

管理会計のコビキタス化

：全員参加経営における管理会計の役割

キーワード 全員参加, 管理会計, コビキタス, 京セラ, アメーバ経営

中京大学経営学部専任講師 潮 清 孝

1 「全員参加経営」の意味と管理会計

日本的経営の特徴を表す言葉として、トヨタのTQC/TQMやKAIZEN活動などをはじめとした「全員参加」が挙げられることがしばしばある。例えば加護野他（1983, p. 115-116）は、日本の企業特性を「グループ・ダイナミックス」、すなわち「集団を中心として人々の直接的な相互作用を通じて、意思決定とその実行を行うプロセス中心型である」と指摘した。その上で、「ここでは平均的人間の全員参加による多様性削減が行われるが、問題が分割されるというよりも共有され、それぞれの役割を重複させ、時に競合し合いながら微調整的に問題解決を図っていく」と指摘した。また堀井（2009, p. 65）は、新日本製鐵を事例としながら、技法の理解可能性を重視した投資意思決定（回収期間法の重視）がなされている点に着目をし、「全員参加型意思決定」を日本企業の特徴として挙げている。さらに本稿で取り上げる京セラのアメーバ経営についても、「全員参加の経営」（三矢・谷・加護野, 1999, p. 28）の一例として取り上げられている。

しかしながら、これら「全員参加」の意味については注意が必要である。企業に属し、その立場で何らかの活動を行っている、という意味においては、どの組織においても「全員参加」

であることは当然の現象である。重要なのは「何について」の全員参加なのか、という点であり、あらかじめ定められた範囲やルールのもとでの「全員参加」と、会社の経営そのものへの参加という意味での「全員参加経営」は大きく異なる概念であることに注意が必要である。本稿においては、このような意味での「全員参加経営」について、管理会計の視点から論じてみたい。

近年、日本企業における管理会計の理論化の必要性が指摘されるようになった。上總（1987, p. 3）などが指摘するように、管理会計は19世紀から20世紀中頃にかけてアメリカで発達し確立された。その後、日本企業においてもアメリカの管理会計技法が積極的に導入された一方で、「日本企業がキャッチアップするフェイズは1970年頃にはほぼ一段落し、その限りにおいてアメリカにおける先端管理会計技法を日本に紹介する研究の意義は相対的に低下した」（上總・澤邊, 2006: p. 11）との指摘もある。挽（2007, pp. 69-70）によれば、1980年代以降、国内のみならず欧米の研究者が、日本の管理会計に関心を持ち、研究を始めたとされる。しかしながらそこでの関心は、“lessons to be learnt from the Japanese growth”（Okano & Suzuki, 2007, p. 1120）、すなわち自国企業の管理会計において不足しているものを見つけ出

すという部分的な観点からの研究であり、製造現場を中心とした個別技法がその中心であった。

このような管理会計研究という観点から「全員参加経営」を捉えた場合、焦点となるのは、管理会計システムの設計や変更により、どの程度「全員」が、なかでも経営者層以外の従業員が関わることができるか、という点である。無論、全ての組織構成員が直接的に全社的な管理会計システムを設計・変更することは、ひとつの企業体を統率する上で不可能である。従って重要なのは、彼ら・彼女らの意思を、少なくとも間接的に、あるいは結果として、管理会計システムの設計に反映できるのか。さらには、管理会計システムをどのように用いれば、彼ら・彼女らの意思を経営に反映できるのか。またそのような実践がなされているのかどうか、という点である。本稿ではこのような意味における、「全員参加経営における管理会計の役割」について、京セラのアメーバ経営を事例に、以下で検討する。

2 管理会計研究における2つの潮流

既存の管理会計研究を概観する方法はいくつかあるが、本稿では「システム研究」と「プロセス研究」の2つの観点を設定する。「システム研究」とは、管理会計のルールや計算構造そのものを分析の対象とする研究であり、ある管理会計システムに対しての特定の機能を見つけ出そうとする研究である。いわゆる「機能主義」(藤岡, 2008, p. 59) 的な管理会計観に基づく研究は、ここに分類される。一方「プロセス研究」とは、個々の組織文脈や状況において、それぞれの管理会計システムがどのように利用されるのか、といった、管理会計システムが用いられる実際のプロセスに焦点を当てた研究である。いわゆる「解釈主義」(藤岡, 2008, p. 59) 的な管理会計観に基づく研究は、ここに分類される。

前者の「システム研究」は、会計管理における事前合理的な効果の発現を前提とする考え方と、また後者の「プロセス研究」は、会計管理

における事後合理的な効果の発現を前提とする考え方と、それぞれ結びつきが強いと考えられる。すなわち、システム研究においては、同じ構造をもった管理会計システムのもとでは、同じ効果が期待されており、従って、「このような管理会計システムであれば、このような効果が得られるであろう」あるいは「このような効果を得るためにはこのような管理会計システムを構築すればよい」といったことを主たる研究の目的としている点に特徴がみられる。

一方プロセス研究においては、一定の事前合理性は認めつつも、「管理会計システムが、すべて事前合理性をもって導入され、導入時には意図していなかった効果をあげたり、意図せざる弊害が生じたりすることがまったくないとは考えにくい」(挽, 2007, pp. 82) ために、「目的をもった行動の失敗や思惑のはずれ、意図せざる結果としてのシステム変異、環境に強いられた選択、怪我の功名など、さまざまな形で、意図せざる行動、あるいは不完全な目的追求行動」(藤本, 2000, p. 81) なども視野に入れる。

3 京セラ・アメーバ経営についての「システム研究」と「プロセス研究」

3.1 アメーバ経営についての「システム研究」

京セラ・アメーバ経営については、これまでいくつもの学術的な研究がなされており、初期の研究は、主に「システム論」を中心に展開されてきた。

アメーバ経営についての「先駆的な研究」(三矢, 2003, p. 19) として知られる Cooper (1994, 1995) は、他の日本企業4社¹の分析と合わせて、ミニ・プロフィット・センター(Micro Profit Center : MPC) という概念を提示した。その中でアメーバ経営については、

各利益中心点の規模が小さく(3から50人程度で、平均して約15人程度)、数が非常に多い(約800)。各利益中心点の利益責任が「リアル(real)」である(値決め権限を有している)、頻繁な組織再編が行われている、という3つの特徴を挙げた。

三矢 (1997a, 1997b, 2003) は、これらの研究を基礎としながら、Simons (1995) の「4つのコントロール・モード」(「診断型システム」, 「双方向型システム」, 「信条システム」, 「事業倫理境界システム」) の観点からアメーバ経営を分析した。すなわち京セラにおいては「時間当り採算」と呼ばれる独自の利益指標により、十数名単位の末端組織にまで、「診断型」の管理が徹底されている。またアメーバ内、あるいは他のアメーバ同士で日々朝礼が行われる、さらに「予定」と呼ばれる数値目標について、上司と擦り合わせが行われる会議が毎月設定されているなど、「双方向型」の管理も実施されている。さらに「京セラフィロソフィ」と呼ばれる経営理念を印刷した小冊子が全社員に配られ、日々の朝礼をはじめ様々な場所で理念に基づく管理、すなわち「信条システム」および「事業倫理境界システム」が存在しており、これら4つがバランスされた経営システムであると結論づけている。

谷 (1996, 1997, 1999, 2000) は、アメーバ経営における「エンパワメント (empowerment)」に着目し、その要件として、「組織カルチャー」, 「共通言語としての会計」, 「水平的情報共有」, 「垂直的情報共有」の4つを挙げた。すなわち、京セラには、各アメーバに「経営を任せよう」という組織文化があり、また同時に、各アメーバ側にも「高い目標を設定しよう」という組織文化がある。また、全社・全アメーバに対して統一的な利益指標(「時間当り採算」)が用いられており、これが共通言語としての役割を果たしている。またアメーバ間や、上司との頻繁なコミュニケーションが、朝礼や予定設定のための月次会議等を通じて確保されており、これが「水平的情報共有」と「垂直的情報共有」をもたらしていると結論づけている。

上總・澤邊 (2005, 2006) および潮 (2008) は、「利益連鎖管理 (Profit Chain Management : PCM)」という概念により、各アメーバの個別最適(時間当り採算の最大化)と企業体としての全体最適(全社的な時間当り採算の最大化)の関係性を明らかにしている。ここで

は、各アメーバが利益中心点として扱われながらも、必ず職能別に組織されている(営業職能と製造職能は、必ず別アメーバに設定されている)点に着目し、「ライン採算制組織 (Line Profitable Organization : LPO)」と呼んでいる。このLPOのもとで、「職能別の組織構造による作業の習熟 余剰能力の創出 アメーバ間の時間振替 余剰能力の解消 全社利益の増大」といった連鎖が生み出され、各アメーバの個別最適化活動が全社最適に結びつく結論づけている。

廣本 (2005) は、全社統一フォームとしての時間当り採算、および伝票とモノの流れの対応の重要性を説く「一対一対応の原則」に着目し、各アメーバの個別最適化活動と全体最適との関連性を明らかにしている。すなわち時間当り採算の構造が全社的に統一されていることにより、各アメーバの業績の累計が、そのまま全社業績となるのに加え、「一対一対応の原則」の存在により、「組織構成員の行動の一つひとつを直接かつリアルタイムに会計システムとリンクさせること」(廣本, 2004, p. 849)が可能になる。その結果、「マクロレベルとミクロレベルの間に相互作用のサイクル」としての「ミクロ・マクロ・ループ」(今井・金子, 1988, p. 216)が作り上げられる、と結論づけている。

潮 (2006) は、それまで別々に議論されることの多かった、京セラフィロソフィと時間当り採算との関係性に着目し、分析を行った。ここでは、「従業員主義」, 「キャッシュ・ベースの経営」, 「値決めは経営」といった京セラ独自の経営理念が、人件費を費用として算入しない「付加価値会計」(水野, 1999)の考え方に基づく利益計算構造、「金利償却」と呼ばれる独自の社内金利制度、末端のアメーバであっても自らの“製品”に対して価格設定を行わせ、それに基づき収益計算を行わせる構造などをはじめとし、時間当り採算の具体的な計算構造の中に具現化されていることを明らかにした。

このように、アメーバ経営における管理会計の役割については、主に、上記のようなシステム研究の立場から、その成果が積み上げられて

きた。そこでは「4つのコントロール・モード」、
「エンパワメント」、「利益連鎖管理」、「ミクロ・
マクロ・ループ」、「京セラフィロソフィと時間
当り採算との関係性」などの多様な観点からの
分析が行われているが、各アメーバの個別
最適が全社最適につながるような管理会計シス
テム（あるいはそれを一部とした経営システム）
の構造が、何れの研究においても明らかにされ
ている。三矢（2003, p. 146）は、「アメーバ
経営は、システムの奇抜さばかりが目に入るが、
全体としては実に合理的に設計された経営シス
テムであることがわかる。むしろ、この完成度
の高さこそが同社の収益性、成長性の高さを生
み出すコア・コンピタンスなのである」と述べ
ている。

しかしながら、このように“完成度の高い”
システムを前提として、各アメーバが自己の時
間当り採算の向上を目指して日々活動してい
るという、それは先に述べたような意味での「全
員参加経営」なのであろうか。Cooper（1994,
1995）等が指摘するように、平均15名程度と
いった小さな単位で利益責任を負いながら活動
しているという意味では、（厳密に「全員」で
はないにしても）「全員参加」に近い、とい
うことは言えるかも知れない。しかしながらそ
こで「参加」をしているのは、会社の「経営」そ
のものなのか、あるいは、あらかじめ経営
者らによって定められた「システム」の実行に
ついての「参加」なのであろうか。

これらの点を考えるにあたっては、上記のよ
うな研究を基礎としながら、さらにそのシス
テムの下での具体的かつ複雑な「プロセス」を
研究しようとするいくつかの試みが、有意義な
示唆を与えてくれる。

3.2 アメーバ経営についての「プロセス研究」

挽（2007, p. 82）は、「個々の管理会計シス
テムについてはもちろん、特にトータル・シス
テムとしての管理会計に焦点を合わせるならば、
システム間の影響をも将来まで見込んであるシ
ステムを導入することは不可能である」として、
京セラ・アメーバ経営の管理会計システムの生

成・進化のプロセスを、事前合理性および事後
合理性の観点から分析している。例えば先の
「一対一対応の原則」については、稲盛氏の著
作等をもとに、以下のように説明している。

（京セラの創業当初、企業や公的組織などの
研究機関を客先としていたことから、）『大至
急必要となった。夜中になってもいいから何と
か届けてくれ』と言われて、まだ製造の現場に
あるものをとりあえずそろっただけ届ける。夜中
であるから正規の事務処理ができない。『伝票
は明日に』と思いつつ、いつのまにか忙しさに
まぎれて忘れてしまう。月末近くになって製造
の方から『あれはどうした。いつ売上になるの
か』と言われて、あわてて飛んでいっても先方
では当の製品はどこかにまぎれ込んでしまって
確認のしようがない。結局、伝票処理はなされ
ぬまま、お金がもらえない。そのようなケース
が数多くあった」（稲盛、1998, pp. 76-77）。
従って、「どんな場合でも、一対一で伝票を発
行しなければ、モノを動かせないようなシス
テムを構築していったのである」（稲盛、1998,
pp. 77）として、「一対一対応の原則は、販売
した製品の売上を回収できない問題状況下で導
入された」（挽、2007, p. 178）、すなわち、適
切な売上債権の回収を、事前合理性として導入
されたとしている。

一方で先に指摘したような、費用・収益のタ
イムリーな把握により、廣本（2004, p. 849）
が指摘する「組織構成員の行動の一つひとつを
直接かつリアルタイムに会計システムとリンク
させる」効果は、結果としてアメーバ経営を支
える重要な要素であることを確認しながらも、
「導入当初は意図していなかった……メリット
（事後合理性）」であるとともに、「全員参加の
経営という経営哲学の実現に不可欠な会計情報
を提供する基盤となった」（挽、2007, p. 181）
と述べている。

Sawabe & Ushio（2009）、澤邊（2010）は、
経営理念を反映した管理会計システムの下での、
具体的な実践プロセスに着目した研究である。
中でも経営理念に内在している複数の価値観の
間の潜在的な対立関係に着目し、それらが時間

当り採算の計算構造をはじめとした管理会計システムに反映されることで、各アミーバの「賢慮」(野中・紺野, 2005)を引き出し、根源的な矛盾を反映した困難な問題状況の下で、自分のおかれた状況のダイナミズムを理解し、自らの行動によって状況を望ましい方向に変えようとする努力を引き出すプロセスを明らかにしている。すなわち、経営理念とは基本的な価値観を提示しているものの、その内容は抽象的なものであり、また潜在的に対立しあうような価値観が混在している。従ってマニュアルのような、単に従えばいい、というようなものではなく、それらを自分たちなりに解釈し、それぞれの状況に応じながら実現していかなければならない。このような経営理念が、管理会計システムを通じて可視化されていることから、「アミーバ経営の経営理念を組み込んだ管理会計実践はアミーバリーダーが『経営者』として取り組むべき根源的な課題を可視化することで賢慮を生み育む仕組みとなっている」(澤邊, 2010, p. 111)と同時に、「様々な管理会計実践が創発される」(Sawabe & Ushio, 2009, p. 152)と述べている。

このように、アミーバ経営についての研究は、システム研究にはじまり、その研究蓄積を基礎としながら、プロセス研究に移行しつつある。しかし例えば挽(2007)では、アミーバ経営における全員参加経営という点に着目しながらも、システム設計者としては常に経営者が想定されている。例えば先の「一対一対応の原則」についても、売上の回収という事前合理性のもとで、稲盛氏をはじめとする経営陣が設定したものであると、指摘されている。すなわち、当該原則が実行されるなかで、当初経営陣が意図していなかった効果が発現されることになったものの、当該原則の設定自体は、稲盛氏が事前合理的に行ったものであると理解されている。従って、そこで想定されている「全員参加」とは、依然、システムの実行についてのみであり、システム的设计について、どのように「全員参加」がなされているのかは明らかにされていない。

一方 Sawabe & Ushio (2009) や澤邊 (2010)

においては、抽象的であつ潜在的な価値対立を含む経営理念と、各アミーバリーダーが直面する現実との葛藤の中で新たな実践が創発され、さらにそれがシステムレベルにも反映されるという循環プロセスが想定されている。すなわちシステムの実行面だけでなく、各アミーバのシステム設計への影響力についても言及し、仮説が提示されてはいるものの、それを具体的なデータを用いて実証するには至っていない。

4 京セラ・アミーバ経営にみる全員参加経営における管理会計の役割

上記のプロセス研究における最大の課題は、アミーバ経営が生成、進化、発達してきた当時のデータの不足にあると考えられる。例えば挽(2007)は、それぞれの管理会計システムの事前合理性を論証する手段として、先の「一対一対応の原則」についての分析にもあるように、当時の経営者自身の回顧録が主として用いられている。確かにシステム設計の最終決定者は経営者であろうが、その決断に至るまでに、組織内のどの階層や組織において、具体的にどのような意見や問題点などが生じていたのか。それらを、可能な限り、当時、本人の言葉や資料により追跡できれば、システム設計にかかわるより動的なプロセスが明らかになる。

このような考えに基づき、潮(2010)は、1959年4月の創業から20年間を対象として、京セラ経営研究所およびKCCSマネジメントコンサルティング株式会社の協力のもと、京セラの社内報(1964年2月の創刊号から1979年11月の第67号までの合計1420ページ)、本社経営管理通達(1971年4月の第1号から1981年8月の第171号までの合計311ページ)、二代目社長である青山政次氏による『心の京セラ20年』、京セラ40周年社史編纂委員会による『果てしない未来への挑戦 京セラ 心の経営40年』を収集・分析している。本章では、同稿での記述にもとづきながら、アミーバ経営における中軸利益概念である「時間当り採算」が誕生した経緯とその発展プロセスに焦点をあて

て議論を行い、真の意味での全員参加経営における管理会計の役割について検証したい²。

4.1 時間当り採算の起源：現場従業員による「生産効率の指標」の発案と製造部門における定着

時間当り採算の原型が誕生するのは創業から4年が経ち、京都の本社工場から離れた滋賀県に工場（滋賀工場）が設立された直後の、1963年7月である。製造課長として滋賀工場に赴任した樋渡氏が、東京出張所（営業所）のメンバーとの月一回の「製販会議」において、生産状況把握の指針になるようにという目的から、受注実績、遂行率、生産予定・実績などの資料と合わせて、「時間当り生産高」を提出した。翌年の4月からは本社工場もこれにならい、一人当り、および時間当りの生産高を計算し、製販会議に提出し、これ以降本社および滋賀工場が、毎月の会議で比較検討されるようになった。

ところが高い材料を用いれば高い生産高が計上されることなどから、本社工場側は不満を示し、代わりに生産高から原材料費、諸経費を引いた「差引売上高」と、その一人当り金額、および時間当り金額を計算し、1965年1月の製販会議に提出した。当時は毎年受注が順調に増加している状況にあり（青山，1987，p. 204）、何よりも重要であったのは、いかに生産の能率を上げられるかであったと考えられる。そんな中で、製造現場の発案により、時間当り生産高および時間当り差引売上高が資料として提示されるようになったのである。

時間当り差引売上高は翌月、翌々月と引き続き本社工場から提出された。当時取締役技術部長であった稲盛氏は、三か月にわたるこの資料を見たのち、1965年4月から滋賀工場に対して、本社と同様の計算をして、一人当り差引売上高と時間当り差引売上高を計算して提出することを命じた。その後、部門間比較の観点から、一人当り額は有効でない判断され、時間当り差引売上高が重視されるようになった。この段階における時間当り差引売上高は、依然、製造現場における生産能率を表す指標であった。

4.2 稲盛氏の社長就任と「時間当り」の全社的経営指標化

1966年5月、稲盛氏は青山氏に代わって社長に就任し、翌年度の経営方針を発表した。ここで稲盛氏は、これまで製造現場の指標であった時間当り差引売上高（この頃には、単に「時間当り」と呼ばれるようになっていた）を全社の経営目標として、初めて掲げた。具体的には、「今年12月度の生産目標を2億円と定め、各部門共通の時間当りを1500円とします」（社内報 第13号）と述べている。すなわち時間当り採算はここで一つの転機を迎える。それまでは、例えば前年である1965年の経営目標は、「年額6億円月産5千万円」という形で、生産高ベースで掲げられていた。ところが、稲盛氏の社長就任を契機に、それまで製造現場における生産能率の指標だった時間当り採算が、会社全体の経営目標として掲げられるようになったのである。以後毎年の経営方針において、時間当り採算にもとづく全社的な経営目標が示されることとなる。

時期を同じくして、「時間当り」による評価の対象が、営業部門にまで拡張された。これは、1967年11月発行の社内報（第14号）に、「昭和四二年（筆者注：1967年）五月及六月度に於て、全所員一致協力して時間当り附加価値一〇〇〇円以上の実績を継続し、当社の生産性向上に向上したことを認めます」として、関西営業所（6名）および関東営業所（8名）が表彰されている様子が掲載されていることからわかる³。

このように、稲盛氏の社長就任を契機として、時間当り採算をベースとした全社目標が掲げられるようになったと同時に、営業部門に対してもその計算対象が拡大したことで、全社的な指標として位置づけられるようになった。

4.3 賃金源泉としての時間当り採算への注目

稲盛氏が社長に就任した直後の1960年代後半は日本全体が高度経済成長の真っただ中であった時代であり、また1950年代から1960年代前半にかけての労使紛争が陰りを見せ、企業別労

働組合による労使協調路線が形成されつつある時代でもあった。京セラにおいても、1968年には社内の労働法規が整備され、翌1969年には週休二日制の部分的導入および労働組合の結成がなされた。以下のような社内報の記述からも、従業員の権利や賃金の上昇が当時の京セラにおいて、大きな話題であったことがわかる。

「ゴミ捨場が、非常に乱雑であること、又当社入社まで、金属工場に勤務していたが、金属工場では考えられない程不良品が捨てられている。あれだけ、どんどん不良品を捨てていては、とても欧米並みの高賃金は貰えそうにない。」(社内報 第14号。1967年11月発行。現場従業員の森口氏の言葉)

「年々給与は増加しました国民すべての人が高い文化的な生活を営もうとし、高い賃金を希望いたします。それを年々出さねばならないのが我々の任務であり、払う賃金も我々皆で稼ぎださねばなりません」(社内報 第18号。1968年12月発行。稲盛氏の言葉)

この頃になると、賃金の上昇という観点から、全社的な経営指標として位置づけられるようになっていた時間当り採算に、さらなる関心が集まるようになる。例えば1968年9月発行の『敬天愛人』第18号において、稲盛氏は従業員に対して、「次に給与を増加することに触れたと思います」という書き出しから以下のように述べている。

「これまで賃金を欧米並みにアップすることについては、毎々話題にしたことですが、これは京セラのみではなく、日本として当然目標にしなければならぬわけですが、京セラは他社に先んじて実施できるような目標をしっかりと立てていこうと思います。給与を欧米並にするためには、生産性を五割～六割アップすることが必要であり生産

性の向上に向かって、幹部諸氏はさらに高い目標を目指してどうすればよいかを徹底的に追及することが必要です。したがって、時間当りを最低二〇〇〇円にすることをここで決めたいと思います。」

また1971年7月の『敬天愛人』第34号では、当年度の昇給昇格及び夏季賞与に関連して、

「わが国の賃金も将来欧米並みの高賃金に移行してゆくことが自明の理であるならば、……この未来像を先取りして上げるものは上げ、然るのちそれを吸収し得る企業体制の確立を協力して急ごうではないか。そこで、これが吸収が今後の急務であるが、帰するところ時間当りの向上、就中(1)受注の増大、(2)合理化の徹底 生産性の向上、(3)返品の撲滅、(4)歩留りの引き上げ、(5)あらゆるムダを省くこと、以外に策はない。」(原文ママ)

と述べるなど、会社全体としての賃金の上昇や賞与の支給に関連付けて時間当り採算が議論されるようになってきたことが分かる。

ここで興味深いのは、時間当り採算は、当初、労働生産性を示すための指標であったことから、通常の「利益」ではなく、人件費を含んだ「付加価値」であったために、賃金源泉の指標として着目することが可能だった点である。高度経済成長やそのもとでの従業員たちの賃金上昇への関心の高まりのなかで、このような計算構造を稲盛氏が活用することで、時間当り採算がさらに全社的に普及していくことになったと考えられる。

4.4 不況期における時間当り採算の変化

1966年から1970年前半までは京セラの黄金期と呼ばれるほどの成長を遂げた。1969年7月には鹿児島川内工場が竣工し、1970年度には、創業初年度の261倍の70億円の売上高(純利益率は19.3%)にまで成長した。ところがその後、二度にわたる経済不況に京セラは苦

しむこととなる。

1969 年秋以来の金融引き締めやアメリカの景気後退、対日輸入制限の強化に伴う対米輸出の伸び悩み等の内外需要の減退で、1970 年の後半には京セラの受注は半減した（青山，1987：p. 375）。まだ川内工場が竣工して間もない翌 1971 年度には、初めての減収（前年比マイナス 2%）となった。翌年度には持ち直すものの、1974 年度にはオイルショックの影響で、再び減収（マイナス 13%）となった。1972 年の 10 月には国分工場が完成し、大幅な人員の増強がなされた直後でもあったことから、京セラは急激な人余り状態に陥った。ここで京セラは、人員整理を行わずにこの難局を切り抜けることを選択する。当時稲盛氏は、社内報の中で従業員に対し以下のように述べている。

「私は社長の私自身を含めて部課長迄の賃金の一部カットを実施して、この難局を乗り切りたいと思います。……欧米の場合には不景気になりますと、簡単に従業員のレイオフをやりますが、日本の場合ですと、日本的な労使関係があって、このようには割り切れない風潮が密着しております。……一部の財界人の中では『欧米なみのレイオフの制度を日本も取り入れるべきである。そうしなければ日本の企業経営は成立しない』という声も上がっておりますが、私はこういうさるまねではなくて、日本には伝統的なすばらしい人間関係に裏打ちされた労使関係があるわけですから、それをくずしてはならないと思うのです。……日本の労使関係を維持していくとすれば苦しいときには企業の全てが苦しいことを、同時に分担しあっていくという精神、つまり、悪い時には、悪いなりに皆で苦難をしのいで分担しあい、犠牲を払いあって、皆で手をつないでいくような気もちがなければ、日本経済日本の企業は、今後大きな問題に遭遇するのではなからうかという気がします。……（そのためには）末端の一社員までが、この方向に進みうる思想を持ち理解しあえ

るような企業でなければ、今後繁栄していきなくなるのではなからうかという気がします。」（『敬天愛人』第 49 号，1974 年 11 月）

しかし、売上高が急激に減少する中で、これまで通りの経営を維持するのは容易ではなく、いくつかの試行錯誤が繰り返された。そのひとつは時間当り採算の「最低目標」の設定である。それまで毎年順調の増加していた時間当り採算は、1971 年度の創業以来初の売上高の減少に伴って、同じく創業以来初の減少（前年比 13% 減）となり、1105 円となった。1966 年に初めて全社目標としての時間当たりが 1500 円に設定されたのち、1967 年および 1968 年は引き続き 1500 円（社内報 第 16 号）、1969 年は 2000 円から 2500 円（社内報 第 20 号）、1970 年は 2500 円から 3000 円（社内報 第 26 号）と設定されていた中で、1971 年は「最低二千円」（社内報 第 32 号）という目標が提示され、同金額を下回った部門に対しては、「賞与に若干の差をつける」ことが周知徹底された⁴。さらに 1972 年においては、引き続き「時間当りの向上」が幾度となく社内報において取り上げられたものの、全社および各部門を含め、時間当り採算の具体的な目標金額が社内報において提示されることは一度もなかった^{5,6,7}。

やがて 1972 年度中には業績が回復し、時間当り採算も 1488 円を達成した。翌 1973 年には再び時間当り採算の全社目標が 2000 円から 2200 円が（社内報 第 41 号）、さらに 1974 年には、2700 円が全社目標として設定された（社内報 第 50 号）。しかしながら 1974 年度にはオイルショックの影響で、再び減収（前年比 13% 減）となった。前年度には 2335 円を記録していた全社の時間当り採算であるが、1974 年度には再び 1488 円へと大幅に減少した。

ここで稲盛氏は、1974 年の全社目標であった時間当り採算 2700 円という数字に強いこだわりを見せた。1975 年 2 月発行の社内報には、従業員に向けて、稲盛氏は以下のように述べている。

「昨年、時間当り目標でありました二、七〇〇円を今年は、どうしても確保せねばならないと考えております。現在、仕事が非常になくなっておりますから、人が余っておりますし、当社の場合にはレイオフその他をやっておりませんから時間当り二、七〇〇円というのは、実は大変な問題であります。そこで、この一月から、製造、営業を含めて、あらゆる時間当りの部門は現実にその仕事にかゝる人員と余剰人員とを完全に分けていたゞくことにします。」

具体的には、

「『実質』人員ノ算出八昭和 48 年 (1973 年) 7 月ヨリ昭和 49 年 3 月迄ノ 9 ヶ月間ノ平均 1 人当り生産高ヲ基準ニ、現在ノ生産予定額デ基準ノ 1 人当り生産高ヲ計上出来ルニ必要ナ人員ヲ『実質』トスル。『余剰』人員トハ事業部在籍者数ヨリ『実質』ヲ除イタ者ヲ全テ『余剰』トスル」(本社経営管理通達第 53 号)

と定められた。すなわち余剰人員を抱えたままでは、作業能率の低下を招くこととなり、受注が回復した時への悪影響を考慮し、あえて必要最小限の人員で業務を行わせようという意図である。従って各アレーバの時間当り採算は「実質人員」のみよって計算され、余剰人員については、「事業部企画係」という名称のもと、各工場の工場業務課(総務課)や経営管理課の管轄下に入り、製造現場に一切立ち入らず、朝礼後直ちに工場敷地内の清掃や、研修会や技術関係の勉強会などに出席した。この規定は 1975 年 1 月度から実施されたが、業績の回復に伴って、同年 7 月に廃止された。(本社経営管理通達第 53 号、青山、1987 : pp. 484-485)

さらに既に導入されていた金利償却費の計上方法についても以下のように変更した。

「私(稲盛氏)は実際の姿をはっきりさせる為に、どうしても実際必要人員での二、

七〇〇円を達成するように、今月から計算方法を若干変えようと思っております。それには、私は今まで、やゞ誤った考え方をしておりましたが、現在やっております金利償却につきまして、取得価格に対する金利償却ということで、通常の償却よりは高い。そして、一定の金額を每期負担することを提案し、そのまゞやってもらっておるわけである。これは、日本の経済界でも今問題になっていることなのですが、これだけインフレが進んでまいりますと、我々が五年前に買った設備、建物を今取得しようとしますと、当時に比べて三倍も四倍もかゝるわけでありませぬ。

ですから、本当は実際に買った価格の三倍四倍の償却負担をしなければならない程でして、過去に買い取った時の取得価格で償却を負担して、尚且つ採算が合うぐらいでなければ、事業をやる意味がないという考え方を私はしておりました。実は私はそうして企業体質をつけようと思ったわけがあります。この考え方は正しい、論理的には非常に正しい考えであります。ところが、これが実は大きな過ちであったと今感じているわけでありませぬ。それは何かと申しますと、今述べたような考え方で、従業員が奮い起ってくれるならいゞののですが、もともとは償却が少なかったのに高い償却を背負わされた為に時間当りがでなくてもしょうがないじゃないかというムードが多分にあるのではないかという気がしてきたわけです。」(社内報 第 50 号 1975 年 2 月発行)

として、1975 年の 1 月から、取得価額ではなく、各期の減価償却による価値の目減り分を考慮した簿価を基準として、金利償却費の計算を行うこととした⁸。そしてこの金利償却計算の変更と先ほどの実質人員のみによる時間当り採算の計算と合わせて、「この方式での時間当りを全事業部が、真に二、七〇〇円を達成するように、どうしてももっていきたく思っているわけ

です」(社内報, 第 50 号 1975 年 2 月発行)と締めくくっている。

これらのプロセスは、時間当り採算の数値に対する稲盛氏の強い意思の表れであると同時に、目標値と実績値の乖離による従業員の時間当り採算離れを危惧するなかで、一旦設定した目標を下げることなく、再度従業員を鼓舞しようとするなかでの懸命の手立てであったと考えられる。

その後、京セラの業績は 1975 年夏頃までには回復し、翌 1976 年度には全社平均で 2802 円の時間当り採算を達成した。1977 年度には再び売上高の伸び率がマイナスを記録したものの、直後には回復した。

5 管理会計システムの再構築を通じた全員参加経営

以上、京セラ・アメーバ経営において、創業からの 20 年間に焦点を当てながら、時間当り採算を中心とした管理会計システムが生成され、またそれが継続的に変化・再構築されていくプロセスを、当時の資料にもとづきながら紐解いた。そこでは、経営者らによって予め定められたルールや利益の計算構造のもとで各従業員が淡々と業務をこなす、というような直線的な経営プロセスではなく、管理会計システムの構築・再構築に直接・間接的にかかわることを通じて、全社的な経営の在り方そのものに影響を与えるようなプロセスであった。

例えば、現在の京セラにおける中軸利益概念である時間当り採算は、現場の製造責任者が、自分たちの生産能率を把握し、また他部門との比較を行うために、時間当り生産高や時間当り差引売上高といった指標を考え出したことが、その誕生のきっかけであった。やがて稲盛氏の社長就任を契機として、当該指標が全社的な経営指標として用いられるようになるが、それだけで時間当り採算が中軸利益概念としての位置づけを獲得できたわけではない。高度経済成長を背景として従業員の権利や賃金の上昇についての関心が高まることで、時間当り採算は、単

なる生産能率の指標から、賃金の源泉として位置づけられるようになり、時間当り採算の向上は、全従業員にとっての直接的な関心事となっていく。一方で、不況による業績の落ち込みにより、時間当り採算の目標値と実績値の乖離が顕著になるなかで、「時間当りがでなくてもしょうがないじゃないか」(前出)というような雰囲気、すなわち従業員の時間当り採算離れが危惧されるようになる。そのなかで、なんとか目標値を達成させるべく、金利償却の基準価格や、「実質人員」制度の導入など、時間当り採算の計算ルール・構造についての変更が実施されることとなった。

このようなアメーバ経営における管理会計の特徴は、利益計算構造の理解可能性や、計算方法や利用目的についての柔軟さにあると考えられる。前者については、時間当り採算が、元来、現場に置いて考案された指標であり、それが全社へと広がっていったプロセスに起因している。またそれを稲盛氏が経営指標として利用していくプロセスにおいては、当該指標が現場に根付いたものであることを生かすべく、常に従業員の反応や考え、さらには社会的な背景までも取り込みながら、柔軟に計算構造を変化させていったことも特徴的である。すなわち、アメーバ経営においては、各従業員は、単に経営者から与えられた管理会計システムのもとで、定められた範囲の活動のみを行っているのではなく、彼ら・彼女ら自身の意思や考えが、管理会計システムの再構築を通じて、全社的な経営プロセスに反映されてきた点に、その特徴があると考えられる。

当初、一部の人間や組織においてしか利用することのできなかつたコンピューターが、近年急速に普及し、社会に広くいきわたって存在している状況を指して「ユビキタス」という言葉が用いられるようになった(坂田, 2007, p. 5)。同様に、経営をサポートする会計情報についても、伝統的には経営者層のみが保有し、利用すると考えられてきた。特に、日本の本社経理部あるいは経営管理部に該当する組織がアメリカなどで「コントローラ (controller)」と呼ば

れてきた(上總, 1993, p. 67-68)ことは、まさにそれを象徴している。しかしながら本稿の事例においては、現場職能を含めたより広い範囲において管理会計情報が作成、展開され、また管理会計システムそのものの再構築への参画が行われていた。そこでは、経営者らによってあらかじめ定められたルールの下での直線的な経営プロセスではなく、管理会計システム(再)構築への影響力とそれにもとづく経営参画プロセスのコピキタスな展開、すなわち管理会計のコピキタス化のもとで、真の意味での全員参加経営が実践されていたといえよう。

付記

本稿は、平成22年度科学研究費補助金若手研究者(B)課題番号22730370による研究成果の一部である。

注

- 1 キリンビール、ヒガシマル醤油、太陽グループ、オリンパス
- 2 本章における記述は、特に注釈のない限り、潮(2010)に依拠したものである。
- 3 さらに、京セラコミュニケーションシステム株式会社会長の森田直行氏は、神戸大学大学院教授の加護野忠男氏との対談の中で、「営業部門の採算表を作った15年後くらいして、管理部門でも採算表を作るようになった」と述べている。
- 4 当該告知の主旨としては、「危機感を共有するようゲーム化したキャンペーンであった」(KCMC, 2010)と考えられている。
- 5 この年に掲げられた目標は「11月度に月商10億円」のみであった。
- 6 京セラの会計年度単位は当初から4月から3月であったが、経営方針の発表は暦年での年初め(1, 2月頃)に、その年(1月から12月)の目標が掲げられることが多かった。本稿において「年度」とあるのは、4月から3月の会計年度を表しており、また単に「年」と記した場合は、暦年(1月から12月)を表している。
- 7 業績推移の詳細については、潮(2010)を参照のこと。

- 8 ただし金利償却を導入した当初(時期は不明)は、取得金額ではなく簿価を基準にしており、その後減価償却分を考慮しない取得金額ベースに変更されていた。従ってここでの変更により、当該基準は当初の方法へ戻ることとなった。

参考文献

- 今井賢一・金子郁容(1988)『ネットワーク組織論』岩波書店。
- 稲盛和夫(2006)『アメーバ経営』日本経済新聞社。
- 潮 清孝(2006)『実地調査からみた京セラのアメーバ経営：京セラフィロソフィの役割を中心に』上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社, pp. 193-216。
- (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。
- (2010)『京セラ・アメーバ経営における時間当たり採算の歴史的形成過程についての研究：時間当たり採算の「年輪」を読む』『アメーバ経営学』アメーバ経営学術研究会(編), pp. 115-141。
- 加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博(1983)『日米企業の経営比較—戦略的環境適応の理論』日本経済新聞社。
- 上總康行(1993)『管理会計論』新世社。
- ・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。
- ・———(2006)『次世代管理会計のフレームワーク』上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社, pp. 1-37。
- 坂田 健(2007)『コピキタスとは何か：情報・技術・人間』岩波書店。
- 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』アメーバ経営学術研究会(編), pp. 89-114。
- 挽 文子(2007)『管理会計の進化：日本企業にみる進化の過程』森山書店。
- 廣本敏郎(2004)『市場・技術・組織と管理会計』『一橋論叢』132(5), pp. 583-606。
- (2005)『マイクロ・マクロ・ループとしての管理会計』『一橋論叢』134(5), pp. 828-858。
- 藤岡資正(2008)『管理会計の定性的研究の動向について：機能実証主義と社会構築主義論争を中

- 心として」『メルコ管理会計研究』1, pp. 59-71。
- 藤本隆宏 (2000) 「実証分析の方法」進化経済学会・塩沢由則編著『方法としての進化：ゲネシス進化経済学』シュプリンガー・フェアラーク東京株式会社。
- 堀井悟志 (2009) 「回収期間法の合理性：ケース研究からの合意」『立命館経営学』47 (6) : pp. 53-67。
- 水野一郎 (1999) 「付加価値管理会計とスルーブック会計」『関西大学商学論集』44 (4) : pp. 307-325。
- 三矢 裕 (1997a) 「任せる経営のためのマネジメント・コントロール」、『学習院大学経済論集』, 第34巻, pp. 135-148。
- (1997b) 「任せる経営のメカニズム 事例研究：京セラ・アメーバ経営」『Business Insight』 pp. 64-77。
- (2003) 『アメーバ経営論』東洋経済新報社。
- ・谷 武幸・加護野忠男 (1999) 『アメーバ経営が会社を変える：やる気を引き出す小集団部門別採算制度』ダイヤモンド社。
- 谷 武幸 (1996) 「ミニ・プロフィットセンターの管理会計：エンパワメントを求めて」『税経通信』 pp. 17-23。
- (1997) 「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンター」, 『Business Insight』 pp. 28-35。
- (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』 pp. 47-59。
- (2000) 「マイクロ・プロフィットセンターによるエンパワメント」『JICPA ジャーナル』, No. 541, pp. 81-85。
- KCMC (2010), KCCS マネジメントコンサルティング株式会社藤井敏輝副会長へのメールインタビュー (12月16日)
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, 中村元一他訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年。
- Sawabe, N. & S. Ushio (2009) “Studying the dialectics between and within management credo and management accounting” *Kyoto Economic Review*, 78 (2): 127-156.