

DISCUSSION PAPER SERIES
August 2017

No.2017-03

アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用
The Design and Use of Management Accounting Systems in the
Case Studies of Adapting Amoeba Management

庵谷 治男
Haruo Otani

アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用

The Design and Use of Management Accounting Systems in the Case Studies of Adapting Amoeba Management

庵谷治男

Haruo Otani

Abstract

This study explores the design and use of management accounting systems in the case studies of adapting Amoeba management. Especially, we focus on not only the design and use of “profit per hour” but also the influence without it. The research design is built to implement literature reviews of case studies to adapt Amoeba management. The review focuses on “profit per hour” and then systematically organizes variations of Amoeba management.

In conclusion, the design of “profit per hour” has three requirements such as “matching the period between revenues and expenses,” “the rate of regular employees,” and “measurability of time” while the use of it has also three requirements such as “relativity with value added this month,” “comparability between each performance,” and “usefulness of shortening time.” In addition, not adapting “profit per hour” provides an opportunity to realize the importance of philosophy again.

There are three implications. First one means systematically organizing case studies to adapt Amoeba management. Second one suggests that this study finds the requirements of the design and use of “profit per hour.” Last one includes discussing the influence on the practice of Amoeba management based on the context without “profit per hour.” But we have limitations which require us to make more discussions about what is considered as the prototype of Amoeba management.

Keywords: Amoeba management, profit per hour, management accounting systems, literature review, variation

アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用

庵谷治男

1. 目的と問題意識

本研究の目的は、アメーバ経営導入研究における管理会計システムの設計と運用について、とくに「時間当り採算」の設計・運用要件ならびに「時間当り採算」の非採用時に生じる影響を探索することである。

京セラ株式会社（以下、京セラ）の稲盛和夫名誉会長（以下、稲盛氏）は、京セラを成長・発展させるなかで紆余曲折を経ながらアメーバ経営の管理会計システムを生成してきた（潮 2013）。アメーバ経営は今や優れた日本の管理会計システムの代表格とされ、アメーバ経営を導入する動きが業種業態にかかわらず活発化している。

たとえば、アメーバ経営のコンサルティング・サービスを提供している京セラコミュニケーションシステム株式会社（以下、KCCS）によれば、2017年3月現在で、同社のクライアント数は712社を数える（KCCS ホームページ）。およそ20年前の1996年に85社（三矢ほか 1999）だったことを踏まえると、この間に9倍近く増加していることがわかる。現在の導入業種の割合は製造業が49%に対して、非製造業が40%、医療・介護が11%となっている（KCCS ホームページ）。京セラの事業特性である製造業に限らず、非製造業といった異なる業態へも広く普及していることから、「アメーバ経営は、京セラ以外の企業でも導入可能な汎用性の高い経営システムである」（三矢 2003, 204）ことが確認できる。

このような実務でのアメーバ経営導入に注目が集まる一方で、学術的にもアメーバ経営導入を対象とした研究（以下、導入研究）も増加傾向にある。導入研究の関心はアメーバ経営の汎用性を追求する以上に、京セラで設計・運用されているアメーバ経営との相違を発見しアメーバ経営のバリエーションを探究することにも力が注がれてきた。たとえば、アメーバ経営研究の第一人者でもある三矢の一連の事例研究のなかでも、「導入企業では必ずしも京セラと同じシステムデザインのもの整備されるわけではなく、同じ方法で運用して、同じ成果を得ているわけでもない」（三矢 2010, 206）と指摘されている。そして、今後の研究課題として「京セラにおけるアメーバ経営との異同を明らかにしていかななくてはならない」（三矢 2010, 206）と述べている。

しかし、アメーバ経営の「導入企業の実態についてはこれまでごく僅かな事例しか報告されていない」（三矢 2010, 184）との指摘からもわかるように、導入研究はここ最近急増している。というのも90年代から2010年にかけては、三矢の指摘の通り導入研究は10件程度に留まっているものの、後述するように2010年以降から現在までに20件弱の蓄積がなされた結果、現時点では29件という事例が存在する。いずれの研究も個別のリサーチ・デザインのもと、その経験的材料として事例研究を実施している。

三矢（2010）の指摘した課題に応じていくとすれば、アメーバ経営実践のバリエーションを前提にその発生プロセスを解明することは「より深みのある示唆や理解を実践に提供しうる経験的研究」となりうる（渡辺 2013b, 56）。このようなアメーバ経営のバリエーション（ないし多様性）への研究関心は非常に高く、たとえば、挽（2015a）、潮（2016）、丸田ほか（2017）、渡辺（2013b）、渡辺（2016）などでは本文中でも積極的に語られている。さらに、アメーバ経営の導入実態とバリエーションを解明するために、KCCS のクライアント企業を対象に行った質問票調査も存在する（窪田ほか 2015a; 2015b; 2016; 2017）。

しかし、導入研究の蓄積が進むにつれバリエーションの存在自体は浮き彫りになったものの、事例研究間の関連づけが十分に行われてきたとは言い難い。どのようなバリエーションが存在し全体像のなかでどのように位置づけられるのかという構図が不鮮明となっている。とくに「時間当り採算」はアメーバ経営の管理会計システムの中核的利益概念として位置付けられ（潮 2013）、かつ多くの導入事例で採用されている（窪田ほか, 2016; 2017）ことから、「時間当り採算」を中心に据えて体系化を図ることがあげられる。

そこで、本研究では、文献レビューによる体系的整理という手順を踏んだ上で、「時間当り採算」を設計・運用する際の要件を探索することを第一の目的とする。また、導入組織のなかには「時間当り採算」を設計・運用していないケースが複数存在する。その場合、本来であれば「時間当り採算」の設計・運用から得られたであろう便益が享受できない可能性がある。そこで、第二の目的として、「時間当り採算」の非採用によって生じうる影響についても合わせて探索する。

本研究は過去の導入研究がもたらした経験的材料を積極的に活用し、そこから得られる知見を総合的に勘案しながら結論を導出する。したがって、本研究の結論は仮説の域を出ない。また、「時間当り採算」の設計・運用要件を京セラではなく、あえて導入組織での経験的材料に基づいて探索することに特徴がある。というのも、京セラでは自明視され埋もれていた要素が導入組織では異常値として顕在化される可能性があるからである。

本研究のアメーバ経営の定義について簡潔に述べる。アメーバ経営学術研究会（2010）によれば「アメーバ経営とは機能ごとに小集団部門別採算制度を活用して、すべての組織構成員が経営に参画するプロセスである」（20）。くわえて、アメーバ経営とフィロソフィは車の両輪である（谷 2013）と解される。「時間当り採算」は必ずしもアメーバ経営の定義に明文化されているわけではないが、前述したように「時間当り採算」を手掛かりとして本研究ではバリエーションを抽出していく。

本稿の構成は次の通りである。次節にて、研究方法を具体的に説明し、つづく第3節にて文献レビューの結果を体系的に整理する。第4節で本研究の2つの目的に即して考察を行い、最終節で本稿を総括し、最後に課題を述べる。

2. 研究方法：文献サーベイの手続き

本研究の目的を探究するために、アメーバ経営導入研究を対象とした文献レビューを研

究方法とする。文献サーベイの実施方法（どのように文献を抽出したのか）について簡潔に説明する。文献サーベイは大きく 2 段階で実施している。

第一段階では、「アメーバ経営」をキーワードに学術雑誌および学術書を検索（主に CiNii Articles および CiNii Books を利用）し、該当書誌からアメーバ経営の導入事例を抽出する作業を行った。導入事例の検索は個別の企業名が探索前時点では不明であり、かつ各研究タイトルやキーワードには必ずしも「事例」が含まれていないため、漏れを予防するためにもこのような作業を行った。

第二段階では、「アメーバ経営」をキーワードとして実務書（ビジネス書）を対象に検索を行い、該当書籍を精読した上で、次のように活用ルールを決めている。すでに、学術書誌で同様の事例が存在する場合は「補足的情報」、学術書誌に該当する事例が存在せず実務書単独の場合は内容が学術水準に準じる¹場合に「主要情報」として各々採用した。

以上の手続きから抽出した事例数は 29 件²である（2017 年 7 月末時点）。この件数は、潮・桐畑（2013）および潮（2016）の 6 件（個別レビューあり）、丸田（2014）の 14 件（抽出のみ）と比較しても網羅的である。また、本研究の 29 件が上述の先行研究のレビューもしくは抽出対象にも含まれていることを確認している。具体的な事例は巻末の補遺の通りである。なお、製造業に該当する事例には色付けを行い、非製造業との違いを視覚的に図示し、「時間当り採算」に導入事例独自の工夫がある場合は「※」表記をしている。

本研究方法は他者が行った事例研究をレビューするというアプローチをとるため、各事例の信頼性（reliability）および解釈の妥当性（validation）について直接確認する手立てを持っていない。換言すれば、事例の内容に発見事項の信憑性（authenticity）および説明のもっともらしさ（plausibility）が確保されていること（Lukka and Modell, 2010）について、レビュー対象となる書誌の内容に依存せざるを得ない。この点は、本研究方法の限界と言わざるをえない。さらに付言すれば、レビュー対象となる書誌のコンテンツは、当該事例研究を実施した研究者の解釈が含まれている。したがって、事例の客観性についても限界がある。そこで、文献レビューの記述では、事例研究の記述内容を可能な限り「直接引用」することで、（本稿の）筆者自身の解釈による影響を最小限にするよう配慮している。

3. 文献レビューに基づくバリエーションの体系化

京セラのアメーバ経営における「時間当り採算」の公式³を端的に示せば、次の通りに展

¹ ここで、学術水準に準じるとは、いわゆるリサーチ・クエスチョンやリサーチ・デザインといった頑健な手続きまでを指すのではなく、著者の個人的な体験にのみ基づいたエッセイに近い内容の場合は除外するといった程度に留めている。

² なお、6.ワタベウェディングと 7.個人向けサービス業 A 社は同一企業とも類推可能であるが、事例数としては別々にカウントしている。

³ 京セラでは、正規の従業員の給与を「労務費」、費用を「経費」として呼称している。しかし、原価計算基準における「材料費」「労務費」「経費」という形態別分類に基づく原価要素とは同義ではないことに注意を要する。本稿では、京セラの「経費」を費用と読み替えるが、「労務費」は京セラと同義で使用している場合は「労務費」、異なる場合は「人件

開される。

$$\text{時間当り採算} = \frac{\text{売上} - (\text{費用} - \text{労務費})}{\text{総労働時間}} = \frac{\text{利益} + \text{労務費}}{\text{総労働時間}} = \frac{\text{付加価値}}{\text{総労働時間}} = \text{時間当り付加価値}$$

「時間当り採算」の特徴は、売上から労務費以外の費用を差し引いて「付加価値」を計算し（水野 2008）、正規の従業員の「総労働時間」で付加価値を除すことによって「生産性」を計算していることにある。すなわち、月中に各アメーバの構成員が 1 時間に付加価値をどれだけ創出したかを測定する指標となっている。よって「時間当り採算」の向上は「売上最大」「費用最小」「時間最短」という明快な論理に基づいている。

そこで、上記の公式を踏まえ、売上、費用、労務費、時間の各計上基準によって文献レビュー結果の整理を行う。具体的には「売上（収益）の計上基準」、「費用の計上基準」、「労務費の（不）算入基準」、「時間（不）算入基準」である。本稿では、先行研究で主に議論された内容を各カテゴリーに振り分け、体系的な整理を試みている。

3-1. 売上（収益）の計上基準

（1）製造部門の売上計上基準

京セラの売上計上基準について簡潔に整理する。なお、主要な採算部門は製造部門と営業部門であるため、本稿でも対象を限定して議論する。アメーバ経営では「実際にモノをつくる製造部門こそが利益の源泉である」（稲盛, 2006, p.176）という考えに立脚し、製造部門で売上（総出荷）を認識する仕組みを構築している。

受注生産方式を前提にすると「総出荷」は、「社外出荷」（社外への売り）および「社内売」（次工程アメーバへの売り）の合計からなる。「社外出荷」とは「受注生産システムによる社外の客先向けの生産金額のこと」をいい、「社外出荷という名称であって実際の出荷を意味するわけではない」（森田 2014, 245）。「製造から製品が物流倉庫に入荷した時点が、製造にとっての『社外出荷』とされる」（谷・窪田 2017, 102）。さらに、「社内売」でも同様に「他のアメーバに搬入（受入）された時点」（谷・窪田 2017, 104）で計上される。すなわち、「社外出荷」および「社内売」では「入庫基準」を売上の計上基準としており、いわゆる財務会計でベースとなる「出荷基準」とは異なる。

くわえて、京セラでは多角化を進めた結果、完成品を製造・販売する「在庫販売方式」も採用している。在庫販売方式では、製造部門は営業部門に対する「社内売」によってのみ売上を計上する。その際、製造部門と営業部門との間で社内売買価格が市場価格に基づいて決定され、「製造出し値」となる（稲盛 2006, 184）。言い換えれば、製造部門が積み上げた製造原価をベースとした「原価仕切価格」を用いることはしない（ibid, 182-184）。なお、完成品在庫への責任は営業部門が有することになるため（稲盛 2006, 186）、翻ってみると完成品が倉庫に入庫したタイミングで製造部門は「製造出し値」を計上するといえる。

したがって、京セラでは受注生産方式（社外・社内への売り）と在庫販売方式にかかわら

費」を用いている。

ず、売上の計上基準は「入庫基準」を原則としていることがわかる。

それに対して、導入事例のなかでは「出荷基準」を採用するケースが散見される。たとえば、ハリマ化成では製造部門の出来高／稼ぎを「売上計上時点（出荷時点）」で認識し「出荷＝売上計上＝生産計上」と捉えている（菅本 2004, 321；菅本・牧野 2005, 33）という。その理由として、「倉庫に在庫品を積み増ししても顧客が代金を払ってくれるわけではない」（*ibid.*）との根拠を示している。

また、電子機器 A 社は多くの点で興味深いケースとなっている。まず同社では「出荷基準」が採用されている。その理由として、生産形態が「受注生産をベースとしながらも、見込みの要素を取り込まざるをえないといった事情がある」ことがまずもってあげられる。しかし、「見込生産（在庫販売）方式」であれば、営業部門が在庫に責任を持つべきであるが、同社の場合「供給先の生産ラインに A 社の生産ラインが直結しているような状態」であり、生産調整に「営業が介在する余地はほとんどない」ため、営業部門は在庫に責任をもつことが合理的でないと判断された（渡辺 2012, 122）という。

つぎに、電子機器 A 社では「社内売」に対して独自の形態を有している。具体的には「社内売（倉入）」と呼ばれ、「最終工程の製造アメーバが倉入れした製品の金額」を指す（渡辺 2012, 123）。倉入れした時点で「社内売」を計上し売上意識の醸成を図り、顧客に出荷した時点で「社外出荷」を計上すると同時に「社内売」を減少させる手続きをとる。一見すると、なぜこのような煩雑な手続きをとるのかという疑問がわく。というのも、最終工程の製造アメーバが製品を入庫した時点で「社外出荷」の手続きをとれば、京セラの方式と同様となり売上の認識もシンプルである。しかし、一見手間に見える手続きであるが、「社内売（倉入）」は完成品在庫の増減を示している（*ibid.*）。この指摘を踏まえれば、在庫への関心を製造部門に意識させる独自の工夫と解釈可能である。

さらに、電子機器 A 社では製造工程アメーバ間の社内売買における売上計上基準にも創意工夫がみられる（渡辺 2012, 124）。事業特性に応じて売上計上基準を変えているのである。自動車部品関連事業では、前工程アメーバの「生産完了時点」（後工程の承認印が必要）で「社内売（社内手配）」（前工程）と「社内買」（後工程）を計上している。これは後工程への受け渡し時点と考えられるため京セラの方式と同様である。他方、電子機器部品関連事業では、後工程アメーバの「生産着手時点」で「社内売（社内手配）」（前工程）と「社内買」（後工程）を計上している。その理由として、後工程にはボトルネックが存在しており、それによる在庫の発生を回避したいという狙いがあるという。

最後に、「社内売」認識のユニークなケースとして、製造工程アメーバ間の取引を社内売買として認識していない事例があげられる。カズマでは、「製造アメーバ間で仕掛品は受け渡されるが、製造アメーバ間での社内売買として処理せず、他のアメーバからの社内買（製造買）がないので、営業アメーバへの社内売がそのまま製造アメーバの総生産となる」（丸田 2014, 7）という。というのも、同社では「仕入商品部」と各製造工程との間で、直接的に材料の供給と生地および製品の受け渡しが行われるためである。よって、原則として完成

したすべての生地や製品を仕入商品部で受け入れることで、各工程は生産即収益計上として処理する（潮 2016, 86）。

また、西精工は「元請制度」に基づく「社内売」の認識について述べている。なお、「元請制度」は京セラでも一部の社内売買で存在することが確認されている（三矢 2003, 85）。西精工では、「生産管理係」を主幹（元請け）とし、「各製造アメーバに加工依頼をするとともに、加工後の半製品の購入処理をして、それを次工程に供給する手配を行っている」（渡辺 2014b, 18）。理由として、取扱品目数が非常に多いためアメーバリーダー間の価格交渉は大きな負担となること（*ibid.*）、新たな情報システムの整備に多大なコストを要すること（*ibid.*）、組織構成員間のインタラクションをあえて会計的な仕組みを通じて喚起する必要性が低いこと（渡辺 2016, 46）などが挙げられている。

（２）営業部門の収益計上基準

営業部門の収益計上のタイミングは製造部門に準じるため、ここでは主に収益計上で用いられる方法を中心にみていく。はじめに、京セラの計上基準を確認する。

受注生産方式では、売上は先述したように製造部門で計上されるため、売上に口銭率を掛け合わせた営業口銭（いわゆる販売手数料に相当）が営業部門の「総収益」となる。「営業口銭率は、ビジネスの形態や扱う製品の種類によって設定されており、原則として変更しない」（稲盛 2006, 179）。すなわち、営業口銭率はいったん決定されると「一定料率」としての性質を帯びることになる。

在庫販売方式では、売上から製造出し値（売上原価に等しい）を差し引いた「粗利」が営業部門の収益となる。「製造出し値」は既に述べたように、製造部門と営業部門との間の交渉によって決定されることから「市場価格」としての性質を帯びる。よって、京セラの「製造出し値」は製造部門による原価の積み上げである「原価仕切価格」とは異なる。

受注生産方式における口銭率から導入事例をみると、電子機器メーカーA社では口銭率の変動を具備した「口銭率漸減方式」が採用されている（渡辺 2013b, 62）。具体的には、「売上高が大きい品目ほど適用する口銭率を低減させる方法」（*ibid.*）である。同社で口銭率を漸減する根拠として、発注元である完成品メーカーの製品需要増が自社の売上増加となっている場合、営業の努力とは無関係に営業口銭が増加するため、それを是正する狙いがある。さらに、この方式の妙は別の点にも見出すことができる。というのも、新規受注獲得の方が高い口銭率となるため、暗に営業部門に対して新規の受注獲得を促す効果を期待しているのである。

一方、在庫販売方式では複数の事例で「原価仕切価格」を採用している。たとえば、カズマでは製造部⇒仕入商品部⇒営業部間の社内売買で「仕切価格方式」が採用され（上總 2012, 189）、西精工では製造部門⇒営業部門との間で「社内仕切価格制度」が採用されている（渡辺 2014b, 19）。その内容を詳述している西精工について目を向けてみると、仕切価格の根拠は「予定製造原価に予定利益の半分を加算したものである」（*ibid.*, 20）と述べら

れている。その際、予定利益を製造部門と営業部門で折半する理論的根拠はないという。西精工では上述したように「元請制度」をベースに社内売買が構築されており、社内売買価格の決定は「ほぼ原価に一定額の利益を加算する方式でトップダウン的に設定」されている（渡辺 2016, 46）のである。

なお、事業特性に照らして「営業口銭」と「原価仕切価格」を併用しているハイブリッド方式もみられる。具体的には京セラミタが該当する（潮・桐畑 2013）。同社の製造から顧客までのフローを簡潔に示すと、「製造⇒営業⇒販売子会社⇒顧客」という構図となっている。京セラミタ内の「製造⇒営業」は口銭方式を採用している一方、「営業⇒販売子会社」では「価格ストラクチャ制」のもと「最終製品の予定売価から一定のマーヅンを差し引いた金額を販売子会社への売り渡し価格」（*ibid.*, 57）とし、製造部門の売上として計上する措置がとられている。京セラミタでは販売子会社との値決めが極めて重要であり、そこではアメーバのリーダーではなく、「事業部長などの執行役員および社長レベルでの判断」（*ibid.*, 58）によって決裁されている。社内売買が少ないため値決めは上位層によって行われ、製造と営業（販売子会社を含む）のアメーバリーダー間で価格の取り決めに関する話し合いが持たれていないのである。

（3）非製造業にみる売上計上基準

上記の（1）および（2）は主に製造業の事例における売上計上のバリエーションであるが、最後に非製造業の事例でみられる売上計上基準についても触れる。京セラでは、「サービスの生産の場合、客先から受注したサービスの生産完了・営業への引渡時点が社外出荷とみなされる」（谷・窪田 2017, 139）。サービスの場合も「引渡（引継）時点」という「入庫基準」と同様の考え方がベースとなっている。

それに対して、非製造業の導入事例では各事業特性に応じて特有の売上計上がみられる。たとえば、ワタベウェディングでは婚礼需要に季節変動が存在することから、売上が特定の月に偏る傾向にある。そこで、「売り上げは利用月だけでなく受注月にも計上」し売上の季節変動を緩和している（日経情報ストラテジー 2007, 154）という。また、「旅行代理店に紹介された顧客が海外の直営式場でブーケなどのオプションサービスを購入したら、国内店舗にも売り上げを計上」する措置を講じている（*ibid.*）。これは、オプションサービスは式場の売上になる一方、顧客がオプションの利用を判断するには国内店舗での提案営業による効果が大きいため、その営業努力を貢献（売上）として可視化しているのである⁴。

また、A 学校法人の導入事例では、「各課程の入学金と授業料を 12 で割ることで、1 カ月分の「総生産」としている（北居ほか 2017, 109）。ただし、「総生産の額のほとんどは、年度頭には決定されてしまう」ため、期中の工夫や努力で売上（総生産）を増やすことが難しいという問題がある（*ibid.*）。

⁴ ただし、どのようにして貢献を評価するのか（割合はどの程度か）についての詳細な記述は存在しないため不明である。

さらに、通信業に属する KCME の事例では、原則としてサービスの引継（引渡）時点が売上計上であるものの、受注から引渡までに時間を要する場合は例外的に（「時間当り採算」を計算する上で）売上の認識を前倒しすることもあるという（谷・窪田 2017, 105）。具体的には、通信キャリアからの基地局建設に関する受注案件では、「時間当り採算」上では「オーナー交渉による売上の部分を交渉完了時に社内売として計上する」（*ibid.*, 106）。換言すると、顧客への引渡前の「サービスの完了時点で、これを生産計上している」（*ibid.*, 139）。

上記であげた非製造業への 3 つの導入事例には共通点がある。それは、「時間当り採算」を計算する際に、売上の認識時期を当月の費用と照らし合わせて意図的に調整することによって、当月の「時間当り採算」を真の意味での「当月の付加価値」を理解するための一助としていることである。本稿では、このような導入組織による売上計上の創意工夫を「売上と費用の期間対応」と呼ぶことにする。

最後に、非製造業でみられる社内売買の仕組みから「社内売」の計上基準について言及する。医療組織や JAL では「協力対価」という独自の社内売買システムが設計・運用されている⁵。しかし、「社内売」の計上基準は京セラの社内売買システムとは大きく異なる。その根本的な要因は「業務プロセスの連続性」にみることができる。

京セラでは、典型的な製造プロセス⁶が「工程①⇒工程②⇒工程③・・・」というように連続的となっている。その際、工程間では仕掛品の受け渡しが連続的に行われ、社内売買によって各工程の生産高も計上可能となる。すなわち、京セラの社内売買では「仕掛品が工程間（部門間）を移転するたびに、都度社内売買実績を計上する」ことになる（松井 2017, 306）。

それに対して、医療組織や JAL で採用されている「協力対価」では各アメーバ間の関係は連続的な業務プロセスと符合していない。その特徴として「元請け」（主幹）となるアメーバ（たとえば医療でいう「診療科」、JAL でいう「路線統括本部」）を置き、元請けに売上を一括計上し、元請けとその他のアメーバ（下請け）とは擬似的な取引（つまり、実際に下請けから元請けにサービスを提供しているわけではない）によって「社内売」（協力収入）を認識している。すなわち、「協力対価」の仕組みでは「元請部門が売上げを計上するタイミングで、すべての収入分配を同時に発生させる」のである（*ibid.*）。

まとめると、京セラの社内売買システムはアメーバ間で生じる「財の実際的交換」に着目した仕組みに対して、非製造業での「協力対価」の仕組みはアメーバ間で「財の擬似的交換」という前提で設計・運用されていることがわかる。

なお、社内売買価格についても双方では異なった性質を帯びる。京セラの社内売買システムでは、工程間の取引は財（仕掛品）の受け渡しと売上計上が一致するため価格の根拠が明確となり、（社外に同様の事業が存在しているという前提で）市場価格による価格設定が成

⁵ 詳細は、森田（2014）ならびに松井（2017）を参照されたい。なお、「協力対価」の仕組みでは「社内売」という表現は用いずに、「協力収入」といった表現に修正されている。

⁶ ここで「典型的」ということわりを記しているのは、京セラでは前述したように「元請制度」という非連続的な製造プロセスを取る場合も例外的に存在するからである。

立しやすい（換言すれば「忌避宣言」が成立しやすい）条件となっている。それに対して、非製造業の「協力対価」では擬似的な財の交換となるため、社内売買価格に求める根拠も市場価格ではなく、顧客へのサービス提供に要した原価を手掛かりに事前に設定されるという形式を取らざるを得ない。そのため、社内売買価格に市場性は帯びないことになる。ただし、「業務プロセスの連続性」が成立しえない条件下で「社内売」を認識し、各アメーバの貢献を可視化するという意味では一定の合理性があり、市場性が備わっていないとしてもその存在価値は認められる。

3-2. 費用の計上基準：材料および仕掛品の在庫を中心に

費用の発生をどのように捉えるかについては議論が多岐にわたる。ここでは、導入研究のなかでとくに大きく取り上げられていた、材料および仕掛品の「在庫」問題についてフォーカスする⁷。

京セラのアメーバ経営の基本姿勢は「在庫」を是としない。「アメーバに関連する月次内に発生したすべての費用を経費として計上する」（稲盛 2006, 197）ことから、材料の「棚卸資産」勘定や「仕掛品」勘定の必要性を認めていない（三矢 2003, 97-98）。「当座買いの原則」にもあるように、購入品の数量は必要最小限に留めることが周知徹底されている。

とりわけ材料については「キャッシュフローの原則」に基づき「購入した時点ですべてその月の経費として計上される」という「購入即経費」が原則適用される。ただし、材料の投入（払い出し）時点で費用計上する「使用高計上」も例外的に認められる場合がある（稲盛 2006, 200）。たとえば、すべての部品を調達するまでに個別の時間を要する場合や、一度の購入量が多く使用量が少ない場合などが該当する。「使用高計上」によって材料の在庫を保有する場合は、在庫量を毎月適切に管理し不良在庫が含まれていないか確認することが求められる（ibid.）。

なお、京セラの採算表には「在庫」を直接表す「棚卸資産」や「仕掛品」勘定は存在しないが、「在庫」に課す「社内金利」として「在庫金利」が存在する（ibid, 198-199）。受注生産方式では基本的に、受注量に応じて製造部門が生産するため大量の材料購入や生産過多による「在庫」発生リスクは小さいといえる。それに対して、在庫販売方式では見込み生産となるためある一定数量の「在庫」を保有することになる。そのため、「在庫」責任を明確にし「在庫」量を適切に調整・管理することがより一層求められる。

京セラでは「営業が発注して製造が生産を完了し、営業に引き渡された在庫は、営業が責任を負うことになっている」（ibid, 186）。すなわち「発注側」に「在庫」責任があることをルール化している。また「在庫金利」は市中金利より高めに設定していることから、営業部

⁷ なお、費用の発生に関して他にも「間接共通経費の配賦方法」といった論点がある（稲盛 2006, 201-203）。京セラでは「受益者負担の原則」がベースとなっているが導入組織では異なるケースが存在する（たとえばハリマ化成は本社経費を「単純に頭割り（人員数）で配賦している」（菅本 2004, 31; 菅本・牧野 2005, 321)）。しかし、本稿では紙幅の関係からより事例で多く観察された「在庫」問題に焦点を絞ることとする。

門では「在庫保有＝金利負担」を強いられる。これによって、営業部門は在庫を抑制すべく需要予測の精度を上げ努力していくことが期待されているのである。

それでは導入事例ではどのようなバリエーションが観察されるであろうか。なお、非製造業ではサービス提供が主であることから「在庫」の必要性が小さいため、事例は製造業に関するものが中心となる。

材料については京セラと同様の対応を取るところが多い。たとえば、荻野工業では購買品について原則「購入即経費」を採用し、「主要材料の共通材については、要求元の払い出し要求に基づき、払い出した時点で経費計上する」（森田 2014, 140）という「使用高計上」を一部認めている。ただし、在庫に対する「社内金利」の賦課については採用しない（森田 2014, 140）という。この点は京セラと同様の対応とはなっていない。

また、電子機器メーカーA社も材料費は基本的に「購入即経費」であり、「入在庫管理や在庫管理が徹底している主要な部材（部品表に登録されている部材など）については、購入後いったん在庫処理を行い、出庫時点で材料費として費用計上」する（渡辺 2012, 126）という「使用高計上」が存在する。なおA社では1カ月に少量しか使用しないものの、大量に購入する契約を結んでいる材料も同様に処理しているという。

他にも、材料の費用計上のルール化までのプロセスを、その紆余曲折的なエピソードとともに描出している事例もある。たとえば、京セラミタでは材料の取扱品目数が多く、材料の費用計上基準を「消費高基準」（「使用高計上」）にするか「購入即経費」にするか試行錯誤を重ねたという（谷・窪田 2012b, 114）。そして、当初は「購入即経費」の原則を採用したものの、その後、同社の事業特性に鑑み、「使用時点」での費用計上（使用高計上）に変更した（潮・桐畑 2013, 58）という。その際たる要因は、部品材料の調達に1か月以上かかることが通常であるため「部品在庫は常時保管している」必要があることがあげられる（ibid.）。なお、京セラミタでは部品「在庫」に「社内金利」を賦課し、過度な「在庫」保有を抑制している（ibid.）。

「仕掛品」勘定を設けている事例にはディスコと京セラケミカルがあげられ、双方ともに「リードタイムの長さ」をその要因として指摘している。ディスコでは、主力製品が受注から売上までリードタイムが3か月以上かかるため、「月によっては材料を投入しても売上が立たずに採算が悪化したり、逆に費用がほとんど発生せずに時間当たりが良くなったりと、非常にアンバランスな状態」となっている（三矢 2003, 160）。そこで、「仕掛品勘定を設け、製品の売上が行われた月に費用も一括計上する」（ibid., 161）という措置を取っている。これによって「ある1台の機械をつくるのに要した売上、費用、時間が同じ月の採算表にあらわれる」（ibid.）ことを可能にしている。

京セラケミカルでは、製品特性として「工程の生産リードタイムが長く、またその工程をアメーバとして分割できないことがある」（谷・窪田 2010, 235）。このため、「当該アメーバは、ある程度の仕掛を持ち、翌月最初の段階で使わざるを得ない。（中略）次期期首に使用する分については半製品として計上してもよいとルール化した」（ibid.）という。京セラ

ケミカルでもディスコと同様に「売上と費用の期間対応」を図ることで、「時間当り採算」に基づく採算管理をより実態に即して行おうとする意向が窺える。

ここで、「在庫」管理に対する施策として対照的な2つの事例を取り上げる。カズマとインフラテックである。双方ともに事業特性上、繁忙期に備えて「在庫」をある一定程度保有したいという共通の悩みがある。対応策として双方ともに採算表のフォーマットを修正しているが、カズマは採算表の「時間当り」の下に「在庫増減」および「在庫含む時間当り」という勘定科目（潮 2016, 82）を追記した程度のマイナーチェンジに対し、インフラテックは「全部原価計算」に基づく採算表内の項目の大幅な変更（たとえば、材料および仕掛品の期首・期末棚卸が明示化されている）（近藤 2017）という大鉦を振るっている。

インフラテックでは特に個別の事情が作用している。というのも、同社ではそもそも現場で「全部原価計算」に基づく「在庫」管理が行われていた。ところが「時間当り採算」の導入によって余剰在庫の抑制が「時間当り採算」による利益の増加および「全部原価計算」による利益の減少をもたらし、現場に混乱を招いたという。そこで、問題を解消するべく（「在庫」の適正管理を優先するべく）採算表のフォーマットを「時間当り採算」から「全部原価計算」をベースとしたものに変更を図ったと考えられる。両事例は対照的であるものの、事業特性に基づく「在庫」管理の必要性が「時間当り採算」の採算表の設計に大きなインパクトを与え、それは各組織が置かれている状況や資源（組織能力を含む）によって異なる施策を生み出すという経験的証拠を示している。

3-3. 労務費と時間の（不）算入基準

「時間当り採算」では、労務費は分子において費用から除外（不算入）され、時間は総労働時間として分母に算入される。すなわち、「労務費の不算入」と「時間の算入」という特徴を有している。この識別に基づき、電子機器メーカーA社ではそれぞれ「時間カウント法」と「経費カウント法」と呼称し、全従業員がどちらに属するかの根拠を「職務遂行能力の水準」に求めているという（渡辺 2013a, 51）。単純に言えば、正規の従業員と非正規の従業員という「雇用形態」に強く依存している。京セラの状況は必ずしも明らかにされていないが、同様の論拠で区分していると考えられる⁸。

ここでは、京セラがどのような考え方に基づいて「労務費の不算入」と「時間の算入」という立場をとるのか、そして導入組織ではいかなるバリエーションが観察できるかについてみていく。なお、京セラでは「労務費」の対象は正規の従業員へ支払われる給与総額（諸手当を含む）であり、アルバイトもしくはパートの人件費は「雑給」として費用に算入され、分母の「時間」には不算入となっている。

⁸ ただし、京セラの海外子会社の事例では「時間当り採算」を計算する過程でパートタイマーの時間について「米国では総時間に含めている」（挽 2007, 255）との例外もみられる。

(1) 労務費の(不)算入基準

「労務費の不算入」の根拠について、稲盛(2006)をはじめ、複数の研究で多様な観点から議論が交わされている(たとえば、潮 2010; 鈴木 2010; 渡辺 2013a)。端的にまとめると、労務費はコストではなく「付加価値」(利益の源泉)であるという視点、また労務費は現場のアメーバで「管理不能」であるという視点がそれぞれ存在する。そして、「労務費の不算入」は計算構造上「労務費の不可視化」と言い換えることができる。

では「労務費の不可視化」は何をもたらすのか。それは、「業績への効果」と「組織構成員への効果」という2つに識別することができる。先に「業績への効果」では「労務費の最小化を回避」をはじめ、「給料の高低がアメーバの業績に反映されない」ことによる「人員貸借の流動性促進」および「業績の比較可能性向上⁹⁾」の大きく3つの効果を期待できる。

さらに、「業績への効果」は「組織構成員への効果」へと伝播し、「労務費の最小化を回避」および「人員貸借の流動性促進」は組織構成員同士の「協力」行動に、「業績の比較可能性向上」はアメーバ間の「競争」行動¹⁰⁾にそれぞれ作用し、合わせて「全社的利益の最大化(全体最適)を志向した行動」へと昇華されていくと考えられる。この「全体最適化行動」は組織構成員の経営者意識を醸成することに他ならず、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」および「全員参加経営の実現」(稲盛 2006, 31)に結実すると考えられる。

このように、京セラでは「労務費の不算入」＝「労務費の不可視化」となり、「業績への効果」および「組織構成員への効果」へと連鎖反応を起こし、最終的にアメーバ経営の目的を体現する役割を果たしているのである。一方、導入事例に目を転じてみると、製造業では概ね「時間当り採算」を採用し、京セラと同様の効果を享受しているものと考えられる。ただし、下記に示すように製造業のなかでも京セラが買収した海外子会社(旧 KII サンディエゴ工場)では「時間当り採算」を採用しつつも、「税引前利益」が積極的に活用されている(挽 2007, 255)という異色のケースも存在する¹¹⁾。

それに対して、非製造業のなかには、「時間当り採算」を採用していない、もしくは計算

⁹⁾ 「時間当り採算」の比較可能性について、アメーバによっては間接共通経費が配賦されている場合があり、その妥当性に注意が必要である。「受益者負担の原則」に基づく配賦(稲盛 2006, 201)とはいえ、完全に比較可能性が実現しているかどうかは議論の余地がある。よって、本稿では「比較可能性向上」という表現を用いている。

¹⁰⁾ 「競争」行動は一見すると「部分最適化」行動を招くとも解釈できる。しかし、京セラでは「競争」原理の導入はあくまでもお互いを高めていくという目的であって、実際に管理会計上でも業績評価と報酬とを直接リンクさせていない。また、フィロソフィという面からも「大家族主義」や「利他の精神」が強調されている。よって、本稿では「競争」行動も「全体最適化」行動への一助となりうると判断している。

¹¹⁾ さらに、カズマではアメーバ経営導入当初、「時間当り採算」を導入したものの、「税引前利益」を業績評価指標として意識する傾向が強く、採算表にも当時は「税引前利益」が表記されていた(現在は削除)という(潮 2016, 85)。このように製造業のなかにも「時間当り採算」に指標を集約することに対して、ある種の戸惑いが存在することは興味深い事実である。

はしているが活用していないといった事例が複数みられる。では、異なる業績評価指標を用いるなかで「労務費」がどのように取り扱われているのか確認する。なお、「労務費」という表現は製造原価における形態別分類上での呼称であるため、非製造業には不都合である。よって、以下では正規の従業員の人件費を指す場合は「正規人件費」、非正規の従業員の人件費の場合は「非正規人件費」、人件費総額を指す場合は単に「人件費」として峻別する。

具体的な指標を列挙すると、「売上高営業利益 (GOP)」(ワタベウェディング、個人向けサービス業 A 社)、「1 人 1 日当たり利益」(サンフロンティア不動産)、「税引前利益」(海外子会社、JAL、ホテル日航プリンセス京都)、「償却前利益」(ホテル A 社)である。すべての指標に共通していることは「人件費」(とくに正規人件費)を費用に算入していることである。つまり、「人件費の算入」によって業績評価指標が「付加価値」としての性質を帯びていない。その理由も含めて各導入事例をみていく。

ワタベウェディングおよび個人向けサービス業 A 社で採用されている「GOP」は、「売上高から賃貸料・設備償却費を除いた総費用を差し引いた営業粗利益額」を指している(横田・鶴飼 2010, 77)。管理不能費という観点から、店舗の賃貸料(店舗によって差が大きい)、改装費、設備の減価償却費等を費用に算入していないのである。また、アメーバ経営導入当初は「時間当り採算」を業績評価指標として活用していたという。しかし、その計算式では「売上から人件費を含む経費等の費用を差し引いたものをアメーバ利益」としていた(ibid.)。すなわち、「アメーバ利益」の計算過程で「正規人件費」が費用に算入されているため、「付加価値」指標としての性質を帯びていない。それに関して「人件費を含めている理由はサービス業としての特徴から費用に占める割合が大きいためであり、人件費を無視した利益管理は意味がないと考えたためである」(ibid.)との見解が示されている。

なお、「時間当り採算」を算出する際には、改めて「アメーバ利益」に「人件費を加えたものを人員数と月間労働時間の積で除し」ており(ibid.)、この場合は「時間当り付加価値」としての性質を帯びている。ただし、注意すべきは「人件費」を改めて加えるという作業によって「人件費」が可視化されている点である。横田・鶴飼(2010)の見解でも示されていたように、ワタベウェディングおよび個人向けサービス業 A 社では「人件費」(とくに正規人件費)をあえて可視化することによって、組織構成員へ「意識」させるという目論みがあったと考えられる。

サンフロンティア不動産で活用されている「1 人 1 日当たり利益」は「1 人当たり 1 日稼ぎ金額」から平均賃金(正規人件費)を差し引いた値である(横田・鶴飼 2010, 78)。ここで注目すべきは「1 人当たり 1 日稼ぎ金額」は正規人件費を差し引く前での「付加価値」を意味するが、「1 人 1 日当たり利益」は正規人件費を差し引くため「付加価値」の性質を帯びていない点である。業績評価指標として用いているのは「1 人 1 日当たり利益」のため、付加価値を意識させる仕掛けとはなっていない。この点について横田・鶴飼(2010)はワタベウェディングおよび個人向けサービス業 A 社に対するのと同様に「人件費を意識させるという工夫」(82)と捉えている。

「税引前利益」を採用している事例のなかで、理由まで言及している海外子会社をみていく。京セラが買収した海外子会社では導入当初から「時間当り採算」の採算表に「税引前利益」を含めて明示し、「税引前利益」まで評価指標としてみていた（挽 2007, 255）という。その理由について挽（2007）はインタビューイヤーの発言を引用しながら「米国では一般にボトムラインが重視される。人件費も含めた管理が当然なのである」（255）との見解を述べている。

以上のように、非製造業では時として「人件費の算入」によって組織構成員に「人件費を意識」させることが、事業特性上効果的であるとの見解が確認できる。それに対して、同じ非製造業でも（非営利組織ではあるが）病院への導入事例では対照的な見解が示されている。複数の病院への導入事例を分析した挽（2015b）は「医療組織では職種により人件費が大きく異なること、および医師不足の現状において人件費は戦略的コストであることから、付加価値は人件費控除後の利益よりも望ましい概念である」（21）と述べている。つまり、「人件費の不算入」による「付加価値」としての業績評価指標の方が効果的であるとの立場をとっている。

ただし、挽（2015b）は「人件費の不算入」を絶対視しているわけではなく、「なかには人件費控除後の税引前利益を算出し、それを重視している医療・介護組織も存在する。買収により余剰人員を抱えてしまったことがその背景にある」という事実を踏まえ、「どの利益概念を重視するかは状況によっても異なる。」（21）と付記している。状況依存という見解は京セラグループでも確認でき、上述した海外子会社およびホテル日航プリンセス京都は京セラのグループ企業（いずれも買収・支援後、子会社化）は「税引前利益」を活用し、稲盛氏と KCCS が再生に取り組んだ JAL も同様である。この事実は、京セラでも「時間当り採算」という付加価値指標を必ずしも絶対視しているわけではないという証左でもある。翻ってみると、「労務費（人件費）の（不）算入」の是非はさらなる議論の余地があるといえる。

最後に、導入研究では直接的に触れられてはいなかったが、非製造業では「正規の従業員の割合」が相対的に低いため「時間当り採算」が敬遠されている可能性が考えられる。非製造業、なかでもいわゆるサービス業では非正規従業員の割合が総じて高い傾向にある（厚生労働省ホームページ）。正規の従業員の割合が低い場合、労働力の源泉を非正規従業員に依存している程度が高まるため、真の意味での「付加価値」を測定するには非正規従業員までも含めて考える必要性が出てくる。これは、製造業でも同様であり、現にハリマ化成では派遣社員の人数が増加してきたことによって、人員としてカウントするかどうか（つまり「付加価値」計算に含めるべきか）思案している（菅本・牧野 2005, 319）という。

電子機器メーカーA社でみられた「職務遂行能力の水準」（渡辺 2013a, 51）に基づいて「労務費の算入」を鑑みても、非正規従業員が正規従業員と同水準の職務遂行能力を有するならば「付加価値」としてみなすべきとの見解が成り立つ。この点は現在、社会全体で関心を集めている「非正規雇用の正規化」問題とも絡めて、各導入組織で対応策に試行錯誤があると思われる。ただし、従業員の「雇用形態」というデリケートな課題を俎上に載せること

になるため、組織全体でコンセンサスを得るには従業員の「心理的反発」に配慮した施策が求められる (ibid. 54-55)。

いずれにせよ、これまでの経験的材料を突き合わせて言えることは、非正規従業員が総じて高い一部の職種では、「時間当り採算」という「付加価値」に基づく業績評価が必ずしも実態を評価することにならず、それが一因となり指標としての活用が回避されている可能性が指摘できる。

(2) 時間の(不)算入基準

「時間当り採算」は「現場の指標に『時間』という概念を持ち込むことによって、従業員ひとりひとりに時間の大切さを自覚させ、仕事の生産性を向上させている」(稲盛 2006, 152-153)。「時間当り採算」では「総労働時間」として表記され、その内訳は正規の従業員の「定時間」「残業時間」「部内共通時間」「間接共通時間」であり、他アミーバから応援を受けた際はその時間も含まれる(三矢 2003; 稲盛 2006)。なお、繰り返しになるが非正規の従業員の時間は含まれない。また、関連して「時間当り採算」を向上させるには「総労働時間」を短縮することがあげられる。しかし「就業時間で定められた定時間を削減するという意味ではない」(稲盛 2006, 151-152)。ここで重要な点は「いかに時間の使い方を工夫するか」という「時間の有効活用」が求められる (ibid., 152)。

その一例として「時間貸借」がある。人的キャパシティが余っているアミーバ(貸し手)から不足しているアミーバ(借り手)へ人員の応援を出し、その際に時間を振り替えるのである。ただし、この場合に貸し手の人員の能力が借り手の人員に求められる能力と同質的な水準であるという前提を要する。よって、人員貸借が可能な「環境」が整っていることが条件となる。たとえば、同様の作業(製造活動やサービス提供活動など)を行うアミーバが複数存在すること、普段から組織構成員のマルチタスク化(多能工化)をしていることなどがあげられる。また、事前に組織全体で個人の能力や各アミーバの時間余剰の可能性について共有していることも「時間貸借」を活発化することに効果的である¹²。

では、導入事例ではどのように「時間の(不)算入」を解釈しているのだろうか。実は、「時間」に関して多くの議論を展開しているのは、「労務費」と同様に非製造業での事例が圧倒的多数である。その理由のひとつに「時間の測定」に関して製造業と非製造業では異なる実態があるといえる。

製造業を前提とすれば、就業時間には「作業時間」および「手待ち時間」が含まれ、さらに「作業時間」の内訳は「直接作業時間(段取り時間+加工時間)」および「間接作業時間」となる。製造業では、直接工の作業時間について「作業時間報告書」に基づき比較的正確に測定されている(清水ほか, 2011)。つまり、正確かつ詳細な時間測定が可能であり、「時間」

¹² たとえば、導入事例のアクテックでは毎週「擦り合わせ会議」(次週に流す製品の順番を決定)を開き、「人員の再配置、つまりアミーバ間で何時間メンバーを貸借するかを決定する」(三矢 2010, 201)という。

が業績評価指標に含まれることに一定の合理性を見出すことができる。そのため、製造業の事例では「時間の（不）算入」が不問に付され、特段論点としても表出されない傾向にある（ただし、一部の製造業でも「時間」に関する議論があるため後述する）。

一方、非製造業では必ずしも同様な環境が整っているとはいえない。「定時間」（就業時間）は測定可能といえるが、その内訳まで細かく分類し定義していくことが必ずしも容易ではない。よって、「時間の（不）算入」の是非は非製造業の事例で多くの関心が寄せられている。

「時間当り採算」を採用している導入事例では、とくに「時間の算入」に対する肯定的な見解が顕著である。たとえば、社会医療法人天神会において看護師が所属する病棟部門では、「時間」が指標に含まれていることから、人員が減少してもその努力が数字に反映されるため、看護師のモチベーションの増加につながっている（森田 2014, 176）。また、ケアサービスでは、「時間当り採算表」が「残業時間」を意識させる効果をもたらす（*ibid.*, 193）と指摘されている。他にも、病院では「時間移動をするようになったことにより、応援時間が正確に測定され、それぞれ納得感のある配属・配置ができるようになった」（挽 2013, 33）、A 学校法人では「導入後は労働時間が数値化されることによって、効率化の意識が高まり、残業時間が減少したことが確認された」（北居ほか 2017, 112）という効果が記述されている。

とくに、病院では「各部門の総時間が公式に測定・把握されている」傾向が強く（挽 2014, 36）、「他部門への応援時間（時間移動）は 15 分単位で測定されている」ケースも報告されている（挽 2015b, 20）。京セラでは「0.5 時間（30 分）単位」（稲盛 2006, 152）とされていることから、上記の調査対象病院ではさらに細かな時間測定がされていることがわかる。そのため、社会医療法人社団慈生会では「時間当り採算表により応援時間（時間移動）を公式に測定するようになった結果、部門に人を固定するのではなく協力体制をとることが採算上そして医療の質の点からも望ましいという意識が芽生えて、協力体制を自律的にとるようになった」（挽 2015b, 21）という効果を具体的に認識している。また、同法人の看護部門では「時間移動により応援時間と残業時間を意識するようになった」（*ibid.*, 22）、リハビリテーション部門では「患者に携わる時間を増やすための時間の効率的活用を行うようになった」（*ibid.*, 22）との個別の効果も確認されている。

挽（2015a）は一連の病院への導入事例研究を踏まえて「時間の算入」の意義について次のように述べている。「医療組織には時間当り付加価値が適している。医療組織の特徴は、人が人に対してサービスを提供する労働集約型である点に求められ、時間を測定することによる効果が大きいからである」（挽 2015a, 20-21）。また、病院では上述したように時間の測定に適した「環境」が整っていることから、「患者に対してサービスを提供する時間を確保する一方、他方において事務処理時間、手待時間、移動時間や残業時間を削減するための創意工夫がみられる」（*ibid.*, 21）と指摘している。さらに、「時間当り採算」は医療の質と効率性を両立しうるとし、一例として「手術時間の短縮」をあげている（挽 2017, 55）。

これは時短による手術中の患者への負担リスクを減らすことが「時間当り付加価値と医療の質の両方の向上につながる」(ibid.) ことを意味する。

それに対して、「時間当り採算」を活用していない導入事例では「時間の不算入」を支持する見解がある。ホテル日航プリンセス京都では「税引前利益」が業績評価指標として活用されており、その根拠として「時間の正確な測定（サービス提供時間と手待ち時間の区分など）が容易ではない」「効率性を追求するあまり組織構成員が安易にサービス提供時間を短縮させる行動をとる可能性もある」とし、「時間の算入」による「逆機能の代償は大きい」としている（庵谷 2014, 139）。庵谷（2014）の主張の根拠は調査対象のホテルでは時間を詳細に区分・測定することが困難であることにある。つまり、時間の測定に適した「環境」とはいえないことに論拠を求めている。

病院を前提とした挽の一連の研究とホテルを対象とした庵谷の研究では、事業特性に応じた「時間の測定可能性」がその根源にあるといえる。「時間当り採算」では「時間の算入」によって採算表上で「時間の可視化」が生じる。組織構成員は「時間」を短縮することが指標改善の手段として認識することになるため、「時間の測定可能性」は極めて重大な問題といえる。ただし、「時間の（不）算入」の根拠を「時間の測定可能性」のみに求めるには尚早である。というのも、「時間当り採算」を活用していないその他の導入事例では、「時間」について十分に言及されておらず、経験的材料が不足しているからである。

4. 「時間当り採算」の設計・運用要件と非採用時の影響

本節では、導入事例のレビューに基づき「時間当り採算」の設計・運用要件および「時間当り採算」の非採用時に生じうる影響について考察する。なお、設計要件とは「時間当り採算」を設計する上での技術的条件を意味し、運用要件とは「時間当り採算」を業績評価指標として活用する際に求められる条件を指す。結論を先んじれば、「時間当り採算」の設計・運用要件は図表1の通りとなる。

図表1 「時間当り採算」の設計・運用要件

I 「時間当り採算」の設計要件	II 「時間当り採算」の運用要件
① 「売上と費用の期間対応」	① 「当月の付加価値との関連性」
② 「正規の従業員の割合」	② 「業績の比較可能性」
③ 「時間の測定可能性」	③ 「時間最短の有用性」

4-1. 「時間当り採算」の設計・運用要件

(1) 「時間当り採算」の設計要件

これまでの導入事例研究に基づく、「時間当り採算」を設計（I）する際には以下の要件を勘案することが重要となる。I - ①「売上と費用の期間対応」、I - ②「正規の従業員の割合」、I - ③「時間の測定可能性」である。

「売上と費用の期間対応」では、京セラで原則適用されている「売上計上基準」ならびに「費用計上基準」をベースに設計することが可能かどうかを焦点となる。「売上計上基準」では製造部門での「在庫基準」（サービスであれば「引渡（引継）時点」）、営業部門での一定料率に基づく「口銭方式」（受注生産方式）および「粗利（売上一製造出し値）」（在庫販売方式）に基づくこととなる。一部の製造業や非製造業にみられるようにリードタイムがひと月以上要する場合は意図的に「売上の期間対応」をとるべく、売上の配分といった京セラとは異なる措置を講ずることになる。

「費用計上基準」では主に材料および仕掛品の「在庫」管理に限定してではあるが、「購入即経費」を原則とし「使用高計上」を一部例外的に認めるルールが構築されているかどうか前提となる。材料もしくは仕掛品を「在庫」として保管せざるを得ない場合、「時間当り採算」の指標とは別に「在庫」に関する指標を設定するといった京セラとは異なる対応が求められる。

「正規の従業員の割合」は「労務費の不算入」による「付加価値」計算の妥当性を見極める上で重要な要件である。京セラでは正規の従業員の割合が総じて高いと考えられ、そもそも問題視されてこなかったといえる。しかし、導入組織では誰が「付加価値」創出に寄与しているのかという観点から設計を検討する必要がある、場合によっては非正規の従業員を含めた「付加価値」計算も視野に入れての議論が求められる。

「時間の測定可能性」は総労働時間の内訳について詳細に分類・測定可能かどうかという点が条件となる。製造業では時間を「作業時間」や「手待ち時間」で識別・測定する「環境」にあるが、非製造業では必ずしも同様の「環境」を期待できない。「定時間」の測定は可能だとしても、細かい作業区分に応じた「時間」の整備が設計上求められる。

（２）「時間当り採算」の運用要件

「時間当り採算」を運用（Ⅱ）する際には以下の要件に配慮する必要がある。Ⅱ - ①「当月の付加価値との関連性」、Ⅱ - ②「業績の比較可能性」、Ⅱ - ③「時間最短の有用性」である。なお、「時間当り採算」を効果的に運用するには設計要件を満たしていることが前提となり、設計および運用要件は密接に関連している。

「当月の付加価値との関連性」は、計算過程で当月の「付加価値」に資する要素（会計情報）で構成されていることを意味する。「時間当り採算」の採算表上に表記される「当月時間当り」を「当月の付加価値」と解釈するならば、真の意味で当月の「付加価値」創出に貢献した要素のみで評価されるべきである。ただし、実際には純粋な「付加価値」計算は困難であり、京セラでも製品特性によっては必ずしも実現しえない。しかし、全く無視してよいというわけではない。というのも、実際の活動を正確に採算表に可視化することで、組織構成員も行動の成果を正確に把握し「時間当り採算」に対する信頼度も高まるからである。

「業績の比較可能性」は、比較可能なアメーバの存在を前提とし、かつ比較の公平性が保持されていることが条件となる。「時間当り採算」をベースにアメーバ間での公平な「競争」

（「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」など）を生起させ、お互いを高め合うことの重要性があげられる。仮に「時間当り採算」の設計が可能であっても、比較可能性が低い環境下では組織構成員の「競争」心に火が付かず、アメーバ経営の意図する活性化が減退しかねない。そのため、「時間当り採算」をより効果的に活用するためにも「業績の比較可能性」が強く求められる。

「時間最短の有用性」は、「時間当り採算」の分母にあたる「総労働時間」を短縮する際に、「非価値付加的時間」（無駄な時間）を発見し解消することを意味する。そのためには設計要件でもあげた「時間の測定可能性」という前提の存在が不可欠である。もちろん、「定時間」（就業時間）と「残業時間」程度の識別でも、「残業時間」の削減という一定の効果は期待できる。しかし、安易に「時間」の短縮を容認することは「価値付加的時間」までも削減するという危険性を同時に含んでいる。したがって、「時間の測定可能性」が整う「環境」が「時間最短の有用性」の実現可能性を高めるといえる。

4-2. 「時間当り採算」の非採用時に生じうる影響

「時間当り採算」を採用しない、もしくは業績評価指標として活用しない場合、導入組織にはいかなる影響があるのだろうか。前節の「労務費の（不）算入基準」でも議論したように、「時間当り採算」では「労務費の不算入」によって「付加価値」としての性質を帯びることになる。「時間当り採算」を採用・活用していない導入組織の多くは、「税引前利益」といった「労務費の算入」によって算出された指標を採用していた。ここでは、「フィロソフィの具現化」という論点を手掛かりに、導入組織への影響を論究する。

フィロソフィがアメーバ経営の管理会計システムに具現化されていると解釈する研究には、潮（2006; 2010; 2011; 2013）、澤邊（2010）、Ushio and Kazusa（2013）、Sawabe and Ushio（2009）、Takeda and Boyns（2014）がある。なかでも、「労務費の不算入」が「従業員主義」（潮, 2006）もしくは「大家族主義」（澤邊, 2010; 潮, 2013）を体現しているとの見解がある。具体的には「従業員の給与・賃金が経営者の報酬と同等である」という意味で、「大家族主義」が「時間当り採算」に「銘刻（inscription）」していると解釈されている（潮 2013, 122-124）。つまり、「付加価値」を高めるとは、経営者の報酬と従業員（正規に限る）の人件費を最大化することに他ならない。このような労使一体となった協調行動が「時間当り採算」の活用によって体現しうるのである。

それに対して「税引前利益」を採用している導入組織では、計算構造上「正規人件費」を「費用」として捉えている。「正規人件費」は各現場で管理不能なため「経費最小化」の対象とはなり得ないものの、計算構造上「付加価値」とみなされていないことも事実である。よって、当該導入組織では「大家族主義」の体現を京セラと同様に類推することは困難といえる。危惧すべき点は、組織構成員の協調行動が損なわれ、部分最適化行動を誘発しかねないことである。

では、「税引前利益」といった「労務費の算入」を伴う業績評価指標を採用した場合、導

入組織では同時に「大家族主義」といったフィロソフィを放棄するのであろうか。結論を先んじれば、この解釈は妥当ではない。むしろ、当該導入組織ではより一層フィロソフィの重要性が認識され、フィロソフィ教育にも力を入れている。その一例を示せば、JAL が該当する。JAL では京セラの支援開始当初、最優先に実施したことは組織構成員、なかでも経営幹部層の意識改革である。その過程で「JAL フィロソフィ」を作成し、JAL の組織構成員一人一人が持つべき心構えを重点的に盛り込んでいる（森田 2014, 90-93）。JAL のケースはフィロソフィの浸透が先にあり、その後部門別採算制度といった管理会計システムの本格的な運用を開始したという（ibid., 101-102）。つまり、フィロソフィという土壌の上で「税引前利益」に基づく採算管理が展開されていると考えられる。

以上のことから、「時間当り採算」という「付加価値」を含意した業績評価指標を採用することはそれ自体がフィロソフィを具現化するという可能性があるが、他方で「税引前利益」といった業績評価指標を採用することは単にフィロソフィの放棄を意味するではなく、むしろフィロソフィの浸透による一体感の上で成り立つという「フィロソフィの必要性」を組織構成員に意識させる状況を生み出す。実際に、JAL では「JAL フィロソフィ」を自ら作り上げ、かつフィロソフィ教育を通じて組織全体で浸透したからこそ、「付加価値」ではない「税引前利益」という指標の下でも、組織全体が一体となって行動し好業績を残しているといえる。

まとめると、『付加価値』指標の非採用⇒フィロソフィの体現が喪失⇒部分最適化行動の管理会計的抑制効果の減退⇒フィロソフィの重要性の再認識」という論理的プロセスで解釈することができる。逆説的ではあるが、「付加価値」を帯びない指標だからこそ「大家族主義」といったフィロソフィの必要性が再認識されるといえよう。

5. むすびにかえて

本研究では「時間当り採算」を設計・運用する際の要件および「時間当り採算」の非採用によって生じうる影響を探索することを目的に、アメーバ経営導入事例研究をレビューし体系的に整理した上で考察を行った。結論として、前節でも詳細に示したように設計要件および運用要件を各々3点指摘するとともに、「時間当り採算」の非採用によってフィロソフィの重要性が再認識されることを述べた。

本研究のインプリケーションは3点ある。第一に、アメーバ経営導入事例研究の体系的整理を行ったこと、第二に、導入事例から「時間当り採算」の設計・運用要件を導出したこと、第三に、「時間当り採算」の非採用という文脈からアメーバ経営実践への影響を検討したことである。

第一は、アメーバ経営導入事例研究をレビューした潮・桐畑（2013）および潮（2016）と比較しても網羅性があり、また導入事例を射程としたインテンシブなレビューを実施したことで導入事例のバリエーションを体系化している。アメーバ経営導入に対峙している実務家のみならず研究者にとっても、各論点に対する研究の進展度と課題を定型的に理解

するための一助となりうる。

第二は、京セラではなく、あえて導入事例から「時間当り採算」の実践を考察したことによって、京セラでは自明視されているが導入組織の文脈上では適合しない要素を顕在化し、先行研究とは異なる視点から「時間当り採算」の設計・運用要件を導出している。京セラのアメーバ経営を射程としたこれまでの先行研究では見過ごされてきた点を、本研究によって補完することが可能となっている。

第三は、「時間当り採算」が必ずしもすべての導入組織で採用・活用されていないという前提に立ち、本来ならば得られたであろう効果が享受できない場合の影響を考察し、「時間当り採算」の非採用時に考慮すべき点を明らかにしている。アメーバ経営にとって「時間当り採算」は必要条件なのか、という点は実務的にも学術的にも議論の一致をみていない。本稿は、「時間当り採算」は京セラという文脈で生成されており、異なる文脈では必ずしも設計・運用が望ましいとは限らないという立場に立っている。したがって、本研究は「時間当り採算」が設計・運用されていないという状況下で、アメーバ経営をいかに考えるかという新たな問題を考察する契機を提供している。

最後に、本研究の主要な課題を述べる。本稿の冒頭でも述べたように、アメーバ経営導入事例研究はアメーバ経営のバリエーションの解明をひとつの目的としている。しかし、「アメーバ経営とは何か」についての解釈はそもそも一様ではない。現に、アメーバ経営学術研究会でも定義は「暫定的」とされ、検討の余地を残している。とすれば、プロトタイプ（原型）としてのアメーバ経営に解釈の「幅」がある以上、アメーバ経営のバリエーションの解釈にも齟齬が生じることは否定できない。この点については今後さらにアメーバ経営を研究するなかで、狭義と広義のアメーバ経営の定義という観点も含めて検討していく必要がある。

参考文献

- Lukka, K. and S. Modell. (2010) “Validation in Interpretive Management Accounting,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, No.4, pp.462-477.
- Sawabe, N. and S. Ushio (2009) “Studying the Dialectics between and within Management Credo and Management Accounting,” *The Kyoto Economic Review*, Vol.78, No.2, pp.127-156.
- Takeda, H. and T. Boyns, (2014) “Management, Accounting and Philosophy: The Development of Management Accounting at Kyocera, 1959-2013,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.27, No.2, pp.317-356.
- Ushio, S. and Y. Kazusa (2013) “The Development of Accounting Calculations as Chronological Network Effects: Growth Rings of Accounting Calculations,” *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol.9, No.4, pp.380-407.
- アメーバ経営学術研究会編 (2010) 『アメーバ経営学—理論と実証—』 KCCS マネジメントコン

サルティング株式会社.

- 稲盛和夫 (2006) 『アメーバ経営：ひとりひとりの社員が主役』 日本経済新聞出版社.
- 引頭麻美 (2013) 『JAL 再生 高収益企業への転換』 日本経済新聞出版社.
- 潮清孝 (2006) 「第 9 章 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『次世代管理会計の構想』 中央経済社, pp.193-216.
- 潮清孝 (2010) 「京セラ・アメーバ経営における時間当り採算の歴史的形成過程についての研究—時間当り採算の「年輪」を読む」 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株式会社, pp.115-141.
- 潮清孝 (2011) 「管理会計のユビキタス化：全員参加経営における管理会計の役割」 『中京経営研究』 第 20 卷, 第 1・2 号, pp.145-156.
- 潮清孝 (2013) 『アメーバ経営の管理会計システム』 中央経済社.
- 潮清孝 (2016) 「第 4 章 アメーバ経営の多様性と採算表比較：カズマにおける進化経営を事例として」 上總康行・長坂悦敬編『ものづくり企業の管理会計』 中央経済社, pp.69-88.
- 潮清孝・桐畑哲也 (2013) 「アメーバ経営の導入による事業再生—被導入企業における受容プロセスを中心に—」 『メルコ管理会計研究』 第 6 号 I / II, pp.51-62.
- 庵谷治男 (2014) 「ホテル日航プリンセス京都におけるアメーバ経営の導入と実践」 『企業会計』 Vol.66, No.12, pp.134-140.
- 大西康之 (2013) 『稲盛和夫 最後の闘い JAL 再生にかけた経営者人生』 日本経済新聞出版社.
- 上總康行 (2012) 「第 7 章 脱賃加工戦略と中国進出—カーテン製造業(株)カズマの成長戦略—」 上總康行・中沢隆夫編『経営革新から地域経済活性化へ』 京都大学学術出版会, pp.167-193.
- 北居明・鈴木竜太・小野康裕 (2017) 「アメーバ経営の学校組織への導入」 アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』 中央経済社, pp.101-120.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 (2015a) 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか (上) 京セラにおけるアメーバ経営と本調査の概要」 『企業会計』 Vol.67, No.11, pp.97-103.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 (2015b) 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか (中) アメーバ経営の導入における目的, 成果と負担・問題」 『企業会計』 Vol.67, No.12, pp.120-126.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 (2016) 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか (下) アメーバ経営のコンポーネントとまとめ」 『企業会計』 Vol.68, No.1, pp.124-130.
- 窪田祐一・三矢裕・谷武幸 (2017) 「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか—導入企業 97 社へのアンケートに基づく実態調査」 アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』 中央経済社, pp.233-261.
- 黒川行治 (1994a) 「京セラとヤシカの合併 (1) —救済合併ではあったが、シナジー効果を期待した異業種合併」 『経理情報』 No.720, pp.12-18.
- 黒川行治 (1994b) 「京セラとヤシカの合併 (2) —救済合併ではあったが、シナジー効果を期待した異業種合併」 『経理情報』 No.721, pp.12-20.
- 近藤大輔 (2015) 「精度向上を目指す予算管理—日本航空株式会社の経営改革からの考察—」 廣

- 本敏郎先生還暦記念論文集出版委員会編『日本の管理会計研究』中央経済社, pp.113-131.
- 近藤大輔 (2017)「アメーバ経営導入の阻害要因—インフラテックからの教訓—」『メルコ管理会計研究』第9号Ⅱ, pp.45-53.
- 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株式会社, p.89-114.
- 澤邊紀生・庵谷治男 (2017)「部門別採算制度が経営理念の発現に及ぼす影響—ホテルにおけるアメーバ経営の事例—」アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』中央経済社, pp.61-100.
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博 (2011)「わが国原価計算実務に関する調査(新連載・第1回)原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』Vol.63, No.8, pp.72-81.
- 菅本栄造 (2004)「ユニット採算システムの設計と運用方法—ハリマ化成(株)のミニ・プロフィットセンターの事例研究」『会計』第166巻, 第6号, pp.30-44.
- 菅本栄造・牧野信夫 (2005)「ハリマ化成(株)におけるユニット採算システム—ミニ・プロフィットセンターの管理会計システムの構築に向けて」『経理研究』第48号, pp.315-329.
- 鈴木寛之 (2010)「自律的組織の企業内協働にみる利益帰属システムの理論的原則」『一橋商学論叢』第5巻, 第2号, pp.38-52.
- 鈴木寛之 (2011)「自律的組織の企業グループ内組織間協働にみる利益帰属の微調整：鹿児島エレクトロニクス事例から」『原価計算研究』Vol.35, No.1, pp.84-95.
- 谷武幸 (2013)「アメーバ経営の概念モデル—フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』Vol.65, No.2, pp.17-27.
- 谷武幸・窪田祐一 (2010)「アメーバ経営導入による被買収企業の組織変革—チェンジ・エージェントの役割」アメーバ経営学術研究会編 (2010)『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株式会社, pp.211-252.
- 谷武幸・窪田祐一 (2012a)「被買収企業の組織変革におけるチェンジ・エージェントの役割：アメーバ経営導入と経営フィロソフィの浸透」『経済研究』(大阪府立大学) 第57巻, 第4号, pp.35-47.
- 谷武幸・窪田祐一 (2012b)「管理会計システムの導入による組織統合と戦略実施：京セラミタにおけるアメーバ経営導入のケース」『原価計算研究』Vol.36, No.1, pp.107-118.
- 谷武幸・窪田祐一 (2017)『アメーバ経営が組織の結束力を高める—ケースからわかる組織変革成功のカギ』中央経済社.
- 日経情報ストラテジー (2007a)「成果出す業務革新の現場 経営管理を徹底する! ワタベウェディング—年商2倍の成長支えたアメーバ経営手法の改善で利益率を向上」『日経情報ストラテジー』Vol.16, No.5, pp.152-155.
- 日経情報ストラテジー (2016)「特集 JAL アメーバと IT で『全員経営』」Vol.25, No.1, pp.22-39.

- 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.
- 挽文子 (2013) 「病院における経営と会計」『会計』第 183 巻, 第 6 号, pp.715-729.
- 挽文子 (2014) 「病院の変革とアメーバ経営」『会計』第 185, 第 4 号, pp.472-485.
- 挽文子 (2015a) 「管理会計の多様化と普遍性」『会計』第 187 巻, 第 2 号, pp.156-168.
- 挽文子 (2015b) 「医療の質向上と管理会計」 廣本敏郎先生還暦記念論文集出版委員会編『日本の管理会計研究』 中央経済社, pp.1-27.
- 挽文子 (2017) 「医療組織へのアメーバ経営の導入」 アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』 中央経済社, pp.41-59.
- ト志強 (2016) 「中国企業におけるアメーバ経営の展開：宝鋼金属の事例を中心に」『経営研究』(大阪市立大学) 第 66 巻, 第 4 号, pp.197-206.
- 牧野信夫 (2000) 「ケース・スタディ イントラネットを使った小部門損益自主管理システム」『IE レビュー』第 41 巻, 第 1 号, pp.40-44.
- 松井達朗 (2017) 「協力対価方式の発案—医療・介護業界, 日本航空への導入—」 アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』 中央経済社, pp.287-307.
- 丸田起大 (2013) 「アメーバ経営における中国人従業員の採算意識への報酬制度の影響：(株)カズマでの質問票調査から」『経済学研究』(九州大学) 第 80 巻, 第 4 号, pp.97-107.
- 丸田起大 (2014) 「アメーバ経営の導入効果の検証：(株)カズマにおける従業員意識と財務業績の向上」『経済学研究』(九州大学) 第 81 巻, 第 1 号, pp.1-20.
- 丸田起大 (2016) 「第 5 章 アメーバ経営の導入効果の検証：予定難易度向上と速度連鎖効果」 上總康行・長坂悦敬編『ものづくり企業の管理会計』 中央経済社, pp.89-101.
- 丸田起大・潮清孝・上總康行 (2017) 「アメーバ経営の導入プロセスと導入効果—株式会社カズマの事例」 アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営の進化：理論と実践』 中央経済社, pp.153-183.
- 三浦后美 (2013) 「日本航空 (JAL) とアメーバ経営」『社会科学論集』(埼玉大学) 第 139 号, pp.59-73.
- 水野一郎 (2008) 「付加価値管理会計の展開—京セラアメーバ経営を中心として—」『会計』第 173 巻, 第 2 号, pp.84-94.
- 水野一郎 (2012) 「京セラアメーバ経営の展開：JAL の再生を中心として」『關西大學商學論集』第 57 巻, 第 3 号, pp.129-146.
- 三矢裕 (2003) 『アメーバ経営論』 東洋経済新報社.
- 三矢裕 (2004a) 「第 8 章 サーベイリサーチの実例 2 広島アルミニウム工業におけるアメーバ経営の導入」 谷武幸編『成功する管理会計システム—その導入と進化』 中央経済社, pp.177-180.
- 三矢裕 (2004b) 「京セラのアメーバ経営によるエンパワメントとコントロール」『企業会計』 Vol.56, No.5, pp.65-71.
- 三矢裕 (2005) 「第 12 章 京セラアメーバ経営におけるエンパワメントとコントロール」 櫻井

- 通晴編『企業再編と分権化の管理会計—企業価値を高める再生の手法』中央経済社, pp.174-184.
- 三矢裕 (2010)「アメーバ経営の導入—アクテックの事例」アメーバ経営学術研究会編 (2010)『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株式会社, pp.184-210.
- 三矢裕・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.
- 三矢裕 (司会)・松井達郎・荻野武男・芦田庄司・藤井敏輝 (2009)「第 64 回ワークショップ アメーバ経営の陥穽: 導入実態と促進・阻害要因」『ビジネス・インサイトワークショップ』No.1, pp.1-24.
- 三矢裕・安嶋新・近藤大輔 (2017)「管理会計が人材育成に与える影響: 日本エアコンピューター株式会社における部門別採算制度の事例研究」『原価計算研究』Vol.41, No.1, pp.1-12.
- 森田直行 (2014)『全員で稼ぐ組織: JAL を再生させた「アメーバ経営」の教科書』日経 BP 社.
- 横田絵理・鶴飼裕志 (2010)「非製造業におけるミニ・プロフィットセンターの活用」『産業経理』Vol.70, No.3, pp.73-84.
- 横田絵理・金子晋也 (2014)「第 8 章 組織文化との関係」『マネジメント・コントローラー 8 つのケースから考える 人と企業経営の方向性』有斐閣, pp.176-194.
- 劉建英・三矢裕・加護野忠男 (2006)「細部へのこだわりと人材育成: 中国へのアメーバ経営導入プロセスのアクションリサーチから」『国民経済雑誌』第 194 巻, 第 1 号, pp.81-94.
- 渡辺岳夫 (2012)「アメーバ経営導入時における採算表フォーマットの形成プロセス: 電気機器メーカー A 社のケース研究」『原価計算研究』Vol.36, No.1, pp.119-131.
- 渡辺岳夫 (2013a)「時間当たり採算性に関する会計処理の探究: 電気機器メーカー A 社における労務費と時間の処理方法を中心として」『会計』第 183 巻, 第 6 号, pp.730-744.
- 渡辺岳夫 (2013b)「アメーバ経営システムにおける会計処理の構造の探究: 電気機器メーカー A 社の部門収益の計上方法を中心として」『会計プロGRESS』第 14 号, pp.54-67.
- 渡辺岳夫 (2014a)「アメーバ経営システムにおける社内売買単価の設定方法とその効果: 電気機器メーカー A 社のアメーバ経営システムのケーススタディ」『商学論纂』(中央大学) 第 55 巻, 第 4 号, pp.707-735.
- 渡辺岳夫 (2014b)「アメーバ経営システムの影響機能と経営理念: 西精工(株)の利益・収益配分システムに関するケーススタディ」『会計』第 186 巻, 第 4 号, pp.418-432.
- 渡辺岳夫 (2016)「アメーバ経営システムにおけるプロフィットセンター化の方法の探究: 西精工(株)の収益計上方法に関するケーススタディ」『産業経理』Vol.75, No.4, pp.35-47.
- 渡辺岳夫 (2017)「会計情報と集約的効力感—アメーバ経営システムの効果に関する実証的研究—」『原価計算研究』Vol.41, No.1, pp.13-25.

京セラコミュニケーションシステム株式会社 (KCCS)

「導入実績」(2017年8月16日閲覧)

https://amc.kccs.co.jp/about_amc/summary.html

厚生労働省

「平成25年版 労働経済の分析—構造変化の中での雇用・人材と働き方—」(2017年8月16日閲覧)

<http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/roudou/13/13-1.html>

補遺 アメーバ経営導入事例研究

	組織名	研究者(年)	導入企業の属性			時間当り採算の採用
			京セラグループ内/独立	国内/外	KCCS/KCMCの関与	
1	ヤシカ	黒川(1994a; b)	グループ内	国内	なし	N/A
2	システック	三矢・谷・加護野 (1999)	独立	国内	あり	採用
		三矢(2003)				
3	ディスコ	三矢・谷・加護野 (1999)	独立	国内	あり	採用※
		三矢(2003)				
4	ハリマ化成	牧野(2000)	独立	国内	あり	採用※
		菅本(2004)				
		菅本・牧野 (2005)				
5	広島アルミニウム工業	三矢(2003)	独立	国内	あり	採用
		三矢(2004a)				
6	ワタベウェディング	三矢(2004b; 2005)	独立	国内および国外(上海工場)	N/A	当初、採用⇒その後、「売上高営業利益」をKPIとして積極的に利用
		日経情報ストラテジー(2007)				
7	個人向けサービス業A社	横田・鶴飼(2010)	独立	国内	N/A	当初、採用⇒その後、「売上高営業利益」をKPIとして積極的に利用
8	在中日系企業A社	劉・三矢・加護野(2006)	独立	国外(中国)	あり	N/A
9	海外子会社	挽(2007)	グループ内	海外(米国)	なし	採用※
10	荻野工業	三矢ほか(2009)	独立	国内	あり	採用※
		森田(2014)				
11	アクテック	三矢ほか(2009)	独立	国内	あり	採用
		三矢(2010)				
12	京セラケミカル	谷・窪田(2010)	グループ内	国内	あり	採用
		谷・窪田(2012a)				

13	サンフロンティア不動産	横田・鶴飼 (2010)	独立	国内	N/A	非採用 「1人1日あたり利益」
14	鹿児島エレクトロニクス	鈴木(2011b)	グループ内	国内	なし	採用
15	電子(電気)機器メーカーA社	渡辺(2012; 2013a; b; 2014a)	独立	国内	「コンサルティング会社」とのみ記載	採用※
		渡辺(2017)				
16	京セラミタ	谷・窪田(2012b)	グループ内	国内	あり	採用※
		潮・桐畑(2013)				
17	JAL	水野(2012)	独立	国内	あり	非採用 「税引前利益」
		三浦(2013)				
		引頭(2013)				
		大西(2013)				
		横田・金子 (2014)				
		森田(2014)				
		近藤(2015)				
		日経情報ストラテジー(2016)				
近藤・三矢 (2017)						
18	カズマ	上總(2012)	独立	国内	京セラOBの独立系個人コンサルタント	採用※
		丸田(2013; 2014; 2016)		海外(中国)および国内		
		潮(2016)		国内		
		丸田ほか(2017)		国内		
19	西精工	渡辺(2014b; 2016)	独立	国内	あり	採用※
		渡辺(2017)				
20	社会医療法人 天神会	森田(2014)	独立	国内	あり	採用
21	ケアサービス	森田(2014)	独立	国内	あり	採用
22	ホテル日航ブリンセス京都	庵谷(2014)	グループ内	国内	なし	非採用 税引前利益

23	病院	挽(2013; 2014; 2015a; 2017)	独立	国内	あり	採用
24	社会医療法人 社団慈生会	挽(2015b)	独立	国内	あり	採用
24	宝鋼金属	ト(2016)	独立	海外(中 国)	N/A	採用
25	ホテル A 社	澤邊・庵谷 (2017)	N/A(メーカー X 社のグループ 会社)	国内	なし	非採用 償却前利益
26	A 学校法人	北居ほか(2017)	独立	国内	あり	採用※
27	KCCS モバイ ルエンジニアリ ング株式会社 (KCME)	谷・窪田(2017)	グループ内	国内	あり	採用※
28	日本エアコミュ ニティー株式会 社	三矢ほか(2017)	独立	国内	あり	N/A (親会社の JAL が非採用 なのでその可能性が高 い)
29	インフラテック	近藤(2017)	独立	国内	あり	採用※