研究ノート

マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営

劉　美玲（鹿児島大学 稲盛アカデミー・講師）

Amoeba management as a management control package

LIU Meiling

キーワード：アメーバ経営、マネジメント・コントロール・パッケージ、
マネジメント・コントロール、文化コントロール、相互関係

1．はじめに

日本的管理会計システムは、欧米とは異なる発想に基づき、従来にない競争優位を実現し、世界的に注目されている（谷 2010）。その代表的モデルの一つがアメーバ経営である（上総 2010；廣本他編 2012）。アメーバ経営は京セラ株式会社（以下、京セラ）の名誉会長稲盛和夫氏が開発した独自の経営手法である。今では京セラグループだけでなく、他の日本企業や海外企業にも導入され、一企業の枠を超えた経営手法として確立されつつある[1]（潮 2013；上総・澤邊 2015）。

このような背景のもと、近年ではアメーバ経営研究も増えてきている[2]。しかし、アメーバ経営にどのような要素を含めるかは先行研究によって異なる。例えば、アメーバ経営を単なる部門別採算制度として捉えることもあれば、複数の要素の集合として捉える場合もある。また、複数の要素からなる集合として捉える場合でも、研究者によって含まれる要素と含まれない要素が異なり、理論の欠如や恣意性が懸念される。アメーバ経営の定義としても、「機能ごとに小集団部門別採算制度を活用して、すべての組織構成員が経営に参画するプロセスである」とされているが、「小集団部門別採算制度」と「全員参加経営」の2つの要件は必要条件であるものの、十分条件ではないということが強調されている（アメーバ経営学術研究会 2010）。このように、アメーバ経営のドメインは必ずしも明確ではない。

このままではアメーバ経営研究に不利をもたらす可能性がある。なぜなら、まず、研究者によってアメーバ経営のドメインがバラバラであれば、実証研究によってアメーバ経営に関する首尾一貫した知見の蓄積が困難になる可能性がある。また、アメーバ経営において個別の要素、または一部の要素の構造や効果などに関する知見はもちろん重要であるが、それだけでは断片的な知見しか得

[1] アメーバ経営のコンサルティングを行う京セラコミュニケーションシステム株式会社（以下、KCCS）では、2017年12月末まで749社の企業に対してアメーバ経営の導入を支援していた（KCCSホームページより）。

[2] CiNiiで「アメーバ経営」をキーワードとして論文を検索すると、157件の結果があった（2018年7月末まで）。その中で、1999年以前のものが11件、2000年から2009年の10年間のものが51件、2010年から2018年7月末までの8年半の間のものが95件である。

られず、アメーバ経営に関する体系的な理論の構築に結びつかない恐れがある。本研究ノートは、アメーバ経営の研究知見の蓄積や理論の構築を促進することを目的とし、アメーバ経営の要素についてより理論的かつ包括的に整理することを試みる。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節では、分析フレームワークを示す。第３節では、マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営について整理し、第４節では本稿を結ぶ。

２．分析フレームワーク

先行研究では、アメーバ経営のさまざまな要素について研究している。例えば、アメーバ経営の会計システムだけでも、資産に対する金利償却（上総 2007）、売価還元原価法（尾畑 2010）、独自の会計原則（挽 2007）、予算管理の事前的・事後的管理の側面（上総 2010）、収益や費用計上のタイミング（利益帰属システム）（鈴木 2011）、利益連鎖管理のプロセス（上総 2007）、採算の計算構造による部門間の互酬性関係（丸田 2010）など数多くの要素が考察されてきた。これらさまざまな要素の中では次元の異なるものも存在する。こういった要素のすべてを単純に集めるだけでは、アメーバ経営が非常に複雑で分かりにくいものとなる。恣意性をなるべく除き、アメーバ経営の要素をより理論的かつ包括的に整理するために、何らかの理論的かつ包括的なフレームワークのもとで行うことにした。これまでの先行研究ではアメーバ経営を認識するために、経済学（廣本・挽 2010）、心理学（丸田 2010）、社会学（潮 2013）、組織論（谷・窪田 2010；三矢 2003；2004）などの理論やフレームワークが用いられた。

廣本・挽（2010）は、アダム・スミスの市場関係と「仁愛の徳」、「正義の徳」、「慎慮の徳」との関係に関する理論を用いて、アメーバ経営の組織関係とフィロソフィ、ルール、時間当たり採算との関係を分析した。アメーバ経営では、組織内に市場関係を取り込んでいる。組織関係を管理し、全体利益を守るために、京セラの経営理念が「仁愛の徳」、さまざまなルールが「正義の徳」、時間当たり採算が「慎慮の徳」として働くと論じられた。丸田（2010）は心理学の互酬性の概念を用いて、時間当たり採算の計算構造を考察した。その結果、アメーバ経営において、販売部門は製造部門に対して一方的に贈与するが、製造部門は組織全体に対してしか返礼できないという、間接的な贈与返礼関係になっていることが分かった。潮（2013）はアクターネットワーク理論を用いて、時間当たり採算の形成プロセス、時間当たり採算と京セラフィロソフィとの関連性を分析した。谷・窪田（2010）、三矢（2003；2004）はアメーバ経営をマネジメント・コントロール・パッケージとして捉えている。三矢（2003；2004）はSimons（1995）のフレームワークを用いて、アメーバ経営を、信条システム、境界システム、診断的コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システムから分析を行った。谷・窪田（2010）はMerchant and Van der stede（2012）のフレームワークに基づいてアメーバ経営のメカニズムを結果コントロール、行動コントロール、人・文化コントロールから考察した。

このように、アダム・スミスの理論ではアメーバ経営の組織関係（市場関係）をまつわる仕組み

に、互酬性の概念では時間当たり採算の計算構造に注目したため、アメーバ経営に対する認識は限定されるといえよう。対して、アクターネットワーク理論では、日々の実践の中で世界のあらゆる要素（人間と非人間を含める）を、行為を行っているアクターとし、アクター間の相互作用のプロセスに注目する。この意味で、アクターネットワーク理論を用いてアメーバ経営を包括的に認識することができると考えられる。しかし、世の中の次元の異なるあらゆる要素をアクターとして考える場合、調査対象のネットワークは極めて大きい。その結果、アメーバ経営を認識しきれない恐れがある。一方、マネジメント・コントロール・パッケージの理論では、アメーバ経営の個々の仕組みをマネジャーが従業員行動を方向づけるのに使われるコントロール手段と捉え、これらのコントロール手段がパッケージとして機能すると考える。マネジメント・コントロール・パッケージ理論は、アメーバ経営をより包括的に認識できる一方、従業員行動を方向づけるのに使われるコントロール手段に限定する。つまり広いが広すぎない。以上の議論より、マネジメント・コントロール・パッケージ理論を用いてアメーバ経営の要素を整理することは適切であると判断する。

一方、マネジメント・コントロール・パッケージに関して、さまざまなフレームワークが存在する。本稿は、Malmi and Brown（2008）のフレームワークにしたがって分析を行う。これは、Malmi and Brown（2008）のフレームワークは、過去40年近くのマネジメント・コントロールに関する先行研究をレビューしてまとめたより広いフレームワークであるからだ。これまでは、Merchant and Van der stede（2012）やSimons（1995）のフレームワークを用いてアメーバ経営を研究することがあった（谷・窪田 2010；三矢 2003）。しかし、これらのフレームワークは、少なくとも組織構造を含めていないことが分かる。Malmi and Brown（2008）のフレームワークにしたがって、アメーバ経営をより包括的に考察することが期待できるだろう。

マネジメント・コントロール・パッケージとは、組織の中に多様なマネジメント・コントロール手段が関連し合ってパッケージとして機能する現象を指す（Malmi and Brown 2008；福嶋 2012）。Malmi and Brown（2008）は、マネジメント・コントロールについて、従業員の行動をガイド（direct）するために使われる手段として定義している。この定義に基づいて、管理コントロール、計画コントロール、サイバネティック・コントロール、報酬コントロールおよび文化コントロールの五つのタイプのコントロール手段からなるフレームワークを提示した。つづいては、この五つのタイプのコントロールについて紹介する。

表１　パッケージとしてのマネジメント・コントロール・システム

<table>
<tr><td colspan="3">文化コントロール</td></tr>
<tr><td>計画コントロール</td><td>サイバネティック・コントロール</td><td>報酬コントロール</td></tr>
<tr><td colspan="3">管理コントロール</td></tr>
</table>

出典：Malmi and Brown（2008 p.229）より一部修正

管理コントロールは、組織デザイン・組織構造、企業ガバナンス構造、手続き・方針を通じて従

業員の行動をガイドする。組織構造は職能専門化を通じて、行為の可変性（変動性）を減少させ、その予測可能性を増加させることで、従業員の行動をコントロールする（例えば、職務記述書）。ガバナンス構造は企業の取締役会や、マネジメントチーム、プロジェクトチームの構造と編成を指す。ガバナンスは責任・権限のフォーマルなラインおよび、職能間・部門間の代表者が集まって水平的・垂直的に活動を調整するためのシステムを含む。例えば、会議や会議スケジュールは、議題やデッドラインの設定を通じて従業員の行動をガイドする。手続き・方針の利用は、組織内のプロセスと行動を定めるための官僚的アプローチである。手続き・方針は標準的な作業手続やプラクティス、およびルールや方針・進め方のようなアプローチを含む。

計画コントロールは事前のコントロールであり、以下の3つの側面から、従業員の行動をガイドすると考えられる（Flamholtz et al. 1985；Malmi and Brown 2008）。まず、計画は組織の各職能分野（functional areas）の目標（goal）を設定し、努力と行動をガイドする。また、計画は目標に関して達成されるべき標準を提示し、期待される組織メンバーの努力のレベルを明示する。さらに、計画は組織の職能分野を横断し目標を割り付けることによって調整の機能を発揮することができる。計画はこうして望ましい組織結果に一致するように従業員の行動をコントロールする。

サイバネティック・コントロールは①業績標準の利用、②業績の測定、③業績と標準との比較、④望ましくない差異に関する情報のフィードバック、および⑤行動の調整の5つからなるフィードバック・ループのプロセスとして定義される。言い換えれば、PDCAサイクルを通じて機能するコントロール手段であると考えられる。サイバネティック・コントロールは従業員の行動や努力を業績目標の達成に向けることや、目標と実績との差異に対する説明責任を従業員に持たせることを通じて、従業員の行動に影響する。

報酬コントロールは、組織の中の個人とグループの目標と活動を組織全体の目標と活動に一致させることを通じて、個人とグループを動機づけ、業績を上げることに焦点を当てる。報酬コントロールに関する基本的な主張は、明示的な報酬がない場合に比べ、明示的な報酬はより多くの努力を引き起こすことである。報酬は内的なものと外的なものがあるが、伝統的な管理会計研究は多くの場合、外的報酬にフォーカスする。金銭的インセンティブは、個人の努力を特定のタスクに向けることを通じて業績を上げることを狙う、外的報酬の一例である。報酬コントロールはしばしばサイバネティック・コントロールとリンクするが、業績目標の達成という目的だけではなく他の目的で報酬プランを採用することもある。例えば、従業員の維持や文化コントロールの強化のための報酬プランがある（グループ報酬など）。

文化コントロールは、組織メンバーに共有され、そして彼らの考え方と行動に影響を与える、価値観、信条および社会的規範の束に基づくコントロールである。文化によるコントロールには3つの側面がある。それぞれがバリュー・ベースのコントロール、シンボル・ベースのコントロール、およびクラン・コントロールである。バリュー・コントロール（value control）は「シニア・マネジャーが企業の基本価値観、目的と方向を提示するために公式的に伝達し、システマティックに実施する組織的定義」として定義されている。これらの組織的定義は「シニア・マネジャーが部下に受入れ

てほしい価値観と方向」をサポートする。ミッション・ステートメント、ビジョン・ステートメント、信条と目的のステートメントはその例である。バリュー・ベース・コントロールを通じて制度化された価値観は次の三つの状況で機能する。第1に、組織の価値観にマッチするような特定の価値観を持つ人を意図的に採用する時である。第2に、個人が社会化され、自分の価値観を組織にフィットするように変える時である。第3に、組織の価値観が説明可能であり、たとえそれが従業員の価値観と一致しなくても、従業員が組織の価値観に一致するように行動する時である。シンボル・ベースのコントロールは、組織が建物・仕事場のデザインとドレスコードのような見えるものを通じて独特なタイプの文化を作り出す時に機能する。例えば、組織はコミュニケーションと協力の文化を構築しようとする場合、開放式のオフィスを作ることがある。また、組織はプロフェッショナリズムの文化を構築するために、スタッフが制服を着用するように規定することがある。クラン・コントロールは、一連のスキルと価値観を教え込む社会化プロセスを通じて、従業員の行動をコントロールする。この社会化のプロセスは、専門家（医者や会計士など）のようなグループ、または組織ユニットや部門のようなグループの中で起きうる。クラン・コントロールは、儀式と慣例を通じて価値観と信条を形成させることで機能する。

表1はMalmi and Brown（2008）のフレームワークを簡約化したものである。表に示されているように文化コントロールは一番上の行に位置する。それは文化コントロールが広くてソフトなコントロールであることを表している。文化コントロールは変化が緩やかで、影響が広範であり、したがって他のコントロールに対してコンテクスト的なフレームを提供する。表1の真ん中の行は計画、サイバネティックと報酬コントロールである。これらの三つのマネジメント・コントロールは、管理会計の重要な内容でもあり、多くの現代組織の中で密接に関連し、左から右へと時間の順で並べられている。すなわち、計画コントロールの後にサイバネティック・コントロールを行い、その後報酬コントロールを行うということである。一番下の行にある管理コントロールは計画、サイバネティック・コントロールと報酬コントロールが実行されるための組織的構造を築き上げる。このように、この五つのタイプのマネジメント・コントロールは関連し合ってパッケージとして機能する。

次節ではこのフレームワークをもってアメーバ経営における要素を整理する。その際には、アメーバ経営を創出した京セラで実践しているアメーバ経営を主な分析対象とする。

3．マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営

Malmi and Brown（2008）によると、マネジメント・コントロール・パッケージにおいては、構成要素としてどのようなマネジメント・コントロール手段が含まれるか、マネジメント・コントロール手段間はどのような相互関係を持つかという二つの重要な研究課題がある。本節ではMalmi and Brown（2008）に基づいて、3.1においてアメーバ経営におけるマネジメント・コントロール手段を整理したうえ、3.2においてアメーバ経営におけるコントロール手段間の相互関係について整理する。

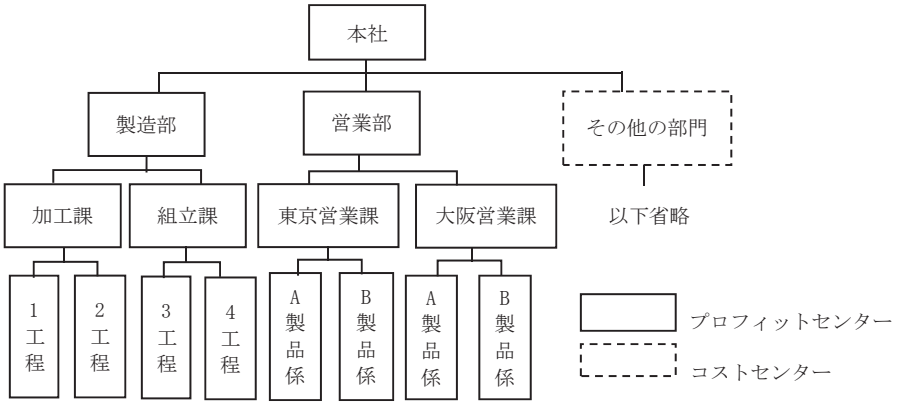
3.1. アメーバ経営におけるマネジメント・コントロール手段

アメーバ経営における管理コントロール

ミニ・プロフィットセンター

アメーバ経営は、企業を製造部であれば工程別、営業部であれば地域別や担当商品別というように、たくさんの小さな組織、つまりアメーバに分ける[3]（図1）。ライン部門の各アメーバには利益責任を持たせ、一つの会社（プロフィットセンター）のように運営させる。このような利益責任を負う小さな組織であるアメーバはCooper（1995）ではミニ・プロフィットセンター（micro profit center）と呼ばれている。一方、人事部や総務部などのスタッフ部門は利益責任を持たず、コストに対して責任を持つコストセンターである。アメーバ経営において、ミニ・プロフィットセンターとしてのアメーバは利益責任を持つ一方、大幅な権限が委譲される。アメーバリーダーは、上司からアドバイスをもらうが、自分のアイデアや判断で、部門の経営に関わる多くの意思決定を行うことができる（三矢 2003）。アメーバに対してこのような責任・権限のフォーマルなラインの編成や明確化は、リーダーの行動の方向と範囲を定めることを通じてリーダーをコントロールする手段と考えることができる。より具体的に、アメーバリーダーにアメーバの経営権限･責任を移譲すると、リーダーの行動は単なる上司の命令の実行を超えて、自らアメーバの予定の作成・実施、問題の発見・改善などの活動にも取り組む。

図１　アメーバ組織



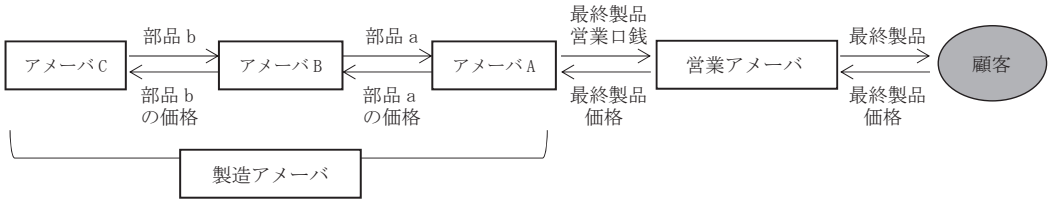
出典：筆者作成

ここで、一般的ではコストセンターとされているライン部門のアメーバに利益責任を持たせるた

[3] こういったアメーバの組織化として、稲盛氏は三つの要件を提示している。すなわち、①明確な収入が存在し、かつ、その収入を得るために要した費用を算出できること、②最小単位の組織であるアメーバが、ビジネスとして完結する単位となること、③会社全体の目的、方針を遂行できるように分割することである（稲盛 2006）。庵谷（2018）はこの三つの要件に関連して、「収支の明確性」、「事業としての完結性」、「目的の遂行可能性」をアメーバ経営の要素と捉えている。本稿では、この三つはマネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営の一要素（一手段）としてではなく、ミニ・プロフィットセンターという管理コントロール手段の特徴として考える。

めには、収益を持たせなければならない。それを可能にする仕組みが、アメーバ間の社内売買である。例えば、一つの営業アメーバと三つの製造アメーバA、B、Cを持つ会社を考えよう（図2を参照）。社内売買の際、製品を顧客に販売する価格が最初に決められる。製品の最終工程のアメーバAはこの最終製品の価格をもって、営業アメーバに営業口銭を払う一方[4]、その前工程のアメーバBから必要な部品aを購入・加工し最終製品を作る。ここで、アメーバAの利益は、顧客への最終製品の販売価格から、必要な費用（営業口銭、部品購入費用、加工費用など）を引いた金額となる。アメーバBはアメーバAへの部品aの販売価格をもって、前工程のアメーバCから部品bを購入し、加工して、部品aを作る。アメーバBの利益は、アメーバAへの部品販売価格から必要な費用を引いた金額である。営業アメーバでは営業口銭が収益となり、販売費など必要な費用を引いた金額が利益となる。アメーバは社内売買すると同時に忌避宣言権を持つ。つまり、自部門の生産物や必要な部品について社外取引を行う権利がある。この社内売買の仕組みによって、組織内部で市場メカニズムが生まれ、組織に活性化をもたらす。

図２　アメーバ間の社内売買



出典：筆者作成

会議

アメーバ経営において、経営会議や朝礼・昼礼・夕礼などの会議がある。経営会議は全社、事業本部、事業部、部、課などさまざまな階層で行われる（三矢 2003）。経営会議では、前月の実績の検討、次月の予定の作成、懸案事項の話し合いなどが行われる。具体的に、各階層の経営会議において、上司はトップの意思や方針を伝達する一方、部下に前月の業績や問題を報告させ、改善策や次月の予定を発表させる。その際、部下の組んだ予定や発言が道筋の通ったものであるかについて徹底的に上司と議論が行われる。これによって、経営者の考え方を部下に教え込む。

朝礼・昼礼・終礼もアメーバ経営における重要な会議の場である。製造現場の朝礼は、課、係、班の順で行われ、メンバー全員が参加する。リーダーは前日までの総生産や歩留、アメーバ経営の重要な業績指標である時間当たり採算などの情報をメンバーに伝え、問題点や当日のタスクを指示する。昼礼や終礼も必要に応じて行われる（三矢 2003）。

こうして、アメーバ経営において、会議は、上司の意思の伝達や下位部門の情報の吸い上げ、従

[4] ただし、最終的に営業口銭は公平に各製造アメーバに負担させる（稲盛 2006 p.191）。

業員の活動を調整し、行動の方向性の正しさを確保するコントロール手段であると考えられる。また、これらの会議は、開催のタイミングや議題などの設定ことによって従業員の行動をガイドする。

ルール・方針

アメーバ経営においては、さまざまなルールや方針が設定されている。前述した社内売買の手順、忌避宣言権や口銭率といった社内ルールがその例として考えられる。また、アメーバ経営（京セラ）における独自の会計ルールもある。例えば、次の七つの会計原則が設けられている（稲盛 2006）。

① 一対一対応の原則である。つまり、物の動きや金の動きに必ず一対一対応で伝票を添付するという原則である。

② ダブルチェックの原則である。これは、資材の受取、製品の入出荷などあらゆる業務プロセスにおいて、複数の人間や部署が二重にチェックすることを指す。

③ 完璧主義の原則である。つまり、業績目標を100％達成することである。

④ 筋肉質経営の原則である。すなわち、利益を生まない在庫や設備といった余分な資産を持たないことである。

⑤ 採算向上の原則である。つまり、売上を最大に、経費を最小にするという原則である。

⑥ キャッシュベース経営の原則である。これは、お金の動きに焦点を当てて経営を行うことを指す。例えば、原材料などの購入品は、購入時点ですべて費用として計上される。

⑦ ガラス張り経営の原則である。すなわち、経営数字（業績）は幹部から一般社員まで全員に開示することである。

これらの明文化された会計原則は、会社の望ましい行動を規定し、従業員をガイドする[5]。その中で、①と②は、測定された時間当たり採算など経営数字の正確性を確保するためのルールであり、従業員が各業務プロセスにおける物と金の動きに対してどのように行動すべきかを規定していると考えられる。③と⑤はどちらも経営数字に対するあるべき考え方や姿勢を示すことで従業員の行動をガイドしている。④と⑥は無駄な在庫や設備を削減するように従業員の行動をガイドする。⑦は、一般的には経営者にしか開示しない経営数字をアメーバリーダーに開示することを通じて、リーダーに対してエンパワメントし、経営者としての責任感を持たせ、経営者としての自律的な行動を引き出すのに役立つ[6]（稲盛 2006；三矢 2003）。

アメーバ経営ではこの七つの会計原則以外にも、特殊な会計ルールがある。例えば、アメーバ経営は財務会計上、期末の製品や仕掛品の評価について売価還元原価法という方法を採用する（稲盛 1998）。それは、製品の売価に一定の原価率をかけて製品の原価を計算する方法である。仕掛品の場合は、製品の評価額に対して、工程ごとに計算された完成割合を乗じて計算される（尾畑

[5] 七つの会計原則は、具体的な手続きやマニュアルというより、抽象的・広範的な行動規範を示していると考えることもできるため、後述する文化コントロールに分類される場合もある（例えば、庵谷 2018）。

[6] この意味では経営数字の開示は、権限移譲や経営参加の一種として、従業員行動をガイドするコントロール手段としても考えられるだろう。

2010)。このルールの確立によって、リーダーは「いくらマーケットにおける売価が下がろうとかならず採算を確保できるようにつねに経費を減らし、生産性を上げる工夫がうながされる」(稲盛 1998)。

その他に、計画作成、振替価格設定、時間当たり採算の計算などに関わるさまざまなルール・手続き、方針がある。これらを明確にし、従業員に遵守させることは、従業員の行動を直接ガイドする管理コントロールの手段として考えられる。ただし、これらのルール・方針については、理解しやすさの観点から、後ほどコントロール手段別で説明する。

表２　マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営

<table>
<tr><td colspan="3">文化コントロール
フィロソフィ浸透</td></tr>
<tr><td>計画コントロール
マスタープラン・予定</td><td>サイバネティック・コントロール
時間当たり採算</td><td>報酬コントロール
非業績連動報酬</td></tr>
<tr><td colspan="3">管理コントロール
ミニ・プロフィットセンター
会議
ルール・方針</td></tr>
</table>

出典：筆者作成

アメーバ経営における計画コントロール

マスタープラン

アメーバ経営では、年間計画となるマスタープランを作成している[7]（稲盛 2006)。ここで、マスタープランの策定は、経営トップや事業部長の示した方針をもとに、各部署が自ら見積もりを立てマスタープランを作成して全事業部または全社のマスタープランへ積み上げていくという手順で進めていく（三矢 2003)。その際、上位部門と下位部門の間に互いに納得するマスタープランの数字が組み上がるまで話しあう（稲盛 2006)。このようにアメーバ経営は計画策定プロセスに現場のリーダーを巻き込んでいる。このことによってリーダーは、トップの意思や目標へのコミットメントが強くなり、その目標の達成のためにより多くの努力を注ぎ込むと考えられる。

また、マスタープランを立てる際、全社レベルにおいても、現場のアメーバにおいても売上や総生産、差引売上、時間当たり採算など具体的な目標を設定するだけでなく、設備や人員なども含めた青写真を描き、月次の具体的な数字まで落とさなければならない（稲盛 2006)。このような明確で具体的な目標設定は従業員の役割や行動に対して明確な方向を示すことができる。

[7] 京セラでは三カ年ローリングプランという中長期計画も設けている。それは、毎年立てられる向こう三年間の計画である（庵谷 2018)。中長期計画では、リーダーに技術や市場の動向まで踏まえてさらに大きな目標を持たせるが、仕組みと考え方は年間計画と大きな違いはない（三矢 2003)。ただし、現在では京セラで積極的に活用されていないため、本稿では重要なアメーバ経営のマネジメント・コントロール手段として取り上げないこととする。

予定

各アメーバはマスタープランの達成に向けて、月次の市場動向や受注状況などに基づいて予定を組む。予定についても、マスタープランと同様に、各部署が予定を作成して全事業部または全社の予定へ積み上げるという手続きを踏まえるが、その際には、各アメーバは当月の予想や見込みを計算するだけでなく、前月の実績と問題を把握し、改善するように当月の予定を組むことが重要である（稲盛 2006）。同時に、立てられた予定に対するアクションプランも明確でなければならない（稲盛 2006）。アメーバ経営においてこういった月次予定は、従業員に方向を示し彼らの行動をガイドする。

また、アメーバ経営では、マスタープランや予定を立てる際、チャレンジングな高い目標を設定することが求められている（菅本 2004；谷 1999；三矢 2003）。このような目標設定は、従業員に期待される努力のレベルを示す。それゆえ、アメーバ経営においてマスタープランや予定の高い目標の設定は、計画コントロールとして考えることができる。

アメーバ経営におけるサイバネティック・コントロール

時間当たり採算

アメーバ経営では、マスタープランや予定を立てる際、時間当たり採算を主要な業績指標として利用し、PDCAサイクルを回す。時間当たり採算は（1）式で示されるように、アメーバの収益から費用を引いた値を総労働時間で割って計算される。マネジメント・コントロール理論では、従業員は測定される指標に注意力を向ける（Flamholtz et al. 1985）。時間当たり採算を業績指標にすることで、従業員の努力を収益の向上、費用の削減、総労働時間の削減に向かわせると考えられる。

時間当たり採算＝（収益－費用）／総労働時間　（1）

PDCAサイクルではまず、時間当たり採算について、明確な目標数字が設定される。前述のように、アメーバ経営において、チャレンジングな高い目標を設定することが求められている。目標設定理論によると、明確で高い目標は高いレベルの努力を喚起する（Birnberg et al. 2007；Locke and Latham 2002）。したがって、時間当たり採算に対する明確で高い目標を設定することは、その目標達成のために従業員から多くの努力を引き出すことができる。つづいて、時間当たり採算の実績の測定は時間当たり採算表と呼ばれる表を用いて毎日行われる。従業員は測定される業績指標に注意力を向けるため（Flamholtz et al. 1985）、アメーバの業績が毎日というように測定されると、従業員の採算意識が高まり、業績改善行動が促されると考えられる。次に、時間当たり採算などの業績数字は毎日フィードバックされる。フィードバックは方向付け機能を持つという（Flamholtz et al. 1985）。すなわち、フィードバックは目標と実績との乖離に関する情報の提供を通じて、目標が達成されるように従業員の是正行動をガイドする。アメーバ経営では、時間当たり採算の実績と累計実績が毎日フィードバックされ、目標への進捗がタイムリーに把握される。したがって、実績と目標との間に望ましくない差異が発見されれば、従業員はすばやく是正行動をとることができる。

このように、時間当たり採算を用いた目標の設定、実績の測定、実績と目標との比較、望ましく

ない差異の発見、是正行動という一連のPDCAプロセスは、目標達成に向けて従業員の行動をガイドする。したがって、時間当たり採算はサイバネティック・コントロールとして考えられる。

一方、時間当たり採算に関するPDCAを回すにあたって、価格設定方法、労務費の取り扱い、人員貸借、共通費・共通時間の配賦、測定のタイミングに関するルールや方針、進め方も従業員の行動に影響を与える。

第1に、社内売買の価格設定は、アメーバの収益または費用に影響を与え、したがってリーダーの行動にも影響する。アメーバ経営において、製造アメーバ間の生産物の売買の際の振替価格は、最終製品の市場価格に基づいて、売買する双方のリーダーが交渉して決定される[8]（稲盛 2006）。このような価格設定方法は、製造アメーバのリーダーに市場を意識させ、採算が取れるように市場競争に負けないための努力（費用削減行動など）を引き出すことが可能である。また、製造アメーバと営業アメーバの間の価格設定については、図2にも示されているように、製造アメーバは顧客への売上に一定の口銭率をかけて計算する口銭を営業アメーバに支払う（稲盛 2006）。このような価格設定方法のもとでは、営業アメーバのリーダーには、製造アメーバから得られる営業口銭の総額の増加や、時間当たり採算の向上のために、売上を増やすように営業活動への努力を引き出すことができる。

第2に、時間当たり採算の測定にあたり、労務費を費用として計上されず、アメーバのメンバーの総労働時間[9]を測定し、それを用いて時間当たり採算を計算する[10]。労務費を費用として計上されない理由として、まず、人はコストではなく、付加価値を生み出す源泉だからである（稲盛 2006）。また、労務費は会社の人事で決められることで、アメーバにとっては管理可能なものではないからである。さらに、業績の低下を招くため、給料の高い人はアメーバにとって歓迎されない人になり（稲盛 2006）、人間関係などの社内環境が悪くなる可能性があるからだ。一方、アメーバリーダーは労務費を管理することができないが、総労働時間に対して責任を負わされている。この計算方法は、従業員の注意力を労務費ではなく、総時間の削減や効率の向上に向かわせることで従業員の行動をガイドすると考えられる。

第3に、人員貸借はアメーバの総労働時間、時間当たり採算に影響を与え、従業員の行動をガイドする。アメーバ経営では、アメーバ間の人員貸借が認められる。すなわち、アメーバに余剰人員がいる時、それらの人員を人員不足のアメーバへ貸し出すことが認められる（三矢 2003）。余剰人員を必要なアメーバに貸し出すことで、アメーバは総労働時間を削減し、業績（時間当たり採算）を高めることが可能である。この人員貸借の仕組みは、効率的な人員配置が行われるようにリーダーの行動をガイドすることができるといえよう。

第4に、時間当たり採算の測定にあたって、共通費・共通時間の配賦方法は従業員行動に影響を

[8] 在庫販売方式と受注販売方式によって、振替価格の具体的な設定方法が異なる。詳しくは稲盛(2006)を参照されたい。
[9] 各アメーバに所属するすべての従業員の一カ月間の定時間と残業時間、部内共通時間、間接共通時間の合計である（稲盛 2006）。
[10] ただし、パートタイマーの労務費については、時間として捉えるのではなく、費用として計上される。

与える。コストセンターで発生した共通費・共通時間は、利用部門と利用量が明確な場合、受益者負担の原則で配賦する（稲盛 2006）。そうでない場合は、生産金額、出荷金額、使用面積、受益頻度などに応じて共通費･共通時間を配賦する（稲盛 2006 p.201）。このルールのもとでは､プロフィットセンターであるアメーバの業績が共通費・共通時間の配賦によって影響される。良い業績を確保するために、プロフィットセンターのリーダーはコストセンターで生じた共通費・共通時間を厳しくチェックし、その肥大化を抑制するような行動をとるだろう。一方、コストセンターのリーダーには、自部門で発生する費用・時間に対して説明責任が生じるため、費用・時間の削減に努力するだろう。

第5に、時間当たり採算の測定にあたって、原材料などに関する会計処理は従業員行動に影響を与える。キャッシュベース経営という会計原則にもあったように､時間当たり採算の測定にあたって､原材料などの仕入れは､購入時点ですべて費用として計上される[11]。これは､購入時に資産とし、使った分だけを費用として計上される一般的な会計処理とは対照的である。原材料などの仕入れを購入時にすべて費用とする処理方法のもとで従業員は費用を抑えるために原材料などの在庫をなるべく削減するように行動するだろう。

第6に、時間当たり採算の測定にあたって、アメーバの在庫や固定資産、売掛金などの資産に対する金利を徴収するというルールは、従業員の行動に影響を与える。京セラでは、アメーバの在庫や固定資産、売掛金などの資産に対して、一定年率の金利償却費を負担させるというルールがある（上総 2007）。このルールを定めることで、リーダーの在庫削減や、慎重な設備投資などの行動を促すことができると考えられる。

第7に、費用や収益を測定するタイミングの設定も従業員の行動に影響を与える。例えば、在庫販売方式の場合、製造アメーバの最終製品が営業アメーバへ引き渡したタイミングで、製造アメーバの収益を計上すると同時に、在庫金利を営業アメーバの費用として計算していくとすれば、在庫責任は営業アメーバにあり､営業アメーバの在庫削減行動を促す（稲盛 2006）。対して､製造アメーバの最終製品が社外へ出荷したタイミングで、製造アメーバの収益を計上し、出荷までの在庫金利を製造アメーバの費用として計上すると設定すれば､在庫の責任が製造アメーバにあり､製造アメーバの在庫削減行動を促すだろう（渡辺 2012）。

以上のように、価格設定方法、労務費の取り扱い、人員貸借、共通費・共通時間の配賦、測定のタイミングの設定に関するルール・方針はアメーバ経営のサイバネティック・コントロール手段、つまり時間当たり採算を特徴づけるものとして考えられる[12]。しかし、PDCAサイクルを通じてではなく、これらは明確なルールや方針として確立されること自体が従業員の行動をガイドする管理

---

[11] ただし、通信機器などさまざまな部品が必要になる機器の場合は、部品をそろえて投入した時点で費用として計上される。また、高価な貴金属などの資産において、購入ロットと毎月の使用量に隔たりがある場合は、稟議による承認を受けたうえで、使用量に応じて費用を計上することが認められる（稲盛 2006 p.200）。

[12] アメーバ経営における独自の会計原則は、時間当たり採算という管理会計の数字だけでなく、財務会計数字にも影響を与えるだろう。例えば､「一対一対応の原則」や「ダブルチェックの原則」は不正行為を抑制し、財務会計数字の正確性に影響を与えると考えられる。アメーバ経営ではこの七つの会計原則以外にも、特殊な会計ルールがある。例えば、アメーバ経営は財務会計上、期末の製品や仕掛品の評価について売価還元原価法という方法を採用する。このルールの確立によって、マネジャ

コントロールの手段であると考えることができるだろう。

アメーバ経営における報酬コントロール

非業績連動報酬

アメーバ経営では、短期的な個人・部門業績は金銭的な報酬や人事評価とは直結しない（菅本 2004；丸田 2013；三矢 2003）。このような報酬制度を本稿では非業績連動報酬と呼ぶことにする。非業績連動報酬の採用は、業績の良い部署に配属されるか業績の悪い部署に配属されるかによって、報酬や評価が決まってしまうことは不公平であるからだ（菅本 2004；三矢 2003）。また、リスクを恐れず、高い目標を挑戦させるためにも、報酬や評価とリンクさせないことが望ましい（菅本 2004）。さらに、非業績連動報酬の採用は従業員の部分最適化の行動を避け、関連する部門との協力関係や、全体最適につながると考えられる。このように、アメーバ経営における短期的な個人・部門業績に連動しない報酬制度は、組織の目的（高い目標への挑戦や全体最適など）にあった従業員行動を引き出すためのコントロール手段であると考えられる。

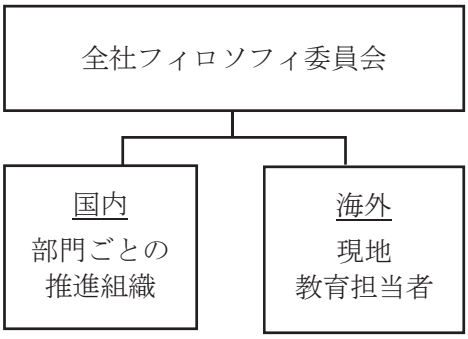
アメーバ経営における文化コントロール

フィロソフィ浸透

アメーバ経営はフィロソフィをベースとする経営であるといわれる（挽 2007）。京セラでは、創業者である稲盛氏の人生・経営哲学を京セラフィロソフィとして明文化されている。京セラフィロソフィは、具体的にいえば、「『人間として何が正しいか』をものごとの判断基準におき、すべての行動において公明正大でまじめに一生懸命努力していくことの大切さを示す人生哲学、経営哲学」である（吉田 2015）。「社是」、「経営理念」、「経営12カ条」などが含まれる。京セラフィロソフィは従業員が行動する際の判断基準を示し、全社ベクトルを統一させることにつながる。しかし、その前提として、京セラフィロソフィの語っている基本の価値観や行動規範を従業員に浸透させることが必要である。

京セラではフィロソフィを浸透させるために、フィロソフィの教育を積極的に展開している。京セラのホームページでは京セラフィロソフィ教育の推進についての内容が掲載されている。以下ではその内容を参考に京セラフィロソフィ教育を紹介する。まず、図3に示されているのは京セラにおけるフィロソフィ教育の組織体制である。全社フィロソフィ委員会は会長を委員長とし、定期的に開催される。

図３　京セラフィロソフィ教育の組織体制



出典：筆者作成

は「いくらマーケットにおける売価が下がろうとかならず採算を確保できるようにつねに経費を減らし、生産性を上げる工夫がうながされる」（稲盛 1998）。

そこでは、フィロソフィ教育の方針や、フィロソフィの浸透･実践に関わる施策について議論され、意思決定を行われる。次に、日本国内では、部門ごとにフィロソフィの浸透を推進するための組織を設置している。また、海外では、現地の教育担当者が選定されている。現地の教育担当者は現地の文化や習慣にあった活動を推進している（京セラホームページを参照）。

つづいて、京セラフィロソフィの教育体系について紹介する。図4から分かるように、京セラでは国内外のグループ企業において、幹部社員から中堅社員、一般社員、非正規社員までに対してフィロソフィの教育を実施している（庵谷 2018；上総 2010）。まず、国内外問わず、各部門・各拠点・各グループ会社において、独自のフィロソフィ教育を行なっている。そこでは、業務実態に即して、現場視点でのフィロソフィ浸透が展開されている。このような教育プログラムをサポートするように、国内では、グループの一体感の醸成と経営人材の育成を目指し、統一の学習テーマを設定している全社共通フィロソフィ教育が展開されている。また海外では、地域別に経営トップ、幹部社員を対象としたグローバルフィロソフィゼミナーが開催されている（京セラホームページを参照）。

図４　京セラフィロソフィ教育体系

<table>
<tr><th colspan="2">教育名</th><th>幹部社員</th><th>中堅社員</th><th>社員</th><th>パートタイマー</th></tr>
<tr><td rowspan="4">フィロソフィ教育</td><td rowspan="2">国内</td><td colspan="4">各部門・各拠点・各グループ会社　独自のフィロソフィ教育</td></tr>
<tr><td colspan="3">全社共通フィロソフィ教育</td><td>フィロソフィ教育</td></tr>
<tr><td rowspan="2">海外</td><td colspan="4">各部門・各拠点・各グループ会社　独自のフィロソフィ教育</td></tr>
<tr><td colspan="2">グローバルフィロソフィセミナー</td><td colspan="2">フィロソフィ社員教育</td></tr>
</table>

出典：京セラホームページ、庵谷（2018 p.42）より一部修正

京セラでは、フィロソフィ教育のほかにも、自主勉強会、社内報・ウェブサイト、フィロソフィ論文、フィロソフィ手帳の配布、フィロソフィの唱和や輪読、コンパの開催などさまざまな活動を行ない、フィロソフィ浸透の推進をはかっている（庵谷 2018；三矢 2003）。

こういったフィロソフィ浸透の手段は企業の価値観・行動規範を従業員に内部化させることを通じて、企業にとって望ましい行動を従業員が自発的にとることを促すバリュー･ベース･コントロールの手段として考えることができる。

以上では、アメーバ経営の要素をMalmi and Brown（2008）のフレームワークに基づいて整理した。ここで注意すべきことは二点ある。一つは、本稿ではアメーバ経営の要素を、「従業員の行動をガイド（direct）するための手段」、つまりマネジメント・コントロール手段として捉えて識別することである。したがって、組織の細分化や時間当たり採算の理解容易度などアメーバ経営の多くの重要な特徴は、本稿ではアメーバ経営のマネジメント・コントロール手段としての「要素」で

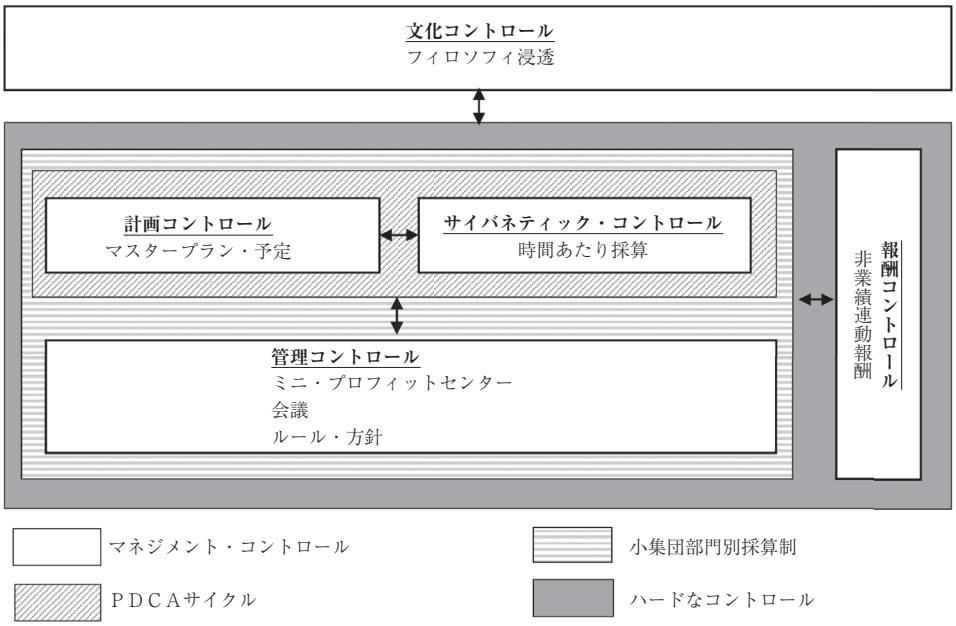
はなく、対応したマネジメント・コントロール手段の「属性（attributes）」として考える[13]。もう一つは、1つの要素が場合によって複数のタイプのコントロールに分類できることである。実際に、Malmi and Brown（2008）においても、教育という仕組みは管理コントロールと文化コントロールの両方に分類することが可能であると記述されている。したがって、表2におけるアメーバ経営の要素の分類も必ずしも唯一の案ではない。

3.2. アメーバ経営におけるマネジメント・コントロール手段間の相互関係

これまでは、Malmi and Brown（2008）に基づいて、アメーバ経営におけるマネジメント・コントロール手段を識別した。それを踏まえて、続いては、アメーバ経営におけるコントロール手段間の相互関係について整理する。

まず、アメーバ経営における計画コントロールおよびサイバネティック･コントロール、つまり、マスタープラン･予定と、時間当たり採算とは切っても切れない関係にある。なぜならば、マスタープラン・予定などの計画は、時間当たり採算を主要な業績指標として目標を設定してPDCAを回すことで実現するものである。そのため、マスタープラン・予定と時間当たり採算を合わせてアメーバ経営の基本のPDCAサイクルをなしていると考えることができるだろう。

図５　アメーバ経営におけるマネジメント・コントロール手段間の相互関係



出典：筆者作成

次に、マスタープラン・予定、時間当たり採算に対して、アメーバ経営における管理コントロー

[13] マネジメント・コントロール手段の属性についてはSimons(1987)を参照されたい。

ル手段は組織的な土台を提供している。より具体的に、ミニ・プロフィットセンターは、マスタープラン・予定と時間当たり採算からなしたPDCAサイクルを回す基本的な組織単位となっている。また、経営会議や朝礼・昼礼・終礼などの会議では、マスタープラン・予定の作成、達成状況の検討などが行われる。したがってアメーバ経営における各種会議は、各プロフィットセンターがPDCAサイクルを回すための重要な場を提供していると考えられる。さらに、明確化された計画の策定手続きや時間当たり採算の測定に関わるルール・方針はアメーバ経営のPDCAサイクルを効率的かつ円滑に回すことを確保する。このように、計画コントロール、サイバネティック・コントロールおよび管理コントロールは緊密に関連して機能を発揮している。三者はアメーバ経営の小集団部門別採算制度の仕組みをなしていると考えられる。しかし、これらだけでは、アメーバ間にコンフリクトを生じさせる可能性がある。例えば、アメーバをミニ・プロフィットセンターにするためには工程上、生産物の振替が発生するアメーバ間に社内売買をさせる。その際、振替価格は、最終製品の市場価格を考慮したうえで、取引する双方のアメーバリーダーが交渉して決められる。これでは、顧客への売上が一定の場合、各アメーバは利益配分において競争関係におかれる。図1でいうと、部品ａの振替価格について、それぞれの時間当たり採算を高めるために、アメーバＡは高く設定しようとするのに対して、アメーバＢはなるべく低く設定しようとする、というふうにコンフリクトが生じる。

アメーバ間のコンフリクトが激化されないように、アメーバ経営における報酬コントロール手段としては、短期的なアメーバの業績が金銭的な報酬や人事評価に直結しない報酬システムが採用されている。また、計画コントロールにおいて、高い目標設定がリーダーに求められるが、業績と報酬を結びつけると、リーダーは多くの報酬を得るために高い目標をチャレンジしなくなる可能性がある。非業績連動報酬を採用することで、リーダーは失敗を恐れず次から次へと挑戦し続けられるだろう。この意味で非業績連動報酬というコントロール手段は、計画コントロール、サイバネティック・コントロールおよび管理コントロールからなしている小集団部門別採算制度とは整合的であると考えられる。

最後に、文化コントロールと他のマネジメント・コントロール手段の関係についてである。文化コントロールはソフトで曖昧なコントロール手段として他のコントロール手段と区別されている（Malmi and Brown 2008）。文化コントロールには次の二つの特徴がある。第1に、文化コントロールは企業の価値観や信条の浸透・内在化を通じたセルフ・コントロール[14]またはグループ・コントロール[15]によって機能する（Merchant and Van der Stede 2012）。したがって、文化コントロールは、従業員の価値観や態度、信条に対するモニタリングと評価であり、その実行が非常に難しい（Ouchi 1979）。第2に、文化コントロールによる変化が微細で名状しがたい（subtle）ため、観察することや言葉にすることは難しい（Abernethy and Brownell 1997；Malmi and Brown 2008；

[14] つまり、企業の価値観や規範などの浸透・内面化により、従業員が強制されなくても、自発的に企業にとって望ましい行動をとることを指す。
[15] 従業員の行動が企業の価値観や規範から逸脱しないように、従業員間が相互モニタリングすることを指す。

Ouchi 1979)。その一方、比較的に安定していて、影響の範囲も広く、他のコントロール手段のコンテクストを提供するという（Malmi and Brown 2008；Merchant and Van der Stede 2012)。こういった特徴から、本稿ではアメーバ経営においてフィロソフィ浸透という文化コントロールをソフトなコントロールとし、他のコントロール手段から区別する。対して、文化コントロール以外のコントロール手段を合わせてハードなコントロールとする。

アメーバ経営において、文化コントロールが、他のコントロール手段が円滑に機能するために必要不可欠なものである。前述のように、小集団部門別採算制度のだけでは、アメーバ間にコンフリクトを生じさせる可能性がある。文化コントロールは、全従業員に同一の価値観や行動規範などの判断基準を浸透させ、全社のベクトルを一つにすることで、アメーバ間のコンフリクトを緩和することができる。ほかに、文化コントロールは、さまざまな面で他のコントロール手段と関連する。これらの相互関係については、先行研究においても大きな関心が寄せられている。例えば、上総・澤邊（2005）では、労務費を費用として計上されないため、部門別採算は労務費と余剰利益からなると分析されている。その中で、労務費はアメーバメンバーの報酬であり、余剰利益は一部が経営者報酬となる。このような構造は「自分の食い扶持は自分で稼ぐ」というフィロソフィを反映していると論じられている。澤邊（2010）では、労務費を費用とされないため、労務費を抑えるインセンティブが働かない。このことは「大家族主義」を主張するフィロソフィに合致すると論じられている。また、谷（2013）では、PDCAにおける「高い目標設定」は、「夢を描く」、「チャレンジ精神」などの京セラフィロソフィとともに、現場での創意工夫を促していると分析している。このように、フィロソフィは他のアメーバ経営のコントロール手段とは互いに整合的である。二者は次のように相互作用すると考えられる。まず、フィロソフィの浸透は、それに整合したアメーバ経営のコントロール手段の実践を促す。そして、フィロソフィはそれに整合したアメーバ経営のコントロール手段を媒介として実践されることで、その中に含まれる価値観・行動規範などの正しさが従業員によって再確認され、よりいっそう堅固なものになる。このように、アメーバ経営における文化コントロールは、他のコントロール手段と緊密に関連し、アメーバ経営のマネジメント・コントロール・パッケージにとって不可欠な要素である。

4．むすび

本稿は、アメーバ経営の要素についてより理論的かつ包括的に整理した。具体的に、Malmi and Brown（2008）のマネジメント・コントロール・パッケージのフレームワークを用いて、アメーバ経営における計画コントロール、サイバネティック・コントロール、報酬コントロール、管理コントロール、文化コントロールの五つのコントロール手段および、これらのコントロール手段間の相互関係を整理した。これによって本稿は次の二点に貢献する。

まず、マネジメント・コントロール手段としてアメーバ経営の要素を識別し、アメーバ経営のドメインや要素間の相互関係が理論的・包括的に明確にした。その枠組みのもとで、これまでの多くのアメーバ経営の実証研究の成果を一つの体系の中に位置付けることが可能であろう。これらの研

究成果を、今後より包括的な実証研究を通じて再検証することで、アメーバ経営に関する体系的な理論の構築につながることが期待できるだろう。

また、本稿はアメーバ経営の実証研究（特に導入研究）に貢献すると考えられる。アメーバ経営は導入企業によって実践状況が異なり、多様性を持つ[16]。恣意的にアメーバ経営の要素を選択的に注目すると、アメーバ経営の実態を正しく把握することができない可能性がある。本稿は、アメーバ経営の要素に関するより理論的・包括的な枠組を提示することで、今後、多様性も持つアメーバ経営の実践を研究する際に、各企業のアメーバ経営の実態をより包括的に把握することにつながると考えられる。

本稿は限界もある。まず、本稿は今後のアメーバ経営研究を行うための研究ノートであり、実務に対しての貢献が限られる。また、本稿は、アメーバ経営のさまざまな要素を整理したが、紙面の都合で個々について詳しく展開することができなかった。さらに、本稿は、Malmi and Brown（2008）のフレームワークをもとにアメーバ経営をマネジメント・コントロール・パッケージとして捉えたが、このフレームワーク以外の要素については識別できていないことは否定できない。今後は、このマネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営の枠組を実際の研究に用いて検証し、さらに精緻化していくことが必要だろう。

参考文献

Abernethy, M. A., and P. Brownell.（1997）. Management Control Systems in Research and Development Organizations：The Role of Accounting, Behavior and Personnel Controls. Accounting, Organizations and Society 22（3-4）：233-248.

Birnberg, J. G. And J. Luft., and M. D. Shields.（2007）. Psychology Theory in Management Accounting Research.Handbook of Management Accounting Research. Edited by C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields.

Cooper, R.（1995）. When Lean Enterprises Collide：Competing through Confrontation. Harvard Business School Press.

Flamholtz, E. G., T. K. Das, and Tsui, A. S. Tsui.（1985）. Toward an Integrative Framework of Organizational Control. Accounting, Organizations and Society 10（1）：35-50.

Locke, E. A., and Latham, G. P.（2002）. Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation：A 35-Year Odyssey. American Psychologist 57（9）：705-717

Malmi, T., and D. A. Brown.（2008）. Management Control Systems as a Package：Opportunities, Challenges and Research Directions. Management Accounting Research 19（4）：287-300.

[16] アメーバ経営を実践する際に、企業はアメーバ経営の仕組みを選択的に採用したり（窪田他 2015）、自社に合わせて修正したり（潮・桐畑 2013）することがある。

Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. (2012) Management Control Systems, 3rd ed. Prentice Hall, England.

Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. Management science 25 (9)：833-848.

Simons, R. (1987). Accounting Control Systems and Business Strategy： An Empirical Analysis. Accounting, Organizations and Society 12 (4)：357-374.

Simons, R. (1995). Levers of Control. Harvard University Press, Boston.

アメーバ経営学術研究会編（2010）『アメーバ経営学―理論と実証―』KCCS マネジメントコンサルティング.

稲盛和夫（1998）『稲盛和夫の実学―経営と会計―』日本経済新聞社.

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.

潮清孝（2013）『アメーバ経営の管理会計システム』中央経済社.

潮清孝・桐畑哲也（2013）「アメーバ経営の導入による事業再生―被導入企業における受容プロセスを中心に―」『メルコ管理会計研究』6-I/II：51-62.

庵谷治男（2018）『事例研究―アメーバ経営と管理会計―』中央経済社.

尾畑裕（2010）「アメーバ経営と原価計算」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学―理論と実証―』KCCS マネジメントコンサルティング：142-158.

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学―理論と実証―」『管理会計学』15 (2)：3-17.

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

上總康行・澤邉紀生（2005）「京セラのアメーバ経営と利益連鎖管理（PCM）」『企業会計』57 (7)：97-105.

上總康行・澤邉紀生編（2015）『次世代の管理会計の礎石』中央経済社.

窪田祐一・三矢裕・谷武幸（2015）「アメーバ経営は企業に成果をもたらすのか（中）アメーバ経営の導入における目的、成果と負担・問題」『企業会計』67 (12)：1752-1758.

澤邉紀生（2010）「賢慮を生み出すアメーバ経営―経営理念を体現した管理会計の仕組み ― 」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学―理論と実証―』KCCS マネジメントコンサルティング：89-114.

菅本栄造（2004）「ユニット採算システムの設計と運用方法―ハリマ化成（株）のミニ・プロフィットセ ンターの事例研究―」『会計』166 (6)：819-832.

鈴木寛之（2011）「自律的組織の企業グループ内組織間協働にみる利益帰属の微調整―鹿児島エレクトロニクスの事例から―」『原価計算研究』35 (1)：84-95.

谷武幸（1999）「ミニ・プロフィットセンターによるエンパワメント ― アメーバ経営の場合 ― 」『国民経済雑誌』180 (5) 47-59。

谷武幸（2010）『エッセンシャル管理会計』中央経済社.

谷武幸（2013）「アメーバ経営の概念モデル―フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化―」『企業会計』65（2）：17-27.

谷武幸・窪田祐一（2010）「アメーバ経営導入による被買収企業の組織変革―チェンジ・エージェントの役割―」アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営学―理論と実証―』KCCS マネジメントコ ンサルティング：211-252.

挽文子（2007）『管理会計の進化』森山書店.

廣本敏郎・加登豊・岡野浩編（2012）『日本企業の管理会計システム』中央経済社.

福嶋誠宣（2012）「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』20（2）：79-96.

丸田起大（2010）「京セラ・アメーバ経営の責任会計の一考察―計算構造論、社会心理学、文化人類学の視点から―」『メルコ管理会計研究』3：27-37.

丸田起大（2013）「アメーバ経営における中国人従業員の採算意識への報酬制度の影響―（株）カズマでの質問票調査から―」『経済学研究』（九州大学）80（4）：97-107.

三矢裕（2003）『アメーバ経営論―ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入―』東洋経済新報社.

三矢裕（2004）「京セラのアメーバ経営によるエンパワメントとコントロール」『企業会計』56（5）：689-695.

吉田健一（2015）「京セラにおけるフィロソフィ教育について―国分工場における研修を背景として―」『鹿児島大学稲盛アカデミー研究紀要』5：2-20.

渡辺岳夫（2012）「アメーバ経営導入時における採算表フォーマットの形成プロセス―電子機器メーカー A社のケース研究―」『原価計算研究』36（1）：119-131.