミーバリダーは予定達成のため、メンバーに対して予定の内容を伝え、目標を周知徹底させなければならない。

目標を周知徹底させるということは、その目標が自分たちのものになるということである。どのメンバーに聞いても、受注、生産、売上、時間当りなどの今月の予定が、即座に口をついて出てくるまで共有化すべきである。そのうえで、予定達成のための具体的なアクションプランをメンバー個人までブレイクダウンし、ひとりひとりがその目標を達成することが部門の予定達成につながるのだと実感させることが大切である。」（稲盛 [2006] p.220）

責任会計論では、予算とともに行動計画を設定することが暗黙の前提とされているので、管理可能性の見地から予算を組織単位に一致させること、つまり責任予算を作成することが強調されている。このため、行動計画がことさら強調されることはない。京セラの予実管理では、この責任予算に行動計画（アクションプラン）を結合したものが「予定」として作成されていたのである。その意味では、京セラの予実管理は、責任会計論よりも実行可能性が高く、より進化した管理会計である。

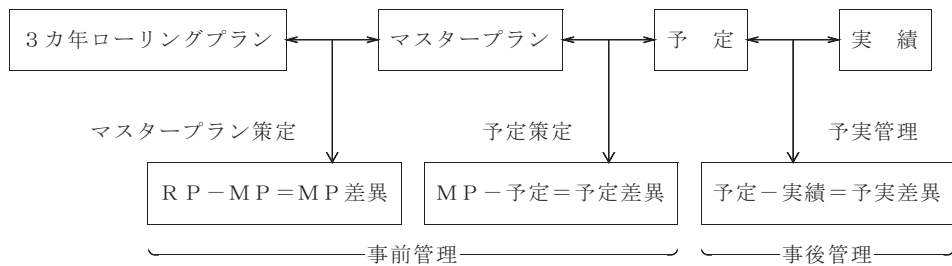
## 2. 京セラの予実管理システム

予算管理では、予算が編成・実行された後に、「予算-実績=予算差異」が把握され、この予算差異の原因を突き止めて、その原因を排除する対策を実行する。毎月、実績を把握し、予算差異がゼロになるまで繰り返される。通常の予算管理は、結果が起ってから行動するというフィードバック型予算管理であり、それは事後管理である。しかし、アミーバ経営では、フィードフォワード型予算管理が行われており、それは事後管理とは似て非なる事前管理に重点を置いている（上総 [2010a] p.8）。

京セラのフィードフォワード型予算管理は、3カ年ローリングプランの策定、予定策定、予実管理という3つのプロセスから構成されている。図4は、京セラの予実管理システムの仕組みを示したものである。

この図によれば、マスタープラン策定では、3カ年ローリングプラン（RP）と呼ばれる中期

経営計画が設定され、その第1年度がマスタープラン（MP）の基礎となる（KCMC [2010]）。次に社長方針と経営方針が経営者の「思い」として発表され、これ実現するため、各アメーバでは、次年度のマスタープランが策定されるが、ローリングプランとマスタープランとの差異がマスタープラン差異（MP差異）として認識され、このMP差異がゼロになるまで、何度もマスタープランが検討される。社長ヒアリングを経て必要な修正を施した上で全社のマスタープランが確定され、同時にそれが3カ年ローリングプランの第1年度分となる。マスタープランは経営者とアメーバリーダーの「共通の思い」であり、次年度の必達目標である。このマスタープラン策定はもちろん事前管理である。通常、マスタープランの数値は前年度をかなり大きく上回っている。聞取調査によれば、ある部門では前年度比で20%を越えるとされている（KCMC [2010]）。



出所) 上総 [2010b] p.84.

図4 京セラの予実管理システムの仕組み

次に、各アメーバリーダーはこのマスタープランを達成するため、一年間を通じてアメーバを管理することになるが、その際に必達目標である予定が毎月策定される。この予定策定では、マスタープランと予定との差異が予定差異として認識され、この予定差異がゼロになるまで、何度も予定が策定される。ここでも経営者の思いがアメーバリーダーの思いとして予定に浸透するまで繰り返されるのである。この予定策定は、結果を知ってから行動する事後管理ではなく、明らかに将来起こりうる結果を予測して行動するフィードフォワード型予算管理、つまり事前管理である（丸田 [2005] 第5章参照）。

予定が確定されると、この予定の必達を目指して月次さらには毎日のアメーバ管理が行われることになる。月末には、予定と実績とが把握され、予実差異が認識される。同様に各年度の予定累積額、実績累積額、さらに予実差異累積額も把握される。予実差異がゼロになるまで、日次管理の積み重ねを通じて、原因の究明、対策の検討、実行という月次の予実管理が繰り返される。同時に、原因を除去する行動計画を検討する次月の予定策定も行なわれる。ここから、予実管理は事後管理ではあるが、事前管理である予定策定も同時に進行するので、外見的には両者を区別することはかなり難しい。しかも京セラでは、事後管理ではなく、事前管理を重視

している (KCMC [2010])。その結果、予実管理は事前管理の様相を強く持つことになる。

## Ⅶ 日本を代表する独自の優れた管理会計システム

周知のように、日本的経営は終身雇用制度、年功序列賃金、企業内組合のいわゆる「三種の神器」に特徴づけられる雇用関係として注目されてきた。「この中でも終身雇用制度は日本型経営の中核として位置づけられている」(吉田 [1996] p.17)。日本的経営の下では、人件費は変動費ではなく、固定費とみなされている。このため、従業員に対する「費用対効果」の視点は「費用」を所与として、むしろ「効果」に向けられており、全員参加経営を実践する中で従業員の創意工夫による絶大な成果が期待されている。企業では、教育・訓練、研究開発、製造技術の習熟、生産性の向上を通じて、従業員に対してより大きな将来収益力を創出することが期待される(吉田 [1996] p.36)。京セラでは、基本的には、余剰人員を解雇しない。むしろ余剰人員を積極的に活用することによって将来収益力を増強していた。管理会計的な視点で見れば、時間当り採算を利用して機会損失を創出し、この機会損失を回避するプロセスを通じて全員参加経営の下で経営改革が行われ、将来を注意深く予測するFF型予実管理システムを駆使しながら、結果として、高収益企業となったのである。

以上、本稿では、京セラの管理会計実践を比較検討してきたが、これらの検討結果をアメリカの巨大自動車会社であるGMのそれと比較すれば、表2のとおりである。

表2 GMと京セラの管理会計の比較

要素	会社名	ゼネラル・モーターズ	京セラ
経営形態		分権的経営	大家族主義経営
組織構造		事業部制組織	アメーバ組織
中軸的利益概念		資本利益率	時間当り採算
管理方式		事後管理	事前管理
管理会計システム		チャート・システム	予実管理システム

出所) 上總 [2010b] p.86.

かつてGMでは、資本利益率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チャート・システムとして利用された。それが世界一の巨大企業としての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)が予実管理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）。

#### 引用文献

- Briers, M. and W. F. Chua [2001], "The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A field Study of an Implementation of Activity-Based Costing," *AOS*, Vol.26, No.3, pp.237-269.
- 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 Amoeba Management System*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School.
- Cooper, R. [1995], *When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Garrison R. and E. W. Norreen [1997], *Managerial Accounting*, 8th ed., Chicago, Ricard D. Irwin.
- Solomons, D. [1965], *Divisional Performance: Measurement and Control*, Homewood, Illinois: Dow Jones-Irwin.
- 櫻井通晴・鳥居宏史監訳 [2005]、『事業部制の業績評価』東洋経済新報社。
- 稲盛和夫 [2006]、『アメーバ経営—ひとりひとりの社員が主役—』日本経済新聞社。
- 潮清孝 [2008]、『京セラ・アメーバ経営の時間当たり採算公式と利益連鎖管理』『企業会計』第60巻第3号、pp.151-159。
- 上總康行 [1993]『管理会計論』新世社。
- 上總康行 [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』第52巻第8号、pp.100-101。
- 上總康行 [2001]、『企業価値創造経営のための管理会計システム—EVA評価法の登場—』『経営研究』（大阪市立大学）第51巻第4号、pp.1-19。
- 上總康行 [2003]、『日本の経営にビルトインされた管理会計技法—ハイブリッド型日本の管理会計—』『企業会計』第55巻第4号、pp.5-12。
- 上總康行 [2007]、『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—』『管理会計学』第15巻第2号、pp.3-17。
- 上總康行 [2008]、『GMと京セラの管理会計比較研究』『立教経済学研究』第61巻第4号、pp.1-25。
- 上總康行 [2010a]、『機会損失の創出と管理会計—京セラとキャノン電子の事例研究から—』『企業会計』第62巻第3号、pp.4-13。
- 上總康行 [2010b]、『アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究』アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実証—』第2論文、KCCSマネジメントコンサルティング、2010年11月、pp.58-88。
- 上總康行・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57巻第7号、pp.97-105。
- 上總康行・澤邊紀生 [2006]、『次世代管理会計のフレームワーク』上總・澤邊編著『次世代管理会計の構想』第1章、中央経済社。
- 京セラ [2009]、『CSR報告書2009』京セラ。
- 京セラ [2010]、公式HP「社は・経営理念」<http://www.kyocera.co.jp/company/philosophy/index.html>
- 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。

KCCSマネジメントコンサルティング (KCMC) [2010]、「開取調査」代表取締役副会長藤井敏輝氏、2010年6月1日、京都支社（京都市下京区）。

櫻井通晴 [1991]、『CIM構築—企業環境の変化と管理会計』同文館出版。

丸田起大 [2005]『フィードフォワード・コントロールと管理会計』同文館出版。

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』第44巻第4号、pp.307-325.

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。

吉田和男 [1996]『解明 日本型経営システム』東洋経済新報社。