

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年6月3日現在

機関番号：33908

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2010～2012

課題番号：22730370

研究課題名（和文） 管理会計研究におけるアクターネットワーク理論の応用可能性：アメーバ経営を事例に

研究課題名（英文） The possibility of employing Actor-network Theory on management accounting research: base on a case of Amoeba Management

研究代表者

潮 清孝 (USHIO SUMITAKA)

中京大学・経営学部・准教授

研究者番号：90551747

研究成果の概要（和文）：

欧・豪州を中心に関心を集めている「アクターネットワーク理論」(Actor-network Theory: ANT)を活用し、京セラにおけるアメーバ経営の管理会計実践を分析した。アメーバ経営についての管理会計研究は既にいくつか存在するが、本研究の特徴としては、アメーバ経営の歴史的な形成プロセスを明らかにした点にある。京セラの創業直後から20年間にわたる社内報や経営管理通達に基づき、今日のアメーバ経営が形成されるまでの紆余曲折のプロセスを明らかにできたことは、本研究における最大の成果である。

研究成果の概要（英文）：

Based on “Actor-network Theory” (Actor-network Theory: ANT), this research analyzed Amoeba Management and its management accounting practices at Kyocera. Although there have been some management accounting literature focusing on Amoeba Management, the feature of this research is to have revealed the historical process of how the management system was formed focusing on the 20 years after the company was established. The research used company magazines and internal management letters at those times and revealed the very complicated process by which current Amoeba Management was established.

交付決定額

(金額単位：円)

|        | 直接経費      | 間接経費    | 合計        |
|--------|-----------|---------|-----------|
| 2010年度 | 500,000   | 150,000 | 650,000   |
| 2011年度 | 500,000   | 150,000 | 650,000   |
| 2012年度 | 500,000   | 150,000 | 650,000   |
| 年度     |           |         |           |
| 年度     |           |         |           |
| 総計     | 1,500,000 | 450,000 | 1,950,000 |

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：アクターネットワーク理論、管理会計、アメーバ経営

## 1. 研究開始当初の背景

質的管理会計研究において、方法論的な議論の重要性が欧・豪州を中心に、盛んであった。また、アメーバ経営をはじめとした日本国内の管理会計実践が着目されつつあった

ものの、議論の土台となる方法論については、十分に行われてこなかった。その結果、アメーバ経営をはじめとした日本における管理会計実践は、「特殊なもの」として扱われる事が多かった。

質的研究における具体的な方法論としては、社会学を基礎としたものが盛んであった。その中で、本研究においては、①人間のみならず非人間(技術や物的要素)についても「アクター」としての能動的な影響力を認め、②各アクター間の関係性を客観的かつ豊かな質的データに基づき明らかにしようとする、ANTを理論的な基礎として、分析を行うこととした。この手法を管理会計研究に応用することで、①業績評価指標の計算構造やその利用方法が企業内外の成員に与える積極的な影響力の分析、及び②明確な研究方法論を示すことで国内の先端事例を国際的な場で議論することが可能となる、ということが期待された。

ANTの他分野への応用については、組織・経営関連の学術的研究において、欧・豪州の研究者を中心に、1990年代頃から行われてきた。例えばLegge(2002)は経営コンサルティング会社の業務に着目し、導入を検討している技法の中身以上に、コンサルタントが生み出す「グッドストーリー」が顧客企業の説得においていかに重要であるかを、批判的立場から説明した。またBriers and Chua(2001)は、活動基準原価計算が、ハーバード大学を中心とする実務・学術ネットワークの中で、時流(fashion)の影響や各地域での講演会などを通じて世界中に広まっていく様子を、ANTを利用して分析している。しかしこの研究に代表されるように、社会を構成する一要素として特定の管理会計技法が登場することはあっても、それ自体が対象として分析される研究はほとんどない。さらに国内においては、一部研究者において当該研究手法の紹介がなされるのにとどまっているのが現状であった。

しかしながら、非人的要素の能動的な役割を重視するANTを管理会計研究に応用することで、業績評価指標の計算構造やその利用方法の持つ影響力を分析することが可能となると同時に、明確な研究方法論に沿いながら詳細な事例の分析を行うことで、これまで特殊な事例として扱われてくることの多かった日本独自の管理会計実務を、国際的な学会や論文誌などの場で議論をすることが期待されると考えられ、本研究を開始するに至った。

#### [引用文献]

Briers, M. and W. F. Chua(2001) "The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing." *Accounting, organizations and society* 26(3): pp. 237-269.

Legge, K. (2002). "On knowledge, business consultants and the selling of total quality management". In Clark, T. and Fincham, R. (Eds), *Critical Consulting: New Perspectives on the Management Advice Industry*. Oxford: Blackwell.

## 2. 研究の目的

上記のような状況を踏まえ、本研究における目的としては、大きく分けて以下の2点を設定した。

### (1) アメーバ経営における管理会計システムおよびその実践についての研究を、更に発展させること。

アメーバ経営を扱った管理会計研究は、本研究以外にも既にいくつも存在する。それらを踏まえた上で、さらなる調査が必要と思われる点としては、大きく二つが存在すると考えられる。第一には、経営理念と管理会計システムとの関係性についてである。多くの研究においては、「京セラフィロソフィ」と呼ばれる京セラ独自の経営理念の重要性が指摘されながらも、それらは管理会計システムとは別個の存在として扱われることが多かった。特に本研究開始時点においても既に多くの外部企業に対してアメーバ経営が導入されてきたという事実を踏まえると、経営理念と管理会計システムを別々に捉えるのではなく、両者の間により具体的な関係性を想定しながら分析することが必要と考えられた。

第二には、アメーバ経営の歴史的な形成プロセスについてである。上記のような疑問点を残しつつも、今日のアメーバ経営における管理会計システムおよびその実践のあり方については、多くの研究蓄積がある。一方、どのような経緯によって、今日のアメーバ経営が形作られてきたのか、という点については、当事者の記憶に基づいたいくつかの記述が存在するもの、「研究」という観点からは、必ずしも十分な分析がなされてきたとはいえない状況であった。

本研究に先立ち、京セラの創業直後からの社内報および経営管理通達を入手することができた。しかしながら、それらは1500ページほどに及ぶ膨大なものであり、やみくもに読むだけでなく、何らかの体系的な分析手法やその背景となる理論が必要となる。そこで先に述べたANTに依拠しながら分析を行うことで、より抽象度の高いレベルで、アメーバ経営および管理会計研究全般に寄与できるような新たな事実の発見が期待された。

### (2) 上記の研究成果を、海外に発信すること。

第二の目的は、アメリバ経営をはじめとした日本の管理会計実践を、国際的に議論がなされている研究方法論に基づいて分析し、その特徴や重要性について明らかにすること。合わせて、その成果を海外に向けて発信することであった。

本研究の最大の特徴は、業績評価指標の能動的な役割について焦点を当てている点である。これまでのアメリバ経営導入調査の中で、「アメリバ経営の導入により、人件費削減や雇用調整が行われるのではないかと不安だったが、時間当たり採算表の中に人件費が含まれていないことを見て安心した。それ以来、積極的にアメリバ経営の導入を受け入れられるようになった」という事例があった。

伝統的な経営論や管理会計論のなかでは、経営者の意思や目標を所与として、それらを伝達し、コントロールしていくための手段として、業績評価指標を含めたマネジメントコントロールシステムが従属的に設定されるといわれる。(例えば Anthony, 1965) すなわち、「経営者→業績評価指標」という関係が想定されている。しかしながら本研究では、「時間当たり採算」を中心とする業績評価指標自体あるいは当該指標の計算構造をもとに設定された具体的な目標数値が、従業員のみならず経営者の意識をも変化させるような、「業績評価指標→経営者」という関係についても着目している。本研究によりこのような結果を導き出すことができれば、伝統的な経営学や会計学(特に管理会計)に対して、日本発の新たな研究の潮流を生み出すことが可能と考えられる。

#### [引用文献]

Anthony, R. N. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, Massachusetts, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳[1968]『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社。)

### 3. 研究の方法

ANTを理論的基礎とした定性調査(インタビュー、観察、アーカイブ調査等)により、研究を実施した。なかでも、ANTにおいて要求される「客観的かつ豊かな質的データ」を入手することを重視したことから、歴史分析においては、関係者の記憶に依拠する部分を最小限に抑えるため、創業直後からの社内報や社内通達を入手し、当時の記録に忠実に従いながら、時間当たり採算をはじめとした京セラ・アメリバ経営における管理会計システムの形成プロセスを明らかにすることと心がけた。またインタビュー調査や観察調査に際

しては、複数のデータを相互参照して、その信頼性を担保するトライアングレーションの手法を用いた。

本研究に先立ち、京セラに対するインタビュー調査、観察調査、資料収集が行われた。しかしながら当該調査は必ずしも体系的に行われたわけではなく、断片的な情報の集合という側面があった。そこで、研究会・勉強会などでの報告・ディスカッションを通じて理論的観点から不足していると思われる情報を吟味し、随時追加調査や分析を実施した。

それらを含め、本研究が分析対象とした定性データは、約120時間分のインタビューおよび観察データと、約1500ページの京セラの社内報および社内通達であった。

### 4. 研究成果

本研究の成果としては、主に以下の4点が挙げられる。

#### (1)アメリバ経営における歴史的な形成プロセスを明らかにした。

これまで当事者の記憶などをもとに議論されることの多かったアメリバ経営における管理会計システムの形成プロセスについて、当時の記録などをもとに分析を行うことで、より具体的なアメリバ経営の生成・発展プロセスを明らかにした。そこで描かれたのは、様々な経済・社会情勢のもとで刻々と変化し、また時として相反し合う経営者や現場従業員の興味や関心を時間当たり採算の計算メカニズムの中に「銘刻(inscribe)」し、それらをつなぎとめる「媒介(mediator)」としての役割を担いながら、管理会計システムが生成・発展してきたという点である。特に、ANTで重視される「非対称性原則」によって当時の資料を丹念に分析した結果、一旦設定された数値目標自体がひとつの重要な意味を持つようになり、その数値の達成を優先させるべく、いくつかの計算メカニズムの変更が行われたことが明らかになったことは重要である。

多くの管理会計研究においては、経営者などの社内の中心自分物が管理会計システムを規定し、その会計システムによって現場の活動が規定されるというような一方向的な関係性が想定されるが、その様な関係性を一旦否定し、より「フラット」な観点から、可能な限り客観的な情報に基づく分析を意図するANTを用いたからこそ、上記のような管理会計システムの複雑な変化・発展のプロセスを明らかにできたと考えられる。従って、ANTが管理会計研究、なかでも個別具体的な事例の分析に重要な示唆をもたらすことが、上記の発見から副次的に明らかになったともいえる。

### (2) 経営理念と管理会計システムとの間の有機的な関係性を明らかにした。

企業経営における経営理念の重要性については、多くの研究書や実務書において既に指摘されている。管理会計システムと経営理念との関係性については、これまで両者がそれぞれ独立して存在し、数値管理をベースとした管理会計システムが抱える問題点を、経営理念に基づく組織管理によって補完する、というような考え方が、既存の管理会計研究においては支配的であった。

しかしながら ANT に基づきながらアメーバ経営の管理会計システムのあり方とその歴史的な形成プロセスをつぶさに見ていくと、両者はより複雑で有機的な関係性にあることが明らかになった。例えば、アメーバ経営における中心的な会計指標である「時間当たり利益」を構成する「利益」の計算においては、労務費・人件費が除外されている。これは「大家族主義」と呼ばれるような、京セラにおける経営理念を反映したものであると考えられる。また各アメーバの費用には「金利」が賦課されるが、これは「キャッシュベースの経営」と呼ばれる、現金の重要性を唱える京セラフィロソフィを具体的な形で反映したものだと考えられる。

Simons (1995) などが主張する「4 つのコントロール・レバー」においては、先述のとおり、会計計算と経営理念が独立して存在していることが想定されているが、アメーバ経営の独自の利益指標である時間当たり採算の計算構造には、京セラの経営理念が具体的な形で反映されており、それらを通じて、各アメーバが、抽象的な経営理念を、より具体的な形で認識し、日々の活動のなかで、意識・無意識的に影響を受ける構造になっていることが明らかになった。

#### [引用文献]

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・黒田哲彦訳 [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。)

### (3) 上記成果の海外発信

これらに成果について、会計の変化をテーマとした国際ジャーナルに投稿し、査読プロセスを経て、2013年中に掲載されることが確定した。

アメーバ経営や、その他の日本における管理会計実践については、海外の研究者の関心を集めてきたものの、それらはいくまで「日本における特殊なもの」という位置付けで議

論されることが多かった。そこで本研究においては、海外の定性的管理会計研究のなかで用いられることの多かった ANT を理論的土台として分析し、国際的なフレームワークのなかでアメーバ経営の管理会計的な特徴について議論し、査読プロセスを終了することができた。

特に海外の研究においては、経営理念のような抽象的な要素は極力排除して分析が行われることが多かったが、今回、具体的な会計計算構造との関係性から議論を行うことで、その重要性を具体的な形で分析をし、またその成果を受け入れてもらう事ができた。アメーバ経営をはじめ、国内の管理会計実践についての研究は既に多く存在しているため、それらの議論をより国際的な舞台で展開するためのひとつの道筋を、本研究が示すことができたと考えられる。

### (4) アメーバ経営に関する体系的な理解をまとめた書籍を発刊した(「5. 主な発表論文等、[図書]」を参考)。

科学研究費助成事業の意味合いを考えた場合に、研究者グループのみならず、実務者グループを含めたより広い社会に対して、その成果を還元することが重要と思われる。

そのような観点から、可能な限り平易な表現を用いながら、かつ研究書としての論理性を維持可能な限り維持した書籍を刊行した。

そこではアメーバ経営における管理会計実践の現場への広がりや、経営者主導の他の管理会計技法との対比によって特徴付け、その上で、アメーバ経営の全体像について議論を行っている。

また ANT の意義について紹介し、物事を分析する上での基本的な視点や考え方をもち、その重要性についても、可能な限り平易な言葉を用いて説明した。

アメーバ経営については、近年多くの研究者および実務家の関心を集めていることから、本研究の成果が、今後も社会において広く還元されていくことを目指したい。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計2件)

(1) Ushio, S. and K. Kazusa, “The Development of Accounting Calculations as Chronological Network Effects: Growth Rings of Accounting Calculations”, *Journal of Accounting and Organizational Change, Special Issue on Management Accounting Change in Japan (in press)*, 査読有, 2013.

(2)潮清孝、「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巻、査読無、2011年、145-156ページ。

〔学会発表〕(計1件)

(1)潮清孝「病院におけるアメーバ経営の実践」日本原価計算研究学会産学連携コストフォーラム、2011年3月26日、一橋大学。

〔図書〕(計2件)

(1)潮清孝、中央経済社、『アメーバ経営の管理会計システム』2013年、181ページ。

(2)アメーバ経営学術研究会(稲盛和夫、廣本敏郎、挽文子、上總康行、澤邊紀生、潮清孝、尾畑裕、北居明、鈴木竜太、三矢裕、谷武幸、窪田祐一、森田直行)、KCCS マネジメントコンサルティング株式会社、『アメーバ経営学:理論と実証』、2010年、115-141ページ。

## 6. 研究組織

### (1)研究代表者

潮 清孝 (USHIO SUMITAKA)  
中京大学・経営学部・准教授  
研究者番号: 90551747

### (2)研究分担者

( )

研究者番号:

### (3)連携研究者

( )

研究者番号: