

《書評》

庵谷治男著『事例研究 アメーバ経営と管理会計』 中央経済社，2018年

丸 田 起 大

1. 本書の概要

本稿は、庵谷治男著『事例研究 アメーバ経営と管理会計』（中央経済社，2018年3月刊行，333頁）についての書評である。本書は、日本原価計算研究学会2018年度学会賞（著作賞）を受賞され、すでに高い評価を得ている。本書は、二部構成になっており、序章に続いて、第Ⅰ部は第1章から第3章，第Ⅱ部は第4章から第8章，そして終章で構成されている。以下では、まず本書の概要を紹介する。

序章「本書の目的と意義」では、本書の目的と意義が述べられている。本書の目的は、製造業である京セラで開発されたアメーバ経営が、サービス業など業種特性の異なる組織で導入された場合に、どのような多様性が生じ、それはどのような理由によるのかを明らかにすることである。京セラコミュニケーションシステム株式会社（KCCS）によれば、2017年3月時点で導入企業数が712社となっており、非製造業への導入が加速している。比較対象となるリッチで頑健なエビデンスを多く入手できる状況になっている。

第Ⅰ部「アメーバ経営の研究」では、アメーバ経営についての先行研究を整理したうえで、本書の研究課題を導出し、第Ⅱ部「アメーバ経営の導入事例の研究」では、独自に調査した2つの導入事例を詳述したうえで、京セラのプロトタイプとの比較考察をおこなっている。

第1章「アメーバ経営の基本体系と構成要素」では、第Ⅱ部のホテルの事例との比較の基準とするために、プロトタイプとしての京セラアメーバ経営の基本体系とその構成要素を提示している。稲盛氏自身の著書や学術研究のレビュー結果から、アメーバ経営の基本体系を、組織構造、管理会計システム、フィロソフィの3つの視点で整理している。そして、アメーバ経営の組織構造は、利益責任の付与、利益責任の細分化、収支の明確性、事業の完結性、目的の遂行可能性の5つの構成要素がその特徴とされている。アメーバ経営の管理会計システムは、時間当り採算および採算表、予実（実）管理システム、社内売買システムの3つの下位体系からなり、時間当り採算および採算表は、時間当り採算、採算表の理解容易性、受注残、社内金利、人員貸借の5つの構成要素を、予実（実）管理システムは、ローリングプラン、マスタープラン、予定、実績早期化、週日次管理、月次の会議体、週日次の会議体の8つの構成要素を、社内売買システムは、社内売買、営業口銭、市価基準、主体的価格決定、忌避宣言権の5つの構成要素を、それぞれその特徴としてもつとしている。フィロソフィは、フィロソフィの実践、教育研修、唱和／輪読の3つの構成要素に特徴が認められるとしている。

第2章「アメーバ経営に関する先行研究のレビュー」では、以上のような基本体系や構成要素を持つ京セラのアメーバ経営がどのように研究されてきたのかについて、網羅的なレビューが展開されている。レビューの結果、学術研究は1989年以降に現れ、2017年10月までに153本の研究が公表されている。論点を整理すると、ミニ・プロフィットセンター（MPC）研究、マネジメント・コントロール・システム（MCS）研究、利益連鎖管理（Profit Chain Management: PCM）研究、京セラフィロソフィの管理会計システムへの具現化に関連した研究、売上および費用の計算構造などを通じて利益配分を考察する研究、トヨタ・GM・ハイアールなど他の経営管理システムや経営理論との比較研究、原価計算や協力対価システムなど様々な観点からの研究、導入プロセスに着目した研究の7つの論点にまとめられている。そ

して、さらに導入研究の詳細なレビュー結果が提示され、紹介されている導入事例は31例あり、製造業への導入事例は17件、非製造業への導入事例は14件となっている。これらの導入研究を、研究目的・研究方法(インタビュー、質問票調査、アクションリサーチ、アーカイバルデータなど)、導入組織の属性(京セラグループ/独立、国内/外、業種、従業員数、売上高)、導入の背景(創業年、導入年、導入理由、KCCS/KCMCの関与)の観点から体系的に整理している。

第3章「アメーバ経営の多様性および研究課題」では、第2章でレビューされた導入事例について、第1章で確認した京セラアメーバ経営の基本体系と構成要素の観点から、どの部分がどのように多様化しているのかが整理されている。

組織構造の多様性として、アメーバ組織のタイプは、①工程別アメーバ、②製品別/機種別アメーバ、③連続的元請け制度アメーバ、④非連続的元請け制度アメーバ(営業あり)、⑤非連続的元請け制度(営業なし)、⑥事業部別アメーバの6類型に整理されている。京セラはタイプ①とタイプ③を採用しており、グループ外の製造業への導入例ではタイプ②もみられるが、非製造業への導入が進むにつれてタイプ④⑤⑥が現れて、多様化が進んでいるとしている。

管理会計システムの多様性について、京セラアメーバ経営では「時間当り採算」(時間当り付加価値)がKPIとされており、経費に労務費は含まれていないが、導入事例では、時間当り採算がKPIにはされずに他の様々な指標が採用されていたり、人件費の重要性を意識させるためにあえて労務費を経費に含めている事例もみられた。

社内売買システムについては、製造と営業(販売)の社内売買や製造工程間の社内売買に多様性がみられている。製造と営業(販売)の社内売買については、京セラでは、受注販売の場合は営業口銭制(口銭率は一定)が、在庫販売の場合は市場価格をベースとした交渉による仕切価格方式が採用され

ているが、導入事例では、口銭率が変動制であったり、市場価格や交渉にもとづかずトップダウンで値決めされるケースなどが確認されている。製造工程間の社内売買についても、京セラでは、アメーバのリーダーが市場価格をベースに交渉で決定し、忌避宣言権も与えられているが、導入事例では、原価標準の割合をベースに利益を配分する方式など、多様な実務が確認されている。また京セラ自身が医療機関向けに開発しJALへも導入された「協力対価システム」も、京セラのプロトタイプと比較すれば多様性の一種として位置づけられている。

フィロソフィの多様性については、組織構造と管理会計システムを「ハード」、フィロソフィを「ソフト」と位置付けた場合、京セラは「ハード」と「ソフト」の両方を重視しており、京セラが合併・買収や企業再生支援という状況下でグループ企業にアメーバ経営を導入する「強制的・救済的導入」のケースでは、「ハード」と「ソフト」が同時に導入されているが、グループ外の企業が京セラのアメーバ経営を「模倣的・規範的」に導入しているケースでは、「ハード」が先に導入されたのちにしばらくしてから「ソフト」が導入されるというパターンがあるとされている。

以上の通り、多様性の存在を確認したうえで、京セラとは事業特性が異なる業種として、サービス組織であり営利組織であるホテル業を選択し、京セラアメーバ経営のプロトタイプとホテル業の導入事例を比較考察し、プロトタイプとの一致点と相違点を析出し、主としてインタビュー方式によってその理由を明らかにすることを、本書の研究課題としている。

第4章「ホテルA社の事例：導入実態」と第5章「ホテルA社の事例：組織構成員の認識・行為」では、一つ目のサンプルであるホテル業A社のアメーバ経営の設計・運用の実態と、それに関連する組織構成員の認識と行為が記述されている。

A社は、アメーバ経営を導入している製造業X社のグループ子会社として、1990年代半ばに開業し、開業と同時にアメーバ経営が導入された。A社

は、従業員約200名（パートを含む）の体制で開業したが、そのうち社長をはじめアメーバ経営の経験者である約10名がX社から転籍し、その他はホテル業経験者を採用し、未経験者は採用後に研修をおこなった。開業に向けた準備期間にアメーバ経営の研修を2か月程度おこない、「X社グループの一員」としての自覚を求めた。

A社のアメーバ経営の組織構造は、事業部制を採用し、宿泊部門、レストラン部門、宴会部門を採算部門、管理部門を非採算部門としている。宿泊部門は全体で一つの採算部門とされている。レストラン部門は、バイキングレストラン課、和食レストラン課、カフェレストラン課からなり、それぞれキッチン係とホール係に細分化され、係レベルでも採算表が作成されている。宴会部門のうち、婚礼営業部と一般宴会営業部はそれぞれ採算単位とされているが、宴会料飲部は両営業部のサポート部門として非採算部門とされている。A社の組織構造の特徴の一つは、レストラン部門では係のレベルでも個別の採算表を作成するために、食事の売価を一定割合で按分してそれぞれの係の収益を計上しているが、係の間での社内売買の処理はおこなっていない点である。その狙いは、利益責任を課すことではなく、キッチン係の料理長のコスト意識を喚起するところにあり、食材ロスの情報を掲示板に張り出すなど料理長のコスト意識が高まっていることが、第5章での具体的な証言によって裏付けられている。

A社のアメーバ経営の管理会計システムでは、時間当たり採算が採用されていない。採算表は、損益計算書の形態に近く、販売費および一般管理費にすべての人件費が含まれており、減価償却費控除「前」の「償却前利益」がKPIとされている。予実（実）管理システムでは、3か年のローリングプラン（RP）、年次のマスタープラン（MP）、月次の予定を設定し、売上は日報で報告され、日次や週次で進捗が管理されている。月の20日、28日、月末の3回の時点で「採算見通し（概算）」を算定し、予定と実績見込みの差異が検討されている。翌月初には、全体会議（業績報告会）、責任者会議、部門

別会議の場で、社長や総支配人も出席して、前月の予定と実績の差異分析と当月の予定が検討され、綿密なPDCAのサイクルが確立している。A社の管理会計システムの特徴は、経費に人件費が含まれていることと、償却前利益がKPIとされている点であり、その理由として、従業員に占めるパート・アルバイトの比率が高いことや、減価償却費が多額に上ることなど、業種特性の影響を強く受けていることが、第5章での社長へのインタビューでも裏付けられている。

A社のアメーバ経営のフィロソフィについては、親会社であるX社のフィロソフィをベースに、フィロソフィ手帳を配布し、年間に複数回のフィロソフィ研修が実施されている。朝礼や昼礼でフィロソフィ手帳を輪読し、フィロソフィ論文のコンクールも実施されている。

第6章「ホテルB社の事例：導入実態」と第7章「ホテルB社の事例：組織構成員の認識・行為」では、二つ目のサンプルとして、ホテル業B社におけるアメーバ経営の設計・運用の実態と、それに関連する組織構成員の認識と行為が記述されている。

B社は、1990年代半ばに開業したが、開業から10年を待たずに資金繰りが悪化し、2000年代後半に、A社と同じく製造業X社によって、企業再生支援を通じて子会社化されたホテルである。旧経営会社時代にはアメーバ経営は導入されていなかった。B社は、X社の傘下に入って以来、代々、社長をX社から受け入れており、アメーバ経営の経験者が経営陣としてその運用を推進している。

B社のアメーバ経営の組織構造については、事業部制を採用しており、宿泊部門、レストラン部門、宴会部門が採算部門、管理部門が非採算部門とされている。宿泊部門は全体として一つの採算単位とされている。レストラン部門は、和食レストラン課、洋食レストラン課、中華レストラン課、鉄板焼レストラン課からなり、それぞれがキッチン係とホール係を有しているが、採算単位は課レベルまでで、係レベルには細分化されていない。宴会部門も

全体として一つの採算単位とされている。宴会部門には宴会キッチン係と宴会サービス係が設けられ、宴会向けに洋食メニューを提供しているが、顧客の希望に応じて和食や中華をレストラン部門の各レストランから社内買いつける場合がある。

B社のアメーバ経営の管理会計システムでは、時間当り採算が採用されていない。採算表は、損益計算書の形態に近く、販売費および一般管理費にすべての人件費が含まれているが、減価償却費控除「後」の「税引前利益」がKPIとされている。予実（実）管理システムでは、3か年のローリングプラン（RP）、年次のマスタープラン（MP）、月次の予定を設定し、売上と予約状況が日報で報告され、日次や週次のレベルで進捗が管理されている。B社では、月の15日、20日、27日、30日の4回の時点で「採算見通し（概算）」を算定し、予定と実績見込みの差異が検討されている。月末には採算予定会議が、翌月初には責任者会議が開かれ、社長や総支配人も出席して、前月の予定と実績の差異分析と当月の予定が検討され、綿密なPDCAのサイクルが確立している。B社の管理会計システムの特徴の一つは、アメーバ間で人員貸借が生じた場合には、人件費を振替える処理がおこなわれるが、実際に貸借された人の人件費の高低は反映せず、全社統一の単価を設定することで、人員貸借の流動性を促進している点である。

B社のアメーバ経営のフィロソフィについては、親会社であるX社のフィロソフィをベースに、フィロソフィ手帳を配布し、年間に複数回のフィロソフィ研修が実施されている。朝礼や昼礼でフィロソフィ手帳を輪読し、フィロソフィ論文のコンクールも実施されている。

第8章「京セラと事例2社の比較考察」では、第4章から第7章にかけてのホテル業2社の事例をデータとして、プロトタイプとしての京セラと比較考察をおこない、一致点と相違点をまとめた結果、組織構造では、収支の明確性、事業の完結性、目的の遂行可能性を満たす形でアメーバ組織が編成されている点が一致していたが、それ以外は多くの相違がみられた。管理会計

システムでは、予実(実)管理システムのうち、ローリングプラン、マスタープラン、予定、実績早期化、予実差異の分析、および週日次管理の観点では一致がみられたが、時間当り採算および採算表や社内売買システムなどそれ以外の要素では多くの相違点が確認された。フィロソフィでは、すべての構成要素で一致しているとはいえない結果であった。したがって、ホテル2社の事例では、業種特性の影響で、時間当り採算および採算表と社内売買システムで多くの要件が満たされないために、管理会計システムに相違が生じたとの結論を示している。さらに、異なる事業特性を有するホテルでは京セラと同一の設計・運用が困難であるならば、ホテルの事業特性に適したアメーバ経営の仕組みはどうあるべきかという課題に対して、組織構造は⑤非連続的元請け制度アメーバ（営業あり）を採用し、協力対価システムの考え方を活用して、顧客と接するサービス提供アメーバを元請けとし、顧客からの売り上げは元請けアメーバに全額計上し、その他のサービス提供アメーバは下請けとして社内発注を受けて協力対価を受け取り、営業部門は営業口銭を受け取る方式が望ましいとの提言をおこなっている。

終章「アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性」では、本研究の結論として、管理会計システムの設計・運用に多様性を生じさせる要件として、時間当り採算の設計・運用に多様性を生じさせる6つの要件と、社内売買システムの設計・運用に多様性を生じさせる5つの要件がまとめられている。

2. 本書の貢献

以下では、本書の貢献について評者の見解を述べる。

第1に、アメーバ経営に関する網羅的な文献レビューを提供している点がある。150以上の文献を詳細かつ丁寧に整理しており、評者も見落としていた文献を知ることがあり、反省させられた。アメーバ経営の研究者が今後必

ず言及しなければならない重要な文献となるのは間違いない。また研究者に限らず実務家であっても、アメーバ経営に関するブックカタログとしての価値があるだろう。

第2に、事例に関する記述の厚みが圧倒的である。すでに職人芸の境地であり、考察の裏付けとなる証言をここまで丹念に積み重ねている文献はこれまでになく、解釈主義にもとづく定性的研究のお手本として今後の研究に大きな影響を与えるであろう。実務家にとっても、様々な職種や職位の当事者たちの具体的な証言を読みながら、臨場感と納得感を得ることができるだろう。

第3に、実務への積極的な提言に挑戦している点である。実学としての管理会計論を専攻する限り、実務へのインプリケーションに言及したいところだが、通常の学術論文であれば紙幅の制約と査読制度の下で削除を求められる可能性が高い。本書は、ホテルに適するアメーバ経営の規範的なモデルを明確に提示しており、本書がホテルの研修教材として採用され、実務に少なからず影響を与えていくことは必至であり、研究と実務の好循環を生み出していくことが今から楽しみである。研究書という媒体を通じて研究成果を実務に還元することの意義を、あらためて考えさせてくれる。

第4に、本書で用いられている「予実(実)管理システム」という用語は、通常の「予実管理システム」という用語を改造した庵谷氏の造語であるが、この造語によって、アメーバ経営の管理会計システムの本質的な特徴を象徴的に示すことができている点である。通常の「予実」は、予定と実績を期末に事後的に比較して差異を反省することを意味しているが、アメーバ経営では、本書のホテル事例2社いずれでも観察された通り、予定と実績「見込み」(本書では「採算見通し」)を期中に事前的に比較して早期に手を打つプロセスも重視しているからである。評者はこのプロセスを「フィードフォワード・コントロール」と理解しているが、本書の事例は、業種特性に関わらず、アメーバ経営がこのプロセスを構築し運用することをいかに重視しているか

について、決定的な証拠を提示したと思われる。アメーバ経営の管理会計システムのもつこの本質的特徴を示すうえで、どのような概念を用いたらよいかについて、今後も議論が高まることが期待される。

第5に、「労務費を経費に含めない」ことの意義について徹底的に掘り下げて考察している点が挙げられる。結論として、労務費はアメーバレベルでは管理不能であり、労務費は付加価値であるとして、労務費を不可視化することで、業績への効果として、労務費の最小化の回避、人員貸借の流動性の促進、および業績の比較可能性の向上が期待され、さらに組織構成員への効果として、全社的利益の最大化を志向した行動の促進とアメーバ間の業績比較による競争意識の醸成による全社的利益への貢献（経営者意識の醸成）が期待され、最終的にアメーバ経営の目的である「経営者意識を持つ人材の育成」と「全員参加経営の実現」へと結実するとされている。労務費を経費に含めないことの合理的な根拠とその効果が証明されれば、管理会計のグラマーが書き換えられる可能性が出てくる。というのも、通説では、アメーバ経営の責任単位は、「ミニ・プロフィット」センターの名称の通り、利益センターの一種という位置づけであるが、労務費を控除せずに「付加価値」を算定すべきということになれば、それは利益センターではなく「付加価値センター」という固有の責任センターになるからである。したがって、管理会計の基礎理論において、原価センター、収益センター、利益センター、投資センターに加えて、新たに付加価値センターを追加しなければならないであろう。今後学界で、本書で提示された庵谷説をめぐって議論が展開されることになるだろう。