

令和 3 年 5 月 14 日現在

機関番号：34315

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2018～2020

課題番号：18K01926

研究課題名(和文) アメーバ経営の導入プロセスにおける制度間の相互作用とその帰着に関する事例研究

研究課題名(英文) Case study on the interactions between amoeba management and the other management systems

研究代表者

堀井 悟志 (HORII, SATOSHI)

立命館大学・経営学部・教授

研究者番号：50387867

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,400,000円

研究成果の概要(和文)：アメーバ経営における月次の時間当たり採算のみの導入段階では、従来の生産管理方法を基礎とし、短期的に管理可能な「時間」にのみ着目し、管理することで制度間の相互作用は起こらなかった。また、組織的变化としては、職務関連緊張、特に役割葛藤が、下級管理者において一旦高まった。もともと高度な生産・品質管理を有する企業ではアメーバ経営とのそれらの対立が存在し、それによる負の側面が一旦表層化するものの、受容プロセスを経てその対立は解消される。また、市価基準を用いることで工程の採算性・競争力が明らかになり、その連携的緊張関係によって継続的改善がより戦略的に促進される。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究では、すでに高度な生産管理・品質管理を有している企業へのアメーバ経営がもたらす影響を、日常管理における制度間対立やそれによる役割ストレスの向上など、多面的に明らかにした。また、それがいかに財務業績の向上に資するのかも明らかにした。既存の生産管理制度が欠如もしくは不十分な状態におけるアメーバ経営の観察ではその導入成果がアメーバ経営に固有なものなのか、他の生産管理・品質管理制度でも実現可能なものなのか不明であったが、高度な生産管理制度を有している企業を対象としたことで企業経営におけるアメーバ経営、つまり会計コントロール固有の役割の一端を明らかにすることができた。これは大きな意義と言える。

研究成果の概要(英文)：At the introduction stage of only monthly profitability per hour in Amoeba Management, interaction between systems did not occur by focusing on and managing only "time" that can be managed in the short term based on the conventional production control system. In addition, as an organizational change, job-related tensions, especially role conflicts, once increased among lower-level managers. Although companies with advanced production and quality control have the conflicts caused by introduction of Amoeba Management at the first stage of introduction, the conflicts were resolved through the acceptance process of Amoeba Management. In addition, the profitability and competitiveness of the manufacturing process was clarified by using the market-based transfer price, and continuous improvement was promoted more strategically by the relational tension.

研究分野：管理会計

キーワード：管理会計 アメーバ経営 役割葛藤 生産管理 職務関連緊張

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属します。

1. 研究開始当初の背景

企業が経営改善やさらなる発展を図る一手として、会計コントロールの強化や新たな会計コントロール制度の導入といった経営管理制度の強化があり、このような実務上の課題もあってか、近年、特に日本ではアメーバ経営の導入研究が蓄積されている。アメーバ経営は、管理可能性原則の観点からはコストセンターや収益センターとして位置付けられる製造部門や営業部門をプロフィットセンター化する部門別採算制度に会計コントロール制度としての構造的特徴があるが、その導入プロセスに関する研究では、主として、部門別採算制度の構築およびその経営理念（フィロソフィー）の浸透との関係が論じられてきた（潮，2013；澤邊・庵谷，2017；谷・窪田，2012；三矢，2003；森田，2014 など）。また、アメーバ経営の導入効果としては、従業員の経営者意識・採算意識の向上（Cooper，1995；丸田，2014 など）、内発的動機づけ効果（渡辺，2013 など）、および（それらを通じた）財務業績の向上（三矢，2003；丸田，2014 など）などが議論されている。

Simons（1995）や Malmi and Brown（2008）の論考以降、管理会計領域では、コントロール・パッケージを対象とした研究が多く蓄積され、上述のとおり、アメーバ経営の導入に関しても管理会計制度と経営理念の相互作用が議論されている。しかし、企業の経営管理実践を考えた場合、検討すべきコントロール制度は（明示的な）経営理念に限られず、生産管理制度なども考えられる。特にアメーバ経営のように現場に根差した会計コントロール制度は、生産管理制度などのオペレーションを対象とした非会計コントロール制度とのかかわりが強いと考えられる。また、アメーバ経営を導入する以前から、何らかのコントロール制度が存在している可能性があるだけでなく、コントロール制度が単なるツールとして利用されるだけにとどまらず、その運用過程も相まって、基本的な価値観が形成され、埋め込まれ、組織文化を形成している場合もある。

これらの状況を考えた場合、組織文化を含め、導入以前からある生産管理制度などのコントロール制度とアメーバ経営がどのようなダイナミックに相互作用を生じさせるのか、つまりコントロール制度間の衝突や融和のプロセスを明らかにすることは、アメーバ経営、ひいては会計コントロールの導入プロセスの理論をさらに拡張的に発展させることになる。

また、アメーバ経営の導入成果に関しては、これまで、個人レベルでは意識や内発的動機づけの向上という点が、組織レベルでは財務業績の向上がその中心的課題であったが、それだけではなく、先の制度間衝突を念頭にいれると、例えば個人レベルでは、Kurunmaki（2004）が指摘したような対立した価値観に起因する会計コントロール導入に対する抵抗とその後のハイブリダイゼーションが、組織レベルでは、Dent（1991）が論じているような会計コントロールの導入による組織文化の変容などもその検討対象となりうる。

これらが本研究の学術的背景であり、アメーバ経営の導入プロセスおよび導入成果を拡張的に発展させようとする本研究の核心的な研究関心である。

2. 研究の目的

先の研究関心のもと、本研究では、すでに高度な生産管理制度を有している企業への会計コントロールとしてのアメーバ経営の導入時に生じる抵抗・並存 / 相互補完およびそれによる組織文化などの変容プロセスを、アクションリサーチを含む定性的研究を主としたケーススタディ研究によって明らかにすることを目的とする。より具体的には、トヨタ生産方式を採用し、すでに高度な生産管理制度を有している自動車部品製造会社におけるアメーバ経営の導入プロセスおよびその効果を観察することで、コントロール制度間の衝突や融合といった相互作用、そしてその帰着がどのようになされるのかを明らかにする。

制度間相互作用としては、以下の3つを対象とし、上記の学術的背景などと照らし合わせても、それぞれが学術的独自性・創造性を有していると考えられる。第一に、管理会計情報を用いず高度に展開された既存のトヨタ生産方式のうえに現場の管理に時間当たり採算を中心としたアメーバ経営を導入した際の生産管理制度と会計コントロール制度の相互作用およびその帰着である。これが本研究の主たる研究対象であり、これによってアメーバ経営の導入プロセスおよび導入成果に関する知見の蓄積に資することを目指す。高度な生産管理制度を有している企業を対象とするのは、制度間相互作用を観察するには、既存の生産管理制度が欠如もしくは不十分な状態では、単にアメーバ経営にとってかわられるだけの可能性があるためであるが、本研究によって企業経営における会計コントロール固有の役割の一端を明らかにすることが可能になると考えられる。例えば、管理会計領域でも生産現場の効率性向上が論じられる一方で、トヨタ生産方式のように、必ずしも会計情報に頼らない生産管理制度の構築も可能である。これは生産の効率化が必ずしも会計コントロール固有の役割ではないことを意味する。しかし、高度な生産管理制度を有していた企業が会計コントロール導入によって何らかの発展を遂げた場合、それは会計コントロール固有の役割として論じることが可能である。なお、京セラのコンサルティング子会社である KCCS（京セラコミュニケーションシステム株式会社）によると、本研究のリサーチサイトのようなトヨタ生産方式を高度に有している企業へのアメーバ経営の導入は初めてであるとのことである（申請者と KCCS の管理者との意見交換より）。

次に、基本的な価値観や組織文化のレベルでの制度間相互作用である。リサーチサイトは、原則としては、トヨタ生産方式を中心に機械的組織観に基づく安定的な経営を行ってきた。そこに、アメーバ経営という有機的組織観に基づく、意図的に不安定を生み出す経営管理を導入するため、中間管理者層の役割認識や基本的な価値観の変化、ネットワーク化を通じた非採算部門（特に製品開発を扱う製品開発部門）における採算意識の向上など、単なるコントロール制度の衝突を超えた変化が生み出される可能性がある。これらは、Dent（1991）以降必ずしも十分な蓄積には至っていない管理会計による組織文化の変容や、これまでは管理会計が十分に機能を発揮できているとはいえない開発部門においていかに管理会計が採算意識の向上に資するかを明らかにするという点で独自性があるといえる。

最後に、アメーバ経営導入に関わる派生的なテーマとしての管理会計制度間の相互作用である。現場レベルでの活用ではないが、リサーチサイトでは、この数年間、独自に工程別損益計算を行ってきた。そこに、アメーバ経営が導入され、部門別採算が計算されることになったが、それらの計算はその計算対象が同一にも関わらず、その採算性の計算結果には大きな乖離が生じている。これは会計計算の相対性（事実の描写方法の違い）に起因するものであるが、この乖離が戦略変化や事業理解の更新を導く可能性は高い。Mouritsen, Hansen and Hansen（2009）は異なる会計計算対象による計算結果の乖離によるイノベーションを論じているが、本研究は、この間、研究蓄積が進んでいない管理会計の戦略化研究に、同一対象に対する計算の相対性という観点から貢献できるものであると考えられる。

3. 研究の方法

上記の研究目的に対して、ある自動車部品製造企業におけるケーススタディ研究を採用し、定性的研究を基礎として、適宜、企業内アンケート調査としての定量的研究を活用する混合型研究方法を用いた。Institution workは、自明の目的、手段、状況の組み合わせである制度を動詞として捉え、その組み合わせの変化や制度間に生じる衝突をその検討対象とするものであり、本研究との検討対象の一致の程度から、その研究蓄積は、本研究における観察上の枠組みとして確かさと深みをもたらすと考えられる。ケーススタディとしては、定性的研究として会議への参加などの参与観察を行うとともに、適宜、従業員・管理者・経営者への聞き取り調査や意見交換を行った。また、導入成果に関しては、定性的研究によるだけでなく、採算性意識、動機づけ、満足度や基本的な価値観などに関する意識調査を毎年実施することで、導入前後および導入後のそれらの経時的な変化を定量的にも調査した。

4. 研究成果

本研究では具体的な成果として、以下の各点を明らかにすることができた。

- (1) 企業における会計コントロール制度の強化という点にかかわって、生産・販売の各機能が海外子会社として利益責任を負っているグローバル予算管理の実践のケースをもとに、支配型管理会計としての予算管理の牽制機能の強化の在り方について検討を行い、そこから、固定的目標をもつ予算管理への相対業績評価の補完的取り込みやそこでの計算実践の解明、制御的予算管理ではない情報的予算管理の可能性、そして状況に埋め込まれた機能性を発揮するための状況依存的管理会計リテラシーの存在とその体得を支配型管理会計としての予算管理の在りようとして明らかにした。
- (2) ある高度な生産管理・品質管理制度を有する企業で導入されたアメーバ経営について、継続的な観察およびインタビュー調査を行うとともに、これまでに行った社内アンケートの実施・分析を行った。観察・インタビューからは、月次の時間当たり採算のみの導入段階では、従来の生産管理方法を基礎とし、短期的に管理可能な「時間」にのみ着目し、管理することで制度間の相互作用は十分には起こりえないことが明らかになった。また、社内アンケートからは、その運用方法もあってか、組織的变化として、職務関連緊張、特に役割葛藤が、下級管理者において高まっていることが確認された。そのうえで、管理会計プロセス、役割理論、動機づけ、コミュニケーションおよび財務業績への影響を中心として統計分析を進めた。平均の差の検定からは、アメーバ経営の導入によって、役割曖昧性が増大し、目標達成意欲とコミュニケーションが減少するという負の側面が見られた一方で、予算参加が増大し、管理会計プロセスの増強が図られていることが分かった。しかし、さらに1年後のデータからは、役割曖昧性は増大しつつも目標達成意欲とコミュニケーションが回復しており、もともと高度な生産・品質管理を有している企業では、アメーバ経営との対立が一定程度存在し、それによる負の側面が一旦表層化するが、受容プロセスを経て対立が解消されていることが示唆された。また、管理者と一般従業員の変化の違いも分析し、アメーバ経営の導入に対して中間管理者の抵抗とそこから従業員への伝播が明らかになった。そのうえで、業績に対する回帰分析を行い、役割曖昧性や役割葛藤といった役割ストレスへの認知が高くなった場合、管理会計プロセスの調整効果が表れることが明らかになった。これまでの研究では、管理会計によって役割ストレスが減少することによって業績が向上するという関係が示されてきたのに対し、本研究では役割ストレスの業績への関係に対する管理会計の調整効果の存在が明らかになった。また、本研究からは、役割ストレスが低い場合は、調整効果は確認されず、役割ストレスが高い場合のみ、確認され、管理会計プロセスの調整効果が

- 単純な線形関係ではなく、複雑性と非線形性を有していることも明らかになった。
- (3) アメーバ経営の導入といった管理会計制度の導入・改善が継続的改善をいかに促進するののかについて検証を行い、これまでは改善目標と成行実績との乖離という形で個別独立的な制度として捉えられてきた継続的改善が、原価計算の改善とそれによる価格決定実践の変化やアメーバ経営の導入によって連携的緊張関係が生み出されることで継続的改善がより戦略的に促進されることが明らかになった。
 - (4) アメーバ経営には情報システムの導入を伴うことを念頭に、2021年度は管理会計制度と情報システムの相互作用について関与型研究に基づき検討を行った。一つ目のケースでは、原価計算制度変革の障害として、制約としての既存のERP、不十分な基礎データ、経理部とその他の部門との連携不足、そして研究者と実務家との知識の断絶があることを示した。そのうえで原価計算制度が過去の制度による拘束の範囲でしか変化できないような継続性をもっていることなどを明らかにした。二つ目のケースでは、営業支援システム(SFA)のデータを解析・可視化したビジネスインテリジェンス(BI)を活用することで、フィードフォワード型予算管理において重要な予想実績の算出が可能となり、それによって四半期を管理期間とした予実差異分析が行われていることが明らかになった。また、このSFAと連携させたBIを確立する過程では、現場目線でBIを確立し、その活用を促すことで現場での入力データの質・量の向上を図り、それが結果として経営上層部や営業本部長といった上位管理者が予算管理で用いる予想実績情報の質を高めることになったことを明らかにした。さらには、SFAの進捗状況情報を通じて営業活動の透明性が高まることで、予算ゲームの減少という予算管理の行動的側面に対する効果もあったことが示された。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計5件（うち査読付論文 3件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 2件）

1. 著者名 堀井悟志・目時壮浩	4. 巻 45
2. 論文標題 原価計算制度変革への障害	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 -
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 堀井悟志・早川正明・横田明紀	4. 巻 45
2. 論文標題 SFAと連携したBIを活用したフィードフォワード型予算管理の実現	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 -
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 堀井悟志	4. 巻 59-1
2. 論文標題 アメバ経営における管理会計プロセスの役割ストレスに対する調整効果	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 立命館経営学	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 浅田孝幸・大浦啓輔・平井裕久・堀井悟志	4. 巻 44
2. 論文標題 日本企業のグローバル経営における予算管理の有効性：国内・海外子会社の管理の比較研究	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 堀井悟志	4. 巻 58-1
2. 論文標題 グローバル予算管理の「状況に埋め込まれた機能性」	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 立命館経営学	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計5件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 4件)

1. 発表者名 Chris Akroyd, Satoshi Horii and Norio Sawabe
2. 発表標題 The Temporal Effect of Organizational Controls in an Uncertain Environment
3. 学会等名 Hawaii Accounting Research Conference (国際学会)
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 浅田孝幸・大浦啓輔・平井裕久・堀井悟志
2. 発表標題 グローバル経営における予算管理の有効性：国内・海外子会社の管理の比較研究
3. 学会等名 日本原価計算研究学会 第45回全国大会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Shirley Daniel, Satoshi Horii, Yuichi Ichihara and Norio Sawabe
2. 発表標題 Micro-Profit Centers: The impact of broader accountability in Japanese manufacturing on organizational culture and performance
3. 学会等名 2019 America Accounting Association Annual Meeting (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Shirley Daniel, Satoshi Horii, Yuichi Ichihara and Norio Sawabe
2. 発表標題 Performance management and innovation in Japan: An empirical analysis of the implementation of micro-profit center systems
3. 学会等名 The Association of Japanese business Studies Annual Conference (国際学会)
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 Satoshi Horii, John Cullen and Chris Akroyd
2. 発表標題 Strategizing and in-process management: The role of accounting targets
3. 学会等名 CRAFiC annual symposium (国際学会)
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------