



ISSN 2434-3188

経営実務研究

The Journal of Business Administration

第 16 号

日本経営実務研究学会

Japan Association for Business Administration

2021年12月

経営実務研究 第16号

目次

【査読論文】

- ABM 成長マトリックスにおける貢献利益をもちいた業績測定 1
－ A 社の事例検証をとおして －
 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）
- 法人成りの益金および損金の帰属に関する問題 19
－ 法人税基本通達 1-2-1 を中心として －
 長谷川記央（秀明大学 高崎経済大学）

【自由論文】

- 農業経営における管理会計の視座..... 41
 関 利恵子（信州大学）
- イノベーション創出のための組織資産の活用..... 61
－ マネジメント・コントロール・システムと PM 理論の関係性 －
 奥 倫陽（東京国際大学）

【査読論文】

ABM 成長マトリックスにおける貢献利益をもちいた業績測定

－ A 社の事例検証をとおして －

The case study of ABM-Growth-Matrix for performance measurement by
marketing and contribution margin method
: Through the case 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 measure performance from the strategic segment and the customer segment using a new framework that incorporates marketing and contribution margin method in ABM-Growth-Matrix. Through this study, we succeeded in visualizing issues that could not be seen in ABM-Growth-Matrix so far.

For example, in the verification of the customer segment, it is pointed out that a large amount of sales department salary is allocated to customer B, which has a low priority, instead of priority customer A, which put pressure on the net profit of customer B. In this way, ABM-Growth-Matrix makes it possible to provide such management information to management.

As Kotler & Keller (2015) argues, management will be able to modify or rethink strategic from this management information. From this point of view, the new performance measurement technique in ABM-Growth-Matrix presented in this study could make it possible to provide management issues to managers and middle-managers.

1. はじめに

本研究の目的は、ABM 成長マトリックスにおいて、収益、費用、利益の視点から、新たな業績測定技法を検証することである。本研究に先立ち、石井・川口（2019）と石井・川口（2020）において、マーケティングと管理会計の接合が企業の成長性と収益性へ与える影響が検証されている。石井・川口（2019）では、アンゾフの成長グリッドにターゲット顧客に注力するマーケティング技法である ABM（Account Based Marketing）を融合する独自のフレームワークが示された。アンゾフの成長グリッドは既存顧客と新規顧客、既存製品と新規製品から、経営戦略を市場浸透戦略、製品開発戦略、市場開拓戦略、多角化戦略にセグメント分けするものである。一方、ABM は顧客をランク¹ごとにセグメントに区分し、集中的に攻略する顧客を明らかにするものである²。これらを融合したフレームワークが図表 1 であり、株式会社エスシーツーにより考案され「ABM 成長マトリックス」と称される。石井・川口（2019）では A 社のデータをもちいて ABM 成長マトリックスによる検証がおこなわれ、ターゲット顧客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測定³が可能であることが示唆された⁴。

図表 1 ABM 成長マトリックス

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

出所：株式会社エスシーツー

¹ A 社のターゲット分類項目は 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。

² 庭山（2016）『究極の B to B マーケティング ABM』を参照のこと。

³ 成長性は一般的指標である売上高および売上総利益の当年前年比（当年度－前年度/前年度×100）がもちいられた。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。

⁴ このフレームワークの有効性を証明するため、一般的なアンゾフの成長グリッドと ABM 成長マトリックスにおけるターゲット顧客ランク A だけの結果を比較検証した。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ランク A 顧客の方が大幅にマイナスとなっており、ABM 成長マトリックスによりランク A 顧客への攻略不足が露呈された。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 成長マトリックスのランク A 顧客が大幅に良い数値を示しており、ターゲット顧客に対する攻略成果を測定していることが分かる。このように ABM 成長マトリックスは、従来の成長グリッドでは見えない子細な活動成果を可視化したのである。

さらに、石井・川口（2020）では、ABM 成長マトリックスにおける収益性分析の有効性が検証された。サンプルは前回同様 A 社であり、収益性分析は売上総利益率、売上総利益率予実差異、収益貢献度から成長性が検証された。検証の結果、メインターゲットである A ランク顧客において A 社が設定する収益基準よりも低いカテゴリーの存在が明らかにされた。要するに、ABM 成長マトリックスの検証から A 社の収益性マネジメントは万全ではなかったことが露呈されたのである。

これらの研究は、成長性指標および収益性指標の視点から、ABM 成長マトリックスにおいて企業の成長性測定が可能であることを示唆している。しかしながら、売上高、売上総利益、収益性からの検証だけでは、全体的な成長の測定はまだ不十分といえる。すなわち費用の視点が抜けているのである。したがって収益、費用、利益からの検証が不可欠となる。本研究では、ABM 成長マトリックスの戦略セグメントおよび顧客セグメントにおいて、収益、費用、利益をもちいて業績測定を試みる。つまり、戦略セグメントは総論として、顧客セグメントは各論として、2つの視点から総合的な分析が可能となるのである。

第2節では主に管理会計におけるセグメント別業績評価について先行研究のレビューをおこない、従来技法の課題点を明らかにした上で、本研究に資する知見を得る。第3節はリサーチ・デザインである。先行研究のレビューを鑑み本研究において適切な実証技法と使用データ等を取り決める。第4節においてはリサーチ・デザインで取り決めた部門別業績の測定技法をもちいた実証結果から、ABM 成長マトリックスにおける戦略セグメントおよび顧客セグメントの有効性と課題を見だし、ABM 成長マトリックスをもちいたセグメント別業績測定の可能性を評価する。第5節は本研究のむすびとして、本研究で得られた含意と今後の研究課題を明示する。

2. 先行研究のレビュー

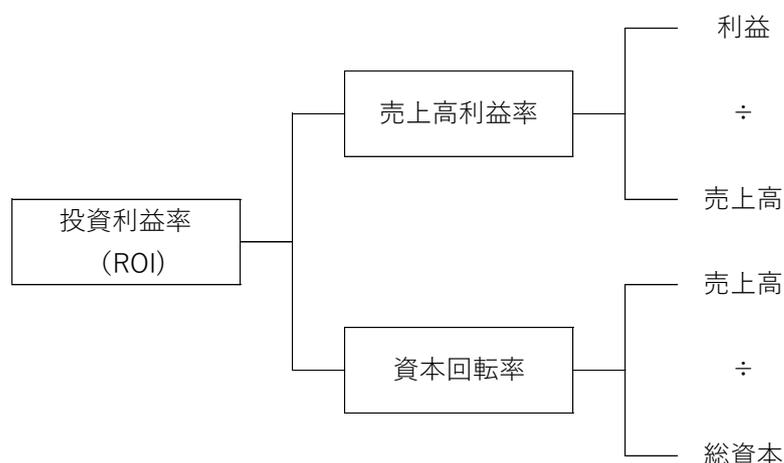
本節の目的は、セグメント別に業績測定を可能とする技法について先行研究のレビューをおこない、本研究に資する知見をみいだすことである。セグメント別の業績評価に類似するものとして、事業部など部門ごとの業績測定法がある。そこで、部門別の業績測定に関する主要な先行文献をレビューしていくことにする。

ジョンソン、キャプラン（1992）は、部門ごとの業績測定について、その歴史と背景を取りあげている。部門ごとの業績測定は産業革命後、すでに 19 世紀中頃には始まっていたという。輸送や通信の発展による規模の経済の結合が、マーシャル・フィールド、シアーズ、ウルワースなど、小売業独自の内部業績尺度を進展させた。小売業では、仕入、価格設定、販売という諸活動の測定が必要となり、売上高から売上原価と営業費を差し引く部門別の営業利益や在庫回転率などの尺度が必要となったからである。その後、1920 年代にデュポン火薬会社が多角化経営を進めるために考案した、部門業績測定を可能とする投資利益率（ROI）は、その後の管理会計の重要な尺度となったことは有名である。

櫻井（2015）は、投資利益率に代替する部門別業績測定技法について論じている。これ

まで多くのアメリカ企業は、投資利益率（＝利益/投資額×100）をもとに事業部業績の評価を行ってきた。投資利益率が優れた業績評価尺度である理由は、投資効率の良否が判断できるためである。投資利益率（ROI）の分解は図表2のようなデュポン・チャートシステムをもちいて、売上利益率と資本回転率から求められる（Solomons,1965,p.153）。しかしながら、投資利益率の分子である利益を増大することは容易ではない。一方、分母の投資額を減らすことは事業部長の範疇であること事が多い。そのため、事業部長が将来見込みのある投資から手を引いてしまう可能性が指摘されてきた。つまり投資利益率を重視する経営は、短期志向になりかねないことを示唆しているのである。

図表2 投資利益率の分解：デュポン・チャートシステム



出所：櫻井（2015）より筆者作成

櫻井（2015）は投資利益率の主な代替的な業績評価基準として、経常利益⁵、売上高利益率、残余利益（残余利益＝管理可能利益－資本コスト）⁶についても論じている。たとえば我が国の事業部における業績評価は、一般的に売上高、成長率、利益額、投資利益率、経常利益、EVA、売上高利益率などの計数的指標が重視されてきた。そこに組織文化、人材育成の成果、新製品開発力、技術力、管理能力、社会への貢献度など非計数的な要因が加味される。とりわけ事業部の業績は売上高利益率（＝利益/売上高）をもちいて評価され

⁵ 経常利益は税金コストを鑑みず有利子負債を勘案した時代における評価手法としては適切であろうが、近年の企業経営は間接金融に依存しないことも多いことも指摘している。

⁶ 残余利益は税引後利益から資本コストが控除されるため、事業部評価に税引後利益をもちいるべきではないとする批判は多い。そのため残余利益を部門業績測定に導入している企業の割合は米国でさえ10%以下であるという。

ることが多い。投資利益率の重視は事業部投資を控える傾向となり、将来の収益性を悪化させる可能性を回避するためである。一方、投資の評価については、利益ではなく売上高と投資額から求められる資本効率が重視されている⁷。

櫻井（2015）はこれらの部門別業績測定現状を踏まえ、適切な部門ごとの業績把握について、純利益法と貢献利益法を取りあげている。純利益法は本社費を何らかの基準にもとづいて配賦する方法である。一般的には、売上高－売上原価＝売上総利益－販売費・管理費＝営業利益－本社費＝純利益、という計算から求められる。しかしながら、純利益法では売上原価と販売費・管理費が変動費と固定費に区分されておらず、本社費は恣意的に配賦される可能性がある。ひとつの理由として、事業部が原価発生原因主義ではなく、売上高という負担能力主義⁸であることが取りあげられている。一方、本社費を事業部に配賦しない手法として、貢献利益法がある。貢献利益法は図表3のように、売上高－変動費＝限界利益－事業部固定費＝貢献利益－本社費＝純利益で求められる。費用は変動費と固定費に区分され、売上高基準、投下資本基準、人数基準、いくつかの指標をウエイト付けた公式法などの比率をコスト・ドライバーとして事業部へ配賦される。本社費は事業部以外で発生した費用として、事業部には配賦されないことが特徴である。

図表3 貢献利益法による部門別業績測定事例

	貢献利益法による損益計算書			(単位：円)
	全社損益	事業部A	事業部B	
売上高	10,000,000	4,000,000	6,000,000	
変動費	4,000,000	1,800,000	2,200,000	
限界利益	6,000,000	2,200,000	3,800,000	
事業部固定費	1,500,000	600,000	900,000	
貢献利益	4,500,000	1,600,000	2,900,000	
本社費	3,000,000			
純利益	1,500,000			

出所：櫻井（2015）より筆者作成

⁷ 投資効率は「かんぱん方式」などを実行することにより高められるとしている。

⁸ 売上高をコスト・ドライバーとした場合、売上高がもっとも高い部門が本社費の多くを負担することになる。

つぎに取りあげる先行文献は、管理会計の専門分野ではなく、マーケティング論からの部門別業績測定についてである。コトラー・ケラー（2014）は、経営者は財務分析をもちいて純資産利益率に与える諸要因を明らかにする必要性を論じている。純資産利益率（純利益/純資産）は、総資産利益率（純利益/総資産）⁹と財務レバレッジ（総資産/純資産）から検証することが出来る。製品、地域、顧客グループ、セグメント、流通チャネル、注文量別など、更に詳しい財務分析から、どの要因を拡張すべきか、もしくは縮小すべきかなどの検証をおこない、様々なベネフィットが得ることが出来る。その上で、部門別の業績測定の事例が詳細に取りあげられている。部門別の業績測定には3つのステップがあり、最初のステップは職能別経費の明確化である。それぞれの活動にどれだけの経費が掛かったのかを明確にする。たとえば図表4のように、給与総額9300ドルの内、販売活動に係る比率で費用5,100、同じく広告1,200、梱包配送1,400、請求集金1,600というように実働に沿う配賦をする。その他の経費も同様の配賦が必要である¹⁰。

図表4 ステップ1：費用配賦

通常経費	合計	販売	広告	梱包配送	請求集金	(単位：ドル)
給与	9,300	5,100	1,200	1,400	1,600	
賃借料	3,000	—	400	2,000	600	
消耗品費	3,500	400	1,500	1,400	200	
	15,800	5,500	3,100	4,800	2,400	

出所：コトラー・ケラー（2015）より筆者作成

ふたつ目のステップは、各チャネルへの経費配賦である。図表5の事例では、金物店、園芸用品店、百貨店、それぞれのチャネルでおこなわれた活動の回数をコスト・ドライバーとしている。販売は訪問275回を総販売経費5,500ドルで割ると、単位当たり経費20ドルを求めることが出来る。同様に広告活動100回と3,100ドルで単位当たり経費31ドル、梱包配送は受注件数80回4,800ドルの単位当たり経費60ドル、請求集金も受注件数80回と2,400ドルで単位当たり経費として30ドルが算出される。

⁹ 総資産利益率は売上高利益率と総資産回転率の積であり、その結果から、たとえば売上高の増加やコスト削減による売上高利益率の向上、売上高の増加または在庫や売掛金など資産の削減による総資産回転率の向上、これらの策が考えられることを示唆している。

¹⁰ 事例では事務所賃借料は間接活動に配賦され、販売活動には配賦されずゼロである。

図表 5 ステップ 2：各チャンネルへの配賦

チャンネルタイプ	販売	広告	梱包配送	請求集金	(単位：ドル)
金物店	200	50	50	50	
園芸用品店	65	20	21	21	
百貨店	10	30	9	9	
単位数 (回数)	275	100	80	80	
機能別経費	5,500	3,100	4,800	2,400	
÷ 単位数	275	100	80	80	
単位当たり経費	20	31	60	30	

出所：コトラー・ケラー（2015）より筆者作成

最後のステップは、マーケティング・チャンネル別の損益計算書の作成である。図表 6 の事例では、各チャンネルの経費はステップ 2 で示した各チャンネル経費項目の回数と、単位当たり経費を掛けたものが配賦されている。このように配賦した経費から各チャンネルの損益をみると、もっとも売上高が多い金物店の純利益は+450 ドルでしかない。一方、百貨店の売上高は金物店に及ばないが、純利益を+5,060 ドルも稼ぎ出している。売上高だけで各チャンネルの損益は正確に測定できないことが分かる。

一方で、この技法については配賦にもちいたコスト・ドライバーの選定に恣意性をはらむこと、分析対象とする費用は全原価計算とするのか直接原価計算にするのかという問題、さらに賃借料など共通原価の配賦と役員報酬や税金など追跡不可能な共通原価の取り扱いなど、多くの課題が横たわることも指摘されている。コトラー・ケラー（2015）の所見では、全原価計算は恣意的な原価配分による共通原価を含めることで実際の原価管理が弱まる懸念があり、他方で直接原価計算は直接原価と追跡可能な共通原価に限定していることから原価管理が効率化されるとしている。くわえて活動基準原価(ABC)会計などを採用すれば、経営者はより改善した実際原価の把握に注意を向ける利点を論じている。

図表 6 ステップ 3：チャンネル別損益計算書

	金物店	園芸用品店	百貨店	企業全体	(単位：ドル)
売上高	30,000	10,000	20,000	60,000	
売上原価	19,500	6,500	13,000	39,000	
売上総利益	10,500	3,500	7,000	21,000	
経費					
販売					
訪問(20ドル/回)	4,000	1,300	200	5,500	
広告(31ドル/回)	1,550	620	930	3,100	
梱包配送					
注文(60ドル/回)	3,000	1,260	540	4,800	
請求集金					
注文(30ドル/回)	1,500	630	270	2,400	
総経費	10,050	3,810	1,940	15,800	
純利益または損失	450	(310)	5,060	5,200	

出所：コトラー・ケラー（2015）より筆者作成

本節では、部門別の伝統的な業績測定方法について主要な先行研究を取りあげた。ジョンソン、キャプラン（1992）は、産業革命以後の部門別業績測定の成り立ちと、1920年代にデュボンが考案した投資利益率（ROI）がこれまで広くもちいられてきた事が示されていた。櫻井（2015）では、投資利益率のいくつかの課題が取りあげられ、代替基準として我が国では売上高利益率もちいられていること、また、売上高利益率の測定技法として、本社費を部門ごとに配賦する純利益法と、変動費と固定費を区分し本社費は部門に配賦しない貢献利益法が詳説されていた。

コトラー・ケラー（2015）においては、マーケティングの視点から部門別業績の測定技法の事例が取りあげられていた。事例は貢献利益法であるが、本社費は部門に配賦せず、マーケティング活動に係る限定された費用のみを配賦することで、部門が創出する利益を明確に把握している点が特徴である。また、全原価計算は恣意的な原価配分により原価管理が弱まる懸念があるが、直接原価計算は原価管理が効率化され、活動基準原価(ABC)会計と併せ経営者はより実際原価の測定に注意を向ける利点を論じていた。

3. リサーチ・デザイン

本節では本研究の実証技法について取り決める。前節では部門別業績測定法について、主に櫻井（2015）とコトラー・ケラー（2015）を概観した。投資利益率（ROI）における部門長裁量による投資意欲低下の問題と短期志向性、純利益法は経費が固定と変動に区分されず本社経費が各部門に配賦されてしまう点など、それぞれ課題が明らかにされた。こ

れらレビューを鑑み、固定変動の経費分類とコスト・ドライバーによる各部門への配賦、本社費用を各部門に配賦しない技法である貢献利益法が、部門別業績の測定には比較的適していると考えられる。したがって、本研究の部門別業績測定では貢献利益法による損益計算書の作成を適用する。くわえて本研究では、コトラー・ケラー（2015）の事例で示された、対象とする活動に係る限定した費用科目のみを各部門へ配賦し、本社費用も各部門へ配賦しない技法を踏襲するものとする。マーケティングの概念を加味する技法をもちいる事により、一般的な貢献利益法と比して、より部門別に特化した業績の輪郭を鮮明化できるだろう。

本研究の対象サンプルは、石井・川口（2019）および石井・川口（2020）と同じく専門商社のA社とする。A社は国内外に8社の専門商社、技術商社、専門部品メーカーなどを擁する非上場の中小企業体であり、社歴はおよそ半世紀、グループでの年商は50億円規模である。A社は石井・川口（2019）で示されているように、株式会社エスシーツーで考案されたABM成長マトリックスを導入している。本研究においては、ABM成長マトリックスをもちいて、A社の部門別業績測定をおこなうものである。ただし、本研究ではA社に既存する部門別の業績を測定するのではない。ABM成長マトリックスは市場浸透戦略、製品開発戦略、市場開拓戦略、多角化戦略の4つの戦略セグメント、そして顧客への攻略優先度をA、B、Cのランク分けする顧客セグメント、これら2つの視点から成長性を分析する技法である。したがって、本研究では戦略セグメントと顧客セグメントに着目し、セグメントごとの業績を測定するものである。

使用するデータは、A社の2019年度財務データおよび非財務データ¹¹である。売上高データおよび売上原価データは財務諸表から得た実績値である¹²。A社ではABM成長マトリックスをもちいているため、普段から4つの戦略セグメント別に売上高と売上原価が実績値で集計されている。経費データは、コトラー・ケラー（2015）の事例を模して販売、梱包配送、請求集金、消耗品費、賃借料に限定した。販売活動に係る勘定科目は営業部門の給与、出張などの旅費交通費、顧客との打ち合わせ会議費、重要顧客の会食などの交際費、媒体広告や展示会の参加費など広告費である。戦略セグメントおよび顧客セグメントへ配賦するコスト・ドライバーは顧客数とした。A社の販売体制において、顧客規模や取引規模に関わらず販売の過程と工数はさして変わらず、販売担当者は各戦略セグメントに跨り数社を担当しているからである。なお、1社が複数の戦略セグメントに該当する場合（新規製品・既存製品の両方を販売した場合）、売上高の割合が大きい方の戦略に所属するとみなして各戦略セグメントの顧客数を算出し、その数をコスト・ドライバーとして営業部門給与を配賦している。

¹¹ 財務データは財務諸表、非財務データは受注履歴、出荷履歴、営業活動履歴、顧客324社のデータベース、中期経営計画資料、である。

¹² ただしこれらはA社における秘匿情報のため、数値や桁を訂正して使用している。円などの単位も一切示していない。

梱包配送の費用で取りあげる勘定科目は、物流部門の給与と配送費である。A社では梱包と伝票作業は自社物流部門ですべておこない、配送のみ専門宅配業者に依頼している。また、顧客への配送頻度は原則月1回の集中配送である。次に請求集金に関して、A社では請求集金に係る活動を販売担当者ではなく経理部門がすべて代行している。したがって取りあげる勘定科目は経理部門の給与となる。なお、コスト・ドライバーは販売と同じく顧客数とした。A社では顧客への請求集金は原則的に月1回であり、顧客への請求および顧客からの入金も多くがWeb上での自動化が進んでいる。消耗品費は販売部門、物流部門、経理部門の合計を、顧客数をコスト・ドライバーとして配賦したものである。際立って消耗品費のかかる顧客は存在していない。最後の勘定科目は賃借料である。A社の本社は自己所有であるが、大阪営業所、名古屋営業所、福岡営業所は賃借である。人事総務などの機能は本社に集約されている。したがって営業所の賃借料は販売活動に供する費用である。ここでもコスト・ドライバーは顧客数である。特定の顧客のために地方へ営業所を出店しているわけではないからである。

以上の内容を加味した本研究でもちいるフレームワークが、戦略セグメント分析は図表7、顧客セグメント分析は図表8である。

図表7 ABM成長マトリックス：戦略セグメント業績測定

	市場浸透	製品開発	市場開拓	多角化	企業全体	(単位：ドル)
売上高						
売上原価						
粗利益						
経費						
販売						
営業部門給与						
旅費交通費						
会議費						
交際費						
広告費						
梱包配送						
物流部門給与						
配送費						
請求集金						
経理部門給与						
消耗品費						
賃借料						
総経費						
純利益または損失						

図表 8 ABM 成長マトリックス：顧客セグメント業績測定

	市場浸透			製品開発			市場開拓			多角化			企業全体			合計 (851万)
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	
売上高																
売上原価																
粗利益																
経費																
販売																
営業部門給与																
旅費交通費																
会議費																
交際費																
広告費																
梱包配送																
物流部門給与																
配送費																
請求集金																
経理部門給与																
消耗品費																
賃借料																
総経費																
純利益または損失																

4. 結果と検証

本節では本研究の実証結果と検証について論じる。まず、図表 9 の戦略セグメントの結果をみてみよう。市場浸透戦略は売上高 2,075,207、粗利益 351,933、総経費 81,810、純利益は 270,123 の黒字であった。製品開発戦略においては売上高 551,295、粗利益 43,188、総経費 16,362、純利益 26,826 である。市場開拓戦略は売上高 192,876、粗利益 16,401、総経費 20,138、純損失△3,737 であり、戦略セグメントにおいて唯一の赤字であることが分かる。最後に、多角化戦略は売上高 331,411、粗利益 24,710、総経費 17,621、純利益 7,089 である。

これら結果にもとづき、ABM 成長マトリックスによる戦略セグメントの業績測定についての検証を行う。最初に、市場浸透戦略は全体売上高の 66%、全体純利益 90%を占めており、ともに A 社の屋台骨であることは一目瞭然である。これまで構築してきた既存顧客と既存製品が売上高および純利益の源泉であることは、何ら不思議な結果ではないだろう。しかしながら、既存顧客と既存製品の収益を主とする市場浸透戦略は、顧客の設計変更や製品の陳腐化などにより、時間と共に収益は逡減していく運命にある。したがって、企業は将来の屋台骨としての市場浸透戦略の育成を、他の 3 つの戦略セグメントで展開しなければならないのである。現状、つまり既存顧客への既存製品の販売に頼りきっている状態は、リスクヘッジが不十分ということであり、外部環境が変化した場合に深刻なダメージを受ける可能性がある。この観点からみると、比較的アプローチが容易な既存顧客に対して展開される製品開発戦略における売上高と純利益は、決して満足のいくものではないだろう。A社が既存顧客へ新規製品を拡販できない何かしらの理由が横たわっていると考えられ、経営者およびマネジャーはこの点の原因を早急に対処する必要がある。

同様の課題は、純利益が赤字である市場開拓戦略にも見いだすことができる。全体からみて市場開拓戦略の赤字幅は比較的大きいものとは言い切れないが、経営者とマネジャーは純損失△3,737 の意味合いと原因を理解しなくてはならない。たとえば、市場開拓戦略

の粗利益に占める営業部門給与の割合を計算すると 63.97%であり、他の戦略セグメントと比べて高い割合にあることが分かる¹³。ABM 成長マトリックスで可視化された内容を鑑み、なぜ市場開拓戦略が赤字セグメントとなっているのか、その要因はいったい何か、どのように黒字化すべきか、もしくは、投資費用として赤字を許容すべきなのか、経営者およびマネジャーは意思決定をしなければならないのである。

一方、新規顧客と新規製品の交点である多角化戦略は、売上高は健闘しているようにみえる。売上高は既存顧客と既存製品から成る製品開発戦略に次ぐものである。新規顧客と新規製品の拡販は、顧客とのチャネル構築もままならない状況から始まるものであり、一般的に攻略のハードルが高く困難な戦略とも考えられる。そのような状況下、多角化戦略の奮闘はA社の成長性を促すものと期待されるセグメントといえよう。石井・川口（2019）で示されていたように、A社は慢性的に多角化戦略が脆弱である。しかしながら、2019年に新規プロジェクトから新規顧客と新規製品を獲得し、純利益は大きくないものの、多角化戦略の正のモメンタムが他の戦略をも刺激する可能性を示唆できよう。

図表 9 ABM 成長マトリックス：戦略セグメント業績測定

	市場浸透	製品開発	市場開拓	多角化	企業全体
売上高	2,075,207	551,295	192,876	331,411	3,150,789
粗利益	351,933	43,188	16,401	24,710	436,232
経費					
販売					
営業部門給与	42,621	8,524	10,491	9,180	70,816
旅費交通費	7,671	1,534	1,888	1,652	12,746
会議費	512	102	126	110	850
交際費	1,660	332	409	358	2,758
広告費	1,537	307	378	331	2,554
梱包配送					
物流部門給与	8,391	1,678	2,065	1,807	13,942
配送費	9,797	1,959	2,412	2,110	16,279
請求集金					
経理部門給与	4,614	923	1,136	994	7,667
消耗品費	2,439	488	600	525	4,053
賃借料	2,567	513	632	553	4,266
総経費	81,810	16,362	20,138	17,621	135,931
純利益または損失	270,123	26,826	-3,737	7,089	300,301
コスト・ドライバー(顧客数)	195	39	48	42	324

¹³ 戦略セグメント別に営業部門給与と対粗利益の比率をみると、市場浸透戦略は 12.11%、製品開発戦略 19.74%、多角化戦略 16.23%となっており、市場開拓戦略では営業部門給与が高額になる何らかしらの要因があると推定される。

つぎに、顧客セグメントの結果をみてみよう。図表 10 のとおり、市場浸透戦略の顧客 A は、売上高 877,825、粗利益 179,537、総経費 14,264、純利益 165,272 である。顧客 B では売上高 866,519、粗利益 130,332、総経費 42,793、純利益 87,539、顧客 C においては売上高 330,864、粗利益 42,064、総経費 24,753、純利益 17,311 となっている。つぎに製品開発戦略において、顧客 A では売上高 156,300、粗利益 22,759、総経費 4,615、純利益 18,144、顧客 B は売上高 222,107、粗利益 10,669、総経費 9,230、純利益 1,439、顧客 C において売上高 172,888、粗利益 9,760、総経費 2,517、純利益 7,243 である。市場開拓戦略では、顧客 A の売上高 129,750、粗利益 5,720、総経費 2,937、純利益 2,783、顧客 B は売上高 53,617、粗利益 8,150、総経費 10,908、純利益△2,758、顧客 C では売上高 9,509、粗利益 2,532、総経費 6,293、純利益△3,761 であった。最後に多角化戦略は、顧客 A の売上高 36,186、粗利益 3,099、総経費 2,098、純利益 1,001、顧客 B では売上高 269,941、粗利益 18,885、総経費 13,845、純利益 5,040、顧客 C においては売上高 25,284、粗利益 2,725、総経費 1,678、純利益 1,047 である。

顧客セグメント分析では、戦略セグメント分析による総論的な観点とは異なり、各論的な景色が広がっている。A 社を支える市場浸透戦略では、顧客 A と顧客 B の純利益を足すと全体純利益の 84% を占めていることが分かる。一見して安定経営の実践を示唆するものであるが、現在の A 社を支える純利益のほとんどを市場浸透戦略が担っており、言い換えれば、A 社を将来支える予備軍が存在していないことも指摘できる。また、営業部門給与と旅費交通費についてみると、顧客 A の営業部門給与 7,431、旅費交通費 1,338 に対し、顧客 B の営業部門給与 22,294、旅費交通費は 4,013 とそれぞれ顧客 A のおよそ 3 倍となっており、顧客 B の営業活動効率に何らかの課題が窺える。顧客セグメントではマーケティング手法である ABM にもとづき、注力すべき順に A、B、C と攻略目標を分類するが、メインターゲットである顧客 A よりも顧客 B の経費が掛かることは本末転倒ともいえよう。経営者およびマネジャーはこの検証から課題を克服し、顧客 B の営業活動効率化を検討すべきである。

つぎに製品開発戦略では、顧客 A、顧客 B、顧客 C、すべての純利益が相対的に少ないため、全体純利益への貢献度合いが低いことがわかる。特に、顧客 B の純利益貢献度は 0% である。これは顧客 B における営業部門給与が顧客 A の約 2 倍となっていることが主要因である。メインターゲットである顧客 A に対して経営資源が上手く集中できていないようである。そもそも製品開発戦略とは、既存顧客を拡販対象としているため、これまで構築した関係性を最大限に活かすことが出来る戦略領域である。それにも関わらず、A 社はこの利点を活かすことが出来ていないように見える。近未来の収益源として、製品の参入障壁が比較的低い製品開発戦略の再考が必要ではないだろうか。

市場開拓戦略においては、全体の純利益が赤字である。その内訳を ABM 成長マトリックスでみると、顧客 A の純利益は若干の黒字 2,783 であるが、顧客 B の純利益は△2,758、顧客 C は△3,761 であることが分かる。それらの主要因は営業部門給与の割合の高さであ

り、顧客 A の 1,530 に対して顧客 B は約 4 倍の 5,683、C ではおよそ 2.5 倍の 3,729 となっている。この結果は市場開拓戦略におけるメインターゲット以外での費用過大を意味するものであり、営業活動資源の割り当て再考の必要性を示しているのである。メインターゲットである顧客 A は純利益が黒字にもかかわらず、顧客 B および顧客 C の赤字に引きずられる事態は許容されるものか、十分検討の余地がある。

最後に多角化戦略の実証結果をみてみよう。顧客 A、顧客 B、顧客 C、それぞれの純利益は僅かながらも黒字である。先に取りあげたように、多角化戦略の停滞は A 社の課題であったが、新たなモメンタムを得て成長軌道を描こうとしているようにみえる。しかしながら、メインターゲットである顧客 A の営業部門給与が 1,093 にもかかわらず、顧客 B が 7,213 と約 6.5 倍であることが気にかかる所であろう。多角化戦略においても、メインターゲットである顧客 A に対して経営資源の集中がなされていないのではないだろうか。市場開拓戦略と同様、経営資源配分の見直しが必要と考えられる。

図表 10 ABM 成長マトリックス：顧客セグメント業績測定

	市場浸透			製品開発			市場開拓			多角化			企業全体			合計
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	
売上高	877,825	866,519	330,864	156,300	222,107	172,888	129,750	53,617	9,509	36,186	269,941	25,284	1,200,060	1,412,184	538,545	3,150,789
経費																
販売																
粗利益	179,537	130,332	42,064	22,759	10,669	9,760	5,720	8,150	2,532	3,099	18,885	2,725	211,114	168,037	57,081	436,232
販売																
営業部門給与	7,431	22,294	12,896	2,404	4,809	1,311	1,530	5,683	3,279	1,093	7,213	874	12,458	39,998	18,360	70,816
旅費交通費	1,338	4,013	2,321	433	865	236	275	1,023	590	197	1,298	157	2,242	7,199	3,304	12,746
会議費	89	268	155	29	58	16	18	68	39	13	87	10	150	480	220	850
交際費	289	868	502	94	187	51	60	221	128	43	281	34	485	1,558	715	2,758
広告費	268	804	465	87	173	47	55	205	118	39	260	32	449	1,443	662	2,554
梱包配送																
物流部門給与	1,463	4,389	2,539	473	947	258	301	1,119	645	215	1,420	172	2,453	7,875	3,615	13,942
配送費	1,708	5,125	2,964	553	1,105	301	352	1,306	754	251	1,658	201	2,864	9,195	4,220	16,279
請求集金																
経理部門給与	805	2,414	1,396	260	521	142	166	615	355	118	781	95	1,349	4,331	1,988	7,667
消耗品費	425	1,276	738	138	275	75	88	325	188	63	413	50	713	2,289	1,051	4,053
賃借料	448	1,343	777	145	290	79	92	342	197	66	434	53	750	2,409	1,106	4,266
総経費	14,264	42,793	24,753	4,615	9,230	2,517	2,937	10,908	6,293	2,098	13,845	1,678	23,914	76,776	35,241	135,931
純利益または損失 (純利益 構成比)	165,272	87,539	17,311	18,144	1,439	7,243	2,783	-2,758	-3,761	1,001	5,040	1,047	187,200	91,261	21,840	300,301
コスト・ドライバー(顧客数)	55%	29%	6%	6%	0%	2%	1%	-1%	-1%	0%	2%	0%				
	34	102	59	11	22	6	7	26	15	5	33	4				324

本節では ABM 成長マトリックスの戦略セグメントおよび顧客セグメントをもちいて、貢献利益法を併せた実証結果から検証を行った。リサーチ・デザインの前で述べたように、コトラー・ケラー (2015) を参考として、活動に係る費用に限定した貢献利益法を取り入れていることが本測定技法の特徴である。はじめに、戦略セグメントの検証では、市場浸透戦略が A 社における売上高および純利益の源泉であることが明らかにされた。一方、その依存度の高さは将来の利益の源泉となるべく他の戦略の脆弱性を露呈していた。つぎに製品開発戦略においては売上高および純利益も冴えない状況であり、既に取りがある顧客群へ新製品展開が上手くなされていない可能性を示していた。市場開拓戦略では純利益が唯一赤字のセグメントであり、この結果をどのように解釈し対処するのか、経営者およびマネジャーの意思決定が必要と考えられる。最後の多角化戦略は、石井・川口 (2020) で指摘されていた売上高の低さを克服しつつあることが明らかにされた。

一方、顧客セグメントの検証においては、市場浸透戦略における顧客 B、製品開発戦略は顧客 B、市場開拓戦略の顧客 B と顧客 C、多角化戦略では顧客 B に対して、比較的多くの営業部門給与が配賦されていた。これら結果が示唆を持つとすれば、メインターゲットとしての顧客 A ではなく、顧客 B へより多くの経営資源が配賦されているという現実である。言い換えれば、主要な攻略目標に経営資源が多く配賦されていないのである。サンプルデータをみると顧客 B のセグメントに顧客数が集中し、しかもコスト・ドライバーが顧客数であるため、仕方ない結果とみることも一考かも知れない。しかしながら、そのような解釈では厳しい経済環境下で企業利益を上げることは出来ないのではないだろうか。しかるに経営者およびマネジャーは重点攻略目標である顧客 A に経営資源を集中させ、顧客 B 以下には効率的営業活動の運用や ICT 化の推進など英知を絞るべきであろう。このように ABM 成長マトリックス分析は、仔細な課題までも可視化し、経営者およびマネジャーへ経営情報の示唆を可能とするのである。

5. むすび

本研究の目的は、ABM 成長マトリックスにおいて、収益、費用、利益の視点から、新たな業績測定技法を検証することであった。第 2 節では管理会計における先行研究のレビューをおこない、部門別の業績測定方法について取りあげた。これまでデュボンが考案した投資利益率 (ROI) が部門業績評価に広くもちいられてきたが、櫻井 (2015) では投資利益率の課題が取りあげられており、代替基準として我が国では主に売上高利益率もちいられていることが示されている。また、売上高利益率の測定技法として、本社費を部門ごとに配賦する純利益法と、変動費と固定費を区分し本社費は部門に配賦しない貢献利益法が概説された。他方、コトラー・ケラー (2015) では、マーケティングの視点から部門別業績の測定技法の事例が取りあげられている。事例は貢献利益法であるが、マーケティング活動に関する費用のみが配賦され、部門が創出する利益を明確にしている点が特徴であった。

第 3 節ではリサーチ・デザインについて述べた。先行研究を鑑み、本研究の部門別業績測定では貢献利益法を適用している。くわえてコトラー・ケラー (2015) で示された、部門別活動に限定した費用科目のみを各部門へ配賦し、本社費用も各部門へ配賦しない技法を踏襲するものとした。マーケティングの概念を加味する技法をもちいる事により、一般的な貢献利益法と比べ部門別活動業績の鮮明化を目標としている。その上で、ABM 成長マトリックスにおける戦略セグメントおよび顧客セグメントを分析検証する。サンプルは石井・川口 (2019)、石井・川口 (2020) 同様、A 社とし、データは 2019 年度の財務および非財務データとした。

第 4 節においては、ABM 成長マトリックスにおける戦略セグメントおよび顧客セグメントから検証をおこなった。まず、戦略セグメントの検証では、市場浸透戦略が A 社における売上高および純利益の源泉であることが明らかにされた。しかしながら、その依存度

の高さは将来の利益源泉となる他の戦略の脆弱性を露呈している。つぎに製品開発戦略の売上高と純利益は黒字ではあるものの低い状況であり、既に取りがある顧客群へ新製品展開が上手くなされていない可能性を示している。市場開拓戦略は純利益が唯一の赤字セグメントであり、この結果解釈と対処は経営者およびマネジャーの意思決定が必要である。多角化戦略は石井・川口（2019）および石井・川口（2020）で指摘されていた課題に対する奮闘がみられ、売上高および純利益の低さが改善しつつあることが明らかにされた。

一方、顧客セグメントの検証においては、市場浸透戦略の顧客 B、製品開発戦略は顧客 B、市場開拓戦略では顧客 B と C、多角化戦略の顧客 B に対して、比較的多くの営業部門給与が配賦されていることが示された。これらの問題の本質は、メインターゲットの顧客 A ではなく、優先度が低い顧客 B へ多くの経営資源が配賦されていることである。サンプルデータでは顧客 B のセグメントに顧客数が集中し、しかもコスト・ドライバーが顧客数であるため、仕方ない結果とみることも出来る。しかしながら、経営者およびマネジャーは重点攻略目標に経営資源を集中させ、重点以外については営業の効率化を進展させる必要性が示唆された。

本研究の含意は、ABM 成長マトリックスにおいて、マーケティングの知見を取り入れた貢献利益法から業績測定を実証した事である。本研究により、これまでの ABM 成長マトリックスではみえなかった課題の可視化に成功したのである。たとえば顧客セグメントの検証では、重点顧客 A ではなく顧客 B に営業部門給与が多く配賦され、顧客 B の純利益を圧迫していることが指摘されている。本研究で示された ABM 成長マトリックスにおける新たな業績測定の技法は、経営者およびマネジャーへ経営課題の提供を可能とするものである。コトラー・ケラー（2015）が論じているように、経営者はこれら経営情報から戦略性を修正、もしくは再考することが出来るであろう。

本研究の限界は、本実証結果による部門別の業績測定だけでは、成長性についての測定は不明瞭である点である。ここまで ABM 成長マトリックスをもちいて、売上高および売上総利益、収益性、そして本研究では費用も加味した実証をおこなってきた。しかしながら、どの要素が成長性に影響を与える因子であるかは明らかにされていない。本研究のひとつの節目として、次回研究ではこの点を明らかにする予定である。

<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 戦略作成・実行の展開とプロセス』, 産業能率大学出版部.)
2. 石井宏宗・川口あすみ(2019) : 「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-」『経営実務研究』日本経営実務研究学会, Vol 14, pp.1-14.

3. 石井宏宗・川口あすみ (2020) : 「ABM 成長マトリックスと収益性分析 ―製品別・リンク別顧客の成長性と収益性の比較検証から―」『経営実務研究』日本経営実務研究学会, Vol 15, pp.1-16.
4. H.T. Johnson & R.S. Kaplan(1987) : *Relevance Lost*, Harvard Business School Pr. (鳥居宏史訳 (1992) : 『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰ー』, 白桃書房.)
5. Kotler, P & K. L. Keller (2006): *Marketing Management, Twelfth Edition*, Prentice-Hall. (恩蔵直人監修, 月谷真紀訳(2014): 『マーケティング・マネジメント』, 丸善.)
6. 櫻井通晴(2015) : 『管理会計 第六版』 同文館.
7. 庭山一郎(2016) : 『究極の B to B マーケティング ABM』 日経 BP.

【査読論文】

法人成りの益金および損金の帰属に関する問題

—法人税基本通達 1-2-1 を中心として—

Problems Related to The Attribution of Profits and Losses of Corporations

: Focusing on The Basic Corporate Tax Notification 1-2-1

秀明大学 高崎経済大学

長谷川記央

Shumei University, Takasaki City University of Economics

Hasegawa Norio

<Abstract>

When a sole proprietor establishes a company, the question is when the company will attribute income from the sole proprietor with respect to profits and losses.

It is concluded that the profits and losses of a corporation belong to the corporation from the day when it becomes a management entity sufficient to run a continuous business. If it is difficult to make the judgment, it is concluded that the assets used for the business of the sole proprietor belong to the corporation when the corporation makes the profit from use.

For this reason, it is not appropriate for profits and losses to be attributed to corporations uniformly on the day of business start, and individual and specific judgments are required.

2021年 9月 12日 受付
2021年 11月 22日 受理

1. 研究の目的と背景

法人成りの租税実務については、既に別稿¹において、納税者あるいは税理士が課税所得計算を行うにあたり、注意すべき事項は既に概ねまとめている。しかしながら、数名の実務家より、法人成りを行うにあたり、個人事業主の期間が短く、金融機関の預金口座開設ができなかった事例は、事業の所得が個人事業主に帰属するのか、法人に帰属するのかという疑問を投げかけられた。

確かに、法人税基本通達1-2-1においては、設立の日をもって事業年度の開始の日とすることとされており、設立の日をもって事業の所得が法人に帰属するかのようにも思われる。しかしながら、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまでに相当の時間を要し、当該期間は個人事業主として経済活動を行うこともあり、一律に事業から生ずる所得を法人に帰属させて良いのかという疑問が生じた。

したがって、租税実務の道標として、本論は法人成りの益金および損金の帰属の問題を論じ、租税実務に資することを目的として論ずるものである。

本論文の研究方法は、税務会計学的アプローチを採用している。伝統的規律論として研究するものであり、税務会計公準および税務会計原則に基づいて研究を行った。

2. 法人成りにおける税務会計に係る問題の概要

2. 1 事業年度の開始の日

法人成りを行う場合に、個人事業主から法人に円滑に事業を引き継ぐことができない場合がある。そのような場合に、所得の帰属するものが問題となる。

具体的には、個人事業主が法人を設立する場合の売上高について、会社設立の日をもって直ちに法人の所得と帰属しなければならないのか、個人事業主の所得として帰属することが可能であるのか、判断が難しい事例がある。

今日、租税実務においてこのような問題が多く発生するに至った理由として、犯罪による収益の移転防止に関する法律が施行したことがあげられる。

犯罪による収益の移転防止に関する法律は「犯罪による収益が組織的な犯罪を助長するために使用されるとともに、これが移転して事業活動に用いられることにより健全な経済活動に重大な悪影響を与えるものであること、及び犯罪による収益の移転が没収、追徴その他の手続によりこれを剥奪し、又は犯罪による被害の回復に充てることを困難にするものであることから、犯罪による収益の移転を防止すること等の確認、取引記録等の保存、疑わしい取引の届出等の措置を講ずることにより、組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律及び国際的な協力の下に規制薬物に係る不正行為を助長する行為等の防止を図るための麻薬及び向精神薬取締法等の特例等に関する法律による措置と相まって、

¹ 長谷川記央（2021）：「特集 法人成り、個人成り、組織変更の税務」税務QA, vol. 233. pp. 4-50.

犯罪による収益の移転防止を図り、併せてテロリズムに対する資金供与の防止に関する国際条約等の的確な実施を確保し、もって国民生活の安全と平穏を確保するとともに、経済活動の健全な発展に寄与することを目的とする。」(犯罪による収益の移転防止に関する法律1条)ものである。

①本人特定事項、②取引を行う目的、③当該顧客等が自然人である場合にあっては職業、当該顧客等が法人である場合にあっては事業の内容、④当該顧客等が法人である場合において、その事業経営を実質的に支配することが可能となる関係にあるものとして主務省令で定める者があるときにあっては、その者の本人特定事項について、特定事業者は確認を行わなければならないとする。

このような確認義務を果たせない場合には、金融機関は取引を開始することが困難となる。このような背景から、個人事業主から法人を設立した場合であっても、直ちに事業を行うことができない場合があり、課税所得の帰属が問題となる。

法人税基本通達は、「法人の設立後最初の事業年度の開始の日は、法人の設立の日による。この場合において、設立の日は、設立の登記により成立する法人にあっては設立の登記をした日、行政官庁の認可又は許可によって成立する法人にあってはその認可又は許可の日とする。」(法人税基本通達1-2-1)と明示している。

「法人の設立第1回事業年度は、当然その法人の設立の日に開始するが、この場合の法人の設立の日は、次によることとされている。

(1) 設立の登記によって設立する法人については、その設立の登記をした日とされる。

会社法上の会社、各種の協同組合等がその例である。一般社団法人及び一般財団法人も、同様である。

(2) 行政官庁の認可又は許可によって成立する法人については、その認可又は許可の日とされる。健康保険法の規定により設立される健康保険組合、厚生年金保険法の規定により設立される厚生年金基金及び企業年金連合会等がその例である。

なお、法人の設立時の損益の帰属については、その設立期間が異常に長期間にわたる場合及び個人営業を法人組織に改めるいわゆる法人成りの場合を除いては、その設立期間中の損益を設立第1期の所得計算に含めて申告することができる²とする。

すなわち、事業年度の開始の日については、原則として法人の設立の日であることには争いが無いところである。

また、法人の設立期間中の損益の帰属については「法人の設立期間中に当該設立中の法人について生じた損益は、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することができるものとする。ただし、設立期間がその設立に通常要する期間を

² 坂元左・渡辺淑夫監修(1979):『逐条詳解 法人税関係通達総覧』第一法規株式会社, p. 105.

超えて長期にわたる場合における当該設立期間中の損益又は当該法人が個人事業を引き継いで設立されたものである場合における当該事業から生じた損益については、この限りでない。」(法人税基本通達2-6-2)と明示されている。

法人税基本通達2-6-2は「設立期間中といえども、その設立中の法人が事実としてその法人名で商取引を行うということもあり得るし、またの種々の経費の支出が行われるということも事実として否定しきれないところである。そこで、この法人の設立期間中に生じた損益について、課税上どのように取り扱われるのかという疑問が生ずる。

この点については、設立中の法人を設立後の法人と切り離して一個の「人格のない社団又は財団」とみるのが旧商法上の通説のようであるが、このように両者を切断する考え方をそのまま課税関係に持ち込むとすれば、問題をいたずらに複雑にするだけであまり実際的でない。そこで本通達では、法人の設立期間中に生じた損益については、原則としてその設立後最初の事業年度、すなわち設立第1期の所得計算に含めて申告すれば足りることとしてごく実的な解決を図っている。

2 ただ、上記の原則に対しては若干の例外がある。すなわち、その第1は、その設立機関がその設立に通常要する期間を超えて長期にわたる場合である。設立機関が長期にわたる理由には種々のものがあると思われるが、ときとして漫然と設立登記をせず放置される場合等もあり得るし、いずれにしても、設立期間が長期にわたる場合に、その設立期間中の損益を設立第1期の所得計算に含めれば足りるとして、漫然と設立第1期の申告までその課税関係を放置してというわけにはいかない。このような場合には、旧商法上の考え方を採用して、人格のない社団等の所得として別個に法人税の申告が必要になることが考えられる。

次に、例外の第2としては、その法人の設立が、個人事業を引き継いで行われる。いわゆる「法人成り」の場合である。法人成りによる法人設立については、その前から個人事業が継続しているという事情があるので、一般の設立期間中の損益とは異なり、法人が設立されるまでの間の損益は、すべて原則として個人事業に帰属すると考えるのが税法上の建前である。したがって、このようないわゆる個人事業の法人成りの場合には、仮に設立期間が短い場合であっても、設立登記の前日までの損益は、すべて個人事業の損益として計算することとし、設立後の第1期に設立期間中の損益を含めるという考え方は採用できないのである。」³と明示する。

したがって、法人成りの場合には設立の日の前日までの損益については、個人事業主に帰属することが明示されているが、設立の日以後の損益については、どのように取り扱うのか、必ずしも明確ではないといえる。

法人税基本通達1-2-1は事業年度の開始の日については、法人の設立の日としている

³ 坂元左・渡辺淑夫監修(1979) pp. 503-504.

から、当然に法人の設立の日以後の損益については、法人に帰属すると解するのか、あるいは、当該通達は事業年度の開始の日を明示したにすぎず、損益の帰属事業年度については別途整理することがもとめられるところであると解するのかという問題が生ずるところである。

2. 2 実質所得者課税の原則の問題

所得税法および法人税法は、実質所得者課税の原則をあげている。

所得税法は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」(所得税法 12 条) と規定する。

法人税法は「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」(法人税法 11 条) と規定する。

法人成りの場合に、法人の設立の日前後の所得に対して、実質的な所得者が誰であるのかという問題が生ずることがあげられ、租税実務において混乱を招くことがある。したがって、本論においては、法人の設立の日前後所得について着目し、どのように租税実務を判断すべきか論ずるところである。

2. 3 先行研究レビュー

先行研究レビューについては、「法人成り」についてはあまり検討がなされておらず、体系的に整理されていない現状にあるように思われる。

例えば、個人事業主が加入していた倒産防止共済の掛金について、必要経費とされていた場合に、40 ヶ月を超えることを条件として掛金の全額が返戻されることとなるが、当該債権の評価について明確な規定がなく、所得税基本通達あるいは法人税基本通達において明示されておらず、納税者の租税解釈権をもって判断がなされている。

本論においては、「債権の評価」について論ずるところではないため別稿で論ずるところとするが、他の論点についても十分な整理がなされていない現状がある。

実質所得者課税の原則については、先行研究において2つの見解があることをあげ、次のようにまとめられている。「1つは、課税物件の法律上(私法上)の帰属につき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべき、その形式と実質が相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきである、という趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。これを法律的帰属説と呼ぶことができる。他の1つは、これらの規定は、課税物件の法律上(私法上)の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、

経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものである、と解する立場である。これを経済的帰属説に呼ぶことができる。これらの規定が「収益の享受」というような経済的な表現を用いている点からすると経済的帰属説が正しいように見えるし、名義人というような表現を用いている点からすると法律的帰属説が正しいようにも見える。文理的には、どちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実質上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味では、法律的帰属説が妥当である。」⁴とする。

「実質所得者課税の規定の解釈を法律的帰属説と経済的帰属説の二者択一とするならば、法律的帰属説が通説とされるのであろうが、吉良教授が、両説を一本化した実質主義の規定とみる立場を採るのが、目的論的解釈からしてベターであるとしているように、両説の枠組みを超えて見てみると、所得の帰属を判断するにあたって、法的実質により判断することを原則としつつ、例外的に経済的実質による判断がされる余地があるとするのが有力であるといえる」⁵とまとめられている。このような考え方の背景として、租税負担能力である各人の経済力は、必ずしも法的保障を必須の要件としているものではなく、経済的支配という「事実」を要件とすること、②課税物件である所得は経済概念であること、③所得の「帰属」判定基準は、一般法上のいわゆる「法的実質」ではなく「経済的実質」であるとの立場であるとされる⁶。

したがって、本論においては、租税実務に重きをおくところであるから、原則として法的帰属説の立場にたち、例外として経済的帰属説の立場を採用する。

2. 4 法人成りにおける課税所得計算の問題

個人事業主から法人成りを行う場合に、法人が経営主体である実体を有するまでに、相当の期間を要することがあり、租税実務を混乱させることが多々ある。

先行研究においては「所得の帰属の問題に関して法人の実体が問題となる場合には、実質所得者の観点から、まず、法人が経営主体としての実体を有しているか否かを検討した上で、総合的判断により事業主判定を行う」⁷ことを結論づける。

たしかに、経営主体の実体を有しているかにおいて判断を行うことは妥当であると考えられる。しかしながら、法人成りを行った前後の所得について、事業年度の開始の日により帰属されるのか、経営主体の実体を有しているときより帰属されるのか、ということについて

⁴ 金子宏(2019)：『租税法 第23版』弘文堂, pp. 181-182.

⁵ 福田善行(2016)：「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に—」税務大学校論 vol. 84, pp. 365-366.

⁶ 吉良実(1984)：『所得課税法の論点』中央経済社, pp. 181-183.

⁷ 福田善行(2016)：p. 424.

ては説明がなされておらず、どのように考えるのかという問題が残っている。

先行研究においては、法人格否認の法理をあげているところから推察するに、総所得を個人事業主あるいは法人のいずれに帰属させるのかということを中心に論じられているところであろう。このような問題については、いわゆる「ペーパーカンパニー」のような会社などを取り上げているように思われるが、租税実務においては個人事業主から法人に事業を引継ぎ、個人事業主であった者が法人から給与所得などを得て生計を立てようと考えている場合が、税理士業務としては通常であることから、法人成りを行った前後の所得について検討を行うこととする。

3. 税務会計学における法人成りの益金・損金の帰属の問題

3. 1 法人税法における学術的な検討

3. 1. 1 税務会計公準

本論の税務会計公準は、課税の公平性、租税法律主義、会計制度依存性をあげ、税務会計論の基礎的な前提とする。本論は後述する租税実質把握の原則に関する問題であるため、課税の公平性から導かれる原則であるので、課税の公平性についてとりあげる。

税務会計公準については、税務会計の基礎的前提を明確にするために必要なものである。また、税務会計公準は必ずしも一般的なものではないとの指摘も考えられる。「税務会計公準論は、必ずしも統一的なものでなければならないものではなく、税務会計学を研究するための基礎的前提であるため、税務会計学の捉え方によっては研究者によって異なることが、直ちに問題にはならないといえる。税務会計学の基礎的前提を明示することによって、どのような基礎的前提を用いた研究手法であるのか理解を助けるものである」⁸ため、税務会計公準を取り上げることに意義があるといえる。

課税の公平性とは「租税 (tax) は、国家的事業推進のための財政収入確保を目的として、国民が区丙に負担する者であるから、課税 (levy) は公平でなければならない。所得課税における公平性とは、応能負担の原則に基づく垂直的公平、同一所得に対して同一課税の原則に基づく水平的公平の両者が満たさなければならない。」⁹とされる。

法人成りの益金及び損金について、個人事業主の事業所得から法人の所得とする時期にズレが生じた場合に、課税所得計算に影響を与えるため、課税の公平性から問題となることがあげられる。課税の公平性を公準として、所得実質把握の原則があげられていることから、所得実質把握の原則から妥当であるのかが、本論においては問題になると考える。

⁸ 長谷川記央 (2021) : 「会計学における社会的責任に関する研究 : 会計公準論と新たな会計領域である環境会計等」高崎経済大学論集 vol. 64, no. 1, p. 113.

⁹ 菅原計 (2010) : 『税務会計学通論』白桃書房, p. 18.

3. 1. 2 税務会計原則

本論において税務会計原則とは、所得実質把握の原則、恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則をあげる。

法人成りの益金および損金の帰属に関する問題においては、租税実質把握の原則と深い関わりがある。

租税実質把握の原則とは「実質主義に基づいて真実な課税所得を認識・測定しなければならないとする原則である。

課税には、形式課税と実質課税がある。本来、形式は実質を表し、実質は形式によって表見される。形式と実質が同一であれば、形式課税と実質課税も結果は同じである。しかし、形式と実質が異なる場合には、形式によって課税されると、課税上弊害が生じるだけでなく、課税の公平性が損なわれてくる。この場合、実質に基づいて課税することが理論的に正当性を有する。

法的形式は法的実質を表すものであるが、法的形式が法的実質を表していない場合には法的実質に即して課税関係を考える必要がある。経済的形式は、経済的実質を表すものであるが、経済的形式が経済的実質を表していない場合には経済的実質に即して課税関係を考える必要がある。

課税所得は、企業の個別経済活動から純所得を測定しようとするものであるから、課税所得金額は法概念というよりもむしろ経済概念といえる。実質主義は、形式と実質の乖離を経済的事実に即して分析する思考である。」¹⁰とされる。

先行研究があげるように法律的帰属説の立場からすれば、本来、形式は実質を表し、実質は形式によって表見される。すなわち、これらが一致していれば形式課税と実質課税は結果が同じとなる。すなわち、いずれの名義人も同一であれば何ら問題が生じないことがあげられる。

しかしながら、法人成りの場合には個人事業主から法人に資産が引き継がれ、名義が変わることから形式と実質が乖離する場合がある。この場合に、本来、法的形式は法的実質を表すものであるが、法的形式が法的実質を表していない場合にどの法的形式（名義人）をもって課税関係を考えるのかという問題がある。すなわち、法的実質がいずれの名義人（法人又は個人）であるのか紐解くことがもとめられることを意味する。この場合に、法概念というよりもむしろ経済概念を用いて、形式と実質の乖離を経済的事実に基づいて分析する思考がもとめられる。このような考え方は経済的帰属説と類似の思考であるといえる。すなわち、第一次的には法的形式と法的実質の整合性を問い、それでもなお解決できない問題については、経済的実質を問うということが考えられる。

¹⁰ 菅原計(2010)pp. 20-21.

3. 1. 3 事業年度の開始の日

事業年度の開始の日については、原則として法人の設立の日とされている。このため、法人の設立の日以後の所得については、法人に帰属するのかという問題が生ずる。

しかしながら、法人税基本通達2-6-2は、法人の設立については、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することができるものと明示する。同基本通達但書「当該法人が個人事業を引き継いで設立されたものである場合における当該事業から生じた損益については、この限りでない。」と明示し、法人成りをとりあげ、法人の設立期間中に当該設立中の法人について生じた損益は、当該法人のその設立後最初の事業年度の所得の金額の計算に含めて申告することを認めないことを明示している。このため、個人事業主が法人を設立した日以後の所得が、すべて法人に帰属するのかという問題が生ずる。

法人税基本通達は個人事業主が法人の設立以後の所得についてはふえず明示しているところから、事業年度の開始の日以後のすべての所得について、法人に帰属しているとは限らないと考えられる。

他方で、事業年度の開始の日を、例えば、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日とすると、恣意性排除の原則に著しく反することがあげられる。また、何をもって経営主体を整えたかという判断は、事業の種類等にも異なるであろうし、一律的に判断することが困難であることも想定される。したがって、商業登記という公示力のある法人の設立の日をもって、事業年度の開始の日とすることは妥当であり、いたずらに租税実務を煩雑にしないことから妥当である。

3. 1. 4 所得の帰属に関する検討

法人の設立の日前後の所得の帰属については、本論においては少なくとも企業が継続するに足りる経営主体に至った日以後は、法人に所得を帰属させなければならず、法人の設立の日から少なくとも企業が継続するに足りる経営主体に至った日までについては、原則として個人事業主に所得が帰属し、例外として法人に所得が帰属すると解することが妥当である。ただし、法人が法人の設立の日以後の所得を法人に帰属させた場合には、法人の所得として帰属させることが妥当であると結論づけた。

例えば、法人の設立の日が11月末日である法人成りを行った場合に、当該法人が金融機関に預金口座開設を試みたところ、3ヶ月を経過してもなお預金口座開設に至らなかったとする。当該法人のほとんどが代金の支払が口座振込であり、法人名義で預金口座の開設ができないとすれば、相手方との信用問題もあり、法人名義で取引することも困難であった。そのため、法人成りを諦め、個人事業主で取引をすることとした。その後、5月になりようやく法人名義の預金口座開設をすることができたため、6月より法人名義において取引を開始、個人事業主の事業を法人に引き継がせたとする。

このような事例においては、5月まで法人名義の預金口座開設ができていない状況であった。個人事業主の確定申告期限が3月15日と考えるに、法人の設立の日以後である12月の所得について、個人事業主に帰属するのであれば、翌年3月15日の確定申告の課税所得計算に含めて計算しなければならない。他方で、事業年度の開始の日以後については、すべて法人の所得に帰属すると考えた場合には、個人事業主の確定申告については、11月までの課税所得を申告すれば足りうる。本件のような場合、預金口座開設の有無については、個人事業主の努力をもって、預金口座開設を行うことが実現することはできない場合も考えられる。また、本件は5月の預金口座開設に至ったが、預金口座開設に至らずに個人事業主として、その後、事業を継続した場合に、法人の設立の日以後の所得を法人に帰属した場合に、どのように取り扱えばよいのかという問題が生ずることとなる。

先行研究¹¹によれば法人税基本通達2-6-2について、設立中の法人と設立後の法人を切断する考え方をそのまま課税関係に持ち込むと、問題をいたずらに複雑にすることから、法人の設立期間中に生じた損益については、原則としてその設立後最初の事業年度の所得計算に含めて申告すれば足りるとし、他方で、設立期間が長期にわたる場合には、設立中の法人として、すなわち人格のない社団等の所得として、別個に法人税の申告が必要とされる。

税務会計においては会計制度依存性があげられていることから、会計学が会計公準である継続企業の公準の前提にあると考えられる。継続企業の公準とは、企業は半永久的に活動を行うとする前提であるが、法人成りの場合に、法人が何らかの理由において、金融機関等との取引が制限され、信用取引を行ううえで弊害が生じた場合に、半永久的に活動を続けるという前提にたてるのかという問題がある。また、企業実体の公準があげられており、法人が資本主から独立した経済主体であることが前提となるが、法人成りとは、法人が資本主である個人事業主から独立した経済主体となる経済活動そのものであるが、当該経済活動の目的が達せない場合に、法人に所得を帰属させるべきかという問題であるから、企業実体の公準に反するおそれがあることがあげられる。

また、税務会計原則の所得実質把握の原則とは、課税所得金額は法概念というよりもむしろ経済概念であることがあげられている。取引先は法人成りをした法人と取引をしたのか、あるいは個人事業主と取引をしたのかは、今後、継続的に円滑に取引が行えるものと取引を行うことが経済的合理性を有するところであるから、法人成りをしたにもかかわらず、何らかの理由において、法人として経済活動が行えないとすれば、個人事業主から法人にあえて取引先を変えることは考えにくく、個人事業主と継続して取引を行うであろう。したがって、企業が継続するに足る経営主体を有した日前の所得については、個人事業主に帰属させることが妥当である。

¹¹ 坂元左・渡辺淑夫監修（1979）p. 503.

加えて、法人税基本通達 2-6-2 は設立の日の前日までの所得については、個人事業主に帰属させることを明示しているが、設立の日以後については、なんら明示されていない。また、建設業のような比較的日数をかけて財貨又は役務の提供を行う場合に、設立の前日に目的物の工事等に着手しており、設立の日後に完成した場合には、個人事業主の所得として帰属すると考えられるが、設立の日以後に進行した部分についての所得については、法人の事業年度の開始の日以後は発生したものであるから、法人の事業年度の開始の日以後に個人事業主に帰属する所得が発生することは予定される場所である。また、法人税基本通達 2-6-2 は、課税所得計算をいたずらに複雑にしないことを目的としていることから、法人成りの結果、何らかの理由において、事業を継続に足りる経済主体にまで至らなかった場合に、法人の設立の日以後から事業を継続に足りる経済主体にまで至らないと意思決定を行う期間と、当該意思決定を行った日後とを分断して課税所得計算を行うとすれば複雑であるし、既に所得税の確定申告手続を完了していた場合には、修正申告書の提出が必要となる。また、当該結論に至るまで税額が確定しないとすれば、迅速な租税行政の進行の妨げとなる。

したがって、法人の設立の前後の所得の帰属については、少なくとも企業が継続するに足りる経営主体を有した日以後は、法人に所得を帰属させなければならず、法人の設立の日から少なくとも企業が継続するに足りる経営主体に至った日前までについては、原則として個人事業主に所得が帰属し、例外として法人に所得が帰属すると解することが妥当であると結論づけた。

そして、法人成りは法人が経営主体として経済活動を行うことを予定する場所であるが、資本主である個人事業主等が法人を継続して経済活動を行える経営主体になり得る努力をしない場合には、もはや法人としての実体は存在していないわけであるから、個人事業主の所得に帰属させることが妥当である。

また、結果的に経営主体として経済活動を行うに法人が至った場合に、会社の設立日以後から経営主体に至るまでの期間の所得を法人に帰属したことを選択した場合に、法人に帰属させることが妥当である。なぜなら、第三者が経営主体の有無について判断することは困難であるし、経営主体に至らなかった場合には煩雑な申告手続となることは予見できることがあげられる。また、法人に帰属した所得については、最終的には役員報酬あるいは役員給与などといった所得によって個人に帰属させることができるため、当所の個人事業主の課税所得計算あるいは法人の課税所得計算を尊重すべきである。

もっとも、権利義務の主体となりうる法人がなければ、個人事業主から法人に取引を引き継ぐことが困難である。継続的な取引先との締め日がすべて同一日であるとも限らず、法人の設立の日から締め日までの数日について、個人事業主との取引として行われるのが通常であり、個人事業主の棚卸資産を法人が引き継ぐのが租税実務の便宜上、有益であるといえる。事業年度の開始の日は、法人あるいは個人事業主の所得の帰属のひとつの目安

にはなるが、一律にその日以後の所得を法人に帰属させなければならないとすれば、租税実務をいたずらに煩雑な手続きとしかねず、妥当ではない。

所得の帰属の判断において、取引先が個人事業主と取引を行ったとする名義人に着目し判断することは、法律的帰属説とも首尾一貫するといえる。

名義人に着目する法律的帰属説にたてば、経営主体となりうる法人に至るまでは、個人事業主としての名義で取引を行い、経営主体となりえる法人に至った場合には、法人名義において取引を行うことが、事業の継続の見地から望ましいといえる。

したがって、本論でとりあげたような代金の支払が普通預金口座を通じて行われる場合で、預金口座開設がなければ信用取引を開始することが困難であるような場合には、事業を継続するに足りる経営主体にまでは至っていないことから、原則として個人事業主に所得を帰属させることが妥当であるといえる。

3. 1. 5 法人成りの益金・損金の帰属

名義人というような表現を用いているかということに着目する法律的帰属説の立場からすると、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまでは、納税者は継続的な事業遂行が問題とならない個人事業主の名義を利用し、取引を行うことが経済的合理性を有する。よって、取引先は個人事業主の名義によって取引を行うであろう。もっとも、事業の継続が困難であれば法人成りの目的が達成できないため、個人事業主が法人に事業を引き継ぐことは行わないといえる。したがって、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日以後について、法人の名義によって取引がなされたものについては、法人の所得として帰属すると結論づける。

また、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日以後において、個人事業主名義で取引がなされた収益・費用（益金・損金）については、個人事業主に所得に帰属するののかという疑問が生ずる。

もっとも、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日前においては、当該事業遂行に必要な資産については個人事業主が有しており、継続的な事業を営むことができる経営主体となった日以後において、資産を引き継ぐことが経済的合理性を有している。事業の所得については、個人事業主の有機的一体として機能する財産から生ずる所得であるから、これらの個人事業主の有機的一体として機能する財産を法人が取得した日以後において、法人に所得を帰属させると考えることが妥当である。個人事業主の有機的一体として機能する財産の取得をもって、法人は事業遂行が可能であるし、当該財産をもって所得を得ることが可能である。このため、法人名義で取引をするには当該財産をもって行わなければならないため、当該財産が法人名義でなければ、それらの財産から生ずる所得を得ることができないといえ、法律的帰属説と首尾一貫するといえる。

しかしながら、個人事業主の名義であるのか、法人の名義であるのか、必ずしも明確に

判断できる財産とも限らない。このため、個人事業主を法人に事業を引き継いだ場合に、有機的一体として機能する財産の全部又は一部を、法人の名義として利用して所得を得た場合には、法人に所得が帰属すると考えることが妥当である。なぜなら、あえて個人事業主の名義として、正当な理由がなく法人に事業を引き継ぐことを遅延させることも考えられる。本来であれば、事業年度の開始の日をもって、個人事業主から法人に所得を帰属させることが望ましいところであるが、租税実務を考えるに、権利義務の主体である法人が存在しなければ、法人に個人事業主の有機的一体として機能する財産を引き継がせることができず、法人の設立の日以後から引き継ぐことができる。この場合に、法人の設立の日直ちに法人名義とすることができるものもあれば、納税者の努力をもってしても相当期間がなければ法人名義とすることが困難なものもある。したがって、本来であれば事業年度の開始の日から法人に所得を帰属させるべきとも考えられるが、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまでの相当期間については、個人に所得を帰属させることが妥当である。また、個人事業主を法人に事業を引き継いだ場合に、有機的一体として機能する財産の一部であったとしても、第三者が法人としての外観を認識し、継続的な事業を営むことができる場合には、法人に所得を帰属させることが妥当である。このような場合は、法人として取引を行った経済的実態に着目しているようにも思われるため、経済的帰属説によるところであるようにも思われる。

個人事業主から法人に事業を引き継ぐ場合には、有機的一体機能する財産を引き継ぐこととなる。事業とは有機的一体機能する財産であるから、部分的に財産を引き継いだとしても事業を引き継ぐことが困難であるといえる。引継ぎをしない資産として、例えば遊休資産や、法人成りに伴い個人事業主の際に取得していた財産の代替財産の取得をもって事業を引き継ぐなどの場合を除き、おおむねの財産を引き継ぐことが前提である。にもかかわらず、有機的一体機能の財産が一部のみ引き継がれており、長期間、個人名義のまま使用されている場合には、当該一部の財産が法人名義となったことによって、法人名義によって事業を行い、有機的一体として機能する財産から生ずる所得を得ると考えることが妥当である。また、法人成りを行ったからといって、すべての財産を法人名義にしなければならない法律があるわけでもないため、有機的一体として機能する財産のおおむねが法人名義となった場合には、法人に所得を帰属すると考えられ、法律的帰属説と首尾一貫するといえる。

法人が個人事業主として名義を表示としても、既に所得の源泉たる財産が法人に引き継がれているのであれば、法人としての外観が整っており、相当期間を経過してもなお、個人事業主の名義をもって、法人の事業活動を遅延させているとすれば問題である。もっとも、個人事業主は法人に所得の源泉たる財産を譲渡している以上、もはや取引先への財貨又は役務の提供を行うことが難しく、法人でなければ取引の遂行を行うことができないといえる。したがって、取引を行うための財産の名義人をもって判断すれば法律的帰属説に

反するところではないといえる。

また、租税実務の具体例として下記の事例をあげて説明する。

個人事業主の取引のほとんどが現金取引で事業を営むうえで何らの弊害がない場合には、現金の受け取りあるいは支払いが行えれば、継続的な事業を営むに足りる経営主体であることから、事業年度の開始の日をもって、個人事業主の有機的一体として機能する財産を法人に譲渡し、法人に所得を帰属することが妥当である。現金取引の場合には、法人と取引先が現金のやり取りの際に、法人の名義を表示すれば足りるので法律的帰属説の見地から、事業年度の開始の日が妥当である。

個人事業主の取引のうち、多くが掛け取引であり、未締め翌月払いの個人事業主においては、取引先の経理実務の都合上、日割り計算が煩雑となることから、設立の日の末日に個人事業主の有機的一体機能の財産を法人に譲渡し、翌月から法人として取引を行うことが考えられる。このような場合には、事業年度の開始の日の翌月から法人に所得を帰属させることが妥当である。また、掛け取引を行うにあつて、金融機関の口座開設が必要な場合があげられるが、この場合には口座開設の翌月から法人に所得を帰属させることが妥当である。また、個人事業主の有機的一体機能する財産が法人に譲渡されている場合には、法人の財産が所得の源泉となることから、法人の所得に帰属すると結論づける。このような場合には、取引先が、個人事業主であれば個人名義の預金口座に、法人であれば法人名義の預金口座に支払をすることから、その名義によって判断されるため法律的帰属説と首尾一貫する。

他方で、取引先が法人成り後に法人名義で取引をしているにもかかわらず、個人事業主の普通預金口座に代金の支払が行われることがあるが、このような場合には法人が所有する有機的一体として機能する財産を源泉とする所得であるから、当該所得は法人に帰属すると考えれば足りうる。このような場合には、納税者が個人事業主あるいは法人のいずれかの名義を表示したかという問題があげられる。法人名義を表示したにもかかわらず、個人事業主の普通預金口座に振り込まれた場合には、端取引先の誤りにすぎないので、法律的帰属説と首尾一貫するといえる。

これらの見解に対し、経済的帰属説の立場からの批判的な見解として、個人事業主の資産を使用貸借した場合に、個人事業主から法人に譲渡されないから、必ずしも有機的一体として機能する財産の名義が法人になるとも限らないのだから、法律的帰属説による解決は困難であるということがあげられる。

法人が個人事業主であった者から資産を使用貸借する場合には、個人が法人に対し無償で資産を引渡し、法人がその受け取った資産について無償で使用及び収益をして、契約が終了した際に、返還することとなる。この場合に、法人は当該資産を占有することによって、法人の支配下におくこととなる。個人事業主は、法人が占有することによって、当該資産について使用収益などの制限が生ずることとなる。法人税は権利確定主義を採用して

いるのであれば、権利の確定を着目し益金の認識すなわち継続を判断する考え方であるから、法人が当該資産を占有することによって、当該資産を支配し、どのように使用及び収益をするのかという選択することができる権利を有していることがあげられる。したがって、法人が無償使用及び収益できる権利が確定した時に、法人が自己の支配に基づいて、すなわち法人が名義人となって当該資産を使用及び収益するため、使用貸借の開始の時から、法人に帰属すると解すことが妥当である。すなわち、有機的一体として機能する財産が個人事業主から法人に長期間譲渡されず、放置されるような場合には、実質的には使用貸借がなされているのと同義なのであるから、個人事業主が法人に対し使用貸借を黙認する事実をもって、使用貸借の開始の時から法人に所得を帰属させることが妥当であろう。このため、長期間において使用貸借がなされた場合については、法人の占有の事実をもって有機的一体として機能する財産を源泉とする所得の帰属関係を決すれば足りるため、法律的帰属説に必ずしも相反するものではないといえる。

本論においては、権利確定主義については紙面の都合上、多く取り上げることはさけることとするため、別稿にゆずるものとする。

3. 2 消費税の申告に関する租税実務の問題

3. 2. 1 課税所得の帰属と消費税の影響

消費税法は、小規模事業者に係る納税義務の免除について「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、第五条第一項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。」(消費税法9条1項)を規定しており、ここでいう基準期間とは、法人についてはその事業年度の前々事業年度と定義する(消費税法2条1項14号)。この場合に、法人の事業年度の開始の日が、設立の日とする場合に、法人税法の規定する課税所得計算の所得の帰属時期が、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまで帰属されないとすれば、課税売上高がゼロとなる期間が生じ、消費税法上、問題ではないかとの指摘も考えられる。この場合には、個人事業主の課税売上高に加算されることとなり、個人事業主が免税事業者である場合には、有利な取扱いではないかとの批判的な見解も考えられるため、簡単ではあるが消費税等についてふれることとする。

3. 2. 2 課税売上高の問題

消費税法は「国内において事業者が行った資産の譲渡等(特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三項において同じ。)及び特定仕入れ(事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下この章において同じ。)には、この法律により、消費税を課する。」(消費税法4条1項)と規定しており、事業者が行ったことを要件としている。

消費税法で定義する事業者とは個人事業者及び法人とする（消費税法2条4項）。法人成りの場合に、個人事業者と法人のいずれが資産の譲渡等を行ったかが問題となる。

個人事業主と法人は別人格であるから、法人成りに伴い事業用資産を譲渡した場合には、当該譲渡による資産の譲渡等によって、原則として消費税等が課税されることとなる。このため、個人事業主から法人に事業を引き継ぐ場合には、有機的・一体的機能する財産を引き継ぐため、当該資産の譲渡等に判断するが妥当である。

すなわち、個人事業主が法人成りを行う事業年度において課税事業者であるかは別として、法人成りに伴う資産の譲渡等によって、その後、消費税の課税事業者となることが考えられる。また、個人事業主が課税事業者である場合で、法人が免税事業者となる場合には、かえって直近において個人事業主は消費税等が課税されることとなるため、事業年度の開始の日遅れた法人に所得が帰属し、課税売上高が生じたとしても、必ずしも納税者に有利な取扱いともいえない。

このため、現行法令に基づいて、法人の課税所得計算に連動して、消費税の課税売上高を計算することが妥当であるし、便宜上、妥当であるといえる。

したがって、本論の取り上げる法人成りについては、消費税法上の問題は生じず、所得税法あるいは法人税法において体系的に捉え、議論をすべきものであると結論づける。

3. 3 タックス・リスク・マネジメントにおける学術的な検討

3. 3. 1 タックス・リスク・マネジメントの定義

タックス・リスク・マネジメントとは、「税法遵守主義を前提に生じるタックス・ロスを予測しながら、そのタックス・ロスを回避又は軽減する計画、統制、証明をすること」¹²と定義する。また、タックス・ロスとは「刑事責任としての刑罰、行政制裁としての各種加算税及び延滞税等がある。」¹³と定義する。なお、重加算税については留意すべき事項であるが、既に別稿¹⁴で論じたとおりである。

法人成りの益金及び損金の帰属関係については、帰属関係を誤ったことによって生ずる各種加算税及び延滞税等を回避又は軽減する計画、統制、証明をタックス・リスク・マネジメントにおいて行うことがもとめられる。

3. 3. 2 租税実務におけるリスク管理

法人成りの益金及び損金の帰属については、事業の開始の日から直ちに法人成りの事業の所得を帰属した場合には、タックス・リスクが小さくなるといえる。ただし、事業を営むに足りる経営主体に至らなかった場合には煩雑な申告手続がもとめられることについて

¹² 菅原計（2006年）「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」経営力創成研究2巻1号p.149.

¹³ 菅原計（2006年）p.149.

¹⁴ 長谷川記央（2017）：「重加算税における形式主義と客観主義の問題」租税訴訟，vol. 10, pp. 281-309.

は留意しなければならない。

法人成りの益金及び損金の帰属について、事業年度の開始の日から事業を営むに足りる経営主体に至るまでの日について、個人事業主に所得を帰属した場合には、所得の帰属について争いが生ずるおそれがあるため、タックス・リスクが高くなるといえる。当該タックス・リスクについては、個人事業主から法人に事業が譲渡され、事業を営むに足りる経営主体に至るまでの期間が長期になるほど、当該リスクは高くなると考えられる。

法人成りの益金及び損金の帰属の問題については、法律的帰属説に基づいて、法人から個人事業主から有機的一体として機能する財産を引き継ぐことによって、当該財産に紐付く所得も法人に帰属することとなり、タックス・リスクが生ずる。

このため、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日前に当該財産を引き継ぐと、法人が有機的一体として機能する財産を所有しており、当該資産を源泉とする所得も法人に帰属することとなるため注意しなければならないといえる。このため、本論でとりあげた預金口座開設が必要な法人については、預金口座開設以後に財産の引継ぎを行うことが妥当である。仮に預金口座開設前に財産の引継ぎを行うと、高いタックス・リスクが生じかねず、注意が必要となる。

また、法人成りの際に個人事業主から引き継ぐ財産につき、おおむね譲渡がなされず、使用貸借した場合には、使用貸借をもって法人が当該財産を支配下におき、経済的活動が可能となることから、留意しなければならないといえる。

したがって、個人事業主の財産のほとんどを使用貸借した場合には、使用貸借をした時点をもって法人に所得が帰属するという指摘が考えられるため、タックス・リスクが高いといえる。法人成りに際し、引継ぎ資産がない場合には、そもそも有機的一体として機能する財産が存在していないため、事業年度の開始の日をもって法人に所得が帰属するとの指摘を受けることが考えられ、同様にタックス・リスクが高いといえる。

もっとも、法人成りの場合、個人事業主が事業を廃業し、当該事業を法人に引き継がせるのであるから、廃業をもって法人が個人事業主の資産を占有することとなる。当該占有のみをもって判断をすると、事業を営むに足りる経営主体に至らない場合には、かえって租税実務を煩雑化させかねない。また、税務会計学においても継続企業の公準に基づき、事業を営むに足りる経営主体がなく法人として経済活動が行えない場合には、個人事業主において事業を継続していた事実に基づいて個人に所得を帰属させることが妥当である。ただし、既に個人事業主あるいは法人が申告書手続きを済ませている場合には、当該手続きを尊重することが妥当である。

法人成りにについては、いわゆる「ペーパーカンパニー」などが問題とされる頃から、信用取引を行うための経営主体に至るまでに相当期間を必要とする場合が生じており、事業年度の開始の日と継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日が乖離する場合には、どのような税務会計処理を行うのかは、法律で明確な規定を設ける必要があるといえる。

3. 3. 3 書面添付制度の活用

法人成りの益金・損金の帰属の問題については、個人事業主から引き継ぐ事業の業態、資産の性質、地域など、さまざまな個別的な要因があることから、事実認定を行うことが重要である。

法人成りの益金および損金の帰属については、第一に、個人事業主から引き継いだ有機的の一体として機能する財産を源泉とする所得であるから当該財産を引き継いだ時点において法人が所得を得ることが実現できること、第二に、事業年度の開始の日から継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまでに相当期間を要する場合には、どのような理由で当該経営主体に至らなかった事実があるのか（例えば、預金口座開設に時間を要したなど）、第三に、①当該経営主体に至った日前に既に個人事業主あるいは法人の申告期限が到来し、いずれか早い申告期限が到来する申告書作成に伴う課税所得計算において、当該事業の所得につき個人事業主に帰属させたことにつき、法人として取引先と法人名義において取引ができなかった事実があること、あるいは②経営主体に至る日前に、法人税あるいは所得税の期限内申告を行い、申告事業年度の期末において法人としての事業継続の有無が不明であることが明らかであること、第四に、法人税の課税所得計算は継続企業の公準が前提となっており、仮に法人として事業継続ができなかった場合には、法人に所得を帰属するとかえって手続きを煩雑化し、円滑な租税行政の遂行の妨げとなること、などを記載することが妥当である。

なお、書面添付制度の詳細については既に別稿¹⁵で論じたとおりである。

3. 3. 4 納税者からみたコンプライアンス

個人事業主あるいは法人のコンプライアンスとして、事業を引き継ぐにあたり、有機的の一体として機能する財産が有する場合には、当該資産の所有あるいは占有をもって、当該資産を源泉とする所得のため、納税者は留意しなければならないといえる。

すなわち、納税者は継続的な事業を営むに足りる経営主体に至るまでは、個人事業主の資産の引継ぎについては安易に行わず、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日以後においては、個人事業主の資産を引き継ぎことがタックス・リスクを低くし、コンプライアンスに役立つといえる。

租税行政庁の調査担当者は、納税者が「継続的な事業を営むに足りる経営主体」であるのかを個別具体的に判断するには相当の時間を要することから、第一に形式的な判断を行い、第二に実質的な判断を行うことがもとめられることとなる。租税行政の円滑な遂行の見地から、調査担当者は有機的の一体として機能する財産の引継ぎ（資産の譲渡等）の事実をもって形式的な判断をし、法人に所得が帰属する判断せざるを得ないであろう。このた

¹⁵ 長谷川記央（2020）：「特集 書面添付制度の活用とその効果～申告書等の信頼性の向上～」税務QA, vol. 223, pp. 4-40.

め、納税者は形式的な判断による課税所得計算を望まない場合には、調査担当者が実質的な判断がもとめられる事例であることがわかるように、申告手続を行うことが妥当である。

このため、税理士法の書面添付制度を活用することが望ましいといえる。

4. 法人成りの帰属に関する問題

4. 1 法人成りに関する課税所得の帰属の問題

法人成りに関する課税所得の帰属については、税務会計学の理論上、継続企業の公準の見地から、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った場合に、法人の所得が帰属すると結論づける。

また、税務会計原則があげる租税実質把握の原則の見地から、有機的一体として機能する財産の源泉たる所得の帰属については、これらの財産を所有するものあるいは使用収益するものに帰属すると考えることができるため、これらの財産の所有者あるいは使用及び収益をする権利を有する者に帰属させることが、法的実質と法的形式によって判断でき、望ましいといえる。このような考え方からすれば、法律的帰属説と相反する考え方という批判は避けられるであろう。

すなわち、事業を継続するための財産が法人に帰属しているにもかかわらず、取引先と個人の名義で取引を行ったとしても、当該財産を使用しなければ財貨又は役務の提供を行うことができないのであれば、もはや当該財産の名義人に所得が帰属すると考える方が妥当である。納税者は取引を円滑に遂行するためには、当該資産を使用しなければならず、当該資産を支配しているのが法人であるとすれば、法人が当該資産を使用して財貨又は役務の提供を行い、効率的に所得を得ると考えるのが、経済的な合理性を有していることから、妥当であるといえる。

したがって、法人税基本通達1-2-1は、事業年度の開始の日を明示したに過ぎず、所得の帰属について制限を定めるものではないといえる。法人税基本通達2-6-2は、法人の設立の日前の所得の帰属について明示したものであり、法人の設立の日以後については制限を定めるものではないと結論づけた。

4. 2 タックス・リスク・マネジメントの問題

タックス・リスク・マネジメントの問題としては、法人成りを行う場合に個人事業主から法人に事業を引き継ぐ日が、事業年度の開始の日と異なる場合に、その期間の日数に比例してタックス・リスクが高くなるため留意しなければならないといえる。このようなタックス・リスクを回避する手段として、事業年度の開始の日をもって、法人に所得を帰属させることが望ましいようにも思われるが、継続的な事業を営むに足りる経営主体に至らなかった場合には、かえって申告手続を煩雑化させかねず問題である。

継続的な事業を営むに足りる経営主体に至った日以後の所得を法人に帰属させる場合と

事業年度の開始の日以後の所得を法人に所得を帰属させる場合のいずれにおいても、タックス・リスクが生ずるところであるから、一律にどちらの処理が妥当であるという結論には至らないといえる。したがって、納税者自身が事業の性質を熟知しているのだから、いずれの税務会計処理を選択し、タックス・リスクに向き合うのかという問題である。

また、法人が個人事業主であった納税者の資産を使用貸借する場合には、租税行政庁の調査担当者等が、個人事業主から法人に事業が引き継がれ日が明確になるように証憑書類等を準備することがもとめられるといえる。

4. 3 今後の研究課題

本論においては、実質所得者課税の原則における「実質」をどのように捉えるのか、あるいは、税務会計原則があげる租税実質把握の原則における「実質」をどのように捉えるのかという問題についてはふれることを行っていない。

本論は、法律的帰属説に基づいて、形式的な判断に基づいて課税関係を把握するように努めたに過ぎず、経済的帰属説とは距離をおいて検討を行っている。このため、実質的な判断とはある程度、距離をおいて判断がなされていると考えられる。

今後の研究課題として、そもそも実質所得者課税の原則における「実質」とはどのようなものか、また「経済的実質」を直接に取り上げて課税関係を判断する場合はどのような場合であるのか、という税務会計学の体系を整理する必要があるといえる。

また、権利確定主義について簡単にとりあげているが、権利確定主義における「権利」とはどのようなものか、体系的に整理することがもとめられるといえる。

本論においては、租税実務における法人成りの益金・損金の帰属について、どのように判断がもとめられ、タックス・リスク・マネジメントを行うべきかを中心に論じたため、税務会計学の体系的な議論については検討を行ったものの、更なる研究が必要であるといえる。

<引用・参考文献>

1. 金子宏 (2019) : 『租税法[第23版]』弘文堂.
2. 坂元左、渡辺淑夫監修 (1979) : 『逐条詳解 法人税関係通達総覧』第一法規.
3. 菅原計 (2010) : 『税務会計学通論 [第3版]』白桃書房.
4. 成道秀雄 (2015) : 『税務会計』第一法規.
5. 長谷川記央 (2021) : 「特集 法人成り、個人成り、組織変更の税務」税務QA, Vol. 233, pp, 4-50.
6. 長谷川記央 (2020) : 「特集 書面添付制度の活用とその効果～申告書等の信頼性の向上～」税務QA, vol, 223, pp, 4-40. 頁
7. 長谷川記央 (2019) : 「租税法における信義則の適用と租税教育」租税訴

訟, vol. 12, pp. 55-79.

8. 長谷川記央 (2017) : 「重加算税における形式主義と客観主義の問題」 租税訴訟, vol. 10, pp. 281-309.

9. 広瀬満州(2018) : 『財務会計 (第 13 版)』 中央経済社.

10. 福田善行(2016) : 「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に—」 税務大学校論 vol. 84, pp. 353-437.

11. 吉良実(1984) : 『所得課税法の論点』 中央経済社.

【自由論文】

農業経営における管理会計の視座

The viewpoint of managerial accounting in agriculture

信州大学 関 利恵子
Shinshu University Rieko SEKI

<Abstract>

The purpose of this paper is to explore the applicability of management accounting in agriculture. First, I clarified the current state of agriculture in Japan. The characteristics, advantages, and disadvantages of various types of agriculture are shown. After that, we reviewed the necessity of cost accounting in agricultural management and the application cases of environmental management accounting.

2021年10月25日 受付
2021年12月20日 受理

1. はじめに

本稿の目的は、農業経営において管理会計手法を導入することの適用可能性を探ることにある。就農者人口は農業従事者の高齢化もあり減少の一途を辿っている。また近年の天候不順や大型災害などの頻発により以前にもまして農業経営は厳しい状況にある。そうした中、露地栽培が抱える天候などの不確定要素を排除した植物工場や ICT やロボットを活用したスマート農業などの取組みなどが盛んに行われている。

そこで本稿では、最初に日本における農業の現状を把握する。そのうえで、各種農業（露地栽培、施設栽培、植物工場、スマート農業）の特徴とメリット・デメリットを示して、それら農業が抱える課題について管理会計の視点からの改善策を検討する。

本稿の構成は次のとおり。第2節では日本における農業の現状を示す。第3節では、各種農業のメリット・デメリットを整理し、続く第4節では農業経営における管理会計の展開可能性についてみていく。第5節では本稿の要約および今後の課題について述べる。

2. 日本における農業の現状

わが国の農業就業人口は、農業従事者の高齢化もあり減少の一途をたどっている。基幹的農業従事者の高齢化が進み、個人経営体は減少を続けている。その一方で、法人経営体数は、規模の拡大や従業員を集めやすいなどのメリットから増加しており、新規雇用就労者数も増加している。本節では、農業経営の現状を把握するまえに農林水産省で公表している「2020年農林業センサス結果の概要（確定値）」の結果の概要（令和3年4月27日）をもとに我が国における農業の現状をみていく。

2.1 農業経営体数の現状

最初に企業組織にあたる農業経営体の数からみていくことにしよう。令和2年度の農業経営体数は、農業経営体全体が107万6千体、個人経営体103万7千体、団体経営体3万8千体であり、農業経営体全体、個人経営体ともに10年前から40%、5年前から20%減少している。そうした中、団体経営体は微増傾向にあり、なかでも団体経営体に占める法人経営体は80%の3万1千体となっている。これは国が認定農業者制度や法人化などを通じて農業経営の推進を後押ししている成果でもある。

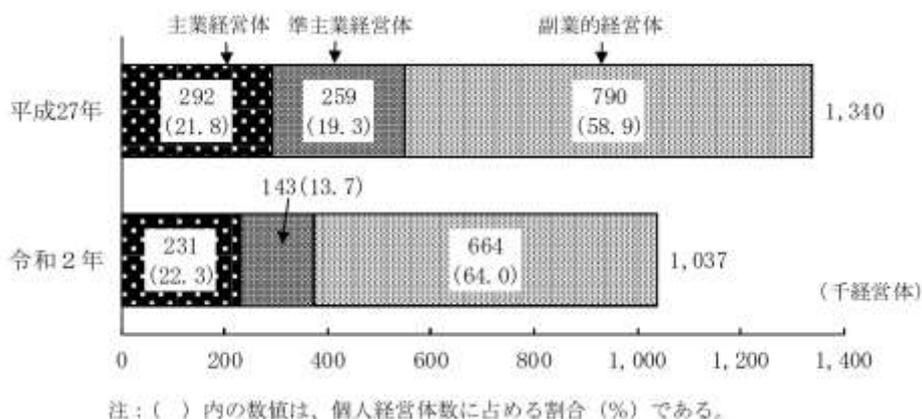
図表 1. 農業経営体数（全国）

区分	単位：千経営体			
	農業経営体	個人経営体	団体経営体	法人経営体
平成 22 年	1,679	1,644	36	22
27	1,377	1,340	37	27
令和 2	1,076	1,037	38	31
増減率（%）				
平成27年/22年	△ 18.0	△ 18.5	4.9	25.3
令和 2年/平成27年	△ 21.9	△ 22.6	2.8	13.3

出所：農林水産省「2020年 農林業センサス調査結果の概要」p.3.

次に図表 2 の主副業別農業経営体数¹をみていく。前回調査の平成 27 年から令和 2 年の間に個人経営体の総数が 1,370 千経営体から 1,037 千経営体と 303 千経営体減少している。主業経営体は 21.8%から 22.3%、副業的経営体は 58.9%から 64.0%と全体に占める割合が増加しているが、準主業経営体は 19.3%から 13.7%と減少している。このことから、農業従事者の高齢化が進んでいることがわかる。

図表 2. 主副業別農業経営体数（個人経営体）

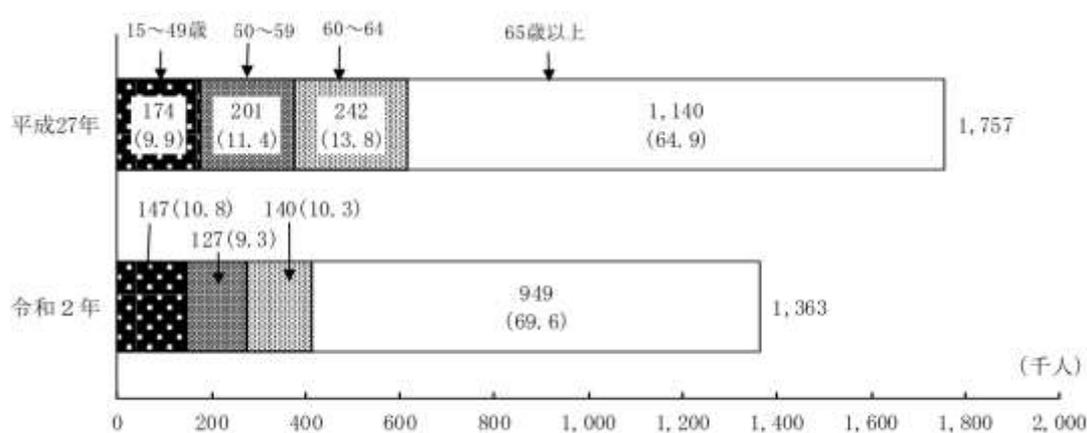


出所：農林水産省「2020年 農林業センサス調査結果の概要」p.7.

¹ 1990年世界農林業センサス以降の定義では、主業農家は農家所得の50%以上が農業所得で1年のうち60日以上自営農業に従事する65歳未満の世帯員がいる農家をいう。準主業農家は農外所得が主で農業所得が50%未満。1年のうち60日以上自営農業に従事している65歳未満の世帯員がいる農家である。副業的農家は、主業農家、準主業農家以外の農家である（農林水産省「用語の説明」<https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/h23_h/trend/part1/terminology.html>2021年9月17日.

続いて年齢別の基幹的農業従事者数をみていこう。図表3をみると、全体的に農業従事者数が減少していることがわかる。その数は、平成27年の175万7千人から令和2年の136万3千となり、39万4千人、22.4%も減少している。従事者数の年齢割合は、15～49歳が9.9%から10.8%と微増するも、65歳以上が占める割合が69.6%となり高齢化が加速していることがわかる。

図表3. 年齢別基幹的農業従事者数（個人経営体）の構成



注：（ ）内の数値は、基幹的農業従事者に占める割合（%）である。

出所：農林水産省「2020年 農林業センサス調査結果の概要」p.8.

以上、我が国の農業経営体数の現状をみてきた。ここからは、農業における高齢化は急速に進んでおり、農業経営体数全体の数も減少していることが明らかになった。そして、農業経営体に占める個人経営体の割合は依然として高いが、その一方で団体経営体（法人経営体）は微増ながらも着実にその数を増やしていることがわかった。

2.2 農業経営の現状

続いて、センサス調査の概要から農業経営体の経営面の現状をみていく。企業会計では、適正な期間損益計算のために日々の経営活動を複式簿記で記録し貸借対照表と損益計算書が作成される。通常の企業と農業では、仕組みがことなるため単純に企業会計システムを農業に適用することはできない。しかし、業種、組織規模に関わらず経営状況を把握することは不可欠である。ここでは我が国の農業経営体が経営についてどの程度の記録を行なっているかを農業センサスの情報からみていくことにする。農林業センサスには、青色申告を行っている企業経営体数とデータを活用した農業を行なっている農業経営体数の調査もしている。

図表 4 は、青色申告²を実施している農業経営体数を示したものである。農業経営体数 1,075.7 千経営体に占める青色申告を実施している農業経営体数は、個人経営体が 356.4 千経営体、団体経営体が 38.4 千経営体である。その割合は、個人経営体が 35.4%、団体経営体が 66.9%であり、個人経営体のほとんどは青色申告を実施していない。さらに青色申告を行なっている経営体の記録についてみていこう。正規の簿記に従って申告を実施している割合は、個人経営体は 34.4%のうち 17.6%、団体経営体は 66.9%のうち 65.9%となっている。図表 4 から農業法人として経営をする団体経営体や個人経営体であっても一定以上の規模をもつ組織は正規の簿記の原則にしたがった複式簿記によって申告書を作成していることがわかる。

図表 4. 青色申告を行っている農業経営体数（全国）

区分	計	青色申告を行っている			現金主義	青色申告 を行って いない
		小計	正規の簿記	簡易簿記		
総数	1,075.7	382.0	207.8	145.4	28.8	693.7
個人経営体	1,037.3	356.4	182.5	145.1	28.8	681.0
団体経営体	38.4	25.7	25.3	0.3	0.1	12.7
構成比 (%)						
総数	100.0	35.5	19.3	13.5	2.7	64.5
個人経営体	100.0	34.4	17.6	14.0	2.8	65.6
団体経営体	100.0	66.9	65.9	0.8	0.2	33.1

出所：農林水産省「2020年 農林業センサス調査結果の概要」p.6.

データを活用した農業を行なっている農業経営体数は、107万5千700体のうち18万2千800経営体で全体の17.0%である。経営体別の割合をみると個人経営体では15.9%、団体経営体は45.6%である。一定規模の経営体ではデータを活用していることがわかる。ただしその活用状況についてみると、個人経営体、団体経営体ともに取得あるいは取得・記録しての活用が大半を占めて、データを取得・分析して活用している経営体となると個人経営体はわずか0.9%、団体経営体でも7.2%とかなり減少する。

² 青色申告とは、確定申告の種類の一つであり、不動産所得、事業所得、山林所得などがある人が実施する。確定申告をするために1月1日から12月31日までの1年間の経営活動における収入、必要経費の帳簿記録を必要とする。（参照：国税庁 <<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2070.htm>> 2021年10月31日参照）

図表 5. データを活用した農業を行なっている農業経営体数

区分	計	データを活用した農業を行っている					データを活用した農業を行っていない
		小計	データを活用している			データを活用した農業を行っていない	
			データを取得して活用	データを取得・記録して活用	データを取得・分析して活用		
総数	1,075.7	182.6	108.9	61.8	12.0	893.1	
個人経営体	1,037.3	165.1	101.5	54.4	9.2	872.2	
団体経営体	38.4	17.5	7.4	7.3	2.8	20.9	
構成比 (%)							
総数	100.0	17.0	10.1	5.7	1.1	83.0	
個人経営体	100.0	15.9	9.8	5.2	0.9	84.1	
団体経営体	100.0	45.6	19.3	19.1	7.2	54.4	

出所：農林水産省「2020年 農林業センサス調査結果の概要」p.7.

最後に1農業経営体当たりの農業経営収支をみておく。図表6にあるように農業粗収益は年々微増している。ただそれに伴い農業経営費も増加していることから、農業所得は平成30年度に比べると3万4千円減少の194万1千円である。農業所得に占める農業経営費の割合は約80%ほどであり農業が極めて高コスト経営な体質であることがわかる。

図表 6. 1農業経営体当たりの農業経営収支



資料：農林水産省「農業経営統計調査 令和元年農業経営体の経営収支(概数値)」(令和3(2021)年2月公表)
 注：1) 平成25(2013)年から平成30(2018)年までの数値は、「農業経営統計調査 経営形態別経営統計(個別経営)」及び「農業経営統計調査 経営形態別経営統計(組織法人経営)」の集計結果から推計した数値
 2) 令和元(2019)年の数値は、「農業経営統計調査 令和元年農業経営体の経営収支(概数値)」の営農類型別経営統計(全農業経営体)の数値を基に、1)と同一基準で試算した結果(旧基準)

出所：農林水産省(2020)『農業白書』p.134.

以上、農林業センサスの概要及び農業白書をもとに我が国の農業の現状をみてきた。農業経営体数は年々減少しているが、団体経営体数は微増している。図表4、図表5の青色申告の有無やデータ活用など経営面の結果からは、農業経営体の規模が大きいほど帳簿や分析などを実施している割合も増加していた。このことは、当然ではあるが、農業経営体の規模が拡大するに伴い農作業に関するデータ分析はもちろん経営面でのデータ分析が不可欠であることを示している。

2.3 農業経営における持続的発展の取組み

続いて農業経営における持続的な発展のための取組みである農業生産工程管理（以下ではGAPと示す：good agricultural practice）についてみていこう。

GAP³とは、「良い農業のやり方」の英語の頭文字をとったものであり、農場やJAなどの生産者団体が活用する農場・団体管理の基準と認証制度である。GAPでは、農業の持続性に向けて次の7つの取組みの必要性をあげている。

- ・ 食品安全の確保
- ・ 作業者の安全確保
- ・ 家畜衛生の確保
- ・ 環境保全の確保
- ・ アニマルウェルフェアへの配慮
- ・ 作業者の人権福祉
- ・ 信頼される農場管理

これらに取組みことにより、持続可能性の確保、品質の向上、農業経営の改善や効率化などが期待されている。これらは、持続的な開発目標（SDGs）に貢献する取組みとしても期待されている。

企業の経営活動のマネジメントサイクルと同様に、農産物の収穫のために計画(plan)を策定し、それを実行(do)、実施結果をチェック(check)し、是正し次の行動(action)に反映させるというPDCAサイクルを農業者が実施するというものである。GAP認証は、世界的なものでありGLOBAL G.A.P、ASIA GAP、JGAPがある。GAP認証取得経営体数も年々増加傾向にある。我が国では、農林水産省が令和12（2030）年度までにほぼすべての産地でGAPの国際水準認証取得が実施されることを目標としており、取組みを拡大させている。農業白書によれば、GAP導入農業経営体の8割以上が食品安全、労働安全に効果を実感していた。全体的な満足度も半数以上53%となっており不満を示した割合は19%であった[農業白書(2021)、p197]。この調査結果から、GAP⁴の導入が3K（きつい・きたない・危険）と言われる農業における従事者の労働安全に一定の効果をもたらしていることがわかる。高齢従事者の多い農業では、農作業中の死亡者数も多く、高齢化の進展に伴い農業就業人口10万人あたりの死亡者数は16.7人であり年々上昇傾向にある[農業白書(2021)p.200]。経営管理に加えて従業員の労働安全を守るという意味でもGAP認証は重要であるといえる。

しかし、農業者と消費者におけるGAP認知度は、図表8に示すとおりであり、農業者、

³ 一般社団法人 日本GAP協会 <<https://jgap.jp/gap/>>2021年9月19日参照

消費者の認知度は低く、農業者であっても知らない人が 54.4%と過半数を超えている。

図表 7. 農業者・消費者の GAP 認知度

	農業者 2,535 人	消費者 1,000 人
知っていた	21.4%	11.6%
聞いたことはあるが、内容は知らない合った	24.1%	16.3%
知らなかった	54.4%	72.1%

出所：農林水産省『食料・農業・農村白書（令和2年度）』p.199 図表 2-7-37 をもとに筆者が作成

農業における環境保全、労働安全、経営管理を進めていくためにも GAP 認証の認知度を向上させることが持続的な経営を進めていくうえでも必要であると考えられる。

3. 各種農業の特徴

農業と一言にいても現在では、露地栽培、施設栽培、植物工場といったように様々な栽培スタイルが存在する。本節では、露地栽培、施設栽培、植物工場、スマート農業それぞれの特徴とメリットとデメリットについてみていく。

3.1 露地栽培

最初に露地栽培からみていくことにしよう。露地栽培は、自然に近い状態で作物を育成させるため作物本来の生育時期に合わせて栽培をしていく。作物本来の旬に合わせて出荷することが可能であることから、野菜本来の味を楽しむことができる。近年では農業とまではいかずとも家庭菜園など身近に野菜などの栽培を楽しむ人が増えている。

ここで露地栽培のメリットとデメリットについてみていくことにしよう。露地栽培のメリットは、第一に農業を始めるにあたっての初期費用や維持費用などのコストが低いことがあげられる。農地さえあれば設備や装置を必要としない露地栽培での初期費用は農機、肥料、農薬、資材が主なものとなる。栽培中の費用としては、肥料、農薬および農機の燃料代くらいである。第二は設備などの制約うけないため農地の広さに応じた栽培が可能であり、一つの作物の作付面積を大きくとることにある。そのため大型農機の使用などによって作業の効率化を図り収益を上げることも可能である。

デメリットとしては、自然での栽培となるため、作物の生育状況は天候や気候の影響を直接うける。そのため作物の栽培の管理が難しく生産量が不安定である点にある。さらに天候以外にも病虫害や害獣による被害なども露地栽培における大きなデメリットの一つである。

3.2 施設栽培

次に施設園芸栽培（以下では施設栽培と示す）をみていくことにしよう。施設栽培とは、園芸作物（野菜類・花き・果樹）をビニールハウスやガラス室内で栽培する農業である。施設内で作物を栽培するため自然栽培である露地栽培とは異なり、天候や気温などの影響を受けにくく作物の安定した生産が可能な形態である。園芸作物の生産量は我が国の農業産出額の4割を占めている。そのうち野菜の農業産出額は、2019年度（令和元年度）は2兆1515億円で24.2%であり、その額はわが国の農業総産出額の約4分の1にあたるほか、国民1世帯当たりの食料支出額に占める割合も高い。そうしたことから消費者ニーズに対応するためには施設栽培における作物の安定的供給が必須である。

施設栽培では露地栽培のデメリットであった点がメリットとなる。施設栽培では、天候や気候に左右されることがないため促成栽培や制御栽培が可能になる。それにより、出荷時期・量がコントロール可能であり、また病虫害や害獣被害を受けにくいいため防除対策コストが低減できる点にある。施設栽培では、様々な種類の作物も栽培されており品目によっては全体生産量に占めるシェアが高いものもある⁵。

上で述べたように施設栽培では施設内の温度、湿度、日射量を調整することで作物の促成・抑制ができるため周年出荷が可能である。近年では、施設園芸における環境制御技術も進化しており、かつてのビニールトンネルの温室から現在では温室内の環境制御可能な装置も導入されるようになってきている。

農林水産省(2021)から施設の状態をみると、2018年における日本の温室の設置面積⁶は42,164ha（100%）あり、そのうち複合環境制御装置のある温室1,134ha（2.7%）、複合環境制御設備のない温室41,030ha（97.3%）となっている。さらに加温設備のある温室は17,388haとなり温室全体の41.2%を占めている⁷。ここからわかるように高度な環境制御装置のある施設はまだ少ない状況である。

以上、露地栽培と施設栽培の生育環境などのメリット・デメリットについてみてきた。施設栽培は天候面などでの課題は克服できるとしても、担い手不足の課題解消にはつながらない。施設農家数は高齢化に伴い2000年の228千戸から2015年には168千戸へと減少しており、1戸当たりの施設面積の1ha以上は年々増加しているが、1ha未満は減少傾向にある〔農林水産省（2021）、p.5〕。

3.3 植物工場

これまで施設園芸といえば温室が主であった。現時点でも施設栽培の主流は温室である

⁵ 野菜の施設栽培延面積の上位品目としてはトマト（生産量シェア78%）、いちご（生産量シェア83%）などがある〔農林水産省（2021）、p.2〕。

⁶ 温室のうちガラス温室1,959ha、ハウス40,589haである〔農林水産省（2021）、p.4〕。

⁷ 設備のうち炭酸ガス発生装置設置温室1,742ha（温室全体の4.1%）、溶液栽培施設温室1,927ha（温室全体の4.6%）となっている〔農林水産省(2020)、p.4〕。

が、施設内で植物の生育環境を制御して、一定の気密性のある施設において環境及び生育のモニタリングに基づく高度な環境制御を行ない野菜や果物等の植物を周年で計画的かつ安定的な生産を可能とする施設に植物工場がある⁸。植物工場は大きくわけて2つある。一つは人工光利用型と呼ばれる閉鎖環境において太陽光を使用せず環境を高度に制御して周年・計画生産を実施するものである。もう一方は温室等の半閉鎖環境において太陽光の利用を基本としつつ、高度な環境制御による周年・計画生産する太陽光利用型である。また太陽光利用型であっても特に人工光を利用するものは太陽光・人工光併用型と呼ばれる。2018年度における完全人工光型植物工場は22haである⁹。

植物工場は露地栽培、施設栽培ともに農業従事者の高齢化による減少などや近年の自然災害増加による農作物の価格変動幅の拡大などを解消するものとして注目されている。近年、植物工場の施設数は増加傾向にあり、日産1万株以上を生産する大規模植物工場が新設されるようになってきている[三井住友銀行(2020)、p.16]。

メリットとしては施設栽培と同様に天候や害虫などの被害が排除される。農作物の安定供給と品質の均一化による4定条件(定量、定時、定品質、定価格)が可能になる[三井住友銀行(2020)、p.5]。また食物の生育に必要な環境要素を制御することで、栄養素や成分コントロールも可能となるため高付加価値な作物として差別化を図ることできる。また害虫などのリスクがないことから、無農薬野菜栽培も可能になる。このような完全制御された植物工場によって生産される作物は、顧客ニーズに対応して生産することもできる。

したがって、完全人工型植物工場における作物は、従来の施設栽培とは異なり、一般的な製品と同様な生産の効率化なども可能とする。

デメリットとしては、イニシャルコストや水道光熱費といったコストが高むため通常の野菜の価格よりも割高となる傾向がある。そのため、小売業者との取引は露地野菜の不作時といった一時的な取引に止まるケースが増えている¹⁰。以上が植物工場の特徴とメリット、デメリットである。

3.4 スマート農業

国では農業が抱える課題の解決に向けて様々な政策を実施しており、その一つがスマート農業である。露地栽培も施設栽培も農業の担い手は人である。高齢化が進み農業の担い手不足は深刻化を極めている。農業が抱える担い手の減少や高齢化などへの対策として、内閣府は、Society 5.0において新たな価値の事例(農業)として、食料の安定生産、供給

⁸ 一般社団法人日本施設園芸協会「大規模施設園芸・植物工場 実態調査・事例集」平成28年3月。

⁹ 農林水産省「施設園芸をめぐる情勢」令和3年4月。完全人工型植物工場とは光源に人工光を利用して空調と溶液栽培を導入し植物の生育に必要な環境要素を制御して栽培する施設をいう[矢野経済研究所(2020)、p.1]。

¹⁰ 三井住友銀行 植物工場の現況と今後の方向性<

https://www.smbc.co.jp/hojin/report/investigationlecture/resources/pdf/3_00_CRSDReport093.pdf (>2021年10月29日参照)

と農業における人で不足問題の解消や食品ロス軽減や消費の活性化を提唱している。具体的には、気象、農作物生育市場、食のトレンド・ニーズなどといった様々な情報を含むビッグデータをAIで解析することによって、「ロボットトラクタなどによる農作業の自動化・省力化、ドローンなどによる生育情報の自動収集、天候予測や河川情報に基づく水管理の自動化・最適化などによる超省力・高生産なスマート農業を実現すること」「ニーズに合わせた収穫量の設定、天候予測などに併せた最適な作業計画、経験やノウハウの共有、販売先の拡大などを通じた営農計画の策定をすること」「消費者が欲しい農作物を欲しいときに入手が可能になること」「自動配送車などによりほしい消費者に欲しい時に農産物を配送すること」などを可能とするものである¹¹。農業の生産現場が抱える課題をAIや先端技術によって解決する農業は、スマート農業と呼ばれる。①高度な環境制御の導入、②雇用労働力を活用した規模拡大、③地域エネルギーの活用による日本の自然条件に適したスタイル、での次世代施設園芸の取組みを始めている [農林水産省(2021)、p.7]。

例えば、ロボット農機の活用としては、北海道大学とヤンマーなどによる無人で圃場内をロボットトラクターが無人で走行し、施肥播種を有人で実施する有人・無人協調作業、慣行作業と比較した省力化効果や作業制度等の検証やリスクアセスメントに基づいた安全性評価を実施している。この技術導入により、農作期における1人当たりの作業可能面積の拡大し、大規模化も可能となる[農林水産省(2021)、p.5]。これ以外にもAIを活用したキャベツ収穫期などがあり、これにより作業人員や作業時間の削減が図られた[農林水産省(2021)、p.22]。また施設栽培においては、作物の生長に併せて灌水施肥を自動で実行するシステムのゼロアグリ¹²の導入事例がある。ゼロアグリとは、灌水と施肥をIOTとAI技術で自動化した自動灌水装置である。日射量、土壌水分量、EC値、地温などをゼロアグリクラウドに集約し、クラウド内で灌水施肥量を割り出して、ゼロアグリ本体から自動で液肥を供給して土壌環境制御を実行する。このシステムでは植物が必要としている量だけが灌水されるため作物の収量や品質を向上することができる¹²。

またスマート農業は、農業における労働時間の削減にも効果を貢献しうる。令和元年度の労働時間の削減効果の実証結果が図表8である。ほとんどの農業で削減できたが、施設野菜だけは増加となった。

¹¹ 内閣府 Society5.0 新たな価値の事例

<https://www8.cao.go.jp/cstp/society5_0/agriculture.html>2021年11月25日参照

¹² ゼロアグリ URL : <https://www.zero-agri.jp/> (2021年11月25日参照) このシステムの導入事例についてはZero.agri ホームページに掲載されている。

図表 8. スマート農業による労働時間の削減割合

露地野菜		施設野菜	果樹
(キャベツ)	(すいか)	(ピーマン)	(みかん)
20%削減	41%削減	7%増加	20%削減

出所：農林水産省(2021)「スマート農業の展開について(2021年9月)p.29. を一部修正して掲載。

3.5 各種農業の経営コスト

第3節では、ここまで各種農業の特徴、メリット・デメリットをみてきた。本項では露地栽培、施設栽培、植物工場およびスマート農業のコスト面について整理する。

露地栽培は、農地でそのまま農業をするので、栽培面積に応じた農機、肥料、農薬、マルチフィルムや支柱などのコストがかかるくらいである。農機についても制約がないため廉価な中古品なども利用することが可能である¹³。

露地栽培と異なり施設栽培は周年生産を可能にするが、その分施設栽培の場合は、設備等のコストが高いことがあげられる。周年・計画生産をしようとするほど設備を充実させる必要性が高まる。そのため初期投資は当然のこと設備維持に伴う維持費や燃料費などのコストがかかる。特に燃料費は通年でかかるため原油価格の高騰などの影響が大きくなり、収益の圧迫要因になる。

図表 9. 野菜作 10a 当たり所得

(単位：千円)			
	露地栽培作	施設栽培作	果樹作
粗収益	425	1,136	545
農業経営費	252	679	324
所得	173	456	221

出所：農林水産省(2021)「施設園芸をめぐる情勢(令和3年9月)」p.2 を一部修正して掲載。

図表 9 は、施設野菜作の 10a 当たり所得である。図表 9 をみると、施設野菜作の 10a 当たり所得は露地栽培作の約 2.6 倍であり、農耕面積が小さくても収益性が高いことがわかる。

施設園芸のデメリットとしては初期投資や光熱費などのコストがかかることは先にも述

¹³ 「実らず、農業の未来 minorasu」(<https://minorasu.basf.co.jp/80226>> 2021年9月25日参照)。

べたとおりである。図表 9 は粗収益に占める農業経営費の割合である。図表 8 にみたように露地栽培作も施設栽培作も農業経営費は約 6 割近くを占めていた。図表 10 では農業経営費に占める光熱動力費の割合である。トマトをみると施設園芸の光熱費は露地作の 3 倍近いコストがかかっていることがわかる。そのため、燃油価格高騰等の影響を非常に受けやすい業態である。したがって、収益性を維持していくためには燃油コストの低減が重要な課題となる。

図表 10. 農業経営費に占める光熱動力費の割合

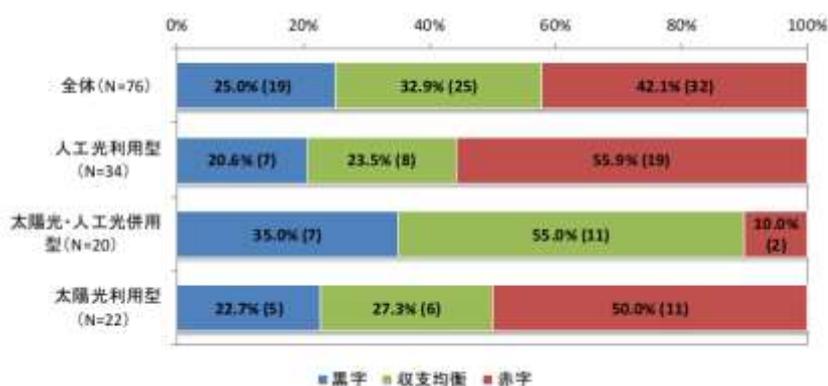
施設園芸作	施設ピーマン	24%
	施設トマト	16%
露地栽培作	露地トマト	6%
果樹作	露地みかん	5%

出所：農林水産省「施設園芸をめぐる情勢（令和 3 年 9 月）」p.6 を一部修正して掲載

さらに施設栽培におけるコストの課題は光熱動力費だけではない。近年、施設園芸栽培における農業用ハウス設置コストの上昇も重要な課題となっている。特に、農業用ハウス設置の際のパイプハウスの本体価格がここ 10 年前の 1.6 倍に上昇しているという。農業経営費に占める施設費の割合は 11%を占めていることから、設置コストも低減させる必要に迫られている[農林水産省(2021)、p.34]。

次に植物工場についてみていこう。先のメリット・デメリットでもふれたように植物工場はインシヤルコストやランニングコストが高い。図表 11 は植物工場における収支の傾向である。

図表 11.植物工場における収支の傾向



出所：一般社団法人日本施設園芸協会（2016）、p.8.

図表 11 をみると、同協会が調査した 76 施設のうち黒字は 19(25.0%)、赤字 32(42.2%)、収支均衡は 25(32.9%)であり、赤字施設が黒字を上回っている。76 施設のうち人工光利用型は 34 施設あるが 19 (55.9%) が赤字、黒字は 7(20.6%)と半数以上の施設が赤字となっている。ただ同協会の調査によれば、栽培開始年からの稼働期間の長い施設ほど黒字の割合が高くなる傾向があるとしている(一般社団法人日本施設園芸協会 (2016)、p.8)。

植物工場はイニシャルコスト、ランニングコストがかかる。施設については廃校された校舎、空き工場などの空き施設の再利用をして、設備を導入すると約 6,000 万から 7,000 万円位ほどである。さらに生育環境の整備のための断熱パネルや空調などの改修をすれば 2,000 万から 3,000 万円ほどの改修コストがかかり、トータルで 8,000 万から 1 億円程度になるという¹⁴。

次にスマート農業における収支をみてみよう。図表 12 は施設園芸 (ピーマン) の 10a 当たりの収支である。この結果を比率でみると収入に占める利益の割合は慣行区が 25.9%、実証区が 26.5%であり、機械・施設費の上昇分を利益で吸収できていない。したがって、スマート農業を実施する場合には、装置導入によるコスト分析が重要なポイントとなる。

図表 12.10a 当たりの施設園芸ピーマンの事例の収支 (単位：千円)

	慣行区 (14.9a)	実証区 (21.0a)
収 入	9,134	10,750
経 費	6,769 <74.0%>	8,014<74.5%>
() 内は機械・施設費	(623) <9.2%>	(1,388)<12.9%>
利 益	2,365<25.9%>	2,736<25.5%>

出所：農林水産省(2021)「スマート農業の展開について(2021年9月)」p.9. 表 3.10a 当たりの収支 (施設園芸 (ピーマン) の事例) を一部修正して作成した。表内の%は筆者が計算した。

以上、各種農業の特徴、メリット及びデメリットについてみてきた。それらをまとめたものが図表 13 である。次節では、各種農業が抱える課題の解決について管理会計の適用面から検討していく。

¹⁴[植物工場] は農業の理想型なのか？現状と課題」 SMART AGRI <https://smartagri-jp.com/> 2021 年 9 月 20 日参照

図表 13. 各種農業のメリット・デメリット

栽培方法	メリット	デメリット
露地栽培	<ul style="list-style-type: none"> ・初期費用やランニングコストなど栽培にかかる費用が安い ・作付面積が広く大規模な栽培が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ・天候の影響や病虫害などの影響を受けるため管理が難しい ・担い手の高齢化 ・農作物価格は時期や天候に左右される ・農作物の価格
施設栽培	<ul style="list-style-type: none"> ・環境管理が可能であるため促成栽培・制御栽培などで出荷時期の調整が可能 ・病虫害の被害を受けにくい 	<ul style="list-style-type: none"> ・施設ハウス設置コストの上昇 ・動力光熱費が高い ・圃場面積の拡張が困難
植物工場	<ul style="list-style-type: none"> ・室内栽培のため天候・気温の変化に左右されない。 ・計画的で安定した収穫量が見込める ・生育環境が制御できるため付加価値の高い作物生産が可能 	<ul style="list-style-type: none"> ・イニシャルコストや水道光熱費などが高い ・生産コストが高くなる
スマート農業	<ul style="list-style-type: none"> ・超省力・大規模生産が可能 ・作物の能力を最大限に発揮 ・作業負担の軽減 ・農業経験のない人でも参入可能 ・消費者・実需者に安心と信頼を提供 	<ul style="list-style-type: none"> ・イニシャルコストが高い ・AI や ICT を駆使するためのスキルが必要

出所：筆者作成

4. 農業における管理会計の適用

前節までは農業における現状および各種農業における特徴やメリット、デメリットについてみてきた。そこでは、個人、団体農業経営体でもデータを収集している割合が高くないこと、農業収益に占める農業経営費の比率が極めて高いこと、デメリットとしてはコスト面を課題としている現状が明らかとなった。本節では、それら課題の改善に向けて管理会計の視点から検討していく。

4.1 農業における原価把握

企業であっても農業であっても日々の経営活動を記録することは、適正な損益計算を行なううえで重要であり、また農業活動データを記録・取得・分析して活用することは現状の分析はもちろん収益向上にむけての改善点を発見するうえでも有効である。しかし、我が国の農業の現状をみると第2節で示したようにデータを活用した農業を行なっている農業経営体数は個人経営体が 15.9%、法人経営体は 43.6%、データを取得・分析して活用している経営体数となるとその割合はぐんと減少して個人は 0.9%、団体は 7.2%となる。

また農業であっても持続的な経営を目指すためには農業所得を拡大していくことがその目標となるが、図表 6 でみたように我が国の農業における経営医収支や農業粗収益に占める農業経営費の割合が極めて高農業所得はわずかな状況となっている。したがって、農業粗収益に占める農業経営費を削減することが必要である。農業経営費は、物財費、雇用労

賃、借入資本利子、借入地地代などで構成される。このうち農産物の生産にかかるコストは物財費であり、種苗費、肥料費、農業薬剤費、光熱動力費、その他の諸材料費等の流動財費と固定財などの減価償却費の合計である。施設栽培、植物工場などはここに含まれる光熱動力費の割合が高いのでこのコスト削減が収益向上につながる。

こうした課題を解決するためには、農産物の生産過程における活動を記録したデータを活用・分析することが必要である。データを取得し分析ができれば、改善策を講じることが可能になり、生産性が向上する。

そのためにまず農産物の生産過程における原価を把握することからはじめる。それによりその作物の正確な利益が算定される。農産物の生産活動の原価を把握するためには、農作業ごとのデータを集計する。例えば、畑作を例に原価の収集方法をみてみよう。¹⁵畑作の一年間のスケジュールは、土づくり・整地、種まき、中耕・培土、害虫防除、収穫である。この場合は、種や肥料については圃場ごとにまいた種や肥料の種類ごとに数量と金額を把握する。土づくり・整地、種まき、収穫などの作業は、作業者ごとの作業日誌から作業時間を把握し集計する。肥料は作物ごとに集計して、他の作物と共通する肥料があれば作付面積で按分する。各種作業は作業ごとの個人の日報から作物に紐づけをする。共通作業については各種作業の時間比で按分する、経費について各種作業の時間比で按分して作物に紐づけする。このように農作業にかかったコストを作物や作業に関連づけることで、どの作業にどのくらいのコストがかかったかを把握することが可能になる。それによって、改善点が明らかになり何らかの対策をすることができる。

農産物の生産過程における農作業の原価を測定し、農産物にどれだけ原価が投入されているかを把握することが収益向上の第一歩となる。コストを把握して、作物ごと、月別に比較検証することで課題の発見や解決も可能となる。データを収集することで、各作業の標準も明確になる。そのデータをもとに次の作業に活かす、そして標準と実際データの間には差異が生じればその原因を検討し次に活かす。農業でもデータをもとに PDCA サイクルにそった分析をすれば、作業や材料のムリ・ムダ・ムラの発見と改善活動にもつながる。

4.2 農業における環境管理会計の適用

農業では、農産物が収穫されるまでに水、燃料、農薬を使用する。そのため国では農業における環境政策として「農用地土壌汚染防止法」、「水質汚濁防止法」、「農薬取締法」といった法律による規制、さらに適正な施肥や農薬の使用とエネルギーの削減といった環境保全の取組みである「環境と調和のとれた農業生産活動規範（農業環境規範）」¹⁶につとめ

¹⁵ 第一次産業ネット「畑作の仕事」<

https://www.sangyo.net/contents/industry/field_crop_cultivation.html>2021年10月28日参照

藤本康男税理士事務所「農業会計コラム」<<https://fujimotokaikei.tknf.com/column>>2021年10月28日参照

¹⁶ 国立研究開発法人 国立環境研究所「農業と環境保全」

ることを促進している。

一般企業では、持続可能な社会の実現に向けて ISO14001（環境マネジメントシステム）の認証取得や環境管理会計の導入が進んでいる。環境管理会計は古くはアメリカで取組まれ、1990年以降はヨーロッパ諸国で広がり、中でもドイツが最も盛んである。日本では、経済産業省が2002年に『環境管理会計手法ワークブック』を公刊している[國部他(2012)、pp.26-27]。我が国では、大企業はもちろん中小企業でもマテリアル・フローコスト会計などの環境管理会計導入が進められているが、農業では経営規模が小さいことなどもありほとんど導入はされていない。しかし、近年では団体農業経営体数が微増していること、農業が水や肥料を使用すること、また施設栽培や植物工場では燃料費高騰や光熱費などのコストがデメリットであることから、農業においても環境管理のための環境管理会計の導入について検討することは必要である。

そこで本項では、農業における環境会計の先行研究レビューによって環境管理会計の適用の可能性を探る。

(1) 櫻本直美(2008)

櫻本(2008)は、環境会計ガイドラインの適用を試みるため暖房に必要な燃料を化石燃料からバイオマスに転換した施設園芸農業者を考察対象として導入可能性について検証している。事例対象となったのは従業員6名、温室延床面積3,913 m²の花弁の生産・卸売り・小売り販売の経営体である。この経営体は花弁の温度管理のために重油・灯油を燃料として年間のエネルギー使用量が244klであり、二酸化炭素の排出量が多い。そのため経営体を作成した作業報告書、簿記データ、化石燃料請求書から収集した使用量・価格データを使用して環境会計に取り組んでいる。

環境保全効果では、バイオマス燃料に切替えた結果、CO₂は年間で1,478.32(t・CO₂)から68.47(t・CO₂)になり1,409.86(t・CO₂)大幅な削減をした。環境保全対策に関連した経済効果では、加温に使用する燃料を化石燃料からバイオマス燃料に変更したことで暖房費のランニングコストの削減に成功した。ほぼすべての月で大幅なコスト削減が達成され、燃料費を年間で7,889千円から2,459千円へと大幅に削減させた。そして環境負荷を貨幣単位で示すエネルギーコストでは、年間43,396千円から2,276千円と41,119千円もの大幅な減少をもたらしている。この研究で事例対象となった経営体はコスト及びエネルギーコストの削減に成功して、環境会計の効果を発揮していた。

櫻本(2008)では、環境に必要なデータ記録さえあれば小さな経営体であっても、外部環境会計の導入が可能であることを示した。しかしその一方で、事例の経営体が導入した新たな設備のイニシャルコストを考慮するとハウス数の少ない経営体では、一棟あたりの施設に要する金銭的負担が大きくなりこの事例ほどの費用効果を得ることができないとして

いる。

(2)家串(2015)の研究

家串(2015)は、農業経営における環境管理会計手法としての活動基準原価計算（以下ではABCと示す）の有用性について分析している。ABCは、1990年代にキャプラン&ノートンによって提唱された間接費を適切に測定し管理するための計算方法である。ABCは、間接費を部門別に配賦するのではなく、アクティビティで把握し集計していく点に特徴がある。

家串(2015)は、稲作と野菜の複合経営を営む農家を例として、次のようにABCを測定している。労務費、物財費、施設費、機械設備費の4つの資源プールとして作業時間、使用量、面積、機械時間を資源ドライバーとしてコスト測定をする。コスト測定は2段階を踏んで計算され第一段階では、アクティビティを大分類が稲作、野菜など、中分類は稲作には種まき・苗作り、田植え準備、田植え、生産管理・維持、収穫、出荷、研究・その他の7分類、小分類が種まき、ぼかし肥料作り、くん炭作り、脱苞処理、支柱片付け、種子処理、ハウスビニール張、ぼかし肥料散布、育苗土入荷、土合わせ、土師、ハウス育苗準備。ハウス整地、ハウス片づけとしている。直接費についてはそのままアクティビティに直課し、間接費は資源ドライバーによって配賦して、アクティビティ原価を集計する。第二段階では、アクティビティ原価をアクティビティ・ドライバーによってコストオブジェクトに配賦する。その際、直接費はコストオブジェクトに直課、間接費はアクティビティ・ドライバーに基づいて配賦させる。そしてアクティビティ原価をアクティビティ処理量で除せばアクティビティ単価となり、それに農産物別処理量を乗ずれば農産物別アクティビティ別コストになる。

図表 14 環境アクティビティ別環境コスト算定様式

アクティビティ			投入要素別環境コスト								環境コスト計
			労務費 <作業時間> 27,000円		物財費 <使用量> 26,000		施設費 <面積> 18,000円		機械設備費 <機械時間> 31,000円		
大分類	中分類	小分類	配賦率	配賦金額	配賦率	配賦金額	配賦率	配賦金額	配賦率	配賦金額	
稲作	生産管理・維持	草刈	30%	8,100	-	-	-	-	60%	18,600	26,700
計			100%	17,000	100%	26,000	100%	18,000	100%	31,000	102,000

出所：家串(2015)p.85 第2図に一部加筆して作成。

ABCによって測定した環境コストの有用性について家串(2015)は3つあげている。それ

らは、第1に農業経営における環境コストの発生原因を明確化できる遡及性、第2に意識していなかった環境負荷低減のためのアクティビティ及びコストを発見できる可能性、第3にABCを使用することによって詳細かつ精緻な環境コスト及びその発生原因の究明が可能となることとしている。

家串(2015)は、ABCを農業経営における環境コスト測定に応用して、環境コストの遡及性、発見性及び正確性の3点の有用性を示した。

農業経営における環境管理会計について2つの先行研究レビューをした。この2つの研究から、日々のデータを活用して記録をする、生産過程をアクティビティごとに区別して原価を把握することによってコスト削減活動につながるということが明らかになった。農業経営体の規模によってはコスト削減効果を実感しづらい場合もある。しかし、環境ガイドラインに沿った必要なデータの記録さえ実施すれば外部環境会計の導入が可能と櫻本(2008)が指摘したように、経営体の規模に関わらずできるところから実行することが必要である。

5. むすび

本稿では、日本における農業の現状を示したうえで、各種栽培における特徴、メリット、デメリットを整理した。そのうえで、それら農業が抱えるデメリットの対策として管理会計の視点で検討を行なった。本節では、前節までの要点および今後の課題について示す。

第2節からは、我が国の農業では、個人経営体は減少する一方で団体経営体がわずかながらも増加しており、規模の拡大が進んでいる。農業経営に必要なデータの収集、分析といったデータ活用はあまり進んでいないこともセンサスの結果から明らかになった。

第3節では露地栽培、施設栽培、植物工場、スマート農業などが抱えるメリットとデメリットを示した。露地栽培以外では、露地栽培のデメリットであった天候や害獣・害虫災害などは解消することができる一方、設備設置などのイニシャルコストや生産や設備維持などのための燃料費などのランニングコストが課題にあがった。

第4節では前節までに明らかになったコスト面の課題について管理会計の視点から検討した。まず農業経営体の規模に関わらず生産過程において発生する原価把握の必要性について説いた。農業は一般企業と異なり自然相手の業種であることから、データ通りにことは進まない場合が多い。とはいえ、農作物の生産過程のデータを収集し、分析して活動・行動を可視化させることで、ムリ・ムダ・ムラが改善されコスト削減につながることを示した。そのうえで、環境保全に取り組む農業経営を推進する事例として櫻本(2008)、家串(2015)をレビューした。

以上が本稿の要約である。本稿では農業経営における現状と各種農業が抱える課題を把握し、その改善にむけて管理会計の適用可能性を探ることにあつた。農業は経験と勘に頼る部分が多く、原価計算や管理会計などはなじまず、導入するのはある程度の規模の経営体と考えられがちである。しかしどんな規模であれ、データを収集することでPDCAサイ

クルに乗った改善、コスト削減は可能である。したがって、今後は様々な農業経営体において聞き取りと調査を実施し、管理会計の適用を促進することが今後の課題である。

＜参考文献＞

1. 家串哲生(2015):「活動基準原価計算を用いた農業経営の環境コスト測定に関する研究」『農業経営研究』日本農業経営学会、第53巻第3号、pp.83-86.
2. 一般社団法人日本施設園芸協会(2016):「大規模施設園芸・植物工場 実態調査・事例集」『平成27年度次世代施設園芸導入加速化支援事業（全国推進事業）』
3. 國部克彦・伊坪徳宏・水口剛(2012):『環境経営・会計(第2版)』有斐閣アルマ
4. 農林水産省(2021):「2020年農林業センサス結果の概要（確定値）」『農林水産統計』
5. 農林水産省(2021):『施設園芸をめぐる情勢 全体版（令和3年4月）』
6. 農林水産省(2021):『令和2年度 食料・農業・農村白書（令和3年5月25日）』
7. 農林水産省(2021):『スマート農業の展開について（令和3年9月）』
8. 櫻本直美(2008):「加温を要する施設園芸における環境会計導入の可能性について—A社におけるバイオマス燃料利用事例をもとに—」『農業経営研究』日本農業経営学会、第46巻第1号、pp.155-159.
9. 四方康行・北田紀久雄(2008):「農業経営における環境会計の展望」『農林業問題研究』地域農林経済学会、第172号、pp.1-42.

【自由論文】

イノベーション創出のための組織資産の活用
－マネジメント・コントロール・システムと PM 理論の関係性－

Utilizing organizational assets for innovation creation
: Relationship between management control system and PM theory

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

<Abstract>

In this paper, the relationship between innovation, Simons' levers of control (LOC), and leadership based on PM theory is inquired. Few empirical studies focus on the relationship between LOC and leadership. As the research approach, the questionnaire survey (n=251) for organization members belonging to Japanese companies is conducted and the multiple regression model is used. As the result, it can be concluded that organizational outcome, innovation, LOC and leadership based on PM theory. However, at the same time, it can be stated that the relationship is complicated because LOC, leadership and business environment have different degrees of influence including positive and negative.

2021 年 10 月 10 日 受付
2021 年 12 月 20 日 受理

1. はじめに

持続的な企業価値創造には、継続的なイノベーションの実現が欠かせない。今日の管理会計研究では、イノベーションを実現するためのマネジメント・コントロール・システム(Management Control System: 以下、MCS)の役割が注目されている。特に、MCSのフレームワークの1つである Simons(1995)が提唱した4つのコントロール・レバー(levers of control; 以下、LOC)に着目した研究が積極的に行われている(Simons,1995; Chenhall and Moers,2015; Müller-Stewens et al.,2020)。イノベーションとLOCの利用の關係に着目した実証研究が蓄積される中で、LOCがどのような状況で利用されているかというコンテキストを含めた研究の必要性も強調されている(Chenhall and Moers, 2015)。

本稿では、LOCの利用に關係する要素として、無形の資産(intangibles)のうち組織資産の1つであるリーダーシップを取り上げる。リーダーシップは、戦略上重要な無形の資産として認識されている(Kaplan and Norton,2004;櫻井,2010)。まだ研究は多くないものの、LOCの利用に対してリーダーシップが影響するという実証研究の蓄積がみられる(Abernethy et al.,2010; Hofmann et al.,2012; Su and Baird,2017)。しかし、リーダーシップといっても、その形態、すなわち、リーダーシップ・スタイルには多様性がある(Bass,1985;三隅,1984; Hersey and Blanchard,1977)。多様なリーダーシップ・スタイルが、LOCの利用にどのように影響するかについては、十分に解明されているとは言い難い。このような現状を鑑み、本稿では、具体的なリーダーシップ・スタイルとして、三隅不二らが開発したPM理論のフレームワークを取り上げる。PM理論は、わが国での研究実績も豊富で、実証研究のための質問項目が明示されているという特長がある。

以上、本稿では、イノベーション、4つのコントロール・レバーおよびPM理論に基づくリーダーシップの關係を明らかにすることを目的とする。研究方法として、仮説モデルを設定し、わが国の一般企業に所属する組織構成員を対象とした質問票調査を行い検証する。以降、2節では、先行研究に基づいて仮説モデルを提示する。3節では、仮説モデルを検証するための具体的な研究方法を明らかにする。4節では、検証結果を明らかにする。5節では、検証結果に基づき考察する。6節では、本稿をまとめるとともに今後の課題を述べる。

2. モデル設定

本節では、第1に、イノベーションとLOCの關係について論じる。第2に、イノベーションとLOCの利用に対するリーダーシップの影響について論じる。第3に、本稿の仮説モデルを提示する。

2.1 イノベーションと4つのコントロール・レバー

LOCは、信条システム(Belief system)、境界システム(boundary system)、診断的コントロール・システム(diagnostic control system; 以下、診断的システム)およびインタラク

ティブ・コントロール・システム(interactive control system; 以下、インタラクティブ・システム)からなる(Simons, 1995)。信条システムは、組織の基本的価値観、目的、方向性を経営者が公式に伝え、強化するものであり、組織としての明確な定義を与える。たとえば、ミッション・ステートメントや社是、社訓などで示される。境界システムとは、避けるべき特定のリスクの範囲を明確に限定して伝達する公式の情報システムである。たとえば、社内規則やルールで示される。診断的コントロール・システムは、企業の業績をモニタリングし、あらかじめ設定した標準との差異に対して是正処置をとるために経営者が利用する公式の情報システムである。たとえば、予算管理システムや目標管理システム、バランス・スコアカード (Balanced Scorecard) のように、目標値と実績値の差異を用いて目標達成を目指すようなコントロール・システムである。インタラクティブ・システムは、経営者が部下の行う意思決定に参加するために使用する制度化された情報システムである。たとえば、予算管理システムなど既存の診断的システムの利用で得られる情報を組織構成員間において双方向かつ対話的に共有し、組織を取り巻く不確実性とリスクに対応するために利用されるコントロール・システムである。

Simons(1995)によれば、イノベーションの実現には LOC を上手く調整する必要があるという。LOC のフレームワークに着目した MCS 研究では、特定のコントロール・レバーの利用だけを取り上げるのではなく、その他のコントロール・レバーとの関係を含めた研究の必要性が指摘されている(Tessier and Otley, 2012)。Simons(1995)によれば、LOC 内の要素は入れ子構造になっており、同時に働くとされている。これら LOC 内の要素の関係について、Simons(1995)は、信条システムが、診断的システム、インタラクティブ・システムおよび境界システムに影響し、境界システムは、診断的システムおよびインタラクティブ・システムに影響し、診断的システムによる業績結果に基づいてインタラクティブ・システムが機能するという関係を示している。

ところが、LOC の利用とイノベーションの関係が十分に解明されているとは言い難い。たとえば、Henri(2006)は、革新性(innovativeness)を含む組織業績に、業績測定システムのインタラクティブ・システムとしての利用が、ケイパビリティの向上を介して好影響を与え、逆に診断的システムの利用が悪影響を与えると指摘した。一方で、Widener(2007)は、インタラクティブな業績測定が組織業績に貢献する組織学習を促進する要因となっていないとした上で、診断的システムの構造化された形式的な手続きがインタラクティブ・システムの利用による便益を実現するためであると指摘した。

以上から、イノベーションにおいて、LOC の利用が何らかの影響を与えると考えられるが、検討にあたっては、LOC 内のコントロール・レバー間の関係を包括的に取り扱って検討する必要があるといえる。なお、Simons(1995)によれば、4つのコントロール・レバーをどのように使用するかは、組織の強み、弱み、機会や脅威といった経営環境の不確実性

とリスク⁴⁵に依存するという。したがって、LOCの利用において、それを取り巻く経営環境も考慮する必要がある。

2.2 リーダーシップの関係

VUCA⁴⁶時代と呼ばれるように、今日の経営環境の不確実性およびリスクが高まっている。このような中で、リーダーシップの重要性はより高まっていると考えられる。従来から、イノベーションにおいて、リーダーシップは主要な要素とされてきた(野中,2007)。特に経営学におけるリーダーシップ研究では、イノベーションに効果的なリーダーシップ・スタイルを模索する実証研究が盛んに行われてきた。実際、リーダーシップ・スタイルがイノベーションに影響するという実証研究は多い(たとえば、Howell and Avolio, 1993)。また、LOCの利用と同様に、経営環境がリーダーシップに影響するコンティンジェンシー理論に基づく研究の蓄積もされている。しかし、リーダーシップ研究では、リーダーシップとイノベーションまでの間にある具体的なプロセスが十分に検討されているとは言い難い。

その点、組織構成員の行動変容をもたらすMCS利用に研究関心をもつ管理会計研究では、リーダーシップによるMCS利用への影響、MCS利用による組織構成員の行動変容、その結果生じるイノベーションまでの一連の具体的なプロセスを捉えて検討できる。実際、これまでの管理会計研究でも、リーダーシップがMCSに影響することは指摘されてきた(奥, 2019)。先行研究では、リーダーシップ・スタイルの違いがLOCの利用に影響することも指摘されている(Abernethy et al.,2010; Hofmann et al.,2012; Su and Baird,2017)。しかし、管理会計研究では、リーダーシップ研究で検討されているような多様なリーダーシップ・スタイルを十分に反映できていないのが現状である(Abernethy, 2010)。

本稿では、イノベーションとLOCの利用に影響するリーダーシップを検討する上で、三隅不二不氏らが開発したPM理論のフレームワークを取り上げる。PM理論とは、リーダーシップをP(Performance:目標達成能力)とM(Maintenance:集団維持能力)という2つの能力要素で構成されるとして、目標設定や計画立案、メンバーへの指示などによる目標を達成する能力(P)(本稿ではP型リーダーシップとする)と、メンバー間の人間関係を良好に保ち、集団のまとまりを維持する能力(M)(本稿ではM型リーダーシップとする)の2つの能力の大小によって、4つの類型化されたリーダーシップ・スタイル(PM型、Pm型、pM型、pm型)を提示し、PとMが共に高い状態(PM型)のリーダーシップが望ましい、とした理論である(三隅, 1984)。

PM理論は、わが国で開発されたリーダーシップ理論であり、実証研究も豊富に行われ

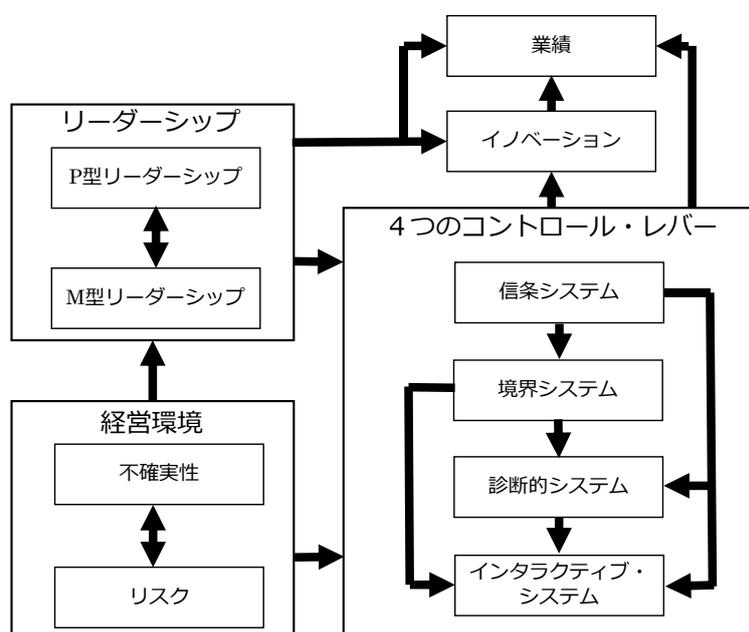
⁴⁵ Simons(2000)によれば、不確実性とは、現在の事業戦略の基礎となっている仮定を無効にする可能性のある新たな脅威と機会としている。また、リスクとは、経営者が意図された事業戦略を実行する能力を大幅に低下させる予期しない事象または一連の条件としている。これらの不確実性とリスクがLOCに影響すると考えられている。

⁴⁶ Volatility:変動性/Uncertainty:不確実性/Complexity:複雑性/Ambiguity:曖昧性

ている。また、豊富な実証研究を通して質問票調査を実施する際の質問項目が明示されている。さらに、経営管理者は、1人で複数のリーダーシップ・スタイルを有する可能性があるが、PM理論では、複数のリーダーシップ・スタイルをトレードオフ関係で捉えるのではなく、PとMの強弱の組み合わせでリーダーシップ・スタイルを捉えるため、複数のリーダーシップ・スタイルを同時に有する経営管理者を対象とした研究が可能となるといった特長がある。

2.3 仮説モデル

本稿では、イノベーションに、リーダーシップとLOCの利用が影響するという仮説モデルを設定する。その他、イノベーションが実現することにより、最終的には、財務的成果を含む具体的な業績として顕在化すると考えられる。また、リーダーシップとLOCの利用が、イノベーション以外の要素に影響を与え、業績に影響する可能性も想定される。さらに、不確実性とリスクといった経営環境は、リーダーシップとLOCの利用に影響を与えると考えられる。以上を踏まえて、10個の構成要素からなる仮説モデルを提示すると、図表1の通りとなる。



筆者作成

図表1.仮説モデル

3. 研究方法

仮説モデルの検証のため、本稿では質問表調査を実施する。具体的に、図表1の仮説モ

図表2 質問項目

変数	質問内容
不確実性 (10問)	①利用者の利便性を改善する技術 進歩②新しい技術の動向③周辺業 界の商品開発の動向④競合会社の 動向⑤新規の業界参入者⑥自社が 保有する専門知識の外部流出⑦商 品の市場への投入量を増やすこと による経済的効果⑧商品の品揃え を増やすことによる経済的効果⑨ 仕入先や供給元からの購買・調達 のコスト⑩自社の商品開発状況
リスク (8問)	①安全性の高い業務遂行②高い業 務品質③信頼性の高い業務遂行④ ムダのない効率的な業務遂行⑤自 社の顧客が他社に逃げないように すること⑥同じ市場に存在する競 合会社⑦現在の仕入先や供給元か ら別の仕入先や供給元に変更する こと⑧既存商品を代替する商品
信条システ ム (4問)	①経営理念が明確にあり、従業員 が重視すべき会社の価値が社内に 浸透している②経営者は、従業員 が重視すべき会社の価値を伝えて いる③従業員は、会社が重視して いる価値を知っている④経営理念 は、従業員のやる気を鼓舞してい る
境界システ ム (4問)	①従業員がとるべき行動を明確に する行動規範がある②行動規範 は、してはならない行動を従業員 に伝えている③従業員に避けるべ きリスクを伝達するシステムや仕 組みがある④従業員は、会社が定 めた行動規範を知っている
診断的シス テム (4問)	①経営目標の達成度合いの把握② 経営成果の監視 ③事前に期待した成果と実際の成 果の比較④主要な業績評価指標の 点検と必要に応じた見直し
インタラク ティブ・ システム (7問)	①業績関連の情報について、上司 や部下、同僚と会議で議論すること ②業績関連の情報について、継 続的に検討し討論すること③従業 員間の共通理解を深めること④組 織を管理するための業績評価の活 用⑤全社共通の経営課題解決に 従業員が集中すること⑥成功に必 要な活動に従業員が集中すること ⑦業績評価の仕組みやシステムが 会社経営全体の基盤となること
P型リーダ ーシップ (12問)	①上役たちは規則に決められた事 柄にあなたが従うことをやかまし くいいいますか②上役たちはあなた の方の仕事に関して積極的に指示命 令を与えますか③上役たちは仕事 を与えるとき、いつまでに仕上げ ればよいかを明確にしてくれます か④上役たちは仕事量のことをや かましくいいいますか⑤上役たちは
	所定の時間までに仕事を完了する ように要求しますか⑥上役たちは あなた方を最大限に働かせようと することがありますか⑦上役たちは あなたがまずい仕事をやったとき 、あなた自身を責めるのではなく 仕事ぶりのまずさを責めますか ⑧上役たちはあなたが担当してい る業務のことを知っていますか⑨ 上役たちはその日の仕事の計画や 内容を知らせてくれますか⑩上役 たちは仕事の進みぐあいについて の報告を求めますか⑪上役たちの 計画、手順がまずいために作業時 間がむだになるようなことがあり ますか⑫上役たちは毎月の目標達 成のための計画を綿密にたててい ますか
M型リーダ ーシップ (12問)	①上役たちは職場に気まずい雰 囲気があるとき、それをときほぐす ようなことがありますか②あなた は、仕事のことであなたの上役た ちと気軽に話し合うことができま すか③上役たちは仕事に必要な設 備の改善などを申し出るとその実 現のために努力しますか④全般的 にみてあなたの上役はあなたを支 持してくれますか⑤上役たちは個 人的な問題に気を配ってくれます か⑥上役たちはあなたを信頼して いると思いますか⑦上役たちはあ なたがすぐれた仕事をしたときは 、それを認めてくれますか⑧あ なたの職場で問題が起こったと き、上役たちはあなたの意見を求 めますか⑨あなたの上役たちはあ なたの方の立場を理解しようとし ますか⑩あなたの上役たちは昇進 や昇給など、あなたの将来について 気を配ってくれますか⑪あなた の上役たちはあなた方を公平にとり あつかってくれますか⑫上役たち はあなたに対して好意的ですか
イノベー ション (5問)	①高い革新性②高い独創性③新規 性という点で、競合他社の商品と 差異化されている④販売されて いる同じような商品の中で最も優 れた商品⑤高い創造性
業績 (4問)	①全社的な組織業績は想定よりも 優れている②全社的な収益性は 想定よりも優れている③会社の主 要な商品の市場シェア(市場占有 率)は競合他社と比較して大きい ④全社的に顧客に商品が提供され るまでの一連の流れは、効率的で ある

(筆者作成)

デルの 10 個の構成要素に対してそれぞれ質問項目を設定し、重回帰モデルとして検証する。なお、質問票調査の対象者は、MCS の利用に関連すると考えられるわが国の一般企業に所属する何らかの職位を有する組織構成員を対象とする。

本調査で用いる質問項目は、先行研究に基づき、P 型リーダーシップと M 型リーダーシップについては三隅(1984)の研究、イノベーションについては Müller-Stewens et al.(2020)の研究、それ以外は Widener(2007)の研究を参照し設定した。具体的な質問項目の内容は、図表 2 の通りである。なお、質問項目に対する評価尺度は、すべて、7 段階評価(1.まったくそう思わない、2.ほとんどそう思わない、3.どちらかといえばそう思わない、4.どちらともいえない、5.どちらかといえばそう思う、6.ほとんどそう思う、7.完全にそう思う)とした。

本稿では、仮説モデルの 10 個の構成要素を変数化するために、構成要素に該当する質問項目の回答で得られた 7 段階の評価値から算術平均を算出して、それぞれの構成要素の変数とすることとする。また、業績を目的変数として、残り 9 個の変数を説明変数とした重回帰モデルを構築し、変数間の関係性を IBM Amos 22 を用いて検証する。

4. 検証結果

本節では、仮説モデルに基づいた重回帰モデルを検証する。本節では、まず調査対象の基本統計量を明らかにした上で、重回帰モデルの検証結果を示す。

4.1 基本統計量

前節の研究方法に基づいて、2021 年 3 月 3 日に質問票調査を実施した。質問票調査では、NTT コムオンライン・マーケティング・ソリューション株式会社のリーサーチ・サービスを利用した。調査対象は、当該サービスに登録しているアンケートモニターを対象に、会社員（正社員）に勤務する、年齢 30 歳代以上で、一般従業員を除く職位を有する男女を条件とした。結果として、509 名からの回答が得られた。なお、すべての質問項目において、欠損データはなく、天井効果および床効果はみられなかった。本稿では、さらにデータの妥当性を高めるために、データのスクリーニングを行った。

スクリーニングにあたって、まず、LOC を利用していない、また、その実態を把握していない可能性の高い回答者を除外するために、回答者全員に対して次の 3 つの質問を設定し回答を求めた。すなわち、「全社に共通する基本的な考え方や企業の存在意義を定めた『経営理念』のようなもの」、「従業員を対象に、法令遵守の徹底や健全な事業活動遂行のために定めた『行動規範や行動指針』のようなもの」および「経営活動の結果として得られる成果（たとえば、売上高や生産実績など）を把握し評価するための『業績評価の仕組みやシステム』のようなもの」である。これらの質問内容に示されたものは、信条システム、境界システム、診断的システムおよびインタラクティブ・システムを機能させる上で、必要な要素である。したがって、3 つの質問に対して、すべて「ある」と回答した回答者の

図表 3 基本統計量

No.	変数	n	平均	標準偏差	範囲	最小値	最大値	Spearmanの相関係数 (No.)									
								1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	不確実性	251	4.931	1.101	6	1	7	1.000	.711	.576	.638	.395	.632	.512	.462	.383	.411
2	リスク	251	5.335	1.008	6	1	7	.711	1.000	.469	.630	.251	.554	.408	.449	.252	.261
3	信条システム	251	4.755	1.265	6	1	7	.576	.469	1.000	.782	.540	.810	.674	.676	.535	.571
4	境界システム	251	5.148	1.144	6	1	7	.638	.630	.782	1.000	.447	.779	.596	.617	.422	.494
5	診断的システム	251	4.460	1.017	6	1	7	.395	.251	.540	.447	1.000	.530	.889	.707	.520	.559
6	インタラクティブ・システム	251	4.808	1.088	6	1	7	.632	.554	.810	.779	.530	1.000	.707	.708	.545	.588
7	P型リーダーシップ	251	4.555	.933	6	1	7	.512	.408	.674	.596	.889	.707	1.000	.877	.594	.637
8	M型リーダーシップ	251	4.678	1.082	6	1	7	.462	.449	.676	.617	.707	.708	.877	1.000	.590	.618
9	イノベーション	251	4.261	1.192	6	1	7	.383	.252	.535	.422	.520	.545	.594	.590	1.000	.813
10	業績	251	4.378	1.048	6	1	7	.411	.261	.571	.494	.559	.588	.637	.618	.813	1.000

※変数間の相関係数の有意確率は、すべて 0.001 未満である。

筆者作成

データのみを用いることとした。このスクリーニングの結果、251 名から回答されたデータを用いて重回帰モデルの分析することにした。スクリーニングの結果後のデータの基本統計量は、図表 3 の通りとなった。

4.2 重回帰モデルの検証

仮説モデルを検証するために、業績を目的変数として、残り 9 つの構成要素の変数間を説明変数とした重回帰モデルを検証した。まず、図表 1 で示した仮説モデルの変数間の関係をすべて含んだモデルで検証した。検証の結果、このモデルの統計量は、 $\chi^2=14.557$ (自由度 6、 $p=.024$)、 $GFI=.989$ 、 $AGFI=.896$ 、 $RMSEA=.076$ となった。しかし、変数間の関係において有意確率の高い関係も含まれていることから、このモデルを改良する余地があると判断した。そこで、AIC (Akaike's Information Criterion ; 赤池情報量基準) 値が最小となるように、変数間の関係で有意確率が高い関係を取り除いていくことで、モデルを改良することとした。結果的に、図表 4 で示したモデルとなった。図表 4 では、変数間パスと標準化係数 (相関係数) と有意確率をまとめている。なお、このモデルの統計量は、 $\chi^2=19.676$ (自由度 17、 $p=.291$)、 $GFI=.984$ 、 $AGFI=.950$ 、 $RMSEA=.025$ であり、モデルの当てはまりは改善されたと判断し、これを本稿のモデルとして採用することとした。

なお、図表 4 において、通常、標準化係数は、-1 から 1 までの値となるが、診断的システムと P 型リーダーシップの関係では、1.273 となっており 1 以上となっている。これは、診断的システムと M 型リーダーシップに負の関係がある一方で、P 型リーダーシップと M 型リーダーシップの関係に比較的強い正の関係があるのに加えて P 型リーダーシップと M 型リーダーシップの関係に影響する不確実性とリスクの関係にも比較的強い正の関係があることが原因として考えられる。そのため、モデルの解釈上、不都合はないと考え、診断的システムと P 型リーダーシップの関係の標準化係数をそのまま記述することとした。

図表 4 モデル検証結果

	変数間パス	標準化係数 (相関係数)	有意確率
業績	← イノベーション	.639	***
業績	← 診断的システム	.088	.090
業績	← インタラクティブ・システム	.082	.106
業績	← M型リーダーシップ	.148	.015
イノベーション	← 信条システム	.244	.010
イノベーション	← 境界システム	-.176	.038
イノベーション	← 診断的システム	.135	.065
イノベーション	← インタラクティブ・システム	.306	.001
イノベーション	← M型リーダーシップ	.219	.011
信条システム	← P型リーダーシップ	.153	.130
信条システム	← M型リーダーシップ	.365	***
信条システム	← 不確実性	.333	***
境界システム	← 信条システム	.637	***
境界システム	← リスク	.355	***
診断的システム	← 信条システム	-.051	.082
診断的システム	← P型リーダーシップ	1.273	***
診断的システム	← M型リーダーシップ	-.313	***
診断的システム	← リスク	-.062	.011
インタラクティブ・システム	← 信条システム	.357	***
インタラクティブ・システム	← 境界システム	.217	***
インタラクティブ・システム	← M型リーダーシップ	.267	***
インタラクティブ・システム	← 不確実性	.184	***
P型リーダーシップ	← 不確実性	.489	***
P型リーダーシップ	← リスク	.120	.097
M型リーダーシップ	← 不確実性	-.095	.022
M型リーダーシップ	← リスク	.141	***
P型リーダーシップ	↔ M型リーダーシップ	.887	***
不確実性	↔ リスク	.703	***

*** p<0.001

筆者作成

5. 考察

本節では、前節の検証結果に基づいて考察する。図表 4 の検証結果では、業績、イノベーション、LOC、リーダーシップおよび経営環境の関係が明らかとなった。考察にあたって、具体的に、LOC、リーダーシップおよび全体的な視点から LOC とリーダーシップの関係に着目して検討する。

5.1 4つのコントロール・レバー

業績に対して、イノベーション、LOC の中で診断的システム、インタラクティブ・システムが関係していることが分かった。しかし、業績には、LOC よりも、イノベーションが

相対的に強く関係していると考えられる。対して、イノベーションには、信条システム、境界システム、診断的システムおよびインタラクティブ・システムが関係している。LOCは、業績よりも、イノベーションと強く関係しており、LOCの利用が直接的に業績に影響するというよりは、イノベーションを通じて業績に間接的に影響するという関係が見て取れる。この関係は、当然ではあるが、イノベーションが業績向上の原動力であることに加え、LOCを利用したとしても、その利用によって実際にイノベーションを含む組織構成員の行動変容が伴わなければ、業績に影響しないことを改めて認識させる結果と考えることができよう。

一方で、境界システムは、イノベーションに対して、負の関係にあることが分かる。境界システムの利用は、前述の通り、社内規則やルールを通して、組織構成員が避けるべき特定のリスクの範囲を明確に限定することから、組織構成員の自由な活動を制限する傾向がある。一般に自由な発想や活動が求められるイノベーションに対して、境界システムによる負の影響があることは自然であるといえる。この結果から、イノベーションの実現において、境界システムの負の影響を手当するために、信条システム、診断的システムおよびインタラクティブ・システムの利用を検討すべきという示唆が得られる。

他方で、LOC内のコントロール・レバー間の関係が複雑であることもわかる。信条システムは、境界システム、診断的システムおよびインタラクティブ・システムに関係していると考えられるが、信条システムと診断的システムに負の関係があったり、これらの関係の影響度合いには強弱がある。境界システムは、イノベーションに負の関係があるが、インタラクティブ・システムとは正の関係がある。インタラクティブ・システムは、イノベーションに正の関係があることから、境界システムは、イノベーションに対して、直接的に負の関係があると同時に、インタラクティブ・システムを通して間接的に正の関係もあることになる。要するに、イノベーションの実現には、LOCのうちどれか1つのレバーを利用するというよりは、LOC内のコントロール・レバー間で上手くバランスを図りながら利用していくことが求められる。

とはいえ、検証結果では、コントロール・レバー間のバランスを図るといっても、容易ではないことも示唆される。不確実性やリスクといった経営環境によるLOCへの影響を考慮する必要があるからである。実際、LOCに対する不確実性とリスクの関係には、正負の関係があったり、影響度合いに強弱があったり、これらの関係が有意ではないものもあり、複雑な関係となっている。

5.2 リーダーシップ

検証結果から、業績に対して、M型リーダーシップが関係していることが分かる。また、イノベーションに対しても、M型リーダーシップが関係している。M型リーダーシップは、良好な人間関係を重視するリーダーシップであるため、人間関係が組織構成員の業績やイノベーションの活動に正の影響を与える可能性がある。たとえば、上役との人間関係が良好

で、組織内で自身の考えや気持ちなどを誰に対してでも安心して発言できる状態、すなわち、心理的安全性が担保された組織では、イノベーションが促進されることが知られている（たとえば、Edmondson, 2018）。

一方で、P型リーダーシップは、業績にもイノベーションにも直接的な関係はみられなかった。P型リーダーシップは、前述の通り、目標設定や計画立案、メンバーへの指示などによる目標を達成する能力であり、目標達成へ向けて組織成員に圧力をかけることを重視する。一般に、業績向上やイノベーションには、組織が事前に掲げた目標の達成が求められるが、検証結果から考えると、単に上役が従業員に声高に目標達成に向けて圧力をかけるだけでは、期待する成果を生み出さない可能性が示唆される。

他方で、「渡る世間に鬼はない」といったように、現実的にP型リーダーシップやM型リーダーシップのどちらか一方だけに極端に偏っている上役はほとんどいないと考えられる。また、上役1人をとってみても、部下に対して、硬軟織り交ぜて、P型リーダーシップをとるときもあるし、M型リーダーシップをとる場合もあろう。実際、検証結果では、P型リーダーシップとM型リーダーシップには、強い正の関係を見て取れる。P型リーダーシップが業績とイノベーションに直接的な影響しないとしても、M型リーダーシップを通じた間接的に影響することも考えられる。

なお、検証結果から、不確実性とリスクといった経営環境は、LOCと同様にP型リーダーシップとM型リーダーシップが関係することが分かる。特に、競争環境などの不確実性とP型リーダーシップに比較的強い関係がみられる。これは、競争環境の激化など、市場からの圧力が上役のリーダーシップに反映される可能性がある。

5.3 4つのコントロール・レバーとリーダーシップ

検証結果から、LOCの利用に対して、リーダーシップが関係していることが見て取れる。この結果は、リーダーシップがLOCの利用に影響を与えるというリーダーシップに関連するという管理会計の先行研究を補完する。詳細をみると、信条システム、診断的システムおよびインタラクティブ・システムに対して、P型リーダーシップと正の関係がある。信条システムとインタラクティブ・システムのそれぞれには、M型リーダーシップと正の関係があるが、診断的システムには、負の関係が見て取れる。このように、LOCの利用がリーダーシップと関係しているといっても、P型リーダーシップとM型リーダーシップが等しくLOCと関係しているというよりは、強弱にバラツキがあることが分かる。

P型リーダーシップと診断的システムは、非常に強い関係がみられるが、それぞれ、組織目標達成を重視していることから、強い関係があることは必然といえるかもしれない。反対に、組織構成員の業績評価につながりしばしばモチベーション低下と人間関係の悪化をもたらす可能性のある診断的システムと人間関係を重視するM型リーダーシップの相性の悪さが、診断的システムとM型リーダーシップの負の関係に表れている可能性がある。

検証結果を通して、業績向上およびイノベーションの実現に、LOCとリーダーシップが

関係することが分かった。しかし、同時に、LOC、リーダーシップおよび経営環境間、並びにそれぞれの構成要素間も、要素間の関係に正負を含めた影響度合い強弱があることから、これらの関係が複雑であることも分かった。

6. 終わりに

本稿では、組織資産の1つであるリーダーシップに着目して、イノベーション、LOCおよびPM理論に基づくリーダーシップの関係を検討した。特に、リーダーシップについては、わが国での実証研究が豊富なPM理論を採用し仮説モデルを設定し検証を試みた。検証にあたっては、わが国企業に所属する組織構成員を対象に質問票調査を行い、重回帰モデルにより検証した。

具体的に、2節では、先行研究に基づき図表1で示した仮説モデルを設定した。3節では、仮説モデルを検証するための研究方法を明らかにした。4節では、251名のデータに基づいた検証結果の概要と重回帰モデルの検証結果を明らかにした。5節では、検証結果に基づき考察した。

本稿の検証結果として、業績とイノベーションに対して、LOCとPM理論に基づくリーダーシップが関係することが分かった。しかし、同時に、それぞれの構成要素間において正負を含めて影響度合い強弱があることから、これらの関係が複雑な関係であることも分かった。イノベーションの実現には、LOCとリーダーシップが複雑に影響し合っていることから、これらを上手く活用には1つのシステムの負の側面を別のシステムで手当するという「損して得を取る」といった発想が求められると考えられる。

最後に、本研究の課題として3点挙げておく。第1に、本稿の検証では、回答者自身の調査時点での現状認識を問う質問表調査であったため、組織内の時間的な変化を十分に捉えられていない。リーダーシップやLOCの利用は、時間的な変化を伴うと考えられるため、ケーススタディといった経時的な変化を捉えやすい研究アプローチも検討する必要がある。第2に、本稿ではイノベーションを対象とした。具体的な質問項目の設定として、Müller-Stewens et al.(2020)の研究を参照した。しかし、製品イノベーションとプロセス・イノベーションといったように、イノベーションのタイプにも多様性があることから、イノベーションの多様性を十分に反映できていない。今後、イノベーションのタイプに応じたLOCの利用とリーダーシップの関係を検討する必要がある。第3に、リーダーシップ・スタイルには多様性があり、幅広いリーダーシップ・スタイルで検証する必要がある。本稿では、P型リーダーシップとM型リーダーシップがLOCの利用に関係するという興味深い検証結果を得ることができた。しかし、他のリーダーシップ理論とLOCの利用方法の検討に加え、それらの研究結果と、本稿の研究結果との整合性を検討する必要がある。

<謝 辞>

本稿は、東京国際大学 2020 年度特別研究助成を受けた研究成果である。記して感謝申し上げます。

<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. Bass, B. M. (1985) *Leadership and Performance Beyond Expectations*. New York: Free Press.
3. Chenhall, R. H., and Moers, F. (2015) The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control, *Accounting, Organizations and Society*, vol.47, pp.1-13.
4. Edmondson, A. C (2018) *The Fearless Organization: Creating Psychological Safety in the Workplace for Learning, Innovation, and Growth*, Wiley. (野津智子訳(2021) 『恐れのない組織——「心理的安全性」が学習・イノベーション・成長をもたらす』 英治出版,)
5. Henri, J. (2006) Management control systems and strategy: A resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, vol.31, no.6, pp.529-558.
6. Hersey, P. and Blanchard, K. H. (1977) *Management of Organizational Behavior: Utilizing Human Resources (3rd eds)*, PrenticeHall. (山本基成・水野基・成田攻訳(1978) 『行動科学の展開：人的資源の活用』 日本生産性本部)
7. Hofmann, S., Wald, A., and Gleich, R. (2012) Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: an empirical analysis on the use of budgets, *Journal of Management Control*, vol.23, no.3, pp.153-182.
8. Howell, J. M., and Avolio, B. J. (1993) Transformational leadership, transactional leadership, locus of control, and support for innovation: Key predictors of consolidated-business-unit performance, *Journal of Applied Psychology*, vol.78, no.3, pp.891-902.
9. 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).
10. Müller-Stewens, B., Widener, S. K., Möller, K., and Steinmann, J.-C. (2020) The role of diagnostic and interactive control uses in innovation, *Accounting, Organizations and Society*, vol.80, pp.1-21.
11. Simons, R. (1995) *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史

- 恵訳(1998)『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版).
12. Simons, R. (2000) *Performance Measurement and Control System for Implementing Strategy*. Prentice-Hall. (伊藤邦雄監訳(2003)「戦略評価の経営学—戦略の実行を支える業績評価と会計システム—」ダイヤモンド社).
 13. Su, S. and Baird, K. (2017) The role of leaders in achieving organisational outcomes, *Personnel Review*, vol.46, no.3, pp.593-607.
 14. Tessier, S. and Otley, D. (2012) A conceptual development of Simons' Levers of Control framework, *Management Accounting Research*, vol.23, no.3, pp.171-185.
 15. Widener, S. K. (2007) An empirical analysis of the levers of control framework, *Accounting, Organizations and Society*, vol.32, no.7, pp.757-788.
 16. 奥倫陽(2019)「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—」『経営実務研究』 no.14, pp.47-62.
 17. 櫻井通晴(2010)「インタンジブルズとレピュテーション・マネジメント」『管理会計学』 vol.18, no.2, pp.41-51.
 18. 野中郁次郎(2007)「イノベーションの本質 知識創造のリーダーシップ」『学術の動向』 vol.12, no.5, pp.60-69.
 19. 三隅二不二(1984)『リーダーシップ行動の科学 (改訂版)』有斐閣.

経営実務研究 第16号

The Journal of Business Administration Vol.16

発行日 2021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

©2021 ABA Printed in Japan

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