



ISSN 2434-3188

経営実務研究

The Journal of Business Administration

第 14 号

日本経営実務研究学会

Japan Association for Business Administration

2019 年 12 月

経営実務研究 第14号

目 次

【査読論文】

マーケティングと管理会計の接合に関する事例研究.....	1
—成長性測定に関する新たなフレームワークの検証をとおして—	
石井 宏宗（株式会社エスシーツー）	
川口あすみ（株式会社エスシーツー）	

組織におけるオーセンティック・リーダーシップ	15
長谷川直樹（一般財団法人東京総合研究機構マネジメント研究部門）	

中小企業（法人）の区分論の一考察	29
—区分の意義を中心に—	
武居沙弥佳（東北大学法学研究科）	

【研究ノート】

わが国の管理会計研究におけるリーダーシップの位置づけ	47
—文献調査に基づく類型化—	
奥 倫陽（東京国際大学）	

【査読論文】

マーケティングと管理会計の接合に関する事例研究

— 成長性測定に関する新たなフレームワークの検証をとおして —

A case study of Joining between Marketing and Management Accounting

: Through New Flame work of Measurement for Growth at Company A

株式会社エスシーツー 石井 宏宗
株式会社エスシーツー 川口あすみ

Ishii Hiromune SC2 Co., Ltd.
Kawaguchi Asumi SC2 Co., Ltd.

<Abstract>

The purpose of this study is to merge the effects of marketing and management accounting on the company's growth potential by combining target customers, existing customers and new customers, existing products and new products. It is to verify the case of growth potential measurement from a new framework. In the case of this study, "ABM Growth Matrix", a new framework, is capable of measuring growth with higher accuracy than only the growth grid from the view of an efficient and targeted process.

As a result, ABM Growth Matrix can visualize customer orientation in marketing as numerical values by management accounting from the viewpoint of products that reflect target customers and potential needs. This research suggests solving the long-standing problem that marketing accounting lacks management accounting viewpoint, while management accounting lacks marketing viewpoint and also suggests that ABM Growth Matrix may be useful for decision making as well as performance evaluation.

2019年10月20日 受付
2019年12月20日 受理

1. 研究の目的

我が国の経済は長らく成長なき時代の下にあり、多くの企業は収益性と安全性に重きをなす縮小均衡経営を余儀なくされている。しかしながら、持続的成長なくして発展的な継続企業が実現することはない。いまこそ我が国企業は、再び成長性へ展望の時を迎るべきではないだろうか。本研究は我が国企業の成長性の進展に着目するものである。本研究の目的は、マーケティングと管理会計の接合が企業の成長性へ与える影響を、事例研究をとおして明らかにすることである。

Drucker (2008) は、企業の主たる目的は顧客の創造にあると論じている。換言すれば、企業は顧客を持続的に獲得することで、その目的を実現できるという事でもある。企業はいわゆる B2C¹においては消費者という顧客、B2B²では組織購買としての顧客を持続的に獲得しなければならない。しかしながら、我が国の総人口は 2008 年の 1 億 2808 万人をピークに減少に転じ、2048 年には 1 億人を切るという³。同様に企業数も 2009 年には 421 万社存在していたが、2014 年には 400 万社を切り 382 万社となり、後継者不足などによる減少に歯止めがかかる状況にある。このように、わが国は人口、企業数ともに減少を続けているのである。

Kotler and Keller (2014) は、市場を形成する主なデモグラフィック要因は人口であると述べている。したがって人口の減少は、B2C における市場の縮小を意味する。一方、企業数の減少は、B2B 市場における組織購買の機会を低減させることになる。我が国は顧客創造の源泉が減り続けるなか、企業の顧客獲得は容易ではない状況にある。したがって、これからのが国における企業の成長戦略は、新たな顧客獲得だけではなく、既存顧客における顧客関係性向上および取引拡大が喫緊の課題となる。さらに、人口減少による労働力不足から、諸活動においてターゲットを絞った効率的な経営が求められることは言うまでもない。

新たな顧客の獲得、既存顧客における収益伸長、そして限られた人員による効果的な経営活動、この 3 つの課題解決を並行させた持続的成長を、経営者はどのようにマネジメントすべきなのであろうか。Foster and Gupta (1994) は、マーケティングは市場シェアなどには着目するが、利益や費用など管理会計的な視点が欠如していることを指摘している。一方、田中 (1998) と伊藤 (2018) は、管理会計はマーケティングすなわち顧客志向の観点が欠けている事を論じている。攻めのマーケティングと守りの管理会計の課題は、実際には長年にわたり一致している。それにも関わらず、マーケティングと管理会計の接合は、いまだに発展途上のようである。

¹ 企業(Business)と消費者(Consumer)の取引。

² 企業(Business)と企業(Business)の取引。

³ 『令和元年版 経済財政白書』参照。

本研究では、マーケティングと管理会計のフレームワークを融合させ、ターゲット顧客、既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品、これらの観点から成長性を可視化する新たなフレームワークをもちいて、成長性測定の事例を検証するものである。リサーチ・サイトとして、マーケティングと管理会計のフレームワークを有機的に組み併せ、成長性の測定に取り組む A 社の事例を取りあげる。

本研究では、マーケティングと管理会計を融合させた成長性測定について、A 社事例から新たなフレームワークをもちいて検証するものである。第 2 節では、マーケティングおよび管理会計に関する成長性の測定について、主要なフレームワークについてレビューを行う。第 3 節はリサーチ・デザインについて論じる。リサーチ・サイトである A 社の概要、リサーチ・メソッド、リサーチ・データについて述べる。第 4 節においては、リサーチ・デザインにもとづき A 社の 3 年にわたるデータの分析結果を踏まえ、マーケティングと管理会計を併せた新たなフレームワークをもちいて、ターゲット顧客、既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品の観点から成長性の測定を検証する。第 5 節では、本研究の意義、限界および今後の課題について述べる。

2. 成長性の主要な測定手法

本節では、マーケティングと管理会計を接合させた、成長性の測定手法についてレビューをおこなう。しかしながら、本研究で取り扱う A 社のようにマーケティングと管理会計を連携させ成長性を考察する先行研究はほとんど存在しない。マーケティングと管理会計における主要な研究は、Foster and Gupta(1994)のマーケティング費用と原価管理および管理会計の検証、田中(1998)によるマーケティングからの収益管理の研究提言、伊藤(2018)のマーケティング・オートメーションによるマーケティング・プロセス管理会計の展望についての研究などがあるが、成長性の測定手法に関する研究ではない。そこで本節では、マーケティングと管理会計それぞれの視点から、成長性に関する主要な測定手法についてレビューをおこなうものとする。

一般的に広く知られている成長性の分析手法は、当該年度と前年度対比の売上高、利益、資産などの伸長率を測定する、いわゆる趨勢法である。関他(2019)においては、売上高など勘定科目の前々年度と前年度の平均値を 100 として対象当該年度を百分率で比較し、プラスであれば成長性が有利差異、マイナスであれば不利差異として測定できることが示されている。趨勢法は経営分析における成長性分析の一般的な考え方であり、実務上でも広く活用されているものである。なお、数年間にわたる成長性の年平均を求める場合は、幾何平均から CAGR (Compound Average Growth Rate) という年平均成長率を計算することが出来る。

主に上場企業の成長性を測る手法として、2008 年まで日経が独自で考案した NEEDS-

CASMA という統計的な評価方法が存在した。NEEDS-CASMA は企業の規模、安全性、成長性、収益性を多変量解析から、企業の総合力を統計的に測定評価するものである。成長性の指標としては、5 年間の売上高増加率平均、5 年間の従業員増加率平均、3 年間の使用総資本増加率平均、これら 3 つの成長性指標が使用されていた。なお、2010 年より日経 NEEDS-CASMA は日経 PRISM⁴と共に、投資家、消費者・取引先、従業員、社会の 4 指標から成る NICES という総合企業ランキングと統合されている。また、日経の NICES に限らず、官公庁やコンサルティング会社などによる企業評価についても、多くが統計的手法により成長性などが測定されている。

実態調査からの成長性の事例研究については、多くの学術文献が存在するが、Peters and Waterman (1983)『エクセレント・カンパニー』を先駆的研究として取りあげることが出来る。米国の超優良企業 43 社を対象に、経営者へのインタビューと経営分析から、超優良企業の成長要因を検証している研究である。成長性測定の指標としては、20 年間の資産成長率平均、資本金増加率平均、使用総資本利益率平均がもちいられている。検証の結論として、超優良企業の成長要因は、行動の重視、顧客への密着、自主性と企業家精神、ひとを通しての生産性向上、価値観にもとづく実践、基軸から離れない事、単純な組織、厳しさと暖かさの両面を同時に持つ事、これら 8 つが成長企業の要因であることが見いだされている。このように実態調査法は、趨勢法および統計法からの定量的測定と、インタビューやアンケートからの定性的測定による 2 つの観点から、成長性の測定が行われることが特徴である。

このように成長性測定と分析手法は、定量的には趨勢法と統計法が主であり、定性的視点を加味すれば実態調査法も存在する⁵。いずれの手法にせよ、石崎 (1999) は企業の成長性は過去の成長率とこれからの成長可能性、これら 2 つの視点から測定されるべきであると論じている。まず、過去の成長性における測定は、経営活動の手段による測定、成果による測定の 2 つに分類される。経営活動の手段による測定の指標は、固定資産、自己資本、総資産、従業員、である。一方、成果による測定の指標は、利益、売上高、生産高、付加価値、である。くわえて成長可能性についての指標は、留保利益や研究開発費など、将来の可能性をもたらす企業活動の分析が役立つと指摘している。このような視座から、成長性の測定は前期比だけではなく、できるだけ長期間にわたり測定分析されることが望ましいと指摘している。

最後に、マーケティングの視点から成長性の測定手法についてみてみよう。Kotler and Keller (2014) は、マーケティングにおける成長性の機会について論じている。成長性の機会とは、新規事業の計画と既存事業の合理化ないし廃止を意味し、集中的成長、統合的成长、

⁴ 日経 PRISM は、柔軟性・社会性、収益・成長力、開発・研究、若さ、これら 4 つの因子から定量的データだけではなく、社会性など定性的観点からも多角的に企業を評価していた。

⁵ これらの他に、石崎 (1999) は経営学の理論から定性的観点から成長性を測定する「理論法」にも言及しているが、本研究の目的を鑑み取りあげていない。

多角的成長の 3 つの視点から成長性を測定することである。集中的成長は、経営者が最初に既存事業における業績改善の機会を見いだすべきであり、Ansoff が考案した成長の製品・市場拡大グリッド(以下 成長グリッド)が測定に有効的とされている⁶。成長グリッドは、既存市場と既存製品の「市場浸透戦略」、既存市場と新規製品による「製品開発戦略」、新規市場と既存製品の「市場開拓戦略」、新規市場と新規顧客による「多角化戦略」これら 4 つのセグメントから成長性を測定するマーケティングのフレームワークである。一方、統合的成長とは産業内の後方統合、前方統合、水平統合により事業の売上と利益を成長させるものであり、多角的成長は既存事業以外の有望な機会を見いだす成長を意味するものである。

図表 1 成長グリッド

顧客 / 製品	既存製品	新規製品
既存顧客	市場浸透戦略	製品開発戦略
新規顧客	市場開拓戦略	多角化戦略

出所：筆者作成

成長性の主要な測定手法を概観し、管理会計的な視点では趨勢法、統計法、実態調査法、そしてマーケティングの観点からは成長グリッドを用いた測定方法が存在していることが明らかにされた。また、NEEDS-CASMA が PRISM と共に NICES に統合されたように、時代と共に測定手法も変化していくことが読み取れる。一方、成長グリッドについて、Mintzberg et al. (2013) は、測定手法が考案以降にさほど進化していないことを指摘している。要するに成長性の測定手法には、比較的柔軟に時々の要望に合わせ変化する性質を有していることが窺える。本研究で取りあげる A 社も、管理会計の手法である趨勢法とマーケティングのフレームワークである成長グリッドを組み合わせ、さらに新たな視点を付加した独自のフレームワークをもつて、必要とする情報を得るために独自の手法で成長性を測定しているのである。A 社における成長性の測定事例がどのようなものか、次節のリサーチ・デザインからみていく。

⁶ 成長グリッドは別称として、一般的に「成長マトリックス」とも呼ばれている。

3. リサーチ・デザイン

本節では、リサーチ・サイトである A 社の概要、リサーチ・メソッド、リサーチ・データについて述べる。A 社は 1978 年に設立された電子部品商社である。現在では、電子部品商社事業をコア・ビジネスとして、子会社に特殊電子部品メーカーや IT システム会社を設立し、香港、中国、インド、フィリピンに現地法人を展開する、国内外の中堅および中小企業 8 社で構成される企業グループである。経営理念は「お客様を愛し、お客様に愛される、徳のある商人であれ。すべては世界中の文化文明に貢献するために」である。また、経営ビジョンとして「お客様満足度の向上」と「利益ある成長と発展」を掲げ、下部構造として中期経営計画、予算、利益計画、差異分析、修正予算という一連の PDCA、いわゆる経営戦略を実現するための管理会計とマネジメント・コントロール・システムを構築している点が特徴である。

くわえて、マネジメント・コントロール・システムからの成果を最大限にするために、ハードとして ISO をベースとした品質マネジメント・マニュアルの整備、労働生産性向上のため IT に対する積極的な投資をおこなっている。一方で、ソフトとしては社内大学を創設し、5S・報連相・PDCA・SECI モデルなどのマネジメント・ツールを啓蒙し、人材教育に特段の注力をしている。さらに産育児介護の休暇制度・社内教育制度・IT 整備による在宅勤務など働き方についてのワークライフ・バランスを推進し、ESG と SDGs を意識した諸活動を CSR レポートとして毎月外部へ発信している。

さらに、A 社のマネジメント・コントロール・システムの中核に位置するのが、A 社の関連会社が作製した独自のマーケティング・オートメーション（以下 MA）⁷である。このシステムではセールス・フォースに所属する担当一人ひとりが顧客訪問した際の商談情報が、日々デジタル・データ化される。また、商談管理シートというものがあり、商談ごとに売込から採用までの進捗状況が可視化されている⁸。取得可能なデータは、新規顧客・既存顧客・ターゲット顧客区分・新規製品・既存製品・担当者・商談・売上金額・売上総利益・活動費などである。これらのデータは部門ごとではなく、経営層含む全社員へ迅速に共有されており、ホリスティックに商談を成就させるという熱意が伝わってくるものである。そして MA から得られたデータにもとづき、月次ごとの各部門および役員会で中期経営計画・予算・利益計画における KPI の差異分析から PDCA をおこなう、すなわちマネジメント・コントロール・システムが運用されているのである。

次は本研究のリサーチ・メソッドである。A 社の顧客アカウント数は 996 社あり、ランク別に顧客を区分し、ターゲットを定めている。闇雲に顧客対応するのではなく、労働人口

⁷ Web 上で展開されているシステムであり、社員はどこからでもアクセスが可能である。

⁸ マーケティングのパーチェスファネル（認知・興味関心・比較検討・購入）を模倣した進捗管理方法である。

不足を含む中小企業における限られた経営資源を、ターゲット顧客に集中させ最大の効果を得るためである。ターゲティングの手法として、マーケティングの比較的新しいフレームワークである Account Based Marketing (以下 ABM)を用いている。庭山 (2016) は、ABM は営業視点から再設計されたマーケティングであり、営業とマーケティングの協業によりターゲットとする顧客を明らかにし、ターゲット企業の収益を最大限にするためのものであり、くわえて企業のマーケティングを進化させる手法であると定義している。

庭山 (2016) によれば、ABM におけるターゲティング項目の内容に定型的なものではなく任意とされている。A 社においても庭山 (2016) に従い、A 社独自の項目が掲げられている。A 社のターゲティング分類のための項目は図表 2 のとおり 10 項目あり、それぞれ 3 点の配点、合計 30 点満点で採点される。24~30 点が A ランクすなわちターゲット顧客となり、16 点~23 点が B ランク、15 点以下が C ランクである。したがって、A 社の経営戦略は A ランクに位置付けられた顧客に経営資源を集中させることになる。

図表 2 ABM 分類項目 (A 社)

<ABMスコア>		
①与信ランク	*カネ(調査会社分析結果、取引条件等が良い)	
3:高い	2:普通	1:低い
②市場成長率	*モノ(顧客の主要市場)	
3:高い	2:普通	1:低い
③市場シェア	*モノ(顧客の市場シェア)	
3:高い	2:普通	1:低い
④顧客(買い手)の競争企業数		
3:少ない	2:普通	1:多い
⑤顧客(買い手)の購入ボリューム		
3:多い	2:普通	1:少ない
⑥顧客(買い手)の価格感応度		
3:高い	2:普通	1:低い
⑦製品ライフサイクルPPM	*モノ(顧客主要製品)	
3:花形	2:金の成る木	1:問題児
⑧開発志向	*イノベーション(設計変更意欲、部品変更意欲、新規開発意欲)	
3:高い	2:普通	1:低い
⑨業態		
3:メーカー	2:EMS	1:商社
⑩社風	*ヒト(自由か否か)	
3:自由	2:普通	1:監獄

出所：A 社内部資料

ABM で分類された顧客区分は、成長グリッドと結合される。成長グリッドは既存市場と既存製品の「市場浸透戦略」、既存市場と新規製品による「製品開発戦略」、新規市場と既存製品の「市場開拓戦略」、新規市場と新規顧客による「多角化戦略」これら 4 つのセグメントから成長性を検証するマーケティングのフレームワークである。さらに A 社では、成長グリッドにおけるセグメント別の売上高を、ABM で細分化された顧客区分ごとに集計して

いる。A社において、ABMと成長グリッドを接合した独自のフレームワークは「ABM成長マトリックス」と呼ばれている（以下 ABM成長マトリックス）。したがってA社の経営戦略は、ターゲット顧客であるAランク顧客の売上と利益を増大すなわち成長させることが、経営戦略の基軸となるとなるのである。

なお、A社における新規顧客の定義は、最初の取引から3年以内の顧客である。3年以上の取引、つまり再購買が継続している顧客は既存顧客へ移行する。なお、取引金額の規模による区分はない。一方、新規製品は取引から3年以内、それ以降の再購買は既存製品となる⁹。製品においても、取引金額の規模による区分はない。

図表3 ABM成長マトリックス（A社独自）

顧客 / 製品	既存製品			新規製品			
	市場浸透戦略	A		製品開発戦略	A		
既存顧客		B			B		
		C			C		
		A			A		
新規顧客	市場開拓戦略	B		多角化戦略	B		
		C			C		
		A					

出所：A社内部資料

成長性の測定方法については、関他(2019)において、売上高など勘定科目の前々年度と前年度の平均値と対象当該年度を比較し、プラスであれば成長性が有利差異、マイナスであれば不利差異であることが示されている。しかしながらA社においては、世界的に競争の激しい電子部品という顧客および製品の年度ごとの流動性が大きい業界に身を置いていたため、前年度と当該年度の比較のみで成長性の測定をおこなっている。つまり前年度よりも当該年度がプラスであれば成長性は有利差異、マイナスの場合は不利差異と判定される。なおA社では、成長性の勘定科目として売上高と売上総利益を使用しているが、本研究の事例では売上高のみを取りあげている¹⁰。なお、本研究の成長率は以下の式で計算される。

$$\text{前年度比率} = \frac{\text{当年度値} - \text{前年度値}}{\text{前年度値}} \times 100$$

リサーチ・データは以下のとおり A社の2014年度から2017年度まで4か年分のデータ

⁹ A社が顧客と製品のセグメント区分において3年間を基準としている理由は、A社の中期経営計画が3年間であり、中期経営計画を基準として顧客および製品を分析しているためである。

¹⁰ 売上総利益などの勘定科目については次回研究で取りあげる予定である。

を使用する。ただし成長性の測定期間は、2015年度から2017年度の3か年度分である。

- ・A社内部資料 期間：2013年10月1日～2018年9月30日
- ・A社財務諸表 期間：2013年10月1日～2018年9月30日

4. 新たなフレームワークによる成長性測定の検証

本節ではA社の3年間にわたるデータから、マーケティングと管理会計を接合した独自のフレームワークを通して成長性測定について検証する。図表4はABM成長マトリックスの結果であり、3年間の売上高の前年比成長率がターゲット区分された顧客セグメント別に測定されたものである。図表4の一番上にはA社の売上高全体の成長率を参考値として記載している。まず売上高の推移をみると、2015年度（対2014年度比）△2.4%，2016年度（対2015年度比）△6.3%，2017年度（対2016年度比）△6.5%であり、年度を追うごとに対前年度比の成長率が低下していることが分かる。

さて、ターゲット顧客であるA顧客の成長性について動向をみていく。2015年度（対2014年度比）から2017年度（対2016年度比）まで、市場浸透戦略はそれぞれの年度で△3.1%，△2.8%，△6.5%，製品開発戦略は△14.1%，△37.2%，△28.8%，市場開拓戦略が△27.4%，+84.0%，+80.0%，多角化戦略は△61.1%，+94.3%，△14.3%である。市場浸透戦略の成長性は売上高の成長率とほぼ同じ割合で落ち込み、製品開発戦略と多角化戦略では市場浸透戦略以上に大きい割合で低下している。一方、市場開拓戦略は80%という大幅な増加となっている。

図表4 売上高とABM成長マトリックスの成長率結果表（A社）

単位：% 売上高				
	-	-2.4	-6.3	-6.5
成長マトリックス	ABM	FY 2015	FY 2016	FY 2017
市場浸透戦略 [既存顧客・既存製品]	A	-3.1	-2.8	-6.5
	B	0.3	-5.6	1.4
	C	-12.9	-52.1	-16.1
製品開発戦略 [既存顧客・新規製品]	A	-14.1	-37.2	-28.8
	B	37.1	-13.8	10.3
	C	-70.7	-76.5	51.4
市場開拓戦略 [新規顧客・既存製品]	A	-27.4	84.0	80.0
	B	15.2	62.6	-40.4
	C	-85.0	-23.0	-49.8
多角化戦略 [新規顧客・新規製品]	A	-61.1	94.3	-14.3
	B	56.4	-9.7	-87.9
	C	-77.8	-89.4	-100.0

出所：A社資料から筆者作成

A 社の経営者によれば、この結果は 2016 年頃から主要仕入先の製品が大幅な納期遅延を繰り返し、同時に不採算製品の値上げと生産中止を敢行した政策が大きく影響しているという。これら主要仕入先の急激な政策変更により、既存顧客から主要仕入先の既存製品が敬遠され A 社のセールス・フォースの活動を抑制した。一方、これらの売上の落ち込みを埋め合わせるため、納期遅延など迷惑をかけていない新規顧客に対する既存製品の販売、すなわち市場開拓戦略の売上機会は増加している。また、この時期は主要仕入先から新規製品がほとんどリリースされなかった事から、製品開発戦略は低下したものと A 社は考えている。

このように顧客と製品の動向が、ABM マトリックスの数値に如実に表れているようである。

最後に、ABM 成長マトリックスの効果を検証するために、ABM 成長マトリックスと成長グリッドで測定した場合の差異を検証してみよう。成長グリッドの測定と、ABM 成長マトリックスを用いた測定の間に、どのような相違点をみいだせるのであろうか。図表 5 は成長グリッドにおける成長率の測定値である。簡便的に 2017 年度だけの成長グリッドをみてみると、市場浸透戦略△2.5%，製品開発戦略△4.6%，市場開拓戦略△14.9%，多角化戦略△47.1%となっていた。一方、同じく図表 3 の ABM 成長マトリックスの 2017 年度におけるターゲット顧客 A をみると、市場浸透戦略△6.5%，製品開発戦略△28.8%，市場開拓戦略+80.0%，多角化戦略△14.3%である。

2017 年度の成長グリッドと、ABM 成長マトリックスの比較結果をまとめたものが図表 6 である。市場浸透戦略と製品開発戦略は、成長グリッドよりも ABM 成長マトリックスの方が悪い数値となっており、ABM 成長マトリックスはターゲット顧客への攻略不足をより深刻に測定している。市場開拓戦略と多角化戦略においては、成長グリッドに比べ ABM 成長マトリックスが大幅に良い数値を示しており、ABM 成長マトリックスはターゲット顧客に対する攻略の成果を測定していることが分かる。ABM 成長マトリックスは、成長グリッドだけでは見えない子細な活動成果を可視化し、より具体的な経営戦略に貢献できる可能性を示唆している。

図表 5 成長グリッドからの測定値

成長マトリックス	ABM	FY 2015	FY 2016	FY 2017	単位: %
市場浸透戦略 既存顧客・既存製品	ALL	-1.6	-5.6	-2.5	
製品開発戦略 既存顧客・新規製品	ALL	7.2	-24.6	-4.6	
市場開拓戦略 新規顧客・既存製品	ALL	-20.3	62.4	-14.9	
多角化戦略 新規顧客・新規製品	ALL	-28.2	26.9	-47.1	

A 社資料より筆著作成

図表 6 成長グリッドとABM成長マトリックスの比較（2017年度）

単位: %		
成長マトリックス	顧客全体	ターゲット顧客Aのみ
市場浸透戦略 既存顧客・既存製品	-2.5	-6.5
製品開発戦略 既存顧客・新規製品	-4.6	-28.8
市場開拓戦略 新規顧客・既存製品	-14.9	80.0
多角化戦略 新規顧客・新規製品	-47.1	-14.3

A社資料より筆者作成

なお、A社ではABM成長マトリックスによる業績評価を鑑み、製品開発戦略に経営資源を注力し、新規仕入先の増加と自社メーカー部門の強化を次期2020年からの中期経営計画の柱としている。製品開発戦略および市場開拓戦略における成長が近未来の市場浸透戦略の源泉となり、企業の安定性を実現するからである。A社における事例は、マーケティングと管理会計のフレームワークを接合したABM成長マトリックスが、顧客のターゲティングによる効率的なセールス・フォースのプロセスと、既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品という多面的な成長性の測定をとおして、業績評価のみならず意思決定にも有効的な情報を提供しうる可能性を示しているのである¹¹。

5. むすび

本研究の目的は、マーケティングと管理会計の接合が企業の成長性へ与える影響を、ターゲット顧客、既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品、これら要素から構成されるマーケティングと管理会計を融合した新たなフレームワークから、成長性測定の事例を検証することであった。第2節では、成長性測定の主要な手法のレビューを行った。成長性測定に関する主な手法は、定量的には趨勢法と統計法、定性的観点を含む実態調査法、そしてマーケティングの視点からは成長グリッドと呼ばれるフレームワークが存在することが明らかにされた。第3節はリサーチ・デザインについて論じた。リサーチ・サイトである国内外に電子部品の専門商社とメーカーを有する中小企業A社の概況について述べた。次にリサーチ・メソッドとして、ABMによる顧客のターゲティング、ABMと成長グリッドを融合した

¹¹ A社では早期にMAを導入していたがABM成長マトリックスは2019年から運用している。それ以前は顧客セグメント別の安定性を重視する管理会計を運用していた（石井・2014）。しかしながら安定性を基軸に求める結果コントロールは、成長性なき縮小均衡を招き経営戦略を失敗へ導いたという。

ABM 成長マトリックスを用いた成長性測定の手法について論じた。第 4 節では、A 社の 3 年間にわたるデータの分析結果を踏まえ、マーケティングと管理会計の接合から、成長性測定に関する検証を行った。

本研究の事例では、新たなフレームワークである ABM 成長マトリックスは、ABM からターゲットを絞る効率的なプロセスにより成長グリッドに比べ精度が高い成長性の測定が可能であり、さらに業績評価だけではなく意思決定にも貢献できるフレームワークとなりうることが示唆された。このように ABM 成長マトリックスは、マーケティングの顧客志向を、ターゲット顧客と潜在ニーズを反映する製品の観点から、管理会計による数値として収益、費用、利益を可視化することが出来るのである。

本研究の意義は、大きく分けて 2 つある。ひとつは、マーケティングは管理会計的な視点が欠如し、一方で管理会計はマーケティングの観点が欠けているという双方一致する長年にわたる課題解決への示唆である。ABM 成長マトリックスはマーケティングと管理会計を接合させたフレームワークであり、ターゲット顧客、既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品の観点をとおして、成長性を測定することが出来る。また、本事例研究からは、業績評価のみならず意思決定にも有用である可能性さえ示唆している。この点は本研究の一定の成果と考える。二つ目は、比較的新しいマーケティングのフレームワークである ABM の研究事例としての意義である。ABM の事例研究は、まだこれからの領域であり多くの事例研究が必要であるが、本研究ではその一つを提示している。これらが本研究の特徴と成果である。

本研究の限界は、測定対象を売上高のみとしている点にある。しかしながら、次回の研究においては、収益のみならず費用、利益の観点からも検証を行う予定である。また、本研究の課題は、成長性のさらなる検証の深化である。成長性は測定されるだけではなく、その要因について分析されなければ、成長のための検証がなされたことにはならない。たとえば成長マトリックスで得られた測定の結果と、レベニュー・ドライバーの相関性から収益要因が明らかにされれば、経営戦略を展開するための効果的なプロセス・コントロールを構築できる可能性がある。次回は費用収益および利益からの検証、その後は収益要因の検証を行い、本研究をさらに展開させる予定である。

＜参考文献＞

1. Ansoff, H. I. (1988) : *The New Corporate Strategy*, New York, NY: John Wiley & Sons, Inc. (中村元一・黒田哲彦訳 (1990) :『最新・戦略経営 戰略作成・実行の展開とプロセス』, 産業能率大学出版部。)
2. 石井宏宗 (2014) :「固定収益会計が企業業績へあたえる影響—A 社データをもちいた収益性分析と成長性分析—」『経営戦略ジャーナル』国際戦略経営研究学会, Vol 3, No,1, pp.75-

3. 伊藤克容 (2018) :「マーケティング管理会計の展開—顧客動向の追跡と動線設計—」『管理会計学』日本管理会計学会, 26巻第2号, pp.32-46.
4. 石崎忠司 (1999) :『企業の持続的成長性分析』同文館.
5. Kotler, P & K. L. Keller (2006): *Marketing Management*, Twelfth Edition, Prentice-Hall.
(恩藏直人監修, 月谷真紀訳(2014) :『マーケティング・マネジメント』, 丸善.)
6. 關利恵子・石井宏宗・八幡浩伸 (2019) :『経営分析ワークブック』創成社.
7. Foster, George and Gupta, Mahendra (1994): Marketing, Cost Management and Management Accounting, *Journal of Management Accounting research*, Fall 1994, working paper.
8. 田中隆雄 (1998) :『マーケティングの管理会計』中央経済社.
9. Drucker, P. F. (1973): *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Harper Business.
(上田惇生訳(2008) :『ドラッカーマネジメント [上]』, ダイヤモンド社. 』)
10. Peters, T. J. & R. H. Waterman Jr. (1982): *In Search of Excellence: Lessons from America's Best-Run Companies*, HarperCollins. (大前研一訳(1983) :『エクセレント・カンパニー』, 講談社.)
11. 内閣府 (2019) :『令和元年版 経済財政白書 令和新時代の日本経済』日経印刷.
12. 日経テレコン 21 研究会 (2000) :『日経テレコン 21 完全活用ガイド』日本経済新聞社.
13. 庭山一郎 (2016) :『究極の B to B マーケティング ABM』日経 BP.
14. Mintzberg, Henry, Ahlstrand, Bruce & Lampel, Joseph. (1998): *Strategy Safari—A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management*, Free Press. (齋藤嘉則訳(2013) :『戦略サファリ 戦略マネジメント・コンプリートガイドブック』, 東洋経済新報社.)

【査読論文】

組織におけるオーセンティック・リーダーシップ

Authentic Leadership in the Organizations

一般財団法人東京総合研究機構マネジメント研究部門 長谷川直樹
Management Research Division, Institute of Tokyo Naoki Hasegawa

<Abstract>

This paper intends to review critically the existing body of literature on Authentic Leadership theory. The field of Authentic Leadership, which appeared in the 1980s & emerged after the transformational leadership theory, has been established in the West (Northouse, 2016; Zhu et al., 2019). Authentic Leadership, however, has not yet seen its theoretical structure in the developed form but is still in the formative phase of development (Northouse, 2016). The purpose of this study is to clarify the theoretical characteristics of such Authentic Leadership, the current state of research, & problems.

First, the theoretical characteristics of Authentic Leadership were examined based on previous studies such as behavioral theory & transformational leadership theory. Authentic Leadership is a leadership theory that explores the true self, rather than exploring what leadership styles can be used to achieve good results, as previous leadership research has been trying.

Second, academic papers on Authentic Leadership conducted so far were reviewed to examine the current status & problems of the research.

Finally, theoretical contributions & practical implications obtained from future research topics & literature reviews are described.

2019年10月20日 受付

2019年12月20日 受理

1. はじめに

組織において、リーダーシップは重要な要因である。リーダーシップ研究は、1980年代に出現した変革型リーダーシップの研究が数多く行われており、主流の研究分野である (Lord et al., 2017; Zhu et al., 2019)。日本においても変革型リーダーシップ研究は、数多くされている (Ishikawa & Yijing, 2015; 高石, 2013; 妹尾・横田, 2015)。一方で、近年注目を集めるリーダーシップ研究がオーセンティック・リーダーシップである。

オーセンティック・リーダーシップとは、本物の、真正の、信頼できる、頼りになる、信念に基づく、という意味が含まれる (George, 2003)。自分の信念に従い、自らの目標に情熱的であり、揺らぐことのない価値観を持ち、人々を引っ張っていくような行動こそがオーセンティック・リーダーシップである。

オーセンティック・リーダーシップは、アメリカで特に研究される分野である。上述したようにオーセンティック・リーダーシップは、最新の分野であり、活発に研究が行われている (Lord et al., 2017; Zhu et al., 2019)。アメリカでオーセンティック・リーダーシップの研究が盛んに行われてきた背景の一つに企業リーダーの道徳観や倫理観を失った態度にあった。自らの利益を増やすことに熱心なリーダーや株式市場からの短期的プレッシャーに追われるリーダーと異なる新しいリーダーシップこそがオーセンティック・リーダーシップである。リーダーシップの学術雑誌 *The Leadership Quarterly* は、2005年に非常に影響力のある特別な問題としてオーセンティック・リーダーシップの特集号「Authentic Leadership Development: Getting to the Root of Positive Forms of Leadership」を発行している。しかし、オーセンティック・リーダーシップは、日本において、ほとんど研究されていない。¹

日本企業に目を向けて見ると、日産自動車、関西電力など日本企業のリーダーによる道徳観や倫理観を失った行動が見受けられる。日産自動車は、ゴーン会長による虚偽記載により報酬を過小に報告したとされている。また、西川社長が法的には問題ないものの不当報酬を得ていたとして辞任している。²関西電力は、経営陣が金品を受領していた。関西電力は、金品を受け取ったことを会見で認めている。日本においてもオーセンティック・リーダーシップを研究する必要性が高い。

本論文の目的は、リーダーシップ研究の最新分野であるオーセンティック・リーダーシップに焦点を当て、これまでの研究レビューを行い、理論的特徴や研究の現状を明らかにすることを目的としている。

第2節は、オーセンティック・リーダーシップの理論的特徴を明らかにするために、

¹ 国立情報学研究所の CiNii Articles でオーセンティック・リーダーシップと検索した結果 8 件（うち 1 件は翻訳論文、1 件は大会予稿集）であった。

² 日産自動車のゴーン会長は、裁判で判決が出る前にレバノンに逃亡している。ゴーン会長は、判決を受けておらず、確定的な情報はないものの、日産自動車の経営陣に対する日本の見方は、道徳観や倫理観がないというものである。

オーセンティック・リーダーシップ以前の研究を踏まえて、先行研究のレビューを行う。第3節は、オーセンティック・リーダーシップの学術論文をレビューし、研究の現状を概観する。第4節は、オーセンティック・リーダーシップの構成概念を明らかにする研究や成果変数との関係を調査した研究のレビューを行い実証的に明らかにされてい るオーセンティック・リーダーシップが持つ特徴やオーセンティック・リーダーシップがもたらす影響について検討を行う。最後に、第5節で本稿のまとめを行い、得られた知見と実践的含意を述べる。そして、本稿の限界と今後の研究課題を提示する。

2. リーダーシップの先行研究

オーセンティック・リーダーシップ論が議論される以前の体系的なリーダーシップ研究は、リーダーシップの特性理論、リーダーシップの行動理論、リーダーシップの条件適合理論、変革型リーダーシップ論の研究に分類できる。

第1に、はじめに登場したリーダーシップ研究は、リーダーシップの特性理論である。リーダーシップの特性理論は、優れたリーダーに共通するパーソナリティ、学歴、知的な資質などの特性を明らかにすることでリーダーの選抜を容易にできると考えたものであった。

第2に、リーダーシップの行動理論である。リーダーシップの行動理論は、優れた成果をもたらす行動を特定し、誰でも学べばリーダーシップを発揮できると前提し、研究が進められている。リーダーシップの行動理論の研究により、課題に関する側面と人間関係に関する側面の2つの側面が特定された。課題に関する側面と人間関係に関する側面は、不動の二次元と称されている（金井, 2005）。

リーダーシップの行動理論は、三隅（1984）による日本独自の研究が存在する。三隅（1984）は、リーダーシップ行動を目標達成機能（課題に関する側面）P（Performance）と集団維持機能（人間関係に関する側面）M（Maintenance）に分類した。P機能は、リーダーが組織の目標を達成するために仕事上の課題を提示し、指揮することである。M機能は、リーダーが集団内のメンバー間の関係を強化し、人間関係をよくするための気配りのことである。PとMの二つの行動が高いリーダーシップ行動は、優れた成果をもたらす（三隅, 1984）。

第3に、リーダーシップの条件適合理論である。リーダーシップの条件適合理論は、上述したリーダーシップの行動理論の課題に関する側面と人間関係に関する側面に加えて条件や状況の要因を含めたリーダーシップ研究である。Fiedler（1967）の研究によれば、条件要因は、リーダーの権限、課題の構造、メンバーとの関係性の3つである。これらの条件要因は、リーダーの権限の範囲、課題構造の複雑性、メンバーとの関係性の強弱の3つのリーダーシップを発揮する際の条件に応じて有効なリーダーシップ・スタイルが異なり、課題指向のリーダーシップ・スタイルと関係指向のリーダーシップ・ス

スタイルを条件に応じて使い分ける必要がある (Fiedler, 1967)。

第4に、変革型リーダーシップ論である。変革型リーダーシップ論は、明確なビジョンを示し、フォロワーの感情を喚起するリーダーシップ・スタイルである。Avolio & Bass (2004) によると変革型リーダーシップは、理想的影響、鼓舞・動機づけ、知的刺激、個別的配慮の4つの因子から構成される。変革型リーダーシップは、これら4つの因子でフォロワーの感情を喚起し、価値や規範を変革するリーダーシップ・スタイルである。

上述した4つのリーダーシップ研究は、これまでのリーダーシップ研究の流れである(金井・高橋, 2004)。そして、変革型リーダーシップ論の次に登場したのがオーセンティック・リーダーシップ理論である。

オーセンティック・リーダーシップは、George (2003) の著作 *Authentic Leadership* (日本語訳ミッショントリーダーシップ³) により実務家と研究者の両方に影響を与えオーセンティック・リーダーシップに関する学者たちに研究や実務家たちのコンサルティングが活発になった。オーセンティック・リーダーシップは、これまでのリーダーシップ研究と異なりスタイルや特性を追求するのではなく、自分の価値や信念を追求するリーダーシップである。これまでのリーダーシップ研究は、例えば三隅のPM理論で言えば、ラージPとラージM型リーダーシップが優れた成果をもたらすことが明らかになっているため、ラージPM型のリーダーシップ・スタイルを目指すべきとされてきた。オーセンティック・リーダーシップ研究においては、このようなスタイル研究をペルソナ(仮面)と称している (George, 2003)。リーダーシップのスタイルを学び仮面を身につけるのではなく、本来の自分を表現し本物 (Authenticity) であるべきというのがオーセンティック・リーダーシップである。オーセンティック・リーダーシップ研究は、上述した点でこれまでのリーダーシップ研究と異なる特徴を有しており新たなリーダーシップの研究分野である。第3節は、オーセンティック・リーダーシップ研究について詳しく検討する。

3. オーセンティック・リーダーシップ

オーセンティック・リーダーシップは、これまでのリーダーシップとまったくことなる特徴を有していることが、第2節リーダーシップの先行研究から明らかになった。3節

³ George (2003). *Authentic Leadership: Rediscovering the secrets of creating lasting value*. San Francisco Jossey-Bass. (梅津祐良訳 (2004) 『ミッション・リーダーシップ』生産性出版。) 訳者は、Authenticに対する訳を本のタイトルでは、ミッション・リーダーシップ (Authentic Leadership) としているが、本文中では、本物のリーダーシップ (Authentic Leadership) としている。訳者によって、本物のリーダーシップ、自分らしさのリーダーシップなどと訳されている。Authentic Leadershipまたは、Authenticityという言葉が持つ意味合いが、本文中で述べているように、本物の、真正の、信頼できる、頼りになる、信念に基づくなど多くの意味が含まれる。このような理由から本稿は、Authentic Leadershipを日本語に訳さずにカタカナとしてオーセンティック・リーダーシップとした。

は、オーセンティック・リーダーシップがどのように議論されてきたか、理論や定義に対する批判を踏まえて検討する。

Gardner, Cogliser, Davis, & Dickens (2011) は、オーセンティック・リーダーシップに関する出版物の関する調査を行っている。図1は、オーセンティック・リーダーシップに関する論文や本の出版された年度とタイプの推移である。オーセンティック・リーダーシップに関する研究は、1983年に行われている (Henderson, & Hoy, 1982⁴)。

Henderson & Hoy (1982) の研究は、Leader Authenticity Scale (LAS) の構築を行っている。しかし、その後オーセンティック・リーダーシップに関する論文や本が出版されず、10年以上が経過している。1997年から徐々にオーセンティック・リーダーシップに関する本や論文が出版され、2003年にGeorgeによってAuthentic Leadershipが出版されると実務家と研究者、両方の関心を集めた (Gardner, Cogliser, Davis, & Dickens, 2011)。この翌年2004年にネブラスカ大学とリンカーン大学のギャラップリーダーシップ研究所 (GLI) がホストとなりオーセンティック・リーダーシップ開発に関するサミットを開催している。このサミットで80を超える研究報告が行なわれた。そして、80を超える研究の中から7件の研究が2005年にリーダーシップの代表的学術雑誌The Leadership Quarterlyにおいて、オーセンティック・リーダーシップの特集号に掲載された (Avolio & Gardner, 2005)。

オーセンティック・リーダーシップは、上述したが、本物の、真正の、信頼できる、頼りになる、信念に基づく、という意味が含まれている (George, 2003)。オーセンティック・リーダーシップは、根底にポジティブな感情が存在し、自信、希望、社会的な目標達成などの特徴がある (Ilies et al., 2005)。これらの意味を踏まえて学者たちがオーセンティック・リーダーシップを定義している (表1)。

⁴ 筆者が入手した論文は、1982年の年次総会で発表されたものである。Educational & Psychological Researchに掲載された論文の出版年度は、1983年であり、図1と一致する。Educational & Psychological Researchに掲載された論文が入手できなかつたため、1982年の年次総会で発表された論文を用いた。

表1-学者たちによるオーセンティック・リーダーシップの定義

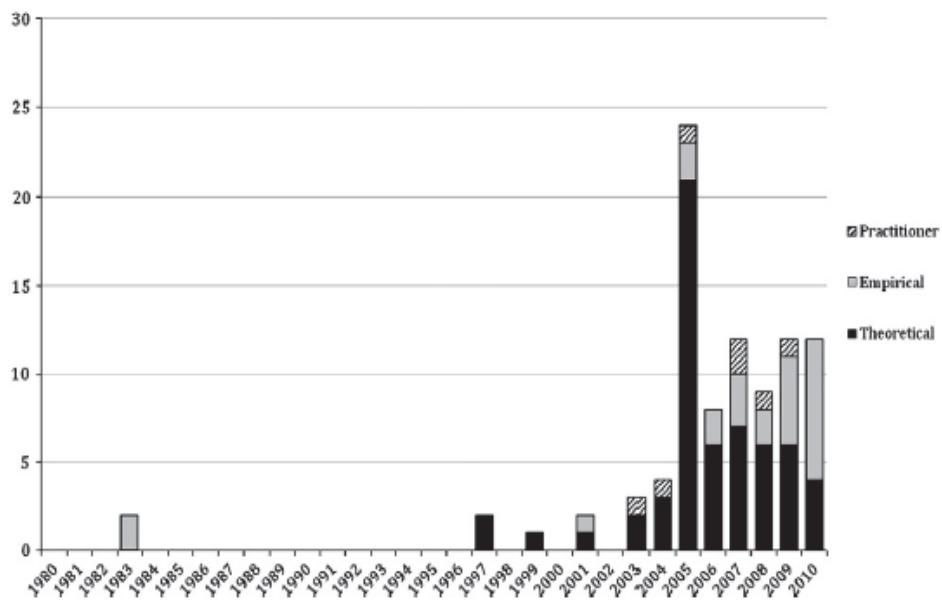
George (2003, 邦訳 pp.16-17.)	本物のリーダー（オーセンティック・リーダー）は生来備わった才能を活用するけれども、同様に彼らにも欠点を備えていることを自覚しており、その克服につねに努力している。彼らは目的意識と、意義、価値観に基づいてほかの人たちをリードする。人々と永続的な関係を築く。ほかの人たちは、リーダーがどのような立場を取っているかをよく理解しているので、そのリーダーを信頼できる。本物のリーダーには一貫性が伴い、自制心を備えている。彼らの信念が試されたときには決して妥協しない。
Shamir & Eilam (2005, p.399.)	オーセンティック・リーダーの概念は、オーセンティック・リーダーの開発の4つの概念がある。第1に、個人の自己概念の中心的な概念としてのリーダーのアイデンティティの開発、第2に、価値観と信念についての明確化を含む自己認識と自己概念の明確化の開発、第3に、自己概念と一致する目標の開発、第4に、自己表現的な行動、つまりリーダーの行動とリーダーの自己概念の一貫性を高める。
Ilies, Morgeson & Nahrgang (2005, p.374.)	オーセンティック・リーダーは、自分の価値と信念を深く認識しており、自分に自信を持ち、本物の存在であり、信頼性があり、フォロワーの強みを築き、思考を広げ、ポジティブで魅力的な組織を作ることに焦点を当てている。
Walumbwa et al. (2008, p.94.)	オーセンティック・リーダーシップは、肯定的な心理的能力と肯定的な倫理的風土の両方を利用し促進する行動パターンと定義する。そして自己認識、内面化された道徳的視点、バランスの取れた情報処理、フォロワーと協力し、積極的な自己啓発を促進するリーダー側の透明性を有するリーダーがオーセンティック・リーダーである。

特に、Walumbwa et al. (2008) のオーセンティック・リーダーシップの定義は、アメリカと中国のサンプルを基にした実証研究が行われ因子分析の結果に基づいており、この4因子構造は、一般的な合意がある (Avolio, Walumbwa & Weber, 2009) という評価も受けている。一方で、オーセンティック・リーダーシップの定義は、学者の間でコンセンサスが得られておらず、表面的に定義しやすいとネガティブな表現で批判も存在する (Northouse, 2016)。Alvesson & Elnola (2019) によると、オーセンティック・リーダーシップは、リーダーシップ研究者と実務家そして新しい魅力的なリーダーシップ

理論を探しているコンサルタントの間での盛り上がりであって、学術的奨学金から得られた研究成果ではない。企業におけるリーダーの信頼性が低下している社会において、オーセンティシティという言葉は、魅力的でコンサルタントにとっては非常によいリーダーシップであろう。アメリカではオーセンティック・リーダーシップ研修産業で増加している (Ibrra, 2015)。このような理由からも、Alvesson & Elnola (2019) の指摘通りオーセンティック・リーダーシップは、学術的厳密性を持った研究が必要である。Joo & Nimon (2014) は、変革型リーダーシップとオーセンティック・リーダーシップの関係性について研究を行い、2つのリーダーシップの共通点に関して検討を行っている。2つのリーダーシップは、共通性分析 (commonality analysis) の結果から共通性が高いことが明らかになっている。Joo & Nimon (2014) は、本物 (Authenticity) の変革型リーダーシップこそが正しい表現であり、本物でない変革型リーダーシップを矛盾表現であるとしている。Joo & Nimon (2014) は、オーセンティック・リーダーシップと変革型リーダーシップを「2つのリーダーシップは、代替可能ではなく、補完的である。」と述べている。オーセンティック・リーダーシップは、リーダーシップの最新分野であり、理論の開発、形成段階である (Northouse, 2016)。オーセンティック・リーダーシップは、注目度の高い研究分野であるが、定義や概念に関するコンセンsusが得られていない。

オーセンティック・リーダーシップは、上述したように、いくつかの批判を受けている。このような中で、オーセンティック・リーダーシップの概念を明確にするための研究や (因子分析を用いた分析)、成果変数 (組織市民行動など)との関係を実証的に明らかにしようとした研究が存在する。第4節では、オーセンティック・リーダーシップを実証的に検討した研究をレビューする。

図1－オーセンティック・リーダーシップに関する論文や本の出版された年度とタイプ



出典：Gardner, W. L., Cogliser, C. C., Davis, K. M., & Dickens, M. P. (2011) .

Authentic Leadership: A review of the literature & research agenda. *The Leadership Quarterly*, Vol. 22, No. 6, p.1125.

4. 構成概念の構築と成果変数との関係性

オーセンティック・リーダーシップに関する実証研究は、オーセンティック・リーダーシップの構成概念を明らかにする研究や成果変数（組織市民行動など）との関係を明らかにする研究が存在する。Walumbwa et al. (2008) は、アメリカ、中国のサンプルデータを用いてオーセンティック・リーダーシップの構成概念を明確にするため、因子分析（正確には確認的因子分析）を行っている。この研究で Walumbwa et al. (2008) は、Authentic Leadership Questionnaire (以後 ALQ) と呼ばれる質問紙の開発と ALQ を用いたオーセンティック・リーダーシップの構成概念の検証を行っている。ALQ は、オーセンティック・リーダーシップを測定する質問紙であり文献レビューや研究者、博士課程の学生との議論を行い作り上げている。ALQ は、最終的に 16 項目に絞られたもので構成されている。16 項目で構成された質問紙である ALQ は、オーセンティック・リーダーシップを測定する。Walumbwa et al. (2008) は、アメリカ、中国のサンプルデータを用いて確認的因子分析を行い、オーセンティック・リーダーシップが 4 つの因子で構成されることを明らかにしている。分析は、中国、アメリカの国別サンプルで分

析を行っているが、両方の国のサンプルデータにおいて、高い適合度と因子負荷量を示している。また、信頼性分析も Cronbach の α 係数で高い値を示しており質問紙 ALQ の内部一貫性に問題ない結果となっている。また、X2 と自由度の値から統計的有意であることも明らかにしている。4 つの因子は、以下の通りである。

1. 自己認識
2. 関係の透明度
3. バランスの取れた処理能力
4. 内面化された道徳的視点

自己認識とは、自分の長所や短所を理解し、自己の多面的な性質に対する理解と他者と接触し自己への洞察を得ることである。関係の透明度とは、他人に対して本物の自己（偽造した自己とは対照的）を提示することである。バランスの取れた処理能力とは、決定に至る前にすべての関連データを客観的に分析することである。内面化された道徳的視点とは、集団、組織、および社会的压力に対する内部の道徳的基準と価値に基づき、これらと内面化された価値と一致する意思決定と行動である。以上の 4 つが、オーセンティック・リーダーシップを構成する概念である。

アメリカと中国のサンプルで ALQ を用いて検証した Walumbwa et al. (2008) の研究のほかに異なる国のサンプルを用いて実証的にオーセンティック・リーダーシップを検証した研究例を検討する。

Cervo, Monico, Santos, Hutz & Pais (2016) は、Walumbwa et al. (2008) が作成した ALQ を用いてブラジルおよびポルトガルのサンプルで実証研究を行っている。Cervo et al. (2016) は、ブラジルおよびポルトガルのサンプルで Walumbwa et al. (2008) が明らかにした 4 因子のモデルが複製されるという仮説を定立し、ALQ が前提とする 4 つの因子を想定した確認的因子分析を行っている。結果は、ブラジルおよびポルトガルのサンプルで 4 因子構造で良好な適合を示した。このような実証研究の結果から Walumbwa et al. (2008) が示した 4 因子のモデルは、異なる文化を持つブラジルおよびポルトガルのサンプルで複製され仮説が支持された。

Walumbwa et al. (2008) は、上述した因子分析によりオーセンティック・リーダーシップの 4 つの構成因子を明らかにすると共に、オーセンティック・リーダーシップが組織市民行動、組織コミットメント、リーダーに対する満足、職務満足、パフォーマンス、組織風土に対する影響を分析している。オーセンティック・リーダーシップは、組織市民行動、組織コミットメント、リーダーに対する満足、職務満足、パフォーマンス、組織風土に対して有意に影響を及ぼすことが明らかにしている。

Joo & Jo (2016) は、韓国の大企業から収集したデータを基に分析を行っている。結

果は、オーセンティック・リーダーシップが心理的エンパワーメントと組織市民行動に影響を及ぼすことを明らかにしている。また、オーセンティック・リーダーシップが組織市民行動に及ぼす影響は、心理的エンパワーメントによって媒介される。

ALQ を用いた研究は、ブラジルとポルトガルのサンプルや韓国のサンプルで実証的に検討されている。オーセンティック・リーダーシップの研究は、Walumbwa et al.

(2008) のアメリカと中国のサンプル以外でも検証されていることから一般性が高いと考えられる。

Walumbwa et al. (2008) は、研究目的の一つとして、ALQ のケースを構築し、構成概念の有効性に関する予備的な証拠を提供することであると述べている。質問紙である ALQ を作り上げ、因子分析により、構成概念を明確にした。この節は、Walumbwa et al. (2008) の研究に対する ALQ を用いた研究をいくつか取り上げ検討を行った。オーセンティック・リーダーシップは、発展途上の理論であり、予備的な証拠をより強固にするために実証研究が積み重ねられ議論が活発になることが望まれる。

5. おわりに

本稿は、オーセンティック・リーダーシップに関する研究レビューを行い、理論的特徴や研究の現状について検討を行った。オーセンティック・リーダーシップは、これまでのリーダーシップ理論と異なり、特性やスタイルを突き止めるのではなく、本物の自分に着目したリーダーシップ理論であった（第 2 節）。

本物の自分に着目したオーセンティック・リーダーシップは、1983 年に研究が行われていたが、学者や実務家の関心を集めなかった。しかし、2003 年の George による著作 *Authentic Leadership* が学者や実務家の関心を集め、オーセンティック・リーダーシップの研究が増加した。オーセンティック・リーダーシップは、研究者たちによって定義が議論されてきた。オーセンティック・リーダーシップは、魅力的な言葉であり関心を集めたものの、定義が学者の間でコンセンサスが得られてないことや、学術的奨学金の得られた研究成果がないなどの批判も存在した（第 3 節）。

上記のような批判がありつつも、オーセンティック・リーダーシップに関する研究は、構成概念を構築するための実証研究や成果変数との関係性を明らかにする実証研究が行われていた。構成概念を構築する研究は、因子分析により自己認識、関係の透明度、バランスの取れた処理能力、内面化された道徳的視点の 4 つの因子が明らかにされている。この 4 因子構造は、一般的な合意があり (Avolio, Walumbwa & Weber, 2009)、オーセンティック・リーダーシップの成果変数との関係性は、組織市民行動、組織コミットメント、リーダーに対する満足、職務満足、パフォーマンス、組織風土、心理的エンパワーメントと有意な関係性が明らかになっており、ポジティブな影響力を持つリーダーシップであることが明らかにされていた（第 4 節）。

5.1. 得られた知見

第1に、これまでのリーダーシップの先行研究を踏まえてオーセンティック・リーダーシップ研究を議論し、オーセンティック・リーダーシップ研究の理論的特徴を明確にした。具体的には、オーセンティック・リーダーシップは、これまでのリーダーシップの特性理論、リーダーシップの行動理論、リーダーシップの条件適合理論、変革型リーダーシップ論のように、優れた成果をもたらすリーダーシップ・スタイルを議論するのではなく、個人の価値や信念に注目し、リーダー自身に焦点を当てた研究が行われている。このような点がオーセンティック・リーダーシップ研究の特徴であり、これまでのリーダーシップ研究と異なる点であることを明らかにした。

第2に、オーセンティック・リーダーシップ研究者たちによる定義をいくつか示し、オーセンティック・リーダーシップがどのように研究されてきたかを踏まえ検討を行った。日本において、オーセンティック・リーダーシップは、ほとんど研究されていない分野であり、オーセンティック・リーダーシップ研究者たちの定義の踏まえ議論を行ったことは一定の意義を持つ。

第3に、オーセンティック・リーダーシップの構成因子を明らかにしようとする研究や成果変数との関係を明らかにしようとする研究レビューを行い、研究の現状を明らかにした。

5.2. 実践的含意

オーセンティック・リーダーシップは、組織の持続的成長 (George, 2003) をもたらすリーダーシップであり、実証研究により成果変数（組織市民行動、心理的エンパワーメント）に影響を及ぼすことも明らかになっている。しかし、自分らしさ（オーセンティシティ）に対して過度にこだわりすぎることに対する注意喚起がなされている。Ibrra (2015) は、答えを求め過度に内省するばかりなく、遊び心を持って新しいリーダーシップ・スタイルを試してみる必要性を指摘している。オーセンティック・リーダーシップは、組織において有効だが、状況に応じて他のリーダーシップを学び用いる必要性も存在する。

5.3. 本研究の限界と今後の研究課題

本研究の限界は、日本の文脈を踏まえた議論が行われていない点である。本稿で行った議論は、欧米で行われているものであることに注意を払う必要がある。また、本研究は文献レビューにとどまっており、実証研究を基にした議論が行えていない。特に、日本の文脈を基にした実証研究がないため、日本のサンプルを用いた実証研究を基にしたオーセンティック・リーダーシップに関する議論が必要である。

Joo & Nimon (2014) は、変革型リーダーシップとオーセンティック・リーダーシップの共通点に関する研究を行っていたが、オーセンティック・リーダーシップが既存のリーダーシップ研究と異なり一つの研究分野であることを明確にするために相違点や弁

別性を明らかにする研究が必要である。

Avolio, Walumbwa & Weber (2009) は、オーセンティック・リーダーシップの構成概念に関するがまだ初期の段階であり、追加の証拠を提供する研究の必要性を指摘している。Bakari & Hunjra (2017) は、多くの文化にわたる一般化が確立されるように、異なる文化で調査する必要性を述べている。追加の証拠を提供する研究は、文化の枠を超える意味でも、日本の文脈でオーセンティック・リーダーシップの構成概念をテストする研究も必要であると考える。

<謝 辞>

本論文を執筆するにあたり、東京国際大学商学部教授の須貝栄先生から、親切丁寧なご指導を賜りました。淑徳大学名誉教授の岡田匡令先生から、学会で、有益なコメントを頂戴しました。ここに記してお礼申し上げます。この論文の作成にあたり、匿名レフエリーの先生方による有益かつ貴重なコメントを頂きました。ここに記して御礼申し上げます。

<引用・参考文献>

1. Avolio, B. J. & Bass, B. M. (2004) : *Multifactor Leadership Questionnaire. Manual & sampler set* (3rd ed.) . Redwood City, CA: Mind Garden.
2. Avolio, B. J., & Gardner, Q. L. (2005) : Authentic Leadership development: Getting to the root of positive forms of leadership. *The Leadership Quarterly*, Vol. 16, No. 3, 315-338.
3. Avolio, B. J., Walumbwa, F. O., & Weber, T. J. (2009) : Leadership: Current Theories, Research, & Future Directions. *Annual Review of Psychology*, Vol. 60, 421-449.
4. Bakari, H., & Hunjra. A. I. (2017) : Authentic Leadership Questionnaire: Case of its Validation through Structural Equation Modelling; Evidence from Pakistan. *Business & Economic Review*. Vol. 9, No. 2, 21-48.
5. Cervo, C. S., Monico, L. S. M., Santos, N. R., Hutz, C. S & Pais, L. (2016) : Authentic Leadership Questionnaire: invariance between samples of Brazilian & Portuguese employees. *Psicologia: Reflexao e Critica*, Vol. 29, No. 1, 1-11.
6. Fiedler, F. E. (1967) : *A Theory of Leadership Effective*. New York, NY: McGraw-Hill. (山田雄一監訳 (1970) :『新しい管理者像の探求』産業能率短期大学出版部。)
7. Gardner, W. L., Cogliser, C. C., Davis, K. M., & Dickens, M. P. (2011) : Authentic Leadership: A review of the literature & research agenda. *The Leadership Quarterly*, Vol. 22, No. 6, 1120-1145.
8. George, W. (2003) : *Authentic Leadership: Rediscovering the secrets of creating*

- lasting value*. San Francisco Jossey-Bass. (梅津祐良訳 (2004) :『ミッショントリーダーシップ』生産性出版。)
9. Ibrra, H. (2015) : The Authenticity Paradox. *Harvard Business Review*, Vol. 93, 52-59. (高橋由香理訳 (2016) :「自分らしさが仇になる時」*Diamond Harvard Business Review*, February, 43-53.)
 10. Ilies, R., Morgeson, F. P., & Nahrgang, J. D. (2005) : Authentic Leadership & eudaemonic well-being: Understanding leader-follower outcomes. *The Leadership Quarterly*, Vol. 16, No3, 373-394.
 11. Ishikawa, J., & Yijing, X. (2015) : Transformational Leadership in Japanese R&D Teams: Team Efficacy, Norm for Maintaining a Consensus, Communication, & Team Performance. *Rikkyo Business Review*, Vol. 8, 61-73.
 12. Joo, B. K., & Jo, S. J. (2017) : The effects of perceived Authentic Leadership & core self-evaluations on organizational citizenship behavior: The role of psychological empowerment as a partial mediator. *Leadership & Organization Development Journal*, Vol. 38, No. 3, 463-481.
 13. Joo, B. K., & Nimon, K. (2014) : Two of a kind? A canonical correlational study of transformational leadership & Authentic Leadership. *European Journal of Training & Development*, Vol. 38, No. 6, 570-587.
 14. Lord, R. G., Day, D. V., Zaccaro, S. J., Avolio, B. J., & Eagly, A. H. (2017) : Leadership in Applied Psychology: Three Waves of Theory & Research. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 102, No. 3, 434-451.
 15. Henderson, J. E., & Hoy, W. K. (1982) : Leader Authenticity: The Development & Test of an Operational Measure. *Paper presented at the Annual Meeting of the American Educational Research Association*, New York, NY, March, 1-24.
 16. Shamir, B., & Eilam, G. (2005) : What's your story? A life-stories approach to Authentic Leadership development. *The Leadership Quarterly*, Vol. 16, No. 3, 395-417.
 17. Northouse, P. G. (2016) : *LEADERSHIP THEORY & PRACTICE* (7th ed.), Sage Publication.
 18. Walumbwa, F. O., Avolio, B. J., Gardner, W. L., Wernsing, T. S., & Peterson, S. J. (2008) : Authentic Leadership: Development & validation of a theory-based measure. *Journal of Management*, Vol. 34, No. 1, 89-126.
 19. Zhu, V., Song, L. J., Zhu, L., & Johnson, R. E. (2019) : Visualizing the landscape & evolution of leadership research. *The Leadership Quarterly*, Vol. 30, No. 2, 215-232.
 20. 妹尾剛好・横田絵理 (2015) 「「変革型リーダーシップ」が水平的インタラクティブ・ネットワークに与える影響についての予備的研究」『メルコ管理会計研究』第8号, 3-16.

21. 高石光一 (2013) 「経営革新促進行動に対する経営革新支援、「変革型リーダーシップ」、プロアクティブ・パーソナリティの影響過程に関する実証研究」『赤門マネジメント・レビュー』 No. 3, 197-218.
22. 金井壽宏 (2005) :『リーダーシップ入門』 日本経済新聞社.
23. 金井壽宏・高橋潔 (2004) :『組織行動の考え方—ひとを活かし組織力を高める9つのキー コンセプト』 東洋経済新報社.
24. 三隅二不二 (1984) :『リーダーシップ行動の科学』 有斐閣.

【査読論文】

中小企業（法人）の区分論の一考察

— 区分の意義を中心に —

One consideration of classification theory of SME(corporation)
: Focusing on the Meaning of Classification

東北大学法学研究科 武居沙弥佳
Sayaka TAKEI
Tohoku University law graduate course

<Abstract>

In legal systems, although in many cases enterprises and corporations are classified and treated according to size, the purpose and need for such classifications are different depending on each law, making it difficult to unconditionally determine classification standards. This paper aims to clarify issues in relation to the classification standards of enterprises (corporations) in the protection and support of SME enterprises (corporations) through various laws and to discuss countermeasures for these issues. The authors' awareness regarding these issues centers on why tax law requires classification suited to corporations of small-to-medium scale in tax systems for SME. The present paper investigates new standards for classifying SME (corporations) while providing an outline of classification standards in various laws. As a result, the following points have been clarified.

First, while funds such as capital stock are used in corporate tax law, it is preferable to use market value as the standard in case of serious gaps. Furthermore, it is essential to combine funds such as capital stock with other logical standards as a new standard of classification. In so doing, while each type of industry must be subdivided, the decision must be based on the main business in the case of an integrated business entity.

2019年10月20日 受付
2019年12月20日 受理

1. はじめに

中小企業庁が公表している「中小企業・小規模事業者の数等（2014年7月時点）の集計結果」¹によると、わが国の「中小企業・小規模事業者」の数は全企業数の99.7%に達している。同庁が公表した最新の「都道府県・大都市別企業数、常用雇用者数、従業者数（民営、非一次産業、2014年）」²によれば、日本における従業者数の約7割が中小企業（法人）への就業者で占められている。これらの数値を見ても、わが国の中小企業（法人）が、如何に雇用確保や経済力の下支えに貢献してきたかを窺い知ることができよう。

その一方で、中小企業数や小規模事業者数は、ここ数年減少傾向にある。たとえば、2009年から2012年までの3年間で、日本の中小企業（法人）は約35万者、2012年から2014年までの2年間で約4万者も減少している³。その背景には、労働人口の減少、グローバル化への遅れ、後継者不足、事業承継の際の相続問題など、種々の問題があると言われている⁴。このような問題に対応するために政府は、主として中小企業（法人）への政策税制によって支援してきた。

しかしながら、その際ににおける中小企業（法人）の概念は、必ずしも明らかではない。これまでの法人区分論では、主として区分基準についてのみ行われ、法的観点からの区分の意義を論じられることが無かったのではないだろうか。他方、これまでの基準である資本金が会社法の改正等により信頼が低下し、区分基準として不十分であるとの認識が定着している。

そこで、この不明確な中小企業（法人）の法的区分の状況を明確にし、中小企業（法人）を区分する意義を少しでも明らかにしたい。

大企業（法人）と中小企業（法人）を区別する基準は、資本や規模を用いるケースが通常であろうが、本稿では、企業法及び会社法上の区分基準を検証し、法人税法上の区分基準との異同を明らかにする。併せて、租税法上の規模による法人区分の意義および必要性を検討し、新たな法人の区分基準のあり方について述べる。そして、最後に、将来に残された課題と今後の展望を探っていきたい。

2. 中小企業基本法上の区分基準（中小企業者）

中小企業基本法（昭和38年法律154号）は、中小企業に関する施策について、基本理念・基本方針等を定め、中小企業に関する施策を総合的に推進することを目的としている（同法

¹ 平成26年11月30日に総務省により公表された「平成26年経済センサス - 基礎調査」のデータを中小企業庁が分析したもので、中小企業・小規模事業者の区分には、中小企業基本法以外の中小企業関連法令において中小企業または小規模企業として扱われる企業が反映されていることに注意を要する。

² 企業総数には会社以外の法人及び農林漁業は含まれておらず、企業の区分については、中小企業基本法以外の中小企業関連法令において中小企業または小規模企業として扱われる企業の数が反映されている。また、常用雇用者数には、国内だけでなく海外における常用雇用者も含んでいる点に注意が必要である。

³ 中小企業庁・前掲注1) 参照。

⁴ 中小企業庁経営支援課（平成29年3月）：「中小企業・小規模事業者の人手不足対応 研究会とりまとめの概要～中小企業・小規模事業者人手不足対応ガイドライン～」p.1 参照。

1条)。同法は、業種ごとに「資本金（出資金）の額」又は「常時使用する従業員数」⁵の2つの基準によって、中小企業者の範囲⁶を定めている。この2つの基準のうちどちらか一方を充たせば、中小企業者として位置づけられる。ただし、中小企業基本法に基づいて講ずる国の施策の対象とする中小企業者の範囲は、おおむね2条各号に掲げるものとし、その範囲は、これらの施策が同法3条の基本理念の実現を図るため効率的に実施されるように施策ごとに定めるものとされている（中基2条）。

表1のように中小企業を細分化している背景には、中小企業が多種多様であり、その業種ごとに「中小」の規模に妥当する資本金（出資金）の額や従業員の数があるためである。その他、合理性が認められる場合に中小企業者の範囲は、国の施策によって変わり得る。

注意すべきは、中小企業基本法の中小企業には、会社（法人）のみならず個人（事業者）も含まれるため、「中小企業者」として表現されていることである（同法2条1項）。なお、「大企業者（大企業）」の範囲の規定はないものの、表1の中小企業者の範囲よりも大きい規模と考えられるのが、当然であろう。

表1：【中小企業の範囲】

業種	中小企業者 (下記のいずれかをみたすこと)		小規模事業者
	資本金の額又は 出資の総額	常時使用する 従業員の数	常時使用する 従業員の数
① 製造業・建設業・運輸業その他の業種(②③④以外)	3億円以下	300人以下	20人以下
② 卸売業	1億円以下	100人以下	5人以下
③ サービス業	5,000万円以下	100人以下	5人以下

⁵ 中小企業基本法上の「常時使用する従業員」について中小企業庁は、労働基準法（昭和22年法律49号）20条の「予め解雇の予告を必要とする者」としている。つまり、この「常時使用する従業員」には会社役員・個人事業主は該当しないことになる。また、正規社員以外の非正規社員・出向者・契約社員・派遣社員・アルバイトなどは、同条に基づいて個別に判断されることになる（労基21条）。

⁶ 「①資本金の額又は出資の総額が3億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人であって、製造業、建設業、運輸業その他の業種（次号から第4号までに掲げる業種を除く。）に属する事業を主たる事業として営むもの、②資本金の額又は出資の総額が1億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人であって、卸売業に属する事業を主たる事業として営むもの、③資本金の額又は出資の総額が5,000万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人であって、サービス業に属する事業を主たる事業として営むもの、④資本金の額又は出資の総額が5,000万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が50人以下の会社及び個人であって、小売業に属する事業を主たる事業として営むもの（中基2条1項）」である。加えて、「小規模企業者」とは、製造業その他の業種において、おおむね常時使用する従業員の数が20人（商業（卸売業・小売業）又はサービス業に属する事業を主たる事業として営む者については、5人以下の事業者のこと）であり（同法2条5項）、小規模企業のことではない。尚、「小規模企業」は、「商工会および商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律（平成5年5月21日法律51号）」（小規模事業者支援法2条）、「中小企業信用保険法（昭和25年12月14日法律264号）」（2条3項）、「小規模企業共済法（昭和40年6月1日法律102号）」（2条）の三法について、政令により宿泊業および娯楽業を営む従業員20人以下の事業者のことである。

④ 小売業	5,000 万円以下	50 人以下	5 人以下
-------	------------	--------	-------

3. 会社法上の区分基準（大会社と中小会社）

会社法における会社は、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社の総称である（同法 2 条 1 項）。このうち、所有と経営の分離がなされている株式会社は、わが国の会社の中で個人企業を除くと圧倒的に多い企業形態である⁷。その実態は、株式会社の中に所有と経営の分離がなされた本来の株式会社と分離されていない株式会社があり、前者に比べて後者の株式会社の多くが節税や社会的信用度等の獲得を目的とした元個人事業主であるため閉鎖的な会社形態と言える⁸。株式会社以外の所有と経営の一一致している合名会社・合資会社・合同会社を持分会社と総称している（同法 575 条 1 項）。

会社法上、持分会社には大会社と中小会社を区分する定義規定がない。合名会社（同法 576 条 2 項）では、社員の全員が会社の債権者に対して無限の人的責任を負う⁹。合資会社（同法 576 条 3 項）は、無限責任社員と有限責任社員により構成され、前者は合名会社の社員と同じ責任を負い、後者は定款記載の出資額を限度に責任（有限責任）を負う（同法 580 条 2 項）。合同会社は、全ての社員が有限責任社員であり、定款記載の出資額までしか責任（有限責任）を負わない（同法 580 条 2 項）¹⁰。このように、持分会社は、会社の規模ではなく、社員の責任に応じて区分されている。

表 2 のように、株式会社については、「資本金」または「負債」の 2 種類の区分基準により「大会社」¹¹を定義しているに過ぎない。大会社として区別する意義は、多数の会社債権者の存在、社会的な影響力が非常に大きいなどの理由により、大会社を厳格な法規制に服されることにある¹²。会社法に「中小会社」¹³の定義はないが、同法 2 条 6 項より最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 5 億円未満、または、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計が 200 億円未満のいずれかの要件を満たす株式会社を「中小会社」の範囲と見ることができる¹⁴。

7 江頭憲治郎（2017）：『株式会社法〔第 7 版〕』有斐閣、p.10 参照。

8 会社の区分論について詳しくは、酒巻俊雄（1985）：「大小会社区分立法の動向（商法）」『租税法研究』有斐閣、13 号、pp.144-177 を参照。酒巻教授は、「同じ株式会社といつても、公開性の大規模会社と閉鎖的な中小会社とでは、企業の実体も異なる以上、それぞれの実体に相応しいものとして適用される会社法規も分化されるべきである」（同文献 p.145）と述べている。中小企業法制の変遷については、中東正文（2010）：「中小企業法制のあり方」『租税法研究』有斐閣、38 号、pp.4-8 参照。

9 神田秀樹（2012）：『会社法〔第 14 版〕』弘文堂、p.9.

10 神田秀樹（2012）：『会社法〔第 14 版〕』弘文堂、p.10.

11 「大会社」を最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 5 億円以上、または、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計が 200 億円以上のいずれかの要件を満たす株式会社と定義している（会社法 2 条 6 号）。

12 大会社は、主として機関設計の法規制が強化されており、会計監査義務の設置義務や監査役会または委員会の設置義務（会社法 328 条）、取締役の職務執行のコンプライアンス整備の決定義務（同法 438 条）、貸借対照表・損益計算書の公告義務（同法 440 条）、清算中の監査役設置義務（同法 477 条 4 項）などがある。

13 大会社でない会社は、一般に「大会社でない会社」、「中小会社」と言われている。

14 かつて、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（昭和 49 年法律 22 号）では、「大会社」を資本の額が 5 億円以上または負債総額 200 億円以上の株式会社とし、「小会社」を資本金の額が

表2：【株式会社：大会社と中小会社の範囲】

	負債 200 億円以上	負債 200 億円未満
資本金 5 億円以上	大会社	大会社
資本金 5 億円未満	大会社	(中小会社)

4. 租税法における法人区分の意義と必要性

営利を目的とする企業（法人）において、そもそも再分配（保護・支援）の必要性はあるのだろうか。この問い合わせる際、何故、主として中小企業（法人）税制を租税特別措置法で扱うのかについて、所得税法と法人税法の税率の違いに着目したい。個人に対する所得では、垂直的な公平性の実現のために担税力による累進税率が採用されている。一方、法人による区分はあるものの、法人に対する所得には、原則一律の税率により行われている。このことから、法人税法上、法人間の所得について垂直的公平性を考慮していないと思われる。なぜならば、法人所得が株主に配当として還元されることにより、個人（株主）の段階で垂直的公平性の実現がされるからである。このように、今日では、垂直的公平性の観点から、規模の小さい企業（法人）を税制上優遇すべきであると考えることは妥当ではないだろう。

しかしながら、中小企業（法人）と大企業（法人）との間には、様々な格差が生じていてその差は容易には埋められない。株式の配当も個人とは限らず、法人の場合もあり、受取配当金の益金不算入制度によって、大企業（法人）の税負担が軽減されている実態もある。また、利益の全てが配当されるわけではなく、企業（法人）の内部留保とされることは一般的である。そうだとすれば、資本主義の経済取引においても、事業上の事務コストの負担軽減など、中小企業（法人）への配慮（保護・支援）が必要となるだろう。また、税制を通じて行う再分配¹⁵は、国が経営資源へのアクセスの困難を抱えている中小企業（法人）¹⁶に対する保護・支援でもある（中基3・4・15・26条）。「規模がより大きな企業との競争上の公平性を確保することが、新中小企業基本法の基本的な視点」¹⁷であり、出来る限り経済取引上

1億円以下の株式会社とした。「中会社」の規定は無かつたが、大会社と小会社以外の株式会社と想定されるだろう。つまり、「中会社」は資本の額が1億円を超える5億円未満であり、かつ負債総額が200億円未満の株式会社である。大会社と小会社は、同法において規律されるのに対し、中会社は、商法の規定が適用された。この会社の区分基準は、主に監査制度の差異によるものであった。

¹⁵ マーク・ラムザイヤー（2007）：「租税法以外の分野における租税法の意義」『租税法の基本問題』有斐閣、pp.23-34 参照。

¹⁶ 一般的に、中小法人の弱点は、自ら多額の事業資金を用意することが難しいことにあると言われている。事業資金は、一般的に金融機関から借り入れをすることになるが、所有と経営が一致する中小法人の経営者の借り入れは、個人の信用に依ることが少なくない。法人規模が小さいために担保となる資産も乏しく、それに伴って様々な経済的な取引機会（ビジネス・チャンス）を逃すこともある。また、中小法人は、大法人に比べて法律家のような高度専門家の利用機会が少なく、法律や流通、高度な技術の活かし方などの情報の獲得にも弱い側面がある。これらに共通することは、経営資源へのアクセスの困難性にあるとも言われる（佐藤英明（2010）：「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」『租税法研究』有斐閣、38号、pp.74-75 参照）。

¹⁷ 佐藤・前掲注16) p. 75.

の公平・格差是正を目指すものである。

すなわち、法人税法では垂直的公平性を原則として考慮していないため、中小企業（法人）への租税優遇措置は、垂直的公平性への配慮の役目を果たしていると思われる。このような配慮について、わが国の中小企業・小規模事業者の数が全企業数の 99.7%に達し、従業者数の約 7 割が中小企業（法人）への就業者で占められていることを鑑みれば、社会的コンセンサスは得られていると思われる。

資本主義を理由に再分配をしなかった場合は、当然に規模・資本力の弱い中小企業（法人）が淘汰され、多くの雇用喪失による社会保障費の増加を招くと共に、その地域の経済力も失われるだろう。したがって、租税法学的観点とわが国の経済・雇用確保等の公益のため、保護・支援（再分配）すべき中小企業（法人）の範囲を定める法人区分の必要性はあると考える。

5. 法人税法上の区分基準

法人税法（昭和 40 年法律 34 号）は、表 3 のように、法人を大法人と中小法人に区分している。その区分基準は、「資本金（出資金）」である。具体的に、同法は、繰越欠損金に関する規定において「第五十七条第十一項第一号イからハまでに掲げる法人」に該当する内国法人（普通法人のうち各事業年度の終了時の資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの、公益法人等又は協同組合等、人格のない社団等）を「中小法人等」としている（平成 27 年法 009 による改正後の法人税法 57 条 11 項 1 号）。一方、税率を定める法人税法の規定では、従来から「資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人、相互会社や外国相互会社、受託法人」を「大法人」としており（同法 66 条 6 項 2 号）、会社・法人の種類と共に、規模の面での相違がそれなりに意識されてきたといえよう。ただし、資本金が 5 億円以上とされる大法人¹⁸と資本金 1 億円以下の中小法人等では、資本金額（4 億円）に開きがあり過ぎて、両者の間に明確な区分基準が設けられているとは言い難い。

他方で、資本金が 1 億円以下であったとしても、大法人の傘下にある中小法人は、単独の中小法人に比べ、資金調達力や経営資源へのアクセスなどに関して政策的配慮の必要性が乏しいと言える。また、「大法人は、自らまたは子会社を多数の中小法人に分割して、特例の適用を受けさせることさえできる」¹⁹ため、平成 22 年度の税制改正にて、表 3 の大法人（相互会社、資本金の額または出資金の額が 5 億円以上である法人、相互会社、法人課税信託の受託法人との間に当該法人による完全支配関係のある普通法人、法人課税信託の受託法人）については、中小法人の軽減税率（法税 66 条 6 項・81 条の 12 第 6 項、租特 42 条の 3 の 2・68 条の 8）や特定同族会社の特別税率（法税 67 条 1 項）などの一部の中小法人の課税特例の適用対象外とされた。さらに翌年の平成 23 年度の改正では、中小法人の優遇措置

¹⁸ 会計監査人による監査を受ける義務のある会社法上の定義に準じ、資本金・出資金額 5 億円以上とされた。

¹⁹ 金子宏（2017）：『租税法〔第 22 版〕』弘文堂、pp.431-432.

の適用不可となる対象がさらに拡大された。新たにその対象となった法人は、大法人との間に完全支配関係のある中小普通法人および 100% グループ内の複数の大法人を一の大法人とみなした場合の大法人に発行済株式の全部を保有されている普通法人である。中小法人への優遇措置不適用の具体例は、軽減税率、特定同族会社の特別税率の不適用、貸倒引当金の法定繰入率（租特 57 条の 9）、交際費等損金不算入の定額控除制度（租特 61 条の 4）、欠損金の繰戻しによる還付制度（租特 66 条の 13 第 1 項 1 号）、欠損金の繰越控除、貸倒引当金の存置（平成 23 年 11 月改正、法税 52 条 1 項 1 号イ括弧内）などである²⁰。

このように、「規模」の観点から見ると、大法人の傘下にある中小法人（以下、「非中小法人」という。）は、単体の中小法人に比べて税制による保護・支援をする必要性が低いため、優遇措置から除外されている。

表 3 :【大法人と中小法人の範囲】

資本金（出資金）1 億円超える (相互会社・外国相互会社・受託法人)	資本金（出資金）1 億円以下 (グループ企業は対象外)
大法人	中小法人

他にも、法人税法においては、表 3 でいう中小法人以外に「中小法人」、「中小法人等」、「中小企業者」、「中小企業者等」の 4 つに分けて表現している。

まず、法人税法上の「中小法人」とは、資本金の額または出資金の額が 1 億円以下、資本金の額または出資金の額が 5 億円以上である法人等（大法人）による完全支配関係がない、100% グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を直接または間接に保有されていない条件を充たした普通法人のことである（法税 57 条 11 項）。

次に、「中小法人等」には、中小法人に資本・出資を有さない法人、公益法人等または協同組合等、人格のない社団等も含まれる。法人税法上の「中小法人等」に適用される法人税法上の課税特例には、貸倒引当金の適用（同法 52 条）、欠損金の繰越控除の特例（同法 57 条）、法人税率の軽減適用（同法 66 条）、特定同族会社の留保金課税の適用除外（同法 67 条）、欠損金の繰り戻しによる還付（同法 80 条）などがある。他に、租税特別措置法 61 条の 4 の交際費等の損金算入制限の特例の対象も「中小法人等」である。

さらに、法人税法の特例である租税特別措置法上の「中小企業者」は、資本金の額または出資金の額が 1 億円以下の法人のうち、同一の大規模法人²¹が資本金の額又は出資金の額の 2 分の 1 以上を有している法人と 2 以上の大規模法人が資本金の額又は出資金の額の 3 分の 2 以上を所有している法人以外で適用除外事業者を除く法人と、資本又は出資を有し

²⁰ 金子宏（2019）：『租税法〔第 23 版〕』弘文堂、pp.460-461。

²¹ 大規模法人とは、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が 1000 人を超える法人（中小企業投資育成株式会社は除く）のことである（租特令 27 条の 4）。

ない法人のうち、常時使用する従業員の数が 1000 人以下で適用除外事業者²²以外の法人が中小企業者とされる（租特 42 条の 4 第 6 項 4 号、租特令 27 条の 4 第 5 項）。租税特別措置法における「中小企業者」は、中小企業投資促進税制（同法 42 条の 6 等）、生産性向上設備投資促進税制（同法 42 条の 12 の 5 等）、少額減価償却資産の特例²³（同法 67 条の 5 等）などの対象となる。

また、租税特別措置法上の「中小企業者等」とは、中小企業者または農業協同組合等で青色申告書を提出するものとされる（租特 42 条の 4 第 6 項）。すなわち、租税特別措置法の中小企業者と異なる中小企業者等の「等」には、農業協同組合等²⁴が含まれていることになる。租税特別措置法上の「中小企業者等」は、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（同法 42 条の 4 第 6 項）、エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（同法 42 条の 5 第 2 項）、中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却（同法 42 条の 6 第 1 項）、雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除（同法 42 条の 12）、特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却（同法 42 条の 12 の 3 第 1 項）、雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（同法 42 条の 12 の 4）などの対象になる。特別控除や特別償却が多く、それらには、控除できるタイミングが異なるものの、税負担を減少させる点で、補助金的機能を有する特徴がある。

このように、「中小法人」、「中小法人等」、「中小企業者」、「中小企業者等」の範囲は、重なる部分もあるが、必ずしも一致してはいない。よって、租税特別措置ごとに対象法人（企業者）が変わり得る点に注意を要する。中小法人（企業者）に関連する名称を使い分けている理由は、中小法人（企業者）を区切ると言うよりもむしろ、課税特例の対象に相応しい合理的範囲を画定することにあると言えよう²⁵。

もっとも、大企業（法人）並みの所得を継続的に有する企業（法人）が、中小企業（法人）への優遇税制の適用を受けている問題に対応すべく、平成 29 年度税制改正により、前 3 事業年度の所得金額の平均が年 15 億円を超える事業年度については、中小企業（法

²² 適用除外事業者とは、その事業年度開始日前 3 年以内に終了した各事業年度の所得の金額の年平均額が 15 億円を超える法人のことである。該当する場合には、中小企業（法人）の各租税特別措置（租特 42 条の 4、43 条、57 条の 9、租特令 27 条の 11 の 3）の適用は不可である（租特 42 条の 4）。

²³ 2016（平成 28）年の税制改正により、「中小企業者」から常時使用する従業員の数が 1000 人を超える法人が除かれた（租特令 39 条の 28）ため、資本金等の額が 1 億円以下という要件だけでなく、従業員数の基準が採用されている点に注意を要する。

²⁴ 具体的には、農業協同組合、農業協同組合連合会、中小企業等協同組合、出資組合である商工組合及び商工組合連合会、内航海運組合、内航海運組合連合会、出資組合である生活衛生同業組合、漁業協同組合、漁業協同組合連合会、水産加工業協同組合、水産加工業協同組合連合会、森林組合、森林組合連合会である。

²⁵ 他に、「特定中小企業者等」があり、「中小企業者等」のうち資本金の額若しくは出資金の額が 3,000 万円以下の法人等又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するものである（租特 42 条の 6）。中小企業者等より資本金規模の小さい法人を対象にしている。

昭和 62 年～平成 9 年には、「特定中小企業者事業転換対策等臨時措置法」（昭和 61 年法律第 4 号）において定義された中小企業者を特定中小企業者としていたが、昭和 62 年の事業基盤強化設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除によって、初めて「特定中小企業者」が定義された（租特 42 条の 7）。

人）の租税特別措置の適用対象から除外されることとなった²⁶。さらに、法人税関係の中小企業向けの各租税特別措置等における「みなし大企業」の範囲について見直しが行われた。①大規模法人に大法人の100%子法人を含め、子法人自体を大規模法人として扱い、②大規模法人に該当した子法人の100%を保有する孫法人をみなし大企業とする改正が行われた。これにより、中小法人のための優遇税制を利用できる法人の範囲が縮小された。

なお、法人税法や租税特別措置法における法人区分の物差し（基準）に課題はあるものの、本稿においては、法人税法および租税特別措置法の区分基準に共通する、内国法人のうち各事業年度の終了時の資本金の額または出資金の額が1億円以下で営利な事業活動を行う普通法人を中小企業（法人）と捉えることとする。

6. 区分基準論の新展開

新たな法人の区分を考えるにあたって、日本税理士会連合会・税制審議会の答申が非常に詳細な検討をしている。以下、先行研究の代表である平成27年度諮問に対する答申「中小法人の範囲と税制のあり方について」に基づいて、新たな区分基準について検討する。

「わが国の法人税制は、長年にわたり資本金基準によって大法人と中小法人に区分し、それぞれ異なる税制を適用してきた。しかしながら、資本金の額のみでは法人の規模や経営実態等を的確に反映したものとはいえないのではないか、また、大法人と中小法人の間の制度上の格差について適切といえるかどうか」²⁷といった疑念が生じてきている。もっとも、中小法人の区分基準（資本金）についての疑問の声は以前から存在したが、平成27年から本格的に中小法人に対する税制のあり方が重要な課題とされるようになった。

とりわけ、従来は取り崩しが許されなかつた資本金が、会社法改正により資本準備金などに移動することが可能となったことから、今日では、会社法においても「資本金」自体の信頼性は高くはない²⁸。また、一般的に非正規雇用の従業員は、正規の従業員数に含まれないことが少なくない。そのため、税制上有利になるように、従業員の雇用形態を非正規雇用として、「従業員数」に含まれない工夫の可能性も考えられる。要するに、中小法人を資本金1億円以下の基準のみで区切ってきたために、様々な問題に対処出来ないまま今日に至っている。近年は改正されてきているが、大法人並みの所得を有する法人が、中小法人の優遇税制が適用されている現状は、実質的な租税公平主義に反する虞がある。

そこで、資本金基準の見直し方法として、答申では3つの候補が挙げられている。具体的

²⁶ 中小企業庁（平成28年12月）：「平成29年度税制改正の概要について（中小企業・小規模事業者関係）」、p.21 参照。

²⁷ 日本税理士会連合会・税制審議会（平成28年3月17日）：「中小法人の範囲と税制のあり方について—平成27年度諮問に対する答申一」、p.1.

²⁸ 会社法における株式会社の資本金の実態としては、金庫株解禁の影響もあり、会社の財産が一定の金額であって、現実に同等の会社財産が存在する訳ではない。貸借対照表上の資本金や準備金の額が増加・減少するのみで、株主に対する会社財産の払戻しを制限する中核的な金額となるにすぎないと捉えられる。また、持分会社については、労務出資や信用出資等もあるため、現行会社法における「資本金」は、本来の企業規模を正確に表す基準として不適切であると考える。

には、「①現行の資本金基準（1億円）の水準を見直す。②資本金基準を廃止し、他の指標に置き換える。③資本金基準を維持した上で、他の指標と組み合わせる。」²⁹がある。この「他の指標」については、企業経営の予見可能性の担保からも安定的な指標であることが求められるだろう。現行の資本金基準は、昭和41年度税制改正により大法人と中小法人を区切る基準として採用され、今日まで広く定着している。仮に、およそ中小法人とは言えない法人を保護・支援の対象から除くために、資本金額1億円より低く設定しようと試みた場合は、優遇税制を目的とした減資や分割などの続出が予想される。また、外形標準課税導入時に議論されたように、資本金より優れた事業規模を表す「他の指標」を挙げるのも困難であろう。そうだとすれば、根本的解決にはならないものの、法的安定性を重視すれば、現行の資本金基準に他の基準をプラスし、中小法人の範囲を定めることが無難であると思われる。したがって、筆者は、資本金基準の見直し方法について、資本金基準を維持した上で他の指標と組み合わせる案を支持したい。

以下、資本金の基準にプラスすべき法人の区分基準（「他の指標」）の候補について、検討する。

6.1 従業員数

答申では、「従業員数基準は、中小企業基本法及び小規模企業振興基本法等に採用されており、税制以外のさまざまな中小企業施策に活用されている。税制においても、資本若しくは出資を有さない法人の場合の中小企業者等の範囲の定めに従業員数（1,000人）が採用され、また、取引相場のない株式の評価の取扱いでは、従業員数によって評価方法を区分することとされている。したがって、中小法人の範囲を画するに当たって従業員数は、一つの指標になり得る」³⁰と述べている。

従業員に関して、金子宏教授は「加算型付加価値を課税標準とする事業税が賃上げの抑制ないし賃金カットの口実として利用されるかどうかは、もっぱら労使間の力関係や労働力の需給関係によってきまる事柄である」³¹と主張する。確かに、事業主（使用者）の税制による雇用関係についての判断は、一義的とは限らないだろう。

ただし、従業員基準について、答申では次のような問題点を指摘している。例えば、「①いわゆる非正規雇用者が増加するなど、雇用形態が多様化している今日において、従業員の範囲をどのように定めるか。②従業員数は業種によって相当の差異があるが、業種ごとに適切な基準を定められるかどうか。③従業員数の変動が大きい企業や業種があるが、予見可能性を担保できるかどうか」³²の点である。

仮に、区分基準として従業員数に非正規雇用者を含めない場合には、非正規の労働者の増

29 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.2.

30 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) pp.2-3.

31 金子宏（1999）：「事業税の改革（外形標準化）を考える—課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実—」『地方税』地方財務協会、50巻8号、p.20.

32 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.3.

加が懸念される。また、事業を複数行っている場合の従業員数をどう把握するかの問題と従業員数の変動が多い企業・業種については、そもそも正確な予測が困難と思われる。

しかしながら、この問題点に対する答申は、「企業の雇用状況や雇用への影響等を勘案した上で、業種ごとの従業員数の実態を調査し、企業の規模や経営実態を適切に反映する指標を設定する必要がある」³³と結論付けた。その背景には、給与総額（人件費）が、事業活動価値の大部分を占めることが多く、人的活動量のみでなく、事業活動の規模を相当程度反映している³⁴ためと思われる。ここで注目すべきは、外形標準課税が導入された際に、同時に付加価値割りの計算において雇用安定控除が導入され、従業員の雇用の安定に対応している点である（地税72条の20）。これは、付加価値額の相当部分を報酬給与額が占めていることから、雇用に悪影響を与えることが無いようにとの趣旨で設けられている³⁵。

このように、従業員数を導入する際には、雇用に悪影響を及ぼさないように十分な予防措置を講じる必要がある。一方、今後、従業員に代わってAIの利用が増えてくることが予想される。同様に、オートメーション化の導入がされている企業（法人）の従業員数については、事業規模を示す基準として相応しいとは言い難いため、AI等の導入による従業員数の変化にも対応できる基準でなければならないだろう。

さらに、審議会では、「資本金基準と従業員基準の双方の要件を満たす法人を中小法人とすることが適當である」³⁶と述べているが、どちらか一方の基準（資本金または従業員数）で中小企業者になる中小企業基本法と両基準の要件を満たすことが必要となる法人税法とでは、中小企業（法人）の対象範囲が大きく異なる。非中小法人のように、企業（法人）の実態に即した課税の公平性を追求すれば、中小企業基本法よりも法人税法の中小企業（法人）の範囲が小さくなるのは、それは適正かつ当然のことと言えよう。

6.2 所得金額又は売上高

担税力を測る基準として、所得金額は適切である。なぜなら、利益高が高い企業（法人）よりも一定の売上規模を持っている企業（法人）の方が資金の調達能力が高いからである。

しかし、答申では「所得の金額は事業年度ごとに変動するため、所得額基準を採用した場合には、その事業年度の終了を待たないと中小法人に該当するかどうかが判明しないことになる。……予見可能性が確保されず、法的安定性の観点からも問題が多い。……売上高については、業種によって格差が大きく、企業規模や担税力を反映したものとみることはできない」³⁷と指摘する。

確かに、担税力の指標として優れた側面を持つ一方で、企業（法人）が経営をする上で、

³³ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.5.

³⁴ 井堀利宏（1999）：「外形標準課税の意義とその必要性」『税務弘報』中央経済社、47巻11号、p.11 参照。

³⁵ 渋谷雅弘（2015）：「企業課税と地方税制—事業税における外形標準課税」『ジュリスト=Monthly jurist』有斐閣、1483号、p.46 参照。

³⁶ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.5.

³⁷ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.3.

予見可能性が困難なものは基準として相応しくないと思われる。例えば、中小企業（法人）の企業努力によって、数年後に一時的に数十億円の利益を上げたと仮定した場合、その次年度から大企業（法人）として課税すれば、企業（法人）のインセンティブは否定されることになる。その後、売り上げが低迷した場合や災害等に遭った年の次年度は、中小企業（法人）税制の恩恵をうけるメリットと引き換えに、金融機関や取引先からの信用低下等の影響がおよぶ可能性は否定できない。そうだとすると、長年の大企業（法人）が中小企業（法人）になることは、一般的に優遇税制目的だと捉えられる一方で、中小企業（法人）にとっての一時的な売り上げの増加は、企業経営上のリスクを示唆し、経済活動上問題である。

また、業種によって格差がある売上高は、利益率³⁸に依拠することになろう。所得金額・売上高は、担税力を測る基準としては適切ではあるが、事業年度単位での判断は、わが国の経済発展上、好ましくない。仮に、数年単位で平均値を出したとしても、その期間内に資本金の変更があった場合にも対応できる制度を想定していくと制度自体が複雑となる虞がある。もっとも、有名な大企業（法人）が赤字となったとしても、中小企業（法人）の税制支援の享受に対する社会的コンセンサスが得られるかは、疑問である。

したがって、この基準は、法人区分に相応しいとは言えないと考える。

6.3 資本準備金又は資本金等の額

答申は、「中小法人の範囲を定めるについて、予見可能性を維持するとともに、安定的な基準が望ましいとすれば、資本金と資本準備金の合計額とすることが考えられる。また、大法人の減資による中小法人成りを防止することを重視するのであれば、法人税法上の資本金等の額を基準とすることが考えられる」³⁹と述べる。法人の区分基準として資本金と資本準備金の合計額に一定の評価がされているが、税制調査会において、資本金等の額の方が「事業活動の規模もある程度示すものである」⁴⁰と考えられている。

現行の会社法上、株式会社の払込金額は、2分の1まで資本金として計上しないことができる（同法445条2項）。そして、その計上しないこととした金額は、資本準備金に計上されることになる（同法445条3項）。そもそも、資本金と資本準備金は、株主からの払込資本で構成されている（同法445条1項）ため、一定程度まで法人（同法3条）の規模とみることができるが、株主総会の決議による資本準備金の取崩しは可能であるため（同法448条1項）、常に一定の金額が維持されるという保証はない⁴¹。さらに、中小企業（法人）税制の

³⁸ 売上高総利益率は、「売価の決定が適正であるかどうかの判断に用いられる」。売上高営業利益率は、「主目的たる営業活動においてどの程度利益をあげているかを示すもの」である。売上高経常利益率は、「営業損失に、営業外損益を加減して求めた経常利益を分子とし、全事業の経常的な収益力を示すもの」である（新井清光・加古宜士補訂（2002）：『現代会計学〔第6版〕』中央経済社、p262.）。若杉明（2000）：『会計学原理〔改訂増補版〕』税務経理協会、pp.313-314 参照。

³⁹ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) pp.5-6.

⁴⁰ 税制調査会（2000）：「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—答申」pp.207-209 参照。

⁴¹ 醍醐聰（2008）：『会計学講義〔第4版〕』東京大学出版会、p.256 参照。

優遇適用を受ける目的で無償減資を利用する大法人の中小法人成りという問題（シャープ等々）にも対処できることになる。

もっとも、平成27年度の税制改正にて、「法人税法上の資本金等の額が資本金と資本準備金の合計額を下回る場合には、後者の額が法人住民税の均等割の税率区分の基準とされ、また、法人事業税の外形標準課税における資本割の課税標準の算定においても同様の措置が講じられている」⁴²。このように、資本準備金又は資本金等の額については、既に地方税において、中小法人の実態に沿った先行的な改正が行われている。

そこで、企業（法人）が無償減資を行ったとしても資本金等の額に変動が生じる虞が少ない法人税法上の「資本金等の額」⁴³（同法2条16号）を基準とすることが適切であるようと思われる。注意を要することは、法人税法上、資本金等の額が増加または減少する19項目の取引（法人税法施行令第8条1項）が、会計処理に関わらず、法人税法上の資本金等の額を増加または減少させることができる点である。他にも、法人の分割や減資後の一定期間は、中小法人税制の不適用措置を講ずる必要があると思われる。

6.4 純資産価額又は総資産価額

本来、「会計上の純資産価額は、資本金の額に資本剰余金と利益剰余金⁴⁴を加えたものであり、また、法人税法上の純資産価額は、資本金等の額と利益積立金額を合計したものである。いずれも企業の潜在的な担税力を示す指標として税制の適用関係を判断する基準になり得る」⁴⁵。ただし、会計および法人税においても純資産価額は事業年度ごとに変動するため、予見可能性の確保が困難である。

一方、審議会では、「総資産価額は、設備投資型産業であるか否かによって相当の格差があることから、業種ごとに適切な指標を定めることができない限り、中小法人を画する基準にはなり得ない」⁴⁶と批判している。よって、法人の区分基準として、純資産価額又は総資産価額は適さないと考える。

6.5 付加価値額

答申では、「報酬給与、純支払利子及び純支払賃借料の合計額に単年度損益を加味した付加価値額は、所得金額等と比べれば、比較的安定的に推移する傾向にある。また、付加価値の要素からみれば、企業規模を反映する指標の一つと考えられる」⁴⁷と好意的に述べられて

⁴² 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

⁴³ 法人税法の資本金の額又は出資金の額と会社法の資本金は同じである。しかし、会社法の資本剰余金は払込金額等のうち資本金の額に入れない資本準備金と自己株式処分差額、合併差益によるその他資本剰余金であるが、法人税法の資本剰余金は、法人税法施行令8条で詳細に規定されている。成道秀雄(2013) :『新版税務会計論(第4版)』中央経済社, pp.203-204 参照。

⁴⁴ 剰余金について詳しくは、若杉明(2004) :『最新財務諸表論』ビジネス教育出版社, pp.257-272 参照。

⁴⁵ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

⁴⁶ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

⁴⁷ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

いる⁴⁸。実際、法人事業税の付加価値割の計算にも使われている⁴⁹。

しかしながら、比較的安定的に推移する付加価値も事業年度ごとに変動し、業種によっても格差が生じる。すなわち、業種ごとに適切な金額の基準を定めることができるか否かという問題が起こり得る⁵⁰。ゆえに、付加価値額は、予見可能性の観点から企業（法人）の区分基準に最適とは言えない。

6.6 株主（出資者）の数及び出資割合

株主（出資者）の数及び出資割合について審議会は、「企業の実態として個人事業と変わらない法人と本来の会社組織形態を有する法人とではその性格に大きな差異があること、また、中小法人の多くが少数の個人株主で構成されているという現状からみると、出資者の数及び個人株主の出資割合によって中小法人の範囲を定めることができる」⁵¹と述べる。

確かに、中小法人の多くは同族会社であり、少数株主の特徴を持っている。しかし、規模の大きい企業（法人）も同族会社が少なくない。他方で、ベンチャー企業のように多くの出資者で成り立っている小さな規模の企業（法人）もある。

このように、実際には、企業（法人）ごとに株主構成や株主の数も異なっている。また、組織再編による出資割合の変化も当然に予想される。さらに、近年問題となっている事業承継により株主構成やその数は変わり得る。したがって、株主（出資者）の数及び出資割合については、法人の区分基準とすることは困難であると思われる。

表4：【法人の区分基準である「他の指標」の特徴】

	メリット	デメリット
従業員数	<ul style="list-style-type: none">・中小企業基本法及び小規模企業振興基本法等で採用・税制以外のさまざまな中小企業施策で活用	<ul style="list-style-type: none">・従業員の範囲をどう定めるか・業種ごとに適切な基準の定め方・変動の予見可能性を担保できるか・AI等への対応
所得金額 又は 売上高	<ul style="list-style-type: none">・所得金額は担税力の指標として優れた側面を持つ	<ul style="list-style-type: none">・所得の金額は事業年度ごとに変動・売上高は業種の格差がある・事業年度の終了を待たないと中小法人の該当か判明しない
	[資本準備金]	[資本準備金]

⁴⁸ 経営管理の観点からみた付加価値は、「企業の生産活動・分配活動が貨幣で表現され、それが付加価値という数値で集約されるということから、財務による企業の把握さらに財務数値にもとづく管理ということで、付加価値を頂点とする経営管理・財務管理の重要な指標として用いられ」ている（青木脩ほか編（1981）：『企業付加価値会計』有斐閣、p.7.）。

⁴⁹ 法人事業税の付加価値額とは、各事業年度の報酬給与額、純支払利子および純支払賃借料の合計額（収益分配額）と各事業年度の単年度損益との合計額のことである（地方税法72条の14）。要するに、収益分配額と単年度損益の合計額のことである。

⁵⁰ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

⁵¹ 日本税理士会連合会・税制審議会・前掲注27) p.4.

資本準備金 又は 資本金等の額	<ul style="list-style-type: none"> ・資本金との合計額は評価できる 〔資本金等の額〕 ・法人税法上の「資本金等の額」は無償減資を行ったとしても資本金等の額に変動が生じる虞がない ・既に地方税で採用されている 	<ul style="list-style-type: none"> ・株主総会の決議で変動可能である ・無償減資に対応できない 〔資本金等の額〕 ・法人税法上、資本金等の額が増減する 19 項目の取引（法人税法施行令 8 条 1 項）が、会計処理に関わらず、法人税法上の資本金等の額が増減する
純資産価額 又は 総資産価額	<ul style="list-style-type: none"> ・企業の潜在的な担税力を示す基準になり得る 	<ul style="list-style-type: none"> ・純資産価額は事業年度ごとに変動するため、予見可能性の確保が困難 ・総資産価額は、設備投資型産業であるか否かにより相当の格差がある
付加価値額	<ul style="list-style-type: none"> ・所得金額等と比較すれば安定的に推移する ・法人事業税の付加価値割に使用されている 	<ul style="list-style-type: none"> ・比較的安定的に推移する付加価値も事業年度ごとに変動する ・業種によっても格差がある
株主（出資者）の数 及び 出資割合	<ul style="list-style-type: none"> ・中小法人の多くが少数の個人株主で構成されている特徴がある 	<ul style="list-style-type: none"> ・企業（法人）ごとに株主構成や株主の数も異なる ・組織再編による出資割合の変化も当然に予想できる ・事業承継などにより株主構成やその数は変化する

7. 結びに代えて

中小企業基本法により中小企業（法人）への支援は国の責務であるが、法人税法では垂直的公平性を原則として考慮していないため、中小企業（法人）への租税優遇措置は、垂直的公平性への配慮の役目を果たしていると思われる。よって、法学的観点とわが国の経済・雇用確保等の公益のため、保護・支援（再分配）すべき中小企業（法人）の範囲を定める法人区分の必要性はあると考える。

また、新たな法人の区分基準は、資本金基準を維持した上で、より正確な基準と思われる法人税法上の「資本金等の額」と従業員数を採用すべきと考える。例えば、業種ごとに従業員数の基準をかえ、企業（法人）の事業が多岐におよぶ場合は、主たる事業が存する業種において判断されるなど雇用形態への対応策も併せて検討すべきであろう。

将来的に社会に必要とされる産業に変化があれば、その都度企業（法人）の区分基準も影響を受ける。そうだとすれば、現行の中小企業（法人）から支援にそぐわない企業（法人）

を除外する方法よりも、一定の条件の下で小規模事業者のような支援すべき企業（法人）を中心に考え、準支援すべき企業（法人）で税制支援を留める方法も有効ではないだろうか。つまり、中企業（法人）にあたる層を二分し、小規模に近い企業（法人）への支援をする一方で、大企業（法人）に近い企業（法人）の優遇税制が無くなれば、大企業（法人）に所属するインセンティブになり得るだろう。したがって、小規模事業者と大企業（法人）に近い企業（法人）の間に位置する小規模に近い企業（法人）への支援の程度やバランスについては、今後の課題としたい。

＜謝辞＞

本論文執筆を執筆するにあたり、水野紀子教授、玉國文敏教授、内田直仁教授から大変貴重なアドバイスを頂きました。ここに記して深く感謝申し上げます。

＜引用・参考文献＞

1. 青木脩ほか編（1981）：『企業付加価値会計』有斐閣.
2. 新井清光・加古宣士補訂（2002）：『現代会計学〔第6版〕』中央経済社.
3. 井堀利宏（1999）：「外形標準課税の意義とその必要性」『税務弘報』中央経済社，47巻11号，pp.6-12.
4. 江頭憲治郎（2017）：『株式会社法〔第7版〕』有斐閣.
5. 金子宏（2019）：『租税法〔第23版〕』弘文堂.
6. 金子宏（2017）：『租税法〔第22版〕』弘文堂.
7. 金子宏（1999）：「事業税の改革（外形標準化）を考える—課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実—」『地方税』地方財務協会，50巻8号，pp.4-25.
8. 神田秀樹（2012）：『会社法〔第14版〕』弘文堂.
9. 酒巻俊雄（1985）：「大小会社区分立法の動向（商法）」『租税法研究』有斐閣，13号，pp.144-177.
10. 佐藤英明（2010）：「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」『租税法研究』有斐閣，38号，pp.71-75.
11. 渋谷雅弘（2015）：「企業課税と地方税制—事業税における外形標準課税」『ジュリスト=Monthly jurist』有斐閣，1483号，pp.43-48.
12. 税制調査会（2000）：「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—答申」.
13. 醍醐聰（2008）：『会計学講義〔第4版〕』東京大学出版会.
14. 中小企業庁経営支援課（平成29年3月）：「中小企業・小規模事業者の人手不足対応 研究会とりまとめの概要～中小企業・小規模事業者人手不足対応ガイドライン～」.
15. 中小企業庁（平成28年12月）：「平成29年度税制改正の概要について（中小企業・小規模事業者関係）」.
16. 中東正文（2010）：「中小企業法制のあり方」『租税法研究』有斐閣，38号，pp.1-25.
17. 成道秀雄（2013）：『新版税務会計論（第4版）』中央経済社.
18. 日本税理士会連合会・税制審議会（平成28年3月17日）：「中小法人の範囲と税制のあり方について—平成27年度諮問に対する答申一」.

19. マーク・ラムザイヤー (2007) :「租税法以外の分野における租税法の意義」『租税法の基本問題』有斐閣, pp.23-34.
20. 米倉穣 (2003) :『21世紀型中小企業の国際化戦略』税務経理協会.
21. 若杉明 (2004) :『最新財務諸表論』ビジネス教育出版社.
22. 若杉明 (2000) :『会計学原理〔改訂増補版〕』税務経理協会.

【研究ノート】

わが国の管理会計研究におけるリーダーシップの位置づけ —文献調査に基づく類型化—

“Leadership” in Japanese Management Accounting Research
: Classification on literature survey

東京国際大学 奥 倫陽
Tokyo International University Noriaki OKU

<Abstract>

In this paper, we studied about “leadership” on management accounting research in Japan by literature survey. We used two databases of CiNii and J-STAGE in the literature survey, and selected the papers with "management accounting" and "leadership"(both in Japanese)" as keywords. The IPO(input-process-output) model was applied in this paper to classify the research objects based on the selected 56 papers. As the result, we classified the selected papers into three types: ①leadership as input, ②leadership as “catalyst” for management accounting systems, and ③leadership as output.

1. はじめに

優れた経営実践において、リーダーシップが果たす役割の重要性は声高に唱えられてきた。たとえば、Drucker(1961)は、「普通の人間に卓越したことをさせる」という組織の目的において、リーダーシップは最も重要なものであると指摘している。また、リーダーシップ研究の権威である Kotter(2014)は、リーダーシップには人の心を動かし、望ましい未来の実現へと突き動かす役割があると指摘している。

リーダーシップには、「指導者の役職や職位、指導力、指導する行為や出来事、指導者¹」といった意味がある。しかし、リーダーシップは、経営学だけでなく様々な領域の論者が様々な場面で用いており、多義的に用いられている。この中には、リーダーシップをある種の万能薬のように扱っている論調もみられる。実際、経営不振の原因が経営者のリーダーシップの欠如にあるといったことは、よく耳にする。しかし、このような論調は、結果に至った原因を、あいまいな意味を持たせたリーダーシップに押し付けているようにもみえる。研究という観点に立脚すれば、リーダーシップの内容をより具体的に探求する必要があるよう思う。

一方、管理会計研究でも、しばしば、管理会計システムの利活用におけるリーダーシップの重要性が論じられてきた。ところが、これまでの管理会計研究において、具体的に、管理会計とリーダーシップの関係性に焦点を絞った研究は必ずしも多くはないようである(Abernethy et al., 2010)。前述の Kotter が指摘しているように、リーダーシップは、人の行動を変化させるものとして捉えられているが、この点は、管理会計においても同様である。たとえば予算管理システムなどの利用を通した管理会計の実践により、組織構成員の行動を変化させることを志向してきたといえる。リーダーシップも管理会計も同じ志向を有しているならば、管理会計研究におけるリーダーシップの位置づけを明らかにする必要がある。なぜなら、たとえば、組織業績の良し悪しには、管理会計の実践によるものだけでなく、組織構成員のリーダーシップによる影響も含まれている可能性があるからである。

そこで、本稿では、管理会計研究におけるリーダーシップ、特に経営者やチームリーダーといった組織構成員に関わるリーダーシップの位置づけを明確にするための足掛かりとして、わが国の管理会計研究を対象とした文献調査を行う。具体的に、わが国の管理会計研究においてリーダーシップがどのように扱われてきたのかを概観し、今後の管理会計研究でリーダーシップを扱う際の研究の拠り所として、研究対象に基づいた類型化を試みる。

以降、2 節では、調査方法を述べる。3 節では、調査対象の文献調査の結果を明らかにする。4 節では、調査結果に基づき研究対象の類型化を検討する。5 節では、結びとして本稿をまとめる。

¹ leadership. 2011. In *Merriam-Webster.com*. Retrieved December 10, 2019, from <https://www.merriam-webster.com/dictionary/leadership>.

2. 調査方法

わが国における管理会計研究の文献を抽出するために、本稿では、CiNii(<https://ci.nii.ac.jp/>)およびJ-STAGE(<https://www.jstage.jst.go.jp/>)を利用する。CiNiiは、国立情報学研究所が運営する、論文、図書・雑誌や博士論文などの学術情報の検索ができるデータベース・サービスである。J-STAGE（科学技術情報発信・流通総合システム）は、国立研究開発法人科学技術振興機構（JST）が運営する電子ジャーナルプラットフォームである。CiNiiおよびJ-STAGEは、わが国最大規模の文献データベースであり、わが国の管理会計研究の代表的な研究誌である日本原価計算学会発行の『原価計算研究』や日本管理会計学会発行の『管理会計学』が登録されており、本研究が調査対象とする文献抽出の妥当性を有するものと考えられる。

文献抽出では、「管理会計」および「リーダーシップ」を検索キーワードとして全文検索を行い、該当する論文を抽出する。なお、文献抽出のプロセスでは、検索キーワードで機械的に文献が抽出されるため管理会計研究に関連するものではない文献も抽出される。そこで、抽出される文献を経営管理のための会計という管理会計の役割、組織構成員に関連するリーダーシップおよび管理会計に関連する研究という観点から定性的に照合した上で、文献の取捨選択を行う。

次に、選択された文献は、文献ごとに「リーダーシップ」という検索キーワードで再び全文検索し、文中で「リーダーシップ」が使用されている部分を特定する。最後に、「リーダーシップ」がどのようなコンテクストで扱われているかを定性的に把握する。

3. 調査結果

本節では、前節の調査方法に文献を抽出する。「管理会計」および「リーダーシップ」を全文検索のキーワードとして使用した結果、CiNiiでは373件、J-Stageでは109件の文献が選択された。その中から、本稿では、56件の文献を選択した²。それぞれの文献において「リーダーシップ」は、以下の(1)から(56)のように扱われていた。なお、選択された文献は、便宜的に発行年の古いものから順に、(1)、(2)、(3)…のように通し番号を振った。

(1)閔口(1959)

企業経営の目的を達成するために、Business Policyを決定し、Business Policyを実施する目標を設定、計画する経営指導者またはその集団は、リーダーシップを掌握する企業の所有者、受託経営者等であると述べた。

(2)星野(1975)

原価管理プロセスにおける指揮・調整プロセスにおいて、計画に基づいて執行活動を指導し、様々な部門や組織間及び内で発生するコンフリクトを調整する必要があるとして、その

² リーダーシップをキーワードとして検索すると、Porter(1995)が指摘したコスト・リーダーシップを含む文献が多数抽出された。また、書評や管理会計研究とは関係のない文献も抽出された。

際に、リーダーのリーダーシップが重要な意味を持ってくると述べた。

(3)門田(1976)

「プランニング・プログラミング・バジェティング・システム」（計画策定・プログラム作成・予算編成システム）におけるプログラミングにおいて、トップ・マネジメントの強力なリーダーシップが重要であると述べた。

(4)長浜(1978)

環境が不安定でトップの強力なリーダーシップが必要な組織体では、非参加的予算の方が高い業績に結び付くこともあると述べた。

(5)門田(1979)

予算統制システムの「タイト・デリゲーション」（緊密的分権制度）と「ルース・デリゲーション」（放任的分権制度）という統制方式に、環境状況およびトップ・マネジメントのリーダーシップ・スタイルが関係するという仮説を述べた。

(6)小菅(1982)

業務に責任あるライン経営管理者が予算編成に関する意思決定に参加する際、集団意思決定の状況要因とトップ・マネジメントまたは集団のリーダーの技能やリーダーシップの重大さを認識する必要があることを述べた。

(7)板垣(1985)

予算編成における全社的な全体目標と部門の部門目標の折衝において、全般経営層である予算編成責任者がリーダーシップをとると述べた。

(8)小菅(1986)

予算管理過程において、リーダーシップ・スタイルによる影響を詳細に探究するという課題があると述べた。

(9)小菅(1987)

実証的研究として、ライン管理者のリーダーシップと、予算管理システム動機づけや個人の満足感などの関係の分析を試みたホーフステッド(G. H. Hofstede)の研究を明らかにした。

(10)坂口(1987)

監督者が自己のリーダーシップの型を示す手段として予算を使用するというアージリス(C. Argyris)の研究を明らかにした。

(11)小菅(1988)

リーダーシップと予算に関連する行動の関係を分析するための質問票調査を行ったスウェーリンガとモンカー(R. J. Swieringa and R. H. Moncur)の研究を明らかにした。

(12)頼(1994)

業績管理会計構築のための予備的考察として、職能横断的なチームが効率的に機能するためには、リーダーシップが重要であると述べた。

(13)坂口(1994)

複雑で厳しい経営環境にあっては経営トップの強力なリーダーシップが非常に重要にな

るとして、経営者の戦略的意図の反映する「トップダウン型編成」への転換を図る必要があり、予算委員会もトップの強力な支持とリーダーシップのもとに運営されることが必要であると述べた。

(14)小菅(1994)

Byars(1991)の戦略的マネジメント・プロセスに基づいて、戦略実行における組織リーダーシップが予算、機能別戦略、モチベーション・システムの開発に影響するモデルを明らかにした。

(15)岩淵(1995)

原価企画における重量級プロダクトマネージャーがリーダーシップを發揮することにより、様々な組織内のコンフリクトの調整と原価企画チームへの大幅な権限と自立性の付与が可能になると述べた。

(16)佐藤(1995)

日本企業と欧米の企業において、トップダウンやボトムアップといった予算編成のリーダーシップでは明確な差異がでるようであると述べた。

(17)長坂(1997)

ITによるコスト低減活動において、経営トップの理解とリーダーシップが必要であると述べた。

(18)三矢(1997)

京セラのアメーバ経営に着目し、アメーバ³のリーダーにアメーバの経営を任せることによって、この潜在能力を引き出しさらに伸ばしていこうという、リーダー育成のためのOJTシステムという側面もあると述べた。

(19)佐藤(1998)

原価意識に根付いた組織風土を醸成する要因として、トップ・マネジメントの行動があるとし、トップ・マネジメントは策定された戦略の意図を従業員に伝達し、彼らがその意図を理解し実行するようにリーダーシップを発揮しなければならないと述べた。

(20)飯塚(1999)

ABC(Activity Based Costing)/ABM(Activity Based Management)実施チームのリーダーシップには、ABC/ABM実施で焦点をあてている部署等に属するチーム・メンバーが反映されるべきであると述べた。

(21)浜田(2000)

知的資産の管理を援助する手段として日本経営品質賞のフレームワークに着目し、その評価項目において、経営ビジョンとリーダーシップの評価項目があることを明らかにした。

(22)福田(2000)

³ 京セラの社内では、たとえば製造であれば工程ごと、営業であれば地域ごと、担当品種毎ごとなどの単位に「アメーバ」と呼ばれる10人前後のプロフィットセンターがつくられる(三矢, 1997)。

ブランド・コンサルティング会社であるインターブランド社によって開発されたブランド・エクイティ測定の方法において、ブランド力を評価する際の要因として、リーダーシップ、安定性、市場、国際性、動向、法的な保護の7つの要因があると述べた。

(23)小菅(2001)

戦略管理会計の1つとして、ブランド価値のモニタリングがあるとし、これは、具体的に、ブランドの強みの要素としてリーダーシップ等を査定し、あるブランドを財務的に評価することであると述べた。

(24)小菅(2002)

BSC(Balanced Scorecard)の導入により、エグゼクティブのリーダーシップを通じて改革を促すことが実現されるという Kaplan and Norton(2001)の指摘を明らかにした。

(25)山本(2002)

資本予算に関するアンケート調査の結果をもとに、グローバル企業として飛躍するためには、トップの強いリーダーシップないしは、海外への直接のコミットメントが必要であると述べた。

(26)長谷川(2002)

BSCを導入して戦略志向の組織を構築するのに成功した企業に共通したパターンとして、トップのリーダーシップを通じて変革を促進するという原則があるという Kaplan and Norton(2001)の指摘を明らかにした。

(27)小菅(2003)

高度情報化社会では、知的資本（リーダーシップを持つ有能な管理者など）が競争上の主要な制約条件となるという Hope and Fraser(2003)の指摘を明らかにした。

(28)木村(2003)

知的資産の構成要素として、組織資産があり、さらに、組織資産の中にリーダーシップを位置づけている。

(29)松木(2003)

住友電工における MPC(mini-profit center)において、MPC のリーダーが部下をリードしていくためのリーダーシップを身につけることをねらいとしていると述べた。

(30)井原(2003)

松下電器の経営改革に着目し、”事業ドメイン別分社”組織と“資本コスト重視”評価制度が新経営管理制度の両輪となり得るかは、トップのリーダーシップに掛かっていると述べた。

(31)小菅(2004)

戦略マップで無形資産の1つとしてリーダーシップを含む組織資産が位置づけることにより、無形資産が戦略と業績にどのように関連しているのかを詳細かつ容易に検証できるという Kaplan and Norton(2004)の指摘を明らかにした。

(32)伊藤(2004)

ライバル企業とのコンカレントな活動を通じて部品の高性能、低コスト化を実現させ、製品の低コスト、低価格によって普及を加速させ、製品の世界標準の獲得を狙う際、トップの強力なリーダーシップなしに、ライバル企業同士の開発のコンカレント体制は実現できないと述べた。

(33)星野(2005)

業績評価改革において、企業内の人材 1 人ひとりに対してリーダーシップのあり方など多様にアクセスできるシステムをつくるべきであると述べた。

(34)近藤(2005)

管理会計システム・実務のチェンジのプロセスで、リーダーシップが影響しているという Cobb et al.(1995)の研究を明らかにした。

(35)乙政(2005)

住宅設備機器メーカーA 社の事例研究の中で、A 社が日本経営品質賞の考え方を採用しているとし、そのアセスメント基準の中で特に力点が置かれたのは戦略の策定とリーダーシップであったと述べた。

(36)船本(2006)

BSC の導入を成功させるためには、トップのリーダーシップのみならず、様々な提案や現場の声を取り込みやすい組織文化の構築が組織に求められるが、管理会計システムの導入によって組織文化に影響が及ぶと、その後の情報認知や、内発動機付け、それによってもたらされる組織成員の行動にまで影響が及ぶ可能性があると述べた。

(37)三矢(2007)

日次決算を導入した企業事例を通して、管理会計システムの設計を工夫することが、従業員の経営者意識の醸成につながる可能性を指摘した。

(38)佐藤(2007)

組織のリーダーシップによる方向づけがなされたとしても、個人と組織の目標が一致しなければ、組織の目標や戦略は達成されない場合があると指摘している。

(39)岡(2008)

シグマ・サステナビリティ・スコアカードの前提となるシグマ・ガイドラインに着目し、その中のマネジメント・フレームワークにおいて、サステナビリティのためのビジョンの定義づけを行い、それをサポートするリーダーシップを確保することが記述されていることを明らかにした。

(40)内田(2008)

権力格差の大きい文化の成員は、個人間の不平等は最小化されるべきだと信じる権力格差の小さい文化の成員と比べて、部下は上司が自分より賢いことを期待し、意思決定に部下を関与させる上司をむしろ不毛なリーダーシップのしるしと見るという Hofstede(1991)の指摘を明らかにした。

(41)福島(2009)

管理会計システムの設計局面において、マネジャーの認知パターンや、リーダーシップ・スタイルなどの行動的側面への着目や、システム設計への参加を促すことが重要であるという Macintosh(1985)の主張を明らかにした。

(42)櫻井(2010)

ユーポレート・レピュテーションは、企業の内的な問題－組織構造、組織文化、ビジョン・戦略、リーダーシップ、CI(Corporate Identity)、職場環境－を背景にして、経営者と従業員が、投資家、顧客、債権者、一般生活者、メディア、サプライヤーなどの眼に映った社会的事実の反映であると述べた。

(43)岩田(2010)

RQ(reputation quotient)において、将来について明確なビジョンと強いリーダーシップをもって新たな市場機会を開拓する経営者がいる企業が評価されると述べた。

(44)横田・妹尾(2011)

東証一部上場企業を対象とした質問票調査に基づき、社長のリーダーシップとして、Abernethy et al.(2010)に依拠した「配慮型リーダーシップ」と「構造づくり型リーダーシップ」という2つの因子を抽出した上で、社長のリーダーシップが予算管理の対応の違いに様々な影響を与えていたと述べた。

(45)妹尾・福島(2012)

加登(1993)および谷(1996)を引用して、高度化した原価企画の実施に向けた源流管理、マーケットイン志向、ラグビー方式の製品開発の定着にはトップ・マネジメントの強力なリーダーシップが必要であると述べた。

(46)諸藤(2012)

原価企画におけるエンパワメントに着目し、トランスフォーメイショナルなリーダーシップが組織構成員に社会的一体感をもたらすことを通じてエンパワメントが得られるという Kark et.al.(2003)の研究を明らかにした。

(47)伊藤(2012)

市場創造する戦略そのものを構想するためには、戦略キャンバスや戦略ストーリーのキーラーパスといったツールを用いる能力や、過去の自社と他社の失敗事例をデータベース化していくでも参照できるような情報技術の構築、あるいは戦略策定や創発戦略を促す組織文化、リーダーシップ、価値観共有といったインセンジブルズが求められると述べた。

(48)山根など(2013)

企業の投資プロセスの構造を理解する中で、組織構造やリーダーシップのスタイル、財務状態を合わせて環境の不確実性の検討の必要性を挙げている Pike(1988)の研究を明らかにした。

(49)酒井(2013)

日本経営品質賞におけるリーダーシップの評価項目が BSC と関連していることを明らかにした。

(50) 渡邊・妹尾(2014)

イノベーション・プロジェクトに関係の深いリーダーシップ・スタイルおよび組織風土が、個人間や組織の記憶に関する概念であるトランザクティブ・メモリー・システムにどのような影響を及ぼすかについて分析した Hammedi et al.(2013)の研究を明らかにした。

(51) 南雲(2014)

MUFJ の事例において、社長のリーダーシップのもと、経営理念・哲学としての CSR と経営管理の共通基盤としての BSC を一体化して浸透させたと述べた。

(52) 阪口(2014)

病院の文化土壤の変革はマネジメントとリーダーシップの両方が必要であるが、推進・支援組織としての企画部門がサポートするとも重要であると述べた。

(53) 中村(2015)

脱予算管理と親和性のあるその他の手法として、Henry(2009)に基づいた、目的志向、信念の勇気、全人格的アプローチ、エンパワメント、継承計画、感情的知性からなる倫理的リーダーシップがあると述べた。

(54) 庵谷(2015)

TDABC(Time driven Activity Based Costing)の設計を通じて業務改善を促進させるには組織構成員の参加（全員参加型）と適切なリーダーシップ・スタイル（配慮志向のリーダー）の存在が必要と指摘した Hoozée and Bruggeman(2010)の研究を明らかにした。

(55) 妹尾・横田(2015)

東証一部上場企業を対象とした質問票調査により、変革型リーダーシップは水平的インタラクティブ・ネットワークの構築に強い直接的な正の影響を与えること、変革型リーダーシップが予算の活用の特徴が水平的インタラクティブ・ネットワークの構築に与える影響を弱めると述べた。

(56) 越智(2016)

インタンジブルズが正の概念かつ良いものだという暗黙の前提が置かれがちであるが、リーダーシップが「良いリーダーシップ」の反面、「悪いリーダーシップ」が区別されるようにインタンジブルズには、負のインタンジブルズも含まれるとして述べた。

4. 研究対象に基づく類型化

本節では、前節で選択された 56 件の文献をもとにリーダーシップがどのように扱われているのかという研究対象に基づく類型化を試みる。類型化の基準には、いくつかの基準が考えられる。たとえば、管理会計システムの管理過程 (e.g. PDCA(plan-do-check-action)という管理過程など)に基づいて文献を整理することが考えられる。しかし、管理会計システムの利用において、特定の管理過程 (e.g. 計画段階や実行段階など)に限定して、その際のリーダーシップについて検討している文献はほとんどない。これでは、選択された文献を網羅的に整理することが難しい。また、特定の管理会計システム (e.g. ABC や原価企画、BSC

など）に基づいて文献を整理することも考えられる。しかし、文献の中には、

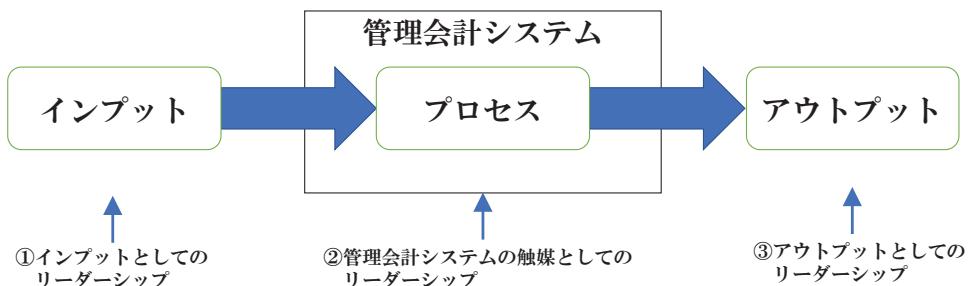


図 1.管理会計研究におけるリーダーシップの類型化

特定の管理会計システムを限定していないものもあるため、この基準に従っても、網羅的に整理することが難しいと言わざるをえない。

そこで、本稿では、前節の文献を網羅的に整理するために、類型化の際に多用される IPO モデル (Input-Process-Output) を用いて、研究対象に基づく類型化を検討したい。このモデルは、具体的に、管理会計システムを「プロセス」を管理する手段として位置づけ、「インプット」が「プロセス」で変換されて「アウトプット」を生み出すというモデルである。このモデルに従って、前節の文献は、次のように大きく 3 つに分類されると考えられる。すなわち、①インプットとしてのリーダーシップ、②管理会計システムの触媒としてのリーダーシップ、③アウトプットとしてのリーダーシップ、である(図 1)。

①インプットとしてのリーダーシップとは、管理会計システムを介して、財務業績などのアウトプットを生み出すための経営資源としてリーダーシップを位置づけるというものである。たとえるならば、このタイプは、リーダーシップを「食材」として捉え、その食材を使い、管理会計システムという調理器具を使って加工して、美味しい食事という組織業績を生み出すことを志向するものである。このタイプに関連する文献は、前節の (21)(22)(23)(28)(31)(35)(42)(43)(49)(56) が該当すると考えられる。たとえば、組織資産というインセンジブルズの 1 つの構成要素としてのリーダーシップや、ブランド価値の構成要素としてのリーダーシップ、コーポレート・レピュテーションの構成要素としてのリーダーシップなどが、このタイプであるといえる。このタイプの管理会計研究では、管理会計システムを通してリーダーシップの価値をどのように評価するかが研究課題といえる。つまり、このタイプの研究において、良い業績を生み出す「食材」としてのリーダーシップが、調理するにふさわしいものかを見極めることがカギになるとと考えられる。

②管理会計システムの触媒としてのリーダーシップとは、管理会計システムをうまく機能させる手段として、リーダーシップを位置づけるものである。たとえるならば、管理会計システムという調理器具を上手く活用するための「コツ」としてリーダーシップを捉え、その「コツ」に基づいて管理会計システムという調理器具を使い、よい食材を見極めたり、美

味しい食事をつくるというものである。このタイプに関連する文献は比較的多く、前節(1)(2)(3)(4)(5)(6)(7)(8)(9)(10)(11)(12)(13)(14)(15)(16)(17)(19)(20)(24)(25)(26)(27)(30)(32)(33)(34)(36)(38)(39)(40)(41)(44)(45)(46)(47)(48)(50)(51)(52)(53)(54)(55)が該当すると考えられる。全般的な管理会計システムを効果的に利活用するためのリーダーシップや、ABC や原価企画、BSC などの具体的な管理会計システムを効果的に利活用するためのリーダーシップ、管理会計システムの利用を促進するための経営者やチームリーダーの職責に応じたリーダーシップ、管理会計システムを効果的に利活用するための具体的なリーダーシップ・スタイル⁴などがこのタイプのリーダーシップである。このタイプの管理会計研究では、管理会計システムの利活用と具体的な経営者や管理者のリーダーシップ・スタイルの整合性を図ることが研究課題といえる。つまり、このタイプの研究において、調理器具としての様々な管理会計システムを使いこなすために必要な具体的な「コツ」を明確に説明できることがカギになると考えられる。

③アウトプットとしてのリーダーシップとは、管理会計システムを活用した成果としてリーダーシップを位置づけるというものである。たとえるならば、作り出される「食事」としてリーダーシップを捉え、管理会計システムという調理器具を使って、美味しい食事としてのリーダーシップをつくるというものである。このタイプに関連する文献は比較的少なく、前節の(18)(29)(37)が該当すると考えられる。管理会計システムの活用によって構築される組織構成員のリーダーシップがこのタイプのリーダーシップである。このタイプの管理会計研究においては、管理会計システムの利活用によってどのようなリーダーシップが構築され、どのようにリーダーシップが構築されるかを解明することが研究課題となるといえる。つまり、このタイプの研究において、美味しい食事として、組織にとって望ましいリーダーシップを定義し、それを生み出すために、調理器具としての管理会計システムをどのように活用すべきかについて解明することがカギとなると考えられる。

本稿では、IPO モデル (Input-Process-Output) を用いて前節で選択された 56 件の文献の類型化を試み、3 つのタイプに分類した。しかし、IPO モデルを適用することによって生じる研究上の問題もある。すなわち、要素間の再帰性の問題である。具体的に、③アウトプットとしてのリーダーシップが、①インプットとしてのリーダーシップや、②管理会計システムの触媒としてのリーダーシップに影響する可能性がある。たとえば、経営者が管理者のリーダーシップを構築するために管理会計システムを利用した場合に、その構築されたリーダーシップによって他の管理会計システムの活用を阻害させ、結果として財務業績に悪影響を与える可能性がある。この再帰性の問題には、管理会計の実践を通して、リーダーシップとそれに関連する組織構成員の行動や組織業績などの要素間にどのような変化がもたらされるかが含まれる。

⁴ リーダーシップ・スタイルは、経営者のパーソナリティと行動特性の違いを説明するために用いられ、他者に影響を与え、組織に何が必要とされているか、どのように行うべきか、共通の目的の達成のために個人と集団の努力を引き出すプロセスについての理解と合意を得るために利用される(Abernethy et al., 2010; Yukl, 2005)

らされるのかを、経時的に把握し、要素間の関係性を丁寧に探求していくことが求められると考えられる。

5. 結び

本稿では、わが国の管理会計研究に着目して、リーダーシップがどのように扱われているかを文献調査した。本調査では、CiNii および J-STAGE の文献データベースを利用した。文献抽出には、「管理会計」および「リーダーシップ」をキーワードとした。抽出された文献をさらに取捨選択した結果、56 件の文献を選択した。選択された文献を研究対象に基づいて網羅的に類型化するために、本稿では IPO モデルを適用した。その結果、選択された文献を、①インプットとしてのリーダーシップ、②管理会計システムの触媒としてのリーダーシップ、③アウトプットとしてのリーダーシップ、という 3 つのタイプに分類した。

本稿により、わが国の管理会計研究におけるリーダーシップを対象とした研究の特徴を示せたように思う。残された課題として、今回の調査で把握できていない書籍および海外文献を含めた管理会計研究におけるリーダーシップの扱いについて幅広く文献を涉獵する必要があると考えられる。他方、本調査の結果から、③アウトプットとしてのリーダーシップに関連する文献は、比較的文献が少ないことがわかった。いみじくも、三矢(2007)が、「そもそも常識的に、あるいは教科書レベルの理解では、管理会計の目的に人材育成というのを含まないが、管理会計システムの設計を工夫することが、経営者意識の醸成につながる可能性」があると述べているように、管理会計システムを利用したアウトプットとしてのリーダーシップ構築の研究は、管理会計研究の新たな研究領域として検討すべき研究テーマかもしれない。

＜引用・参考文献＞

1. Abernethy, M. A., Bouwens, J. and van Lent, L. (2010) : “Leadership and control system design”, *Management Accounting Research*, vol.21, no.1, pp.2-16.
2. Byars, L. L.(1991) : *Strategic Management: Formulation and Implementation, Concepts and Cases*, 3rd edition, Harper collins.
3. Cobb, I., Helliar, C. and Innes, J.(1995) : ”Management accounting change in a bank” , *Management Accounting Research*, vol.6, pp.155-175.
4. Drucker, P. F.(1961) : *The practice of management*, Harper.(上田惇生訳(2006) :『現代の経営』ダイヤモンド社.)
5. 福田淳児(2000) : 「ブランド価値の測定についての一考察」『経営志林』 vol.37, no.3, pp.79-88.
6. 福島一矩(2009) : 「業績評価の納得性に関する概念的フレームワーク」『経営行動科学』vol.22, no.1, pp.13-20.
7. 船本多美子(2006) : 「BSC 導入による組織学習の促進と組織文化の変容-病院 BSC を中心と

- して」『経済研究』vol.52, no.3, pp.137-166.
8. 浜田和樹(2000) :「非財務的尺度と財務的尺度の総合—総合的マネジメントと管理会計—」『管理会計学』vol.8, no.1, pp.33-50.
 9. Hammedi, W., Riel A.C.R., and Sasovova, Z.(2013) : Improving Screening Decision Making through Transactive Memory Systems : A Field Study, *Journal of Product Innovation Management*, vol.30, no.2, pp.316-330.
 10. 長谷川恵一(2002) :「戦略的経営と管理会計：バランスト・スコアカードの可能性」『原価計算研究』vol.26, no.1, pp.1-11.
 11. Henry, K.(2009) : "Leading with Your Soul", *Strategic Finance*, vol.90, no.8, pp.44-51.
 12. Hofstede, G.(1991) : *Cultures and Organizations : Software of the Mind*, McGraw-Hill
(岩井紀子・岩井八郎訳(1995)『多文化世界』有斐閣.)
 13. Hoozée, S. and Bruggeman, W.(2010) : "Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system : The role of collective worker participation and leadership style", *Management Accounting Research*, vol.21, no.3, pp.185-198.
 14. Hope, J. and R. Fraser (2003) : *Beyond Budgeting : How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.(清水孝監訳(2005) :『脱予算経営』生産性出版.)
 15. 星野靖雄(1975) :「学習曲線による原価低減」『経営論集』no.3, pp.117-134.
 16. 星野優太(2005) :「日本企業における業績評価と報酬制度—成果主義の検証—」『管理会計学』vol.13, no.1, pp.67-82.
 17. 井原豊昭(2003) :「社内分社制(カンパニー)組織形成と業績評価制度に関する一考察-松下電器の社内分社制組織と業績評価制度の事例より」『第一経大論集』vol.33, no.3, pp.1-35.
 18. 飯塚勲(1999) :「ABM 実施の問題点と解決策」『福山大学経済学論集』vol.24, pp.43-92.
 19. 板垣忠(1985) :「予算管理の機構と管理会計--管理会計の機能への接近」『山口経済学雑誌』vol.34, no.3, pp.299-317.
 20. 伊藤和憲(2012) :「バランスト・スコアカードの現状と課題：インタンジブルズの管理」『管理会計学』vol.20, no.2, pp.109-122.
 21. 伊藤進(2004) :「製造・開発現場での製造原価低減」『京都マネジメント・レビュー』no.5, pp.1-17.
 22. 岩田弘尚(2010) :「コーポレート・リピュテーションの測定とマネジメント」『管理会計学』vol.18, no.2, pp.65-81.
 23. 岩淵吉秀(1995) :「戦略的コスト・マネジメントとしての原価企画：ビジネス・プロセス・リエンジニアリングの観点から」『原価計算研究』vol.19, no.1, pp.21-30.
 24. Kaplan R. S. and Norton, D. P.(2004) : *Strategy maps : converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard Business School Press.(櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳(2014) :『戦略マップ:バランスト・スコアカードによる戦略策定・実行フレームワーク(復刻

版 ed.)』東洋経済新報社.)

25. Kaplan, R. S. and Norton, D. P.(2001) : *The strategy-focused organization : how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Press(櫻井通晴監訳(2001) :『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社.)
26. Kark, R., Shamir, B. and Chen, G.(2003) : "The two faces of transformational leadership : Empowerment and dependency", *Journal of Applied Psychology*, vol.88, no.2, pp.246-255.
27. 加登豊(1993) :『原価企画：戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社.
28. 木村麻子(2003) :「知的資産会計の基本問題--定義・認識・測定」『商学論究』vol.51, no.1, pp.55-85.
29. 近藤隆史(2005) :「構造的パースペクティブに基づく管理会計チェンジ研究の課題」『経営と経済』vol.85, no.1, pp.215-235.
30. 小菅正伸(1982) :「予算管理の人間的側面--ホップウッドの所説を中心として」『商学論究』vol.30, no.1, pp.109-129.
31. 小菅正伸(1986) :「予算編成における「ゲ・ム」の役割」『商学論究』vol.33, no.3, pp.67-97.
32. 小菅正伸(1987) :「ホーフステッドの予算管理論」『商学論究』vol.35, no.2, pp.43-80.
33. 小菅正伸(1988) :「参加的予算管理と管理者行動--スウィ・リンガ=モンカ-の実証的研究を中心として」『商学論究』vol.36, no.1, pp.37-64.
34. 小菅正伸(1994) :「戦略管理会計の基礎--事業戦略のための競争相手の分析」『商学論究』vol.42, no.1, pp.63-80.
35. 小菅正伸(2001) :「戦略管理会計の国際的比較研究の課題」『商学論究』vol.48(4), pp.87-108.
36. 小菅正伸(2002) :「活動基準スコアカードの可能性-非営利組織の経営管理要具として」『商学論究』vol.49, no.2, pp.39-58.
37. 小菅正伸(2003) :「予算管理無用論と BB モデル」『商学論究』vol.51, no.1, pp.1-24.
38. 小菅正伸(2004) :「戦略管理会計における戦略マップの意義」『商学論究』vol.52, no.1, pp.71-92.
39. Kotter, J. P.(2014) : *Accelerate : Building Strategic Agility for a Faster Moving World*, Harvard Business Review Press.(村井章子訳(2015) :『実行する組織－大企業がベンチャーのスピードで働く』ダイヤモンド社.)
40. Macintosh, N. B.(1985) : *Social Software of Accounting and Information Systems, Instructor's Manual*, Wiley.
41. 松木智子(2003) :「ミニ・プロフィットセンター・システムの特徴と効果--住友電気工業(株)の予備的調査を通じて」『青森公立大学経営経済学研究』vol.9, no.1, pp.21-49.
42. 三矢裕(1997) :「任せる経営のためのマネジメント・コントロール京セラ・アメーバ経営」『学習院大学経済論集』vol.34, no.3, pp.135-148.
43. 三矢裕(2007) :「日次決算導入がもたらす組織行動への影響：株式会社ドンクにおけるアクションリサーチ」『原価計算研究』vol.31, no.1, pp.1-13.

44. 門田安弘(1976) : 「プログラミング・バジェティング・システムと管理会計-アンソニ-の最近の見解の検討」『経済研究』 vol.21, no.1, pp.130-147.
45. 門田安弘(1979) : 「タイト・デリゲーションヒルース・デリゲーション-利益予算制度の運用方式」『経済研究』 vol.24, no.3, pp.26-40.
46. 諸藤裕美(2012) : 「エンパワメントのための管理会計システム設計・運用に関する一考察 : 経営管理学領域のエンパワメント研究をもとに」『立教経済学研究』 vol.65, no.4, pp.99-111.
47. 中村彰良(2015) : 「脱予算管理と日本企業への適用可能性」『高崎経済大学論集』 vol.57, no.4, pp.17-28.
48. 長浜穆良(1978) : 「企業予算の編成と経営組織(日本の経営の諸問題)」『経営學論集』 vol.48, pp.244-248.
49. 南雲岳彦(2014) : 「マネジメントコントロール・システムのアーキテクチャに関する研究 : MUFGにおけるBSC導入経験に基づく考察」『原価計算研究』 vol.38, no.2, pp.1-14.
50. 越智 信仁(2016) : 「ソーシャル・キャピタル論の統合報告への含意 : インターンジブルズの視点から」『尚美学園大学総合政策研究紀要』 no.27, pp.53-69.
51. 岡照二(2008) : 「BSCからSBSCへの進化—シグマ・プロジェクトを中心として」『関西大学商学論集』 vol.52, no.6, pp.139-153.
52. 庵谷治男(2015) : 「TDABC研究の体系化と方向性 国内研究および海外研究のレビューを中心に」『メルコ管理会計研究』 vol.8, no.1, pp.17-36.
53. 乙政佐吉(2005) : 「方針管理とバランス・スコアカードの関係に関する研究」『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』 no.6, pp.103-135.
54. Pike, R. H.(1988) : "An Empirical Study of the Adoption of Sophisticated Capital Budgeting Practices and Decision-Making Effectiveness", *Accounting & Business Research*, vol.18, no.72, pp.341-351.
55. Porter, M. E.(1985) : *Competitive Advantage*, Free Press.(土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳(1985) : 『競争優位の戦略』ダイヤモンド社.)
56. 酒井哲夫(2013) : 「経営革新を成功に導く統合業績マネジメントシステム(統合 PMS)」『追手門経営論集』 vol.19, no.1, pp.29-110.
57. 坂口博(1987) : 「予算管理における動機づけ要因に関する実証研究」『三田商学研究』 vol.30, no.5, pp.66-87.
58. 坂口博(1994) : 「経営環境の激変と製造企業の予算制度の動向 : 「わが国製造企業予算制度実態調査をもとにして」城西大学経済経営紀要, 12 no.1, 1-40.
59. 阪口博政(2014) : 「大学病院の原価計算システムの活用状況と今後の課題 : 10 大学病院のインタビューを通じて」『原価計算研究』 vol.38, no.2, pp.124-135.
60. 櫻井通晴(2010) : 「インタンジブルズとレビューテーション・マネジメント」『管理会計学』 vol.18, no.2, pp.41-51.
61. 佐藤和美(1998) : 「長期原価低減と原価風土」『環境と経営』 vol.4, no.2, pp.133-144.

62. 佐藤和美(2007) :「マネジメント・コントロールの諸概念と基本要素」『環境と経営』 vol.13, no.2, pp.15-25.
63. 佐藤康男(1995) :「日本企業の予算管理-1・実態調査と問題点」『経営志林』 vol.32, no.1, pp.25-38
64. 妹尾剛好・横田絵理(2015) :「変革型リーダーシップが水平的インタラクティブ・ネットワークに与える影響についての予備的研究」『メルコ管理会計研究』 vol.8, no.1, pp.3-16.
65. 妹尾剛好・福島一矩(2012) :「日本企業における原価企画の探索的研究 : 製造業と比較したサービス業の実態」『原価計算研究』 vol.36, no.1, pp.45-57.
66. 関口操(1959) :「経営政策と経営計画 : 長期経営計画について(経営計画の諸問題)」『経営學論集』 vol.30, pp.82-93.
67. 谷武幸(1996) :「原価企画のエレメント : 日独比較」『國民經濟雑誌』 vol.173, no.3, pp.35-49.
68. 賴誠(1994) :「職能横断的組織の意義と効率的調整の前提条件について : 水平関係の業績管理会計構築のための予備的考察」『滋賀大学経済学部研究年報』 no.1, pp.79-100.
69. 内田昌利(2008) :「財務的業績目標と文化的要因--予算管理論との関連において」『北海学園大学経営論集』 vol.6, no.1, pp.49-67.
70. 渡邊直人・妹尾剛好(2014) :「管理会計システムがトランザクティブ・メモリー・システムに与える影響 : 文献レビューに基づく考察」『原価計算研究』 vol.38, no.1, pp.106-115.
71. 山根里香・小倉昇・國部,克彦(2013) :「マネジメント・プロセスの側面からみた環境配慮型設備投資の現状と課題」『原価計算研究』 vol.37, no.2, pp.33-45.
72. 山本昌弘(2002) :「日本企業の国際資本予算-多変量解析モデルによる実証分析」『明大商学論叢』 vol.84, no.1, pp.147-163.
73. 横田絵理・妹尾剛好(2011) :「予算管理への影響要因 : 予算編成・目標の困難化と戦略リンクの強化への影響分析」『原価計算研究』 vo.35, no.1, pp.107-119.
74. Yukl, G.A.(2005) : *Leadership in Organizations*, Pearson Prentice Hall.

経営実務研究 第14号

The Journal of Business Administration Vol.14

発行日 2019年12月31日

発行所 日本経営実務研究学会

〒275-0016 千葉県習志野市津田沼2丁目17番1号

千葉工業大学社会システム科学部 遠山正朗研究室内

編集 日本経営実務研究学会 学術委員会

©2019 ABA Printed in Japan

本論文集の全部または一部の無断複写は、著作権法上の例外を除き、禁じられています。