

庵谷 治男 提出

博士学位申請論文審査報告書

『アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性

—事業特性差異に基づく探索的事例研究—』

I 本論文の主旨と構成

1. 本論文の主旨

本論文は、アメーバ経営を題材としたものである。管理会計の領域においては、ここ 20 年ほどで急速にアメーバ経営の研究が進んできている。アメーバ経営は、京セラ株式会社(以下、京セラと略称)の創業者である稲盛和夫氏によって考案・開発されたものであるが、いわゆる日本の管理会計の代表の一つであると捉えられている。アメーバ経営の研究は、マイクロ・プロフィット・センターあるいはマネジメン・コントロール・システムの一システムとして論じられているもの、アメーバ経営が含んでいる各種のツール、京セラフィロソフィが組織文化に与える影響、そして個々の企業におけるアメーバ経営の導入研究など、多岐にわたって実施されてきた。

しかしながら、アメーバ経営と総称されてはいるものの、主として製造業である京セラを中心とした研究が行われてきたため、そのシステムは同一であるかあるいはきわめて類似しているものと説明されてきた。他方で、アメーバ経営の活用に広がりが生じてくると、利用業種は製造業からサービス業、さらには非営利組織にまで拡張されるようになってきており、名称はアメーバ経営であっても、その内容は京セラが実施しているシステムとは大きく異なっていることも散見されるようになった。

このように考えてくると、「アメーバ経営」の本質が何であるのかを明らかにし、何をもってアメーバ経営が実施されていると指摘できるのかを確定することが重要となる。そうでないと、実施者の解釈によって、多くのものがアメーバ経営であるとされる可能性があるからである。

他方で、事業環境や事業そのものの特性によって、マネジメン・システムに相違が生じることも当然に想起しうる点である。そのような場合には、何が京セラ本体が使用しているアメーバ経営との相違を生じせしめるのかについて、その原因を追究するとともに、いかなる変化が生じているのかを確認することが必要であると考えられる。なぜなら、もともとアメーバ経営は、セラミックス製造業である京セラの製造・販売プロセスに適合するよう設計・発展してきたものであるため、他の形態の製造業(組立型産業)やサービス業においては、必ずしもすべてのコンテンツが適応可能ではない可能性があるからである。

本論文は、アメーバ経営の構成要素である組織構造、管理会計システムおよびフィロソフィのうち、管理会計システムに焦点を当て、以上の問題意識から製造業とはサービスの提供プロセスが大きく異なるホテル業の2社をリサーチ・サイトとし、これらに対する調査を長期間実施した。これによって、京セラの管理会計システムとアメーバ経営を導入したホテル2社との管理会計システムの相違を確認しつつ、①プロトタイプである京セラアメーバ経営における管理会計システムと一致するための要件、すなわちアメーバ経営における管理会計システムが成立する要件が何であるか、そして②プロトタイプとは異なるアメーバ経営における多様な管理会計システムを生み出す要件が何であるのかについて検討を行った。

アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性

この検討を行うために、アメーバ経営における管理会計システムとして、時間当たり採算および採算表、予実（実）管理システム、および社内売買システムの3つが認識され、それぞれに関する設計・運用要件として以下の点が発見された。並行して、それぞれの要件に関する具体的な視点も指摘されている。それは、以下の表に記されたとおりである。

基本体系	設計・運用要件	具体的な視点
時間当たり採算および採算表	①時間の測定可能性	作業時間や手待ち時間の識別と測定が可能か
	②時間の対象期間	当月要した労働時間は当月の付加価値として結実するか
	③正規の従業員の割合	労働力の源泉に占める正規の従業員の割合が高いか
	④時間最短の有用性	時間最短による逆機能（付加価値の減少）の可能性は小さいか
	⑤業績の比較可能性	業績の比較が可能なアメーバが存在するか（比較可能なアメーバは業務の類似性や時間当たり活動の同質性を考慮する）
	⑥採算表の構成	採算表が社内売買の形態を如実に表し理解容易な構成となっているか
予実（実）管理システム	①中長期・短期利益計画	中長期・短期利益計画を導入可能か
	②月次の採算管理の可能性	月次レベルで「予定」で掲げた目標値の進捗管理が可能か
	③週日次管理の可能性	週次もしくは日次レベルで「予定」で掲げた目標値の進捗管理が可能か
	④実績早期化の可能性	月次の採算実績を早期に算定することが可能か
	⑤予実差異の分析	月次の「予定」と実績の比較分析およびフィードバックを行っているか
	⑥会議体の開催	計画・実績の報告（説明）および議論の場が公式的に存在するか
社内売買システム	①利益責任の付与	職能別を前提に利益責任を付与することが可能か（例、営業と製造）
	②利益責任の細分化	職能別を前提に利益責任の細分化が可能か（例、製造内の工程間）
	③業務プロセスの連続性	職能間の関係が連続的な業務プロセスとなっているか（例、工程①⇒工程②）
	④社内売買価格の市場性	社内売買価格の決定は市場原理に基づいているか
	⑤社内売買価格の妥当性	社内売買価格の交渉で根拠のある原価の見積もりが可能か

すなわち、プロトタイプのアメーバ経営における管理会計システムと一致するには、これらの要件が存在していることが必要になる。換言すれば、これらの要件が存在していない場合には、プロトタイプのアメーバ経営における管理会計システムは実施不能となり、異なる管理会計システムを要求することになる。本論文では、京セラとホテル2社が詳細に比較検討され、その結果時間当たり採算および採算表および社内売買システムの

2体系に関しては、大きな相違が見られることが判明した。

まず、時間当たり採算および採算表の相違に関する原因としては次のものがあげられる。

- ① 時間の測定可能性が低い
- ② 当月要した労働時間が当月の付加価値と対応しない
- ③ 正規の従業員の割合が小さい
- ④ 時間最短による逆機能（付加価値の減少）が生じる可能性が高い
- ⑤ 比較可能なアメーバが存在せず、業績の比較可能性が低い
- ⑥ 時間当たり活動の同質性が小さく業績の比較可能性が低い

時間当たり採算は、アメーバ経営における管理会計システムの根幹を成していると考えられているものの、ホテルにおいては上記①から⑥の原因があるため、時間当たり採算を採用することは困難であり、採算表においては償却前利益あるいは税引前利益をKPIとして採算管理を行わざるを得ないことが明らかになっている。

次に、社内売買システムの相違の原因に関しては、以下があげられている。

- ① 職能別組織を前提に利益責任を付与することが困難である
- ② 職能別組織を前提に利益責任を細分化することが困難である
- ③ 職能間の関係が連続的なプロセスになっていない
- ④ 市場原理に基づく社内売買価格の決定が困難である
- ⑤ 社内売買価格の交渉で根拠のある原価見積りが困難である

社内売買システム、とりわけ市場価格の組織内部への浸透も、アメーバ経営における管理会計システムとしてきわめて重要なものと捉えられているが、ホテルにおいては上記①から⑤の原因があるため、これを採用することができない。それは、事業システムが連続性を持っておらず、筆者が「非連続的元請け制度」と名付けたシステムを利用しているためである。このため、ホテルにおける社内売買システムは、「サービスの提供」職能と「営業」職能との間の社内売買を「協力対価」を用いて測定する他はないと考えられている。

以上の検討を通じて、事業特性が異なる場合に管理会計システムが異なるという点について、京セラとホテル2社との比較を用いて、これまで明らかにされてこなかった点につき、新たな知見を提供したことが本論文の最大の貢献である。

2. 本論文の構成

本論文の章立ては以下のとおりである。

第I部 アメーバ経営研究

第1章 本研究の目的と意義

第1節 管理会計システムの多様性とアメーバ経営研究への着目

第2節 非製造業における管理会計システム：サービス提供プロセスへの着目

第3節 アメーバ経営の位置づけ

第4節 本研究の構成

第2章 アメーバ経営の基本体系と構成要素

第1節 組織構造

第2節 管理会計システム

2-1 時間当り採算および採算表

- (1) 時間当り採算における労務費の解釈
- (2) 責任会計からみた時間当り採算の解釈

2-2 予実(実)管理システム

2-3 社内売買システム

第3節 フィロソフィ

3-1 京セラフィロソフィ

3-2 フィロソフィ教育

3-3 フィロソフィの実践

第4節 アメーバ経営の基本体系と構成要素

第3章 アメーバ経営に関する先行研究のレビュー

第1節 アメーバ経営研究

1-1 MPC研究

1-2 MCS研究

1-3 PCM研究

1-4 フィロソフィ具現化研究

1-5 利益配分研究

1-6 システム・理論比較研究

1-7 その他の研究

1-8 導入研究

第2節 アメーバ経営導入研究

2-1 導入研究の目的および研究方法

2-2 導入組織の属性および導入の背景

第4章 アメーバ経営の多様性および研究課題

第1節 組織構造の多様性

第2節 管理会計システムの多様性

2-1 KPIの多様性

- (1) 京セラアメーバ経営のKPI
- (2) アメーバ経営導入組織のKPI

2-2 社内売買システムの多様性

- (1) 製造と営業(販売)の社内売買
- (2) 製造工程間の社内売買

2-3 その他の管理会計システムにみられる多様性

第3節 フィロソフィ導入の多様性

- 3-1 強制的・救済的導入
- 3-2 模倣的・規範的導入

第4節 本研究の研究課題

- 4-1 本研究の分析視座
- 4-2 研究方法
- 4-3 リサーチ・サイトの選択

第II部 アメーバ経営の導入事例研究

第5章 ホテルA社の事例【前編】：導入実態

第1節 調査方法

第2節 企業概要とアメーバ経営の導入経緯

- 2-1 企業概要
- 2-2 初のホテル開業に向けた人材確保と育成

第3節 アメーバ経営の基本体系と構成要素

- 3-1 組織構造
- 3-2 管理会計システム
 - (1) 採算表
 - (2) 予実(実)管理システム
 - (3) 社内売買システム
 - (4) A社における採算管理の特徴
- 3-3 フィロソフィ
 - (1) フィロソフィ教育
 - (2) フィロソフィの実践

第6章 ホテルA社の事例【後編】：組織構成員の認識・行為

第1節 組織構造

- 1-1 レストランにおけるキッチン係とホール係
- 1-2 宴会における婚礼と一般宴会
- 1-3 C社への客室業務委託
- 1-4 宿泊とレストランとの間に存在するキャパシティのギャップ
- 1-5 セクショナリズムへの対応
- 1-6 採算管理を支える非採算部門の役割

第2節 管理会計システム

- 2-1 時間当り採算とは異なる採算管理の仕組み
- 2-2 採算情報の理解容易性
- 2-3 予実(実)管理システムの実践

- (1) 宿泊部門
- (2) レストラン部門
- (3) 宴会部門

2-4 会議体

第3節 フィロソフィ

- 3-1 「大家族主義」「利他の精神」
- 3-2 「ベクトルを合わせる」
- 3-3 「自ら燃える」
- 3-4 「土俵の真ん中で相撲をとる」
- 3-5 「値決めは経営」
- 3-6 「目標を周知徹底する」

第7章 ホテルB社の事例【前編】：導入実態

第1節 調査方法

第2節 企業概要とアミーバ経営の導入経緯

- 2-1 企業概要
- 2-2 アミーバ経営の導入経緯

第3節 アミーバ経営の基本体系と構成要素

- 3-1 組織構造
- 3-2 管理会計システム
 - (1) 採算表
 - (2) 予実(実)管理システム
 - (3) 社内売買システム
 - (4) B社における採算管理の特徴
- 3-3 フィロソフィ
 - (1) フィロソフィ教育
 - (2) フィロソフィの実践

第8章 ホテルB社の事例【後編】：組織構成員の認識・行為

第1節 組織構造

第2節 管理会計システム

- 2-1 時間当たり採算とは異なる採算管理の仕組み
- 2-2 採算情報の理解容易性
- 2-3 予実(実)管理システムの実践
 - (1) 「予定」を中核とした採算管理
 - (2) ベンチマーキング情報の活用

第3節 フィロソフィ

- 3-1 「率先垂範する」
- 3-2 「もうダメだというときに仕事のはじまり」
- 3-3 「お客様第一主義」
- 3-4 「ダブルチェックの原則」「一対一対応の原則」「当座買いの原則」

第Ⅲ部 アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性

第9章 京セラと事例2社との比較考察

第1節 アメーバ経営の基本体系と構成要素に基づくシステム間比較

- 1-1 組織構造
- 1-2 管理会計システム
- 1-3 フィロソフィ

第2節 管理会計システムにおける基本体系別の比較考察

- 2-1 時間当り採算
 - (1) 時間の問題
 - (2) 労務費の問題
- 2-2 採算表の理解容易性
- 2-3 予実(実)管理システム
- 2-4 社内売買システム

第3節 管理会計システムの多様性

- 3-1 管理会計システムの一致：京セラの事業特性に基づく考察
- 3-2 管理会計システムの相違：導入組織(ホテル)の事業特性に基づく考察
 - (1) 時間当り採算および採算表
 - (2) 予実(実)管理システム
 - (3) 社内売買システム
 - (4) ホテル2社の管理会計システムのまとめ

第10章 結論と課題

参考文献

II 本論文の概要

以上の構成に基づき、各章の概要を示す。本稿の構成は第Ⅰ部「アメーバ経営研究」(第1章～第4章)、第Ⅱ部「アメーバ経営の導入事例研究」(第5章～第8章)、第Ⅲ部「アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性」(第9章・10章)、参考文献である。以下、順に概要を説明する。

第1章では本研究の目的と意義を示している。近年、管理会計システムの多様性に研究関心が集まっているものの、事業特性差異が管理会計システムの多様性にいかなる影響を与えるのかについて未解明な点が多い。

また、実務では製造業から非製造業へ管理会計システムが導入されるといったケースが増加している。以上のことから、導入組織で管理会計システムがどのように変化しているのかをその理由とともに解明することは、学術的にも実務的にも意義が高いといえる。本研究では異なる事業特性への導入事例が増加傾向にあるという事実を踏まえ、アメーバ経営導入を対象としている。

第2章ではプロトタイプとしてのアメーバ経営の基本体系と構成要素を示している。アメーバ経営をパッケージ（基本体系）と捉え、「組織構造」、「管理会計システム」および「フィロソフィ」に区分している。「管理会計システム」はさらに「時間当り採算および採算表」、「予実（実）管理システム」および「社内売買システム」に細分化されている。各基本体系の中身を整理し、構成要素を提示することによって、本研究におけるプロトタイプとしてのアメーバ経営を示している。この基本体系と構成要素は事例の考察における比較基準として第9章で用いられている。

第3章ではアメーバ経営に関する先行研究の網羅的なレビューを行っている。レビューの結果、先行研究を8つの項目に分類している（複数の項目に分類される研究もある）。具体的には①「MPC研究」、②「MCS研究」、③「PCM研究」、④「フィロソフィ具現化研究」、⑤「利益配分研究」、⑥「システム・理論比較研究」、⑦「その他の研究」、⑧「導入研究」である。先行研究の系譜を論点ごとに整理したことで体系的な理解が可能となっている（図表3-1）。また、研究アプローチ（「組織コンテキスト」と「システムの時間的変化」）に基づいて先行研究を分類すると、①「京セラシステム研究」、②「導入組織システム研究」、③「導入システム比較研究」、④「京セラプロセス研究」、⑤「導入組織プロセス研究」となる。アメーバ経営導入に関する研究は②、③、⑤が該当し、事例の属性および導入背景に基づき整理されている。

第4章ではアメーバ経営導入研究のなかで明らかにされてきたアメーバ経営の多様性を基本体系ごとに整理し、本研究の課題を提示している。「組織構造」、「管理会計システム」および「フィロソフィ」それぞれにおいて多様な形態があることが確認できる。先行研究の議論を踏まえ、本研究では③「導入システム比較研究」に焦点を当て、本研究の分析視座を示している（図表4-6）。具体的には、第一段階として「アメーバ経営の基本体系」を対象に京セラと導入組織とのシステム間比較を行い、第二段階として「管理会計システム」を対象に比較考察を行うという手続きをとっている。とくに、第二段階では管理会計システムの多様性をプロトタイプとの「一致」および「相違」という2つの軸から事例を考察することが特徴となっている。リサーチ・サイトは、京セラとは異なる事業特性を有する組織を候補とし、非製造業のなかでもサービス提供組織の代表例であるホテルを選定している。具体的には、大手メーカーX社（アメーバ経営を実践）が創業した「ホテルA社」および企業再生支援を行った「ホテルB社」である。

第5章および第6章では、ホテルA社の事例を記述している。A社は事業部制に近い組織構造であり、採算単位は「宿泊部門」、各レストラン（課）、「宴会部門」となっている。A社固有の特徴には、KPIとして「時間当り採算」ではなく「償却前利益」を採用していること、レストランでは「キッチン係」と「ホール係」ごとに採算表を作成していること、宴会では婚礼と一般宴会別に利益責任を区分していることが主にあげられる。

第7章および第8章では、ホテルB社の事例を記述している。B社もA社と同様に事業部制に近い組織構造であり、採算単位も「宿泊部門」、各レストラン（課）、「宴会部門」となっている。B社固有の特徴には、KPIとして「時間当り採算」ではなく「税引前利益」を採用していること、外部委託業務を積極的に内部で行うこと（脱外注化）によって採算向上と顧客評価の向上を同時的に実現していること、トップが率先垂範して行動していることがあげられる。

第9章では京セラと事例2社との比較考察を行い、基本体系ごとに構成要素別の詳細な「一致」と「相違」を析出し、「何がどのように異なるのか」という点を明らかにしている。加えて、管理会計システムの基本体系別の比較考察を行い、プロトタイプの実用管理会計システムと「一致」する要件を導出している。

これらの要件に基づき、ホテル2社との相違を改めて考察し、管理会計システムが「なぜ異なるのか」という点を解明している。その結果、本研究におけるホテル2社の事例からは、「時間当り採算」および「社内売買システム」の設計・運用に相違があることが明らかとなった。

第10章では本研究の結論として管理会計システム（「時間当り採算」および「社内売買システム」）の設計・運用に多様性を生じさせる要件を提示している。本要件は先行研究では十分に明らかにされてこなかった「事業特性が異なるとなぜ管理会計システムが異なるのか」という点について、アメーバ経営導入という状況下から新たな知見を提示している。補足として、「採算表」の形式は「社内売買システム」の形態に依存するため、「社内売買システム」の設計・運用が京セラと異なればそれに応じて「採算表」の形式も異なることが示唆されている。

III 審査要旨

本論文の審査結果は、大要以下のとおりである。

1. 本論文の長所

本研究の特徴はアメーバ経営導入に焦点を当て、管理会計システムの多様性の解釈を試みた点にある。すなわち、京セラと導入組織の事業特性に着目し、一致と相違を見出すことで多様性を解釈していることである。ある組織で生成された管理会計システムがいかに発展していくのかに関する時間軸に沿った研究もあるが、単独の事例からそのメカニズムを説明することには限界がある。なぜならば、アメーバ経営の場合で言えば、京セラにおけるプロトタイプでは標準化されているが、導入組織では必ずしも標準化されていない要素が存在するからである。異なる事業特性の下で導入したアメーバ経営の実用管理会計システムを考察することで、アメーバ経営の実用管理会計システムにおける非標準的要素が明確になる。本論文で示された事例2社ではまさに「標準化されていない」要素がプロトタイプとの相違として多数発見された。これによって、「どのような要件が一致と相違を生むのか」という解釈が可能となったのである。このような経緯から、本論文の長所として、以下の3点を示すことができる。

- (1) 本論文最大の長所は、アメーバ経営における管理会計システムについて、実現されるべき標準的要素を明示した点および京セラとは異なる事業特性を持つ企業がアメーバ経営を導入した場合、これら標準的要素を実現することが困難になる理由を明確にした点である。

アメーバ経営は、製造業、しかも、工程が連続的に設置されている京セラで発展してきた。したがって、こうしたビジネス・プロセスを有していない製造業やサービス業においては、プロトタイプの実用管理会計システムにおける管理会計システムを導入できない、あるいは導入しても意味がない場合がある。本論文では、プロトタイプの実用管理会計システムが導入できない理由について論じるとともに、ホテル2社のケースを用いて、それがいかに克服されるべきなのかについて触れている。これは、アメーバ経営研究においてきわめて意義が大きく、様々な業種におけるアメーバ経営の導入研究を行う際に、アメーバ経営における管理

会計システムとして必要不可欠な部分と、業種によって変化しうる部分を区分して認識することが可能になった。

- (2) 管理会計システムのうち、社内売買システムについては、必然的に製品・サービスを提供するためのプロセスと関連してくる。本論文では、その流れを詳細に分析しており、アメーバの形態を工程別アメーバ、製品別／機種別アメーバ、連続的元請け制度アメーバ、非連続的元請け制度アメーバ(営業あり)、非連続的元請け制度アメーバ(営業なし)および事業部別アメーバに分類し、妥当する社内売買システムについて考察を加えている。本論文では、事業部別アメーバのケースのみを取り上げているが、これにより、様々な形態のアメーバに対して適切な社内売買システムを考察することが可能になった。
- (3) 最後に、本論文は、1990年ころから始まった管理会計領域におけるアメーバ経営に関する先行研究をほぼ網羅しており、110本を超える文献を詳細に分析しながら、アメーバ経営における管理会計システムについて明らかにはされてこなかった点を発見し、これを自らの調査によって説明しようとしたものである。ややもすると導入プロセスや成果に関する研究が好まれて実行される中、こうした文献整理は地道な作業ではあるが、研究者として不可欠なものであるとして評価することができる。

2. 本論文の短所

他方、本論文には、以下のような短所も指摘できる

- (1) 本論文は、アメーバ経営における管理会計システムに焦点を当てている。一般的に、アメーバ経営は京セラフィロソフィと京セラの経営における車の両輪であると指摘されている。アメーバ経営における管理会計システムの多くは、フィロソフィが存在し、組織に浸透し、マネジャーや従業員の行動に十分影響を与えることで有効に機能すると考えられている。本論文は、管理会計研究の一環として執筆されているため、フィロソフィについては最小限の記述しか書かれていないが、フィロソフィの役割と影響についてより多くの検討を行う必要があったと思われる。
- (2) 事業特性が異なれば、管理会計システムが異なるのは、ある意味では自明のことである。それよりも、アメーバ経営で活用される管理会計システムの共通項(本質)を追求することが重要である。この点は、本論文でも示されているが、若干、主観に基づいている点もあり、未だ考察が不十分である。プロトタイプに関する追加的な研究が求められる。後述のようにホテル2社と京セラとの比較のみによって選定されているものであるため、事例を集めることが必要である。また、その際、アメーバ経営あるいは管理会計システムを丁寧に定義しなおすことも必要である。
- (3) 本論文は、長期間をかけて丁寧にリサーチ・サイトを研究したとはいえ、サービス業であるホテル業を営む2社を観察した仮説にすぎない。この結果を標準的にあらゆる業種に展開できるかどうかは証明することができない。より多くの業種および企業について長期間にわたる調査・観察を行うことで、自らの仮説が正しいことを実証できるようになるとと思われる。これは今後に残された課題である。

3. 結論

本論文には、以上のような長所と短所が見られるが、短所は長所を損なうものではなく、むしろ今後の研究課題といえることができる。

論文提出者庵谷治男は、2005年明治大学商学部卒業、2007年早稲田大学大学院商学研究科修士課程修了、

アメーバ経営導入にみる管理会計システムの多様性

2011年同研究科博士課程単位取得後、長崎大学経済学部助教を経て、現在同大学准教授を務めている。その間、アメーバ経営を中心としながら、広く管理会計の研究を行ってきた。その成果を、日本管理会計学会および日本原価計算研究学会において報告も行い、高い評価を得ている。また、研究成果は『原価計算研究』、『メルコ管理会計研究』および『研究論文集—教育系・文系の九州地区国立大学間連携論文集』等において査読付論文として採択されており、学術研究に関する業績も充足している。

以上を総合すれば、本論文提出者 庵谷治男には「博士（商学）早稲田大学」の学位を受ける十分な資格があると認められる。

2017年6月5日

審査員

(主査)	早稲田大学教授	博士（商学）早稲田大学	清水 孝
	早稲田大学教授	博士（商学）慶應義塾大学	小林 啓孝
	早稲田大学教授	博士（商学）早稲田大学	伊藤 嘉博
	早稲田大学教授		長谷川 恵一