

GM と京セラの管理会計比較研究

上 總 康 行

目 次

- チャンドラーの組織発展モデルと管理会計
- GM の管理会計システム
- 京セラのアメーバ組織
- アメーバ利益の計算構造
- 京セラの大家族主義経営と時間当たり採算の意義
- 予実管理システムと利益連鎖管理
- 日本を代表する独自の優れた管理会計システム

I チャンドラーの組織発展モデルと管理会計

経営史研究の大御所チャンドラー (Chandler, A. D., Jr.) は、膨大な史料を使ってアメリカ大企業を歴史的に分析し、単一事業戦略に適合した職能部門別組織から複数事業戦略 (多角化戦略) の展開に適合した事業部制組織へと発展するという大企業の組織発展モデルを提示した。有名な「組織は戦略に従う」(Chandler [1962]) とは、その意味である。

チャンドラーの研究は経営史のみならず、経営学や経済学にも多大な影響を及ぼした。もちろん、管理会計学の研究も例外ではなかった。チャンドラーはもとより、彼の下で研鑽を積んだジョンソン (Johnson, H. T.) などの研究によって、デュボン火薬会社 (E. I. du Pont du Nemours Powder Co., 以下、デュボンと略記する)、さらにはゼネラル・モーターズ社 (General Motors Co., 以下、GM と略記する) などの管理会計実務の歴史的展開が詳細に明らかにされた (Chandler [1971], Johnson [1975], Johnson = Kaplan [1988])。同時に日本でもチャンドラーやジョンソンの研究に触発されてアメリカ管理会計史の研究が進展した (高寺 [1979], 田中 [1982], 上總 [1989a, 1989b], 高浦 [1992], 足立 [1996], 高相 [2004])。

1950年以降、ゼネラル・エレクトリック社 (General Electric Co.) をはじめとするアメリカ大企業では、多角化戦略の展開にともない、デュボンや GM にならって事業部制組織が採用され、同時に投資利益率 (return on investment: ROI) を中軸的利益概念として予算管

理を展開する体系的な管理会計システムがこぞって導入されていった（上總 [1989b]）。実務の発展と歩調を合わせて、アメリカの管理会計学に関する研究も進展し、財務会計学に肩を並べる学問領域にまで発展した。

アメリカ管理会計学の第一人者であるアンソニー（Anthony, R. N.）によれば、大企業では、戦略的計画設定（strategic planning）、総合管理（management control）、そして現業統制（operational control）という3階層からなる経営管理が展開されており（Anthony [1964] pp. 15-18）、総合管理を中心とする経営管理を会計情報で支援するものが管理会計であるとされている（Anthony [1964] p. 22）。しかも、この管理会計は予算管理を中心に展開されるので、ごく単純化して言えば、「総合管理が管理会計とほぼ同義となる」（Otley [1989] p. 34）。ここに、経営管理における予算管理の重要性があるとともに、デュボンで開発され、GMでの実践を経てアメリカ大企業の管理会計実務に多大な影響を与えたGMの管理会計システムの先進性と普遍性があると言えるだろう。

その後、管理会計学の領域では、例えば、事業部制組織における業績評価、直接原価計算（direct costing）、差額原価分析（differential cost analysis）、資本予算（capital budgeting）、長期利益計画（long-term profit planning）、貢献利益法（contribution margin approach）などの新しい管理会計技法が提唱された（上總 [1989b]）。さらに1987年、利用者意思決定モデル・アプローチの最先端にいたキャプラン（Kaplan, R.）と上述したジョンソンによる『適合性の喪失』（*Relevance Lost*, 1987）——それは管理会計論は実務では役に立たないと主張する「衝撃の書」であった——の公刊、翌1988年、その適合性の回復を目指して、キャプランとクーパー（Cooper, R.）によって提唱された活動基準原価計算（activity based costing: ABC）やバランストスコアカード（balanced scorecard: BSC）など（上總 [1999] pp. 103-105）も、基本的にはそうした事業部制組織と予算管理の下で生起する管理会計問題に対する「解決策」の提示であった。

少なくとも1970年代までは、アメリカ、西ヨーロッパ諸国、そして日本でも、チャンドラーの組織発展モデルは有効であった。しかし、1970年代の「奢りの時代」を経て1980年代に入ると、有力な伝統的なアメリカ大企業が次々に消滅し、「大企業のチャンドラー・モデルは本来、資本集約型産業の右上がり成長局面における上方向的修正への組織的対応モデル……である」（塩見 [1998] p. 10）ので、現時点においては、もはやチャンドラー・モデルは破綻しているとされ言われている（塩見 [1998] p. 10）。

筆者の関心は、チャンドラー・モデルの破綻をあれこれ議論することではない。チャンドラー・モデルを支えてきた有力な二社、デュボンとGM、とりわけ後者の管理会計システムを再確認し、それと日本を代表する巨大企業に成長してきた京セラ株式会社（本社：京都市伏見区。以下、京セラと略記する）の管理会計システムとを比較検討することにある。管理会計を構成する4要素（上總 [1989a] pp. 17-19；上總 [1993] pp. 6-10）、つまり会計主体、会計目的、

会対象、会計方法について両者比較し、京セラの管理会計システムがGMのそれと比較して何ら遜色ないことを主張したい。

II GMの管理会計システム

GMの管理会計システムに関しては、高浦忠彦氏の優れた研究『資本利益率のアメリカ経営史』（中央経済社刊）をはじめとして、すでに多くの研究が存在する（下川[1977]、Johnson[1978]、高浦[1992]）。ここでは、事業部制組織、中軸的利益概念、管理会計システムの三点に絞ってGMの管理会計システムの特徴を確認しておこう。

1. 事業部制組織

1919年、GMの創業者であるデュラント社長が引き起こした経営危機を救済するため、モルガン商会とデュポンがGMの財務的な救済に乗り出し、1919年5月にデュポン社のピエール（Pierre S. du Pont）社長がその座を辞して、GMの社長に就任するとともに、一方では、スローン（A. P. Sloan, Jr.）副社長による事業部制組織への転換が計られ、他方では、デュポン社のチャート・システムを移植してGMの財務管理が積極的に展開されていった（高浦[1992] pp. 114-115）。

高浦氏によれば、「1920年、ピエール・デュポンが社長に就任した時点では、ほとんど完全に独立している多くの現業事業部を統合し、調整していく点に最大の問題があった。自立性を尊重しつつ1個のまとまった組織体への脱皮のために、スローンの『組織研究』が採用され分権的管理への移行が開始された」（高浦[1992] p. 187）とされている。スローンは、著名な『GMとともに』（*My Years with General Motors*, 1963）の中で、「組織研究」に関して、次のように述べている。

「一口に言えば、私の『研究』は、当時の会社のあるべき姿を提示したものであった。私は各事業部を、おのおの自足的な機能（技術、生産、販売など）をもつ独立の単位として把握し、その活動の共通性に従っていくつかのグループに分類し、……各グループの担当者を任命することを提案した。また、ライン的な権限から切り離された存在として、顧問的なスタッフをおくことを提唱した。財務スタッフに関する規定もあった。それはまた、政策とその実施とははっきり区別し、全体の構想の中においてそれぞれが占めるべき地位を規定した。それは後に全体的統制を備えた分権的経営として公式化されることになった理念を、それなりの形で表現していた。」（Sloan[1963] pp. 54-55, 邦訳, p. 73）

スローンの「再組織化のプランは1920年に正式に採択された」（Sloan[1963] p. 55, 邦訳, p. 74）。このGMの事業部制組織は、1921年1月に作成された「GMの組織図」によって確認できる（Sloan[1963] p. 57, 邦訳, p. 572）。ここでは、紙面の都合で割愛する。

GMの事業部制組織の下では、「全体的統制を備えた分権的経営」、あるいは「集権化と分権化の調整」つまり「調整化された統制を伴う分権化」(Sloan [1963] p. 429, 邦訳, p. 547)が展開されるが、それらの展開が当初から順調であったわけではない。スローンは、次のように述べている。

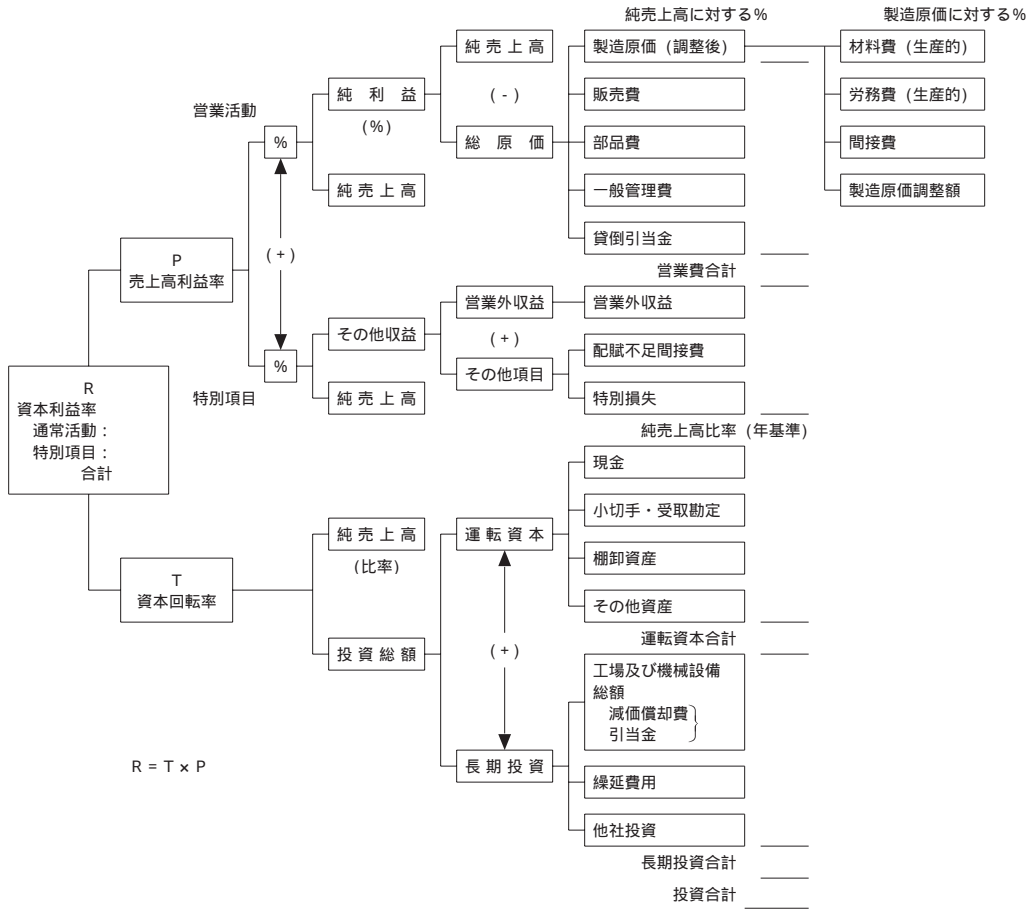
「1920年～1921年の経験によれば事業部に対する統制は現在よりはるかに強力にする必要があったことがわかっていて、本社からの適切な統制が加えられなければ、各事業部は本社の手から離れて、本社の最高経営層によって設定された政策に従わず会社に大きな損害を与えた。他方、本社の最高経営層も、事業部から適切でタイムリーな資料を入手していなかったから、最善の政策を設定できる立場になかった。その後、経営資料が確実に流される手続が設定され、最後には真の調整が可能になった。」(Sloan [1963] p. 430, 邦訳, p. 548)

かくして、GMの事業部制組織への転換は、組織形態の変更のみならず、集権的管理から分権的管理へという管理方式の転換をも意味していた。

2. 中軸的利益概念としての資本利益率

1903年、デュボンが設立されたが、吸収合併した会社群を管理するため、集権的な職能部門別組織と統合会計システムの構築、その下で管理会計が展開されていった(上總 [1998b] pp. 249-273)。当時、「デュボン火薬会社の工場長(旧経営者)が当該部門の利益だけ、したがって、原価に着目して投資決定を行っていたことは想像に難くない」(上總 [1998b] p. 265)が、「競合し合う経済活動間への新投資の配分」(Johnson [1975] p. 187)を合理的に行うため、デュボン社は新しい投資計画(investment project)のための評価基準として資本利益率(ROI)を産業会社として最初に開発した(Johnson [1975] p. 187)。そればかりではない。高浦氏によれば、「1906年～7年の事態を眺めると、この頃に、全社の業績評価基準としての資本利益率、部門業績評価基準としての資本利益率、投資決定基準としての資本利益率、さらに利益計画設定基準としての資本利益率と言う、4つの側面での資本利益率の利用が実践されている」(高浦 [1992] pp. 85-86)とされた。つまり、デュボン社は、資本利益率を「事業活動(operations)の財務的な最終結果であると考えている」(田中 [1982] p. 201)ことから、中軸的利益概念として資本利益率を「最初に開発した」のである。

1914年8月、病氣療養中の総支配人パークスデール(Barksdale, H. M.)に代わって「ドナルドソン・ブラウン(F. Donaldson Brown)は、コールマン(T. Coleman du Pont)社長から与えられた課題を、これまで蓄積されていた資料を駆使して、資本利益率公式($R = T \times P$)として解いた。つまり、資本利益率 = 資本回転率 × 売上高利益率という有名な公式である」(高浦 [1992] p. 101)。かくして資本利益率はデュボンで開発されたが、ピエールが社長に就任したGMでは、「財務管理の必要から、ドナルドソン・ブラウンが21年1月に財務担当副社長として移籍され、デュボン社で開発された財務管理技術の積極的導入がなされた」



出所) Johnson [1978] p. 509.

図1 資本利益率の分析

(高浦 [1992] p. 115)。図1は、デュポン社で開発され、GMでも利用された有名な資本利益率である。

1920年代を通じてGMの急激な業績回復とその成功の公表・宣伝を通じて、「実質上デュポン社の管理技術が(多少の修正はあったにせよ)、“GMの”管理技術として世に知られることになった」(高浦 [1992] p. 117)。

3. 予算管理システム

資本利益率は単に中軸的利益概念にとどまるものではない。何故なら、資本利益率の分子の利益は収益と費用に、分母は流動資産と固定資産とに分解できる——逆に言えば、管理単位ないし管理者ごとの会計数値を費用、収益、資産として集計・統合すれば、資本利益率を計算できる——ので、これらの会計数値を管理単位ないし管理者ごとに集計・報告する会計システム

を構築すれば、容易に予算管理を展開できるからである。

田中隆雄氏によれば、資本利益率公式を図表管理システムとして展開した「デュボン・チャート・システムは1919年に開発され、1949年に対外的に公開され、アメリカを中心として広く利用されるようになった」(田中 [1982] p. 188) が、このチャート・システムに関して、次のように指摘されている。

「チャート・システムには、1年以内の予測 (Forecast) データが含まれている。この予測は、予算 (budget) ほどの拘束性は持っていなかった。しかしながら、それは単なる予測ではなく、管理者 (management) に対して、当該事業 (the business) の将来性に関する判断の基準を示すのみならず、実績 (actual performance) が最終的に評価される尺度になるものであった」(田中 [1982] p. 208)。

「デュボンのチャート・システムは、同社のトップ・マネジメント (エグゼクティブ・コミッティ) が、毎月定期的に事業諸部門の事業を分析し評価するための手段として開発され、利用された。当時から、同社においては、各事業部門の日常的な管理は、それぞれの部門の長 (General Managers または Department Heads) に委ねられており、トップ・マネジメントはオペレーショナル・コントロールには基本的には関与しなかった」(田中 [1982] p. 227)。

これらの記述によれば、デュボンでは、チャート・システムの下でトップ・マネジメントによる予算管理が「部門の長」に対して展開されていたことになる。そればかりではない。田中氏によれば、「デュボン社の場合、1903年～11年の段階で、予算管理を中心としてトップ・マネジメントが会計情報を管理に役立てている」(田中 [1982] p. 225) ので、1919年には、資本利益率を媒介としてチャート・システムと予算管理とが結合され、「これにより文字通りデュボン社の管理会計システムは確立されたわけである」(田中 [1982] p. 225)。

デュボンから移植された「GM の管理技術」の中心的技法は基準価格制度と「価格研究」であり、その「中心的概念は、目標資本利益率と標準操業度であった」(高浦 [1992] p. 227)。ここから、GM でもまた、資本利益率と結合したチャート・システムの下で、財務管理が展開されたが (高浦 [1992] pp. 186 194)、それは予算管理の展開を意味していた。

GM は1920年代を通じて、多角化戦略を積極的に展開していったが、1928年、この多角化戦略が功を奏してあくまで単一車種T型フォードに拘っていたフォード自動車を追いついてアメリカ第一位の自動車会社となった。それ以降、つい最近になってトヨタ自動車にその地位を脅かされるまで、「資本利益率を中心とする財務管理優位の、財務管理主導型の企業の典型としてGM」(高浦 [1992] p. 248) が世界第一位の巨大企業の地位に君臨していたのである。

ここでは、GM において、事業部制組織と資本利益率が採用され、その下で予算管理が展開されてきたことが確認できれば、十分である。

Ⅲ 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、2007年3月には、連結ベースで、資本金1,157億円、総資産2兆1,305億円、売上高1兆2,839億円、当期純利益1,065億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。図2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、それは強烈な経営哲学（フィロソフィ）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（詳しくは後述）。通常、アメーバ経営の基本要素としては、アメーバ組織、時間当たり採算、そして経営者育成の3つが強調されている。以下、順次検討しよう。

2. ライン採算制組織としてのアメーバ組織

アメーバ組織に関して、まず歴史的事実を確認しておこう。名誉会長の稲盛氏は、近著『アメーバ経営』（2006）中でアメーバ組織に関して、次のように指摘されている。

「京セラを設立後しばらくのあいだ、私は自ら営業活動をおこない、お客様から注文をいた

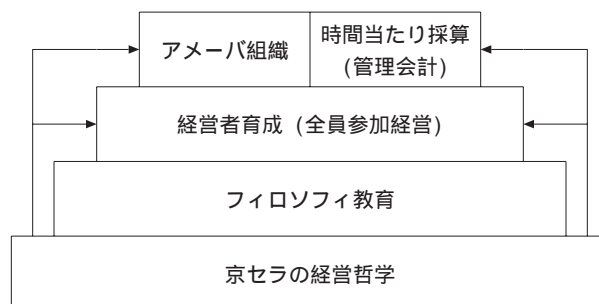
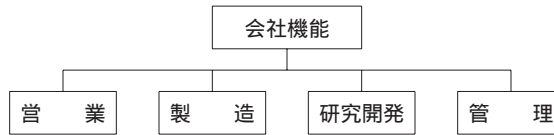


図2 アメーバ経営の概念図



出所) 稲盛 [2006] p. 100.

図3 京セラ初期の機能別組織

だき、自ら製品を開発し、製造をおこなうというように、ひとりで何役もこなしてきた。そのような経験から、メーカーを経営するには、営業、製造、研究開発、管理の四つの基本的な機能が最低限必要であると考え、次ページの図のような組織を構築していった。今日のメーカーでも、このような機能別組織をとっているところが多い。」(稲盛 [2006] p. 99)

図3は、稲盛氏が引用文中「次ページの図」として示した創立初期の機能別組織である。

機能別組織は一般に職能部門組織と呼ばれているが、稲盛氏は、さらに機能別組織の分割に関して、次のように指摘している。やや長いが引用しておこう。

「私自身は京セラを創業後、組織を分けていく際に、まず会社の採算を大きく左右する製造部門に着目した。当初は、電子工業用のファインセラミック部品を専ら製造していたので、工程別に採算を見ようと考え、少人数で構成される工程別に分割したアメーバを編成し、それぞれにリーダーを配置して、その経営全般を任せた。

会社が成長するにともない、生産する品種も飛躍的に増加していった。そのため、品種別にアメーバ組織を分ける必要が出てきた。また、工場が手狭となり、滋賀工場など新工場を次々と設けていったので、工場別に組織をつくる必要もでてきた。こうして、工程別、品種別、工場別など、さまざまな組織編成をおこなうことにより、事業の成長にしたがってアメーバ組織の数もどんどん増加していった。

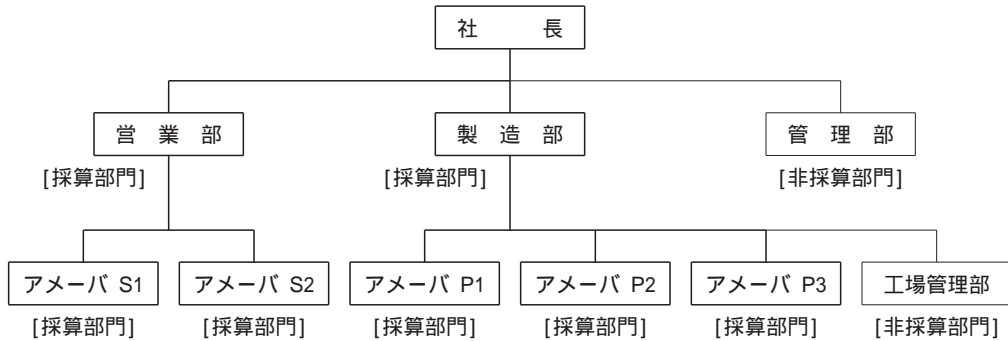
同時に、営業部門においても、地域別、品種別、顧客別などさまざまな分け方により、組織を細分化した。この傾向は、研究開発部門や管理部門においても同様であった。

やがて私は経営の安定と会社の成長を図るため、数多くの新規事業を立ち上げた。多様な事業を的確に運営していくために事業部制を採用し、事業の多角化を積極的に推進していった。その結果、現在の京セラでは細分化されたアメーバの数は約3,000に至っている。」(稲盛 [2006] pp. 103, 104)

多言無用であろう。歴史的事実として、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。そして、その後、事業部制組織が採用されたのである。

かかる歴史的事実の下で、京セラではアメーバ組織が次のように編成される (p. 47)。

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



出所) 上總・澤邊 [2006] p.170.

図4 ライン採算制組織としてのアミーバ組織

益を生まない「非採算部門」であり、コストセンターである。

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ミーバと営業アミーバと呼ばれるが、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、管理部や研究開発部などに分離される。

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ミーバに分割される。逆にアミーバが統合されることもある。

ここで、と はアミーバ組織の組織編成原理であり、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がそれぞれ採算部門として編成されるというものである。この原理の下で、アミ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4は、アミーバ組織を例示したものである。

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、製造アミーバ P1 から製造アミーバ P3 までの3つの下位アミーバが、営業部には営業アミーバ S1 と S2 という2つの下位アミーバがそれぞれ組織されている。

一般的には、アミーバ組織の「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。アミ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。

3. チャンドラーの組織発展モデルとは異なるアミーバ組織

京セラのアミーバ経営に強い関心を示したのは、キャプランとともに 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ミーバ組織をミニ・プロフィットセンター (microprofit center : MPC) として捉えて、アミーバ経営を研究し

た (Cooper [1994, 1995])。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)。

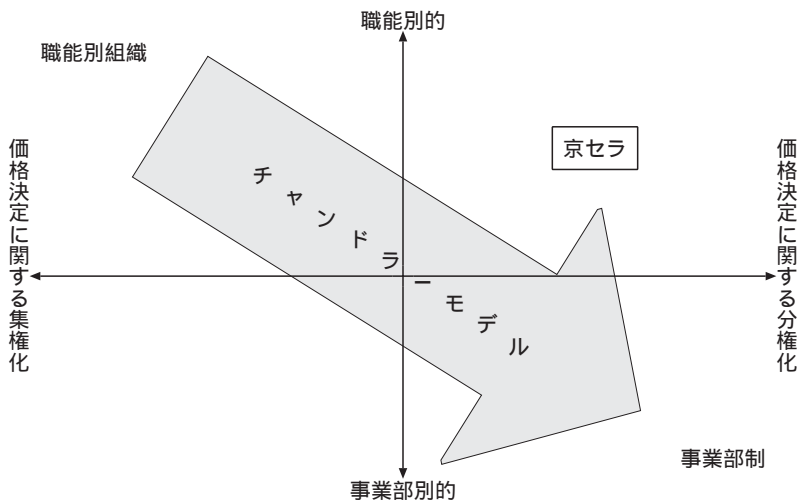
ここでは、明らかにチャンドラーが主張した大企業の組織発展モデル、すなわち機能部門別組織から事業部制組織へ発展するというモデルに従って京セラの組織改革が行なわれ、さらに事業部制組織の下でアメーバ組織が開発されたと指摘されている (上總・澤邊 [2005] p. 98)。

このクーパーの研究に触発された三矢裕氏は玉著『アメーバ経営』(2003年)を公刊されたが、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 (上總・澤邊 [2005] p. 99)。

しかしながら、歴史的事実としても、また論理的にも、アメーバ組織は機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。

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5のようになる。

この図によれば、縦軸に機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



出所) 上總・澤邊 [2005] p. 99.

図5 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

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（上總・澤邊 [2005] p. 99）。さらに言えば、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位的修正への組織的対応モデル」（塩見 [1998] p. 10）の限界を打破する組織形態として、京セラのアメーバ組織の革新性が存在すると思われる。

IV アメーバ利益の計算構造

1. 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「総出荷」として認識される。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、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（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 ……

[営業部門] 営業アメーバ利益 = 営業口銭 - 営業経費 ……

[会社全体] 全社利益 = 製造アメーバ利益 + 営業アメーバ利益 ……

$$= (\text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業口銭}) + (\text{営業口銭} - \text{営業経費})$$

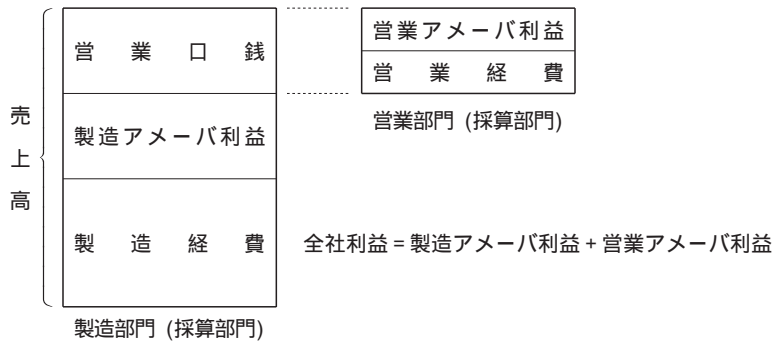
$$= \text{売上高} - \text{製造経費} - \text{営業経費} \quad \dots\dots'$$

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 式と 式が意識的に強調されている。じつは、 式で示されるように、全社利益は製造収益と営業収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、 式と 式によって担保されている。なお、財務会計の全社利益を計算するためには、かかる管理会計の「全社利益」に対して、調整 a/c を通じて為替リスク、金価格変動リスク、除却損などが処理される（藤井 [2008]）。図 6 は、アメーバ経営における部門別採算を図解したものである。

図 6 には、製造経費が示されているが、具体的は、次のような 3 つの経費が含まれている（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



出所) KCCS [2005] p. 60. 一部加筆。

備考) 売上高は製造部門で認識され、「総出荷」と呼ばれている。
製造経費および営業経費には労務費が含まれていない。

図6 アメリバ経営における部門別採算

振替経費 金利償却費, 内部諸経費, 部内共通費, 工場経費, 本社経費等

これらの経費は「独自ルール」に従って製造経費及び営業経費に振り替えられる。アメリバ経営では、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、会計数値を駆使したアメリ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) ことができる会計方法が工夫された。稲盛氏によれば「会計はキャッシュベースで経営するためのものでなければならぬというのが、私の会計学の第一の基本原則である」(稲盛 [1998] p. 43) とされているが、京セラの部門別採算は、通常の企業会計のような発生主義ではなく、現金主義に基づいている。

部門別採算では、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リバ費用を計算することである。部門別採算は責任会計システムに他ならない(後述)。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、労務費がアメリバリ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)。じつは労務費は部門別採算(アメリバ利益)の中に含まれている。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。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（上總 [2007] p. 10；潮 [2006] pp. 204-205）。

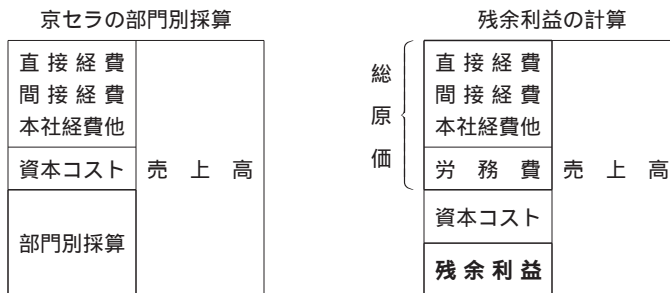
2. 資本コストを考慮した部門別採算

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るれば、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（上總 [2007] pp. 10-11）。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。

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

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7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



(労務費 + 残余利益)

出所) 上總 [2007] p. 11. 一部加筆。

図7 部門別採算と残余利益の計算構造

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。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 value added : 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（上總 [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。

V 京セラの大家族主義経営と時間当たり採算の意義

1. 大家族主義経営と時間当たり採算

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。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（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ている。

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 (p. 56)。時間当たり採算は、アメーバごとに、次のように計算される (pp. 58-59)。

$$\begin{aligned} \text{[製造部門]} \quad \text{時間当たり採算} &= \text{製造アメーバ利益} / \text{総時間} && \dots\dots \\ \text{[営業部門]} \quad \text{時間当たり採算} &= \text{営業アメーバ利益} / \text{総時間} && \dots\dots \end{aligned}$$

式と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。

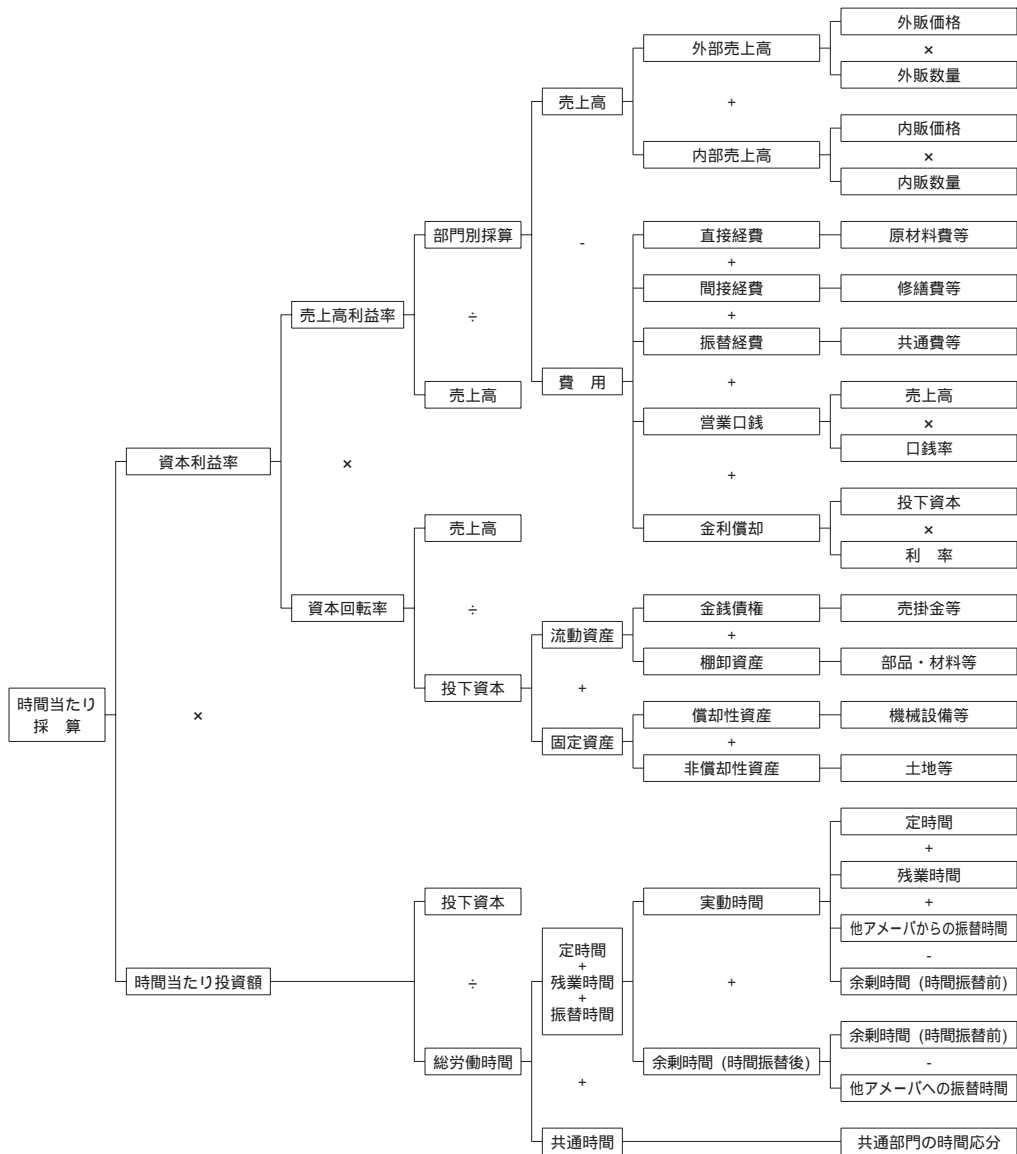
時間当たり採算は、アメーバ経営のための中軸的利益概念であるが、京セラでは、「時間当たり付加価値」と理解されている。しかし、時間当たり採算はそれ以上の意味を持っている。各アメーバ組織の部門別採算から労務費を差し引いた残りは、まさに残余利益であった。時間当たり採算を総時間で割った時間当たり採算から時間当たり労務費、つまり時給を差し引くと、時間当たり残余利益が計算される。京セラのアメーバ経営は、実質的には、時間当たり残余利益の最大化を目指して経営されていたのである (上總 [2007] p. 12)。

2. 資本利益率と時間当たり採算との比較

アメリカでは、「ROI 公式は、投資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、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の経営に支えられて、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、「日本的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」(上總 [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たり採算はかなり独自のなものである。潮清孝氏の主張にしたがって、資本利益率と時間当たり採算の公式を対比して示せば、次の通りである (潮 [2008] p. 154)。

$$\begin{aligned} \text{資本利益率} &= \frac{\text{利益}}{\text{資本}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}} && \dots\dots \\ \text{時間当たり採算} &= \frac{\text{利益}}{\text{時間}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}} \times \frac{\text{資本}}{\text{時間}} && \dots\dots \end{aligned}$$



出所) 潮 [2008] p. 155.

図8 時間当たり採算公式

いま、式を式に代入すれば、

$$\text{時間当たり採算} = \text{資本利益率} \times \frac{\text{資本}}{\text{時間}} = \text{資本利益率} \times \text{時間当たり投資額} \dots\dots$$

式によれば、「時間当たり採算とは、ROIをその構成要素のひとつとし、それに時間当たり投資額を乗じたものである」(潮 [2008] pp. 154-155)。そこで、デュポンやGMの資本利益率公式にならって、時間当たり採算公式をツリー状に展開すれば、図8のようになる。

この図によれば、時間当た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、さらに時間当た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。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 (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。

VI 予実管理システムと利益連鎖管理

1. 責任予算と行動計画とを融合した予実管理システム

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に時間当たり採算表が作成されてきた (p. 58)。時間当たり採算表は、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、「統一フォームでの運用」、「重要度の高い項目から順に並べる」、「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)。時間当たり採算表に関して、次のように指摘されている。

「各アメーバの時間当たり採算表の数字は、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。そのため、時間当たり採算という指標は、経営トップから末端の従業員まで同じ基準で捉えることになり、経営トップは会社の隅々まで細かく見ることができ、従業員も会社全体の経営を理解することができます。さらに、時間当たりという統一した経営指標を会社全体で共有することにより、目標設定がより明確になるのです。」 (p. 62)

京セラでは、現時点では、責任会計という表現は使われていない。しかし、時間当たり採算表は、紛れもなく責任会計論という思考の下で作成されている。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・編集して実績、予算、予実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 (上總 [1993] p. 156)。以下、簡単に検討しよう。

まず、「時間当た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」 (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う。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」 (p. 63) という主張は、紛れもなく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を捉えるという認識である。

次に、この「実績数値」に「予定」が対比されて予実管理が展開される。京セラでは、「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。予定を達成するためにどのような手を打ったか、その対策は適切だったか、立案したとおりの対策実施ができたか、予定達成のためにより良い方策はなかったかと、納得のいくまで考え抜くことが大切です。この予実差異分析を詳細に行なうことで、次月以降の経営改善につながる対策を抽出していきます」(p. 111)とされている。ここには、きわめて明確に予定、実績、予算差異分析の3項目が指摘されている。聞取調査によれば、京セラでは、「通常の予算には弾力性が欠けているので、使っていない」(藤井 [2006])ということであった。その代わりに、京セラでは、アメラリーダーの強烈な意思を込めた「予定」が使われていた。

さらに、組織最下層のアメラリーダーから社長まで「会社全体の経営を同じ指標で捉える」(p. 62)のために時間当たり採算表が作成されている。いま便宜的に「予定」を予算と読み替えるとすれば、京セラの予実管理はまさに徹底した責任会計論の思考の下で展開されているのである。そればかりではない。以下でみるように、「予定」の意味をより深く検討するならば、責任会計論を超越する「ポスト責任会計論」が展開されているとみることができる。

京セラでは、「予定とは、アメラリーダーが自部門の経営のあるべき姿を強烈な願望をもって描き、それを数字によって表したものです。アメラ経営における「予定」とは、当月の売上予想や生産見込みを計算したのではなく、リーダが自らの意志で達成すべき目標を予め定め、その達成を約束する思いを時間当たり採算表に表したものです」(p. 109; 傍点引用者)とされている。京セラフィロソフィの経営12ヶ条には、「具体的な目標を立てる」「強烈な願望を心に抱く」「経営は強い意思で決まる」さらには「燃える闘魂」といったものが含まれていたが、これらのフィロソフィを凝縮したものが「予定」に他ならない。

そうであるならば、京セラの「予定」は、各アメラの予算と行動計画(アクションプラン)とが一体化しているとみることができる。稲盛名誉会長は、このことに関連して、次のように指摘している。

「予定を立案した後、アメラリー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、時間当た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 [1996] p. 220)

責任会計論では、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た(上總 [1993] p. 155)。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。ごく単純にこの関係を示せば、

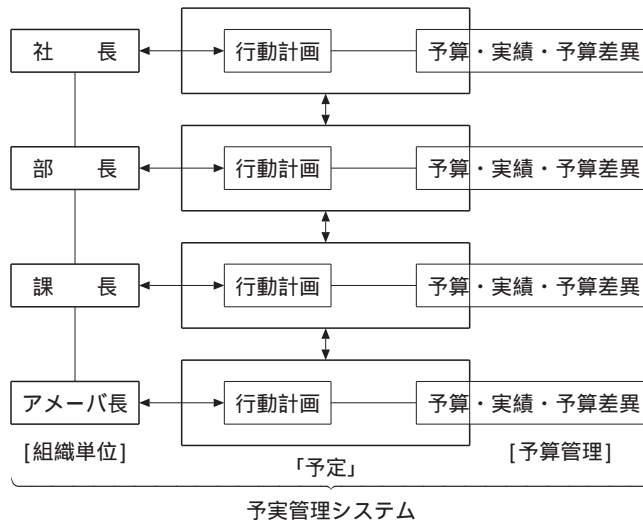


図9 京セラの予実管理システムの構造

図9の通りである。

一般に「予算は数量的、通常は貨幣的に表現された計画である」(Anthony and Welsch [1977] p. 490) と言われているが、予算が計画から離れて一人歩きすることも少なくない。仮に予算が完璧に作成されたとしても、計画を細部まで厳密に策定することは困難であり、予算が文字通り、「貨幣的に表現された計画」であるとは限らない。また仮に計画が細部まで完璧に策定されたとしても、計画の実行には不確実性が伴うので、予算の完全達成は難しい。そこには、予算と計画との不確実性、さらには予算達成の不確実性が存在する。これらの不確実性を極力排除するため、全員参加経営の下で、責任予算と行動計画を結合・一体化させ、さらに京セラフィロソフィに導かれたアメーバリーダーの「強烈な願望と高い持続的目標」、つまり「思い・意志」(藤井 [2008]) を盛り込んでこれを「予定」として策定するとともに、この予定の完全達成を目指しているのが京セラの予実管理である。予実管理の要点は徹底議論して予定を作成することにある。

より一般化するため、行動計画と責任予算とを統合する上位概念として「目標」という用語を使うことにすれば、京セラでは、最下層のアメーバ長から順次より上位の管理者に対して管理可能性の見地で作成された時間当たり採算表が報告されるという「ポスト責任会計論」とも言いうる目標管理会計論 (target management accounting: TMA) の下で、予実管理システムが構築され、そこで「目標」を達成するために予実管理が展開されていると言えるだろう。なお、目標管理会計論に関しては、別稿で詳しく検討する予定である。

かくして、「時間当たり採算表では、活動の目標が成果をすべて数量の単位ではなく、1円の単位まで『金額』で表示しています。そのため、社内のあらゆる伝票にはモノの数量に加え

て、必ず金額が記載されるようになっていきます。このことによって、仕事を進めていく上でのお金の流れを意識付けしています。そのため、全員が『何個購入した』『何個作った』ではなく、『いくら購入した』『いくら稼いだ』のかという金額ベースでやり取りを行います」(p. 61) という予実管理が可能になる。

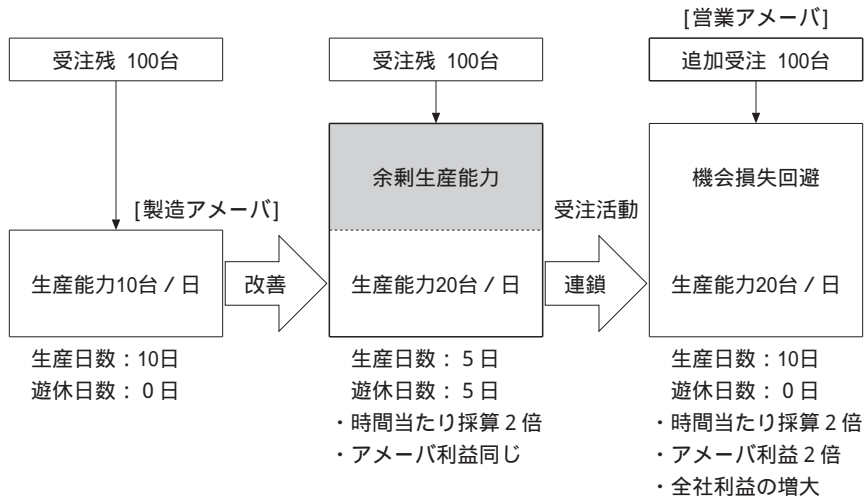
管理会計論では、現場情報を会計情報に転換する際に、現場情報の一部が失われたり、マスクされたりすることが「会計の不可視性」として指摘されている(岡野 [2002] p. 98)。しかし京セラでは、「会社の経営数字をオープンにして、全従業員で経営状態を共有し合いパートナーシップで経営する」(p. 4) という全員参加経営が実践され、しかもアメリバリーダにも理解しやすい現金主義と簡単な計算構造の下で時間当たり採算表が作成されるので、アメリバリーダが「予定完遂の強い意志をもって実行する」(稲盛 [1996] p. 222) ために、行動計画に關係する現場情報を積極的に取り入れ、これを「予定」という会計情報に転換しているのである。京セラの時間当たり採算表を利用した予実管理では、生産現場で展開される行動計画を可能な限り「金に換算する」ことにより、「会計の不可視性」を減少させ、むしろ会計による徹底したアメリバ経営が展開されているのである。

その限りでは、京セラの時間当たり採算表による予実管理システムは、より徹底した責任会計システムであるばかりでなく、純粋に会計情報指向型の管理会計システムである。昨今は、会計情報だけではなく、非会計情報を多用するバランス・スコアカード(BSC)が話題になっているが(Kaplan and Norton [1996])、これとは対局の方向を目指す管理会計システムと言ってもよい(上總・澤邊 [2006] p. 187)。

2. 機会損失を回避する利益連鎖管理

いま原点に立ち戻って、アメリバ組織が製造アメリバと営業アメリバという2つから構成されていると仮定する(上總 [2007] pp. 13 14)。現在、製造アメリバの生産能力は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リバリーダが、そのフィロソフィに導かれて強烈な願望と高い持続的目標を掲げて、製造アメリ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日にまで半減する。製造アメリバの時間当たり採算は2倍になるが、アメリ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(上總 [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、営業アメリバリーダ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、同じく強烈な願望と高い持続的目標を持って、製造アメリ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



出所) 上總 [2007] p. 13.

図10 利益連鎖管理のメカニズム

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 (上總 [2007] p. 13)。図10は、利益連鎖管理のメカニズムを示したものである。

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: 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。

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ミーバへも知らされる。かかる情報共有を通じて、やがて製造アミ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、製造アミ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（上總 [2007] p. 14）。

そればかりではない。すでに指摘したように、製造アミ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ミーバが受注を確保する必要が生じる。さらには、製造アミ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、営業アミーバは奔走しなければならない。逆もまた真である。営業アミ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ミーバが努力しなければならない。ここに職能部門別組織をとるアミーバ経営の強さの秘密がある。アミーバ経営では、「強烈な願望を心に抱く」といった経営理念に導かれてアミ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、あるアミーバの成功が他のアミーバに対して、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（上總 [2007] p. 14）。

かくして、アミーバ経営では、職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、各アミーバの部分最適化をはかりつつアミ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、アミーバ間の利益管理連鎖を通じた会社利益の最大化が必然化する。アミーバ経営では、全社利益の最大化を目指して多数のアミーバに対する利益連鎖管理が行われているのである（上總 [2007] p. 14）。

Ⅶ 日本を代表する独自の優れた管理会計システム

以上、本稿では、GM と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集約すれば、表 1 のとおりである。

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

表 1 GM と京セラの管理会計システムの比較

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	アミーバ組織
中軸的利益概念		資本利益率	時間当たり採算
予算管理システム		チャート・システム	予実管理システム

展開を可能にする予算管理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）。

参考文献

- Anthony, R. N. [1965], *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, Boston, Harvard University Press. (高橋吉之助訳 [1968] 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)
- and Glenn A. Welsch [1977] *Fundamentals of Management Accounting, Revised edition*, Homewood, Illinois, Richard D. Irwin.
- 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.
- [1995] *When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T. [1975] “Management Accountign in an Early Integrated Industrial: E. I. du Pont de Nemours Powder Company, 1903-1912,” *Business History Review*, Vol. XLIX, No. 2, Summer.
- [1978] “Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s,” *Business History Review*, Vol. LII, No. 4, Winter.
- and Robert S. Kaplan [1987] *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳 [1992] 『レレバンス・ロスト』白桃書房)
- Kaplan, Robert and David Norton [1996], *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (吉川武男訳 [1997] 『バランス・スコアカード——新しい経営指標による企業改革——』生産性本部)
- Otley, D. [1989] “A Strategy for the Development of Theories in Management Control” in Chua, W. F., T. Lowe and T. Puxty (eds.) [1989] *Critical Perspectives*

in Management Control, London, The Macmillan Press Ltd.

Sloan, Alfred P., Jr. [1963] *My Years with General Motors*, New York, Doubleday & Co., Inc. (田中融二他訳 [1967] 『GMとともに——世界最大企業の経営哲学と成長戦略——』ダイヤモンド社)

Solomons, D. [1965] *Divisonal Performance: Measurement and Control*, Homewood, Illinois, Dow Jones-Irwin. (櫻井通晴・鳥居宏史監訳 [2005] 『事業部制の業務評価』東洋経済新報社)

足立浩 [1996] 『アメリカ管理原価会計史——管理会計の潜在的展開過程——』晃洋書房。

稲盛和夫 [1998] 『稲盛和夫の実学——経営と会計——』日本経済新聞社。

—— [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 [2006] 「実地調査から見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』第9章, 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.

岡野浩 [2002] 『日本の管理会計の展開——原価企画への歴史的視座—— [第2版]』中央経済社。

上總康行 [1989a] [1989b] 『アメリカ管理会計史』上巻 [a], 下巻 [b], 同文館。

—— [1993] 『管理会計論』新世社。

—— [1999] 「戦略的計画設定と予算管理との結合——戦略的管理会計論に関する一考察——」『経済論叢』第164巻第6号, 103 124ページ。

—— [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.

—— [2002] 「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.

—— [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.

——・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] 「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, pp. 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。

高相真一 [2004] 『アメリカ管理会計生成史』創成社。

- 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, pp. 1 18.
- 下川浩一 [1977] 『米国自動車産業経営史研究』 東洋経済新報社。
- 高浦忠彦 [1992] 『資本利益率のアメリカ経営史』 中央経済社。
- 高寺貞男 [1997] 「デュポン火薬会社における重層的管理会計の体系化 (1) (2)」 高寺貞男・醍醐聰 [1979] 『大企業会計史の研究』 第10章, 第11章, 同文館。
- 田中隆雄 [1982] 『管理会計発達史』 森山書店。
- 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)。
—— [2008] 「聞取調査」 2008年1月7日, 16時~18時, 同社京都支社。
- 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——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。