

人本主義に基づく中小企業の管理会計

水野 一 郎

はじめに—問題意識と課題—

これまで筆者は、「株主主権の強制と営利主義の暴走」(加護野2010)によって日本的経営の良質な部分が破壊されてきており、とくに価値創造の源泉である人的資源の浪費は将来深刻な事態を招く可能性があるとの警鐘をならしてきた(水野2014)¹⁾。賢明な経営者が述べているように「人件費はコストではない」(塚越2012)のである²⁾。今こそ日本的経営の健全で良質な経営精神と企業システムの継承と復興が重要であり、その基盤は経営共同体を志向する人本主義企業と付加価値管理会計の確立にあると主張してきた(水野2014, 2015a)

また松下幸之助氏の理念経営(「信頼」と「共存共栄」)については前稿(水野2015b)で紹介し、中小企業の定義と現状を紹介し、中小企業をめぐる会計の経緯と状況を踏まえて、中小企業の管理会計研究の意義と重要性を考察してきた(水野2015d)。

本稿では、これまで訪問調査を実施してきた10数社の中小企業の中で最も印象に残り興味深い2つの会社を紹介し、研究の対象とする。この2社は業種も規模も企業風土も全く違う会社ではあるが、家族主義を基盤においてしっかりした経営理念のもとで人本主義経営を進めてい

1) 稲盛和夫氏は2012年当時の日本の家電メーカーの現状について『日経ビジネス』編集長インタビューにおいて次のように語り、警鐘を鳴らしていた(2013年1月14日号94頁)。「イージーな経営がすべてをダメにしたと思っています。景気のいい時は派遣社員を使い、悪くなったら辞めさせる。いつからか、こういうイージーな経営をするようになってしまった。欧米流の人材派遣を日本も導入してきましたが、その結果、忠誠心の高い従業員の心がずさんでしまった。正社員で残った人も、自主性を認めてもらえず、腐っていた。そして結局、全体がダメになった」。「社員が幸せでなければ、社会の公器としての役目を果たせるわけがない。どんな目標も、社員が幸せでなければ達成できません」。「全社員の力を借りようと思うなら、会社の経営目的を従業員の幸せに置くことです」。

2) 塚越寛氏は同書の中で次のように語っている。「会社は会社自体や経営者のために利益をあげ、発展するのではなく、会社を構成する人々、社長をふくめて社員全員の幸せのために存在する。」(33頁)。「人件費は、幸せを求めて働く社員たちの労働への対価であり、この支払いは企業活動の目的そのものです。当社では、『ファミリー』としての意識から、人件費の総額が多いことはいいことであると思っております。削減の対象とすべき『費用』ではないという考え方です。」(52頁)。「企業は社会の公器です。雇用機会をつくりだすことに誇りを感じる経営者が増えてこそ、世の中は良くなっていくのではないのでしょうか。」(53頁)。

る会社である。本稿ではこの2社を考察する中で人本主義に基づく中小中堅企業の持続的な発展と人本主義管理会計の可能性を探求することを課題としている。

I 人本主義とは何か

まず人本主義についてあらためて整理をしておきたい。日本的経営の核心を人本主義と特徴付け、「四半世紀近く、人本主義こそ日本企業の経営の本質と主張し続けて」(伊丹2009, 5頁)こられたのが伊丹敬之教授なのである。伊丹教授は、「人本主義とは、資本主義に対照する意味での私の造語である」と指摘したうえで、「人本主義はヒトが経済活動のもっとも本源的かつ稀少な資源であることを強調し、その資源の提供者たちのネットワークのあり方に、企業システムの編成のあり方の基本を求めようとする考え方である」(伊丹2002, 42~43頁)と述べておられる。

ただ人本主義という概念は、中国では「以人為本」としてかなり以前から使用されており、その意味は「人をもって基本と為す」ということであり、「人間が第一である」ということである。近年では中国の総合家電メーカーであるハイアール³⁾では、企業の新たな計算体系を「從“資本主義”到“人本主義”」(資本主義から人本主義へ)に転換させることを主張している(ハイアールの『“人単合一双赢”的海爾』と題したパンフレット)。そこでは伝統的な財務諸表は資本中心(以資本為中心)であり、株主至上主義であるが、ハイアールの自主経営体の「三張表(損益表, 日清表, 人単酬表)」は従業員中心(以員工為中心)であると説明していた。

「人を大切にする経営学会」が坂本光司法政大学教授を中心にして2014年9月23日に設立されたが、坂本教授は7500社を超える中小企業の調査を踏まえて『日本で一番大切にしたい会社』(あさ出版)を公刊し、「人を大切にする経営」を探求されている。そこでは「会社は経営者や株主のものではありません。その大小にかかわらず、従業員やその家族、顧客や地域社会など、その企業に直接かかわるすべての人々のものなのです。」(18頁)。そして会社経営とは次のような「五人に対する使命と責任」を果たすための活動であると主張している。①社員とその家族を幸せにする。②外注先・下請企業の社員を幸せにする。③顧客を幸せにする。④地域社会を幸せにし、活性化する。⑤自然に生まれる株主の幸せ。(20-29頁)。そしてなによりも「会社を継続させること。これが企業の社会的使命なのです」(32頁)と述べている。

またその設立に先立って坂本教授は「日本でいちばん大切にしたい会社大賞」を創設し、「人を大切にする経営」を実践している会社を顕彰されてきている。その応募資格は、過去5年以上にわたって、次の5つの条件に該当していることとしている。①人員整理、会社都合による解雇をしていないこと(東日本大震災等の自然災害の場合を除く)、②下請企業、仕入先企業

3) ハイアールについては、拙稿(水野2010, 2011, 2014)を参照。

へのコストダウンを強制していないこと，③障害者雇用率は法定雇用率以上であること（常勤雇用50人以上の場合），④黒字経営（経常利益）であること（一過性の赤字を除く），⑤重大な労働災害がないこと（東日本大震災等の自然災害の場合を除く）。

このように「人を大切にせる経営」は人本主義にほかならないものであり，コリンズ・ポラスの「ビジョナリーカンパニー」(Collins/Porras 1994)の思想にも近いものである。コリンズ・ポラスは，ビジョナリーカンパニーの一つとしてジョンソン&ジョンソンを取り上げて，その経営理念「我が信条」を紹介している。同社の経営理念である「我が信条」においては，顧客への責任が第1であり，第2は従業員，第3が経営陣，第4が地域社会で最後に株主への責任，としている（Collins/Porras 1994, pp.58-60, 訳書96-98頁）⁴⁾。

すなわち人本主義に基づく経営とは，人を大切にせる経営であり，株主至上主義ではなく，ステークホルダーを広く捉え，企業の社会的責任を意識した経営ということができよう。

II 人本主義と付加価値管理会計

1 「人本主義のオーバーラン」の予防策としての「管理会計システム」の重要性

伊丹教授は人本主義を提唱した十数年後，「人本主義という言葉が誤解されやすい概念でもある」と指摘したうえで，「人本主義のオーバーラン」について警鐘を鳴らしている。すなわち「人本主義企業とは，たんに『人に優しい企業』のことではない」のであり，「企業は，いかに人本主義といえども，経済組織体」であり，「慈善事業ではない」のである。「人本主義が変化への壁になっているかに見える現状，人本主義が経営のゆるみを生み出したと思われ兼ねないような現状が，たしかにあるのである。必要な改革をついたためらわせるような制度・慣行をこれまでの人本主義経営が築き上げてきたからであろう。だがそれは，制度・慣行の慣性・硬直化の問題であって，人本主義の原理そのものの問題ではない」（伊丹2009, 124-125頁）のである。

伊丹教授は，「人本主義」に対する批判を踏まえて，「人本主義のオーバーラン」の予防策として「管理会計システム」の重要性を語っている。「もともとカネとヒトのネットワークの二重がさねをしている人本主義は，ヒトとカネの両方の情報をきちんと共有する必要がある，情報負荷の高い経営の仕方なのである。そこで必要なカネの情報についてのシステムづくりがお

4) 特に従業員への責任については丁寧に書かれている。「第2にともに働く人々、工場や事務所で働く男性と女性に対して責任を負う。従業員が雇用に対して安心感を持てるようにしなければならない。賃金は適切かつ十分でなければならない、管理は正しく行われ、労働時間は妥当であり、労働環境は清潔で整頓されていなければならない。従業員が提案をしたり苦情を申し立てる制度が整っていないなければならない。監督者と部門責任者は、適任で、公平な人物でなければならない。能力のある者には昇進の機会が開かれていなければならない、個人は、それぞれの尊厳と長所によって、立場を考慮されなければならない。」

ろそかにされると、ヒトのしがらみばかりが全面に出てしまう。だから管理会計システムがことさらに重要なのである」(伊丹2009, 478-479頁)と人本主義における管理会計の意義と役割を高く評価している。

しかし人本主義企業のための管理会計と資本主義企業のための管理会計がまったく同じものではないはずである。人本主義企業の特徴を生かし、それを支え、発展させるための管理会計を開発し、充実させる必要がある。筆者はその原型は、生産性向上運動と共に発展してきた付加価値会計に求めることができると考えている。

周知のように付加価値とは、売上高から前給付(外部購入の財・サービス)を控除することによって得られる経営成果であって、それは当該企業が創出した価値であると同時に従業員を含む利害関係者への分配の原資となるものである。この付加価値概念を中心とした企業会計が付加価値会計と呼ばれるものであり、付加価値計算書の作成と公表を中心的課題とする財務会計的側面と高付加価値経営あるいは価値創造経営をめざす管理会計的側面を有している。付加価値会計の最大の特徴は、人件費を単なる原価・費用とはみなさずに付加価値から分配される労働成果と考えられており、労使が一体となりうる経営共同体理念を有しているところにある。

伊丹教授もEVAとの関わりで「経常付加価値こそ企業の生み出すもの」(伊丹2009, 148頁)として付加価値概念の重要性を指摘している。この「経常付加価値」は「企業が経常的に生み出している価値、という意味」とされ、「経常付加価値=EVA+人件費+自己資本コスト」の計算式を示し、そして「この経常付加価値を生み出すために企業の内部者はヒトとカネを投入している、と企業活動を概念化することができる。ヒトという投入は、人数という把握の仕方でもできるし、人件費総額、という把握をしてもよい。どちらにせよ、企業としてどのくらいの大きさの人的投入をしたかの指標である。そして自己資本が、企業の内部者が投入する資金の総量を表す指標となっている。つまり、企業という経済組織体を、そうした内部投入を使って『経常付加価値』という価値を生み出している存在と考えれば、その結果生み出されている経常付加価値という指標は、企業への内部投入としての従業員と株主の間で分配すべき経済的な原資の大きさを示しているのである」(伊丹2009, 149-150頁)と述べ、事実上、付加価値管理会計に繋がる説明をされているのである。

2 京セラアミーバ経営は付加価値管理会計の一形態

付加価値会計の管理会計的側面を付加価値管理会計と呼ぶことができるが、その一つの実践的な形態として京セラアミーバ経営とそこにおける時間あたり採算制度をあげることができる。京セラアミーバ経営が付加価値管理会計であるとみなされる理由としては次の4つの点があげられる。①付加価値管理会計は経営共同体理念と深く結びついた管理会計であるが、京セラアミーバ経営とその時間あたり採算制度も経営理念として従業員重視、家族主義(経営共同体理念)を掲げていること。②人件費を単なる費用として処理するのではなく、分配の原資た

る付加価値を算出し、業績評価の重要な指標として位置づけていること。③時間当たり付加価値を算出し、生産性の向上をより意識的に目標としていること。④『差引売上比率』（付加価値／売上高つまり付加価値率のこと：筆者注）を重視していることである。

稲盛氏は「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。このことが、自部門の採算を向上させるだけにとどまらず、会社全体の生産性を高め、市場競争力を強化している」（稲盛2006, 151～152頁）のであり、「未来にわたって従業員の雇用を守っていくという観点から考えると、『時間当り』を高めるだけではなく、『差引売上比率』（付加価値率）も高めていかなければならないことを、リーダーは肝に銘じておく必要がある」（稲盛2006, 233頁）と述べているのである。

このような指摘は、実は大変重要な意味を持っている。人本主義の理念は、同時に管理会計システムによる計数管理が必要不可欠であることを示しているのである。かつて洪沢栄一氏は「論語と算盤」を提唱し、経営理念として論語を掲げると同時に、経済すなわち計数管理の重要性を語っていた⁵⁾。

松下幸之助氏は「経営理念と経理社員制度・事業部制」によって経営理念と計数管理とその担い手をしっかり育ててきたが、とくに経営理念の確立が何よりも重要であると述べている（松下2007）⁶⁾。経理社員制度はパナソニックの独特のシステムであり、高橋荒太郎氏が1936年に「経理事務処理規則」を作った頃にまで遡ることになる。松下幸之助氏から「経理のことは君に任す」と言われてその制度を確立させた高橋氏は次のように述べている。「経理組織の統一と同時に取り組んだもう一つの柱が、経理社員制度の確立という仕事だ。これは各分社の専務とい

5) 「余は平生の経験から、自己の説として、『論語と算盤』は一致すべきものである」と言っている。孔子が切実に道徳を教示せられたのも、その間、経済にも相当の注意を払ってあると思う。これは論語にも散見するが、特に大学には生財の大道を述べてある。もちろん、世に立って政を行うには、政務の要費はもちろん、一般人民の衣食住の必要から、金銭上の関係を生ずることは言うまでもないから、結局、国を治め民を済うためには道徳が必要であるから、経済と道徳とを調和せねばならぬこととなるのである。ゆえに余は、一個の実業家としても、経済と道徳との一致を勉むるために、常に論語と算盤との調和が肝要であると手軽く説明して、一般の人々が平易にその注意を怠らぬように導きつつあるのである。」（洪沢2012, 137頁）。

6) 「私は60年にわたって事業経営に携わってきた。そしてその体験を通じて感じるのは経営理念というものの大切さである。——中略—— いちばん根本になるのは、正しい経営理念である。それが根底にあってこそ、人も技術も資金もはじめて真に生かされてくるし、また一面それらはそうした正しい経営理念のあるところからうまれてきやすいともいえる。だから経営の健全な発展を生むためには、まずこの経営理念を持つということから始めなくてはならない。そういうことを私は自分の60年の体験を通じて、身をもって実感してきているのである」とは『実践経営哲学』の最初に述べている。本書は松下幸之助が自らの経営思想や哲学を20項目で体系的に表現した名著であり、パナソニックの元副社長川上徹也氏によれば、この20項目は「山下跳び」で有名な3代目社長の山下俊彦社長が誕生したときに松下幸之助氏が「これで経営をやってくれ」と手渡された要綱だといわれている（川上2012, 176頁）。

えども、その経理社員を本社の承認を得ずして、勝手に移動させてはいけないというもので、経理社員は各分社の専務に所属しているが、その身分はあくまでも本社が保証するという制度だった。一中略一 経理社員といえども、日常の勤務は各専務の下で、その指揮にしたがって仕事をしなければならないが、もし専務が経理準則に反するようなことを要求してきても、それはできませんと、はっきり断ることができるようにすることが大切なところだ」(高橋1979, 59頁)。そしてこの制度は昭和13年(1938年)頃には自然と出来上がっていたそうである。この経理社員制度が1933年から実施された事業部制と相まってパナソニックの発展に大いに貢献したことはいうまでもない。パナソニックの元副社長川上徹也氏はこれを「二君に仕える」システムと呼んでいる(川上2012, 97頁)。

京セラの場合も稲盛和夫氏の「京セラフィロソフィと部門別採算制度(時間当たり付加価値)」すなわち換言すれば、経営理念と管理会計(計数管理制度)が車の両輪のように支え合って発展してきたのである。

Ⅲ 人本主義に基づく中小企業

1 株式会社21(トゥーワン)⁷⁾

(1) 会社の概要と沿革

株式会社21の企業概要としては、広島市に本社があり、設立は1986年2月4日で資本金が5,000万円である。代表取締役社長は田中秀秋氏で、2017年5月現在の従業員数は128名(男63名・女65名)である。事業内容としては、メガネ・コンタクトレンズの小売専門店、光学品・補聴器などの販売をしている。売上高は3,136,381千円(2017年2月期実績)で、関連会社としては、(株)21福岡、(株)21長野 設立、(株)21島根、(株)21沖縄、(株)21山口、(株)21東京、(株)Fitなどがある。

会社の沿革としては下記の通りである(詳しくは同社のホームページ参照)。

1986年2月 株式会社メガネの21設立。

平本清氏など創業者の方達が幹部社員として勤務していた広島県内の有力な大手メガネチェーンのオーナー家の新社長と対立し「辞めた(あるいは辞めさせられた)メンバー」(平本2009, 28頁)によって起ち上げられた。そのためオーナー家の新社長の株主至上主義とは違った経営理念と経営思想で会社を設立され、それは同社の「社員の幸福を大切にします」という社是や経営方針によく表されている。

7) 本稿は、同社の創業者の一人である平本清氏の3冊の著書と同社のホームページ(<http://www9.two-one.co.jp/megane/page.nsf/fkigyou01>)、そして2017年6月22日に「人を大切にする経営学会」のメンバーと共に同社を訪問し、平本清氏からの説明を伺ったことに基づいている。

- 1998年3月 コンタクト部門 21コンタクト設立
- 1999年3月 (株)21システム, (有)21アライアンス, (株)メガネの21の三社が合併, 株式会社21設立
- 2009年6月 テレビ東京系『カンブリア宮殿』にて株式会社21紹介
- 2009年10月 平本清『会社にお金を残さない!』公刊
- 2010年10月 平本清『丸見え経営』公刊
- 2011年6月 TBS系『がちりマンデー!』にて株式会社21紹介
- 2012年1月 鼻の上に浮くメガネFit-NoPad発売
- 2015年4月 世界初! どこでも浮くメガネ 軽くてシンプル eyeFit発売

(2) 会社の 社是・経営方針

社是では、まず「社員の幸福を大切にします」と述べ、そして次に「皆様」としてお客様・取引先・眼科医・同僚・家族などの信頼を掲げている。下記の通りである。

「21は社員の幸福を大切にします。社員は皆様の信頼を大切にします。」

「皆様とは、お客様・取引先・眼科医・同僚・家族などをさします。社員が不幸なのに、お客様を幸せにできるはずはないのではないのでしょうか。ほとんどの企業は、「顧客の満足」を第一優先にあげていますが、社員は売上ノルマに追われ、社畜状態です。企業倫理が問われる現在、経営者ばかりではなく、社員のモラルも重要になってきております。消費者の立場で判断し、『正しい事は正しい、間違っている事は間違っている』と言える21でありたいと考えています。」

経営方針は、「丸見え経営で日本一の安さに挑戦」であり、ホームページで、(株)21は、好きなメガネの仕事を続けたい一心で設立し、創業以来、社長の年収に上限(1000万円を目安)を設け、メガネ・コンタクトの価格を下げ続けてまいりました。アベノミクスの金融緩和を追い風に、さらなる大幅な経費削減を進め、お客様に還元するため、21価格を下げ続けます。これからも、徹底した合理化をすすめ、丸見え経営で情報を公開しつつ、日本一の安さに挑戦し、お客様と社員に還元することをお約束します。」と述べている。

(3) 会社の業績 (内部留保ゼロ：儲かったら社員に分配)

(株)21のホームページには、業績報告として、まず「丸見え経営で日本一の安さに挑戦!」という同社のスローガンを掲げて、「比べて下さい! 原価率」として同社と上場会社であるJ社との比較をしている。同社は総売上31億円、仕入原価率74%、粗利益率26%、それに対してJ社は総売上406億円、仕入原価率25%、粗利益率75%、というのである。

つまり(株)21は、売上規模で13倍以上の会社に比べて、粗利益(売上総利益)を削って、価格を下げて顧客に還元しているということを示そうとしているのである。実際1988年に15,000円

であった同社の薄型レンズは、年々価格を下げて、2014年には5,300円になっている。ここに同社の「日本一の安さに挑戦し、お客様と社員に還元することをお約束します」という経営方針の徹底が意識されるようになっていく。

また仕入原価率が高い背景には平本氏が尊敬されている先代の社長（前述した大手メガネチェーン）の経営方針に「安く仕入れて安く売るならバカでもできる。高く仕入れて、安く売れ！」というのがあったそうで、そうした取引先を買いたたかないという考え方を大事にしているとのことである。

また同社のホームページには次のような損益計算書が開示されている。

損益計算書 (FC・VC 除く) 2016/03/01~2017/02/28	(単位: 千円)
売上高	3,136,381
売上原価	2,307,634
販売費一般管理費等	700,842
経常利益	83,053
法人税等	30,414
当期利益	51,480

これに基づいて同社の損益構造をみていくと、売上総利益は828,747千円と計算でき、売上総利益率は26.4%となっている。売上高経常利益率は2.6%、売上高当期利益率は1.6%となっており、経常利益そして当期利益が相対的に低くなっているのである。すなわちほぼ付加価値に該当する売上総利益が分配の指標になっており、ここから社員への給料やボーナスが決まってくる。2009年3月期の決算では、売上高は45億円を超えていたが、経常利益は350万円程度で、法人税約80万円を支払うと、当期利益が約270万円となっていたそうである。会社に利益を残さず、社員に配ったり、値引きの原資にするという仕組みが構築されているのである。

これは創業者の一人で(株)21を牽引してきた平本清氏の「儲けはすべて社員で山分け!『内部留保ゼロ』を目指す革新的経営」(平本2009)の考え方が反映されている。平本氏は、ボーナスは年に3回出しているそうで、とくに3回目の2月の決算賞与では経常利益をほぼゼロになるように計算して、社員に分配してきたというのである。そのため、社員のボーナスが500万円になったこともあり、ここがマスコミに注目されたそうである。

ただ給料はそれほど高くはなくて「年収の上限はほぼ1000万円」としており、高額になった賞与はある種の「退職金の前払い」的な性格をもっており、会社存続の安全装置にもなっているという。つまり業績が悪化すれば賞与はカットし、大幅な経費削減が可能だということである。こうした「儲ければ社員に配るし、儲からなければ配らない」(平本2009, 16頁)というのは実に当たり前の発想であると平本清氏は説明し、社員が納得して働けるのは「儲かったときは配る」というフェアな関係がきちんと保証されているからだという。

（４）給与・賞与、評価はすべて公開、社長は任期制。

（株）21では徹底した「ガラス張り経営」を行っており、全社員の給与・賞与がすべて公開され、すべての社員が社内のWebサイトを通じてみる事ができるそうである。財務状況はもちろんであるが、さらに新製品の開発過程、人事的な問題や評価を含めて全社員が閲覧できるようになっているのである。会社の財務諸表、各店舗の損益状況、新店舗の出店状況など経営に関する情報は社員に公開されている。通常会社ではトップシークレット扱いの開発中の商品情報も公開されており、機密情報の漏洩が気になる場所であるが、「隠すより、隠さないほうが社内情報は守られる」（平本2009, 99頁）そうである。会社がどれだけ利益をあげて、それがどんなふうに分かるかをすべて公開しているからこそ、社員は会社に不信感を抱かず、会社の利益は自分の利益と直結しているというリアルな認識が持てるので、機密情報を漏らすなんて愚かなことはしなくなるというのである。平本氏はまた「すべての情報を公開する」というたったそれだけのシステムで、最高のチェック機構が成り立っているというのである（平本2009, 103頁）。

社員にもプライバシーがあって給与・賞与の公開についてまで踏み込めない会社が多いが、同社ではどんなに収入が多くても1,000万円程度なので、会社の業績を考えれば、会社上層部の収入はある程度予想が付き、今更隠す必要がないという。また個人の人事上の評価や出資額もオープンになっているそうである。とくに社員の評価はアバウトに評価することが、結局はもっとも正確でロスのない方法だそうである。

さらに興味深いのは（株）21には、一般の会社でみられるような部長、課長などの役職がなく、創業以来、ほとんどフラットな組織で会社を運営していることである。社長という役職は「対外的な意味で」残しているだけであり、「社長といっても特別な権限はなく、単なるポストでしかない」という（平本2009, 110頁）。そして社長の任期は4年と決まっていて、その期間が経過すると、自動的に社長職は別な人に移るそうである。

（５）必要な資金は社員から集める「究極の直接金融」

（株）21の資金繰りは、基本的にすべて社員からの出資によって成り立っており、銀行からの借入れはゼロにしているそうである。「自分たちでお金を出して、自分たちの会社を運営し、自分たちの職場を確保する」という考え方に立脚しているのである。これは労働者協同組合の思想と共通するものである⁸⁾。役員だけではなく、社員も「社員借入れ」制度という社内預金によって会社にお金を出しています。任意の制度であるが金利を通常の定期預金などよりも高金利を設定しているため社内預金をする社員も多いのである。以前は10%の金利であり、5%に引き下げたこともあるが、現在は変動金利にして10%前後の金利だそうである。一時期、

8) かつて筆者は労働者協同組合に関心をもって付加価値と絡めて論じたことがある（水野1990b）。

金利が高すぎると税務署からクレームがあったこともあったそうである。また同社の株式はすべて社員で持ちあっており、従業員持株制を採用しているのである。つまり(株)21の社員は債権者であり株主なのであり、共同経営者でもある。すなわち経営共同体が事実上実現しているともいえるのである。

(6) 「会社の仕組み」と「社員のモラル」が会社を支えている

以上のような(株)21のユニークな経営について平本氏は「もっとも重要なのは、すべての仕組みが巧妙かつ、有機的につながっているところ」にあると考えている。「社員が会社を信頼してくれるのは、利益が出たら賞与として配るという仕組みが正しく機能しているのと同時に、それをすべてオープンにするシステムがある」からだというのである。なおここで使われている「利益」は経常利益や当期利益ではなく、分配の原資である売上総利益であり、もっと言えば付加価値にあたるものである。

また平本氏は「もう一つ忘れてはならないのが社員のモラル」だと指摘し、「会社の仕組み」と「社員のモラル」というのは、車の両輪のようなもので、どちらか一方がなくなっても(株)21という車は正しく前に進まない主張されている(平本2009, 207頁)。社員のモラルが高ければ過度なルールは不要となり、管理にかかるコストや労力も大胆に削減でき、人間関係に関するトラブルも減り、職場環境も格段によくなるというのである。この社員のモラルが何によって高められるかは、しっかりした経営理念の確立と浸透であり、経営トップのモラルである。「社員のモラル」は経営理念と考えることができるし、「会社の仕組み」は付加価値の拡大(生産性の向上)と分配を軸にした経営管理システムと理解できる。京セラで言えば「京セラフィロソフィ」による経営トップと従業員の「高いモラル」であり、「部門別採算制度(時間当たり付加価値)」による「会社の仕組み」なのである。ここに人本主義に基づく管理会計の普遍性をみることができる。

2 (株)日本経営⁹⁾

(1) 会社の概要と沿革

(株)日本経営は1967年4月に設立された。創業者は菱村和彦氏(取締役会議長)である。現在の代表取締役会長は藤澤功明氏で、代表取締役社長は平井昌俊氏である。本社は大阪府豊中市にある。創業当初はTKCに加入し、また盛和塾にも入会され、飯塚毅氏、稲盛和夫氏からの影響は大きい。株式会社日本経営は現在では持株会社になっており、アメーバ経営のアメーバは分社化されたものとも考えられる。日本経営グループ(関連会社を含む)全体では、資本

9) 本稿は、同社の藤澤功明会長の関西大学における2回にわたる講演、丹羽修二副社長の日本管理会計学会2017年度第2回フォーラムでの講演、および同社のホームページ、『日本経営フィロソフィ』、数度にわたる懇談などに基づいている。

金および資本剰余金が23億2,958万円、売上高が227億円（2015年度）、社員数は1920名（2017年度）となっている。現在では中小企業とはいえない規模になっている。同社は創業以来40数年間無借金経営を続けており、「自社の経営が出来ずに、経営コンサルが出来ようか。これ以上に説得力のある数字はあるでしょうか。私達の仕事の基本線です」と述べている。

業務内容は、大きくはコンサルティング業務とコンプライアンス業務に分かれる。前者には経営戦略、組織・人事戦略、財務戦略・業績管理、プロセス・品質改善、行政・業界情報、M&A・事業承継・事業再生、教育研修、リスク・マネジメント、資産保全・運用、電子カルテ・医療関連サービスの選定、マーケティング・プロモーション、病院情報システム・グループウェアなどがあり、後者には税務顧問、会計顧問、税務申告業務（所得税・法人税・消費税・相続税）、相続対策・事業承継対策、医業会計、社会福祉法人会計、公益法人会計、組織再編税務・連結納税、国際税務、事業承継、事業再生、M&A、IPO（株式公開）、労務顧問、労務戦略の立案推進、社会保険・労働保険に関する諸手続・相談、年金相談などがある。

（株）日本経営の沿革は次のようになっており、税務会計事務所から出発し、多様なコンサルティング業務を含むまでに大きく発展してきている。

1967年 菱村総合税務会計事務所を開業

1972年 株式会社マスブレン設立

1976年 近畿リスクマネジメント有限会社設立

1982年 近畿中小企業労務協会設立

1984年 株式会社セキサン設立

1986年 株式会社日本経営ソフト設立

1987年 菱村総合税務会計事務所を近畿合同会計事務所に社名変更

上記6社（株式会社MASブレン、近畿リスクマネジメント有限会社、近畿中小企業労務協会、株式会社セキサン、株式会社日本経営ソフト、近畿合同会計事務所）の相乗効果を図るため株式会社日本経営コンサルタンツグループを発足

1993年 本社新社屋完成

社名変更により株式会社日本経営コンサルタンツグループから株式会社日本経営へ

1996年 創業者、菱村和彦が株式会社日本経営 代表取締役会長に就任

小池由久が株式会社日本経営 代表取締役社長に就任

1999年 株式会社日本経営エスディサポート設立

2000年 株式会社日本経営東京オフィス設立

2001年 （現）株式会社日本経営戦略人事コンサルティング設立

2002年 株式会社アイエスオーコンサルティング設立

近畿合同会計事務所を税理士法人近畿合同会計事務所に組織変更

株式会社日本経営 東京支社設立

電子カルテショールーム「MEDiPlaza」オープン（東京）

ISO9001 認証取得

2003年 「MEDiPlaza WEST（大阪）」オープン

2006年 創業者、菱村和彦が株式会社日本経営取締役会議長に就任

2007年 小池由久が株式会社日本経営 代表取締役会長に就任

藤澤功明が株式会社日本経営 代表取締役社長に就任

2008年 メディキャスト株式会社設立

2010年 JCIとパートナーシップ締結

2012年 税理士法人近畿合同会計事務所を税理士法人日本経営に社名変更

ウィル税理士法人が日本経営グループに加わる

2013年 株式会社日本経営福岡オフィス設立

2014年 藤澤功明が株式会社日本経営 代表取締役会長に就任

平井昌俊が株式会社日本経営 代表取締役社長に就任

（2）日本経営の経営理念

同社の経営理念は、下記のように基本理念、社訓、五信条、から構成され、「お客様の健全で永続的な発展、社員の真摯な成長、そして、社会への正しい貢献という考えを、社訓・5信条として定め、仕事の中で肉体化させていきます。永続的発展と成長こそが、私たちの使命と情熱です」としている。

①基本理念

全従業員とその家族の幸福を追求するとともに

その幸福に気づいて感謝できる心を育み、

社会の成長発展に貢献する。

②社訓

顧客の健全な発展を通じて正しく社会に貢献する。

社員の真摯な成長を通じて正しく社会に貢献する。

③五信条

第一条 我々は、顧客の正しい防衛と経営発展のため祈りをこめて奉仕する。

第二条 我々は、常に自己の本性を見きわめ、不断に自己を充実する。

第三条 我々は、いつも根性を持って常に創造的な仕事を完遂する。

第四条 我々は、自他の幸福のために職場の規律を厳守する。

第五条 我々は、助けられたり助けたりお互いの団結を強化する。

また経営理念としては「四方善（相手善し、自分善し、社会善し、将来世代善し）」を掲げ、「会社は潰れるようにできている。潰れないようにするのが経営である。人は育てないと育て

ない。しかし、育てれば間違いなく育つ。」という信念も保持されている。

（3）事業部の自律とマネジメントの仕組み¹⁰⁾

同社の成長戦略は、右手にロマン（ビジョン・哲学）を掲げ、左手にソロバン（一人別損益）をもちながら、次のような事業部の自律性とマネジメントの仕組みを構築している。

①経営に四季を持たせる（先行管理）

四半期毎の計画を立てていくが、特徴的なことはまず第1四半期で当期の業績の80%の達成を目指すことである。そして第2四半期で目標業績の100%達成させることである。第3四半期では、社員の充電や家族サービスの期間にあて、また新たな商品開発を構想する。そして最後の第4四半期で来期予算の組み立てをおこなうとのことである。

②善循環経営指標（掲げた以上は必ず達成する）

また善循環経営指標として、付加価値総額の増加を目標とし、雇用創出を実現させるのである。また20%の利益率を確保して会社の永続発展のための未来創造費用である利益の適切な確保を目指すのである。そして筆者が注目したのは人時生産性の向上によって社員の幸福感の実現を達成しようとするところである。この人時生産性とは時間当たり付加価値の計算であり、京セラの時間あたり付加価値と共通するところがある。そしてお客様の広がり信頼感を深め、スタッフの増加・育成によって「人づくり文化」を育んでいくことである。

（4）一人別損益計算書と人時生産性（同社の付加価値指向経営）

同社が30年以上用いてきたのが一人別損益計算書と人時生産性指標である。

一人別損益計算書では個人別に下記のような計算式で月次の付加価値、差引利益が計算される（簡略表示¹¹⁾）。

- 固定売上（顧問料その他）＋変動売上（MS業務・セミナー開催・講師料その他）＝外部売上
- 外部売上げ－外部仕入＝外部付加価値
- 外部付加価値＋内部売上－内部仕入＝付加価値
- 付加価値－人件費－研修費－巡回交通費－定額配賦費＝差引利益
- 1時間あたり外部付加価値＝外部付加価値÷実働時間
- 1時間あたり利益＝差引利益÷実働時間
- 差引利益－規範利益＝個人業績の赤字・黒字

また日本経営フィロソフィーには次のように付加価値指標と人件費について説明されてい

10) 日本管理会計学会第2回フォーラム（2017年7月15日）での丹羽修二副社長講演資料より。

11) 関西大学商学部学術講演（2016年12月5日）での藤澤功明会長の講演資料より。

る。すなわち「売上や付加価値、時間当たりの生産性などの数字が全員の頭にしっかり入っていて、即座にその数字が口をついて出てこなければならないのです。そして、採算意識を高め、一人ひとりの人時生産性を高めていくためには、『あなたの給料は、1時間当たり2,500円です。だから1時間で2倍以上の価値を生み出してもらわないと、会社は赤字になるのです。個人人件費の予算においては、付加価値が人件費の3倍を超過しないと、正しい利益とはならないのです。』』ということを数字で明示し、意識していく必要があるのです。」

さらに「日本経営は一人別損益計算書をベースとし、一人ひとりが経営者として採算意識をもって業務の組み立てを振り返り、見直してきました」と述べている。

(5) データで見る日本経営 (<https://www.nkgr.co.jp/saiyo/graduates/data.html>)

リクルートのためと思われる同社のホームページの「データで見る日本経営」には興味深い数値がアップされている。

まず年収についていえば、1,000万円は20代でも手に掴むことが出来る年収だそうで、日本経営では頑張った分だけ処遇が跳ね返ってくるというのである。その「頑張った」とは「どれだけクライアントに貢献しているか」である。インセンティブに粗利(付加価値)と連動するボーナスだと推測できるが、これはキーエンスと似ているところがある。

また同社は、毎年研究発表大会を開催しているが、その事業開発の予算は年間2億円とのことである。毎年、全社の各部署、個人からのエントリーが出て、新規ビジネスについて発表し、金賞には100万円の賞金も出していたそうである。

福利厚生としては寮制度(借り上げ社宅)で家賃は2万円からである。しかも朝晩寮食もあり、経済的である。MAX5年利用できるようで、多くの社員が5年目までフルに利用しているとのことである。

同社では新人研修時間は300時間を超えており、内定者研修1泊2日×7回+新入社員1ヶ月研修が総研修時間である。いかに人材育成に力を入れているかが伺える数字である。そのほか各部門での研修も毎日行われている。

2900件というのは同社の総クライアント数であり、国内でも最大規模の医業経営マネジメント企業として、約400件の病院、約100件の社会福祉法人、約1300件の診療所、そして約1100件以上の企業と取引されている。

216件/250日というのは、同社の年間クライアント訪問件数(コンサルタント部門)であり、現場主義が重要視されている。同社は若いうちからクライアント先へ直接訪問できる。数多く顧客先に訪問できる分、経営者の感性とプロフェッショナリズムに触れることが出来る為、高次元で自己成長を目指したい人にはピッタリだという。

（6）両親への感謝と家族の幸福追求

日本経営の入社式には両親を招待することになっており、自宅訪問、三者面談をすることもあり、家族主義経営を徹底している。社員旅行、クリスマスパーティ、子供の職場見学なども実施している。経営理念にある「全従業員とその家族の幸福を追求するとともにその幸福に気づいて感謝できる心を育み」を実践し、親孝行を奨励している。福利厚生制度として、託児所をオープンさせ、「しあわせ一時金制度」として出産祝金（第1子5万円、2子10万円、3子40万円）、進学祝金（小学校10万円、中学校20万円、高校30万円）、社員研修（資格取得支援、社会人大学院進学、出向）、人間ドック（40歳以上、配偶者は会社半額負担）などを実施している。

むすびに代えて一人本主義に基づく付加価値管理会計の可能性と普遍性—

以上、本稿ではまず人本主義とは何かについて説明をし、人本主義に基づく経営とは、一言でいえば「人を大切にする経営」であることを明らかにしてきた。また伊丹教授が提唱してきた「人本主義のオーバーラン」の予防策としての「管理会計システム」の重要性を確認し、京セラメーバ経営が付加価値管理会計の一形態として理解できることを主張してきた。そして人本主義経営では、経営理念と管理会計（計数管理）が車の両輪のように重要であり、渋沢栄一氏の「論語と算盤」、松下幸之助氏の「経営理念と経理社員制度」、稲盛和夫氏の「京セラフィロソフィと部門別採算制度」などもそのような車の両輪として理解することが必要である。

また本稿では中堅中小企業で人本主義経営を展開している2つの会社を取り上げ、経営理念と管理会計の観点から考察を進めて来た。(株)日本経営では右手にロマン（ビジョン・哲学）左手にソロバン（一人別損益）を掲げ、経営理念と管理会計（計数管理）をしっかりと構築し活用していた。(株)21も経営理念の確立と共に月次決算などの財務情報、給料もすべて従業員に開示し計数管理を促し、ユニークな「会社の仕組み」と経営理念を基盤とした「社員のモラル」が会社を支えていることを理解した。

そしてこうした人本主義に基づく計数管理には付加価値志向と概念が用いられてきていることも明らかにした。(株)日本経営の一人別損益計算書では付加価値概念が用いられ、人時生産性は時間あたり付加価値であり、労働生産性を表すものとなっていた。(株)21では付加価値概念そのものは用いられていないが、売上総利益が付加価値のように取り上げられ、分配の原資のような位置づけが与えられていた。両社とも付加価値を基礎にした人本主義管理会計の展開が可能だと思われる。付加価値を基礎にした人本主義管理会計は大企業でも中堅中小企業でも導入の可能性はあるし、その普遍性も認識できる。

人本主義管理会計とは、人間尊重と家族主義を経営理念に掲げ、生産性の向上による高付加

価値経営をめざし、生産性運動の3原則¹²⁾を堅持して、経営管理者が合理的な経営計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために知的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである。

今回の本稿では2社しか取り上げることはできなかったが、人本主義に基づいて経営を展開している中堅中小企業はまだまだあり、今後とも考察の対象として調査を進めていきたい。

(付記)

本研究はJSPS科研費26380636の助成を受けたものであり、また本研究は2017年度関西大学研修員研修費によっておこなわれたものである。記して感謝申し上げます。

<参考文献>

- 稲盛和夫 (2006) 『アメーバ経営—ひとりひとりの社員が主役—』 日本経済新聞社
 稲盛和夫 (2013) 「編集長インタビュー 説き、訓じて心を1つに」『日経ビジネス』2013年1月14日号82-85頁
 伊丹敬之 (2009) 『デジタル人本主義への道：経営の未来を見誤るな』 日本経済新聞社
 加護野忠男 (2010) 『経営の精神—我々が捨ててしまったのは何か—』 生産性出版
 川上徹也 (2012) 『女房役の心得：松下幸之助流お金の「教科書」』 日本経済新聞出版社
 渋沢栄一 (2012) 『論語と算盤』 角川ソフィア文庫
 高橋荒太郎 (1979) 『松下幸之助に学んだもの：人をつくる事業経営』 実業之日本社
 塚越寛 (2012) 『新訂いい会社をつくりましょう』 文屋
 平本清 (2009) 『会社にお金を残さない!』 大和書房
 平本清 (2010) 『丸見え経営』 ソフトバンククリエイティブ
 平本清 (2016) 『無税相続で会社を引き継ぐ』 日経BP
 松下幸之助 (2007) 『実践経営哲学』 PHP文庫
 水野一郎 (1990a) 『現代企業の管理会計—付加価値管理会計序説—』 白桃書房。
 水野一郎 (1990b) 「労働者協同組合と付加価値会計—ジェフェリスとトーマスの所説を中心として—」『産業経理』第50巻2号116-123頁
 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84-94頁
 水野一郎 (2009) 「中国における日本的経営の可能性と展望—北京・松下彩色顕像管有限公司を事例として—」(水野一郎編『上海経済圏と日系企業—その動向と展望—』 関西大学出版部) 69-82頁
 水野一郎 (2010) 「ハイアール (海爾) の経営管理システムについて—中国の巨大家電メーカーの実態を探る—」 関西大学経済・政治研究所『セミナー年報2009』91-100頁
 水野一郎 (2011) 「ハイアール (海爾) の経営管理システムにおけるSBUの意義と特徴」(水野一郎・永井良和編『中国経済・企業の多元的展開と交流』 関西大学出版部) 143-168頁
 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—」『関西大学商学論集』第57巻第3号129-146頁
 水野一郎 (2013) 「人本主義企業をめざす管理会計」『青山アカウンティング・レビュー』第3号32-39頁
 水野一郎 (2014) 「中国における管理会計のイノベーション」『会計』185巻第2号57-70頁

12) 生産性運動の3原則 (雇用の維持拡大, 労使の協力と協議, 成果の公正な配分) は, 日本における生産性運動の理念であり, 人本主義管理会計と親和性が高く, その目的は共通であり, 新たな社会と環境の下での生産性運動を再評価する必要がある。

- 水野一郎（2015a）「価値多様化と管理会計—人本主義管理会計の可能性—」『会計』第187巻第2号，1-15頁
- 水野一郎（2015b）「日中経済交流の課題と展望—松下幸之助の足跡を中心に—」関西大学経済・政治研究所東アジア経済・産業研究班編『東アジア経済・産業のダイナミクス』関西大学出版部，95-115頁。
- 水野一郎（2015c）「日本における生産性運動と付加価値会計」『商学集志』第84巻第3・4号，日本大学商学部，123-136頁。
- 水野一郎（2015d）「中小企業の管理会計に関する一考察」『関西大学商学論集』第60巻2号23~41頁
- 水野一郎（2016）「中国におけるものづくり企業の管理会計—ハイアールを中心として—」149-172頁（上總康行・長坂悦敬編『ものづくり企業の管理会計』中央経済社所収）
- 日本管理会計学会 スタディ・グループ（2016）（代表：水野一郎「中小企業における管理会計の総合的研究」最終報告（<http://www.sitejama.org/publications/04.html>）
- Collins, J. J. I. Porras, (1994), *Built to Last : succesful habits of visionary companies*, Harper, Business (山岡洋一訳（1995）『ビジョナリーカンパニー：時代を超える生存の原則』日経BPセンター。