

# アメーバ経営と原価計算

尾 畑 裕

一橋大学大学院商学研究科教授

## 1 はじめに

本稿においては、「アメーバ経営と原価計算」というきわめて逆説的なテーマを設定した。京セラの稲盛和夫名誉会長は、原価計算方式の経営はだめだという趣旨の発言を繰り返しおこなっており、財務諸表の作成においては期末製品原価の評価に売価還元原価法を採用するなど、京セラのコンテキストにおいては、原価計算は批判の対象にこそなれ、京セラにおける原価計算という切り口は存在しえないように見える。しかしながら、「原価計算」の解釈を変えるならば、アメーバ経営と原価計算は密接な関係をもっているという姿が現れてくる。ここでは、原価計算という切り口で京セラのアメーバ経営を考察し、もって今後の管理会計・原価計算のあるべき姿について私見を述べたい。

## 2 稲盛和夫名誉会長による原価計算批判

通常、京セラのアメーバ経営における原価計算について言及されることはない。稲盛名誉会長による原価計算批判をふまれば京セラに原価計算はあってはならないもののように見えるからである。

稲盛名誉会長による原価計算批判についてみてみよう。

「たとえば、通常よく使われる標準原価計算と呼ばれる方法では多岐にわたる製品を製造している場合、標準となる原価の設定だけにでも大変な作業が必要となり、さらに、つくったロットの大きさによっても原価が大きく変化してしまう。京セラの場合は、多品種少量生産を行っているのも、もしこの方法を採用するとすべての品目ごとに原価計算を行うためには非常に膨大な作業が必要となるし、またわざわざ本格的な原価計算を導入しても実際の価値や効果がなく、「時間当り採算制度」ともまったくなじまない。そのため京セラでは決算報告のためには、当社の考えに合った「売価還元原価法」という方式を用いて期

末の製品と仕掛品の棚卸資産評価をしていた。上場資格審査の際も、一般的な方法とは異なるがこの方法が合理的だと考え、その旨を申し入れ、結果として審査をパスすることができた<sup>1)</sup>。」

そして、製造現場のコスト・センター化については以下のように批判する。

「製造部門をコストセンターとして運営したのでは経営にはならないのです。つまり製造に「これだけをこの原価でつくれ」と目標原価を与えても、目標までは努力しますが、それがゴールですから、それより原価はなかなか低くはないのです。製造現場をコストセンター化することは、製造の現場を市場から切り離してしまい、現場に市場の現実感覚を失わせ、そのやる気を阻害してしまうことになるわけです<sup>2)</sup>。」

ここで、稲盛名誉会長の原価計算批判の要点は、①原価計算は、経費と労力を要することと、②他人から与えられた目標原価の達成にのみ注意が向けられ、市場の現実感覚にもとづいた自主的経営が阻害されることの2点である。ここで稲盛名誉会長が想定している原価計算は、おもに財務会計と連動した標準原価計算を想定したものである。このような「原価計算」の理解は、なにも稲盛名誉会長のみにもみられるものではなく、広く一般的にもみられるものである。しかし、わたくしはあえて原価計算を広く解釈する。原価計算をもっと広く解釈することにより、アメーバ経営と原価計算の接点が見えてくる。

原価計算を広く解するならば、京セラにおける「時間当り採算」もまた原価計算の一種であるといえなくもないのである。また、制度的な原価計算とは異なるが、京セラでも製品軸の原価計算は行われているのである。

### 3 原価計算に関する 2 つの誤解

一般に原価計算と考えられているものについて次の2つの誤解があると思う。

誤解1 原価計算は原価のみを計算する。

誤解2 原価計算は製品軸にのみ集計する。

原価のみの集計か、原価と収益の比較を含むかという視点と、製品軸の集計か組織軸の比較かという視点を組み合わせると次のようなマトリクスを作ることができる(表1)。

表1において、原価のみの計算であり、かつ製品軸の計算を表すセルが狭義の原価計算であり、「原価計算基準」が想定している原価計算である。上の4つのセルすべてを含む原価計算が広義の原価計算である。「時間当り採算」は、原価と収益の計算と組織軸の計算のセルに位置付けることができる。

---

1) 稲盛和夫『稲盛和夫の実学：経営と会計』日本経済出版社(文庫版)、2000、132ページ。

2) 同上、188ページ。

表1 狭義と広義の原価計算

	原価のみの計算	原価と収益の計算
製品軸の計算	狭義の原価計算 「原価計算基準」	
組織軸の計算		「時間当り採算」

(1) 原価計算は原価の集計だけではない

原価計算が本来的には原価の計算だけに限られず、原価と収益の比較計算であるというのはなにもわたくしだけの考えではない。むしろ経営者の自然な感覚からすれば、原価のみを集計しても意味はなく、原価と収益を比較して採算をみなければ原価を計算する意味はない。

原価計算が本来的に原価と収益の比較計算であることは、原価計算のことをドイツ語でなんというかをみれば明らかである。原価計算は、ドイツにおいては、原価Kostenと計算Rechnungを合成した用語であるKostenrechnungとよばれるが、まったく同じ意味で、Kosten- und Leistungsrechnung（原価・給付計算）またはKosten-und Erlösrechnung（原価・収益計算）ともよばれる。原価と収益の比較計算を単に原価計算とよぶのはなぜかと疑問に思うかもしれない。その理由を筆者なりに推測してみると、収益側の計算にくらべて、原価側の計算にこそ議論すべき問題が多くあったことが理由と考えられる。製品原価と比較すべき、単位あたりの収益情報は、実績の場合は自明であるし、価格設定のさいは、価格は設定すべきものであり、計算すべきものではない。原価の場合には、間接費をどう配賦すべきかなど、検討すべき重要な問題があったので、原価・収益の比較計算において重要な問題は原価の計算であり、したがって原価・収益計算を単に原価計算とよぶようになったのではないだろうか。

経営者の自然な感覚からすれば原価と収益の比較計算でなければ意味がないにもかかわらず、原価計算は原価の計算のみを扱うという誤解がひろまった理由のひとつは、わが国の場合でいえば、「原価計算」の影響が大きい。「原価計算基準」は、製品軸の計算に限定しており、収益との比較を意図的に排除している。原価計算基準においては、製品ごとの原価を計算する方法を詳細に論じており、その情報を使えば製品ごとの採算を把握するのは、あと1歩である。しかし、公表財務諸表上は、製品ごとの利益を示す必要はなく、製品原価は、売上原価、期末製品原価、期末仕掛原価といったカテゴリーごとの原価の総額に合算されて示されるにすぎない。「企業会計原則」の一環としての「原価計算基準」としては、製品ごとの詳細な原価は、あくまでも、売上原価、期末製品原価、期末仕掛原価といったカテゴリーごとの合計額を正確に計算するための1プロセスにすぎないのであり、製品ごとの採算を示すことは不要なのである。もちろん「原価計算基準」に則って原価を計算する企業は、「原価計算基準」に従った原価と収益情報を組み合わせて独自に製品ごとの採算を知ることができるはずであるが、「企業会計審議会」が作る基準としての「原価計算基準」はそこにはふれないのである。それは、「原価計算基準」の宿命である。

## (2) 原価計算は製品軸の集計だけではない

原価計算といえば暗黙のうちに製品軸の計算を考えるというもうひとつの誤解について考えてみる。筆者は、原価計算はなにも製品軸の集計に限定される必要はなく、組織軸で収益と原価の比較計算をすることもありうると考えている。

組織軸の一例として部門を考える。部門は責任単位である。製品軸の計算は部門横断的な横ぐし計算であり、図1のように複数の責任単位をつらぬく計算であるといえる。

製品軸の採算は、どの製品に重点をおくべきかを判断したり、設定しようとしている価格で利益をだせるかどうかを考えたりするさいの指針として役に立つ。しかし、製品軸の計算は、図1をみてもらえばわかるように、複数の責任単位を横断する集計であるため、責任があいまいになる。そのため業績評価にはむかないのである。

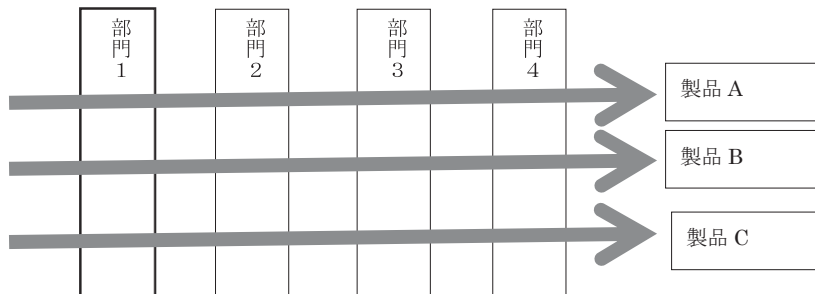


図1 製品軸の計算と組織軸の計算

## 4 アメーバ経営とは

ここでアメーバ経営について簡単に説明しておこう。

製造部門よりさらに小さい単位、工程単位をひとつのプロフィット・センターと考え、しかも各プロフィット・センターが市場と対峙しているように感じる仕組みがある。京セラで開発したアメーバ経営である。アメーバ経営においては、工場および営業を小集団にわけて、小集団をアメーバと称し、そのアメーバに利益責任をもたせる。工場の1工程がひとつのアメーバとなる。アメーバを独立した会社のように考え、アメーバ間で仕掛品を売買する。

アメーバ経営においては、アメーバ利益を総時間でわった「時間当り採算」を計算して他のアメーバと比較する。「時間当り採算」では、アメーバ利益をあげても、時間を短くしてもよい。時間があるようなら他のアメーバに人を貸し出すことによって時間当り採算を改善することができる。アメーバ長の裁量の幅は大きく、それがアメーバ長のやる気を引き出している。一般的にいつて裁量の幅が大きいほど創意工夫の余地が大きく、やる気が出るものである。

アメーバ経営学術研究会によりアメーバ経営は次のように定義されている。

「アメーバ経営とは機能毎に小集団部門別採算制度を活用して、全ての組織構成員が経営に参画するプロセスである<sup>3)</sup>」

アメーバ経営で前提にされているアメーバ・リーダーは、いわれたことだけを能率的に実行しようとするコスト・センターの長ではない。アメーバの長は、経営者のマインドをもった自律的に行動する人間である。

アメーバ経営においては組織をどのようにつくるかがポイントである。組織をどのように分けるかという問題がある。単に細かく分ければよいというわけではない。この点については、「アメーバ経営」に詳しく書かれている。組織の分け方には3つの条件があるという<sup>4)</sup>。

第1の条件 明確な収入が存在し、かつ、その収入をうるために要した費用を算出できること

第2の条件 最小単位の組織であるアメーバが、ビジネスとして完結する単位となること

第3の条件 会社全体の目的、方針を遂行できるように分割すること

通常の組織ではコスト・センターにしかなくなっていないところに、アメーバ経営では利益責任を持たせる部分が多く存在する。しかし、アメーバ経営において、すべての部分組織が利益センターとなるわけではない。管理部門は非利益センターであることが多い。どこに利益責任を持たせるのか、もたせないのかを判断するのがきわめて重要である。

## 5 時間当りの付加価値を測定する「時間当り採算」

「時間当り採算」は京セラの管理会計の核となるものである。時間当り採算にはいくつかの重要な特徴がある。筆者なりにまとめると次の4つにその特徴をまとめることができる。

- ①会計のしろうとでも理解しやすい採算把握となっている。シンプルなので毎日現場で自分たち自身でも計算できる。
- ②労務費・人件費を控除していない。すなわち付加価値が把握されている。
- ③アメーバの付加価値にあたる差引売上はキャッシュベースである。原材料等の購入品は購入した時点で経費とする。
- ④アメーバの付加価値を総時間でわっているため、アメーバの付加価値をあげても、時間を短縮しても時間当り採算を向上させることができる。

以下に典型的な「時間当り採算表」の基本的な構造を示す。実際にはもっと細分化されているし、営業部門の時間当り採算表と製造部門の時間当り採算表も異なるものとなる。

---

3) アメーバ経営学術研究会編『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、2010、19-21 ページ。

4) 稲盛和夫『アメーバ経営』日本経済出版社（文庫版）、2010、59-63 ページ。

表2 製造部門アメーバの時間当り採算表(例)

項目		計算式	金額
総出荷(グロス生産高)	(千円)	A (= B+C)	60,000
社外出荷	(〃)	B	35,000
社内売	(〃)	C	25,000
社内買	(〃)	D	10,000
総出荷(ネット生産高)	(〃)	E (= A-D)	50,000
控除額		F	30,000
(内訳) 原材料費	(〃)		10,000
外注加工費	(〃)		5,000
・			・
・			・
・			・
差引売上(付加価値)	(〃)	G (= E-F)	20,000
総時間	(時間)	H	4,000
時間当り	(円/H)	I (= G/H)	5,000

出所：稲盛和夫『稲盛和夫の実学 経営と会計』日本経済新聞社(文庫版)、2000、119ページを一部修正。

## 6 組織軸の原価計算の一種である「時間当り採算」

組織軸の原価計算(組織軸の原価・収益計算)は、責任組織ごとの採算計算である。一般的には、組織軸の原価計算は、期間損益計算であると考えられていて、原価計算とはよばない。わたくしは原価計算を広く解して、製品軸および組織軸の採算計算を原価計算に含めている。

京セラのアメーバ経営における「時間当り採算」は組織軸の原価計算の典型例であると思っている。組織軸の原価計算の強みは、責任単位ごとに採算が計算されることである。責任単位ごとに採算を明らかにすることは、その責任者のやる気を引き出すことにつながる。

製品軸の採算は、経営者がどの製品またはどの分野に力をいれるべきかなどを判断するのにいいが、さまざまな責任区分で生じた原価を串刺し計算しているため、責任はあいまいになる。

## 7 収益配分のしくみ

時間当り採算においては、直接市場に相對していない部門も利益センターとなって、収益を計上する。提供アメーバにとっての収益は、受取アメーバからみると費用である。そこで、アメーバ間で売買が生じる。その売買の価格を社内売買価格という。営業と製造の関係では、営

業は、営業口銭という手数料をとる形で収益の配分が行われる。

アメーバ経営は、サービス業にも導入されている。病院や介護施設への導入も進んでいる。最近ではJALへのアメーバ経営導入が世の中の注目を集めている。サービス業においては、モノのやりとりがないので、「協力対価」というしくみで収益の配分が行われる。

JALでは、路線統括本部（およびその内部の路線ごとのグループ）が中心的な利益センターになり、路線統括本部（およびその中の路線ごとのグループ）が顧客からの収益をいったんすべて受け取り、客室部門、整備部門、運航部門、空港部門、調達本部（燃料）、経営戦略部（機材）に協力対価を支払う<sup>5)</sup>。

病院では診療報酬は診療科につく。診療報酬の点数のつかない部門が、その診療報酬を得るのに貢献している場合、その診療報酬を「協力対価」という形で分け合うのである。

## 8 アメーバ経営における製品軸の計算

以上、「時間当り採算」を組織軸の原価計算としてとらえてきたが、京セラにおいて製品軸の計算がないわけではない。

国分工場コンデンサー統括管理部原価管理課にてインタビュー調査を行った結果、京セラにおける製品軸の原価の算定について非常に有意義な情報を得ることができた<sup>6)</sup>。国分工場では、品種ごと工程ごとに原価の算出を行っている。コンデンサー統括管理部原価管理課におけるインタビューによると、製品原価計算の結果の利用目的として以下の4つがあるという。

- ①売価見積の基礎データ
- ②工程ごとの完成割合の作成
- ③代表品種の原価内訳（費目別、工程別）
- ④新商品の原価計算

それぞれ内容を補足しよう。

①は、営業からの希望単価に対して、原価はどうかを検討して、ある程度利益が取れる見積を作成するものである。④の新商品の原価計算も、①と類似しており、新しい商品について、利益が確保できるかどうかを検討するのに利用される。③の代表品種の原価内訳（費目別、工程別）というのは、月ごとに異常な動きをしていないかをチェックするために行っているという。

②の工程ごとの完成割合の作成は、財務会計目的の期末仕掛品の評価のための基礎として行うものである。京セラにおいては売価還元原価法により期末の製品・仕掛品を評価することは

5) 米澤章（講演録）「変革する社員意識と部門別採算制度」（アメーバ経営学術研究会第3回シンポジウム講演）Amoeba Management Report Vol.9（2013,7）, 18-21.

6) 以下の内容は、拙稿「アメーバ経営と原価計算」（アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実証—』、131-132 ページに詳細に検討している。



周知のところである。製品の評価額は、製品の売価に原価率を計算するわけであるが、仕掛品の評価額は、当然、製品の評価額とは異なる。仕掛品の評価額を計算するには、製品の評価額にたいして、その製品のそれぞれの工程ごとに計算された完成割合を乗ずる必要がある。工程ごとの完成割合は、一定の間隔で1か月間を定めて原価の実績を調査しているという。

またこの資料は、期末棚卸の評価に役立つのみならず、製造責任者に製品の原価および工程を認識し、それら製造工程を見直してもらうこと、製造責任者が把握している見積原価と比較してもらうこともねらいとしている。

工程ごとの完成割合の調査ではすべての品種について原価を調査するわけではなく、調査期間の前の月の末受注残明細書から調査期間に製造するものすべてについて製造工程の異なるものごとにグループ分けして、そのグループの中で生産数量の大きいなもの上位一定順位までの品目を抽出する。抽出した代表的製品が各製造工程での生産量の50%～60%以上に達しないときは、さらに次点の製品をくわえていくという。

コンデンサー統括管理部原価管理課におけるインタビューによれば、原価計算に必要なデータの具体的ソースには以下のようなものである。

原価の算出に必要なのは、以下の7つである。

- ①採算表
- ②処理実績
- ③換算係数
- ④設計仕様
- ⑤資材品単価
- ⑥部材情報
- ⑦外注内職実績

ここで重要なのは、採算表、処理実績のように直近の実績データと、換算係数、設計仕様のような技術的標準的データが組み合わされて、原価の計算が行われていることである。なお、製品別の原価は半年ごとに更新され、そのときどきの実績状況が反映される。

このように製品軸の原価算定のための基礎資料は、実績データと技術データの組み合わせによるものであり、「原価計算基準」で想定しているような財務会計に組み込まれる製品を原価の計算とは全く異なるものである。京セラにかぎらず、代表的品種について製品の原価を見積もるといのは、価格設定の基礎資料の提供、品種ごとの採算判断のために、一般的に行われるものである。

## 9 まとめ

アメーバ経営において一貫して強調される概念は採算であり、収支である。そしてその背後には経営者マインド、経営者の視点というものがある。原価計算が本来的に原価と収益の比較計算であることを考えると、原価計算は採算の把握を指向した手法なのである。経営者にとって原価だけを計算しても意味はない。「原価計算基準」が製品軸の原価の集計についてしかふれていないのは、「企業会計原則」の一環としての基準という役割のための制約である。アメーバ経営をよく検討すれば、原価計算のあるべき姿が見えてくる。



アメーバ経営は決して特殊な経営システムではない。多くの日本企業に見られる特徴が多数含まれている。しかし、アメーバ経営で使われる管理会計は、アメリカ型の管理会計とはずいぶんと異なったものがあり、テキストでみる管理会計とは異なるものが多く含まれる。アメーバ経営のなかでは従来の管理会計や原価計算の研究、テキストで見過ごされてきたことで学ぶべきことが多く存在する。アメーバ経営を吸収してそれをテキストに反映する作業は、アメーバ経営や「時間当り採算」の章を追加するだけではおさまらず、管理会計の内容そのものを全面的に見直していくが必要になるであろう。

※本稿は、関西大学・経済・政治研究所 第201回公開講座においておこなった講演をもとにしている。この講演での主張の趣旨は、アメーバ経営学会編『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、2010の第5論文として所収の拙稿「アメーバ経営と原価計算」に重なる部分があることをお断りしておきたい。