

ミニ・プロフィットセンターの推進による全員参加経営の展開
～アメーバ経営の理論的考察と検討～

弘前大学人文学部経済経営課程 15H3036 熊谷一輝

1.本研究の概要

現代の日本企業では経営陣から現場従業員へと権限委譲がされることによって経営への全員参加がなされている。この論文では、権限移譲の管理会計理論であるミニ・プロフィットセンター(以下：MPC)やその代表例であるアメーバ経営を通じて「経営への全員参加」の高度化を主題とし、考察していく。

全員参加経営の高度化には従業員の採算意識向上だけでなく、経営者視点も重要となる。そこで、企業の組織にトップレベルとボトムレベルの階層が存在すると仮定した時、ボトムの組織成員個々人がミクロな視点だけでなく、マクロな視点を持つことができるようになれば、組織全体としてより良い経営環境の実現に結びつくと考えた。

この仮説を検討するために、管理会計ツールを中心とする文献サーベイを基盤として、現代社会に求められる会計技法を理論的に研究するとともに、その背景にある考え方について検討・考察していく。

2.先行研究のサーベイ

この章では、経営者のような上位の者が下位の組織を管理するための手段であった管理会計が現場へ権限移譲されることで、現場への広がりを見せた流れについて説明する。現場への広がりとは、管理会計における技法の高度化との対比概念として、「会計情報に基づく管理が、組織内に広く普及・浸透していくこと」を表す言葉として潮(2013)では用いられている¹。

潮(2013)は、管理会計の現場への広がりについて、次の3段階を述べる²。

- 1、現場を利用するための管理会計の登場
- 2、現場が利用するための管理会計の登場
- 3、管理会計の“不完全性”による現場の創発活動の促進

以下は潮(2013,pp.21-28)に依拠している。まず、現場への広がりを見せた初めの研究が Simons (1990,1995,2000) による「4つのコントロール・レバー (Levellers of control : LOC)」に基づく管理会計研究や Kaplan and Norton (1996,2001)によるバラン

¹ 潮(2013),p.18.

² 潮(2013),pp.21-28.

スト・スコアカードであった。これらの研究はそれまでの管理会計研究に対して会計指標を通じた現場への積極的な関与の重要性を指摘している。しかし、現場従業員は、財務・非財務指標を通じて、あらかじめ定められた戦略や責任範囲での「全員参加」を求められているにすぎない。

次に”現場が利用する管理会計“へ広がりを見せた研究が Cooper (1995³) による MPC 研究である。ここでの現場従業員に期待されている役割は、自分たちが理解可能なように設計された管理会計システムを利用して、自ら「計画設定」を行うことである。

最後に、組織構成員の能力向上を支援する「管理会計の現場への広がり」の第三段階として、「イネープリング・コントロール」と呼ばれる概念が着目した研究が挙げられる。これは、管理会計システムそのものは不完全なものとし、不完全さを補完するために組織構成員が学習し、能力を向上させるという研究である。

以上の流れのように、管理会計は元々経営者のものであり、そこでの従業員は、言われたとおりに仕事をしていれば良い存在であった。しかし、MPC 制度が進み、組織構成員が自律的に考え自発的に行動を起こすことが求められるようになっていく。

3. ミニ・プロフィットセンター

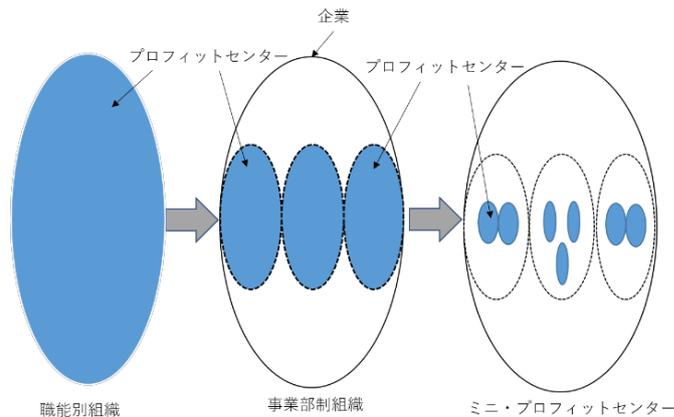
プロフィットセンターとは、売上高と費用の両方に責任を持つ、「売上高－費用＝利益」が計算できる最小の事業単位である⁴。MPC とは、最小で 5 名程度、最大で 50 名程度の単位に組織を分化して、現場に近い管理者に権限を委譲する一方で、各組織単位を利益指標で管理しようとする制度である。本来の意味でのプロフィットセンターが、大規模化した組織を自己充足的な組織単位（「会社の中に存在する会社」）へと単位分化させたことから形成されたのに対して、MPC は、職能部門別組織を前提とし、その枠内で製造部門や営業部門内に組織されたプロフィットセンターとなる⁵。MPC は職能別組織などに比べ、より細かく組織を分化させた構造であり、その過程を表したのが以下の図表である。

³ Cooper, R. (1995) When lean enterprises collide: competing through confrontation. Boston, Harvard Business School Pr.

⁴ 加登・李(2001),p.178.

⁵ 伊藤(2012),p.172.

図表 3-1 多様なプロフィットセンター



(出所：加登・李(2001).p.181)

MPC について伊藤(2012,pp.173-175)は 2 つのメリットをあげている。1 つ目は「適切なナビゲーション・システムの提供」である。MPC 制度を導入することによって従業員の意思決定に有益なナビゲーション・システムが提供される。生産性、歩留まり、稼働率などの物量（サブ・ゴール）指標だけを与えられていた場合、フロントライン(現場担当者)は、改善活動の優先順位、改善投資案の採否を決めることができない⁶。損益指標の向上という目標を与えることで、部分最適ではなく全体最適を志向した意思決定（効果的な原価改善活動）を動機づけることが期待されている⁷⁸。

2 つ目のメリットは、フロントライン（現場担当者）の意欲向上である。長年にわたって、改善活動を実施してきた企業ほど、フロントラインに改善活動に対する疲労感・倦怠感が生じがちである。MPC を導入することによって、こうした問題を回避し、現場の従業員の意欲をかき立てることができる⁹。

4.全体最適

本章では、前章で述べた MPC の代表例である京セラのアメーバ経営について個別最適・全体最適という観点から検討・考察を行う。

⁶ 伊藤(2012),pp.173-174.

⁷ 廣本(2009)では、管理会計情報システムによって、全体と部分の意思決定がリンクされる効果をマイクロ・マクロ・ループと呼んでいる。略称として MM ループとする場合もある。

⁸ 伊藤(2012),pp.173-174.

⁹ 伊藤(2012),pp.174-175.

潮(2013)は、既存のアメーバ経営研究における最大の関心点の1つとして「各アメーバの個別最適化行動を全体最適へと結びつける仕組みの解明¹⁰⁾」を挙げている。アメーバ経営による全体最適として挙げられるのは、以下の3点である¹¹⁾。

1. 「京セラフィロソフィ」による全体最適
2. 時間当たり採算を通じた全体最適
3. 機会損失を回避する利益連鎖管理による全体最適

ここでは、特に利益連鎖管理による全体最適について詳しく説明していく。当該メカニズムは、時間当たり採算を通じた機会損失の明示化とその回避のメカニズムであり、「利益連鎖管理(Profit Chain Management : PCM)」と呼ばれる。この利益連鎖管理には、発生した機会損失を回避する方法として(1)速度連鎖効果と(2)余剰生産能力の他部門利用があげられる。以下の記述は上総・澤邊(2005¹²⁾および上総(2007¹³,2010¹⁴⁾、潮(2013)に依拠する。

まず、(1)速度連鎖効果について説明する。速度連鎖効果とは、「個別アメーバの努力によって崩れた同期状態を利用して、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が達成されること¹⁵⁾」である。以下の図表は上総・澤邊(2005)および上総(2007,2010)での速度連鎖効果による全体最適化の原理を示している。

¹⁰⁾ 潮(2013),p.51.

¹¹⁾ 潮(2013),pp.52-57.

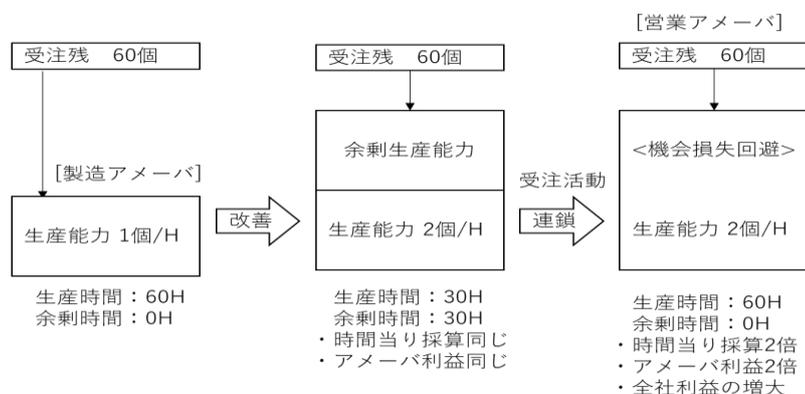
¹²⁾ 上総康行・澤邊紀夫(2005)「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理(PCM)」『企業会計』Vol.57,No.7,pp.97-105.

¹³⁾ 上総康行(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.

¹⁴⁾ 上総康行(2010)「アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究」『アメーバ経営学-理論と実証』アメーバ経営学術研究会編著,第2論文,KCCS マネジメントコンサルティング株式会社,pp.58-88.

¹⁵⁾ 潮(2013),p.52.

図表 4-1 速度連鎖効果による全体最適化の原理



(出所：潮(2013).p.55)

上記の図表で説明すると、受注と生産が 60 個で同期していた状態が製造アメーバの能力向上によって崩れる。そこで減少した 30 時間は余剰時間となり何もしなければ機会損失となる。それを解消するために営業アメーバの能力を向上させ、受注数をさらに 60 個増やすことで高いレベルで均衡状態が保たれ、無駄がなくなり全体最適化が達成されている。

この流れを文章で表すと「職能別の組織構造による作業の習熟→余剰生産能力の創出→機会損失の創出→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¹⁶⁾」となる。

次に(2)余剰生産能力の他部門利用による利益連鎖管理である。これは、「ライン採算性の組織構造による作業の習熟によって生じることが期待される余剰時間(能力)を、他部門(ここでは営業アメーバ)へ移動させることにより、全体最適を達成しようとする¹⁷⁾」方法である。

同様の図表で説明する。先ほどの例と同様に、生産能率が 2 倍になったとする。しかし、営業アメーバは 60 個分の営業能力(注文獲得能力及び販売能力)しかない。そこで、製造アメーバが余剰人員を営業アメーバへ貸し出す。それにより、営業アメーバの営業能力が向上し、製造アメーバの余剰時間が減少され、より高いレベルでの均衡状態が保たれることで、全体最適が達成される。これは、製造アメーバの自己最適化行動により、全体最適が達成されているといえる。このプロセスを文章にすると「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」というプロセスになる。ここで注意すべきは上記

¹⁶⁾ 潮(2013),p.52.

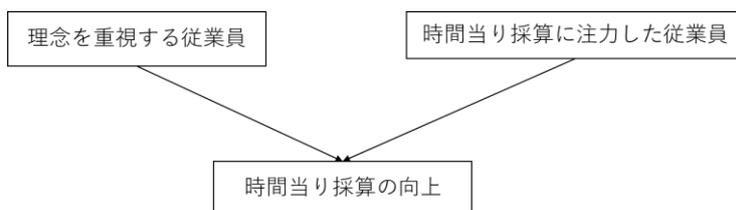
¹⁷⁾ 潮(2013),p.52.

の通り、各アメーバは必ずしも常に全体最適化行動を志向していたわけではないという点である。

5.理論的検討・考察

ここまでの検討事項をまとめる。まず、管理会計において組織内での従業員の行動を考えたときに、現代の潮流が MPC を機能させることにより、経営者が従業員に対して経営者意識を持たせようとしている点に注目する必要があると考えた。そして、MPC において現在最も先端的と考えられるアメーバ経営を検討の中心に据えて議論を重ねてきた。そこで分かったことは、時間当り採算には、経営理念の具体的行動へ導く要素が内包されており、従業員全体として経営理念の浸透度合いに差があったとしても、最終的な行動は一緒になるということである。それを表したのが以下の図表である。

図表 5-1 アメーバ経営における行動要因のプロセス



(出所：筆者作成)

理念の浸透を重視し注力する従業員にしても、時間当り採算を重視し注力する従業員にしても、行動としては時間当りの向上は避けようがなく、同じ方向を目指すという結果に至る。これが可能であるのは、機会損失の回避で記述したように、時間当りの向上に注力したアメーバであっても、結果として全体最適を可能にするシステムとして機能しているからだと考えられる。ここから、経営理念の理解度が高い低いに関わらず、時間当りを向上させるという点において同じ方向を向いているということが言える。たとえば、理念やフィロソフィの理解度が低い従業員が、全体を通して分かりやすい指標である時間当り採算が下がるのを恐れ、自分勝手な行動をとろうとしてもその取りうる行動によっては全体最適へと向かうことになる。

これは、理念への理解度が高い行動が時間当り採算を向上させる行動に近くなっているということである。例を挙げると、一見業績の向上を度外視した助け合いの精神でおこした行動が機会損失を回避し、結局時間当り採算を向上させる仕組みとなっ

ている。ここから、事前はフィロソフィに対する理解度が低くても結果として自分の行動がフィロソフィに沿った行動をとった場合に、事後的にフィロソフィへの理解度が高まるという可能性も考えられる。

6.まとめ

本論文では、まず、管理会計が、経営者の下位の組織を管理する手法から現場従業員自体が使う手法になっていく「管理会計の現場への広がり」について説明した。次に、従業員が主体となった管理会計手法である MPC について説明し、その代表例であるアメーバ経営を中心として検討してきた。

アメーバ経営については、その管理会計実務について、様々な角度から分析が行われているが、それらの共通のテーマとしては、アメーバと呼ばれる 10 名前後の利益責任単位における個別最適化行動と、企業としての全体最適との両立の仕組みを明らかにすることであった¹⁸。

全体最適についての分析を行った結果、権限の委譲という点における全員参加経営についてアメーバ経営のハード面は完成度が非常に高いシステムであり、これ以上の全員参加は厳しいと考える。ハード面での全員参加は、自分で物事を決めることが可能となりすぎること、会社の中の一員という意識を薄れさせてしまう危険性を指摘できる。それが本論文における従業員の個別最適化行動であった。本論文ではその対策として、全社統一指標である時間当り採算によって従業員が異変に早く気づくことなどから、よりアメーバ経営におけるハード面の重要性を指摘した。

しかしながらそこで、権限を委譲することで、変化する環境に速やかに対応するという点だけではなく、経営者と同じ視点を持った従業員を育成するという意味での、より進んだ全員参加経営を進めるために、ソフト面である経営理念やフィロソフィが重要であり意味を持つと考えられる。

本論文における、アメーバ経営を中心とした、MPC についての検討内容は、現場従業員に権限を委譲することによって経営者意識を持たせ、それにより「全員参加経営の実現」を可能にする、日本の管理会計の良さを体現した理論であり、現状では一つの到達点だと位置づけることができる。

¹⁸ 潮(2013),p.33.

参考文献

[文献]

伊藤克容(2012)「第 5 章 ミニ・プロフィットセンター」廣本敏郎・ほか編著(2012)『日本企業の管理会計システム』中央経済社

潮清孝 (2013)『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社

上總康行・澤邊紀夫(2005)「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理 (PCM)」『企業会計』Vol.57, No.7, pp.97-105.

上總康行(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り採算」『管理会計学』第 15 卷第 2 号, pp.3-17.

加登・李(2001)『ケースブック コストマネジメント』サイエンス社

上總康行(2010)「アメーバ経営の仕組みと全体最適化の研究」『アメーバ経営学-理論と実証』アメーバ経営学術研究会編著, 第 2 論文, KCCS マネジメントコンサルティング株式会社, pp.58-88.

[欧文]

Cooper, R. (1995) When lean enterprises collide: competing through confrontation. Boston, Harvard Business School Pr.

Kaplan, R. S. and D.P. Norton (1996) The balanced scorecard: translating strategy into action, Harvard Business 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変革』生産性出版。)

Kaplan, R. S. and D.P. Norton (2001) The strategy-focused Organization; How balanced scorecard companies thrive in the new business environment, Harvard Business Press. (櫻井通晴監訳 (2001)『キャプランとノートンの戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社。)

Simons, R. (1990) "The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives." Accounting, organizations and society 15(1-2): pp.127-143.

Simons, R. (1995) Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business Press. (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦 (1998)『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。)

Simons, R. (2000) Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases, Prentice Hall New jersey. (伊藤邦夫監訳 (2003)『戦略評価の経営学：戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社。)