

研究叢書 24

文献研究

—わが国1980年以降の会計学—

小林哲夫 清水信匡 坂口順也
河合隆治 中村恒彦 金光明雄
共著

桃山学院大学総合研究所

は し が き

『日本の研究論文は一般に過去の研究成果を十分活かしていない。過去の成果の上にさらに研究レベルをアップさせる必要がある』。このような問題意識からこの共同研究プロジェクト『日本語会計研究のデータベースの構築とその分析（英語名：Constructing a data base of Japanese accounting literature）』は、小林哲夫（元経営学部教授）を中心に桃山学院大学の経営学部の会計スタッフ全員に坂口順也（関西大学大学院会計研究科助教授）を加えて2004年4月から始まり、2005年3月に終了した。そして、本書は、その研究成果をまとめたものである。

研究の目的・特色

日本の主要会計研究雑誌の論文データベースを構築するとともに、それを利用して日本の会計学研究の過去の研究の推移と現在の課題を抽出することを本プロジェクトの目的とした。それに関連して、本研究の特色は、網羅的に研究が収集されているとともに、検索しやすいように工夫されたデータベースを構築することであった。従来のデータベースは限られたキーワードか論題によって分類されていたが、本研究のデータベースは、プロジェクトメンバーが自分の専門分野についての論文を網羅的に詳細に分析して、研究の内容を確実に反映したデータベースを構築しようと試みた。

研究プログラム（計画・スケジュール）

本研究は次のようなプロセスを経て実施した。

- ①主要会計研究雑誌の論文リスト作成
- ②分野別に論文を分類
- ③分野別に重要な分類項目を作成
- ④分野別に集めた論文にどの分類項目が書かれているのか確認
- ⑤データベースに記録
- ⑥分野ごとに研究の歴史的傾向や課題を抽出（テストラン）
- ⑦データベースを修正
- ⑧分野ごとに研究の歴史的傾向や課題を析出（最終チェック）

以上のプロセスにより研究内容を確実に反映したデータベースが構築される。

このようなプログラムを経て完成した論文が本書に納められている。

最後に、原稿審査の労をとっていただいた審査員の方々、本書を刊行するにあたって、総合研究所課長欠幡氏、欠伏氏をはじめとした総合研究所所員の皆様には大変お世話になりました。ここに感謝の意を表します。

著者 一同

目 次

1980年以降における組織デザインに関連する 日本の管理会計研究のレビュー	小 林 哲 夫	5
日本における設備投資予算研究のレビュー	清 水 信 匡	37
わが国の管理会計研究における情報共有を巡る 議論の動向	坂 口 順 也	63
1980年以降における業績測定・業績評価に関する 日本の管理会計研究のレビュー	河 合 隆 治	77
1980年以降における研究開発費会計に関する 日本の財務会計研究のレビュー	中 村 恒 彦	105
1980年以降における税効果会計に関する日本の 財務会計研究のレビュー	金 光 明 雄	125

1980年以降における組織デザインに関連 する日本の管理会計研究のレビュー

小林 哲 夫

1 はじめに

桃山学院大学総合研究所所管の共同研究プロジェクトでは、日本で会計に関して発行されている数種の雑誌について1980年から現在に至るまでの掲載論文の著者、タイトル、発表時期についてデータベースを構築しているが、本稿では、このデータベースを利用して、『会計』『企業会計』『産業経理』『原価計算研究』及び『管理会計学』の5つのジャーナルに掲載された組織デザインに関する管理会計論文を参照し、20年間にわたる研究の方向に光を当てようとしている。

もとより管理会計は、マネジメント・コントロールの一部として機能する会計機能であり、その機能は組織の存在抜きでは議論することはできない。また一般的にいえば、経営環境、経営戦略、組織構造は相互に整合的であるべきであるが、管理会計システムもそれらに適合する必要がある。そこで、管理会計に関する多くの論文は、いずれも何らかの組織的前提のもとで書かれている。しかし本稿の作成に当たっては、組織デザインの検証という視点に基づき、組織構造の設計や再設計などの組織デザインに関連する程度が相対的に高いと思われる論文を筆者の判断で抽出した。組織デザインに関連するという場合、当該論文が組織構造の設計ないし再設計を直接的に意図するものではなくても、特定の組織構造での管理会計の機能のあり方を取り上げ、その組織構造のもとでの管理会計の適合性を論じているものは、組織デザインに関係する論文の中に

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー含めている。

その結果、約450編の論文が抽出されたが、非営利組織に関する論文、実務家が自社の状況について書いた論文、特定の職能部門について書かれた論文等を除くと394の論文が残った⁽¹⁾。そのうち、本稿で取り上げるのは、次の2つのクラスターのいずれかに属する291の論文である⁽²⁾。

クラスターA：組織単位への権限委譲形態と企業集団の管理に関連する管理
会計研究

クラスターB：組織横断の関係と組織間関係に関連する管理会計研究

以下、この2つのクラスターを中心に、レビューした結果を示し、若干のコメントを行うことにしたい。

2 クラスターAについてのレビュー

クラスターAに含めているのは、企業集団全体の管理(グループ経営)に関する管理会計研究、事業部制から始まって次第にSBUやカンパニーへと発展した組織形態に関係する管理会計研究、及びMPC(ミニ・プロフィットセンター)に関連する管理会計研究である。このうち、MPCは主に現場業務への権限委譲や現場のエンパワーメントを意図する小規模な組織単位であるので、事業部やカンパニーあるいは企業集団とは性格が大きく異なっているが、研究者が関心を抱く1つの組織形態という意味であえてこのクラスターで追加的に取り上げている。

このクラスターに属する論文は全部で185編あったが、グループ経営、分社／カンパニー、SBU、事業部、MPCの5つのセクションに分けて時間列にしたがって配置すると⁽³⁾、表1に示すような結果が得られた。なお、分社は社内分社(いわゆるカンパニーに相当する)と独立の法実体を持つ会社への分割の両方を含んでいて、カンパニーと同・区分に配置することには問題があるが、2つの分社のケースを区別しないで論じている論文も多くあったので、ここでは一括して示している。

表1 権限委譲とグループ経営

	グループ 経営	分社/ カンパニー	SBU	事業部	MPC	備考
門田(1980)	1		1	1		
小林(哲)(1980)				1		
谷(1980a,b)				1		
柴田(1980)				1		*
谷(1981a,b)				1		
小川(1981)				1		
黒澤(1981)				1		
佐藤(精)(1981)				1		
青木(孝)(1981)				1		
菊井(1981)				1		
青木(茂)(1981)	1			1		
津曲(1981)				1		
牧戸(1981)				1		
小林(哲)(1982)				1		
谷(1982)				1		
青木(茂)(1982)	1					*
佐藤(精)(1982)				1		
溝口(一)(1982)				1		
松谷(1982)	1					
吉川(1982)				1		
小川(1983)				1		
長松(1983)				1		
西澤(1983a,b)				1		
谷(1983)				1		
原田(1983)	1					
谷(1984)				1		
宮本(正)(1984)	1			1		
原田(1984)			1	1		
佐藤(精)(1984)				1		
田中(隆)(1984)			1	1		
原田(1985a)	1					
原田(1985b)			1			
小倉(1985)				1		
原田(1986)	1					
神戸大学管理会計研究会(1986)				1		

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

	グループ 経営	分社/ カンパニー	SBU	事業部	MPC	備考
谷(1986)				1		
伏見(1986a, b)				1		
小林(哲)(1986)				1		
岸(1987)			1	1		
伏見・伊藤(1987)				1		
佐藤(精)(1987)	1		1	1		
柴田・曾根(1987)	1					
浅田(1987)	1			1		
小川(1987)				1		
西澤(1987)		1		1		
辻(1987)				1		
神戸大学管理会計研究会(1988)				1		
浅田(1988)				1		
西澤(1988)				1		
大塚(1988)				1		
小川(1988)				1		
谷(1988)				1		
小林(哲)(1989)				1		
谷(1989)				1		
浜田(1989)					1	
浅田(1989)						
西澤(1989)		1		1		
門田(1989)				1		
小林(哲)(1990)				1		
浅田(1990)				1		
小倉(1990a, b)				1		
谷(1990)				1		
小林(啓)(1990)			1	1		
佐藤(康)(1990)			1	1		
浅田・Bailes(1991)				1		
芝(1991)	1			1		
谷(1991)				1		
西澤(1991)		1		1		
木村(幾)(1991)	1					
頼(1992)				1		
谷(1991)			1	1		
浅田(1993a)			1			
伏見・横田(1993a, b)				1		
浅田(1994)			1	1		

	グループ 経営	分社/ カンパニー	SBU	事業部	MPC	備考
挽(1994)				1		
伏見・横田(1994)		1		1		
佐藤(康)(1994)				1		
伏見・渡辺(1995)		1		1		
小倉(1995)				1		
木村(幾)(1995)	1	1		1		
田宮(1995)		1		1		
西澤(1995)	1	1		1		
星野(1995)				1		
宮本(正)(1995)	1					*
伊藤(和)(1996)		1		1		
小倉(1996)				1		
渡辺(康)(1996)		1		1		
浅田(1996a)				1		*
木村(幾)(1996a)	1	1				
挽(1996a, b)				1		
浅田(1996b)				1		*
木村(幾)(1996b)				1		
小松原(1996)				1		
松尾(1996)				1		
皆川(1997)				1		
浅田(1997)				1		*
川野(1997)					1	
伏見(1997)			1	1		
木村(幾)(1997)	1	1				
西澤(1998)	1	1				
渡辺(康)(1998)				1		
木村(幾)(1998)	1	1		1		
中沢(1998)	1					
浅田(1998)	1	1				*
小倉(1998)				1		*
谷(1998)					1	*
頼(1998)		1			1	*
挽(1998)	1					
平岡(1998)	1	1		1		
本田(1998)	1					
王(1998)				1		
伊藤(克)(1998)					1	
横田(1999)		1		1		

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

	グループ 経営	分社/ カンパニー	SBU	事業部	MPC	備考
門田(1989)	1			1		
浅田(1999a)	1			1	1	*
渡辺(康)(1999)				1		
浅田(1999b)	1	1		1		*
田宮(1999)	1	1				*
吉田(春)(1999)				1		*
頼(1999a)	1	1		1		
渡辺(俊)(1999)				1		*
小倉(1999)	1	1				
田中(隆)(1999)	1					
小川(1999)				1		
菅本(2000)				1		
西澤(2000)	1	1				
挽(2000)	1			1		
小倉(2000)	1			1		
門田(2000)					1	
市村(2000)		1		1		
木村(幾)(2000)		1		1		
高橋(2000)		1	1	1		
西澤(2001)	1	1		1		*
田中(隆)(2001b)	1	1	1			
伊藤(克)(2001)				1		
星(2001)				1		
挽(2001)	1	1		1		
伏見(2001)	1	1	1	1		
渡辺(康)(2001)	1	1		1		
王(2001)	1		1	1		
塘・浅田(2002)	1					*
古田(2002)			1	1		
門田(2002)	1			1		
窪田(2002)		1			1	
菅本・伊藤(2003)					1	
伊藤・菅本(2003)					1	
岡田(2003)					1	
小倉(2003)		1				*
三矢(2003)					1	
挽・伊藤(2003)	1			1		*
諸藤(2003)			1	1		
佐藤(宗)(2003)	1	1		1		

	グループ 経営	分社/ カンパニー	SBU	事業部	MPC	備考
伊藤(克)(2004)	1	1				
窪田(ほか)(2004)					1	
渡辺(哲)(2004)					1	
浅田(2004a)	1	1		1		*
坂口(ほか)(2004)	1					*
岡田(2004)					1	
櫻井(2004)	1	1		1	1	
挽(2004)	1	1		1		
藤野・挽(2004)	1	1		1		
三矢(2004)					1	
渡辺・菅本(2004)					1	
川野(2004)					1	*
鈴木(研)(2004)	1					
加登(2004)		1		1		
廣本(2004)				1		*
菅本(2004)					1	
園田(2004)	1	1				

(注) 備考欄の*はクラスターBと共通の論文であることを示している。

1980年から2004年までの20年間を5年ごとに区切り、各セクションごとの論文数の推移を示すと、表2のようになる。この状況を見ると、事業部制組織に関する論文は各時期で比較的均等に見られるけれども、1990年代以後においては特に分社／カンパニー制度への組織の再編に関連して事業部のあり方が問題とされることが多くなっていることが目立っている。また、MPCについての論文は、本稿でレビューした範囲では浜田(1989)が最初の論文であるが(4)、1990年以後その数が増加している。

表2 セクションごとの論文数の推移(クラスターA)

	1980～1984年	1985～1989年	1990～1994年	1995～1999年	2000～2004年
グループ経営	6	5	2	19	21
分社／カンパニー	0	2	2	18	19
SBU	3	3	5	1	6
事業部	27	23	19	32	23
MPC	0	1	0	5	5

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー各セクションごとの20年間の論文の内容を簡単に説明すると、おおよそ次の通りである。

(1) グループ経営

グループ経営に関する研究は、1980年代においては「関係会社管理」というテーマで取り上げられることが比較的多かったが、1990年代後半になると、より広い視野でグループ経営が問題とされるようになり、論文数も急増している。その背景として、1997年の「独占禁止法」の改正による純粹持株会社の解禁や1999年4月以後実施された新しい連結財務諸表制度という制度的要因も指摘できる。さらに1990年代後半から2000年代にかけては、企業集団としての株主価値創造経営が重視されるようになり、経済環境の変化による事業再編の動きが強まったことと相俟って、管理会計の分野におけるグループ経営に関する論文数が増加している。

(2) 分社／カンパニー

カンパニー制を最初に導入したのはソニーであるといわれているが、それ以前にも共通する狙いで事業部制を超えて社内分社制を導入した会社もある⁽⁵⁾。しかし、1994年にソニーと三菱化学、1995年に日立製作所がカンパニー制を導入して以来、カンパニー制が管理会計の論文でも頻繁に取り上げられるようになってきている。カンパニーの定義は必ずしも同一ではないが、一般に、社内資本金を持ち、事業部よりも広く同一事業分野の連結子会社を含む場合もある。また、持株会社と共に、企業集団の経営管理を進める組織形態として採用されることもあり、その意味では、グループ経営と分社／カンパニーを一体化して考えることもできるであろう。

(3) SBU

SBU(戦略的組織ユニット)は、特定の戦略ミッションのもとで事業を遂行する組織単位であり、すでに1970年代にGEなどで導入されているが日本の管理会計研究で取り上げられることは比較的少なく、今回のレビューでもSBUに触れている論文はそれほど多くはない⁽⁶⁾。これは、日本では、カンパニー制度の導入や組織横断的なプロジェクト管理の実施とも関係しているのかもしれない。

れない。

(4) 事業部

上述のように、事業部は、1990年代以後においては特に分社／カンパニー制度への組織の再編に関連してそのあり方が問題とされる傾向が高まったが、1980年代では、振替価格、本社費・共通費の配分、社内資本金、社内金利、業績評価指標などの事業部制管理会計の固有の問題を取り上げている論文が多い。

(5) MPC

MPCについての研究は、よく知られているように、Cooper (1995)によって日本企業で実践されている事例として紹介されて以後、日本人研究者によって頻繁に取り上げられるようになったが、その傾向は、今回の4つの雑誌論文でも確認することができた。

3 クラスタ-Bについてのレビュー

クラスタ-Bは、マトリックス組織、クロス・ファンクショナルな組織(あるいはプロセスを重視する市場志向的な組織)、ネットワーク展開を志向する組織という3つの組織デザインの特徴のいずれかを取り上げた管理会計研究論文と、組織間マネジメントに関する研究を行なっている論文及び海外子会社や海外事業の管理に関連するグローバル組織についての論文という5つのセクションを含んでいる。最初の3つは組織内部の構造やプロセスに関係する一方、残りの3つは組織外部への展開という特徴を有しているが、いずれも組織の水平的展開を志向するという点で共通した部分を有している。

このクラスタに属する論文は全部で140編あったが、マトリックス組織、クロス・ファンクショナルな組織、ネットワーク組織、組織間マネジメント及びグローバル組織という5つのセクションに分けて時間列にしたがって配置すると、表3に示すような結果が得られた。

表3 横断的組織形態

	マトリックス 組織	クロス・ファンク ショナルな組織	ネットワーク 組織	組織間 マネジメント	グローバル 組織	備考
柴田(1980)	1					*
青木(茂)(1982)					1	*
原田(1985b)	1					*
塩田(1987)					1	
小林(哲)(1988)		1				
吉田(彰)(1988)					1	
佐藤・本合(1988)		1	1	1		
佐藤(康)(1989)					1	
原田(1989)					1	
廣本(1989)		1				
宮本(寛)(1990)					1	
今木(1990)					1	
伊藤・鈴木(1990)					1	
越野(1990)	1				1	
浅田(1990)		1				*
加登(1990)		1				
皆川(1991)					1	
MAFNEG研究会(1991)					1	
近藤(1991)		1				
柴(1991)		1				*
清水(1992a, b)		1				
岩淵(1992)		1		1		
牧戸(1992)			1	1		
井上(1993)					1	
岡野(1993)		1		1		
加登(1993)					1	
芝(1993)					1	
松田(1993)					1	
谷ほか(1993)		1				
宮本(寛)(1993)					1	
佐藤(康)(1993)					1	
頼(1994)		1				
牧戸(1994)				1	1	
荒川(1994)		1				
平山(1994)		1				
岩淵(1994a, b)		1				
加登(1994)				1		
田中(雅)(1984)		1				

	マトリックス 組織	クロス・ファンク ショナルな組織	ネットワー ク組織	組織間 マネジメント	グローバル 組織	備考
谷(1994)		1				
伊藤(博)(1994)		1				
田中(隆)(1994)		1				
山本(1994)		1				
小林(哲)(1994)		1		1		
坂手(1994)				1		
井上(1995)					1	
岩淵(1995)		1				
岡野(1995)		1				
清水 (1995)		1				
谷(1995)		1				
山本(1995)	1					
宮本(研)(1995)		1				*
溝口 (周) (1995)				1		
加登(ほか)(1996)				1		
鈴木・浅田(1996)				1		
園田(1996)				1		
松島(1996)				1		
岩淵・谷(1996)			1	1		
浅田(1996a)					1	*
河野(1996)		1				
田中・関谷 (1996)		1				
谷(1996)		1		1		
吉川(1996)		1				
浅田(1996b)			1	1		*
鈴木(研)(1996)		1				
塘(1996)			1			
溝口 (周) (1996)				1		
頼(1996)					1	
小林(哲)(1996)		1		1		
手島・岩淵(1996)		1				
林(1997)					1	
浅田(1997)	1					
岡野(1997)					1	
木村(彰)(1998)			1	1		
李(1998)					1	
田中(隆)(1998)				1		
宮本 (寛) (1998)					1	
山根(1998)			1	1		

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

	マトリックス 組織	クロス・ファンク ショナルな組織	ネットワーク 組織	組織間 マネジメント	グローバル 組織	備考
浅田(1998)	1			1		*
伊藤(嘉)(1998)		1				
岡野(1998a)					1	
小倉(1998)		1				*
鈴木(研)(1998)	1	1				
谷(1998)		1				*
頼(1998)	1					*
山本(1998)		1				
岡野(1998b)		1				
佐藤(紘)(1998)				1		
小菅(1999)		1				
長屋(1999)					1	
小林(哲)(1999)		1				
浅田(1999a)	1					*
鈴木(浩)(1999)				1		
浅田(1999b)	1		1			*
田宮(1999)					1	*
諸藤(1999)		1		1		
吉田(春)(1999)					1	*
岡野(1999)		1				
木村(彰)(1999)			1	1		
渡辺(俊)(1999)					1	
頼(1999b)	1	1				
小菅(1999)		1				
西澤(1999)			1	1		
長松(1999)			1			
岡野(2000)					1	
加登(2000)					1	
李・門田(2000)				1		
鈴木(浩)(2000)				1		
田中(隆)(2001a)				1		
西澤(2001)				1		*
牧戸・木村(2001)				1		
窪田(2001)				1		
小菅(2001)		1				
李(2001)					1	
三田(2001)				1		
山本(2001)		1				
青山(2002)		1				

	マトリックス 組織	クロス・ファンク ショナルな組織	ネットワー ク組織	組織間 マネジメント	グローバル 組織	備考
木村(彰)(2002)			1	1		
塘・浅田(2002)					1	*
吉田(栄)(2002)		1		1		
浜田(2002)				1		
岡野(2003)					1	
小倉(2003)					1	
加登ほか(2003)				1		
北村(2003)		1			1	
ト(2003)					1	
竹内(2003)				1		
挽・伊藤(2003)	1					*
小林(哲)(2004)				1		
梶原(2004)		1				
坂口(2004)				1		
真部(2004)		1				
皆川(2004)				1		
浅田(2004a)			1	1		*
坂口ほか(2004)					1	*
浅田(2004b)				1		
川野(2004)	1					
岡野(2004)		1				
廣本(2004)			1	1		*

(注)備考欄のはクラスターAと共通の論文であることを示している。

さらに、クラスターAと同様に1980年から2004年までの20年間を5年ごとに区切り、各セクションごとの論文数の推移を示すと、表4のようになる。この状況を見ると、水平的な展開を伴う組織活動や組織の壁を越えた活動に関連する管理会計研究が特に1990年代以後増加していることが指摘できる。もっとも、クロス・ファンクショナルな組織及び組織間マネジメントに関する論文の半数程度が製品開発活動に関係しており、原価企画やそれに伴うサプライヤー関係に関する研究が1990年代以後の論文数の増加に強い影響を与えている。

表4 セクションごとの論文数の推移(クラスターB)

	1980～1984年	1985～1989年	1990～1994年	1995～1999年	2000～2004年
マトリックス組織	1	1	1	7	2
クロス・ファンクショナルな組織	0	3	19	24	8
ネットワーク組織	0	1	1	9	3
組織間マネジメント	0	1	8	20	18
グローバル組織	1	4	14	12	9

各セクションごとの20年間の論文の内容を簡単に説明すると、おおよそ次の通りである。

(1) マトリックス組織

マトリックス組織に言及している論文の数はそれほど多くないが、1990年代の後半から2000年代にかけて戦略的経営の組織的展開に関係する論文が増えている。また、IT技術の利用も関係している。

(2) クロス・ファンクショナルな組織

クロス・ファンクショナルな組織に関する論文数が1990年代以後急増しているのは、上述のように原価企画活動や製品開発活動に関する研究に関係しているが、プロセス志向の高まりを反映している研究、特にABC/ABMの適用、知識創造の促進、組織メンバー間の相互作用、組織と市場との対話、エンパワメントに関連した研究も増えている。

(3) ネットワーク組織

ここでいうネットワーク組織とは、ネットワークを重視する組織という意味であるが、情報ネットワークあるいはCALSなどのツールを利用した企業活動及びそれに関連する組織間マネジメントのあり方を取り上げようとする研究が現れ始めている。

(4) 組織間マネジメント

組織間マネジメントにおいても、原価企画研究の影響が強いが、研究が進むと共にバイヤー/サプライヤー間の情報の共有や信頼関係に光が当てられるようになってきている。また、製品開発だけではなく、サプライチェーン、アウ

トソーシング、ロジスティクスなどをめぐる問題が取り上げられ、ネットワーク経済の時代における組織間マネジメントのあり方、それに関する管理会計研究の意義も問われつつある。

(5) グローバル組織

これは、いわゆるグローバル管理会計の領域であるが、1980年代においては、海外子会社の管理が最も多く取り上げられてきたのに対して、1990年代以後は、日本のマネジメント及びそれに伴う管理会計手法の海外移転、さらにグローバル企業のあり方そのものが関心を集めつつある。

4 結びに代えて

—管理会計の視点による組織デザインの検証—

以上、共同研究を通じて構築された会計データベースを利用して、1980年から2004年間ににおける2つのクラスターに見られる管理会計研究を概観してきたが、ここで取り上げた論文では、一般的に言えば、組織構造や組織のプロセスに関連して管理会計の機能やツールの適用可能性が問題とされていると考えられる。同時にそれは組織デザインの検証にもつながっている。事実、多くの論文では、経営環境の変化の中での事業の再編やそれに伴う組織の変革が問題とされ、それらに適応する管理会計のシステムやツールが探求されたり、適用される管理会計の機能の適切性が検討されている。しかも、時間的な流れの中で見ると、経営環境の変化に応じて組織の構造やプロセスの妥当性が絶えず問題とされ、環境の変化に応じて組織変革が進むという状況が考えられている。

このような流れの中で、管理会計研究がどのように進められるべきかを明らかにすることがレビュー論文に与えられる1つの課題であるが、そのような方向で議論を進めるにはさらなる洞察が必要である。特に考えてみる必要がある1つのポイントは、組織の変革の中での会計の機能や会計情報を扱う経理スタッフやコントローラーなどの会計職能の位置づけであろうと思われる。

いいかえればそれは、組織変革に対する管理会計研究者の見方ということで

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビューもある。本研究においても、そのような問題意識が感じられる若干の論文が見出されたが⁽⁷⁾、これについては、日本での研究ということに限定しないで、より一般的な形で別の機会に改めて議論してみたいと思っている。

【注】

- (1) 非営利組織に関する論文を除いた理由は営利組織と非営利組織では組織デザインのあり方がかなり異なり、本稿では営利組織に焦点を合わせたいと考えたからである。また、実務家が自社の状況について書いた論文を除いた理由はそれらの多くが必ずしも批判的に自社の組織を見ていないと考えたことと、特定の雑誌にそれらの論文が集中しているためである。
- (2) 394から291を引いた残りの100余の論文の多くは、組織階層の存在を前提とした論文であり、その中にはプリンシパルとエイジェントの関係を前提として分析を行なっているもの、特に予算編成への参加や報酬システムを考察しているものが少なからず含まれている。もっとも、予算システムや業績評価システムに関連する論文のうち、事業部やカンパニーなどの組織形態でそれを取り上げている論文はクラスターAの中に含めている。
- (3) 表1では、掲載順序は発表年月に基づいており、同一月の場合は50音順に著者名を並べている。ただし、同一著者の論文でa,bを付している場合は部分的にこの原則から外れている。
- (4) アメーバ制についてはそれ以前に文献が存在している(例えば国友(1989))。また、MPCの研究のレビューは三矢(2003)を参照。
- (5) 西澤(1987,1989,1995)、木村(幾)(1995)などを参照。
- (6) それでも、神戸大学管理会計研究会の調査結果によれば、1987年のアンケート調査で回答を得た256社のうち、90社がなんらかの形でSBUを実施している。浅田(1993b)、246-247頁参照。
- (7) 本稿で利用した5種類の雑誌に掲載された論文では、例えば岡野(1993)、辻(1994)、吉田(栄)(1993a,b)などにそのような問題意識が感じられた。

【参考文献】

- 青木茂男(1981)「管理会計の課題及び方法の展望」会計第120巻第3号1-15頁。
青木茂男(1982)「関係会社管理会計の確立」会計第121巻第6号1-16頁。
青木孝夫(1981)「企業における業績管理制度に関する考察」原価計算(日本原価計算研究会特別号第11冊) 1-25頁。

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

- 青山 剛(2002)「ABBにおける予算管理単位—プロセス・オーナーを中心とする責任会計への移行—」原価計算研究第26第2号62—71頁。
- 浅田孝幸(1987)「分権的組織の業績管理システムについて—一実証的研究の課題—」産業経理第47巻第3号81—89頁。
- 浅田孝幸(1988)「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究」会計第133巻第6号44—59頁，第134巻第2号60—71頁。
- 浅田孝幸(1989)「予算管理システムの日米企業比較について」企業会計第41巻第4号99—106頁，第5号113—121頁。
- 浅田孝幸(1990)「企業戦略と業績管理システム—米国企業の分析—」会計第137巻第2号10—24頁，第3号104—114頁。
- 浅田孝幸(1993a)「リストラと予算管理」企業会計第45巻第5号47—54頁。
- 浅田孝幸(1993b)『現代企業の戦略志向と予算管理システム—日米経営システム比較』同文館。
- 浅田孝幸(1994)「日米企業のSBUの事業戦略と業績管理—実証研究—」会計第145巻第3号16—34頁。
- 浅田孝幸(1996a)「グローバル企業の管理システム—予算管理システムの検討」会計第149巻第2号118—129頁，第3号77—86頁。
- 浅田孝幸(1996b)「情報ネットワークと管理会計」企業会計第48巻第5号24—31頁。
- 浅田孝幸(1997)「日本企業の予算管理システムの進展と国際化の影響—1995年調査を中心に—」会計第151巻第2号102—116頁。
- 浅田孝幸(1998)「コーディネーションと管理会計」企業会計第50巻第3号18—25頁。
- 浅田孝幸(1999a)「組織のマトリックス化と管理会計：情報通信革命とコーディネーション」会計第155巻第3号121—135頁。
- 浅田孝幸(1999b)「業績測定の多元化・国際化の課題」企業会計第51巻第4号18—23頁。
- 浅田孝幸(2004a)「管理会計からみた利害調整—持株会社とSCM—」会計第165巻第4号58—73頁。
- 浅田孝幸(2004b)「組織変革のための管理会計」企業会計第56巻第7号18—25頁。
- 浅田孝幸・J. C. Bailes(1991)「日米企業の業績測定の特質」企業会計第43巻第10号91—96頁，第12号71—76頁。
- 荒川圭基(1994)「間接部門の生産性をあげるための組織—スタッフ部門のリエンジニアリング」企業会計第46巻第4号80—86頁。
- 市村 巧(2000)「カンパニー制における社内貸借対照表」企業会計第52巻第8号72—76頁。
- 伊藤和憲(1996)「インベストメント・センターにおける金利徴収の機能について」産業経理第55巻第4号39—47頁。

- 伊藤克容(1998)「疑似プロフィットセンターに関する考察」産業経理第58巻第3号85-92頁.
- 伊藤克容(2001)「投資責任センターの業績測定尺度に関する考察」原価計算研究第25巻第2号38-46頁.
- 伊藤克容(2004)「本社機能のプロフィット・センター化にともなう業績測定上の問題」会計第165第3号83-96頁.
- 伊藤克容・菅本栄造(2003)「疑似プロフィットセンターの多様性に関する考察」会計第163巻第3号72-84頁.
- 伊藤 敏・鈴木輝夫(1990)「海外事業の機能的な管理方法」企業会計第42巻第2号46-55頁.
- 伊藤 博(1994)「顧客志向の管理会計—リエンジニアリング促進のためのアジェンダ」企業会計第46巻第7号17-23頁.
- 伊藤嘉博(1998)「管理会計変革のトリガーとしてのエンパワーメント—組織的知識創造プロセスと管理会計の関連を中心とした考察—」会計第153巻第3号27-42頁.
- 井上信一(1993)「オーバーラップ型研究開発と原価企画の国際移転—グローバル化した日本企業への実態調査—」産業経理第52巻第4号52-65頁.
- 井上信一(1995)「企業の国際化と原価管理 —在英日系企業の場合—」原価計算研究第19巻第1号1-20頁.
- 今木秀和(1990)「企業のグローバル化と業績評価・振替価格」企業会計第42巻第2号26-31頁.
- 岩淵吉秀(1992)「原価企画の機能—情報共有化と知識創造の観点から—」企業会計第44巻第8号41-47頁.
- 岩淵吉秀(1994a)「リエンジニアリングのA B Mの適用可能性」企業会計第46巻第5号62-67頁.
- 岩淵吉秀(1994b)「原価企画における場のマネジメント」会計第146巻第3号29-40頁.
- 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」原価計算研究第19巻第1号37-48頁.
- 岩淵吉秀・谷 武幸(1996)「C A L Sと戦略的コスト・マネジメント」企業会計第48巻第2号18-24頁.
- 大塚裕史(1988)「参加予算研究のためのフレームワーク—行動科学的アプローチとコンテンツエンジェンシー・アプローチの位置づけ—」会計第134巻第4号139-147頁.
- 岡田 真(2003)「管理会計情報の有用性とミニ・プロフィットセンター—N社の事例による考察—」原価計算研究第27巻第2号68-77頁.
- 岡田 真(2004)「管理会計に求められるもの—ミニ・プロフィット・センターを中心に—」企業会計第56巻第5号102-103頁.
- 岡野 浩(1993)「日本の管理会計理論の可能性—会計における可視性と不可視性—」

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

会計第143巻第2号

16-30頁.

岡野 浩(1995)「原価企画の類型化—会計機能の分散化と統合化との関りから—」会計第147巻第4号17-27頁.

岡野 浩(1997)「製品開発のグローバル化と原価企画—概念フレームワークへの試案—」産業経理第57第1号88-94頁.

岡野 浩(1998a)原価企画の海外移転プロセス」原価計算研究第22巻第1号31-38頁.

岡野 浩(1998b)「欧米企業における原価企画実践の現状—CAM—I原価企画プロジェクトを中心として」企業会計第50巻第6号46-52頁.

岡野 浩(1999)「日本的経営システムの再生—「21世紀システム」としての管理会計—」会計第155巻第5号13-25頁.

岡野 浩(2000)「日本の管理会計のグローバリゼーション—原価企画の国際比較」会計第157巻第3号15-25頁.

岡野 浩(2003)「グローバリゼーションと会計—会計変化・組織変化・文化—」会計第163巻第3号32-41頁.

岡野 浩(2004)「日本の管理会計の変容—社会的・制度的アプローチからみた原価企画—」会計第166巻第5号66-71頁.

小川 洌(1981)「企業管理組織と業績評価」産業経理第41巻第3号1-7頁.

小川 洌(1983)「アメリカにおける事業部制管理組織研究」産業経理第43巻第1号47-57頁.

小川 洌(1987)「フィンランド企業の事業部制管理」産業経理第47巻第3号1-9頁.

小川 洌(1988)「事業部管理組織における権限委譲と会計システム」企業会計第40巻第10号4-8頁.

小川 洌(1999)「集権管理組織と分権管理組織—企業の特性と管理組織の適用を中心として—」企業会計第51巻第10号4-11頁.

小倉 昇(1985)「事業部業績測定とジョイント・コスト—管理可能性概念の再検討—」産業経理第45巻第3号76-83頁.

小倉 昇(1990a)「N T Tの事業部制と管理会計の展開」企業会計第42巻第4号120-128頁, 第5号97-106頁.

小倉 昇(1990b)「リストラクチャリング戦略と管理会計の役割—日立製作所における分権的投資決定の事例研究—」会計第137巻第6号72-93頁.

小倉 昇(1995)「資本コスト管理の観点から見た事業部バランスシートの機能と限界について」原価計算研究第19巻第1号55-66頁.

小倉 昇(1996)「事業部キャッシュフロー計算の検証」会計第149巻第1号53-66頁.

小倉 昇(1998)「柔構造組織のマネジメント・コントロールと管理会計情報—連邦的

- 分権制からの脱却」 会計第153巻第3号43－57頁。
- 小倉 昇(1999)「持株会社とカンパニー制の管理会計システム」 企業会計第51巻第8号37－46頁。
- 小倉 昇(2000)「日本企業に見る管理会計としての経済付加価値」 会計第157巻第5号14－30頁。
- 小倉 昇(2003)「グローバル基準の企業評価と管理会計の課題」 会計第163巻第3号59－71頁。
- 梶原武久(2004)「顧客満足度と報酬システムー I T企業の事例に基づく考察ー」 会計第165巻第3号70－82頁。
- 加登 豊(1990)「原価企画活動の新展開ーダイハツ(株)の事例ー」 会計第138巻第4号46－62頁。
- 加登 豊(1993)「日本企業の海外進出と現地化される意思決定権限ー研究開発意思決定の現地化に伴う問題の分析に向けてー」 産業経理第53巻第1号97－106頁。
- 加登 豊(1994)「原価企画による製品開発リエンジニアリング」 企業会計第46巻第5号48－54頁。
- 加登 豊(2000)「日本の管理会計の海外移転ー手法主導型導入とコンセプト主導型導入の比較分析」 会計第157巻第3号59－76頁。
- 加登 豊(2004)「管理会計による競争優位性の維持」 管理会計学第12巻第2号35－45頁。
- 加登 豊・橋元理恵・平岡幸一郎・博野英二(1996)「流通業における原価企画」 会計第149巻第1号113－127頁。
- 加登 豊・清水信匡・坂口順也・河合隆治(2003)「組織間管理会計の研究課題とその意義ー組織間関係における財務情報・非財務情報の併用」 原価計算研究第27巻第2号40－48頁。
- 川野克典(1997)「生産革新と原価管理」 原価計算研究第21巻第2号73－83頁。
- 川野克典(2004)「プロジェクト型組織と管理会計」 企業会計第56巻第7号39－47頁。
- 菊井高昭(1981)「リスク下における利益管理ー資本利益率と残余利益」 企業会計第33巻第9号85－89頁。
- 岸 秀隆(1987)「戦略レベルの計画と評価のための管理会計システム構築の必要性」 原価計算(日本原価計算研究会特別号第21冊)1－7頁。
- 北村浩一(2003)「マッキンゼー『予算統制』におけるcontrol思考」 原価計算研究第27巻第2号21－29頁。
- 木村幾也(1991)「子会社・関連会社の会計管理および監査の動向」 企業会計第43巻第12号17－22頁。
- 木村幾也(1995)「カンパニー制を基礎とした連結経営管理ー住友商事の「連結業績管理制度」を中心に」 企業会計第47巻第2号60－66頁。

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

- 木村幾也(1996a)「カンパニー制等における管理会計情報の課題と展望」会計第149巻第2号 43-58頁.
- 木村幾也(1996b)「組織変革の動向と管理会計の課題」企業会計第48巻第6号61-68頁.
- 木村幾也(1997)「持株会社における本社機能と管理会計情報—米国持株会社の実態に基づいて—」企業会計第49巻第5号120-126頁.
- 木村幾也(1998)「カンパニー制から持株会社の会計へ」企業会計第50巻第2号.55-62頁.
- 木村幾也(2000)「社内カンパニー制の管理会計」企業会計第52巻第8号66-71頁.
- 木村彰吾(1998)「ネットワーク的企業間分業と振替価格」原価計算研究第22巻第1号 51-62頁.
- 木村彰吾(1999)「ネットワーク的企業間分業組織と会計システムの有用性に関する考察」会計第155巻第6号62-73頁.
- 木村彰吾(2002)「ネットワーク時代の管理会計」原価計算研究第26巻第1号12-19頁.
- 国友隆一(1988)『京セラ・アメンバー方式』ぱる出版.
- 窪田祐一(2001)「原価企画における組織間インタラクティブ・コントロール・システム」原価計算研究第25巻第2号10-18頁.
- 窪田祐一(2002)「管理会計システム導入研究の動向」企業会計第54巻第11号94-96頁, 第12号78-80頁.
- 窪田祐一・島 吉伸・吉田栄介(2004)「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち—電子部品メーカーA社のケースを通じて」原価計算研究第28巻第2号27-38頁.
- 黒澤 清(1981)「組織コンティンジェンシーと責任会計システム—経営戦略・コンティンジェンシー・成果パラダイムにおける会計学の展開—」会計第119巻第4号1-15頁, 第5号103-123頁, 第120巻第2号1-20頁.
- 河野充央(1996)「製品企画に関わる管理会計上の諸問題」会計第149巻第2号59-74頁.
- 神戸大学管理会計研究会(1986)「本部費・共通費の配分に関する実態調査」企業会計第38巻第3号40-48頁, 第4号84-91頁.
- 神戸大学管理会計研究会(1988)「業績管理と予算管理システムに関する実態調査」企業会計第40巻第6号71-79頁.
- 越野啓一(1990)「企業経営の多角化・国際化とセグメント別会計情報—事業セグメントの識別をめぐって—」原価計算(日本原価計算研究学会特別号第28冊)20-30頁.
- 小菅正伸(1999)「活動基準予算管理の新展開」会計第156巻第5号46-59頁.
- 小菅正伸(2001)「活動基準原価計算の可能性—新しい管理会計の体系をめぐって—」原価計算研究第25巻第1号1-9頁.
- 小林哲夫(1980)「分権的組織における会計情報の役割と問題点」産業経理第40巻第6

- 号41-46頁.
- 小林哲夫(1982)「企業予算と部門業績の評価について」企業会計第34巻第2号13-20頁.
- 小林哲夫(1986)「分権的組織構造における管理会計-事業部制組織における本社費・共通費の配分-」会計第130巻第6号21-31頁.
- 小林哲夫(1988)「インターアクティブなコントロール・システムと会計情報の役割」産業経理第48巻第2号10-18頁.
- 小林哲夫(1989)「わが国の予算管理制度の有効性」会計第135巻第1号100-114頁.
- 小林哲夫(1990)「事業部制組織における予算編成プロセス」企業会計第42巻第2号4-10頁.
- 小林哲夫(1994)「環境変化のもとでの管理会計の課題」会計第146巻第4号1-13頁.
- 小林哲夫(1996)「管理会計情報による可視化」産業経理第56巻第3号22-30頁.
- 小林哲夫(1999)「戦略的管理会計に関する一考察-アカウンタビリティのスタイルとプロセス-」会計第155巻第1号1-12頁.
- 小林哲夫(2004)「組織間マネジメントのための管理会計-信頼の構築とオープンブック・アカウンティング」企業会計第56巻第1号4-11頁.
- 小林啓孝(1990)「電気機器メーカーにおける環境変化への対応-東芝の管理会計制度」企業会計第42巻第10号31-37頁.
- 小松原 聡(1996)「分権経営における本社機能」企業会計第48巻第6号69-74頁.
- 近藤恭正(1991)「原価企画における管理会計の役割 -セクション志向からチーム志向へ-」原価計算(日本原価計算研究学会特別号第32冊)1-10頁.
- 坂口順也(2004)「日本企業におけるバイヤー・サプライヤー間の協働」原価計算研究第28巻第2号47-56頁.
- 坂口 博・飯島康道・市野初芳・平井裕久(2004)「わが国企業予算制度の実態：企業予算管理の新たな潮流-IT化・連結経営時代の企業予算制度」産業経理第64巻第11号127-140頁.
- 坂手恭介(1994)「購買・外注管理会計の課題と計算システム-G工業での事例研究を中心として」会計第146巻第4号27-45頁.
- 櫻井通晴(2004)「企業再編と分権化の管理会計上の意義」企業会計第56巻第5号18-25頁.
- 佐藤精一(1981)「管理会計と経営の基本要素-わが国企業の事業部資本金制度」企業会計第33巻第4号4-10頁.
- 佐藤精一(1982)「コントロール概念の変遷と会計の諸問題」会計第121巻第6号31-42頁.
- 佐藤精一(1984)「マネジメント・コントロール・システムにおける目標の複合性」産業経理第44巻第2号47-54頁.

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

- 佐藤精一(1987)「変革期の管理会計」会計第131巻第2号1-14頁.
- 佐藤紘光(1998)「メイク・オア・バイと会計コントロール」会計第153巻第6号105-118頁.
- 佐藤宗弥(2003)「事業業績と組織の再編-P P Mモデルによる検証」企業会計第55巻第12号4-10頁.
- 佐藤宗弥・本合 紘(1988)「情報ネットワークの進展と会計」会計第134巻第2号16-33頁.
- 佐藤康男(1989)「海外進出企業の管理会計」産業経理第49巻第1号79-86頁.
- 佐藤康男(1990)「ハイテク企業の原価計算と利益管理-茨城日本電気のケースを中心として」企業会計第42巻第10号24-30頁.
- 佐藤康男(1993)「グローバル化における原価管理-現地法人の原価管理」企業会計第45巻第12号30-35頁.
- 佐藤康男(1994)「リストラ・リエンジニアリングのための予算管理」企業会計第46巻第12号44-50頁.
- 塩田龍海(1987)「戦略的管理会計への構想:海外進出」企業会計第39巻第2号71-77頁.
- 芝 章(1991)「企業グループ会計管理の諸問題」企業会計第43巻第11号33-40頁.
- 芝 章(1993)「海外進出企業と管理会計-実践的アプローチ」管理会計学第2巻第1号161-179頁.
- 柴田典男(1980)「社内資本金制度の再評価」産業経理第40巻第8号59-65頁.
- 柴田典男・曽根豊治(1987)「関係会社管理-その制度の実施と今後の課題」企業会計第39巻第4号104-111頁, 第5号96-106頁.
- 清水信匡(1992a)「原価企画活動における目標原価情報と認識創造活動の関係」産業経理第51巻第4号132-140頁.
- 清水信匡(1992b)「集团的知識創造活動としての原価企画における目標原価情報の役割」企業会計第44巻第10号91-96頁.
- 清水信匡(1995)「コンカレント・エンジニアリングによる製品開発における原価低減」企業会計第47巻第6号38-44頁.
- 菅本栄造(2000)「スループット会計の本質と課題」産業経理第59巻第4号97-106頁.
- 菅本栄造(2004)「ユニット採算システムの設計と運用方法-ハリマ化成(株)のミニ・プロフィットセンターの事例研究」会計第166巻第6号30-44頁.
- 菅本栄造・伊藤克容(2003)「括りの小さな擬似プロフィットセンターと管理会計-事例研究:住友電工グループのラインカンパニー制-」産業経理第62巻第4号42-60頁.
- 鈴木研一(1996)「情報ネットワークとA B M」企業会計第48巻第5号53-58頁.
- 鈴木研一(1998)「A B C/A B Mとコーディネーション」企業会計第50巻第3号49-55

頁.

- 鈴木研一(2004)「プロジェクト管理会計システムの枠組み」企業会計第56巻第7号26-32頁.
- 鈴木研一・浅田孝幸(1996)「競争優位性強化のための新しいコスト分析の枠組み」原価計算研究第20巻第1号30-41頁.
- 鈴木浩三(1999)「日本における企業間関係の構築によるコスト低減戦略」管理会計学第7巻第1・2号65-88頁.
- 鈴木浩三(2000)「アライアンス戦略が財務業績に及ぼす効果についての研究—アライアンス・コスト低減・市場環境・財務状況の相互関係—」管理会計学第9巻第1号113-130頁.
- 園田智昭(1996)「戦略的アライアンスにおける管理会計の役割(序説)」原価計算研究第20巻第1号53-63頁.
- 高橋邦丸(2000)「社内カンパニー制におけるマネジメント・コントロール・システム」企業会計第52巻第8号77-81頁.
- 竹内祐二(2003)「C V Sチェーンの収益構造とマネジメント・システム—シミュレーションモデルによる分析」管理会計学第12巻第1号53-68頁.
- 田中隆雄(1984)「インベストメント・センターの業績評価指標—ROIの有効性をめぐって—」産業経理第44巻第3号51-61頁.
- 田中隆雄(1994)「企業システムと管理会計システム—日本的なものと普遍的なもの—」産業経理第54巻第2号21-28頁.
- 田中隆雄(1998)「市場・製品・顧客を目指す会計へ—サプライ・チェーンの分析を中心に」企業会計第50巻第2号106-115頁.
- 田中隆雄(1999)「持株会社の管理会計」企業会計第51巻第8号18-28頁.
- 田中隆雄(2001a)「I T時代のサプライチェーン・マネジメントとキャッシュフロー分析」企業会計第53巻第1号145-150頁.
- 田中隆雄(2001b)「ソニー(株)における企業価値経営—E V Aの導入と新報酬システム」企業会計第53巻第2号27-34頁.
- 田中雅康(1994)「製品開発のリエンジニアリング—日・米・独の比較を中心に」企業会計第46巻第5号39-47頁.
- 田中雅康・関谷和之(1996)「原価企画に関する日米比較—自動車・同関連企業の実態調査に基づいて—」産業経理第56巻第1号23-33頁.
- 谷 武幸(1980a)「振替価格設定システムとその環境変数に関する一考察」原価計算(日本原価計算研究学会特別号第9冊)19-30頁.
- 谷 武幸(1980b)「責任会計システムと原価計算」企業会計第32巻第11号80-87頁.
- 谷 武幸(1981a)「事業部制組織における本部費・共通費の配賦」会計第119巻第1号43-59頁.

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

- 谷 武幸(1981b)「わが国における振替価格設定システムに関する実証研究」企業会計第33巻第7号27-49頁.
- 谷 武幸(1982)「社内金利制度に関する実証研究」会計第121巻第5号36-50頁.
- 谷 武幸(1983)「組織構造と本部費の配賦」会計第124巻第2号17-30頁.
- 谷 武幸(1984)「組織構造と管理会計情報—振替価格の設定と本社費の配賦を中心として—」会計第125巻第2号30-45頁.
- 谷 武幸(1986)「本社費・共通費配分の論理」会計第129巻第3号75-97頁.
- 谷 武幸(1988)「本社費の配賦と業績管理」会計第134巻第6号1-14頁.
- 谷 武幸(1989)「日本企業の振替価格設定と本社費配賦の実態」企業会計第41巻第2号58-65頁.
- 谷 武幸(1990)「企業戦略と業績管理会計」会計第137巻第5号1-12頁.
- 谷 武幸(1991)「業績管理会計の課題—インターアクティブ・コントロールの実証研究」企業会計第43巻第11号26-32頁.
- 谷 武幸(1993)「管理会計システムの戦略的課題」会計第143巻第2号46-62頁.
- 谷 武幸(1994)「リエンジニアリングと管理会計—インターラクティブ・コントロールを接点として」企業会計第46巻第5号26-31頁.
- 谷 武幸(1995)「コンカレント・エンジニアリング—原価企画を超えて」企業会計第47巻第6号26-30頁.
- 谷 武幸(1996)「日本の管理会計の課題—原価企画を中心に—」会計第149巻第4号45-58頁.
- 谷 武幸(1998)「管理会計領域の拡大：エンパワメントの管理会計の構築に向けて」会計第153巻第3号1-10頁.
- 谷 武幸・清水信匡・岩淵古秀・福田淳児(1993)「原価企画と会議体での相互作用」会計第144巻第3号80-92頁.
- 田宮治雄(1995)「社内資本金制度の特徴と問題点」企業会計第47巻第2号53-59頁.
- 田宮治雄(1999)「グループ経営における業績評価と会計情報システム」企業会計第51巻第4号32-39頁.
- 辻 正雄(1987)「管理会計における理論モデルの有用性」会計第132巻第6号45-61頁.
- 辻 正雄(1994)「日米における経理組織の特徴」企業会計第46巻第10号49-54頁.
- 津曲直躬(1981)「管理会計と管理機能」会計第120巻第6号1981年12月29-50頁.
- 手島直明・岩淵古秀(1996)「原価企画の効果的遂行ツール「機能テーブル」の活用研究」会計第150巻第5号73-85頁.
- 塘 誠(1996)「C A L Sと管理会計の課題」企業会計第48巻第5号32-39頁.
- 塘 誠・浅田孝幸(2002)「財務管理の集中化と責任会計—日本の多国籍企業に対するアンケート調査を中心として—」管理会計学第10巻第1号53-62頁.

- 中沢 恵(1998)「キャッシュ・フロー重視の経営に向けて一価値創造経営導入のための日本企業の課題」企業会計第50巻第8号74-81頁.
- 長松秀志(1983)「振替価格決定の一般基準」会計第123巻第3号47-66頁.
- 長松秀志(1999)「戦略的コストマネジメントとプロセス活動分析一サプライチェーンのコスト・情報アプローチ」会計第156巻第6号14-24頁.
- 長屋信義(1999)「海外進出企業の原価企画一アメリカにおける日系自動車企業の現状一」原価計算第25巻第2号25-32頁.
- 西澤 脩(1983a)「米英の本社費配賦の方式と実態」企業会計第35巻第6号4-11頁.
- 西澤 脩(1983b)「日米英における本社費の配賦と管理」原価計算(日本原価計算研究会特別号第16冊)42-60頁.
- 西澤 脩(1987)「わが国管理会計の重点移動一情報化時代にどう対応すべきか」企業会計第39巻第11号13-18頁.
- 西澤 脩(1988)「戦略型独立採算性の導入と事例」企業会計第40巻第9号12-20頁.
- 西澤 脩(1989)「社内会社制による部門管理」企業会計第41巻第5号4-12頁.
- 西澤 脩(1991)「社内分社制による本社・事業部門の利益管理」企業会計第43巻第11号 17-25頁.
- 西澤 脩(1995)「カンパニー制による社内分社会計」企業会計第47巻第2号44-52頁.
- 西澤 脩(1998)「リストラ・リエンジニアリングから分社経営の会計へ」企業会計第50巻第2号32-41頁.
- 西澤 脩(1999)「サプライチェーン・マネジメントのための管理会計」企業会計第51巻第11号48-57頁.
- 西澤 脩(2000)「戦略的グループ経営のための管理会計」企業会計第52巻第2号113-121頁.
- 西澤 脩(2001)「分社化による企業再編の法制と会計」企業会計第53巻第1号113-121頁.
- ト 志強(2003)「原価企画の海外移転に関する一考察一移転の困難性を中心に一」原価計算第27巻第1号51-60頁.
- 浜田和樹(1989)「「アマーバ」方式による利益管理システム一京セラのケース」企業会計第41巻第2号46-52頁.
- 浜田和樹(2002)「企業間管理と管理会計一SCMの目標・施策展開を中心として一」会計第162巻第5号24-36頁.
- 林 保順(1997)「海外進出日系企業における新しい経営システム一マレーシアの日系電子・電機企業を中心に一」産業経理第56巻第4号107-119頁.
- 原田行男(1983)「業績評価に関する一見解一企業集団経営を基盤にして一」会計第124巻第4号70-91頁.

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

- 原田行男(1984)「SBUと業績評価に関する一考察—事業部制組織を踏まえて—」会計第125巻第4号77-94頁.
- 原田行男(1985a)「グループ経営と管理会計」産業経理第45巻第2号88-96頁.
- 原田行男(1985b)「戦略的予算管理の展開」企業会計第37巻第12号41-47頁.
- 原田行男(1986)「グループ経営の業績評価と向上」産業経理第45巻第4号66-74頁.
- 原田行男(1989)「海外事業展開と経営計画」産業経理第49巻第1号29-37頁.
- 挽 文子(1994)「事業部制会計の課題」産業経理第54巻第1号138-146頁.
- 挽 文子(1996a)「社内資本金制度の目的と機能」原価計算研究第20巻第2号43-52頁.
- 挽 文子(1996b)「社内金利制度の発展と事業部B/S」会計第150巻第5号86-98頁.
- 挽 文子(1998)「管理会計情報としての連結情報」産業経理第58巻第1号 88-97頁.
- 挽 文子(2000)「グループ経営と管理会計：欧米企業の事例を中心として」管理会計学第8巻第1・2号69-85頁.
- 挽 文子(2001)「戦略経営時代のグループ・マネジメントと管理会計—分散経営の諸相と業績評価」企業会計第53巻第5号40-47頁.
- 挽 文子(2004)「武田薬品工業の分社化とその評価」企業会計第56巻第5号49-56頁.
- 挽 文子・伊藤克容(2003)「企業の経営革新を支援する管理会計」産業経理第63巻第3号59-70頁.
- 平岡秀福(1998)「事業別セグメント会計情報の戦略的活用」産業経理第58巻第2号78-86頁.
- 平山賢二(1994)「リエンジニアリングの包括的アプローチ—工場間接部門の適用を例にして」企業会計第46巻第4号87-94頁.
- 廣本敏郎(1989)「管理会計システムの再検討」会計第136巻第5号25-36頁.
- 廣本敏郎(2004)「戦略的管理会計論—伝統的管理会計論との対比—」管理会計学第12巻第2号1-18頁.
- 藤野雅史・挽文子(2004)「キンピールにおけるカンパニー制のもとでのEVAとBSC」企業会計第56巻第5号57-64頁.
- 伏見多美雄(1986a)「戦略志向の予算管理と会計情報—事業部制マネジメントに関連して」企業会計第38巻第6号37-46頁.
- 伏見多美雄(1986b)「戦略管理会計とキャッシュフロー情報—事業部制マネジメント・コントロールの視点より—」会計第130巻第6号32-47頁.
- 伏見多美雄(1997)「事業部制マネジメント・コントロールにおける“日本型”の研究—マネジメント・コントロールの理論仮説を整理するためのノート—」管理会計学第5巻第1号3-11頁.
- 伏見多美雄(2001)「戦略経営時代のマネジメント・コントロール・システム—伝統的MC論の限界と新たな展開」企業会計第53巻第5号18-26頁.
- 伏見多美雄・伊藤和憲(1987)「事業部制予算管理と戦略開発コスト」原価計算(日本

- 原価計算研究学会特別号第22冊)36-57頁.
- 伏見多美雄・横田絵理(1993a)「S化学の事業部制マネジメント・コントロールと管理会計」管理会計学第2巻第2号25-44頁.
- 伏見多美雄・横田絵理(1993b)「事業部制マネジメント・コントロールにおける日本の特質-フィールド・スタディを基礎にして-」管理会計学第2巻第2号111-130頁.
- 伏見多美雄・横田絵理(1994)「企業変革と事業部制マネジメント・システムの再構築-日本企業の事例を中心に-」産業経理第54巻第1号12-21頁.
- 伏見多美雄・渡辺康夫(1995)「カンパニー制マネジメント・コントロールと日本型事業部制」産業経理第54巻第4号2-11頁.
- 古田隆紀(2002)「戦略の実施と業績評価」会計第161第4号16-32頁.
- 星 法子(2001)「事業部長の利益業績評価指標と企業の資本利用効率との関係」管理会計学第9巻第2号3-13頁.
- 星野優太(1995)「日本企業の業績測定・評価システム」企業会計第47巻第2号127-133頁.
- 本田佳子(1998)「VBM (バリュー・ベーストマネジメント, 企業価値創造型経営) について」企業会計第50巻第8号60-65頁.
- 牧戸孝郎(1981)「わが国における管理会計のあり方」会計第120巻第6号15-28頁.
- 牧戸孝郎(1992)「企業情報ネットワークの進展とアウトプット指向への移行」企業会計第44巻第8号69-76頁.
- 牧戸孝郎(1994)「グローバル環境下の管理会計-自動車産業を例にとつて-」会計第145巻第3号1-15頁.
- 牧戸孝郎・木村彰吾(2001)「競争力の維持・向上と管理会計手法」原価計算研究第24巻第1号57-69頁.
- 松尾貴巳(1996)「分権化管理志向と事業部門の業績管理」企業会計第48巻第6号75-81頁.
- 松島桂樹(1996)「戦略的コストマネジメント・アプローチによる戦略オプションの検討」原価計算研究第20巻第1号42-52頁.
- 松田修一(1993)「グローバル企業に耐えるための基本的管理思考」管理会計学第2巻第1号125-148頁.
- 松谷精二(1982)「関係会社管理の実態と問題点」企業会計第34巻第11号90-104頁.
- 真部典久(2004)「ABC情報の活用動機づけに対する組織文化の影響メカニズム」原価計算研究第28巻第1号54-63頁.
- MAFNEG研究会(1991)「管理会計の新展開-グローバル管理会計の模索-」産業経理第51巻第2号100-110頁
- 溝口一雄(1982)「事業部制と業績評価の問題点」企業会計第34巻第8号4-7頁.
- 溝口周二(1995)「情報システム・コストの管理とアウトソーシング」会計第148巻第6

- 1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー
号 14-27頁.
- 溝口周二(1996)「情報システムのアウトソーシングと管理会計問題」企業会計第48巻第7号33-39頁.
- 三田洋幸(2001)「戦略経営時代のサプライチェーン・マネジメント-戦略的アライアンスにおける部分最適と全体最適」企業会計第53巻第5号54-61頁.
- 皆川芳耀(1991)「多国籍企業におけるタックス・マネジメントと自律性-無形資産取引の課税を中心として」企業会計第43巻第4号86-92頁.
- 皆川芳輝(1997)「新しい連結原価配賦方法」原価計算研究第21巻第1号89-95頁.
- 皆川芳輝(2004)「サプライチェーンにおける利益共有の有用性」原価計算研究第28巻第2号39-46頁.
- 三矢 裕(2003)「ミニ・プロフィット・センター研究のレビュー-課題と展望-」会計第164巻第2号108-122頁.
- 三矢 裕(2004)「京セラのアメーバ経営によるエンパワーメントとコントロール」企業会計第56巻第5号65-71頁.
- 宮本寛爾(1990)「海外進出企業の管理会計の特徴」企業会計第42巻第2号20-25頁.
- 宮本寛爾(1993)「海外事業の会計管理」企業会計第45巻第11号41-47頁.
- 宮本寛爾(1998)「国内生産から海外生産」企業会計第50巻第2号91-96頁.
- 宮本匡章(1984)「管理会計と組織構造」会計第125巻第2号1-10頁.
- 宮本匡章(1995)「管理会計における戦略的計画」企業会計第47巻第10号17-24頁.
- 諸藤裕美(1999)「原価企画における情報共有の必要性」産業経理第59巻第1号104-113頁.
- 諸藤裕美(2003)「中核技術蓄積のための管理会計」会計第164巻第5号59-71頁.
- 門田安弘(1980)「経営組織と利益計画の新展開」企業会計第32巻第4号26-37頁.
- 門田安弘(1989)「最近の事業部管理制度における利益管理と原価管理-久保田鉄工の事例-」企業会計第41巻第11号4-8頁.
- 門田安弘(1999)「管理会計研究のパラダイム・シフト-分権的組織の管理会計研究の新しいパラダイム」会計第155巻第2号72-83頁.
- 門田安弘(2000)「J I T生産のもとでのミニ・プロフィットセンターの会計-J I T生産方式とキャッシュフロー会計の邂逅」企業会計第52巻第5号4-13頁.
- 門田安弘(2002)「事業部制解体と子会社再編による企業価値経営-松下電器を事例として」企業会計第54巻第10号4-13頁.
- 山根 節(1998)「メディアソフトの管理会計」企業会計第50巻第2号146-153頁.
- 山本浩二(1994)「シャープの原価企画-新携帯情報ツール「ザウルス」にみるその主要な論点と今後の課題」企業会計第46巻第7号48-56頁.
- 山本浩二(1995)「商品コンセプトの創造とコンカレント・エンジニアリング」

- 企業会計第47巻第6号31－37頁.
- 山本浩二(1998)「感性領域への管理会計の拡大－組織の活性化－」会計第153巻第3号11－26頁.
- 山本浩二(2001)「品質・機能のコスト展開の限界と原価管理部門の役割認識－戦略的品質作り込みへの感性コストマネジメントの可能性－」会計第160巻第6号74－87頁.
- 横田絵理(1998)「日本企業の業績主義への動きとマネジメント・コントロール」会計第154巻第6号71－85頁.
- 吉川武男(1982)「振替価格設定に関する一考察」原価計算(日本原価計算研究会特別号巻第14冊)1－10頁.
- 吉川武男(1996)「総合的原価管理システムに関する一考察」会計第149巻第4号29－44頁.
- 吉田 彰(1988)「国際企業の経営戦略への管理会計的アプローチ」企業会計第40巻第7号69－75頁.
- 吉田栄介(2002)「原価企画活動を支援する組織能力－質問票調査による基礎分析－」管理会計学第10巻第1号39－52頁.
- 吉田栄介(2004a)「管理会計チェンジ研究のパースペクティブ」会計第165巻第3号97－108頁.
- 吉田栄介(2004b)「管理会計チェンジの研究」企業会計第56巻第5号110－112頁, 第6号78－80頁.
- 吉田春樹(1999)「多元的業績測定の実施企業の現状と課題」企業会計第51巻第4号57－60頁.
- 頼 誠(1992)「共通費の配賦と管理可能性原則」産業経理第51巻第4号124－131頁.
- 頼 誠(1994)「業績管理会計に関する一考察－ABMと責任会計の変貌－」原価計算研究第18巻第1号37－48頁.
- 頼 誠(1996)「日本の管理会計の海外移転」企業会計第48巻第7号82－89頁.
- 頼 誠(1998)「独法経営とコーディネーション」企業会計第50巻第3号32－41頁.
- 頼 誠(1999a)「日本型カンパニーの管理会計の実態」企業会計第51巻第4号49－56頁.
- 頼 誠(1999b)「職能横断的組織の効率化について」会計第156巻第2号83－97頁.
- 李 建(1998)「グローバル企業の戦略, 組織, コントロール・システム」原価計算研究第23巻第1号36－50頁.
- 李 建(2001)「グローバル組織のマネジメント・コントロール－外資系企業の視点から－」原価計算第27巻第1号47－57頁.
- 李 超雄・門田安弘(2000)「原価企画におけるサプライヤー関係が原価低減に及ぼす効果に関する実証的研究」管理会計学第8巻第1・2号119－137頁.
- 渡辺俊輔(1999)「フロントラインの業績管理システム－顧客とのコンタクトによる機

1980年以降における組織デザインに関連する日本の管理会計研究のレビュー

会を活かすために」企業会計第51巻第6号148－155頁。

渡辺岳夫(2004)「ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす効果－住友電工(株)グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究」原価計算研究第28巻第2号12－26頁。

渡辺岳夫・菅本栄造(2004)「住友電気工業グループのラインカンパニー制－内部的動機づけに対する効果の分析」企業会計第56巻第5号72－81頁。

渡辺康夫(1996)「カンパニー制からみた社内資本金制度」産業経理第55巻第4号78－86頁。

渡辺康夫(1998)「社内資本金制度等における資本費用回収の比較」原価計算研究第22巻第2号45－54頁。渡辺康夫(1999)「社内金利制度における累積利益の役割」原価計算研究第23巻第2号57－67頁。

渡辺康夫(2001)「経営戦略を支援する資本管理と資本コストマネジメントの多様化を伴って」企業会計第53巻第5号48－53頁。

王 文英(1998)「振替価格設定システムからみた経営戦略と管理会計」会計第154巻第2号77－91頁。

王 文英(2000)「エイサーの企業変革と管理会計」企業会計第53巻第6号124－133頁。

Cooper R., When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation, Organizations and Society, Harvard Business Press, 1995.

日本における設備投資予算研究のレビュー⁽¹⁾

清水 信 匡

1 はじめにー 設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダム

管理会計テキストのなかで書かれてきた資本予算あるいは設備投資予算は、予算という名前はつくものの、予算管理の予算とはほとんど異なるもののように思える。

ほとんどの予算管理の説明では、まずその目的として計画機能，調整機能，統制機能の説明があり，次に予算の体系の話があり，さらに予算がどのような手続きでどのような部署が関連して策定（＝編成）されていくかの予算の編成プロセスと，決定された予算が実行予算としてどのように組織行動をコントロールしていくかの統制プロセスが記述されている。

資本予算は予算の体系の中で損益予算と資金予算と並ぶものとされているので，単純に考えれば，資本予算の章においては，どのような手続きでどのような部署が関連して策定されていくのかの作成プロセスがあると期待される。しかしながら，資本予算の章において，その策定プロセスの記述について説明している教科書はほとんどないように思われる。ここでは，日本の代表的な管理会計のテキストの中で資本予算がどのように記述されているのかをまず確認しておこう。

世界のもっとも標準的な管理会計テキストであるHorngren et al. (2003)によれば，設備投資予算は次の6つのプロセスに分けて考えることができる。

- 1 設備投資の必要性の認識
- 2 代替案の探索

- 3 代替案の情報収集
- 4 代替案の評価・選択
- 5 資金調達
- 6 実行とコントロール

この6つのプロセスの枠組みを使って、日本における代表的な管理会計関連のテキストを分析することによって、日本における設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダムを抽出してみよう。ここでは、日本の代表的な管理会計教科書として、日本の会計研究の3大勢力である一橋大学、早稲田大学、神戸大学に関連する以下の3つのテキストをとりあげる。

岡本清(2000)『原価計算[六訂版]』国元書房2000年。

櫻井通晴(2000)『管理会計[第二版]』同文館2000年。

溝口一雄編(1987)『管理会計の基礎』中央経済社1987年。

各教科書について6つのプロセス毎にまとめたのが、次の3つの囲みである。

岡本清(2000)『原価計算[六訂版]』国元書房

第15章 第16章 資本予算

1 設備投資の必要性の認識

設備投資の分類の記述のみ

(新規投資, 取替投資, 合理化投資, 拡張投資, 製品投資, 政策投資, その他の投資)

2 代替案の探索

記述なし

3 代替案の情報収集

キャッシュフローの予測

会計上の利益との関係

投資額の見積, 年々のキャッシュフローの見積, 投資終了時の見積

4 代替案の評価・選択

評価方法

内部利益率法, 正味現在価値法, 収益性指数法

回収期間法, 会計的利益率法,

資本コスト

調達別源泉資本コストと加重平均資本コストの計算

5 資金調達

資本配分の問題 (数理計画法)

6 実行とコントロール

記述なし

溝口・雄編(1987)『管理会計の基礎』中央経済社

第11章 設備投資計画

1 設備投資の必要性の認識

最高経営者層の決定問題ということの強調と長期利益計画との関係への留意

2 代替案の探索

新規購入, リースか購入か

3 代替案の情報収集

記述なし

4 代替案の評価・選択

単年度比較ではなく, プロジェクトを対象とする

評価方法

回収期間法, 会計的利益率法, 内部利益率法, 正味現在価値法

資本コストの算定方法

借入金, 社債, 贈与資産, 普通株, 運用資本

5 資金調達

資本配分モデル (数理計画法)

6 実行とコントロール

記述なし

櫻井通晴(2000)『管理会計[第二版]』同文館。

第12章 戦略的意思決定と投資決定

1 設備投資の必要性の認識

設備投資決定の主体は経営者であり，戦略的意思決定との関連性が強調されている。

設備投資の分類の記述（新規投資，取替投資，合理化投資，拡張投資，製品投資，戦略投資）

2 代替案の探索

リースか購入としての代替案

3 代替案の情報収集

キャッシュフローの推定

原投資額，年々の増分利益，処分時の正味増分現金流入額
留意点

4 代替案の評価・選択

評価方法

原価比較法，投資利益率法（会計的利益率法），
回収期間法，内部利益率法，正味現在価値法

リスクの評価

資本コスト

個別資本コストと平均資本コストの区別

5 資金調達

記述なし

6 実行とコントロール

進捗度統制と事後監査

3つの教科書の記述で、1の設備投資の必要性の認識、2の代替案の探索、6の設備投資の実行とコントロールに関する記述は相対的に少ない。その中で共通している内容は、設備投資が長期にわたって企業業績に影響を及ぼすので、設備投資決定が長期計画に入ることである。また、岡本(2000)と櫻井(2000)では、設備投資の分類の説明がなされている。

それに対して、一番多くの記述があるのは、4の代替案の評価に関するものである。その次が3の代替案に関する情報収集としてのキャッシュフロー予測であり、さらに5の資金調達に関して、の順になっている。

4の代替案の評価については、どの教科書にも、現在価値法、内部収益率法、回収期間法、会計的利益率法、その他の評価技法がほぼ同様な内容で記述してある。違いは、その記述の分量と、どの技法を使うべきかについてである。

岡本(2000)では、時間価値を考慮した現在価値法と内部収益率法については、数頁にわたって非常に詳しく説明され、相互排他的な(複数の投資案から一つだけ選ぶ場合)投資の場合には、現在価値法を使うべきだという説明をしている。その一方で、実務で人気のある方法は、回収期間法と会計的利益率法であると半頁で説明し、時間価値を考慮しない不完全な方法であるとしている。

櫻井(2000)では、実務で人気がある評価技法がアメリカでは内部収益率法、日本では回収期間法である、との書き出しで始まって、各評価方法の説明がしてある。回収期間法と会計的利益率法については、時間価値が考慮されていないという欠陥があると指摘している。そして、理論では現在価値法がもっともすぐれた方法と言われていると説明する。

溝口(1987)では、内部収益率法、現在価値法、会計的利益率法、回収期間法の順で説明がなされ、どの評価方法がよいかについての議論は避けている。

また、資本コストの算定についての記述は、岡本が一番詳しく、溝口でもなされている。そこでは、現在価値法における資本コストをどのように計算するかを調達資本コストと運用資本コストの分類から説明している。

さらに、3の代替案の情報収集としてのキャッシュフロー予測については、岡本(2000)のみが非常に詳しく説明している。また、5の資金調達の問題に関

しては、資金配分の問題として説明されている。資金の制約下がある場合の投資案の組み合わせを考える問題を数理計画法で説明してある。

以上まとめれば、日本における設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダムは、設備投資代替案の比較する場合の経済性評価技法であると言えよう。そして、評価技法の中でも、時間価値を考慮した現在価値法と内部収益率法についての詳しい説明があり、理論的には現在価値法が推奨されると書かれている（岡本(2000) 櫻井(2000)）。それに対して、時間価値を考慮しない回収期間法と会計的利益率法については、説明はあるものの積極的な推奨はない。このように、設備投資予算は予算といっても、その中身は設備投資案の経済性評価論になってしまっている。それでは設備投資予算の研究はどのようになっているのだろう。

本論文は、上記のような問題意識を背景に、日本における設備投資予算の研究動向の調査を会計関連の主要雑誌に絞って過去30年にわたっておこない、設備投資予算の研究課題を析出することを目的とする。まず、1970年以降の設備投資予算研究の動向を分析し、どのような研究が過去30年間になされてきたのかを要約するとともに、どのような課題があるのかを明らかにする。さらに、過去のアンケート調査の結果を集計し、実務における評価技法の採用率の趨勢を把握する。そして、日本における設備投資予算の理論と実務とのギャップの存在を指摘する。さらに、そして、最後に析出された課題について、どのような研究アプローチや研究方法があるのかについてまとめる⁽²⁾。

2 1970年以降の研究動向

本節では、日本における設備投資予算の研究動向を分析し、どのような研究がなされて、何がなされていなかったのかを説明するとともに、さらにどのような研究がいつごろ行なわれていたのかを包括的に分析する。

なお、設備投資予算の論文は『会計』、『企業会計』、『産業経理』、『原価計算研究』、『管理会計学』、『会計プロGRESS』の六誌に掲載されているものに絞る

とともに、1970年以降のものに限定した。六誌に限定した理由は、日本全体としての研究動向を調べるのには、影響力ある雑誌に限定したほうが全体像を描きやすいからである。また、1970年以降に限定した理由は、時間的制約で1970年以前まで調査できなかったことと、設備投資予算論が管理会計研究に入ってきたのは比較的最近のことであり（伊藤(1993)249頁）、1970年以降の研究をもとにしても十分にその傾向が分析できるという理由からである。

分析方法としては、まず設備投資予算の研究として考慮されるべき項目を選択し、次に設備投資予算の研究論文を網羅的に収集し、それらの研究論文が選択した項目に該当する数を集計することによって、これまでの研究動向を把握することにした。

企業の設備投資は、投資額の大きさという点で重要であるだけでなく、設備そのものが提供する製品や技術力を規定するという点でも重要である。それゆえ、設備投資予算を対象とした研究を考える場合、設備投資予算プロセスを構成すると思われる項目だけでなく、設備投資予算と関連する組織内部の要因、および、組織外部の要因を考慮することが必要となる。ここでは、これら三つの要因、すなわち、「設備投資予算プロセス」、「組織内部の要因」、「組織外部の要因」について、管理会計研究者が通常考慮すると考えられる具体的な小項目に細分化して分析する。

第一に、設備投資予算プロセスについては図表2にある項目を選択した。まず、代替案の作成に関連して、①設備代替案の作成、②設備代替案の情報収集、③投資に関連した資金調達、④設備投資後のフォロー、という四つの項目である。次に、管理会計研究という立場から、⑤代替案のキャッシュフローの予測が重要な項目であると判断した。さらに、代替案の評価に関連して、伝統的な、⑥財務評価と、最近注目され始めた、⑦非財務評価に二分した。また、伝統的な財務評価の代表である正味現在価値法を考えるにあたって、⑧資本コストの算定が重要な項目と判断した。

また、DSSなど設備投資予算プロセスを情報技術で支援することやマニュアル化に関する項目として、⑨資本予算のシステム化を設けた。また、数理計

画法を駆使した、⑩複数設備投資決定技法を考えた。

第二に、組織内部要因については図表3にある項目を選択した。まず、設備投資それ自体に関連する項目として、①特殊設備への投資、②設備投資の分類、③リースを選択した。特殊設備への投資とは、具体的にはIT投資やオートメーションやCIMなど特殊な設備への投資のことである。この項目は、設備それ自体の特徴によって設備投資予算も変化する可能性があるということから選択した。また、拡張投資、増産投資、取替投資など投資の種類を考慮して、設備投資の分類を挙げた。さらに、設備投資の方法としてリース契約を用いることも多いので、リースという項目も選択した。その上、④計画期間（短期・長期）を取り上げたのは、伝統的に設備投資は戦略的意思決定であるといわれているが、そのような長期計画を意識した投資のほか、オペレーショナルな業務の計画である短期計画を意識した投資の存在の可能性を考えたことによる。

残り六つの項目は、通常、管理会計研究を考える場合に考慮される項目である。事業部制組織、機能別組織に代表される⑤組織構造の違いが設備投資予算を異なった形にすることは当然思いつく。⑥戦略、⑦業績評価システムも管理会計研究一般によく取上げられる項目である。また、⑧新製品開発（原価企画）における設備投資の役割の研究などもありそうである。⑨設備投資の教育、⑩設備開発能力は、最近注目される組織学習を意識してとりあげた。

最後に、組織外部要因については図表4にある項目を選択した。まず、一般的な外部要因として、①景気動向、②政治的要因、③不確実性、④国際化、⑤技術動向、⑥環境配慮を選択した。景気動向は、インフレーションやデフレーションなどを考慮した設備投資予算を想定したものである。また、政治的要因や国際化は、海外への設備投資を考える上で重要な項目であると判断した。

あとの四項目は企業の外部利害関係者に関連する項目である。キャッシュフローを予測する際の法人税の問題は非常に大きいので、⑦課税の項目をあげた。設備投資は、⑧競争企業の動向によっても左右されよう。また、⑨組織間コストマネジメントは、バイヤーとサプライヤーの設備投資予算における関係を考えたものである。⑩投資家は、企業外部利害関係者として企業の設備投資に注

目していると思われるのでとりあげた。

以上の項目がどれだけ研究されてきたかを分析するために、わが国における会計学の主要雑誌である『会計』、『企業会計』、『産業経理』、『原価計算研究』、『管理会計学』、『会計プロGRESS』の六誌を選んで、1970年以降の設備投資予算に関する研究論文を網羅的に収集した。その結果が、図表1から図表5である。

図表1：三つの要因に関連する論文数

要因	論文数
設備投資予算プロセス	74/78
組織内部要因	36/78
組織外部要因	31/78

出所：筆者作成

図表2 設備投資予算プロセス（筆者作成）

	設備代替案の作成	設備代替案の情報収集	キャッシュフロー予測	財務評価	非財務評価	資本コスト	資金調達・支払い	投資後のコントロール	資本予算のシステム化	複数設備投資決定技法
井上1970会	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0
諸井1970会	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
市村1971企	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
藤村1971企	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
柴川1972産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
河野1972産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
高橋1972会	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0
石林1972企	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
伏見1973会	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0
伏見1973企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
諸井1973産	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
欠見1973会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1974会	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1
平田1974企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
平田1975会	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1
生駒1977産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
櫻井1977企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
飯原1978企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
小見1978企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
石塚1980企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
伏見1980企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
郷原1981産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
吉田1983会	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
加益1984産	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
欠見1984会	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
加益1985企	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
柴川1986企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
田中1986産	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
加益1987産	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0

日本における設備投資予算研究のレビュー

	設備代替案の作成	設備代替案の情報収集	キャッシュフロー予測	財務評価	非財務評価	資本コスト	資金調達・支払い	投資後のコントロール	資本予算のシステム化	複数設備投資決定技法
伊藤1988産	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0
伊藤1989企	0	0	1	1	0	0	1	0	0	0
櫻井1989産	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
柴田1989企	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
高井1989会	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0
伏見1989産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
吉田1989企	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
飯家1990会	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
小倉1990会	1	1	0	1	1	0	0	1	0	1
伊藤1991企	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
大塚1991産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
千住1991企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
中村1991企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
伏見1991企	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
三田1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
櫻井1992産	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
田淵1993企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
佃氏が993管	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
鳥邊1993企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
伏見他993管	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
門田他993管	0	0	0	1	1	0	0	0	1	0
杉山1994会	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
杉山1994産	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
杉山1994厚	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
中村1994会	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
山本1994会	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
小林1995企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
本橋1995産	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
山本1995会	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
佐々木1995企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1996会	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
杉山1997会	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
旗本1997産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
山下1997管	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
三田1998管	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
山本1998会	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0
杉山1999a会	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
杉山1999b会	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
杉山2000企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
皆川2000会	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
小林2002企	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
杉山2002ブ	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
山下2002管	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
山本2002産	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
上総2003厚	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0
櫻井2003産	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
杉山2003会	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
杉山2003産	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
高見2003管	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
合計	1	2	17	62	17	10	3	1	8	4

図表3 組織内部要因（筆者作成）

	特殊設備への投資	設備投資の分類	リース	組織構造	業績評価システム	戦略	計画期間	新製品開発	設備開発能力	設備投資の教育
井上1970会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
諸井1970会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
市村1971企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
藤村1971企	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
柴川1972産	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
河野1972産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
高橋1972会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
若林1972企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1973会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1973企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
諸井1973産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
矢島1973会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1974会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1974企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1975会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
生駒1977産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1977企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
飯原1978企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小島1978企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
石塚1980企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1980企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
郷原1981産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
吉田1983会	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0
加登1984産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
矢島1984会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
加登1985企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
柴川1986企	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
田中1986産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
加登1987産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伊藤1988産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
伊藤1989企	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1989産	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
柴川1989企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
高井1989会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1989産	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0
古田1989企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
飯塚1990会	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小倉1990会	0	1	0	1	0	1	1	0	0	0
伊藤1991企	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
大塚1991産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
千住1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1991企	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1991企	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
三田1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1992産	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
田岡1993企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
榎井1993管	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
鳥邊1993企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1993管	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
門田1993管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1994会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

日本における設備投資予算研究のレビュー

	特殊設備への投資	設備投資の分類	リース	組織構造	業績評価システム	戦略	計画期間	新製品開発	設備開発能力	設備投資の教育
杉山1994産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1994原	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1994会	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0
山本1994会	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
小林1995企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
本橋1995産	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本1995会	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
佐々木1996企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1996会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1997会	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
旗本1997産	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
山下1997管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
二田1998管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本1998会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1999会	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
杉山1999会	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0
杉山2000企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
皆川2000会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小林2002企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山2002プ	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山下2002管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本2002産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
上総2003原	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井2003産	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0
杉山2003会	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0
杉山2003産	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
高見2003管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	15	3	4	1	1	14	3	0	0	0

図表4 組織外部要因（筆者作成）

	景気動向	課税	不確実性	国際化	政治的要因	技術動向	投資家	環境配慮	競争企業	組織間コストマネジメント
井上1970会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
諸井1970会	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
市村1971企	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
藤村1971企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
柴川1972産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
河野1972産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
高橋1972会	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0
若林1972企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1973会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1973企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
諸井1973産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
矢見1973会	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
平田1974会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1974企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
平田1975会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
生駒1977産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1977企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
飯原1978企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小見1978企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
石塚1980企	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0

	景気動向	課税	不確実性	国際化	政治的要因	技術動向	投資家	環境配慮	競争企業	組織間コスト マネジメント
伏見1980企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
郷原1981産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
吉田1983会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
加登1984産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
久島1984会	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
加登1985企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
柴川1986企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
田中1986産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
加登1987産	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
伊藤1988産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伊藤1989企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1989産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
柴川1989企	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
高井1989会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1989産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
吉田1989企	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
飯塚1990会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小倉1990会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伊藤1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
大塚1991産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
千住1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
伏見1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
三田1991企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井1992産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
田淵1993企	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
柳井1993管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
鳥邊1993企	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
伏見他1993管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
門田他1993管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1994会	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
杉山1994産	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0
杉山1994厚	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1994会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本1994会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
小林1995企	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
本橋1995産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本1995会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
佐々木1996企	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
中村1996会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1997会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
旗本1997産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山下1997管	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
三田1998管	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
山本1998会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1999会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山1999b会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
杉山2000企	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0
皆川2000会	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
小林2002会	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
杉山2002ブ	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
山下2002管	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0
山本2002産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	景気動向	課税	不確実性	国際化	政治的要因	技術動向	投資家	環境配慮	競争企業	組織間コスト マネジメント
上越2003庫	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
櫻井2003産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山2003会	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
杉山2003産	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
高見2003管	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
合計	8	3	13	4	1	1	1	2	1	1

全体として78本の論文が抽出された。図表1は、それぞれの要因に関連する論文数を示している。当然ではあるが、設備投資予算プロセスの項目に関連する論文が一番多く74本である。組織内部要因と外部要因に関連する論文数は36本と31本であり、設備投資予算プロセスの74本と比較して半分以下であり、少ないことが分かる。さらにそれぞれの要因に関連する諸項目について分析すると、これまでの研究動向がさらに明確になる。

図表2、図表3と図表4は、1970年以降で抽出した論文すべてを年代順に並べて、該当する項目を合わせて表にまとめたものである。すべての論文は参考文献に雑誌ごとにまとめて載せてある。また、論文名は名前・年号・掲載雑誌の最初の漢字の順に記述してある。さらに、該当する項目は1を記入し、該当していない項目は0を記入してある。最終行は、該当数の合計が示してある。

第一に、設備投資予算プロセスに該当する諸項目であるが、図表2に示すように、78本のうち62本が伝統的な評価技法に代表される財務評価に関連したものである。次に、代替案から得られるキャッシュフロー予測が17本、非財務評価に関連した論文が17本、資本予算のシステム化が8本、資本コストが10本である。こうしたことから、先行研究は、設備代替案の評価・選択に関連した項目に偏っていることが明白であるといえる。

次に、図表において網掛けは、その項目に該当する論文が集中している箇所を示している。つまり、その項目についての研究が集中した時期を表している。財務評価については、62本が該当し、もっとも該当数が多い。このことから、研究は一貫して財務評価をめぐる行なわれているということが言えよう。キャッシュ・フロー予測については、ほぼ偏りなく議論されている。非財務評価については、1970年代にはまったく議論がなかったが、1980年後半以降に議論されてい

る。特に、2000年以降のものは、BSC（バランスト・スコアカード）を援用した評価の研究が出始めている（櫻井(2003産)（杉山(2003産)）。資本コストについては、70年代に集中している。資本予算のシステム化は資本予算全体の手続きを議論したものであるが、1985年の加登(1985企)でDSSと資本予算との関係の議論を皮切りに少ないけれども議論されてきた。また、複数設備投資案の決定技法は1970年代の半ばに議論されている平田(1974会)（1974企）（1975会）。

図表5：財務評価における伝統的決定技法

要因	論文数
現在価値法	16/62
内部収益率法	5/62
回収期間法	3/62
会計的利益率法	1/62

出所：筆者作成

さらに、財務評価に該当した62本の内容について、その内容を分析した。図表5がその結果である。財務評価の内容としては、現在価値法の16本が最も多く、次に内部収益率法、さらに回収期間法と、会計的利益率法が続く。表には示していないが、この4つの決定技法以外の内容は、決定技法ではなく、感度分析や差額原価分析などによって、財務数値を加工して、意思決定に役立つ情報を作成する様々な方法が提示されている。この財務評価のほとんどの論文は、規範的な研究であり、実態のベースにした研究はほとんどなかった。上總(2003原)は回収期間法の採用理由を理論的に解明しようとした数少ない実証的な研究である。

第二に、設備投資に関連する組織内部要因に目を移せば、図表3に示すように、特殊設備への投資の研究が15本で一番多い。その次に戦略である。この組織内部要因で、意外に感じられるのは、他の研究領域でよく取上げられる組織構造との関連の研究や、業績評価との関連の研究が少ないことである。また、新製品開発や原価企画との関わりで設備投資計画を研究した論文がないのも意外である。

ここでも研究の傾向を見てみよう。特殊設備への投資については、1990年少し前から現在まで研究が続いているが、中身としては、90年代前後がFA（ファクト

リー・オートメーション)やCIM(コンピュータで統合された製造システム)投資の評価についての研究(飯塚(1990会)櫻井(1989産)杉山(1997会)(1999b会))が多く、次に90年代半ばからIT(情報技術)への投資の研究(本橋(1995産)佐々木(1996企)櫻井(2003産)(杉山(2003産))が続き、2000年以降は環境投資の研究(杉山(2002プ))が続いている。また、リースか購入かの議論が80年代後半に流行した(伊藤(1988産)伊藤(1989企))伏見(1989産)大塚(1991産))。また、戦略との関わりは、90年代以降現在まで一貫して続いている。

最後に、組織外部要因であるが、図表4の示すように、最も多いのが不確実性の13本である。キャッシュフロー予測に確率を導入して財務評価を行う技法の研究が1970年代から1980年代にかけて増加した(例えば諸井(1970会)石塚(1980会)など)。景気動向も8本あるが、そのほとんどはインフレーションを加味した財務評価の研究である(例えば櫻井(1977)飯原(1978)小島(1987)など)。90年代に杉山(1994会)(1994産)が2本あるがそれもインフレーションと扱っている。それ以外の項目についてはどれもほとんど手付かずである。

なお、これら三つの項目とは別に、選択された論文がアンケート調査やインタビューなど実態に基づいたものかどうかについても調査した。結果は、全論文の中で9本の実態に基づいた研究があった。

以上のことから、わが国の設備投資予算の研究は、設備投資予算プロセス関連に集中していることが明らかになった。特に、予算プロセスにおける評価選択に関わる項目に研究が集中し、さらに評価選択といっても財務的な評価に集中していた。その財務的評価の方法としては、現在価値法と内部収益率法という時間価値を考慮した決定技法に関わる規範的な研究が一番多かった。

一方、組織の内部・外部要因との関係を考慮した研究はそれほど行われてこなかったようである。組織の外部要因については、リスク・不確実性や課税、インフレなどが設備投資評価を行うに当たって考慮されてきたが、その他の要因はあまり考慮されていない。また、企業の内部要因についても外部要因と同様にほとんど考慮されていない項目が多い。

3 理論と実務とのギャップ—既存アンケート調査の集計から—

これまでの議論を簡潔にまとめれば、日本の設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダムは経済性評価技法の関連したものであり、その研究は、時間価値を加味した財務評価を中心に発展してきたと言って良いだろう。本節では、このような日本の設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダムや研究の傾向について、これまで行なわれてきた設備投資予算に関するアンケート調査の結果からどのようなことが言えるのかを検討する。

設備投資予算に関するアンケートはそれだけで行なわれたものは、山本(1988)調査しかない。ほとんどの設備投資のアンケート調査は、企業予算一般のアンケートの項目として実施されたものである。また、質問項目としても、第2節で議論した設備投資予算の6つのプロセス全般にわたって質問項目が設定されているわけではなく、主に財務評価(経済性評価)の方法についての質問が中心である。図表6は過去のアンケート調査の中で財務評価(経済性評価)の選択についてのアンケート数値を集計したものである。

図表6 設備投資予算に関するこれまでのアンケート調査集計(筆者作成)⁽³⁾

	回収期間法	会 計 的 利益率法	現在価値法	内 部 収益率法	そ の 他	回答企業数
津曲・松本 (1971)	154 (50.5%)	100 (32.8%)	27 (8.9%)	24 (7.9%)	45 (14.8%)	305 (100.0%)
井上 (1984)	355 (64.3%)	200 (36.2%)	37 (6.7%)	17 (3.1%)	144 (26%)	552 (100.0%)
柴田・熊田 (1988)	221 (62.5%)	66 (18.5%)	37 (10.5%)	41 (11.6%)	67 (19%)	355 (100.0%)
加登 (1989)	133 (83.6%)	56 (35.2%)	23 (14.5%)	25 (15.7%)	9 (5.7%)	159 (100.0%)
櫻井 (1992)	109 (72%)	46 (32%)	25 (17%)	29 (20%)	3 (2%)	143 (100.0%)
吉川 (1994)	91 (52.6%)	44 (25.4%)	17 (9.8%)	16 (9.2%)	46 (26.6%)	173 (100.0%)
日大 (1996)	133 (65.8%)	72 (35.6%)	32 (15.8%)	31 (15.3%)	47 (23.3%)	202 (100.0%)

ここからも分かるように、回収期間法は過去現在を問わず、もっとも採用率が高い。次に使用率が高いのは、会計的利益率法である。現在価値法、内部収益率法は、過去・現在を問わず採用率は低迷している。

本節の最初でまとめたように、これまでの研究や教科書の設備投資の記述は現在価値法に関連するものがもっとも多かった。しかしながら、アンケート調査が示すように、この実際に使われてもいない現在価値法の研究がなぜかここ30年間支配的研究であった。ここに、設備投資予算の理論と実務とのギャップの存在が指摘できるであろう。

4 終わりに—ギャップを埋めるために—

日本における設備投資予算のコンベンショナル・ウィズダムは、設備投資案の経済性評価技法についての説明である。そして、評価技法の中でも、時間価値を考慮した現在価値法と内部収益率法についての詳しい説明があり、理論的には現在価値法が推奨されると書かれている（岡本(2000) 櫻井(2000)）。それに対して、時間価値を考慮しない回収期間法と会計的利益率法については、説明はあるものの積極的な推奨はないことを確認した。

第2節では、わが国の設備投資予算の研究が設備投資予算プロセス関連に集中していることを明らかにした。特に、予算プロセスにおける評価選択に関わる項目に研究が集中し、さらに評価選択といっても財務的な評価に議論が集中していた。その財務的評価の方法としては、現在価値法と内部収益率法という時間価値を考慮した決定技法に関わる規範的な研究が一番多かったことを確認した。

第3節では、過去の設備投資予算に関するアンケート調査を集計し、日本企業の実務が過去から現在に至るまで、回収期間法と会計的利益率法という理論ではあまり推奨されない方法の利用が高く、逆に、理論では推奨されてきた時間価値を加味した現在価値法や内部収益率法の利用は低いままにとどまっていることを確認した。

他の管理会計領域では、理論と実務とのギャップをうめるべく1980年代後半からフィールドスタディなどによって実態把握をし、それに基づいた研究がなされたにも関わらず、なぜ設備投資予算については実態把握が進まなかったか不思議ではある。このような状況になった理由は、おそらくDean(1951)に始まる近代的な設備投資決定理論があまりに議論として見事であったために、実務のレベルがあがれば理論と一致すると考えられていたのかもしれない。とにかく、日本の設備投資予算の研究に必要なことは、設備投資予算の実態を観察しかつ記述することである。それから、本当の意味の研究が始まる。

(本研究は、平成18年度科学研究費補助金(16330090)の成果の一部である。)

【注】

- (1) 本稿は拙稿(2004)を加筆修正して作成した。したがって、2003年秋までの主要雑誌のデータベースで本論文を作成している。なお、本稿を完成させるにあたって、坂口順也先生、河合隆治先生には多大な協力をいただいた。ここに感謝の意を表したい。
- (2) 本稿では、設備投資予算と設備投資決定あるいは設備投資計画という言葉を相互互換的に使う。これ以外に資本予算という名称も使われることがある。
- (3) 図表6に掲載したアンケートの実施年、対象企業、回答企業数を図表7にまとめた。

図表7 アンケートの実施年、対象企業、回答企業数（筆者作成）

	実施年	対象企業	回答企業数
津曲・松本 (1971)	1971年	東証一部827社	307社
井上 (1984)	1981年から 1982年	東証一部914社	608社
加登 (1989)	1985年	東証一部鉱・製造業（建設を除く）629社	168社
柴田・熊田 (1988)	1987年	証一部上場企業の製造業・水産・鉱業・ 建設業745社	355社
櫻井 (1992)	1992年	東証一部の電気・輸送・精密・機械・金 属産業309社	158社
吉川 (1994)	1989年	東証一部二部製造業500社	173社
日大 (1996)	1994年	東証一部製造業703社	202社
日大 (2003)	2002年	東証一部製造業824社	102社

なお、図表6について以下のことを注意されたい。

- ・井上(1984)調査は合理化投資、増設投資、新設投資の3つの分類で評価方法を質問している。ここに掲載したのは、新設投資の採用率である。
- ・柴田・熊田(1988)はパーセンテージ表示であった。したがって、他の調査と合わせるために、延べ数にパーセンテージをかけて企業数を算出した。
- ・櫻井(1991)調査では会計的利益率法についての調査がなかった。

- ・吉川(1992)では214社の延べ回答企業数を分母にした計算された数値が掲載されている。また、日大調査(1996)では、315社の延べ回答企業数を分母にして計算された数値が掲載されている。しかし、これら以外の調査では質問への回答企業数が分母になっているので、本稿では、それぞれの調査の全体としての回答企業数を分母にして再計算した。
- ・日大(2003)調査も1996年調査と同様なアンケートが行なわれているが、回答企業102社のうちこの質問への回答が20社と著しく少ない数であったので、他の調査と一律に比較ができないということで掲載しなかった。
- ・山本(1998)においても、アンケート調査によってこの5つの分類に関して調査しているが、①つねに、②たいてい、③しばしば、④まれに、⑤使っていない、という5段階評価を行ったために、何れの方法も採用率が非常に高い結果になってしまっている。他の調査と比較することができない理由から割愛した。

【参考文献】

- Dean (1951), *Managerial Economics*, Prentice-Hall.
- Horngren et al. (2003), *Cost Management: A Managerial Emphasis*, 11ed, Prentice-Hall.
- 伊藤博(2003)『管理会計の世紀』同文館。
- 岡本清(2000)『原価計算[六訂版]』国元書房。
- 櫻井通晴(2000)『管理会計[第二版]』同文館。
- 清水信匡(2004)「日本における設備投資予算研究の現状と課題」『桃山学院大学研究所紀要』第29巻第3号、5-22頁。
- 清水信匡・加登 豊・坂口順也・河合隆治(2004)「サプライヤーの設備投資」『桃山学院大学経済経営論集』第46巻第3号、297-313頁。
- 清水信匡・加登 豊・坂口順也・河合隆治(2005)「設備投資マネジメント・プロセスとその影響要因」『原価計算研究』第29巻、第2号、56-65頁。
- 杉山善浩(2002)『投資効率を高める資本予算』中央経済社。
- 溝口一雄編(1987)『管理会計の基礎』中央経済社。

〈設備投資予算のアンケート調査研究一覧〉

- 井上信一(1984)「設備投資経済性計算の方法：東証上場企業の実証分析」『香川大学経済論叢』第56巻第4号、804～825頁。
- 加登 豊(1989)『管理会計の系譜』税務経理協会。

櫻井通晴(1992)「わが国原価管理の実態—CIM企業の実態調査分析」『産業経理』題2巻第2号, 21-31頁, 第3号, 2-14頁。

柴田典男・熊田靖久(1988)「わが国企業の予算管理制度—実態調査と今後の課題」題40巻第4号, 81-89頁, 第6号, 80-87頁。

津曲直躬・松本譲治(1971)『わが国の企業予算—実態調査と今後の課題』日本生産性本部。

日本大学商学部会計学研究所(2003)「原価計算・管理会計実務の総合的データベースの構築」『会計学研究』第16号

日本大学商学部会計学研究所(1996)「原価計算・管理会計実務の総合的データベースの構築」『会計学研究』第8号, 第9号。

吉川武男(1994)「日英における予算管理システムの実態調査」『企業会計』第46巻題2号, 51-56頁。

山本昌弘(1998)「英国企業との比較で見た日本企業の資本予算」『会計』第153巻第6号, 57-67頁。

〈1970年から現在までの設備投資予算研究文献〉

「会計」

杉山善浩(2003)「伝統的投資評価技法の限界とその克服」『会計』第164巻第2号, 39-53頁。

小林啓孝(2002)「投資決定問題へのリアル・オプション適用の可能性と問題点」『会計』第162巻第6号, 15-27頁。

皆川芳輝(2000)「リアル・オプションに基づく二段階投資の経済性評価」『会計』第158巻第5号, 14-24頁

杉山善浩(1999)「先端製造技術の投資評価」『会計』第156巻第6号, 25-39頁。

杉山善浩(1999)「戦略的投資決定の展開」『会計』第155巻第3号, 98-110頁。

山本昌弘(1998)「英国企業との比較で見た日本企業の資本予算」『会計』第153巻第6号, 57-67頁。

杉山善浩(1997)「AHP手法を用いたオートメーション投資の評価」『会計』第151巻第3号, 27-39頁。

中村博之(1996)「設備投資と経営職能のコスト」『会計』第149巻第1号, 81-92頁。

杉山善浩(1994)「国際資本予算に関するモデル分析」『会計』第146巻第3号, 71-83頁。

山本昌弘(1995)「ストラテジック・コントロールと投資決定」『会計』第148巻第2号, 187-97頁。

中村博之(1994)「先端製造技術と資本予算」『会計』第145巻第3号, 76-89頁。

山本昌弘(1994)「戦略的投資決定における経営者の役割と情報システムの機能」『会計』第145巻第1号, 57-68頁。

飯塚勲(1990)「オートメーション投資の評価」『会計』第137巻第4号, 79-95頁。

- 小倉昇 (1990) 「リストラクチャリング戦略と管理会計の役割」『会計』第137巻第6号, 72-93頁。
- 高井家治 (1989) 「耐用年数と投資回収期間」『会計』第136巻第1号, 76-95頁。
- 矢島基臣 (1984) 「財務論における収益拒否率の役割」『会計』第126巻第2号, 60-72頁。
- 古田彰 (1983) 「資本予算への管理会計的接近」『会計』第124巻第5号, 85-98頁。
- 平田正敏 (1975) 「Lawler=Bell法のプログラムとその資本予算問題への適用」『会計』第107巻第5号, 86-108頁。
- 平田正敏 (1974) 「資本予算と整数計画法」『会計』第105巻第6号, 99-119頁。
- 矢島基臣 (1973) 「投資計画のアプリェイザル・システムに対する経営的考察」『会計』第104巻第1号, 94-106頁。
- 伏見多美雄 (1973) 「意思決定のための経済分析と会計情報」『会計』第103巻第2号, 39-59頁。
- 高橋昭三 (1972) 「イギリスにおける資本予算論の展開」『会計』第102巻第4号, 74-90頁。
- 井上康男 (1970) 「設備投資計画における切捨率の決定に関する一考察」『会計』第97巻第5号, 57-69頁。
- 諸井勝之助 (1970) 「投資の経済計算における不確実性の導入」『会計』第98巻第5号, 1-14頁。
- 「企業会計」
- 杉山善浩 (2000) 「企業環境の変化と資本予算」『企業会計』第52巻第11号, 66-71頁。
- 佐々木宏 (1996) 「情報ネットワーク時代における情報化投資」『企業会計』第48巻第5号, 59-65頁。
- 小林健吾 (1995) 「代替案の評価と期間損益」『企業会計』第47巻第9号, 17-23頁。
- 鳥邊晋司 (1993) 「資本予算問題へのオプション評価手法の応用」『企業会計』第45巻第4号, 113-118頁。
- 田淵進 (1993) 「投資決定における課税影響の考察」『企業会計』第45巻第3号, 113-119頁。
- 伏見多美雄 (1991) 「戦略的投資決定の実践モデルと会計情報」『企業会計』第43巻第7号, 17-25頁。
- 伊藤和憲 (1991) 「新規事業開発のシュミレーション・モデル」『企業会計』第43巻第7号, 43-49頁。
- 中村善太郎 (1991) 「設備更新計画における操業延長コストを用いた経済計算」『企業会計』第43巻第7号, 35-42頁。
- 千住鎮夫 (1991) 「実践設備投資分析の着眼点と事例」『企業会計』第43巻第7号, 26-34頁。
- 三田洋幸 (1991) 「企業における投資評価のシステム化」『企業会計』第43巻第7号, 50-61

頁。

柴川林也(1989)「資金調達決定要因」『企業会計』第41巻第11号, 10-15頁。

古田隆紀(1989)「価格変動と資本プロジェクトの評価について〈1〉」『企業会計』第41巻第8号, 124-146頁。

伊東健治(1989)「リースと資金調達」『企業会計』第41巻第11号, 49-56頁。

柴川林也(1986)「投資決定と成長オプション」『企業会計』第38巻第2号, 4-9頁。

加藤豊(1985)「資本予算とDSS」『企業会計』第37巻第9号, 32-39頁。

伏見多美雄(1980)「意思決定の経済分析とコスト」『企業会計』第32巻第11号, 132-144頁。

石塚博司(1980)「投資決定における不確実性の処理」『企業会計』第32巻第11号, 116-122頁。

小島廣光(1978)「資本予算とインフレーション」『企業会計』第30巻第5号, 126-132頁。

飯原慶雄(1978)「インフレーションと投資評価」『企業会計』第30巻第2号, 49-55頁。

櫻井通晴(1977)「インフレーションと投資プロジェクトの評価」『企業会計』第29巻第1号, 100-106頁。

平田正敏(1974)「資本予算の数理模型とその解法について」『企業会計』第26巻第3号, 103-109頁。

伏見多美雄(1973)「自動化と省力投資の経済性分析」『企業会計』第25巻第9号, 105-122頁。

若林民雄(1972)「マーガナルコストの実際」『企業会計』第24巻第8号, 132-137頁。

藤村卓也(1971)「設備投資計画の動的選択志向」『企業会計』第23巻第12号, 138-144頁。

市村昭三(1971)「資本予算の現代理論とその実践」『企業会計』第23巻第3号, 22-28頁。

「産業経理」

櫻井通晴(2003)「情報システム投資の評価へのバランスト・スコアカードの活用」『産業経理』第63巻第2号, 4-11頁。

杉山善浩(2003)「IT投資の評価におけるBSC採用アプローチの有用性」『産業経理』第63巻第1号, 34-42頁。

山本達司(2002)「内部収益率の改善可能性」『産業経理』第62巻第3号, 49-57頁。

旗本智之(1997)「戦略的意思決定としての外国投資」『産業経理』第57巻第3号, 100-107頁。

本橋正美(1995)「情報技術投資における定性的効果の測定」『産業経理』第54巻第4号, 51-59頁。

杉山善浩(1994)「多国籍企業の海外直接投資に関するモデル分析」『産業経理』第54

巻第1号, 119-127頁。

大塚建司 (1991)「設備投資としてのリース資産の評価」『産業経理』第50巻第4号, 90-99頁。

佐藤康男(1989)「海外進出企業の管理会計」『産業経理』第49巻第1号, 79-86。

伏見多美雄(1989)「リースか自社投資かの採算比較と会計財務情報」『産業経理』第48巻第4号, 1-9頁。

櫻井通晴(1989)「FAの導入と管理会計システムの変革—日米の比較において—」『産業経理』第48巻第4号, 107-123頁。

伊藤和憲(1988)「DSSを用いたリース・購入問題」『産業経理』第48巻第1号, 97-104頁。

加登 豊(1987)「わが国企業における管理会計実務(2)」『産業経理』第46巻第4号, 118-124頁。

田中隆雄(1986)「設備投資の経済計算とROI」『産業経理』第46巻第3号, 8-17頁。

加登 豊(1985)「資本予算意思決定支援システムの意義」『産業経理』第45巻第3号, 135-144頁。

加登 豊(1984)「管理会計研究の新動向—日本の生産方式との関連で—」『産業経理』第44巻第1号, 133-140頁。

柴川林也(1982)「経営財務のリスクとリターン」『産業経理』第42巻第1号, 29-34頁。

森昭夫(1981)「ファイナンス理論の発展と経営財務論」『産業経理』第41巻第2号, 1-8頁。

郷原範造(1981)「一般産業の投資決定」『産業経理』第41巻第5号, 42-48頁。

柴川林也(1977)「新しい財務管理の考え方と手法」『産業経理』第37巻第7号, 1-11頁。

生駒道弘(1977)「投資と流動性のLP計算」『産業経理』第37巻第7号, 12-17頁。

伏見多美雄(1977)「多目標の資本予算問題への実用的アプローチ」『産業経理』第37巻第7号, 26-36頁。

諸井勝之助(1973)「他人資本の利用と自己資本コスト」『産業経理』第33巻第9号, 10-14頁。

牛嶋俊一郎(1972)「最近の設備投資動向について」『産業経理』第32巻第4号, 105-109頁。

柴川林也(1972)「投資勘定の三つの問題」『産業経理』第32巻第2号, 76-83頁。

伏見多美雄(1972)「"DCF法"の適否をめぐる問題点」『産業経理』第32巻第2号, 67-75頁。

河野豊弘(1972)「キャッシュフロー割引率法(DCF法)の検討」『産業経理』第32巻第2号, 61-66頁。

「管理会計学」

高見茂雄(2003)「投資意思決定におけるリスク把握と測定方法」『管理会計学』第11巻第1号, 15-24頁。

山下裕樹(2002)「投資案評価のための実効税率と外国税額控除」『管理会計学』第10巻第2号, 45-54頁。

三田洋幸(1998)「半導体ビジネスの収益構造と採算管理システム—DRAMなどの半導体汎用製品を中心として」『管理会計学』第6巻第1号, 15-42頁。

山下裕樹(1997)「設備投資案評価のための実効税率に関する研究」『管理会計学』第5巻第1号, 15-28頁。

門田安弘・星法子(1993)「新規事業進出に関する意思決定支援システム」『管理会計学』第2巻第1号, 25-45頁。

伏見多美雄・野々村智範(1993)「各期の稼得収益が均等でない戦略的投資の感度分析—グラフによる分析を中心に—」『管理会計学』第2巻第1号, 47-70頁。

佃純誠・阿倍雅之・福川忠昭(1993)「設備と人員とに関する方策と設備投資の経済成果」『管理会計学』第2巻第2号, 69-94頁。

「原価計算研究」

杉山善浩(1993)「資本予算におけるコスト分析」『原価計算研究』第18巻第2号, 70-79頁。

上總康行(2003)「借入金利率を考慮した割増回収期間法：回収期間法の再検討」『原価計算研究』第27巻第2号1-13頁。

「会計プロGRESS」

杉山善浩(2002)「環境保全投資の資本予算—EPAモデルの利用に関する一考察—」『会計プロGRESS』第2号, 80-87頁。

わが国の管理会計研究における 情報共有を巡る議論の動向

坂 口 順 也

1：はじめに

1980年代後半の「適合性の喪失」にかかわる議論以降、わが国の管理会計研究は、今日までに大きな変貌を遂げてきたといえる。たとえば、日本の管理会計の代表例である原価企画やミニ・プロフィットセンターなどが、管理会計研究の重要なトピックとして広く受け入れられている。また、欧米で考案された新たな製品原価計算方法であるABC（Activity-Based Costing：活動基準原価計算）や戦略的マネジメント・システムであるBSC（Balanced Scorecard：バランスト・スコアカード）、および、企業価値の評価指標の一つであるEVA（Economic Value Added：経済的付加価値）などが、わが国の管理会計研究者によって盛んに取り上げられている。さらに、これらのトピックに関連した管理会計研究が、『会計』、『企業会計』、『産業経理』といった会計関連雑誌に、論文や論説として数多く公表され、蓄積されている。

こうした管理会計研究の変貌に伴って、わが国における管理会計研究の検討内容も多岐に及んでいる。具体的には、これまでの管理会計研究において必ずしも十分に注目されてこなかった戦略や組織能力、組織文化との関連性などが、ある特定の管理会計情報や管理会計システムとのかかわりで精力的に検討されている。そうした中の一つに、情報共有の問題をあげることができる。

情報共有は、近年のサプライチェーン・マネジメントやノレッジ・マネジメントにかかわる議論の高揚からも分かるように、企業のマネジメント全般を考

える上での重要な問題としてわが国でも認識されている。また、情報共有は、企画、研究開発、設計、生産、販売といった企業のマネジメント全般を効率化し、かつ、市場環境の変化や競争企業の動向に俊敏に対応するための鍵になるものとしてとらえられている。しかし、企業のマネジメント全般を考える上で重要であると位置づけられる情報共有を巡って、これまでどのような議論がなされてきたのかについては、未だ十分に整理されていない状況にあるといえる。こうしたことは、拡大傾向にあるわが国の管理会計研究にも、同様にあてはまると考えられる。

そこで本章では、わが国の管理会計研究において情報共有がどのように議論されてきたのかを整理する。こうした整理を通じて、情報共有を巡るわが国の管理会計研究の現状と課題を提示することを、本章の目的とする。本章の構成は次の通りである。まず、1991年から2004年までのわが国の会計関連雑誌に掲載された管理会計研究（論文や論説）を対象に、管理会計の各トピックで情報共有がどのように記述されていたのかについて整理する。次に、こうした情報共有がどのような視点から議論されていたのかについて記述する。さらに、これらの整理を踏まえて、情報共有を巡るわが国管理会計研究の現状と課題を提示する。最後は本章のまとめである。

2：わが国の管理会計研究における情報共有

1991年から2004年までのわが国の会計関連雑誌に掲載された管理会計研究を概観すると、情報共有は、管理会計のさまざまなトピックにかかわって記述されている。本節では、日本の管理会計の代表例である「原価企画」をはじめとして、「ミニ・プロフィットセンター」、「BSC」、および「その他」といった項目に沿って、情報共有がどのように記述されてきたのかについて整理する。

2-1：原価企画

原価企画とは、製品の企画、開発、設計段階において実施されるコストマネ

ジメント活動であり、一般に、「原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作りこむ活動」(神戸大学管理会計研究会, 1992a, 88頁)と定義される。原価企画については、日本の管理会計の代表例といわれることから分かるように、数多くの研究が蓄積されている。たとえば、日本企業の原価企画の実態について調査した研究(神戸大学管理会計研究会1992a, 1992b, 1992c; 神戸大学管理会計研究会1993a, 1993b, 1993c), 原価企画の特徴やこれに関連する諸概念について記述した研究(岡野1995, 2004; 清水1995, 1996; 谷1996; 手島・岩淵1996), 原価企画の国際移転や国際比較に関する研究(岡野2000; 加登2000), 原価企画にかかわる未検討課題について整理した研究(古賀2001)などである。

また、原価企画では、製品開発の源流段階において、設計、経理、営業、購買、商品企画、開発、生産技術、および、サプライヤーなどが関与し、一体となってコストマネジメント活動を展開することから、情報共有についても盛んに記述されている。たとえば、原価企画会議や商品企画会議、プロダクト・マネージャー制など、情報共有を実現するための仕組みについて記述した研究(谷・清水・岩淵・福田1993; 近藤2000), 原価企画において生じる部門間での情報共有がもたらす効果について記述した研究(岩淵1992, 1994; 清水1992)などである。ここでは、1980年代から1990年代初頭にかけての日本企業の製品開発マネジメントにおいて見受けられた仕組みが情報共有を促進し、こうした情報共有が製品の企画、開発、設計段階でのコストマネジメント活動である原価企画の効果的な実施に貢献し、結果として、日本企業の競争力を向上させてきた可能性があることが指摘されている。

2-2: ミニ・プロフィットセンター

ミニ・プロフィットセンターとは、「最小で5名程度、最大で50名程度の単位に組織を分化して、現場に近い管理者に権限を委譲する一方で、各組織単位を利益指標で管理しようとする制度」(谷1998, 343頁)であり、組織内で細かく利益責任単位を設定し、これを利用して現場での活動を管理するシステムを

意味している⁽¹⁾。ミニ・プロフィットセンターについては、これまでの研究動向について整理した研究（三矢2003）や、そのシステムがもたらす効果について記述した研究（谷1998）などが見受けられる。また、情報共有については、ミニ・プロフィットセンターの要件とのかかわりで記述されている。すなわち、組織の要件として、「全員参加」、「組織のカルチャー」、「トップ・マネジメントとプロモーターのコミットメント」、「成功体験の蓄積」をあげるとともに、管理会計の要件として、「理解の容易性」、「成果の確認」、「共通言語」、「情報のタイムリーネス」、「水平的インターラクシオン」、「マーケット情報共有」、「垂直的インターラクシオン」をあげ、時間当たり採算といった管理会計情報やマーケット情報などの共有がミニ・プロフィットセンターという管理会計システムを通じて実現されていることが、谷や三矢の一連の研究において指摘されている（谷1997；谷・三矢1998；三矢1997，2003）。

2-3：BSC

BSCとは、「単なる評価システムではなく、戦略の策定と実行などの経営管理に役立つ戦略的マネジメント・システム」（櫻井2003，18頁）であり、「財務の視点」だけでなく「顧客の視点」、「内部ビジネス・プロセスの視点」、「学習と成長の視点」といった四つの視点ごとに具体的な評価指標を設定するとともに、「学習と成長の視点」から「内部ビジネス・プロセスの視点」や「顧客の視点」を経て「財務の視点」に至るといったように、評価指標間で因果関係を仮定しているところにその特徴がある。BSCについては、企業の価値創造への貢献可能性について記述した研究（櫻井2001，2003）、組織の学習能力との関連性について記述した研究（小倉2003）、および、BSCにおいて見受けられる評価指標間の因果関係と戦略的マネジメントとの関連性について検討した研究（小林2000）などがある。また、情報共有については、BSCのマネジメント上の目的にかかわって記述されている。たとえば、櫻井(2003)は、BSCのマネジメント上の目標として、「戦略の策定と実行」、「目標管理を補完する成果連動型の業績評価システム」、「経営品質を高めるための役立ち」、「社外

でのIR目的」、「社内でのコミュニケーションの円滑化」、「システム投資の評価」、「ビジネスの共通言語」をあげ、組織内での情報共有がBSCのマネジメント上の目標に含まれることを示唆している。

2-4：その他

上記三つのトピックに加えて、情報共有はさまざまなトピックとのかかわりで記述されている。たとえば、木村(1999)は、振替価格といった管理会計情報が組織間での分業に果たす役割について記述している。また、伊藤(1999)は、予算編成の段階における従業員の参加と情報収集との関連性について記述している。さらに、小林(2004)は、組織間関係の性質と管理会計情報とのかかわりについて検討している。

3：情報共有を巡る議論の動向

わが国の管理会計研究の領域において、情報共有は、原価企画、ミニ・プロフィットセンター、BSCといった主要なトピックだけでなく、予算や組織間関係とのかかわりでも記述されてきた。本節では、こうした情報共有がどのように議論されてきたのかについて、「知識創造」、「エンパワメント」という視点と、「インターラクティブ・コントロール」、「アカウントビリティ」という視点に沿って整理する。なお、前二つの視点は情報共有がもたらす効果に注目したものであり、後二つの視点は情報共有が実現する仕組みに注目したものである。

3-1：知識創造

情報共有がもたらす効果を知識創造という視点から検討したものは、おもに原価企画にかかわる研究の中に見出すことができる。たとえば、清水(1992)は、原価企画における目標原価と成行原価とのギャップが、製品企画段階での知識のゆらぎの程度に与える影響について検討している。ここでは、目標原価

と成行原価とのギャップが大きい場合、これまでの各個人の知識体系では対応できなくなるため、製品開発段階での知識のゆらぎの程度が大きくなり、結果として、各個人の知識創造能力を刺激する可能性があることを指摘している⁽²⁾。また、岩淵(1992)は、総合電気メーカーT社の事例を踏まえて、原価企画における部門間での対話や対立により情報のリダンダンシーが生じ、こうした情報のリダンダンシーが製品開発やコストマネジメントにかかわるコンセプトの再構築に貢献していることを主張している。こうした主張は、岩淵(1994)においても同様に見受けられる⁽³⁾。

3-2：エンパワメント

情報共有がもたらす効果を現場のエンパワメントの視点から検討したものとしては、谷の一連の研究がある。たとえば、谷・宮脇(1996)は、現場に権限を委譲し組織の活性化を実現するにあたって、管理会計情報や管理会計システムが重要な役割を果たすことを指摘している。こうしたことを示唆する事例として、彼らは、過去のABC、ABMのケースやミニ・プロフィットセンターのケースがあてはまることを記述している⁽⁴⁾。また、谷(1996)は、谷・宮脇(1996)においてふれたABC、ABM、ミニ・プロフィットセンターのケースに加えて、原価企画のケースが管理会計情報や管理会計システムによるエンパワメントを示唆する事例であることを記述している。さらに、古田(1998)は、エンパワメントをもたらす管理会計システムの具体例としてBSCがあげられることを指摘している。

3-3：インターラクティブ・コントロール

情報共有を実現する仕組みについてインターラクティブ・コントロールの視点から検討したものとしては、谷の研究があげられる。ここにおいて、インターラクティブ・コントロールとは、プログラムド・コントロールと対比されるものとしてとらえられている。すなわち、プログラムド・コントロールとは、「あらかじめ定められたコントロール手続が部下によって設定かつ維持されている

かどうかに、トップ・マネジメントの主たる関心が向けられるようなコントロール・プロセス」(谷1993, 57頁)であるのに対し、インタラクティブ・コントロールとは、「部下の進行中の意思決定活動をモニターし、これに積極的に干渉するために、トップ・マネジメントが計画・コントロールの手続を積極的に用いるようなタイプのコントロール」(谷1993, 57頁)となっている。谷(1993)は、戦略的不確実性がインタラクティブ・コントロールというコントロール・タイプの選択をもたらし、こうしたコントロール・タイプの選択が情報共有とこれに基づく創造性をもたらしている可能性があることを、調査で得られたデータを参考に記述している。

3-4：アカウンタビリティ

情報共有を実現する仕組みについてアカウンタビリティの視点から検討したものとしては、小林の研究があげられる。小林(2001)は、現代の企業において相互依存関係のマネジメントが重要な課題になっていることにふれるとともに、管理会計情報が触媒となってこうした相互依存関係が管理されることが望ましいと主張している。また、そのような役割を管理会計情報が果たすために、管理会計を担当する部門が、組織メンバー個人の責任を迫るような「自己を個別化する」(小林2001, 8頁)アカウンタビリティではなく、組織メンバーが相互依存関係を改善するような「社会化を促進させる」(小林2001, 8頁)アカウンタビリティを促進し、もって、信頼関係の構築に貢献していく必要があることを指摘している⁽⁵⁾。

4：現状と課題

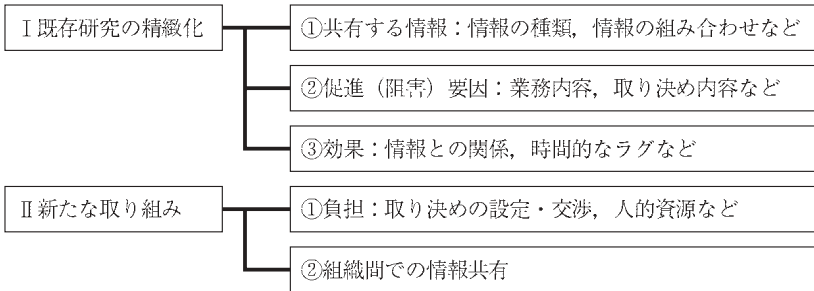
以上、わが国の管理会計研究において情報共有がどのように議論されてきたのかについて整理してきた。情報共有については、原価企画、ミニ・プロフィットセンター、BSCなどのトピックにかかわらせて記述されてきた。また、それらの内容は、情報共有の効果としての知識創造やエンパワメント、情報共

有を実現する仕組みとしてのインターラクティブ・コントロールや社会化を促進するアカウントビリティという議論などであったといえる。このような研究の蓄積は、管理会計情報や管理会計システムの有用性、および、管理会計システムの構築と運用に対して有益な示唆を提供するものであるといえる。

一方で、このような研究の蓄積を踏まえて、今後取り組むべき課題についても指摘することができる。第一に、共有される情報についてである。これまでの研究では、おもに管理会計情報の共有に焦点が置かれていたが、現実の企業においては、品質管理情報、生産管理情報、マーケット情報など、管理会計情報の共有に付随してさまざまな情報が共有されることが想定される。また、こうした多様な情報は、各部門が収集した管理会計情報を適切に理解し、利用する上での手がかりになると考えられる。それゆえ、これまでの原価企画、MPC、BSCにかかわる研究で散見された共有される情報の種類や組み合わせについて、慎重に記述していくことが必要である。第二に、情報共有を促進する要因についてである。これまでの管理会計研究では、トップ・マネジメントの関与や各種の会議の開催、環境不確実性などが組織内での情報共有を促進する要因として紹介されてきた。それゆえ、今後はこうした情報共有の促進要因だけでなく、情報共有の阻害要因も念頭に置きながら、企業規模、業務の特殊性、業務の複雑性、各部門の競争関係、各部門の交渉力、原価、品質、納期などにかかわる各部門での業務内容の取り決めなどについて、検討していくことが必要である。第三に、情報共有によってもたらされる効果についてである。これまでの研究では、情報共有が製品コンセプトの実現、原価の低減、品質の向上、現場の活性化に影響を与えることなどが指摘されている。それゆえ、今後は、どのような情報がこれらの成果にどの程度の影響を与えるのか、あるいは、影響を与えるまでにどの程度の時間的なラグがあるのかについて、詳細に検討していくことが必要であるといえる。

こうした三つの課題は、これまで盛んに議論されてきたことの延長である。これら三つに加えて、これまで十分に議論してこなかった問題についても取り組む必要があるだろう。第一に、情報共有のために必要となる負担についてで

ある。情報共有は、製品コンセプトの実現、原価の低減、品質の向上、現場の活性化などの効果をもたらす一方で、取り決めの具体的な設定のための時間、取り決めに巡る交渉のための時間、人的資源の派遣や貸与などの多様な負担を各部門に課すことが考えられる。それゆえ、情報共有を実現、維持していくための負担についても焦点を当てる必要がある。第二に、組織間での情報共有についてである。これまで、情報共有については組織内での情報共有を中心に議論が展開されてきたが、近年では、組織間についても同様に焦点が当てられようとしている(小林, 2004)。管理会計情報を含む組織間での情報共有については、組織内での情報共有で議論されていた内容が手がかりとなるものの、本来は相互に独立した組織であるため、これまであまり取り上げられなかったテーマが重要になるといえる。たとえば、本来は相互に独立した組織であり取引関係を解消することが可能であるため、取引関係や信頼関係を担保するもの(いわゆる関係特殊的投資)が組織間での情報共有の基本的な条件となることや、こうした信頼関係を担保するものが大きくなると、機会主義的な行動が生じたときに取引関係を解消することが事実上困難になるため、担保するものを差し控えるインセンティブが生じてしまい、経済的に不効率な状況に陥ってしまうこと(いわゆるホールド・アップ問題)、さらに、こうした経済的に不効率な状況に陥らないために、どのような仕組み(たとえば、初期契約の内容、資産の所有関係、取引関係にあるサプライヤー数など)が重要かを探索することなどである。さらには、組織間で情報を共有することが必ずしも有益でないとするならば、どのような状況(たとえば、市場環境、業務の特殊性、業務の複雑性など)において組織間での情報共有が有益で、かつ、どのような状況において組織間での情報共有が有益でないかを検討することも必要であるだろう。図表1は、こうした一連の検討課題を整理したものである。



図表1：情報共有を巡る管理会計研究の検討課題（出所：筆者作成）

5：むすびに代えて

ここ数十年、わが国における管理会計研究は、多様なテーマに取り組んできた。本章では、こうした多様なわが国の管理会計研究を情報共有の問題にかかわらせて整理してきた。その結果、情報共有については、「原価企画」、「ミニ・プロフィットセンター」、「BSC」などのトピックにかかわらせて記述されてきたことや、情報共有による効果としての「知識創造」や「現場のエンパワメント」、情報共有を実現する仕組みとしての「インターラクティブ・コントロール」や「社会化を促進するアカウントビリティ」などが検討されてきたことが記述できた。さらに、情報共有にかかわるわが国の管理会計研究の検討課題として、「共有する情報の明示」、「促進（阻害）要因の明示」、「情報共有の効果の明示」、「情報共有のための負担の検討」、「組織間での情報共有の検討」を提示した。

1980年代後半以降の研究領域の拡大は、わが国の管理会計研究に多くの挑戦的なトピックをもたらし、研究そのものの活性化に大きく貢献してきたといえる。その一方で、拡大した研究を精緻なものにしていく必要性が、今日において生じていることも事実である。それゆえ、これまでのように新たなトピックの探索を継続すると同時に、蓄積された研究の精緻化に着手することが、わが国の管理会計研究にとって急務であると思われる。

付記

本章は2004年度桃山学院大学共同研究プロジェクト「日本における会計研究のデータベース構築とその分析」(04共168)の成果の一部である。ここに記して感謝いたします。なお、本章での誤謬は全て筆者に帰するものである。

【注】

- (1) ミニ・プロフィットセンターについては河合(2006, 110頁)のコラムが簡潔に説明しているので参照されたい。
- (2) その一方で、清水(1992)は、製品開発段階における知識のゆらぎの程度がもともと大きい場合、目標原価と成行原価とのギャップが少し大きい程度であれば、こうしたギャップが知識のゆらぎを小さくし、各個人の知識創造能力を抑圧する可能性があること指摘している。彼は、こうした目標原価の効果を「目標原価の負の影響」(清水1992, 137頁)と表現している。
- (3) 岩淵(1994)は、岩淵(1992)で説明した内容を、「場のマネジメント」の側面から検討したものである。
- (4) おもにミニ・プロフィットセンターに関連するものとして、上記の谷(1997)や谷・三矢(1998)がある。
- (5) この検討は、小林(1993)を踏まえたものである。また、小林(2004)は、この検討を組織間における情報共有と相互依存関係のマネジメントに適用したものである。

【参考文献】

- 伊藤克容(1999)「予算編成プロセスへの参加の意義」『会計』第155巻第4号。
岩淵吉秀(1992)「原価企画の機能：情報共有化と知識創造の観点から」『企業会計』第44巻第8号。
岩淵吉秀(1994)「原価企画における場のマネジメント」『会計』第146巻第3号。
岡野 浩(1995)「原価企画の類型化」『会計』第147巻第4号。
岡野 浩(2000)「日本の管理会計のグローバリゼーション」『会計』第157巻第3号。
岡野 浩(2004)「日本の管理会計の変容」『会計』第166巻第5号。
小倉 昇(2003)「B S Cと組織の学習能力」『企業会計』第55巻第5号。
加登 豊(2000)「日本の管理会計の海外移転」『会計』第157巻第3号。
河合隆治(2006)「業績測定・評価に会計はどのように使われているのか？」(小林哲夫・全在紋・朴大栄編著『まなびの入門会計学 第2版』第7章に所収)。
木村彰吾(1999)「ネットワーク的企業間分業と会計システムの有用性に関する考察」

- 『会計』第155巻第6号.
- 神戸大学管理会計研究会(1992a)「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第5号.
- 神戸大学管理会計研究会(1992b)「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第6号.
- 神戸大学管理会計研究会(1992c)「原価企画の実態調査：原価企画の採用状況・目標・普及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第7号.
- 神戸大学管理会計研究会(1993a)「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第4号.
- 神戸大学管理会計研究会(1993b)「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第5号.
- 神戸大学管理会計研究会(1993c)「原価企画の実態調査：原価企画のコンティンジェンシー理論」『企業会計』第45巻第6号.
- 古賀健太郎(2001)「原価企画に関する未解決の研究課題」『会計』第159巻第1号.
- 小林哲夫(1993)「管理可能性原則と『会計責任』」『会計』第144巻第4号.
- 小林哲夫(2000)「B S Cと戦略的マネジメント」『会計』第158巻第5号.
- 小林哲夫(2001)「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』第53巻第3号.
- 小林哲夫(2004)「組織間マネジメントのための管理会計」『企業会計』第56巻第1号.
- 近藤隆史(2000)「原価企画活動におけるプロダクト・マネージャーの役割」『企業会計』第52巻第7号.
- 櫻井通晴(2001)「企業価値創造に役立つ管理会計の役割」『企業会計』第53巻第2号.
- 櫻井通晴(2003)「B S Cの経営への役立ち」『企業会計』第55巻第5号.
- 清水信匡(1992)「原価企画情報における目標原価情報と知識創造の関係」『産業経理』第51巻第4号.
- 清水信匡(1995)「『原価企画』における『原価の作り込み』の概念」『会計』第147巻第4号.
- 清水信匡(1996)「利益管理活動としての原価企画の意味内容」『会計』第149巻第2号.
- 谷 武幸(1993)「管理会計システムの戦略的課題」『会計』第143巻第2号.
- 谷 武幸(1996)「日本の管理会計の課題」『会計』第149巻第4号.
- 谷 武幸(1997)「エンパワメントの管理会計：ミニ・プロフィットセンター」『ビジネス・インサイト』第20号.
- 谷 武幸(1998)「管理会計領域の拡大：エンパワメントの管理会計の構築に向けて」『会計』第153巻第3号.
- 谷 武幸・清水信匡・岩淵吉秀・福田淳児(1993)「原価企画と会議体での相互作用」『会計』第144巻第3号.

わが国の管理会計研究における情報共有を巡る議論の動向

- 谷 武幸・三矢 裕(1998)「N E C埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号.
- 谷 武幸・宮脇秀貴(1996)「会計情報によるエンパワメント」『企業会計』第48巻第12号.
- 手島直明・岩淵吉秀(1996)「原価企画の効果的遂行ツール『機能テーブル』の活用研究」『会計』第150巻第5号.
- 古田隆紀(1998)「エンパワメントと管理会計」『会計』第153巻第1号.
- 三矢 裕(1997)「任せる経営のメカニズム：事例研究—京セラアメーバ経営」『ビジネスインサイト』第20号.
- 三矢 裕(2003)「ミニ・プロフィットセンター研究のレビュー」『会計』第164巻第2号.

1980年以降における業績測定・業績評価に関する 日本の管理会計研究のレビュー

河 合 隆 治

1 はじめに：本章の目的

組織はそれぞれの目的を持って、社会的使命を果たしている。その業績を測定すること、ないし、評価することは、組織を管理する上で不可欠である。また、組織で行う仕事を分業する際には、組織成員がそれぞれの役割について責任を果たしたかどうかについてチェックする必要がある。

管理会計において、業績測定・業績評価は主要な研究領域であり、伝統的に、業績管理会計、統制会計、もしくは、マネジメント・コントロールの要素として位置付けられてきた。近年においても同様に業績測定・業績評価にかかわる研究は重要視されており、その論文数は増加の傾向を示し、かつ研究対象は多様化してきている。

そこで本章では、桃山学院大学総合研究所所管の共同研究プロジェクトで構築している会計データベースを基礎として、1980年から2005年までの間、主要雑誌に掲載された業績測定・業績評価に関する管理会計研究の動向について、①業績測定・評価のどの段階を対象としたのか、②どのような目的で研究を行ってきたのか、③どのような研究方法がとられたのか、④どの管理会計システムについて研究が行われてきたのかといった四つの視点から検討を行うことを目的とする。ここで、主要雑誌とはわが国で広く公開されている、『会計』、『企業会計』、『産業経理』、『管理会計学』、『原価計算研究』、『会計プロGRESS』の六誌を指す。これら六誌に掲載された業績測定・業績評価に関する論文を、①

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー
1980年から1991年，②1992年から1999年，③2000年から2005年の三期に分け，
それぞれの時期の研究の特徴について上述の四つの視点から文献引用分析を行
う。

本章の構成は以下のとおりである。まず第二節では，本章における業績測定・
業績評価に関する研究を定義し，本章での分析方法を示す。続く第三節では，
上述した四つの視点からの分析結果をもとに，業績測定・評価に関する研究の
進展について検討を行う。最後に第四節では，本章のインプリケーションと分
析結果に基づいた業績測定・業績評価に関する研究課題を提示する。

2 本章における業績測定・業績評価に関する 管理会計研究の定義と分析方法

2-1 本章における業績測定・業績評価研究の範囲

一般に「業績測定」，「業績評価」という用語は多様な意味合いで論文中に使
われている。例えば，業績評価は業績測定を行う指標を指す場合もあれば，報
酬制度そのものを指す場合もある。そのため，本章で取り上げる業績測定・業
績評価の意味を明確する必要がある。

業績測定と業績評価の意味を明確に定義した論文として，小林（1981）があ
る。小林（1981）は，「組織目的の達成度を予測・測定する情報を，業績測定情報」
（小林，1981，p. 7）と定義している。他方，業績評価情報は，「管理責任者
の関心をそそるような業績評価基準」（小林，1981，p. 7）によって示される
情報であり，「各管理責任者ないし管理される人々の個人的目的ないし選好や
動機等を考慮し，それらの人々を動機づけるように手を加えられているもの」
（小林，1981，p. 7）としている。つまり，業績測定は，組織目的を達成し
たかどうかを手順通り測定した数値であり，業績評価は，組織成員を評価す
ための数値であるといえる。いいかえれば，測定された値が必ずしも組織成員
の評価に利用される，もしくは，組織成員の評価に適しているとは限らないの
である。

また、実際に業績評価された結果がどのように利用されるかについても、業績測定・業績評価の中に含まれることがある。ただし、業績測定・業績評価と評価された結果の利用とは区別する必要がある。それは、業績を基準に従って評価したとしても、それによって評価された者の処遇に直接的な影響を受けない場合もあり、極端な場合には評価結果を利用しない場合もある。

そこで、本章では、業績測定にかかわる問題意識を「業績の測定方法」、測定された業績の評価にかかわる問題意識を「業績の評価方法」、測定・評価された業績の利用にかかわる問題意識を「業績の利用方法」とし、これら3つの問題意識のうちの一つを持つ論文を、業績測定・業績評価に関する研究と位置づけた。ただし、管理会計は、しばしば「経営のモノサシ」といわれる（梶原，2006）ため、ほぼ全ての管理会計システムは、上述の「業績の測定方法」、「業績の評価方法」、「業績の利用方法」にかかわってしまう。そこで、本章で全ての管理会計論文を取り上げると焦点がぼやけてしまうため、筆者の判断で、個別意思決定に関わる研究や、原価計算・原価管理に関わる論文を業績測定・業績評価の研究から外している⁽¹⁾。

2-2 本章の分析方法

本章の分析では、まず、『會計』、『企業会計』、『産業経理』、『管理会計学』、『原価計算研究』、『会計プロGRESS』の六誌に掲載されている管理会計論文から、個別意思決定、原価計算・原価管理に関する論文を除き、残った論文について、上述の「業績の測定方法」、「業績の評価方法」、「業績の利用方法」にかかわる問題意識を取り上げている論文を筆者の判断に基づいて抽出した。その結果、217編の論文が存在した。これらが本章において研究対象とする業績測定・業績評価に関する論文である。これらの論文に関する個々のデータは、章末の付表として掲載する。また、業績測定・評価に関する研究の移り変わりを検討するために、公開時期に基づいてこれらの論文を、①1980年から1991年までの研究、②1992年から1999年までの研究、③2000年から2005年までの研究に分類した⁽²⁾。

図表1 本章で取り上げた雑誌別論文数

	会計	企業会計	産業経理	管理 会計学	原価計算 研究	会計プロ GRESS	合計
1980-1991	26	18	14				58
1992-1999	21	28	6	12	12		79
2000-2005	17	32	9	9	9	4	80
合計	64	78	29	21	21	4	217

雑誌別論文数と公刊時期別論文数は表1のとおりである。表1から、業績測定・業績評価に関する論文が近年増加傾向にあることがわかる。つまり、1980年から1991年の一年当たり平均論文数は4.8本、1992年から1999年は9.9本、2000年から2005年は13.3本と年間公刊論文数が倍以上となっている。なお『管理会計学』、『原価計算研究』、『会計プロGRESS』の数が少ないのは、これらの雑誌の刊行回数が年2回であることに起因している。また、セルに斜線を付してあるのは、『管理会計学』、『原価計算研究』については1992年、『会計プロGRESS』に関しては2000年から広く公刊されるようになったために、それ以前の論文はカウントしていないためである。近年公刊できる雑誌が増えたことは、公刊論文数の増加の一因として考えられる。

この基本データをもとに、本章では、以下の4つの視点から、業績測定・業績評価に関する研究の展開について検討していく。

第一に、業績測定・評価の研究対象のうち、どの段階に研究の焦点が当てられてきたのかをみていく。つまり、前節で提示した「業績の測定方法」、「業績の評価方法」、「業績の利用方法」のうち、どれを明らかにしようとしているのかについて検討する。ここで、「業績の測定方法」には、何を測定するのか、どのように測定データを収集するのか、どのように算定するのか、などの問題意識が含まれる。すなわち、どのように業績指標を設定し、測定するのかという問題を取り上げているものを指す。例えば、バランス・スコアカードにどのような業績指標を取り入れるかといったテーマである。また、「業績の評価方法」は、測定されたさまざまな業績指標の中で、どの業績指標を重視するのか、測

定された値の良し悪しをどのように判断するのかを指す。例えば、多数の業績指標を評価する場合にどのようなウエイトづけをするのか、業績を目標値と比較して評価を行うのか、成員間や部門間、企業間での相対評価を行うのか、といったテーマである。そして、「業績の利用方法」は、業績の測定値や評価した結果を、どのように利用するかにするかといった問題意識を指す。例えば、業績評価の結果が成果給として報酬体系に組み込まれるのか、測定した結果をどのように生かすのか、といったテーマである。なお、論文によっては、「業績の測定方法」、「業績の評価方法」、「業績の利用方法」のうち、二つ以上のものにアプローチしている場合もある。

第二に、どのような目的で研究を行ってきたのかについてみていく。本章では研究の目的を「概念の考察」、「実務の説明」、「理論モデルによる説明」の三つに分類した。ここで、「概念の考察」とは、管理会計の概念そのものについて議論する研究である。つまり、提唱されている管理会計概念・システム・ツールを解説する研究や、業績指標の計算メカニズムを示す研究、これまで提唱された概念を拡張して新たな概念を提唱する研究などを指す。例えば、カンパニー制について解説する、EVA[®]の論理を数式で説明する、バランス・スコアカードの新しい利用方法を提案する、といった目的があてはまる。また「実務の説明」は、業績指標・業績評価が実際に企業でどのように利用されているかについての実態を示すことを目的とする研究である。例えば、日本において非財務情報を測定している企業は何社あるのかについて調査する、カンパニー制を採用している企業で、どのように業績を測定し、評価しているのかについて調査する、といった目的があてはまる。そして「理論モデルによる説明」は、経済理論や数学を利用して、業績測定に関する事象を説明する研究である。ここに含まれるのは、主にエージェンシー理論を援用した研究である。例えば、ある条件において、財務的指標と非財務的指標の評価ウエイトをどのようにおくと合理的かについて検討する研究などである。

第三に、どのような研究方法を採用してきたかについてみていく。本章では、研究方法論を「文献レビュー」、「質問票調査」、「静態的事例研究」、「動態的事

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー例研究」,「分析的研究」の5つに分類した。ここで、「文献レビュー」は、これまでの先行研究に基づいて、論を展開する方法論である。また「質問票調査」は、質問票を企業もしくは個人に送付し、その集計結果や分析結果に基づいて研究する方法論である。そして、「静態的事例研究」とは、ある・時点での単一企業、もしくは複数企業の実務についてインタビューを行い、その知見に基づいて研究する方法論である。さらに「動態的事例研究」とは、ある・企業ないし・部門に焦点を当て、時系列的に実務の変化を観察したり、ある実務を行うようになった経緯を調査したりすることによって研究する方法論である。最後に「分析的研究」とは、エージェンシー理論などを援用した研究方法論である。

第四に、どのような管理会計システムについて検討してきたかについてみていく。本章では、主要な管理会計システムとして、「予算」,「事業部制会計」,「カンパニー制」,「国際（グローバル）管理会計」,「EVA[®]」,「ABC（活動基準原価計算）」⁽³⁾,「BSC（バランス・スコアカード）」,「品質管理」,「MPC（ミニ・プロフィットセンター）」,「組織間管理会計」の11項目を挙げた。これら11の管理会計システムに一つも該当しない論文については、「その他」の項目に分類した。なお、これらの管理会計システムの2つ以上について検討している論文も存在している。

上述の分類に基づき、次節では各視点について、業績測定・業績評価の研究動向を概観する。

3 業績測定・業績評価に関する研究の分析

3-1 研究対象からみた業績測定・業績評価に関する研究

図表2 対象別論文数（重複あり）

	業績の測定方法	業績の評価方法	業績の利用方法
1980-1991	38 (65.6%)	23(39.7%)	14 (24.1%)
1992-1999	67 (84.8%)	23(29.1%)	15(19.0%)
2000-2005	68 (85.0%)	15(18.8%)	21(26.3%)
合計	173(79.7%)	61(28.1%)	50(23.0%)

本項では、「業績の測定方法」、「業績の評価方法」、「業績の利用方法」のうち、どこを研究対象にしてきているかについて検討する。つまり、研究対象を検討することにより、業績測定・業績評価の何を明らかにしようとしてきたのかについてみていきたい。

表2は、対象別論文数と公開時期との関係を示している。なお、表2では、一本の論文が複数の対象を研究している場合、該当するもの項目全てをカウントに入れている。つまり、ある論文が「業績の測定方法」と「業績の評価方法」を対象とする場合、それぞれ1本としている。

表2の全体の傾向として、まず、「業績の測定方法」を対象とする研究が多いことがわかる。この傾向は、全ての時期について変化はない。特に1992年以降では、全論文の84%以上が「業績の測定方法」について何らかの検討を行っている。

その反面、「業績の評価方法」や「業績の利用方法」に関する研究の蓄積が相対的に少ないことも、全ての時期について共通である。この中でも「業績の利用方法」に関する研究は増加傾向にあるが、「業績の評価方法」に関する研究は減少傾向にある。しかし、減少傾向にある「業績の評価方法」の研究意義が低下しているわけではなく、近年議論の中心となっているバランス・スコアカードのように、多次元の業績指標を扱うシステムにおいては、それらの業績指標をどのように評価するのかについての知見は重要である。

3-2 研究目的からみた業績測定・業績評価に関する研究

図表3 目的別論文数

	概念の考察	実務の説明	理論モデルによる説明	合計
1980-1991	31(53.4%)	23(39.7%)	4(6.9%)	58(100%)
1992-1999	43(54.4%)	34(43.0%)	2(2.5%)	79(100%)
2000-2005	47(58.8%)	31(38.8%)	2(2.5%)	80(100%)
合計	121(55.8%)	88(40.6%)	8(3.7%)	217(100%)

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

本項では、主としてどのような目的で研究が進められたかについて検討を行う。つまり、研究目的を検討することにより、これまでの研究にどのようなインプリケーションがあったのかについてみていきたい。

表3は、目的別論文数と公刊時期との関係を示している。表3は、1論文につき、1番当てはまる項目1つをカウントしている。

表3の全体の傾向として、「概念の考察」が最も多く、次に「実務の説明」が多く、「理論モデルによる説明」が最も少ない。つまり、業績測定や業績評価にかかわる概念について考察する研究が、実務でどのように行っているかを検討する研究よりも多いことがわかる。「概念の考察」と「実務の説明」、「理論モデルの説明」の三者の割合は、全ての時期について、ほぼ一定である。Johnson=Kaplan（1987）が提唱したレリバンス・ロスト以降、実務に目を向けた研究が脚光を浴びていると思われたが、業績測定・業績評価の分野については、それほど影響を受けていないということが推察される。

時期別でみると、「概念の考察」の割合は徐々に増加傾向を示している。他方「実務の説明」の割合は1992年～1999年に増加傾向を示したものの、2000年～2005年には割合が減少している。

業績測定・業績評価に関する課題は、概念を考察するだけでは不十分であり、それが実際にどれくらい有用であるかについて検討する必要がある。また、業績測定・業績評価に関する課題は、日々実務がどのような経営問題に対してアプローチしているかに大きく関連している。例えば、顧客嗜好をつかむことが難しい企業の場合、顧客の嗜好をうまく把握できるような業績指標を試行していると考えられる。こうした実務に関する知見を蓄積することで、新たな業績測定方法や業績評価方法の発見、業績測定・業績評価に関する新たな課題の明確化につながる。

また、「理論による説明」に関する研究が少ないことも課題として挙げられる。「理論による説明」を行うことにより、合理的に業績測定・業績評価のあり方を検討する必要がある。

3-3 研究方法論からみた業績測定・業績評価の研究

図表4 研究方法別論文数

	文献 レビュー	質問票調査	事例研究 (静態的)	事例研究 (動態的)	分析的研究	合計
1980-1991	38(65.5%)	12(20.7%)	4(6.9%)	0	4(6.9%)	58(100%)
1992-1999	43(54.4%)	11(13.9%)	19(24.1%)	4(5.1%)	2(2.5%)	79(100%)
2000-2005	49(61.3%)	12(15.0%)	15(18.8%)	2(2.5%)	2(2.5%)	80(100%)
合計	130(59.9%)	35(16.1%)	38(17.5%)	6(2.8%)	8(3.7%)	217(100%)

本項では、主としてどのような研究方法論によって研究が進められたかについて検討を行う。つまり、研究方法論を検討することにより、これまでの研究がどのようにアプローチされてきたかについてみていきたい。

表4は、研究方法論別論文数と公刊時期との関係を示している。表4は、論文つき、一番当てはまる項目一つをカウントしている。

表4の全体的な傾向としては、「文献サーベイ」による研究の割合が高く、次いで「質問票調査」と「静態的事例研究」が存在し、「動態的事例研究」と「分析的研究」の割合が低い。このことから、業績測定・業績評価に関する研究のほとんどが、先行文献に依存していることがわかる。

続いて、時期別の傾向をみていくと、「文献サーベイ」の割合は、1992年～1999年の時期に減少するものの、2000年～2005年には、再び増加している。逆に「静態的事例研究」、「動態的事例研究」の割合に関しては、1992年～1999年の時期に増加するものの、2000年～2005年には少し減少している。このことから、1992～1999年の時期に、ほとんど存在しなかった事例研究が盛んになったことで、文献サーベイの割合が減じたものの、2000年～2005年の時期にまた文献サーベイ研究の割合が増えてきている。これは、2000年～2005年の時期に「実務の説明」が減少した動きと連動しており、実務に関する知見を蓄積するという動きが落ち着いたと推察される。

また、時期別の傾向として「質問票調査」、「分析的研究」の占める割合が減少傾向にあることが挙げられる。これは、「質問票調査」や「分析的研究」に関する論文数が増加しないことに起因している。

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

このようにみていくと、業績測定・業績評価の研究については経験的証拠の蓄積がそれほど進んでいないといえる。「文献サーベイ」に過度に依存する研究を進めていくと、業績測定・業績評価に関する研究領域で、研究者の持つ知見と実務とが乖離を起こす可能性が存在する。

3-4 管理会計システムとの関連からみた業績測定・業績評価の研究

図表5 管理会計システム別論文数（重複あり）

	予算	事業部制 会計	カンパ ニー制	国際 管理会計	EVAR	ABC
1980-1991	20(34.4%)	23(39.7%)	0(0%)	1(1.7%)	0(0%)	0(0%)
1992-1999	15(19.0%)	14(17.7%)	9(11.3%)	5(6.3%)	4(5.1%)	6(7.6%)
2000-2005	8(10.0%)	3(3.8%)	6(7.5%)	1(1.3%)	9(11.3%)	4(5.0%)
合計	43(19.8%)	40(18.4%)	15(6.9%)	7(3.2%)	13(6.0%)	10(4.6%)
	BSC	品質管理	MPC	組織間 管理会計	その他	
1980-1991	0(0%)	0(0%)	0(0%)	0(0%)	22(37.9%)	
1992-1999	7(8.9%)	1(1.3%)	0(0%)	1(1.3%)	25(31.6%)	
2000-2005	42(52.5%)	5(6.3%)	5(6.3%)	2(2.5%)	11(13.8%)	
合計	49(22.6%)	6(2.8%)	5(2.3%)	3(1.4%)	58(26.7%)	

本項では、どのような管理会計システムを想定して研究してきたかについて検討する。つまり、想定した管理会計システムを検討することにより、これまでの研究において、どのシステムが業績測定・業績評価の観点から注目されてきたかについてみていきたい。

表5は、管理会計システム別論文数と公刊時期との関係を示している。なお、表5では、一本の論文が複数の対象を研究している場合、該当するもの項目全てをカウントに入れている。つまり、ある論文が「予算」と「事業部制会計」を研究対象とする場合、それぞれ1本としている。

表5の合計欄をみると、「BSC」、「予算」、「事業部制会計」に関する論文が多い。このことから、予算、事業部制会計、バランス・スコアカードは、代表的な業績測定システム、もしくは、業績評価システムとして研究が進められ

てきたといえる。

さらに時期別にみると、それぞれの時期で研究されている管理会計システムに違いがあることがわかる。まず、1980年～1992年は、「予算」と「事業部制会計」が集中的に研究されているが、1992年～1999年、2000年～2005年と移り変わるにつれ、あまり研究されなくなってきた。また、「カンパニー制」や「国際管理会計」、「ABC」については、1992年～1999年にまとまって研究が行われているが、2000年～2005年にはその数は落ち着いてきている。そして「EVA[®]」や「BSC」、「品質管理」、「MPC」、「組織間管理会計」に関する研究は、2000年～2005年に多くみられる。つまり、業績測定・業績評価の研究対象となる管理会計システムは、ある時期にかたまって行われており、流行があることがうかがえる。

新しく提唱された管理会計システムを検討することには意義があるが、実務や研究者に寄与する研究が一定時期で十分蓄積できているとはいえないであろう。不十分な研究蓄積を行ったまま、さらに新しい業績測定システムに関心を移行させたとしても、また新しい研究領域においても新たな知見を蓄積することは困難である。効果的に業績測定・業績評価に関する研究を蓄積するためには、目新しい管理会計システムをまた初めから研究するのではなく、これまでの研究成果を生かす形で研究を進める必要がある。

4 おわりに：業績測定・業績評価に関する今後の課題

本章では、業績測定・業績評価に関する論文を収集し、各論文について①業績測定・評価のどの段階を対象としたのか、②どのような目的で研究を行ってきたのか、③どのような研究方法がとられたのか、④どの管理会計システムについて研究が行われてきたのかといった四つの視点で分類・整理することにより、1980年代以降の業績測定・業績評価に関する研究の動向をレビューした。

四つの視点に基づいて業績測定・評価に関する研究を分析したところ、大きく二つの克服すべき課題が浮かび上がった。

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

第一に、研究対象別、研究目的別、研究方法別の分析において、一つのカテゴリーに大きなデータの偏りがみられた。具体的には、対象別の「業績測定」、目的別の「概念の考察」、研究方法論別の「文献サーベイ」に研究が集中する傾向があることが明らかとなった。今後の課題としてはまず、これらの空隙を埋める努力が必要である。特に、実務の知見に関する研究が相対的に少なくなっているため、業績測定・評価に関する研究を豊富にしていく上で、事例研究や質問票調査といったアプローチが重要である。

第二に、管理会計システム別の分類においては、管理会計システムの研究に流行があることが観察された。新たに提案される管理会計システムを追うだけでは、業績測定・業績評価システムの解明や解決策をみいだすことは容易ではなく、研究の蓄積は難しい。業績測定・業績評価に関する研究を進展させるためには、管理会計システムの表層的な部分だけではなく、その背後にあるメカニズムや意味内容にアプローチするような研究が必要であると思われる。

業績測定・業績評価に関する研究は今後ますます多様化していくと思われる。多様化した研究領域にうまくアプローチするためには、これまでの先行研究とのかかわりを意識することやこれまで十分な研究蓄積がなされていない課題に取り組んでいく必要がある。

(本研究は、平成18年度科学研究費補助金(若手研究B)の成果の一部である。)

【付表】論文データベース

著者名	種別	2-1	2-2	2-3	3-1	3-2	3-3	4-1	4-2	4-3	4-4	4-5	5-1	5-2	5-3	5-4	5-5	5-6	5-7	5-8	5-9	5-10	5-11
		測定	評価	利用	概念	実務	モデル	文蔵	質問	選考	長年	分析	予算	事業部	カンパ	国際	EVA	ABC	BSC	品質	MPC	総額	その他
彌宮(1980)	産			1			1	1															1
小林哲(1980)	産	1				1			1						1								
柴田(1980)	産	1				1				1				1	1								
安國(1980)	産	1			1			1					1										
浜田(1980)	企		1				1					1		1									
門田(1980)	会	1	1		1			1															1
小林哲(1980)	会		1		1			1															1
小川(1981)	産	1			1			1						1									
山下(1981)	産	1				1		1					1										
小林哲(1981)	企		1		1			1															1
鼎冨(1981)	会	1			1			1					1	1									
小林哲(1982)	企	1			1			1					1										
小林健(1982)	企	1			1			1					1										
森田(1982)	企	1				1				1			1										
青木(1982)	会	1			1			1								1							
小林健(1982)	会		1		1			1					1										
佐藤精(1982)	会	1			1			1															1
坂根(1983)	企	1			1			1															1
長松(1983)	会	1			1			1															1
谷(1983)	会		1		1			1						1									
原田(1983)	会	1	1	1		1			1														1
北村(1984)	産		1	1		1				1													1
佐藤精(1984)	産	1			1			1						1									
兼子(1984)	企	1	1		1			1															1
宮本(1984)	会	1			1			1						1									
小島(1984)	会		1			1			1														1
谷(1984)	会	1			1			1						1									
佐藤宗(1984)	会	1			1			1															1
片岡(1984)	会	1	1		1			1					1	1									
小倉(1985)	産	1					1					1		1									
金尾(1985)	産	1				1		1						1									
船田(1985)	企	1			1	1		1					1										
吉田(1984)	会		1	1	1			1															1
小菅(1985)	会		1		1			1					1										
浅田(1985)	会		1					1				1											1
小川(1985)	会	1			1			1															1
伊藤進(1985)	会	1	1		1			1															1
伏見(1986)	企	1			1			1					1	1									
谷(1986)	会	1				1			1					1									
小林哲(1986)	会	1			1			1						1									
浅田(1987)	産	1	1	1	1			1					1	1									
西澤(1987)	企	1			1			1															1
小林哲(1988)	産			1		1		1															1
小川(1988)	企	1			1			1						1									
西澤(1988)	企	1			1					1				1									
柴田・熊田(1988)	企	1	1						1				1										
溝口ほか(1988)	企	1		1		1			1				1	1									
浅田(1988)	会	1	1	1		1		1					1										
谷(1988)	会		1			1			1					1									
佐藤敏(1980)	産		1				1						1										1
頼(1980)	産	1	1	1		1		1					1	1									
浅田(1980)	企	1		1		1			1				1	1									
小林哲(1980)	会		1		1			1		1			1										
高藤(1980)	会		1		1			1					1										
浅田(1990)	会		1	1		1			1														1
北澤(1991)	企	1			1			1															1
根本(1991)	企	1			1			1															1
谷(1991)	企			1		1			1					1									
合計		38	23	14	31	23	4	38	12	4	0	4	20	23	0	1	0	0	0	0	0	0	22

【注】

- (1) もちろん、個別意思決定、原価計算、原価管理に関する論文の中にも業績測定・業績評価を検討する上で示唆に富むものも存在しているが、今回は除外した。
- (2) 1980年から2005年を三分類したのは、これら三時期の間でおおまかに異なった研究の特徴が見出せたことが挙げられる。また第二期を1992年から、第三期を2000年からに設定したのは、1992年から『管理会計学』、『原価計算研究』のカウンントを、2000年から『会計プロGRESS』のカウンントを始めているために、このように整理するのが妥当であると判断したからである。
- (3) 「ABC（活動基準原価計算）」の項目には、ABM（活動基準原価管理）やABB（活動基準予算）も入っている。

【参考文献】

- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA: Harvard Business Press. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト』白桃書房, 1992年。)
- 梶原武久(2006)「Making Innovation Workを読むにあたって」『国民経済雑誌別冊：経済学・経営学学習のために』平成18年度後期号, 57-64頁。
- 小林哲夫(1981)「管理会計における業績測定と利害調整」『企業会計』第33巻第5号, 4-11頁。

【分析対象となった文献リスト】

- 『産業経理』
- 彌富賢之(1980)「役員の報酬・賞与の実態報告一全国, 000社の実態報告から一」『産業経理』第40巻第4号, 92-106頁。
- 小林哲夫(1980)「分権的組織における会計情報の役割と問題点」『産業経理』第40巻

- 第6号, 41-46頁。
- 柴田典男(1980)「社内資本金制度の再評価」『産業経理』第40巻第8号, 59-65頁。
- 安國一(1980)「管理会計の行動的側面」『産業経理』第40巻第11号, 74-80頁。
- 小川冽(1981)「企業管理組織と業績評価」『産業経理』第41巻第3号, 1-7頁。
- 山下公雄(1981)「東芝の予算制度」『産業経理』第41巻第3号, 35-42頁。
- 北村照芳(1984)「業績評価の行動科学的視点」『産業経理』第44巻第2号, 37-46頁。
- 佐藤精一(1984)「マネジメント・コントロール・システムにおける目標の複合性」『産業経理』第44巻第2号, 47-54頁。
- 小倉昇(1985)「事業部業績測定とジョイント・コスト管理可能性概念の再検討一」『産業経理』第45巻第3号, 76-83頁。
- 金児昭(1985)「社内金利に関連する「資産勘定科目の見方」」『産業経理』第45巻第1号 84-92頁。
- 浅田孝幸(1987)「分権的組織の業績管理システムについて一実証的研究の課題一」『産業経理』第47巻第3号, 81-89頁。
- 小林哲夫(1988)「インターアクティブなコントロール・システムと会計情報の役割」『産業経理』第48巻第2号, 10-18頁。
- 佐藤紘光(1989)「相対業績評価一管理可能性原則を超えて一」『産業経理』第49巻第3号 52-59頁。
- 頼誠(1989)「日米予算管理実務の現状一Srinivasanの実証研究を中心に一」『産業経理』第49巻第3号, 101-110頁。
- 安達和夫(1992)「わが国企業における期間予算制度管見」『産業経理』第52巻第3号, 131-142頁。
- 伏見多美雄・横田絵理(1994)「企業変革と事業部制マネジメント・システムの再構築一日本企業の事例を中心に一」『産業経理』第54巻第1号, 12-21頁。
- 平岡秀福(1995)「プロセス・マネジメントのための管理会計システム」『産業経理』第55巻第3号, 92-103頁。
- 伊藤和憲(1996)「インベストメント・センターにおける金利徴収の機能について」『産業経理』第55巻第4号, 39-47頁。
- 渡辺康夫(1996)「カンパニー制からみた社内資本金制度」『産業経理』第55巻第4号, 78-86頁。
- 渡邊俊輔(1998)「サービス業における能率管理」『産業経理』第58巻第3号, 110-116頁。
- 櫻井通晴(2000)「バランスト・スコアカードの生成・沿革とその特徴」『産業経理』第60巻第2号, 2-10頁。
- 伊藤嘉博(2001)「シックスシグマと品質コスト」『産業経理』第61巻第2号, 31-38頁。
- 櫻井通晴(2002)「バランスト・スコアカードの業績評価への役立ち」『産業経理』第62巻第2号, 4-13頁。

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

- 三木僚祐・柘田弥久・鈴木研一(2003)「アンケート調査の集計とその鳥瞰的分析」『産業経理』第63巻第1号, 125-151頁。
- 山田康平・鈴木研一・山下裕金・大槻晴海・三木僚祐(2003)「企業予算制度の基礎的事項に関する分析—予算編成目的, 経営計画, 予算委員会, 予算期間等—」『産業経理』第63巻第2号, 120-135頁。
- 和手信泰(2003)「バランス・スコアカードと予算管理: 経営品質スコアカードの試み」『産業経理』第63巻第4号, 91-104頁。
- 長屋信義・建部宏明・古村聡・山浦裕幸・小田康治(2003)「予算実績差異分析の実態と予算制度の問題点」『産業経理』第63巻第4号, 116-128頁。
- 馬場博伸(2004)「バランス・スコアカードと予算管理: BSCマネジメントについての考察」『産業経理』第64巻第2号, 80-93頁。
- 武脇 誠(2005)「成果主義実施のための個人業績評価指標の研究—アンケート調査結果の分析—」『産業経理』第65巻第3号, 29-40頁。

『企業会計』

- 浜田和樹(1980)「共通資源と部門別業績評価」『企業会計』第32巻第12号, 126頁。
- 小林哲夫(1981)「管理会計における業績測定と利害調整」『企業会計』第33巻第5号, 4頁。
- 小林哲夫(1982)「企業予算と部門業績評価について」『企業会計』第34巻第2号, 13頁。
- 小林健吾(1982)「企業予算と標準原価」『企業会計』第34巻第12号, 4頁。
- 森田皓(1982)「企業経営と予算管理」『企業会計』第34巻第2号, 39頁。
- 坂根博(1983)「長期意思決定と責任会計」『企業会計』第35巻第5号, 155頁。
- 兼子春三(1984)「業務管理会計にみる日本の特色」『企業会計』第36巻第5号, 57頁。
- 原田行男(1985)「戦略的予算管理の展開」『企業会計』第37巻第12号, 41頁。
- 伏見多美雄(1986)「戦略志向の予算管理と会計情報」『企業会計』第38巻第6号, 37頁。
- 西澤脩(1987)「戦略的営業費管理の提言」『企業会計』第39巻第2号, 11頁。
- 小川冽(1988)「事業部制管理組織における権限委譲と会計システム」『企業会計』第40巻第10号, 4頁。
- 西澤脩(1988)「戦略型独立採算制の導入と事例」『企業会計』第40巻第9号, 12頁。
- 柴田典男・熊田靖久(1988)「わが国企業の予算管理制度」『企業会計』第40巻第4号, 81頁。
- 溝口一雄・小林哲夫・谷武幸・浅田孝幸(1988)「業績管理と予算管理システムに関する実態調査」『企業会計』第40巻第6号, 71頁。
- 浅田孝幸(1989)「予算管理システムの日米企業比較について」『企業会計』第41巻第4号, 99頁。
- 北澤博(1991)「物流管理指標による生産性向上」『企業会計』第43巻第5号, 24頁。

- 根本重之(1991)「情報化の進展に対応した顧客別営業管理システム構築の必要性とその方向」『企業会計』第43巻第5号, 42頁。
- 谷武幸(1991)「業績管理会計の課題——インターアクティブ・コントロールの実証研究」『企業会計』第43巻第11号, 26頁。
- 佐藤紘光(1993)「業績評価システムの有効性比較——競争対協調」『企業会計』第45巻第6号, 119頁。
- 佐藤康男(1994)「リストラ・リエンジニアリングのための予算管理」『企業会計』第46巻第12号, 44頁。
- 平井敬二(1994)「沖電気工業の新業績計算制度および同評価制度——筋肉質な企業体質を目指して」『企業会計』第46巻第12号, 63頁。
- 内田章(1994)「東レの予算管理と業績評価」『企業会計』第46巻第12号, 69頁。
- 西澤脩(1995)「カンパニー制による社内分社会計」『企業会計』第47巻第2号, 44頁。
- 田宮治雄(1995)「社内資本金制度の特徴と問題点」『企業会計』第47巻第2号, 53頁。
- 木村幾也(1995)「カンパニー制を基礎とした連結経営管理——住友商事の「連結業績管理制度」を中心に」『企業会計』第47巻第2号, 60頁。
- 門田安弘(1995)「事務間接部門の生産性向上のための管理会計システム」『企業会計』第47巻第4号, 31頁。
- 星野優太(1995)「日本企業の業績測定・評価システム——実態調査・分析と提案」『企業会計』第47巻第2号, 127頁。
- 小川冽(1996)「環境管理と企業業績」『企業会計』第48巻第3号, 4頁。
- 松尾貴巳(1996)「分権化管理志向と事業部門の業績管理」『企業会計』第48巻第6号, 75頁。
- 三矢裕(1996)「管理者の予算関連行動」『企業会計』第48巻第2号, 131頁。
- 長谷川恵一(1997)「ブランド・マーケティングとブランド価値の測定」『企業会計』第49巻第8号, 33頁。
- 櫻井通晴(1998)「ABC予算によるホワイトカラーの生産性向上」『企業会計』第50巻第6号, 4頁。
- 西澤脩(1998)「リストラ・リエンジニアリングから分社経営の会計へ」『企業会計』第50巻第2号, 32頁。
- 吉川武男(1998)「企業価値創造の戦略的業績評価システム」『企業会計』第50巻第7号, 91頁。
- 木村幾也(1998)「カンパニー制から持株会社の会計へ」『企業会計』第50巻第2号, 55頁。
- 川野克典(1998)「企業改革のための業績評価基準」『企業会計』第50巻第7号, 96頁。
- 榛沢明浩(1998)「部門別業績評価制度の構築」『企業会計』第50巻第7号, 108頁。
- 島田三郎(1998)「販売部門における業績管理」『企業会計』第50巻第7号, 115頁。

- 1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー
- 宮本寛爾(1999)「多国籍企業における予算管理と為替相場変動要因」『企業会計』第51巻第5号, 4頁。
- 櫻井通晴(1999)「わが国企業における業績評価のあり方」『企業会計』第51巻第6号, 4頁。
- 浅田孝幸(1999)「業績測定の多元化・国際化の課題」『企業会計』第51巻第4号, 18頁。
- 星野優太(1999)「日本企業の業績評価のインセンティブと多元性」『企業会計』第51巻第4号, 24頁。
- 田宮治雄(1999)「グループ経営における業績評価と会計情報システム」『企業会計』第51巻第4号, 32頁。
- 頼誠(1999)「日本型カンパニーの管理会計の実態」『企業会計』第51巻第4号, 49頁。
- 古田春樹(1999)「多元的業績測定の実施企業の現状と課題」『企業会計』第51巻第4号, 57頁。
- 渡邊俊輔(1999)「フロントラインの業績管理システム」『企業会計』第51巻第6号, 148頁。
- 門田安弘(2000)「JIT生産のもとでのミニ・プロフィットセンターの会計—JIT生産方式とキャッシュフローの会計邂逅」『企業会計』第52巻第5号, 4頁。
- 吉川武男(2000)「バランス・スコアカードの基礎」『企業会計』第52巻第11号, 4頁。
- 木村幾也(2000)「社内カンパニー制における管理会計情報」『企業会計』第52巻第8号, 66頁。
- 市村巧(2000)「カンパニー制における社内貸借対照表」『企業会計』第52巻第8号, 72頁。
- 高橋邦丸(2000)「社内カンパニー制におけるマネジメント・コントロール・システム」『企業会計』第52巻第8号, 77頁。
- 櫻井通晴(2001)「バランス・スコアカードとEVA, ABCの統合」『企業会計』第53巻第9号, 4頁。
- 廣本敏郎(2001)「変革の時代の管理会計—ABCとバランス・スコアカード」『企業会計』第53巻第1号, 160頁。
- 加登豊(2001)「シックスシグマ—管理会計への教訓」『企業会計』第53巻第1号, 170頁。
- 田中隆雄(2001)「ソニー(株)における企業価値経営—EVAの導入と新報酬システム」『企業会計』第53巻第2号, 27頁。
- 伊藤克容(2001)「花王(株)におけるEVA経営の展開」『企業会計』第53巻第2号, 35頁。
- 挽文子(2001)「戦略経営時代のグループ・マネジメントと管理会計—分散経営の諸相と業績評価」『企業会計』第53巻第5号, 40頁。
- 櫻井通晴(2002)「行政評価へのバランス・スコアカードの適用—シャロット市へのバランス・スコアカードの適用」『企業会計』第54巻第5号, 4頁。

- 廣本敏郎(2002)「ブランド価値評価モデルとブランド・マネジメント——ブランド・バリュー・ボードとブランド・バリュー・チャート」『企業会計』第54巻第9号, 66頁。
- 李健泳(2002)「バランスト・スコアカードと日本のTQM——ADI社のコーポレート・スコアカードを手がかりとして」『企業会計』第54巻第2号, 105頁。
- 織田恭司・福井義高(2002)「残余利益に基づく業績評価——EVAを中心に」『企業会計』第54巻第4号, 119頁。
- 田中隆雄(2003)「BSCによる戦略的マネジメント・システムの構築」『企業会計』第55巻第5号, 24頁。
- 小林啓孝(2003)「BSCと業績評価」『企業会計』第55巻第5号, 33頁。
- 伊藤嘉博(2003)「経営品質とBSC」『企業会計』第55巻第5号, 40頁。
- 南雲岳彦(2003)「銀行における戦略・内部統制システム強化とBSC」『企業会計』第55巻第5号, 60頁。
- 彌園豊一(2003)「関西電力における経営管理システム改革とBSC」『企業会計』第55巻第5号, 66頁。
- 末吉進(2003)「バイオニアにおける経営品質向上とBSC」『企業会計』第55巻第5号, 72頁。
- 清水孝(2003)「統合的戦略マネジメントへの発展——米国におけるBSC最新動向を含めて」『企業会計』第55巻第5号, 78頁。
- 挽文子(2004)「武田薬品工業の分社化とその評価」『企業会計』第56巻第5号, 49頁。
- 藤野雅史・挽文子(2004)「麒麟麦酒におけるカンパニー制のもとでのEVAとBSC」『企業会計』第56巻第5号, 57頁。
- 三矢裕(2004)「京セラのアメーバ経営によるエンパワメントとコントロール」『企業会計』第56巻第5号, 65頁。
- 鈴木研一(2004)「プロジェクト管理会計システムの枠組み」『企業会計』第56巻第7号, 26頁。
- 佐々木宏(2004)「プロジェクト・マネジメント理論の現状と課題」『企業会計』第56巻第7号, 33頁。
- 芝尾芳昭(2004)「住友電設のプロジェクト管理会計」『企業会計』第56巻第7号, 48頁。
- 松本有二(2004)「米国シャーロット市のプロジェクト管理会計」『企業会計』第56巻第7号, 57頁。
- 朝倉洋子・木村麻子(2005)「松下電器産業の事例」『企業会計』第57巻第5号, 42-47頁。
- 谷武幸(2005)「京セラアメーバ経営——自律的組織とその結合の視点から」『企業会計』第57巻第12号, 27-34頁。
- 挽文子(2005)「花王の組織と経営システム」『企業会計』第57巻第12号, 45-52頁。

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

『會計』

門田安弘(1980)「目標調整に関する管理会計の機能」『會計』第118巻第1号, 45-63頁。

小林哲夫(1980)「業績管理会計論の研究課題」『會計』第118巻第5号, 1-13頁。

黒澤清(1981)「組織コンティンジェンシーと責任会計システム」『會計』第119巻第5号, 103-124頁。

黒澤清(1981)「組織コンティンジェンシーと責任会計システム」『會計』第120巻第2号, 1-21頁。

青木茂男(1982)「関係会社管理会計の確立」『會計』第121巻第6号, 1-16頁。

小林健吾(1982)「予算管理発達史序説」『會計』第121巻第6号, 17-30頁。

佐藤精一(1982)「コントロール概念の変遷と会計の諸問題」『會計』第121巻第6号, 31-42頁。

長松秀志(1983)「振替価格決定の一般基準」『會計』第123巻第3号, 47-66頁。

谷武幸(1983)「組織構造と本部費の配賦」『會計』第124巻第2号, 17-30頁。

原田行男(1983)「業績評価に関する一見解」『會計』第124巻第4号, 70-91頁。

宮本匡章(1984)「管理会計と組織構造」『會計』第125巻第2号, 1-10頁。

小島廣光(1984)「組織構造と管理システム」『會計』第125巻第2号, 11-29頁。

谷武幸(1984)「組織構造と管理会計情報」『會計』第125巻第2号, 30-45頁。

佐藤宗弥(1984)「組織構造変革と管理会計」『會計』第125巻第2号, 69-84頁。

片岡清賢(1984)「マネジメント・コントロールと責任会計情報」『會計』第125巻第6号, 133-147頁。

古田隆紀(1984)「期待理論アプローチと業績管理会計」『會計』第126巻第1号, 61-70頁。

小菅正伸(1985)「予算スラックと管理者行動」『會計』第127巻第5号, 131-147頁。

浅田孝幸(1985)「業績管理会計の一考察」『會計』第128巻第4号, 77-96頁。

小川冽(1985)「会計情報の拡大と業績評価」『會計』第128巻第5号, 50-61頁。

伊藤進(1985)「短期管理会計プロセス」『會計』第128巻第5号, 103-118頁。

谷武幸(1986)「本社費・共通費配分の論理」『會計』第129巻第3号, 79-97頁。

小林哲夫(1986)「分権的組織構造における管理会計」『會計』第130巻第6号, 21-31頁。

浅田孝幸(1988)「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究」『會計』第133巻第6号, 44頁-59頁。

浅田孝幸(1988)「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究」『會計』第134巻第2号, 60-71頁。

谷武幸(1988)「本社費の配賦と業績管理」『會計』第134巻第6号。

小林哲夫(1989)「わが国の予算管理制度の有効性」『會計』第135巻第1号, 100-114頁。

斎藤孝一(1989)「予算管理論における組織論の展開」『會計』第136巻第2号, 107-121頁。

- 浅田孝幸(1990)「企業戦略と業績管理システム」『會計』第137巻第2号, 10-24頁。
- 浅田孝幸(1990)「企業戦略と業績管理システム」『會計』第137巻第3号, 104-114頁。
- 上埜進(1992)「予算管理実践に対する文化の影響」『會計』第141巻第6号, 93-109頁。
- 飯塚勲(1992)「JIT管理会計の概念モデル」『會計』第142巻第5号, 73-88頁。
- 飯塚勲(1992)「JIT管理会計の概念モデル」『會計』第142巻第6号, 88-99頁。
- 飯塚勲(1993)「JIT管理会計の概念モデル」『會計』第143巻第3号, 68-80頁。
- 岩淵吉秀(1993)「国際化企業の戦略パターンと業績評価システム」『會計』第144巻第1号, 69-80頁。
- 小林哲夫(1993)「管理可能性原則と「会計責任」」『會計』第144巻第4号, 1-13頁。
- 浅田孝幸(1994)「日米企業のSBUの事業戦略と業績管理」『會計』第145巻第3号, 16-34頁。
- 佐藤康男(1994)「企業のグローバリゼーションと管理会計」『會計』第145巻第3号, 35-47頁。
- 佐藤紘光(1995)「予算参加と線型業績評価モデル」『會計』第147巻第2号, 21-37頁。
- 木村幾也(1996)「カンパニー制等における管理会計情報の課題と展望」『會計』第149巻第2号, 43-58頁。
- 伏見多美雄(1997)「ゼネラル・マネジメントを支援する戦略管理会計」『會計』第151巻第1号, 58-70頁。
- 浅田孝幸(1997)「日本企業の予算管理システムの進展と国際化の影響」『會計』第151巻第2号, 102-116頁。
- 古田隆紀(1998)「エンパワーメントと管理会計」『會計』第153巻第1号, 101-116頁。
- 伊藤嘉博(1998)「管理会計変革のトリガーとしてのエンパワーメント」『會計』第153巻第3号, 27-42頁。
- 小倉昇(1998)「柔構造組織のマネジメント・コントロールと管理会計情報」『會計』第153巻第3号, 43-57頁。
- 王文英(1998)「振替価格設定システムからみた経営戦略と管理会計」『會計』第154巻第2号, 77-91頁。
- 飯塚勲(1998)「業績指標と戦略の管理会計」『會計』第154巻第4号, 58-75頁。
- 横田絵理(1998)「日本企業の業績主義への動きとマネジメント・コントロール」『會計』第154巻第6号, 71-85頁。
- 伊藤克容(1999)「予算編成プロセスへの参加の意義」『會計』第155巻第4号, 43-57頁。
- 水島多美也(1999)「非財務的尺度と業績評価」『會計』第155巻5月号, 42-57頁。
- 頼誠(1999)「職能横断的組織の効率化について」『會計』第156巻第2号, 83-97頁。
- 溝口周二(1999)「情報技術の事業価値とその評価」『會計』第156巻第3号, 15-27頁。
- 小菅正伸(1999)「活動基準予算管理の新展開」『會計』第156巻第5号, 46-59頁。
- 小倉昇・島崎高行(2001)「金融業におけるバランスド・スコアカードの構築に関する研

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

究』『曾計』第159巻第2号, 82-93頁。

上埜進(2001)「業績指標と企業価値」『曾計』第160巻第1号, 27-38頁。

小菅正伸(2001)「活動基準スコアカードの意義」『曾計』第160巻第6号, 88-100頁。

田中隆雄(2002)「戦略の実行と業績評価」『曾計』第161巻第4号, 1-15頁。

古田隆紀(2002)「戦略の実施と業績評価」『曾計』第161巻第4号, 16-32頁。

清水孝(2002)「戦略マネジメントシステムにおける意義の再考察」『曾計』第161巻第4号, 59-69頁。

長谷川恵一(2002)「バランスト・スコアカードと予算管理」『曾計』第161巻第5号, 68-82頁。

林慶雲(2002)「管理会計における生産性の測定問題」『曾計』第161巻第6号, 81-92頁。

藤野雅史(2002)「政府の業績測定システムと管理会計の課題」『曾計』第162巻第1号, 135-145頁。

浜田和樹(2002)「企業間管理と管理会計」『曾計』第162巻第5号, 24-36頁。

梶原武久(2002)「非財務的業績指標と報酬システム」『曾計』第162巻第5号, 103-115頁。

伊藤嘉博(2003)「BSCをめぐる主要な論点」『曾計』第163巻第3号, 42-58頁。

小倉昇(2003)「グローバル基準の企業評価と管理会計の課題」『曾計』第163巻第3号, 59-71頁。

三矢裕(2003)「ミニ・プロフィットセンター研究のレビュー」『曾計』第164巻第2号, 108-122頁。

横田絵理(2003)「成果と創造的行動を誘導する経営システム—日本オラクルの事例研究—」『曾計』第164巻第5号, 43-58頁。

諸藤裕美(2003)「中核技術蓄積のための管理会計システム」『曾計』第164巻第5号, 59-71頁。

飯島康道(2003)「流通業におけるSCMとスコアカード——ECR取組の評価とECRスコアカードのグローバル化を中心として——」『曾計』第164巻第6号, 93-106頁。

猿山義広(2003)「ブランド価値に基づく広告費予算の設定」『管理会計学』第11巻第2号, 19-28頁。

『管理会計学』

谷和久・三重野浩(1992)「キンピールにおける責任会計システムの展開—MRSの導入について—」『管理会計学』第1巻第1号, 81-94頁。

伏見多美雄・横田絵理(1993)「事業部制マネジメント・コントロールにおける日本的特質—フィールド・スタディを基礎にして—」『管理会計学』第2巻第2号, 25-46頁。

伏見多美雄・横田絵理(1993)「S化学の事業部制マネジメント・コントロールと管理会計」『管理会計学』第2巻第2号, 111-132頁。

- 羽藤憲一・金川一夫・弘津真澄(1994)「企業組織の業績評価における階層的意思決定法の有効性に関する研究」『管理会計学』第3巻第1号, 35-54頁。
- 渡辺康夫(1994)「NTTの事業部制マネジメント・コントロール・システム」『管理会計学』第3巻第1号, 55-74頁。
- 井原豊明(1996)「事業のグローバル化と事業部業績評価制度」『管理会計学』第4巻第2号, 67-74頁。
- 伏見多美雄(1997)「事業部制マネジメント・コントロールにおける”日本型”の研究—マネジメント・コントロールの理論仮説を整理するためのノート—」『管理会計学』第5巻第1号, 3-14頁。
- Fitzgerald, L. and P. Moon (1997), 「The Influence of Service Process on Performance Measurement」『管理会計学』第5巻第2号, 7-28頁。
- Halgand, N. (1997), 「Performance Measurement in the Public Services: New Public Management and Republican Centralism」『管理会計学』第5巻第2号, 29-46頁。
- Takeo Yoshikawa, John Innes, and Falconer Mitchell (1997), 「Performance Measurement for Cost Management: The Nature and Role of Kousuu」『管理会計学』第5巻第2号, 47-62頁。
- 竹内祐二(1998)「大手スーパーの構造変革とマネジメント・システムの再構築」『管理会計学』第6巻第1号, 45-66頁。
- 木村幾也(1999)「グループ企業における経営組織と管理会計情報—事業部制企業からグループ企業へ—」『管理会計学』第7巻第1・2号, 137-158頁。
- 佐藤紘光(2000)「企業の投資行動と業績評価」『管理会計学』第8巻第1・2号, 17-32頁。
- 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』第8巻第1・2号, 33-50頁。
- 横田絵理(2000)「業績測定・評価と報酬システム—日本企業における成果主義への動きについての一考察—」『管理会計学』第8巻第1・2号, 51-68頁。
- 鈴木孝則(2000)「動機付けにおけるモニタリング技術の意義」『管理会計学』第9巻第1号, 61-90頁。
- 星法子(2001)「事業部長の利益業績評価指標と企業の資本利用効率との関係」『管理会計学』第9巻第2号, 3-14頁。
- 塘誠・浅田孝幸(2001)「財務管理の集中化と責任会計—日本の多国籍企業に対するアンケート調査を中心として—」『管理会計学』第10巻第1号, 53-62頁。
- 猿山義広(2003)「ブランド価値に基づく広告費予算の設定」『管理会計学』第11巻第2号, 19-28頁。
- 丸田起大(2004)「戦略経営と管理会計—フィードフォワード・コントロールの視点から—」『管理会計学』第12巻第2号, 19-34頁。

1980年以降における業績測定・業績評価に関する日本の管理会計研究のレビュー

『原価計算研究』

小倉昇(1992)「活動基準原価計算による責任会計の拡張について」『原価計算研究』第17巻第1号, 15-38頁。

頼誠(1993)「業績管理会計に関する一考察—ABMと責任会計の変貌—」『原価計算研究』第18巻第1号, 37-48頁。

福田淳児(1993)「クロスファンクショナル・チームの業績管理」『原価計算研究』第18巻第1号, 59-70頁。

古賀勉(1993)「責任会計とABC会計」『原価計算研究』第18巻第2号, 1-18頁。

小倉昇(1995)「資本コスト管理の観点から見た事業部バランスシートの機能と限界について」『原価計算研究』第19巻第1号, 55-66頁。

田中則好(1996)「(株)ニコンの予算管理制度」『原価計算研究』第20巻第1号, 20-29頁。

挽文子(1996)「社内資本金制度の目的と機能」『原価計算研究』第20巻第2号, 43頁-52頁。

木村彰吾(1998)「ネットワーク的企業間分業と振替価格」『原価計算研究』第22巻第1号, 51-62頁。

上埜進(1999)「利益管理の今日的課題：価値創出の経営」『原価計算研究』第23巻第1号, 12-24頁。

川野克典(1999)「戦略的コストマネジメントと業績評価基準」『原価計算研究』第23巻第1号, 64-77頁。

鈴木研一・浅田孝幸(1999)「日本におけるABMの発展方向に関わる一考察—方針管理とABMの融合システム—」『原価計算研究』第23巻第1号, 33-42頁。

渡辺康夫(1999)「社内金利制度における累積利益の役割」『原価計算研究』第23巻第2号, 57-67頁。

中善宏(2000)「管理会計による可制御性と可観測性：責任会計」『原価計算研究』第24巻第2号, 21-34頁。

古田隆紀(2000)「『バランスド・スコアカード』再論」『原価計算研究』第24巻第2号, 58-70頁。

長谷川恵一(2002)「戦略的経営と管理会計—バランスド・スコアカードの可能性—」『原価計算研究』第26巻第1号, 1-11頁。

青山剛(2002)「ABBにおける予算管理単位—プロセス・オーナーを中心とする責任会計への移行—」『原価計算研究』第26巻第2号, 62頁-71頁。

河合隆治(2004)「財務的指標と非財務的指標の業種別分析」『原価計算研究』第28巻第2号, 57-70頁。

伊藤嘉博(2005)「戦略志向組織における予算管理—BSCとの関係を軸とした検討—」『原価計算研究』第29巻第1号, 25-34頁。

山田義照・伊藤和憲(2005)「BSCと方針管理における役割期待とその関係—戦略プロセスとの関連を中心に—」『原価計算研究』第29巻第1号, 47-57頁。

松木智子(2005)「ミニ・プロフィットセンター制によるマネジメント・コントロールの分析—結果・行動・人事・組織文化によるコントロールの視点から—」『原価計算研究』第29巻第1号, 92頁-104頁。

『会計プロGRESS』

門田安弘(2002)「事業評価と管理者評価への日本的特色の導入」『会計プロGRESS』第3巻, 22頁-30頁。

小林哲夫(2003)「企業価値創造経営におけるフリー・キャッシュフロー概念」『会計プロGRESS』第4巻, 11頁-19頁。

廣本敏郎(2003)「無形資産の蓄積・活用と管理会計」『会計プロGRESS』第4巻, 20頁-34頁。

林攝子(2005)「マネジメント・システム間の統合化と戦略共有効果について—中期経営計画, 予算管理, 目標管理の相互補充関係に関する考察—」第6巻, 86頁-102頁。

1980年以降における研究開発費会計に関する 日本の財務会計研究のレビュー

中 村 恒 彦

1. はじめに

本稿は、桃山学院大学総合研究所所管の研究プロジェクトの成果として書かれた論文である。当プロジェクトでは、1980年から現在までの雑誌記事を収集し、データベース化する作業を行った。収集した雑誌記事は、『会計』『会計史』『管理会計学』『企業会計』『原価計算研究』『産業経理』『税務会計』『簿記学会年報』であり、本稿は、これらの雑誌記事から研究開発費会計をトピックとして取り上げ、過去から現在までの研究傾向について検討する。

研究開発費会計は、その視点が異なるものの、管理会計・財務会計の双方において検討されている課題である。財務会計では、会計基準を中心として研究開発費の会計処理や開示など検討されているが、管理会計では、企業内の研究開発費の計画・統制・評価が検討されている。本稿は、このうち財務会計の視点から考察することになるが、管理会計に関連する論文についてもいくつか取り上げることになる。

また、同じ財務会計においても、研究開発費会計は、時間の経過にもなつて、その視点が変わりつつある。戦後、企業会計原則では、研究開発費会計は、繰延資産として試験研究費または開発費として取り上げられており、1980年代当初もこの延長上にあつた。しかし、最近では、研究開発費会計は、無形資産会計の一部として取り上げられるだけでなく、代表的な無形資産への投資として考えられることが多くなった。

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

本稿では、1980年から現在までの研究開発費会計の動向について、データベースを用いてレビューを行う。レビューに際しては、会計理論や会計基準の現状および改善を提唱する「規範的会計研究」と、会計基準や会計実務の実態を明らかにする「記述的会計研究」に区別してレビューを進める。レビューの便宜上、二つの区分を用いるが、どちらにも分類できる研究があることも付言しておく。

2. 規範的会計研究

本稿の規範的会計研究とは、研究開発費の会計基準についての解説、理論研究、比較検討などを通じて会計制度を検討しようとする論文である。また、会計実務などの動向を踏まえた上で会計制度に関しての提唱を行う論文も規範的会計研究に含めることにした。いずれにせよ、本稿では、会計制度に対して提唱をおこなう研究を規範的会計研究と名づけて検討していく。

2.1. 1980年代の研究

1980年代以前には、財務会計の研究開発費会計に関わる研究は、非常に少ない状況にあった⁽¹⁾。植野[1980]は、「研究開発投資は、企業においても相当巨額な金額となってきており、わが国においてもその会計処理、開示方法について明確な基準が設定されることが望ましい⁽²⁾」と述べ、そのための研究が進められるべきだと述べている。こうした流れから研究開発費会計の研究が日本会計研究学会スタディ・グループ「研究開発費をめぐる諸問題の研究」を中心に開始されることになった。

こうした研究の傾向は、次の二つの研究に分けることができる。ひとつは、諸外国の会計基準を検討しながら、わが国の会計基準を精査に検討するというものである。もう一方は、研究開発費の会計処理に関わる実態調査を行い、この実態から会計基準を検討するというものである。以下、二つに分けて検討を進めることにする。

まず、諸外国の会計基準を検討しながら、わが国の会計基準を精査に検討するという研究である。該当研究には、西澤[1980; 1982; 1986]や植野[1980; 1982]や成道[1985]をあげることができる。

西澤[1980; 1982]は、わが国の損益計算および原価計算上の研究開発費の会計処理を詳細にまとめるとともに、諸外国の会計基準を比較している。まず、『商法』『法人税法』『財務諸表規則』等の会計法規を明らかにするとともに、『国際会計基準』・『英国会計基準』・『米国会計基準』の差を詳細に記述している。また、西澤[1986]は、法人税法上の税額控除や減税処置について述べるとともに、試験研究費・開発費の繰延を再検討する必要があると述べている。

植野[1980]は、日本の会計基準と諸外国の会計基準(国際会計基準・英米基準)を比較しながら、定義とその分類および会計処理を指摘している。第一に、日本の会計基準が新経営組織の費用・資源の開発・新市場の開拓を開発費に含めていることを指摘する。第二に、原価計算上の技術研究費は、期間中になされた研究開発費関係の支出で費用として処理された金額であると解釈するのが妥当であると述べ、この規定を高く評価している。第三に、諸外国の会計基準が開発費のみにかぎって支出に対する将来便益を合理的に予測しうることを条件に挙げているにもかかわらず、日本が費用負担額の平準化を強調している点について疑問を指摘している。

成道[1985]は、研究開発繰延資産の範囲と償却期間をとりあげ、次のような分析をおこなっている。まず、わが国の研究開発繰延資産の規定および国際会計基準・米国会計基準をとりあげる。そして、成道[1985]は、基礎研究を除いて応用研究や開発研究にかかった費用は、それが成功するか失敗するか明らかになるまで繰り延べ、成功した場合には相当な期間をもって償却し、失敗した場合には特別損失として計上すべきだと述べる。さらに、成道[1985]は、研究開発繰延資産を科学技術白書の研究費デフレーターで修正し、繰延・償却すべきだと述べた。

続いて、研究開発費の会計処理に関わる実態調査を行い、この実態から会計基準会計基準を検討するものである。該当研究には、岡部[1980]や日本会計研

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー研究会スタディ・グループ[1981]をあげることができる。

また、岡部[1980]は、研究開発費の開示について取り上げ、一部の業種(医薬・精密機械・公益)を除いて、研究開発費が開示されていないことを指摘するとともに、財務諸表に技術研究費や試験研究費・開発費が掲載されていたとしても、実際の研究開発投資額とはかなり異なっていることを指摘している。そして、このような状況が投資者の情報ニーズに応じるものではないと述べている。特に、研究開発費そのものが定義されておらず、その全部を開示するシステムが確立されていないことを指摘している。

日本会計研究学会スタディ・グループ[1981]は、1979年末日までの最近1年間の会計期間を調査期間として、調査票を東京または大阪証券取引所に上場会社(金融・保険・倉庫、サービスを除く)833社に郵送して219社から回答を得た。この調査によれば、研究開発費の会計処理は、会社間・費目間によって処理方法が異なり、費用総額の開示は、企業機密保持の点から障害になることを明らかにされている。特に、研究開発費の範囲が不明確で各社において恣意的に決定されている実態を明らかにした。こうしたことを踏まえて、日本会計研究学会スタディ・グループ[1981]は、研究開発費の会計基準の確立が急務であると述べる。

なお、日本会計研究学会スタディ・グループ「研究開発費をめぐる諸問題の研究」は、2年間の研究成果を1980年に植野編[1982]にまとめている。植野編[1982]では、日本会計研究学会スタディ・グループ[1981]の実態調査ばかりだけでなく、各国の会計基準(日本・アメリカ・イギリス・フランス)やPaton理論や会計研究叢書第14号、さらに石油ガスなどの周辺領域などの立場から研究開発費会計について分析した総合研究となっている。

2.2. 1990年以降の研究

1980年代に入って、研究開発費会計は、財務会計研究上において注目されることになったが、1980年代おわりから1990年代はじめにかけての期間には研究数が限られている。実際、この期間では、本データベースにおいて、財務会

計の規範的会計研究を見受けることができなかった。しかし、1990年代おわりになると、次の二つの視点から研究開発費会計が上げられることになった。ひとつは、1998年の『研究開発費等に係わる会計基準』が公表されたことを受けた研究である。もうひとつは、研究開発費会計が無形資産として注目されはじめたことにある。

まず、『研究開発費等に係わる会計基準』を巡る研究である。当該研究には、伊藤[1998]、北村[1998]、池田[1998]、小谷[2000]、尾崎[2004]などをあげることができる。

伊藤[1998]は、『研究開発費等に係わる会計基準』についての次のような解説をおこなっている。まず、内外企業間の比較可能性を担保するため、研究、開発およびソフトウェアを定義し、研究開発費を構成する原価要素には、人件費などの直接費だけでなく間接費の合理的な配賦額等があること。また、研究開発費の会計処理は、抽象的な規定のもとでは企業間の比較可能性を損なう恐れがあり、さらに将来の収益を獲得できるかどうか不明であるために即時全額費用化となったこと。最後に、当該年度の一般管理費および当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記しなければならないこと。以上のようなことを明らかにされている。

北村[1998]は、『研究開発費等に係わる会計基準』の経緯について明らかにしている。それによれば、企業財務懇親会において論点整理がおこなわれ、これを受けて研究開発費部会の審議がおこなわれて1997年12月に公開草案が公表された。その後、24件の意見を勘案して一部修正した後に、1998年3月に最終的な基準が公表されることになった。こうした会計基準整備の背景には、①研究開発の重大性の増大、②従来の会計基準にみられる恣意性と不現実性の排除、③会計基準の国際的調和化をあげている。特に、②は、1980年代の研究で検討されていた問題を解決するためであったと考えられる。

池田[1998]は、製造業の財務に携わる立場から当該会計基準の実務上の諸問題について述べている。まず、研究および開発の定義であるが、池田[1998]は、この定義がきわめて抽象的であり、米国等の会計基準に示されている典型例を

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー参考にする必要があると述べている。研究開発費の会計処理については、実務上の判断可能性等を理由に即時全額費用化することが適切であると述べる。また、費用処理方法については、税務上の取り扱いとして工業化研究が製造原価に参入することが求められてきているため、一般管理費と当期製造費用の両方が認められるべきだと述べている。

小谷[2000]は、研究開発費の動向を明らかにするとともに、研究開発費の即時費用化について意見を述べている。すなわち、意見書における即時費用化の根拠、投資抑制効果、中小企業への影響、繰延資産の見直し等について述べている。最終的には、小谷[2000]は、会計基準の改正が米国会計基準や国際会計基準の真似であると批判があるものの、国際的調和がグローバルスタンダードに合わせることであって、ローカル・ルールを残すことではありえないと述べている。

尾崎[2004]は、商法と意見書における会計処理の食い違いを取り上げている。すなわち、商法は、いまなお繰延資産として試験研究費および開発費を計上できるのに対して、意見書は、研究開発費の即時費用化を規定しているからである。このような現状に対して、商法もまた比較可能性の確保および恣意性の排除から研究開発費の即時費用化を適用すべきであると述べている。なお、現在の会社計算規則には、「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの(会社法計算規則第106条3五)」とする規定しかなく、研究開発費は、一般公正妥当な会計基準にしたがって即時全額費用化されるであろうと考えられる。

次に、無形資産として研究開発費会計を取り上げる研究である。該当研究には、伊藤[2001]、伊藤[2004]、日本会計研究学会[2005]がある。

伊藤[2001]は、①企業価値や競争力の源泉、②情報技術の出現と浸透、③会計情報の有用性低下を背景に無形資産への関心が高まりつつあることを指摘する。しかし、無形資産の会計基準では、経済的便益の発言可能性を見積もることが難しいなどの理由のために、購入無形資産に比べて自己創設無形資産のオンバランスを認めていない。その一方で、ブランド資産や研究開発投資の資産

計上などが株価・株式リターンに説明力があるという研究が発表されており、無形資産の情報有用性が明らかにされつつあると述べている。

伊藤[2004]では、①知的財産基本法の施行、②特許・報奨金訴訟の増加、③M&Aにおける取引価額決定などにおいて無形資産を戦略的に蓄積・活用することが求められていることを指摘する。無形資産会計研究では、無形資産を「見えざる富(Unseen Wealth)」として考え、その実態を測定・評価する仕組みを構築することが難しいとしてきた。しかし、無形資産の実態を明らかにしなければならないという、二つの要因が進展している。ひとつは、市場関係者が研究開発投資などの無形資産投資に対する効果測定を望んでいることである。もうひとつは、企業結合会計の変更により、期末時点におけるのれんの価値を意識しなくてはならなくなってきたことを明らかにしている。

日本会計研究学会[2005]は、①制度、②測定・評価、③開示・報告の3つの分野から無形資産会計について研究している。①では、米国基準や国際会計基準などの研究開発費会計を解説するとともに、次のような結論を述べている。すなわち、米国基準設定時の1974年から比べると、不確実性に対する許容度が大きくなっており、新たな無形資産の認識・測定が制度として認められる環境にあると述べている。②では、産業別の研究開発投資と資産計上の実態について明らかにするとともに、研究開発投資に関する実証研究が行われている。この部分(中野[2005]・野間[2005]・八重倉[2005])については、記述的会計研究の中で後述するために省略する。③では、無形資産・知的財産・ブランドなどの海外の開示状況を明らかにするとともに、日本の知的財産情報の開示について検討している⁽³⁾。

なお、上記のいずれにも分類できない研究としては、宮原[2005a; 2005b; 2005c]の一連の研究があり、アメリカの規範的研究をもとにしてわが国の会計政策を検討している。特に、宮原[2005c]は、研究開発費会計の改廃を睨んで如何なる公的会計政策が望まれるかについて検討している。まず、経済的影響派では、国家の経済目標にかなうような会計基準が望まれ、少なくとも全額即時費用化が望まれないことを指摘する。また、忠実性表現派では、ミクロの経

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー
済の実態の忠実な表現を可能にする会計基準が望まれ、全額即時費用化が望ま
れないことを指摘する。宮原[2005]は、両派の意見を総括すると、研究開発集
中度のきわめて高い研究開発集約産業では、全額即時費用化の強制は、公的会
計政策として否定されると述べている。

2.3. 規範的会計研究の特徴

上記の規範的会計研究について検討を加えてきたが、ここからいえる知見は
以下のとおりである。

第一に、規範的会計研究は、会計基準の改廃前後などのように、研究開発費
会計への注目度の高い時期に集中しているという点である。1980年代の研究は、
欧米などの研究開発費会計の会計基準が整備されたことを受けて始まった研究
である。また、1990年代以降の研究は、国際的調和化のもとで研究開発費の会
計基準が検討されはじめた時期に集中している研究である。最近の研究は、無
形資産会計に焦点が集まったために、これに関連して研究開発費会計を取り上
げるようになったことにある。このように、規範的会計研究では、会計制度へ
の注目度に呼応して研究がおこなわれるため、研究がある時期に集中するとい
う傾向がある。

第二に、規範的会計研究は、その見方が時代の切り口によって変化するとい
う特徴がある。たとえば、1980年代は、海外会計基準の整備にともなって、日
本の研究開発費会計の問題点を洗い出し、研究開発費会計の会計基準を提唱し
た。1990年以降は、80年代に指摘された問題点や国際的調和化の高まりに応じ
て、欧米並みの会計基準を設定することになった。さらに、最近の研究は、研
究開発費会計を無形資産会計の一部として考え、研究開発費会計を再検討する
動きが高まりつつある。

このように、規範的会計研究では、当時の社会経済背景を受けて会計基準の
改廃に関わる議論が行われるのである。特に、規範的会計研究は、他国あるい
は自国の会計環境の変化を受けて論点に変化する時期に集中する。しかし、さ
まざまな観点から分析を蓄積することで環境の変化に対応することができる

と思うので、規範的会計研究は、日々の研究の蓄積が重要であるといえるであろう。

3. 記述的会計研究

記述的会計研究は、資本市場アプローチ⁽⁴⁾または契約理論アプローチ⁽⁵⁾に基づいて、統計手法を用いた仮説検定型の研究と、ゲーム理論などを用いたモデル構築型の研究がある。資本市場アプローチでは、主に研究開発費と将来便益や株価などの関連性について研究が行われている。一方、契約理論アプローチでは、主に経営者が会計数値への裁量行動を検証する研究が行われている。

3.1. 資本市場アプローチに基づく研究

まず、資本市場アプローチに基づくものではないが、企業側の立場から研究開発費の対費用効果を検討する管理会計的な研究がある。これらの研究は、投資家などの外部者への情報提供を研究するものではないが、財務会計と同じく研究開発費と便益の関係を調査している。該当研究には、西村[1996a]と西村[1996b]がある。

西村[1996a]は、医薬品・電気機械・自動車・繊維の4業種において、売上高・売上総利益・営業利益に対する研究開発費の相関関係を検定した。その結果、研究開発費の支出時期と売上高とのタイムラグが、医薬品で6年、繊維で5年、電気機械と自動車で3年であることを発見した。また、西村[1996b]は、医薬品、通信・電子・電気計測器、機械、自動車、鉄鋼、繊維の6業種において、売上高・営業利益に対する研究開発費(基礎研究・応用開発研究)の相関関係を検定した。その結果、資本金10億円以上の企業において、売上高と研究開発ストックの関係を実証したが、営業利益と研究開発の関係を実証することはできなかった。

さらに、西村[1999]は、内部業績評価にあたっては、研究開発費などの無形資産を経済的便益が生じる期間にわたって資産化・償却すべきであると述べ、

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー Lev and Sougiannis [1996] モデルを用いて研究開発資産と償却率を算定している。具体的に、アメリカの医薬Merck社に適用し、研究開発資産を算定し、調整済みのROIや ROEを算定している。

次に、財務会計において研究開発費と便益の関係を実証する研究を取り上げよう。該当研究には、来栖[2004]、劉[2004]、中野[2005]、野間[2005]、八重倉[2005]、與謝野[2006]、徳賀[2006]がある。

来栖[2004]は、アメリカの先行研究にもとづき、日本企業44社を1977年から2002年までに①研究投資額の価値関連性、②研究開発戦略に対する経営者の選考、③取得特許の機能について検定した。その結果、研究開発投資額と取得特許件数とのプラスの相関関係を明らかにし、研究開発投資額の資産性を実証した。また、特許部門の管理職を役員に任命している企業は、研究開発投資の資産性をより高めていることも実証した。

劉[2004]は、研究開発費の会計処理に異なる方法を用いることで投資家に役立つ情報を提供できるのではないかと考え、経営者に会計処理の意思決定を委ねるといふ仮説を立て検証した。その結果、研究開発費を資産に計上することにより会計情報の株価に対する説明力を高めることができ、その場合には経営者に会計処理の意思決定を委ねたほうがよいと述べている。

中野[2005]は、日本・アメリカ・イギリス・ドイツ・フランス・韓国・台湾・香港・オーストラリアの9カ国について、研究開発投資と企業価値の関連性について実証分析を行うとともに、6産業の知識集約型産業について取り上げて分析をしている。その結果、NYSE、イギリス、ドイツ、フランス、韓国、台湾では、研究開発投資がPBR(株価純資産倍率)に正に相関することを明らかにした。また、医薬品産業とバイオテクノロジー産業では、研究開発活動がPBRに正の影響を与えているのに対して、他の4産業では統計的に有意な結果を得られなかった。さらに、医薬品産業とバイオテクノロジー産業をPBRの高低によってサンプルを分けると、研究開発投資がPBRに高PBRグループのみで正かつ統計的に有意な影響を与えていることを実証した。

野間[2005]は、1986年から2000年までの東証1部2部の3月決算企業について、

株式市場における研究開発投資に対する評価を検討している。この結果、二つのことを実証している。ひとつは、株式市場は、研究開発投資に関する情報を決算発表時点では織り込まずに過小評価しており、決算発表後に徐々に反映している。もうひとつは、研究開発集中度が高く効果的にシグナリングをしている企業のみ、株価に研究開発投資の経済効果が反映されている。野間[2005]は、この結果を踏まえて、研究開発投資を行うだけではなくて、その効果を積極的に投資家に開示する必要があると述べている。

八重倉[2005]は、1976年から2000年までの東証1部の3月決算企業について研究開発費と企業業績との因果関係を検証している。その結果、過去の研究開発費が現在の業績に与える影響が高くなく、むしろ過去の業績が現在の研究開発費に与える影響がやや高いことを示している。また、研究開発費の資産化と費用化の企業評価誤差に優位な差を見出すこともできなかった。八重倉[2005]は、この結果を踏まえて、研究開発費の開示金額が企業ごとに異なる基準で行われている可能性があり、さらに当期の業績が当期の研究開発費を説明する力をもっており、研究開発支出が利益調整の道具として用いられていることを示唆している。

與謝野[2006]は、1991年から2004年までの東証1部2部に上場している3月決算の製造企業について、研究開発投資の財務的側面を検討している。その結果、研究開発投資額に関する情報が株式市場でポジティブに評価されており、製造業において研究開発投資支出の効果が平均5年持続すると示している。與謝野[2006]は、この結果を踏まえて研究開発投資支出を資産化した上で、その効果発現期間にわたって償却するための一定の研究成果であると位置づけている。

徳賀[2006]は、研究開発費の会計基準が①事実の認定と②規範の妥当性の双方が問題となった会計基準として考え、研究開発費のオンバランスについて検討している。日本の電気産業1980年から2005年までの53社のデータを用いて検討した結果、研究開発投資の効果発現に関する不確実性が極めて大きく、タイムラグや効果存続期間を推定することが難しいと述べる。徳賀[2006]は、この

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー結果を踏まえて、過去のデータを用いてオンバランス額を決定することは可能であるが、将来データにおいても価値関連性のあるオンバランス額を算定することは難しいと述べている。

3.2. 契約理論アプローチに基づく研究

契約理論に基づくアプローチは、1980年代から岡部[1982]や植野[1982]などで研究開発費会計へと適用されるようになり、研究が比較的継続して行われている。該当研究には、岡部[1982]、小野[1988]、高橋・黒川・高橋[1991]、岡部[1994]、小谷[2001]、田村[2002]、木村[2003]、須田・乙政・浅野[2004]、小嶋[2005]がある。

岡部[1982]は、契約理論の考え方を研究開発費会計に導入した研究であり、経営者と投資者の情報格差および研究開発情報の外部性について検討している。経営者と投資家の情報格差は、市場の機能を低下させるために縮小する必要がある、研究開発費の総額だけでなく、プロジェクトの性質や見通し等についても十分な開示が必要であると述べる。しかし、情報には外部性があるため、研究開発情報などの開示は、競争会社に研究内容の手がかりを与え、有望な投資機会の存在を与えてしまう可能性がある。岡部[1982]は、この二つの点から会計制度の整備を行うべきと述べている。

小野[1988]は、米国研究開発費会計の画一化をとりあげて、会計基準に対するロビイング企業の反応を分析している。その分析の結果、米国研究開発費会計の画一化は、大企業の多くが費用化に賛成・容認し、繰延企業の多くが社会会計政策的に力をもたない小企業であったことを明らかにしている。その結果、小野[1982]は、研究開発費会計の画一化が大企業会計政策への「迫認」であると同時に、小企業に対する「強制」であったと指摘している。

高橋・黒川・高橋[1991]は、1970年から1980年までの研究開発費会計の会計処理方法の選択基準について、保守主義や費用収益の対応や節税など11の仮説を立てて検証している。その結果、保守主義⁽⁶⁾・費用収益の対応⁽⁷⁾・節税⁽⁸⁾・業界内の地位⁽⁹⁾・企業属性⁽¹⁰⁾・財務外観性⁽¹¹⁾・ポリティカル・コスト⁽¹²⁾の仮

説が「試験研究費」「開発費」「研究開発費」について採択された。また、利益捻出仮説は、「試験研究費」・「開発費」のみに採択され、配当捻出仮説は、「開発費」のみに採択されたことを明らかにしている。

岡部[1994]は、研究開発費が通常費用として処理されることを前提として、経営者が目標利益と近づけるために研究開発投資の水準が変更されているかどうかを検証した。この結果、研究開発投資の水準が正味現在価値だけではなくて、企業の研究開発投資を不利な報告利益にならないように変更してしまうことを明らかにした。岡部[1994]は、個々の会社が報告利益を睨んで研究開発投資の水準を変えるとすれば、その影響はマクロ経済にも及ぶ可能性があると指摘している。

小谷[2001]は、研究開発費会計の新基準実施に伴う保守的会計慣行への強制変更によって、企業が債務契約条項に抵触する確率が上昇し、株主の富が減少するかどうかを検討した。その結果、研究開発費会計に関する4つのイベント⁽⁴³⁾では、統計的に有意な異常収益率を検出できなかったが、公開草案発表時には、有意な負の平均異常収益率が検出された。したがって、小谷[2001]は、保守的基準への変更が既存の株主にコストを課すのではないかと指摘している。

田村[2002]は、会計規制強化の例として研究開発費会計を取り上げてゲームモデルを組んで考察している。まず、①規制強化が有効であるケース②規制強化が有効でないケースに場合を分け、さらに旧基準と新基準の場合に分けて投資家と企業の利得を比較するモデルを構築した。①のケースでは、会計規制を強化したことで、投資家が会計利益を通じて企業の業績を識別することができるようになり、企業の負担のもとで投資家の利得が上昇する。②のケースでは、投資家が会計利益を通じて企業の業績を識別することができず、企業・投資家ともに期待利得が低下することになった。特に、会計規制を強化することで実体的裁量行動を誘発し、研究開発支出の削減など投資家の望まない結果になることを指摘している。最終的に、田村[2002]は、規制の強化には、プラスの影響とマイナスの影響を総合的に考慮する必要性を述べている。

木村[2003]は、経営者の近視眼的な研究開発投資行動と企業のガバナンス構

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー造の関係について分析した。1992年から1998年までを対象として分析した結果、①負債比率が高い場合には近視眼的行動をとる可能性が高い、②安定株主の所有割合が高い場合には近視眼的行動をとる可能性が低くなることを明らかにした。ただし、分析期間の後半では、②の妥当性を確認できず、安定株主が近視眼的行動を抑止するために効果的ではなくなりつつあることを指摘している。須田・乙政・浅野[2004]は、倒産企業がGAAPの枠内でどのような会計手続き選択をおこなっているかを、コントロール企業と比較しながら調査した。その結果、粉飾決算企業は、コントロール企業よりも利益増加型会計手続きを選択する傾向にあり、繰延資産会計を利用して利益増大型の会計手続きを選択することを明らかにした。この研究は、研究開発費会計を直接取り上げたものではないが、倒産企業が研究開発費などの繰延資産を用いて会計手続き変更を行っている可能性を示唆するものであるといえる。

小嶋[2005]は、実際利益数値が期待利益数値を下回りそうな見通しになると、研究開発支出の削減を利用して利益数値をゆがめて期待利益数値を達成するかどうかを検証した。日本では、決算短信において次期の予測利益数値が市場の期待に大きな影響を与えるので、経営者は、決算短信の予測数値と公表利益の間で「利益の驚き」を回避する動機に駆られる。そこで、経営者の裁量行動を3つのケース⁽⁴⁾に分けて検討した結果、期待外利益がもたらす「利益の驚き」を回避する状況では、研究開発支出の切り下げを行う傾向があることを実証した。

3.3. 記述的会計研究の特徴

上記の記述的会計研究について検討を加えてきたが、ここからいえる知見は以下のとおりである。

まず、日本の記述的会計研究は、2000年以降に頻繁に行われるようになってきたということである。資本市場理論に基づく研究は、Lev and Sougannis [1996]などのアメリカの実証研究の影響を受けて頻繁におこなわれるようになっている。これは、規範的会計研究でも指摘したように、「見えざる富」とし

て無形資産が注目されていることに関連しており、研究開発資産が株価に関連していることを指摘するものであるといえよう。ただし、契約理論アプローチにもとづく研究は、理論考察を含めると1980年代から行われており、継続して研究されている領域といえよう。

次に、記述的会計研究は、規範的会計研究と比較すると、その見方が時代の切り口によって変化するということが少ない。すなわち、統計手法や検定方法等には違いがあるものの、資本市場アプローチでは、あくまでも会計数値と株価の関連性を検証し、契約理論アプローチでは、経営者がどのように会計数値への裁量行動をとり、その原因と結果について検証している。また、日本の記述的会計研究は、基準の改廃に関係なく、その研究が継続的に蓄積されていると考えられる。

このように、記述的会計研究では、基礎となるアプローチを固定して議論が行われるのである。しかし、アプローチが固定化されるために、最終的な結論がある程度特定化されており、部分的に判明している事実が繰り返して実証されることも多い。また、検証結果が食い違いをみせた際に、その結果をどのように解釈するのかということが重要になると思われる。そこで、記述的会計研究は、アプローチを固定しながらも新たな発見を見出すとともに、慎重に解釈することが重要になると思われる。

4. 結びに代えて

以上、研究開発費会計に関する財務会計研究を「規範的会計研究」と「記述的会計研究」に分けて考察し、それぞれの研究の特徴と問題点について明らかにした。以上の研究を「1980～1989年」、「1990～1999年」「2000～2006年」に分けて分類すると次のようになる。

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

レビュー論文の傾向

		1980～1989年	1990～1999年	2000～2006年	合計
規範的会計研究		8	4	7	19
記述的会計研究	資本市場	0	3*	7	10
	契約理論	2	2	5	9
合計		10	9	19	38

※ 3本ともに管理会計における、研究開発費と便益を探る研究である。

いずれの研究においても、研究開発費会計における研究が増加傾向にあるようにおもえる。この傾向は、非常に望ましい傾向であるといえるが、その一方で課題も多い。研究に際しては、その見方と含意が非常に重要になることはいうまでもないが、実際にはその部分の考察が不十分である研究も多い。規範的会計研究の中には、会計基準の改廃を睨んだ政治的な要素が強く、研究の見方を後付け的にしているように思われる。また、記述的会計研究の中には、欧米型の実証研究を導入しただけで、その含意がごく当たり前の結果になっているものもある。

このような実情を改善するためには、たとえば以下のような方法が必要ではないだろうか。規範的会計研究には、単に政治的な意図で研究するのではなく、その政治的な意図⁽⁴⁵⁾そのものや社会経済背景や歴史的背景⁽⁴⁶⁾なども深く考察して会計基準等を考察する必要があるのではないかと考えられる。特に、経済学や社会学などの他の分野の視点をとりいれて、社会の規範としてふさわしい方法論を導く必要がある。記述的会計研究には、資本市場アプローチや契約理論アプローチに加えて、日本独自の慣行、たとえば日本的経営などを取り入れて仮説やモデルを検討する必要があるのではないかと考える。

【注】

- (1) 植野[1980]によれば、一般の財務諸表論の文献は、繰延資産の項目として研究開発費会計を取り上げているにすぎず、本格的な文献としては、西澤脩の一連の文献と安達和夫の「研究管理会計」をあげうるにすぎないと述べている。
- (2) 植野[1980] 33-34頁。
- (3) 日本会計研究学会[2005] 193頁。
- (4) 資本市場アプローチは、投資家の意思決定に有用な情報を提供し、効率的な資源配分を実現させようとする。その経済学的基礎とは、「新古典派ミクロ経済学の基礎をもち、個人の現在消費と将来消費から得られる効用を極大化するという命題から、個人のポートフォリオ行動の原理を解明し、そこからさらに株式市場の価格形成メカニズムを解明する(山地 [1994] 18頁)」というものである。
- (5) 契約理論アプローチは、企業と利害関係者が契約で組織化されていると捉え、エージェント・プリンシパル間の情報の非対称性を緩和するために会計報告を行おうとするのである。その経済学的基礎は、資本市場アプローチの基礎にある新古典派経済学ではなく新制度派経済学を基礎とするものである。
- (6) 保守主義的なアカウティング・ポリシーをもつ会社は、研究開発支出を当期の費用とする。
- (7) 費用収益の対応を重視する会社は、研究開発支出を繰延資産とする。
- (8) 大きな利益をあげている会社は、研究開発支出を当期の費用とする。
- (9) 業績の良い企業は、業績を業界平均に近づけるために研究開発支出を費用とし、悪い企業は繰延処理する。
- (10) 企業系列・社長の出自・研究所の有無・海外子会社の有無が研究開発支出の処理に影響しているかどうか。
- (11) 収益力・財務構成の貧弱な会社は、資本の調達を容易にするために研究開発支出を繰り延べようとする。
- (12) 大会社や業界内地位の高い会社は、税負担の増加や規制を破る可能性や消費者等からの圧力があるため、利益を当期から繰り延べようとする。
- (13) 企業財務懇談会の設置決定、同懇談会の初会合の開催、研究開発費会計に関する論点整理の公表、意見書の公表。
- (14) ①公表利益と予測利益数値の差額が研究開発予算額を上回っている場合、②公表利益と予測利益数値の差額が研究開発予算額を下回っているが、研究開発支出を削減すると目標利益を達成できる場合、③公表利益と予測利益数値の差額が研究開発予算額を下回っているが、研究開発支出を削減しても目標

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

利益を達成できない場合。

- (15) たとえば、大石[2001]は、石油・ガス会計を取り上げて、SECがエネルギー政策・ディスクロージャー政策・独占禁止政策にかなう会計基準を要求され、FASB案を拒否して独自の会計基準を採用することに至ったと述べる。また、拙稿(中村[2002])では、米国の研究開発費会計が、航空機会社への積極的な配慮の結果として設定されたのではないかと述べている。
- (16) たとえば、拙稿(中村[2005a; 2005b])では、日本の研究開発費会計が「航空機開発の促進」や「協力工場の培養・育成」のために戦時下の総力戦体制のもとで設計された基準であり、戦後もその影響を受け続けてきたのではないかと述べる。

【参考文献】

- ・ Lev, B. and T. Sougiannis, [1996], "The Capitalization, Amortization and Value-relevance of R&D," *Journal of Accounting & Economics*, Vol.21, No.1, pp.107-138.
- 大石桂一[2002]「会計政策決定に影響を及ぼす制度的要因」『マクロ会計政策の評価』神戸大学経済経営研究所研究叢書53 125-154頁。
- 中村恒彦[2002]「アメリカ研究開発費会計の経路依存」山地秀俊編著 [2002]『マクロ会計政策の評価』93-124頁。
- 中村恒彦[2005a]「第二次世界大戦下における研究開発費会計史」『会計史学会年報』第23号51-64頁。
- 中村恒彦[2005b]「日本における研究開発費会計の経路依存」『国民経済雑誌』第192巻 第1号119-134頁。

規範的会計研究

- 植野郁大[1980]「研究開発費の問題点」『産業経理』第40巻 7月号第7号33-39頁。
- 岡部孝好[1980]「有価証券報告書における研究開発費の開示」『企業会計』第32巻第10号 122頁。
- 西澤脩[1980]「研究開発費の会計処理[1]—増大する研究開発投資にどう対処するか—」『産業経理』第40巻 4月号第4号58-67頁。
- 日本会計研究学会スタディ・グループ[1981]「研究開発費の会計処理に関する実態調査結果の概要」『曾計』第119巻6月号第6号101-114頁。
- 植野郁太編[1982]『研究開発費会計』関西大学出版部。

- 植野郁太[1982]「研究開発費の会計」『會計』第121巻5月号第5号1-18頁。
- 岡部孝好[1982]「情報の諸特性と研究開発費会計」『企業会計』第34巻第10号 80-86頁。
- 西澤脩[1982]「研究開発費の原価計算，予算管理および効率測定」『企業会計』第34巻第10号 64-71頁。
- 成道秀雄[1985]「研究開発費会計処理に関する一考察」『産業経理』第45巻 第2号 47-56頁。
- 西澤脩[1997]，『研究開発費の会計と管理〔新五訂版〕』白桃書房。
- 池田悟[1998]「研究開発費等に係る会計基準の実務上の諸問題」『企業会計』第50巻第7号 85-90頁。
- 伊藤正彦[1998]「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」の解説」『企業会計』第50巻第7号 77-84頁。
- 北村敬子[1998]「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」の経緯と概要」『企業会計』第50巻第7号 71-76頁。
- 小谷融[2000]「研究開発費・ソフトウェア会計」『企業会計』第52巻第1号 56-62頁。
- 伊藤邦雄[2001]「無形資産会計の現状と展望」『企業会計』第53巻第1号 40-46頁。
- 尾崎安央[2004]「研究開発費等会計——繰延資産計上の是非，無形資産の検討課題」『企業会計』第56巻第11号 34-41頁。
- 伊藤邦雄[2004]「無形資産の観点」『會計』第165巻 第5号 1-18頁。
- 日本会計研究学会[2005]『無形資産会計・報告の課題と展望』。
- 宮原裕一[2005a]「理論的見地からみる研究開発支出の会計処理—AAAの報告書を通じて—」『経済論究』第121号 127-144頁。
- 宮原裕一[2005b]「米国の研究開発費会計における諸課題の探求—会計監督当局の対応を通じて—」『経済論究』第122号 51-68頁。
- 宮原裕一[2005c]「研究開発費会計における公的会計政策—R&D集約型業種を対象として—」『経済論究』第123号 13-30頁。

記述的会計研究

- 西村優子[1996a]「研究開発費の費用効果分析」『會計』第150巻12月号第6号54-65頁。
- 西村優子[1996b]「研究開発の費用効果モデルの実証分析」『産業経理』第56巻 第2号 47-54頁。
- 西村優子[1999]「管理会計における研究開発費の資産化」『産業経理』第59巻 第3号 46-54頁。

資本市場理論

- 来栖正利[2004]「役員構造がプロパテントおよびR&D戦略に与える影響」『會計』第165巻 第5号 97-110頁。

1980年以降における研究開発費会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

- 劉慕和[2004]「研究開発費の会計処理と経営者の意思決定に関する研究——東証一部上場企業による実証分析——」『會計』第166巻 第2号 87-101頁。
- 中野誠[2005]「研究開発投資と企業価値の関連性: グローバル研究」『無形資産会計・報告の課題』260-273頁。
- 野間幹晴[2005]「研究開発投資に対する株式市場の評価」『無形資産会計・報告の課題』247-259頁。
- 八重倉隆[2005]「研究開発投資の費用配分と将来業績の関連性」『無形資産会計・報告の課題』227-245頁。
- 與謝野禎倫[2006]「無形資産情報の開示と評価」『會計』第169巻 第5号 19-30頁。
- 徳賀芳弘[2006]「研究開発投資の価値関連性とオンバランス問題」『會計』第169巻 第5号 31-44頁。

契約理論

- 岡部孝好[1982]「情報の諸特性と研究開発費会計」『企業会計』第34巻第10号 80頁。
- 小野武美[1988]「研究開発費会計基準の画一化とロビイング企業の階層分化」『オイコノミカ』第25巻 第1号 p.139-154。
- 高橋吉之助・黒川行治・高橋正子[1991]「研究開発費の会計手続の選択にみる企業行動」『會計』第139巻 第6号 35-50頁。
- 岡部孝好, [1994], 「会計情報のプーメラン効果と研究開発支出」『JICPAジャーナル』第6巻 第9号, 23-27頁。
- 小谷学 [2001]「会計基準変更の経済的帰結—研究開発費会計のイベント・スタディ—」神戸大学大学院経営学研究科博士課程モノグラフシリーズ No.0108。
- 田村威文[2002]「会計規制強化の経済的意味と効果」『會計』第161巻 第5号 39-52頁。
- 木村史彦[2003]「経営者の近視眼的投資行動と企業のガバナンス構造—研究開発投資水準の決定をめぐる—」『管理会計学』第11巻 第1号 43-56頁。
- 須田一幸・乙政正太・浅野信博[2004]「倒産企業の会計操作——会計手続き選択の分析——」『會計』第165巻 第4号 74-89頁。
- 小嶋宏文[2005]「経営者の業績予想と研究開発支出の調整による裁量行動」『會計』第168巻 第6号 127-135頁。

1980年以降における税効果会計に関する 日本の財務会計研究のレビュー

金 光 明 雄

1. はじめに

本稿の目的は、会計関連の主要雑誌に掲載された税効果会計に関連する文献を参照にして、日本における税効果会計に関する研究の動向を調査し、税効果会計研究の現状と課題を明らかにすることである。

税効果会計は、財務会計の領域において法人税等⁽¹⁾の会計処理方法のひとつとして説明されるもので、国際的にも支持されている会計処理である。周知のとおりわが国では、1998年の「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」の公表により、1999年4月1日以後開始する事業年度から、連結財務諸表および個別財務諸表での税効果会計の適用が義務づけられることになった。それから7年が経過した現在では、税効果会計は法人税等の会計処理方法として会計実務に浸透している。

ところで税効果会計には多くの実務上の問題があり、その適用に際しては合理的判断を要することが少なくない。それだけに税効果会計研究に対する実務からの要請も多くなる。税効果会計研究では、実務からの要請にも応えるべく、これまでに様々な観点から研究成果の蓄積が試みられてきた。しかしながら一方で、わが国の税効果会計については、会計理論上の議論が十分になされぬまま会計基準の国際的調和化の環として制度化され会計実務に導入されるに至ったため、いまなお具体的会計処理方法についての解釈が混乱しているという指摘がなされている⁽²⁾。さらに付言するならば、諸外国において制度化さ

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビューされている税効果会計の内容やその理論的基礎についても、その程度に差はあるものの、差異が確認される⁽³⁾。このことは、税効果会計研究の領域において、税効果会計に関する議論がいまだ収束しておらず、さらなる研究成果の蓄積が課題とされていることを示唆している。それでは、これまでの税効果会計研究では、どのような内容がいかなる方法で議論され、その成果がどのように蓄積されてきたのであろうか。

本稿では、上記のような問題意識のもと、会計関連の主要雑誌に掲載された税効果会計に関連する文献を考察することを通じて、これまでわが国において税効果会計研究がどのように展開されてきたかを整理し、その内容や方法にみられる特徴を要約し、税効果会計研究の現状と課題を明らかにする。

なお本稿は、桃山学院大学総合研究所所管の共同研究プロジェクト「日本における会計研究のデータベース構築とその分析」における研究成果の一部である。本共同研究プロジェクトは、1980年から2005年までに、会計関連の主要雑誌（『会計』、『企業会計』、『産業経理』、『日本簿記学会年報』、『会計史』、『税務会計研究』、『原価計算研究』、および『管理会計学』）において発表された論文を収集し、掲載論文の著者、タイトル、発表時期などのデータベースを構築することを目的として、2004年4月から2年間にわたって行われたものである。本稿ではこの共同研究プロジェクトで作成されたデータベースを利用している。

以下、本稿の構成は次のとおりである。まず2節において、税効果会計研究における主要な論点を整理する。次に3節において、上記のデータベースから税効果会計に関連する文献を抽出してレビューする。そして4節において、税効果会計研究の特徴と課題を指摘する。最後5節は本稿のまとめである。

2. 税効果会計研究の論点

本節では、まず税効果会計研究の研究対象である税効果会計の概要を紹介したうえで、税効果会計研究の論点を整理する。

(1) 税効果会計の基本的仕組み

財務報告における法人税等の会計処理方法のひとつに、納税額方式がある⁽⁴⁾。納税額方式とは、当期の課税所得に対して納付すべき税額（納税義務額）をもって、その期の税金費用とする一方で、納税義務額から中間納付額を差し引いた残額を未払法人税等の負債として計上する方法である。周知のように、わが国では従来、納税額方式が採用されてきた。しかしながら、これについては以前より、納税義務額を基準とするだけでは権利義務確定主義の利益計算にすぎず、今日の発生主義会計には合致しないことや、負債として計上される未払法人税等の金額も、当期の経営の取引や事象に起因して企業が将来において負担することになる納税義務額を必ずしも正確に反映していないことなどを理由に、その不十分さが指摘されていた（桜井 [2006, 228-229頁]）。

法人税等を費用と考える限り、発生主義会計のもとでの税金費用は、課税所得の源泉となった取引や事象が発生した期間に、税引前利益に対応づけて計上する必要がある。このように法人税等を期間配分する会計手続きを税効果会計という。

税効果会計が必要とされるのは、財務会計上の利益計算における会計処理と税務上の課税所得計算における会計処理が相違するために、それぞれに計算される会計数値に差異が生じる場合である。財務会計上の利益計算と税務上の課税所得計算とでは、その目的が異なるため、ある取引や事象に対して適用される会計処理が財務会計上と税務上で異なることが少なくない。そのため、会計利益と課税所得との間に差異が生じることになる。

税効果会計は、会計処理の相違が会計数値に及ぼす影響を財務会計上と税務上の差異として把握し、その差異が納税額へ及ぼす影響（以下、「税効果」という）を測定し、これを財務諸表に反映させていくことを目的とする会計手続きである。

(2) 税効果会計に関する研究課題

上述のように税効果会計は、財務会計基準と税法計算規定との間に差異が生

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー
じる場合、その差異を調整して、損益計算書における費用としての法人税等の
計上と貸借対照表における法人税等に関する負債または資産の計上を、いかに
適切に行うかという課題を扱う会計領域である（中田 [1999, 3-5頁]）。この
ような会計領域を本質的に解明していくには、理論、制度、および実務の観点
から接近を試みる必要があるとされる。本稿では、研究内容の動向を包括的に
把握するため、3つの観点からアプローチした場合の税効果会計研究が考慮す
べき主要な論点を次のような具体的項目に細分化して提示する。

(a) 理論からのアプローチ

理論からのアプローチを試みる場合には、はじめに税効果会計に関連する基
礎概念の検討が重要である。税効果会計を一言で表現するならば、「法人税等
の期間配分」であるが、その理論は、法人税等の費用性を肯定することから始
まり、発生主義に基づいて費用たる法人税等を認識・測定し、対応概念に基
づいて費用たる法人税等を期間配分することによって正当化される（鈴木
[1999]）。この点から、まず①法人税等の会計的性格、②税効果会計における
発生主義、③税効果会計における対応概念の3項目が検討すべきテーマとして
挙げられる。

次にこれらの基礎概念の考察をふまえたうえで、税効果会計における会計処
理上の諸問題を検討しなければならない。税効果会計の会計処理プロセスは、
(ア)財務会計上と税務上の会計数値の差異の把握、(イ)税効果の認識対象とする差
異の範囲の確定、(ウ)税効果額の計算、(エ)税効果額の会計帳簿上の勘定処理、(オ)
税効果を考慮した法人税等に関する諸項目の財務諸表上の表示からなるが（齋
藤 [1999, 22頁]）、いずれのプロセスにおいても代替的な会計処理方法が存在
する。この点に関して税効果会計研究に求められるのは、代替的会計処理方法
を整理し、会計の理論や基礎概念の観点から代替的方法の妥当性等について検
討することであろう。このことから、④差異の把握方法、⑤税効果の認識方法、
⑥税効果の測定方法、⑦税効果の勘定処理方法、⑧税効果の表示方法の5項目
を検討する必要がある。

さらに税効果会計では、法人税等の期間配分に伴って繰延税金が計上される

ため、⑨繰延税金の貸借対照表能力に関する理論的考察も重要な論点であると考えられる。

(b) 制度からのアプローチ

税効果会計の本質を制度から探究する場合には、主として税効果会計に係る会計基準が考察対象になると考えられる。まず税効果会計の制度を歴史的に紐解くうえで、①税効果会計基準（制度）の歴史的変遷に関する考察を欠かすことはできないだろう。税効果会計の制度を体系的に理解し説明するには、税効果会計基準を②税効果の認識基準、③税効果の測定基準、④税効果の開示基準に分類して考察するのが効果的である。加えて⑤会計基準の設定主体と設定プロセスについても考察する必要があるだろう。これは、税効果会計基準の透明性を検証することが主たる目的である。

次に⑥会計の理論や基礎概念との理論的整合性や⑦他の会計制度との理論的整合性も重要な検討事項となる。齋藤 [2004] も指摘するように、税効果会計基準はあくまで実務のための基準であり、理論の実践のためのものではないにしても、より理論的に整合性ある基準となることは望まれてよいと考えられるからである。

さらに税効果会計基準の設定や制度化の必要性を論じるうえで、基準形成に影響を及ぼすあるいは実際に影響を及ぼした様々な環境的要因の観察は必要である。なかでも⑧政治的・経済的要因、⑨関連法制度の改訂等、⑩会計の国際的動向は、制度化の必然性に還元されるという意味で特に重要であると考えられる。

(c) 実務からのアプローチ

会計実務は、会計理論や実務的慣習をもとに社会的規範として形成された会計基準を実践する作業であり、会計理論や会計制度と密接な関係にあることはいうまでもない。したがって実務からのアプローチを試みる場合には、単に実際の会計実務を観察するだけでなく、理論や制度との関係についても考察することが税効果会計を包括的に理解する意味で不可欠である。これによって、もし実務と理論や制度との乖離が指摘されるならば、そこから税効果会計の制度

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー上の問題や実務における実践的課題が浮き彫りにされるであろうし、また税効果会計の理論や制度の変化を追加的に検証することも可能となるだろう。このような点から、まず①会計実務の実態把握、②会計実務の事例分析、③会計実務から示される制度上の問題の検討、④会計実務から示される実践的課題の検討の4項目が考察すべきテーマとして挙げられる。

次に学問的な関心からというよりは、むしろ実務教育への貢献という観点からではあるが、⑤実務指針の紹介・解説や⑥設例を通じた具体的会計処理や開示方法の例示も考察すべきテーマとして考えられる。これは税効果会計の実務への定着を促すという意味で重要である。

さらに実際に観察される会計実務だけでなく、その影響にも注意を向ける必要がある。これは近年の財務会計研究において、規範的な研究に代わって記述的な研究が台頭しつつあることと関連している。この種の研究は、近代的な科学的方法論である実証主義のうえに立ち、検証可能な仮説をたて、この仮説を事実の観察や実験によって検証することを通じて理論を形成するという方法をとる（桜井 [2006]）。このような研究では、検証された会計実務の影響が、記述理論として会計理論を形成する際の客観的な判断材料のひとつとして不可欠な要素となる。したがって⑦会計実務の影響も重要な項目であると考えられる。

3. 税効果会計研究の動向

1980年から2005年までに、会計関連の主要雑誌（『会計』、『企業会計』、『産業経理』、『日本簿記学会年報』、『会計史』、『税務会計研究』、『原価計算研究』、および『管理会計学』）に掲載された研究論文等から税効果会計に係るものとして合計68編の文献が抽出された。本稿では、執筆者名、発表年、掲載雑誌、ならびに研究内容の要旨を付表で示している。なお付表に関して、以下の3点に留意されたい。

第1は、税効果会計に係る文献を抽出するにあたり、基準や制度の紹介・解説に主眼を置いたものも分析の対象としていることである。第2に、税効果

会計に関する書物の書評，資料，および翻訳などは，分析の対象から除外していることである。第3は，数回にわたる連載ものについては，回ごとにテーマが明確に設定されていれば，1テーマにつき1編として数えていることである。

本節では，税効果会計研究における研究内容とその時系列的推移を明らかにする。なおこれに先立ち，表1において，上記で抽出された文献を「理論からのアプローチを試みた研究」，「制度からのアプローチを試みた研究」，「実務からのアプローチを試みた研究」の3つに分類したうえで，1980年から2005年までの期間を5年ごとに区切ったときの，論文等の公表数の時系列的推移を示す。表1をみると，全体的な傾向として，1990年代半ば以降，論文等の公表数が飛躍的に増加し，2000年に入ってから多数の論文等が継続して発表されていることがわかる。とくに1995年をさかいに，論文等の公表数に顕著な差がみられる。すなわち，「1980～1994年までの期間」に公表された文献数はわずか8編であるのに対して，「1995～2005年までの期間」に公表された文献の数は，その7倍以上の60編に達している。このことは，税効果会計研究への関心の高まりを率直に反映したものと解釈される。

以上のような全体的趨勢をふまえたうえで，各アプローチにもとづいた論文等の内容を概観する。

(表1) 論文等の公表数の時系列的推移

	1980～1984年	1985～1989年	1990～1994年	1995～1999年	2000～2004年	2005年～
公表数(計68編)	2	2	4	33	23	4
理論からのアプローチ (28編/68編)	0	0	1	17	8	2
制度からのアプローチ (26編/68編)	0	2	2	14	8	0
実務からのアプローチ (34編/68編)	2	0	2	13	15	2

(1) 理論からのアプローチを試みた研究

理論からのアプローチを試みた文献は計28編あった。表1のとおり，税効果会計の理論研究は，1990年代前半に1件あるのを除いて，すべて1990年代半ば以降に集中して展開されている。なお1990年代後半における論文数が17編と際

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー
立って多くなっているが、これは1人の研究者による連載ものの文献が11編含
まれているためである。表2は、理論からのアプローチを試みた文献で考察さ
れている内容を、さきほど分類した項目にそって分析して得られた結果を示し
ている。さらに1980年から2005年までの期間を5年ごとに区切り、研究内容の
時系列的推移を示したのが、表3である。

はじめに表2をもとに、先行研究においてどのような内容が論じられている
かを簡単に述べる。税効果会計に関連する基礎概念に関する研究では、法人税
の会計的性格と税効果会計における対応概念が中心的に考察されている。税効
果会計の代替的会計処理方法に関する研究では、税効果の認識方法と税効果の
測定方法に議論が集中しており、特に後者の問題については28編のうちの15編
の文献で取り上げられている。ここに研究者の税効果の測定方法に対する問題
意識の大きさが窺える。一方で差異の把握方法や税効果の表示方法については、
ほとんど議論されていない。さらに今日の会計における収益費用観重視から資
産負債観重視へという会計観の変化を反映して、繰延税金の貸借対照表能力に
関する理論研究も行われている。

次に表3をもとに、研究内容の時系列的な変化を探った。しかしこれに関し
ては目立った特徴は見受けられなかった。各項目とも1990年代後半に集中して
考察されている。言い換えれば、わが国ではこの時期を中心に、税効果会計の
理論的基盤を構築するための研究成果が蓄積されたといえる。これは、当時わ
が国での税効果会計基準の設定が目前に迫っていたことが大きく影響している
と考えられる。ただし税効果の測定問題については、2000年以降においても引
き続き議論されている。この点に関しては、2000年以降という時期を考えると、
わが国で制度化された税効果の測定基準が税効果の認識基準との理論上の整合
性という点で問題を残していることが、税効果の測定問題の再考を促し、継続
して研究が行われているものと解される。そして同時に新たな試みもみられる
ようになった。すなわちそれまでの税効果の測定に関する理論研究では、繰延
法と資産負債法の対立として、概して損益計算に関する優劣や計上される貸借
対照表項目の性格に関する説明可能性に焦点が当てられてきた。しかし、まだ

ごく一部ではあるが、齋藤 [2004] のように、繰延法と資産負債法の本質的差異に着目した場合に導出される基礎概念（齋藤 [2004] では、これを差異発生期間影響額概念と差異解消期間影響額概念という）が税効果会計全体の構造にいかなる影響を及ぼすかについて考察するという、これまでにはない新たなテーマに取り組む研究も登場するようになった。

(表2) 理論からのアプローチを試みた研究とその内容

	法人税の会計的性格	発生主義	対心概念	差異の把握方法	税効果の認識方法	税効果の測定方法	税効果の勘定処理方法	税効果の表示方法	繰延税金の貸借対照表能力	その他	備考
木下 [1991]	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	
齋藤 [1995]	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	
中田 [1996a]	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	◆
中田 [1996b]	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	※
齋藤 [1997a]	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	
齋藤 [1997b]	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
齋藤 [1997c]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
齋藤 [1997d]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
齋藤 [1997e]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
齋藤 [1997f]	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	
齋藤 [1997g]	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	
齋藤 [1997h]	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
齋藤 [1997i]	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	
齋藤 [1997j]	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
齋藤 [1997k]	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
寺坪 [1998]	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	◆
榊原他 [1999]	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	※
鈴木 [1999]	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	
齋藤 [2000]	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
前田 [2001]	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	※
西村 [2002]	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	※
杉山 [2003]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	
齋藤 [2003b]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	※
杉山 [2004a]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	
齋藤 [2004]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
鈴木 [2004]	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	※
平川 [2005]	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	
大倉 [2005]	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
合計	7	4	6	3	8	15	5	2	6	2	

(注1) 備考欄の※は制度からのアプローチも試みていることを示している。

(注2) 備考欄の◆は実務からのアプローチも試みていることを示している。

(表3) 研究内容の時系列的推移 (理論からのアプローチによる研究)

	1980～1984年	1985～1989年	1990～1994年	1995～1999年	2000～2004年	2005年～
法人税の会計的性格	0	0	0	5	1	1
発生主義	0	0	0	3	1	0
対応概念	0	0	0	3	2	1
差異の把握方法	0	0	1	2	0	0
税効果の認識方法	0	0	0	5	2	1
税効果の測定方法	0	0	1	8	5	1
税効果の勘定処理方法	0	0	0	4	1	0
税効果の表示方法	0	0	1	1	0	0
繰延税金の貸借対照表能力	0	0	0	4	2	0
その他	0	0	0	0	2	0

(2) 制度からのアプローチを試みた研究

制度からのアプローチを試みた文献は計26編あった。表1のとおり、前述の理論研究と同様、制度からのアプローチを試みた研究も1990年代半ば以降に集中してみられる。表4は、制度からのアプローチを試みた文献で考察されている内容を、さきほど分類した項目にそって分析して得られた結果を示している。さらに1980年から2005年までの期間を5年ごとに区切り、研究内容の時系列的推移を示すと、表5のようになる。

はじめに表4をもとに、先行研究における考察内容を概観する。まず全体的な傾向として、先行研究では、税効果会計に係る会計基準の考察を中心に展開されていることがわかる。これは、会計制度に焦点を当てた研究において、会計基準の考察は不可欠であることを示唆している。次にテーマ別にみると、税効果の認識基準、測定基準、開示基準の個別処理基準が考察対象として最も多く取り上げられている。しかもそれらは、同時並行的に考察されている。さらに特筆すべき点は、これらの研究では会計基準の説明だけでなく、税効果会計基準（制度）の歴史的変遷や基準の設定主体・設定プロセスに関する記述、会計基準の理論的整合性に関する考察、あるいは税効果会計基準の設定に影響を及ぼす環境的要因に関する考察も併せて行われている場合が多いということである。そのような研究については、税効果会計制度をより多角的に考察してい

るという点で評価されるが、ともすれば研究の焦点がぼやけてしまうおそれも指摘される。他の会計制度との理論的整合性と政治的・経済的要因に関する考察は、ほとんど手付かずの状態にある。

次に表5をもとに研究内容の時系列的推移を概観すると、さきほどと同様、多くの項目が1990年代後半に集中して考察されていることが確認される。しかしそのなかで、いくつかの特徴も指摘することができる。

まず第1は、1980年代後半から1990年代前半にかけて公表された文献のすべて（西村 [1987]、中田 [1988]、中田 [1990]、中田 [1991]）が、米国の税効果会計制度を取り上げているということである。税効果会計の領域においては米国の影響が強く、したがってこれらの研究が税効果会計の先進国ともいべき米国の制度を紹介したことは、当時まだ税効果会計が制度化されていなかったわが国においては、刺激的であり意義深いものであったに違いないと推察される。第2は、税効果会計の基準や制度の歴史の変遷に関する考察は、数は少ないものの、1985年以降偏りなく継続して行われているということである。これは、歴史的アプローチに依拠する研究がその性格上、例えば会計基準の設定というような環境的变化にそれほど影響されないことを示唆している。第3は、税効果会計に係る会計基準（認識基準・測定基準・開示基準）および税効果会計の国際的動向に関する研究が、1990年代後半に集中し、2000年に入ると急減するということである。これは、わが国での税効果会計の制度化による関心の高まりと、税効果会計の定着による関心の低下を示しているといえる。一方で、会計基準の理論的整合性に関する研究や関連法制度との関係についての考察は、制度化以後も続けられている。前者については、前述したようにわが国で制度化された会計基準に理論上の整合性に問題があることと関係していると思われる。また後者については、法人税法の計算規定の改訂等が影響していると考えられる。

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

(表4) 制度からのアプローチを試みた研究とその内容

	税効果会計基準・制度の歴史的変遷	税効果の認識基準	税効果の測定基準	税効果の開示基準	基準の設定主体と設定プロセス	会計の理論や基礎概念との理論的整合性	他の会計制度との理論的整合性	政治的・経済的要因	関連法制度の改訂等	会計の国際的動向	その他	備考
西村 [1987]	1	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	
中田 [1988]	1	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	
中田 [1990]	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	◆
中田 [1991]	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	◆
岩崎 [1995]	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	
清村 [1996]	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	
齋藤 [1996]	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	
中田 [1996b]	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	●
中田 [1997]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	◆
弥永 [1997]	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	
荻原 [1997]	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	
小高山 [1997]	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	◆
齋藤 [1997f]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	◆
中田 [1999]	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	◆
古山 [1999]	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	◆
齋藤 [1999]	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	
柳原他 [1999]	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	●
齋藤 [1999]	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	◆
中田 [2000]	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	◆
岡島 [2000]	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	◆
前田 [2001]	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	0	●
西村 [2002]	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	●
齋藤 [2003a]	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	
齋藤 [2003b]	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	●
鈴木 [2004]	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	●
醍醐 [2004]	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	◆
合計	6	11	12	10	6	7	1	2	9	8	0	

(注1) 備考欄の●は理論からのアプローチも試みていることを示している。

(注2) 備考欄の◆は実務からのアプローチも試みていることを示している。

(表5) 研究内容の時系列的推移 (制度からのアプローチによる研究)

	1980~1984年	1985~1989年	1990~1994年	1995~1999年	2000~2004年	2005年~
税効果会計基準・制度の歴史的変遷	0	2	1	2	1	0
税効果の認識基準	0	1	0	8	2	0
税効果の測定基準	0	1	0	8	3	0
税効果の開示基準	0	1	0	7	2	0
基準の設定主体と設定プロセス	0	2	0	3	1	0
会計の理論や基礎概念との理論的整合性	0	0	1	3	3	0
他の会計制度との理論的整合性	0	0	0	0	1	0
政治的・経済的要因	0	1	0	1	0	0
関連法制度の改訂等	0	2	1	3	3	0
会計の国際的動向	0	0	0	6	2	0

(3) 実務からのアプローチを試みた研究

実務からのアプローチを試みた文献は計34編あった。まず全体的な傾向として表1から、その多くが、「1995年から1999年までの期間」と「2000年から2004年までの期間」の2期間に集中しかつ均等に公表されていることが確認できる。次にこれらの文献で考察されている内容を項目別に分析すると、表6に示すような結果が得られた。さらに1980年から2005年までの期間を5年ごとに区切り、研究内容の時系列的推移を示すと、表7のようになる。

最初に表6をもとに、先行研究における考察内容を概観する。全体的にみると、会計実務と理論や制度との関係や会計実務の及ぼす影響について考察した研究が極端に少ない以外は、どのテーマもほぼ均等に取り上げられている。個別にみていくと、まず実務指針や具体的会計処理等に関する考察については、主に実務家を中心に扱われている。そしてその内容は、紹介や解説に終始するか、あるいはそれに加えて会計基準の実務における適用可能性という観点から実務上想定されうる実践的課題に言及するというものである。一方、会計実務の実態把握や事例分析は、主に研究者によって行われている。そしてその多くで、会計実務の実態把握や事例分析を通じて制度上の問題や実践的課題が指摘され、解決のための方策が提示されている。

次に表7をもとに、研究内容の時系列的な変化を探ると、ひとつの大きな特徴がみられる。すなわち従来の会計実務を観察する研究では、その主たる目的は実態把握や事例分析であった。ところが2001年頃から、会計実務を観察し、税効果会計実務の企業行動へ与える影響を検証する研究（大沼 [2004]、山形 [2005]、ならびに田澤他 [2005]）や、会計実務から生み出される税効果会計情報の証券投資意思決定における有用性を検証する研究（大沼 [2001]）などが新たに登場するようになった。またこれ以外にも興味深い研究として、会計実務を直接観察するのではなく、アンケート調査から税効果会計の適用に際して企業が抱えている問題意識を調査・分析し、その結果を通じて税効果会計のあり方を再検討する吉岡他 [2004] がある。これらの研究は、近年における統計的手法を用いた分析的な記述研究の台頭が影響していると考えられる。

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

(表6) 実務からのアプローチを試みた研究とその内容

	会計実務の 実施段階	会計実務の 事例分析	制度上の 問題の検討	実務的課題 の検討	実務指針の 紹介・解説	具体的会計 処理や開示 方法の例示	会計実務の 影響	その他	備考
松浦 [1982]	0	0	0	1	0	1	0	0	
勝島 [1983]	0	0	0	1	1	0	0	0	
中田 [1990]	0	1	0	0	0	0	0	0	※
中田 [1991]	1	1	0	1	0	0	0	0	※
山田 [1993]	1	1	0	1	0	0	0	0	
中田 [1996a]	1	1	0	0	0	0	0	0	●
中田 [1997]	1	1	0	0	1	0	0	0	※
小宮山 [1997]	1	0	0	1	0	1	0	0	※
齋藤 [1997]	0	0	0	1	0	0	0	0	※
寺坪 [1998]	1	0	1	0	0	0	0	0	●
中田 [1999]	0	0	0	0	1	1	0	0	※
小林 [1999]	0	0	0	0	1	1	0	0	
古山 [1999]	0	0	0	0	1	0	0	0	※
大倉 [1999]	1	1	0	0	0	0	0	0	
郡司 [1999]	1	1	0	0	0	0	0	0	
藤田 [1999]	0	0	0	0	0	0	0	1	
齋藤 [1999]	0	0	0	0	0	1	0	0	※
中田 [2000]	1	1	0	1	1	1	0	0	※
長岡 [2000]	0	0	0	1	1	0	0	0	
大沼 [2000]	0	0	0	1	0	1	0	0	
関島 [2000]	0	1	0	0	0	1	0	0	※
江見他 [2000]	1	1	0	1	0	0	0	0	
大沼 [2001]	0	0	0	0	0	0	1	0	
落合 [2001]	0	0	0	0	0	1	0	0	
吉岡他 [2003]	0	0	0	0	0	0	0	1	
齋藤 [2003a]	0	0	0	0	0	1	0	0	
藤田 [2003]	0	0	0	1	0	0	0	0	
吉岡 [2004]	0	1	0	0	0	0	0	1	
大沼 [2004]	0	0	0	0	0	0	1	0	
吉岡他 [2004]	0	0	0	0	0	0	0	1	
杉山 [2004]	0	0	0	0	0	0	0	1	
醍醐 [2004]	1	1	1	0	0	0	0	0	※
山形 [2005]	0	0	0	0	0	0	1	0	
田澤他 [2005]	0	0	0	0	0	0	1	0	
合 計	11	12	2	11	7	10	4	5	

(注1) 備考欄の●は理論からのアプローチも試みていることを示している。

(注2) 備考欄の※は制度からのアプローチも試みていることを示している。

(表7) 研究内容の時系列的推移 (実務からのアプローチによる研究)

	1980～1984年	1985～1989年	1990～1994年	1995～1999年	2000～2004年	2005年～
会計実務の実態把握	0	0	1	7	3	0
会計実務の事例分析	0	0	2	5	5	0
制度上の問題の検討	0	0	0	1	1	0
実践的課題の検討	2	0	1	3	5	0
実務指針の紹介・解説	1	0	0	4	2	0
具体的会計処理や開示方法の例示	1	0	0	4	5	0
会計実務の影響	0	0	0	0	2	2
その他	0	0	0	1	4	0

4. 税効果会計研究の特徴と課題

(1) 制度化からの影響

わが国での税効果会計研究については、税効果会計の制度化の影響が極めて大きいことが指摘できる。表8は、主に1980年以降の米国、国際会計基準（以下、IASという）、ならびに日本における税効果会計の制度化をめぐる動きを、表9は、年度別にみた論文等の公表数を示している。

(表8) 税効果会計の制度化をめぐる動き

	米 国	国際会計基準	日 本
～1979年		1979年 IAS第12号「法人所得税の会計」の公表	
1980～1984年			
1985～1989年	1986年 公開草案「法人税等の会計」の公表 1987年 FASB基準書第96号「法人税等の会計」の公表	1989年 公開草案第39号「法人所得税の会計」の公表	
1990～1994年	1991年 公開草案「法人税等の会計」の公表 1992年 FASB基準書第109号「法人税等の会計」の公表	1994年 公開草案第49号「法人所得税」の公表	
1995～1999年		1996年 IAS改訂第12号「法人所得税」の公表	1997年 企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」の公表 1998年 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」の公表
2000～2004年		2000年 IAS改訂第12号「法人所得税」の公表	
2005年～			

(表9) 年度別にみた論文等の公表数

年度	80年	81年	82年	83年	84年	85年	86年	87年	88年	89年	90年	91年	92年
公表数	0	0	1	1	0	0	0	1	1	0	1	2	0
年度	93年	94年	95年	96年	97年	98年	99年	00年	01年	02年	03年	04年	05年
公表数	1	0	2	4	16	1	10	6	3	1	5	8	4

たとえば1980年代後半に2編の文献（西村 [1987]，中田 [1988]）が公表されているが，両者とも米国の税効果会計制度を取り上げている。1990年代前半に公表された文献では，4編のうち2編（中田 [1990]，中田 [1991]）が，米国のFASB基準書第96号「法人税等の会計」を考察対象としている。

1990年代後半に入ると，制度化の影響がさらに顕著に表れてくる。まず95年と96年に計6編の論文等が公表されているが，そのうち3編（岩崎 [1995]，清村 [1996]，中田 [1996b]）が，FASB基準書第109号「法人税等の会計」およびIAS公開草案第49号「法人所得税の会計」を扱っている。そして97年になると，論文等の公表数が16編へと急増する。これは，97年に企業会計審議会から「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表され，連結財務諸表における税効果会計の全面適用が要求されるようになったことが強く影響していると思われる。それまでわが国では，税効果会計の扱いは連結財務諸表における任意適用に留まっていたため，現在ほどの関心の高さは示されていなかった。さらにいえば，わが国では確定決算主義の下，多くの損金項目について損金経理が要求されていたため，財務会計上の利益計算と税務上の課税所得計算の乖離がそれほど小さくなく，したがってその乖離を調整する税効果会計の必要性が強く主張されることも少なかった。税効果会計の連結財務諸表における全面適用は，わが国でも税効果会計の理論的基盤を再検討しなおす契機となったに違いないだろう。事実，97年に公表された論文等の内訳をみても，税効果会計の理論や基礎概念などの理論研究が半数以上（16件中11件）を占めている。

98年は1編の文献しか公表されていないが，99年には再び10編へと増加する。この背景として，1998年に企業会計審議会から公表された「税効果会計に係る

会計基準の設定に関する意見書」によって、連結財務諸表だけでなく個別財務諸表においても税効果会計の適用が要求されるようになったことが挙げられる。さらに98年の税制改正での、法人税率の引下げに伴う課税ベースの拡大によって、財務会計基準と法人税法計算規定との乖離が大きくなったことで、税効果会計が果たす役割の重要性が再認識されるようになったことも要因として考えられる。ただし97年と比較すると、それらの研究で扱われているテーマに若干変化がみられる。すなわち税効果会計の理論や基礎概念などの理論的研究が減少し、そのかわりに税効果会計に係る会計基準の紹介や解説に主眼を置いた研究が増加するのである。2000年以降になると、税効果会計実務の観察にもとづいた実務の実態把握や事例分析が盛んに行われるようになる。さらに近年においては、会計実務による様々な影響を検証する実証研究も増加しつつある。このような傾向は、税効果会計の会計実務への定着が影響していると考えられる。

以上述べたように、わが国の税効果会計研究については、制度の変化に呼応した研究動向がみられることが特徴のひとつとして指摘できるだろう。しかしながら見方を変えると、わが国の税効果会計研究は、制度の変化の後追いの研究になっているともいえるだろう。

(2) 税効果会計研究に対する教育上の需要

一般に会計学に対する需要には、情報需要 (information demand)、教育上の需要 (pedagogic demand)、および正当化の需要 (justification demand) があるという (Watts and Zimmerman [1986, pp.340-341])。情報需要とは、会計手続きの選択が自身の厚生に及ぼす影響を理解し予測するという需要で、経営者・監査人・債権者・投資家・証券アナリストなどの利害関係者から生じるものである。教育上の需要とは、会計実務の教育に役立てるために、現行の会計制度を考察し、多様な会計手続きの相違点と類似点を要約することに対する需要である。正当化の需要とは、利害関係者が特定の会計手続きを主張する際に利己的理由を隠蔽するための理由づけに対する需要である。Watts and

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー Zimmerman [1986, pp.341-343] によれば、規制が存在する状況下では、これらの需要はさらに増大するという。すなわち規制によって設けられる様々な規定が会計実務をより複雑にするため、その複雑な実務を解説する教育上の需要や、将来の規制のあり方を説明し予測する情報需要が生まれる。さらに規制の政治過程では、「公共の利益」とか「公平」という論点に依拠する主張が支持を得やすいため、ある会計手続きの制度化を利己的理由から主張する特定の集団から、これらの主張を正当化するための理由づけに対する需要も生じる。

わが国の税効果会計研究は、上記3つの会計学に対する需要のうち、特に教育上の需要と情報需要によって方向づけられてきたと考えられる。さきほども指摘したとおり、わが国の税効果会計研究は制度化の影響を強く受けている。わが国の税効果会計は、1975年に企業会計審議会から「連結財務諸表の制度化に関する意見書」が公表された際に、連結財務諸表における任意適用という形で導入されたのが始まりで、個別財務諸表も含めて全面適用が義務づけられるようになったのは、それから20年以上も後の1999年のことであった。したがってわが国では、財務報告における税効果会計の全面適用を機に、わが国の会計慣行として成熟していなかった税効果会計を会計実務に定着させるため、税効果会計の内容を周知させる必要があった。ここに税効果会計研究に対する教育上の需要を見出すことができる。わが国の税効果会計研究には、税効果会計実務のための教育上の需要を満たすために、概して税効果会計に係る会計基準や実務指針の紹介・解説や税効果会計の具体的会計処理や開示方法の例示に傾注したものが多くみられる。

同様に情報需要についても、税効果会計の制度化に関連して見出される。すなわち税効果会計の制度化によって、各利害関係者は、税効果会計の会計手続きが自己のインセンティブにどのような影響を及ぼすかを理解し予測したいと思うようになるだろう。事実、そのような情報需要を満たす研究として、大沼 [2001]、大沼 [2004]、山形 [2005]、ならびに田澤他 [2005] がこれに該当する。ただし税効果会計研究の領域では、この種の研究はまだ発展の途にいたばかりで、今後の研究においてその進展がおおいに期待される。

以上のようなことから、わが国の税効果会計研究では、特に会計実務に税効果会計を定着させるという教育上の需要という観点から、会計基準や実務指針の紹介や解説を重視するという傾向が形成されたと考えられる。このことは、決して「紹介・解説」型の研究の意義を否定するものではない。これらの研究が果たしてきた役割は高く評価されなければならないが、今後はさらに科学的方法論にもとづいた制度や実務の実態解明を試みる研究成果の蓄積が望まれる。

5. 結びにかえて

以上で考察したように、わが国での税効果会計の制度化とそれから見出される税効果会計実務のための教育上の需要が、これまでのわが国の税効果会計研究を方向づけてきたといえる。そのため、わが国の税効果会計研究については、制度の変化に呼応した後追的な研究になっているという面も見受けられる。しかしそのような一時の興味や関心だけで行われる研究は、環境が変化すると、時として一過性のもので終わってしまうおそれがある。

とくに近年わが国の会計が、会計の国際的調和化の高まりを受けて、いわゆるトライアングル体制とよばれる会計に関する法規定の関係がより緩やかな結びつきへと変化していくなかで、財務会計基準と法人税法計算規定との乖離はさらに大きくなり、税効果会計の果たす役割は重要性を増している。これに伴い、税効果会計研究については、今後においても税効果会計にかかる問題点を整理し評価するための重要な手掛かりを与えるという意味での貢献が求められるだろう。これに応えるためには、過去の研究における議論の内容を包括的に整理したうえで、さらなる研究成果の蓄積に努めることが必要である。

本稿では、わが国での税効果会計研究の動向を1980年以降に公表された論文等にもとづいて整理してきたが、ここでの考察結果は、今後の税効果会計研究の方向性を示唆するうえでのひとつの基礎を提供するものと期待される。

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

(付表) 税効果会計研究のレビュー (その1)

論文	掲載雑誌	研究内容の要旨
松浦 [1982]	企業会計	税効果会計の意義の検討および会計処理を検討し、さらに設例を用いて連結財務諸表上の税効果会計の取扱いを解説する。
勝島 [1983]	企業会計	連結財務諸表における持分法および税効果会計の適用をめぐる問題点を指摘する。
西村 [1987]	産業経理	米国における税効果会計の展開とその背景について歴史的に考察する。
中田 [1988]	産業経理	FASB基準書第96号 (SFAS96) 「法人税等の会計」の主要な内容と、その審議の背景等を概観する。
中田 [1990]	産業経理	米国における税制改正とFASB基準書第96号 (SFAS96) 「法人税等の会計」の設定を例に取り上げて、税法計算規定が税効果会計の制度化に与える影響について検討する。
木下 [1991]	会計	潜在的租税の発生原因と計算限定区分の方法および資本会社とコンツェルンの決算書における潜在的租税の表示の意味について検討する。
中田 [1991]	産業経理	FASB基準書第96号 (SFAS96) 「法人税等の会計」の公表後、その実施が延期されるに至った背景を考察する。
山田 [1993]	企業会計	企業財務制度研究会 (COFRI) 報告書「連結財務諸表制度をめぐる論点」の第2部「連結財務諸表制度の検討課題」において検討されている税効果会計に関する議論の概要と要点を紹介する。
岩崎 [1995]	産業経理	JAS公開草案第49号 (JD49) 「法人所得税」と英国会計実務基準書第15号 (SSAP15) 「繰延税金の会計」の比較考察から、法人税等に関する会計上の取扱いについて検討する。
齋藤 [1995]	会計	税効果会計の処理方法である繰延法、負債法、税引後法について損益計算の観点から検討を試みる。
清村 [1996]	産業経理	FASB基準書第109号 (SFAS109) 「法人税等の会計」、英国会計実務基準書第15号 (SSAP15) 「繰延税金の会計」、およびJAS公開草案第49号 (JD49) 「法人所得税」を比較検討し、各基準の特徴と問題点を示し、税効果会計の課題を明らかにする。
中田 [1996]	企業会計	日本における税効果会計の適用状況と税効果会計導入の前提条件 (基礎概念の明確化と基準設定) について論じる。
齋藤 [1996]	産業経理	ドイツにおける税効果会計の導入過程とその規定を考察する。
中田 [1996]	産業経理	繰延税金資産・負債の資産性・負債性の検証を、FASB基準書第109号 (SFAS109) 「法人税等の会計」の理論構成を通じて行う。
齋藤 [1997a]	会計	法人税等を期間別に分する論拠を明らかにする。
中田 [1997]	企業会計	日本の連結財務諸表における税効果会計の適用状況を概観し、税効果会計基準の不備を指摘する。
齋藤 [1997b]	会計	税効果会計の前提となる財務諸表上と納税申告書上の差異の内容とその把握方法を整理する。
齋藤 [1997c]	会計	税効果額の計算方法として予測税率と現行税率を適用する方法を紹介し、損益計算の観点から両者の相違点ならびに両者の計算の結果生じる税効果額の意味合いについて明らかにする。
齋藤 [1997d]	会計	税率が複数存在する場合の税効果額の計算方法を検討する。
齋藤 [1997e]	会計	税効果額を割引計算する理論的基礎を明らかにしたうえで、割引計算にかかわる諸問題を検討する。
坂永 [1997]	企業会計	税効果会計をめぐる国際会計基準の改訂および各国の会計基準の動向を紹介する。
齋藤 [1997f]	会計	税効果額を財務諸表上いかなる勘定ないし項目で処理するかという勘定処理の問題を検討する。
荻原 [1997]	企業会計	国際会計基準第12号 (IAS12) 「法人所得税」の概要を解説する。
齋藤 [1997g]	会計	税効果額の計算対象とされる一時的差異の範囲の決定問題について検討する。
齋藤 [1997h]	会計	損失が計上される状況下での法人税等の会計処理を検討する。
齋藤 [1997i]	会計	財務諸表上での税効果額の表示方法を検討する。
小宮山 [1997]	企業会計	1997年 (平成9年) 改訂の「連結財務諸表原則」において導入された税効果会計を解説する。
齋藤 [1997j]	会計	連結財務諸表作成に際して行われる未実現損益の消去に関わる税効果会計の処理を検討する。
齋藤 [1997k]	会計	連結財務諸表作成時に持分法を適用した場合の未実現損益の消去に関わる税効果会計の処理を検討する。
齋藤 [1997l]	会計	税効果会計の国際的動向を観察する。
寺坪 [1998]	会計	1997年 (平成9年) の「連結財務諸表原則」改訂による連結決算における税効果会計の全面適用の意義を探る。
中田 [1999]	企業会計	米国および国際会計基準における税効果会計を紹介するとともに、日本における税効果会計の変遷と展開を論じる。
小林 [1999]	企業会計	「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の主要論点を解説する。
吉山 [1999]	企業会計	税効果会計に関して公表されている会計基準等に基づいて税効果会計を解説する。

(付表) 税効果会計研究のレビュー (その2)

論文	掲載雑誌	研究内容の要旨
齋藤 [1999]	企業会計	「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」の概要と作成の経緯について解説する。
神原他 [1999]	企業会計	税効果会計の意義と国際的動向を概況するとともに、法人税の費用性および繰延税金資産・負債の相殺表示に関して考察する。
大倉 [1999]	企業会計	SIIC基準採用会社の連結財務諸表の実態分析から税効果会計の問題点を探る。
郡司 [1999]	企業会計	ドイツにおける税効果会計の適用状況について考察する。
鈴木 [1999]	企業会計	企業を契約の集合体と理解する考え方に基づいて、税効果会計の本質の解明を試みる。
藤田 [1999]	企業会計	税効果会計を経営上の課題として検討する。
齋藤 [1999]	企業会計	連結納税制度の適用が税効果会計へ与える影響について検討する。
齋藤 [2000]	産業経理	実体資本維持会計のもとでの税効果会計の処理方法を検討する。
中田 [2000]	企業会計	日本の税効果会計基準の形成とその仕組み、ならびに1999年3月期決算における税効果会計の適用事例を紹介し、繰延税金資産の回収可能性の問題を中心に今後検討すべき問題点を指摘する。
長岡 [2000]	企業会計	繰延税金資産の回収可能性の判断基準について、税効果会計に係る会計基準や実務指針等にもとづいて解説する。
大島 [2000]	企業会計	税効果会計の導入による不良債権処理への影響について言及する。
岡島 [2000]	企業会計	APB意見書第11号 (APB11)「法人税等の会計」、FASB基準第96号 (SFAS96)「法人税等の会計」、およびSFAS基準第109号 (SFAS109)「法人税等の会計」の比較分析と、SFAS109による米国の税効果会計の現状を概況する。
江見他 [2000]	企業会計	税効果会計と米国通用会社および2000年3月期の開示例を分析し、税効果会計適用に伴う開示上の実務的な課題を探る。
前田 [2001]	産業経理	日本の税効果会計の仕組みを考察し、繰延税金資産の資産性、特に回収可能性の判断の重要性について論述する。
大沼 [2001]	会計	繰延税金資産・負債の将来キャッシュ・フロー予測の有用性に関する実証研究を行う。
落合 [2001]	企業会計	会社分割に係る税効果会計実務を検討する。
西村 [2002]	産業経理	日本の税効果会計基準と米国型税効果会計モデルの問題点について考究する。
吉岡他 [2003]	産業経理	税効果会計がどのように経営内構築の手法として機能しているかという観点からアンケート調査を実施・分析し、税効果会計の適用が経営視覚へ与えた影響を考察する。
齋藤 [2003a]	企業会計	法人税法における退職給与引当金の廃止が税効果会計に与える影響を検討する。
杉山 [2003]	産業経理	利益計算機能と情報提供機能を両立させるという観点から、法人税等調整額の配当可能性を検討する。
齋藤 [2003b]	産業経理	英国ASB財務報告基準第19号 (FRS19)「繰延税金」の規定を参考に、繰延税金の割引計算に関する制度化の理論的整合性と困難性を検討する。
藤田 [2003]	企業会計	子会社の繰越欠損金および未分配利益に係る税効果会計の論点を整理する。
吉岡 [2004]	産業経理	りそな銀行における繰延税金資産の回収可能性を事例にして、日本の会計文化を明らかにする。
大沼 [2004]	企業会計	日本の銀行業を対象に、繰延税金資産の回収可能性に係る評価性引当額を通じた経営者の利益管理行動を検証する。
吉岡他 [2004]	産業経理	税効果会計の適用に関する企業の意識調査を行い、その分析をもとに、日本の制度会計における税効果会計のあり方を探求する。
杉山 [2004a]	産業経理	法人税法における「別段の定め」の機能について考察することを通じて、税効果会計の適用根拠を検討する。
齋藤 [2004]	会計	繰延法と資産負債法の本質的対立点を明確にし、それが税効果会計全体に及ぼしているかについて検討する。
杉山 [2004b]	産業経理	法人税法に関するアンケート調査をもとに、税効果会計の形式的側面と実質的側面を明らかにする。
鈴木 [2004]	企業会計	税効果会計の適用範囲や取締役等の責任の問題を中心に、税効果会計基準の商法 (現会社法) における位置づけを検討する。
醍醐 [2004]	会計	日本の銀行業を対象とした税効果会計の有用性の検証を通じて、税効果会計と確定決算主義のあるべき関係について論及する。
山形 [2005]	産業経理	繰延税金資産に係る評価性引当額と経営者予想利益の関連性について検証する。
平川 [2005]	会計	日本における退職給与引当金の事例として、反復的税効果差異の認識問題を考察する。
大倉 [2005]	産業経理	法人税等の費用性を前提にして、伝統的な対心原則と税効果会計において予定されている対応概念の意義を再検討する。
田澤他 [2005]	会計	日本の一般事業会社を対象にして、繰延税金資産の回収可能性判断における経営者の裁量的会計行動について報告利益1準化の視点から検証を試みる。

【注】

- (1) ここでいう「法人税等」とは、法人企業が納付する税金のうち、所得を課税標準とするものを指し、具体的には法人税、法人住民税および法人事業税が挙げられる。本稿では、これら3つの税金を総称して「法人税等」という。
- (2) 例えば齋藤 [1999, 3頁] を参照されたい。
- (3) 税効果会計の国際的動向については、弥永 [1997] が詳しい。
- (4) この他に、法人税等が納付された期間の損益計算に納付額を費用として含める現金主義に基づく会計処理がある。

【引用文献・参考文献】

- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, 1986. (須田一幸訳『実証理論としての会計学』白桃書房, 1991年。)
- 岩崎勇「税効果会計についての一考察－IASとSSAPの比較を中心として－」産業経理, 第55巻第2号 (1995年7月), 83-90頁。
- 江見睦夫・石田康洋「税効果会計導入の実際」企業会計, 第52巻第10号 (2000年10月), 54-62頁。
- 大倉学「対応概念の意義－税効果会計を検討視座として－」産業経理, 第65巻第3号 (2005年10月), 60-68頁。
- 大倉雄次郎「税効果会計の実態分析からみた課題」企業会計, 第51巻第7号 (1999年7月), 18-27頁。
- 大島恒彦「変化し始めた不良債権償却－自己査定と税効果会計の導入」企業会計, 第52巻第4号 (2000年4月), 25-31頁。
- 大沼宏「税効果会計の将来CF予測能力」会計, 第159巻第4号 (2001年4月), 59-71頁。
——「繰延税金資産による利益管理の可能性－銀行業を例として」企業会計, 第56巻第4号 (2004年4月), 42-48頁。
- 萩原正佳「税効果会計－貸借対照表負債法の採用」企業会計, 第49巻第7号 (1997年7月), 57-63頁。
- 落合孝彰「会社分割に係る税効果会計」企業会計, 第53巻第8号 (2001年8月), 47-59頁。

- 勝島敏明「連結会計基準—持分法と税効果会計」企業会計, 第35巻第2号 (1983年2月), 40-46頁。
- 企業会計審議会「連結財務諸表の制度化に関する意見書」, 1975年6月。
- 企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」, 1997年6月。
- 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」, 1998年10月。
- 木下勝一「ドイツにおける税効果会計論—新商法決算における潜在的租税の計算限定区分—」会計, 第139巻第5号 (1991年5月), 49-59頁。
- 清村英之「税効果会計の課題—英米及び国際会計基準の比較を中心に—」産業経理, 第55巻第4号 (1996年1月), 87-96頁。
- 郡司健「税効果会計の国際的実状—ドイツを中心として」企業会計, 第51巻第7号 (1999年7月), 28-33頁。
- 小林茂夫「「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の解説」企業会計, 第51巻第3号 (1999年3月), 23-36頁。
- 小宮山賢「税効果会計の適用」企業会計, 第49巻第10号 (1997年10月), 61-68頁。
- 古山和則「税効果会計の導入」企業会計, 第51巻第3号 (1999年3月), 94-100頁。
- 斎藤静樹「「税効果会計」意見書の概要と作成の経緯」企業会計, 第51巻第3号 (1999年3月), 18-22頁。
- 齋藤真哉「税効果会計における処理方法の検討」会計, 第148巻第5号 (1995年11月), 64-75頁。
- 「ドイツにおける税効果会計—その導入プロセスと規定—」産業経理, 第56巻第2号 (1996年7月), 107-115頁。
- 「税効果会計論 (一) —法人税等の期間配分の論拠—」会計, 第151巻第1号 (1997年1月a), 131-146頁。
- 「税効果会計論 (二) —財務諸表上と納税申告書上の差異—」会計, 第151巻第2号 (1997年2月b), 117-129頁。
- 「税効果会計論 (三) —税効果額の計算に適用される税率—」会計, 第151巻第3号 (1997年3月c), 77-91頁。
- 「税効果会計論 (四) —複数の税率が存在している場合の税効果額の計算—」会計, 第151巻第4号 (1997年4月d), 93-107頁。
- 「税効果会計論 (五) —税効果額のディスカウント問題—」会計, 第151巻第5号 (1997年5月e), 117-133頁。
- 「税効果会計論 (六) —税効果額の勘定上の処理—」会計, 第151巻第6号 (1997年6月f), 125-139頁。
- 「税効果会計論 (七) —配分対象となる一時的差異—」会計, 第152巻第1号 (1997年7月g), 121-135頁。
- 「税効果会計論 (八) —損失状況下における会計処理—」会計, 第152巻第2

- 1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー号 (1997年8月h), 113-128頁。
- 「税効果会計論 (九) - 財務諸表における表示 -」 会計, 第152巻第3号 (1997年9月i), 137-151頁。
- 「税効果会計論 (十) - 連結上の未実現損益の消去に関わる会計処理 -」 会計, 第152巻第4号 (1997年10月j), 129-144頁。
- 「税効果会計論 (十一) - 連結上の持分法適用時等の会計処理 -」 会計, 第152巻第5号 (1997年11月k), 135-148頁。
- 「税効果会計論 (十二・完) - 制度上の国際的動向 -」 会計, 第152巻第6号 (1997年12月l), 123-136頁。
- 『税効果会計論』 森山書店, 1999年a。
- 「連結納税制度と税効果会計」 企業会計, 第51巻第13号 (1999年12月b), 32-37頁。
- 「税効果会計における価格変動問題 - 実体資本維持会計のもとでの考察 -」 産業経理, 第59巻第4号 (2000年1月), 52-60頁。
- 「退職給与引当金の廃止が及ぼす問題点 - 長期的差異の増大と配分範囲 -」 企業会計, 第55巻第2号 (2003年2月a), 32-37頁。
- 「繰延税金のディスカウントの制度化 - イギリス財務報告基準第19号の規定の検討 -」 産業経理, 第63巻第2号 (2003年7月b), 52-60頁。
- 「税効果会計の構造 - 二つの対立する概念 -」 会計, 第166巻第2号 (2004年8月), 19-31頁。
- 榊原正幸・磯貝明 「税効果会計の適用に関する一考察」 企業会計, 第51巻第6号 (1999年6月), 106-112頁。
- 桜井久勝 『財務会計講義 (第7版)』 中央経済社, 2006年。
- 桜井久勝 「財務会計」, 神戸大学経済経営学会 (編) 『経営学研究のために (第9版)』 神戸大学経済経営学会, 2006年, 147-152頁。
- 杉山晶子 「法人税等調整額の配当可能性 - 税効果会計の適用における配当規制 -」 産業経理, 第63巻第1号 (2003年4月), 55-65頁。
- 「法人税法における利益計算 - 「公平性」に基づく税効果会計の適用根拠 -」 産業経理, 第64巻第2号 (2004年7月a), 54-60頁。
- 「法人税法に関するアンケート調査 - 税効果会計が将来の納税額に及ぼす影響 -」 産業経理, 第64巻第3号 (2004年10月b), 111-124頁。
- 鈴木一水 「税効果会計の本質」 企業会計, 第51巻第7号 (1999年7月), 42-47頁。
- 「税効果会計 - 適用範囲, 取締役等の責任」 企業会計, 第56巻第11号 (2004年11月), 49-57頁。
- 田澤宗裕・山形武裕・國村道雄 「繰延税金資産の回収可能性判断と報告利益平準化行動」 会計, 第168巻第4号 (2005年10月), 81-94頁。

- 醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」会計，第166巻第6号（2004年12月），1-13頁。
- 寺坪修「連結決算における税効果会計全面適用の意義」会計，第154巻第2号（1998年8月），92-105頁。
- 中田信正「アメリカにおける税効果会計の改正—FASB基準書第96号—」産業経理，第48巻第1号（1988年4月），1-11頁。
- 「税効果会計と税制—米国税制改正の税効果会計への影響—」産業経理，第49巻第4号（1990年1月），31-40頁。
- 「FASB基準書第96号（税効果会計）の適用をめぐる諸問題」産業経理，第51巻第2号（1991年7月），2-13頁。
- 「税効果会計の現状と本格的導入への課題」企業会計，第48巻第1号（1996年1月a），79-85頁。
- 「税効果会計の主要課題—FASB基準書第109号を中心に—」産業経理，第56巻第3号（1996年10月b），2-12頁。
- 「連結における税効果会計」企業会計，第49巻第1号（1997年1月），47-54頁。
- 『税効果会計詳解』中央経済社，1999年a。
- 「税効果会計・連結納税制度」企業会計，第51巻第1号（1999年1月b），184-194頁。
- 「税効果会計」企業会計，第52巻第1号（2000年1月），45-55頁。
- 長岡勝美「税効果会計適用上の留意点—繰延税金資産の回収可能性の判断基準について」企業会計，第52巻第3号（2000年3月），36-41頁。
- 西村幹仁「税効果会計の展開」産業経理，第47巻第1号（1987年4月），68-78頁。
- 「税効果会計基準の基本問題」産業経理，第61巻第4号（2002年1月），13-22頁。
- 平川茂「反復の税効果差異の認識問題—日本における退職給付引当金を事例として—」会計，第168巻第2号（2005年8月），289-300頁。
- 藤田敬司「税効果会計導入と新しい経営課題」企業会計，第51巻第7号（1999年7月），34-41頁。
- 「連結と税効果会計の論点」企業会計，第55巻第8号（2003年8月），54-62頁。
- 前田清隆「税効果会計における繰延税金資産について」産業経理，第60巻第4号（2001年1月），29-36頁。
- 間島進吾「米国における税効果会計の現状」企業会計，第52巻第6号（2000年6月），122-132頁。
- 松浦宏「税効果会計—その導入の意義と影響」企業会計，第34巻第11号（1982年11月），30-38頁。
- 弥永真生「税効果会計をめぐる国際会計基準の改訂および各国の会計基準の動向」企

1980年以降における税効果会計に関する日本の財務会計研究のレビュー

業会計, 第49巻第5号 (1997年5月), 91-96頁。

山形武裕「繰延税金資産に係る評価性引当額と経営者予想利益の関連性」産業経理, 第65巻第2号 (2005年7月), 115-123頁。

山田辰己「税効果会計の課題」企業会計, 第45巻第11号 (1993年11月), 50-56頁。

吉岡正道「会計科学と会計文化との乖離—繰延税金資産の回収可能性をめぐる—」産業経理, 第63巻第4号 (2004年1月), 31-39頁。

吉岡正道・杉山晶子・徳前元信・千葉啓司「税効果会計に関するアンケート調査—経営再構築の手法としての機能—」産業経理, 第62巻第4号 (2003年1月), 90-105頁。

吉岡正道・杉山晶子・徳前元信・千葉啓司「税効果会計に関するアンケート調査—企業の意識調査—」産業経理, 第64巻第1号 (2004年4月), 141-154頁。

この『研究叢書』は、所員の推進する学際的共同研究および個人研究の成果を継続的に刊行することにより、もって、新たな文化の創造と学術の進歩に寄与しようとするものである。

〈著者紹介〉

小林 哲夫 (コバヤシ テツオ)

1935年大阪府豊中市で出生。神戸大学経営学研究科修士課程修了。経営学博士(神戸大学)。神戸大学名誉教授。LCA大学院大学教授。会計学。主要著書：『原価理論』(千倉書房, 1964年), 『原価計算』(中央経済社, 1983年), 『情報システムと組織変革』(共編著・同文館, 1992年), 『現代原価計算論』(中央経済社, 1993年), 『原価企画研究の課題』(共編著・森山書店, 1996年), 『まなびの入門会計学第2版』(共編著・中央経済社, 2006年)ほか。

清水 信匡 (シミズ ノブマサ)

1961年岐阜県生。早稲田大学大学院商学研究科博士後期課程修了。法政大学経済学部教授。管理会計論, 原価計算論, 原価管理論。主要著書・論文：「原価企画活動における日標原価情報と知識創造活動の関係」(『産業経理』第51巻第4号, 1992年), 「原価企画が管理会計になったとき」(『会計』第162巻第6号, 2002年), 「管理会計としての資本予算研究の課題」(『産業経理』第65巻第4号, 2006年), 『まなびの入門会計学第2版』(共著・中央経済社, 2006年)ほか。

坂口 順也 (サカグチ ジュンヤ)

1971年大阪府生。神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程修了。博士(経営学)。関西大学大学院会計研究科助教授。組織間管理会計。主要論文：「日本企業におけるバイヤー・サプライヤー間の協働」(『原価計算研究』第28巻第2号, 2004年)ほか。

河合 隆治 (カワイ タカハル)

1975年愛知県生。神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程修了。博士(経営学)。桃山学院大学経営学部助教授。管理会計, 経営分析。主要著書・論文：「日本における業績指標測定の実状」(『桃山学院大学総合研究所紀要』第29巻第3号, 2003年), 「財務的指標と非財務的指標の業種別分析」(『原価計算研究』第28巻第2号, 2004年), 『まなびの入門会計学第2版』(共著・中央経済社, 2006年)ほか。

金光 明雄 (コンコウ アキオ)

1975年岡山県生。神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程修了。博士(経営学)。桃山学院大学経営学部専任講師。税務会計、財務会計。主要著書・論文：「連結納税制度における連結主体観」(『環太平洋圏経営研究』第7号, 2006年1月), 「わが国の企業会計制度における国際会計基準の導入に関する一考察—税効果会計に焦点をあてて—」(『桃山学院大学経済経営論集』第47巻第4号, 2006年3月), 『まなびの入門会計学第2版』(共著・中央経済社, 2006年)ほか。

中村 恒彦 (ナカムラ ツネヒコ)

1977年大阪府生。神戸大学大学院経営学研究科博士課程修了。桃山学院大学専任講師。博士(経営学)。財務会計。主要著書・論文：『マクロ会計政策の評価』(共著・神戸大学経済経営研究所, 2002年), 「イギリス研究開発費会計の経路依存」(『六甲台論集—経営学編—』, 2002年), 『まなびの入門会計学第2版』(共著・中央経済社, 2006年)ほか。

文献研究：わが国1980年以降の会計学 Recent Trends in Japanese Accounting Research: A Review of Research in Major Journals

研究叢書24

2007年3月1日 発行

著者	小林哲夫, 清水信匡 坂口順也, 河合隆治 金光明雄, 中村恒彦
発行者	桃山学院大学総合研究所 〔594-1198〕大阪府和泉市まなび野1-1 Tel (0725) 54-3131(代)
印刷所	有限会社 セイコー印刷社
