

VI 研究グループ報告（中間報告）

## グローバルビジネスの会計課題に関する研究

主 査：柴 健次（関西大学）  
委 員：小形 健介（大阪市立大学） 小澤 義昭（桃山学院大学）  
工藤栄一郎（西南学院大学） 宗田 健一（鹿児島県立短期大学）  
高橋 賢（横浜国立大学） 飛田 務（福岡大学）  
仲尾次洋子（名城大学） 林 健治（日本大学）  
松本 祥尚（関西大学）

### 要 旨

本研究はグローバルビジネスの会計課題に関する研究である。ただし、企業に適用される会計基準の国際比較研究ではない。その理由を明かそう。日本企業の国際経営、グローバル経営という観点からの接近法ではなく、日本企業の海外進出は異文化との遭遇であると考え、異文化経営からの接近法を採用する。そこで重要なのは、うまく異文化コミュニケーションを図ること、そのためには異文化理解に努めることが重要である。このように考えたとき、会計は異文化コミュニケーションの強力なツールともなるし、時には、阻害要因にもなる。そこで本研究では、会計もまた海外事業における環境要因と考えている。

高橋は財管一致という会計システムの構築が異文化コミュニケーションの促進要因になると主張する。小澤・松本は資金面に関する異文化要因を克服するためにはグローバル・キャッシュ・マネジメントを構築する必要があると説く。飛田は、中小企業は案外柔軟に国内の管理会計技術を現地に合わせて適合させるという。林は、海外進出のデータと外国直接投資の理論から IFRS 導入という会計事象が進出先決定に影響しているという。仲尾次・宗田は台湾への進出企業へのインタビューから現地会計基準への適合が困難なときより日本基準に近い IFRS を採択するといった事例を紹介している。小形は日本における IFRS 任意適用会社が経営管理の観点から採択された傾向を指摘する。ここに海外進出が含まれると考えられる。そして、工藤は、柴の解題の理論的基礎を与えるには、文化としての会計という研究と技術の国際移転という研究から我々の研究の理論的基盤を与える可能性を示唆している。

## I はじめに

本研究グループの論題は「グローバルビジネスの会計課題に関する研究」である。企業に適用される会計基準の研究とは異なり、本研究はビジネスの担い手である企業から見た会計の課題に迫りたいと考えている。多くの日本企業がグローバルにビジネスを展開している。このことは世界各地のローカル文化と遭遇することを意味している。この状況での成功は異文化との良好なコミュニケーションに依存する。会計は異文化理解に役立つ技術であると同時に、地域文化と融合すると異文化理解を阻害する文化要因にもなる。ここに「異文化会計」の構想が視野に入る。かかる主査の構想に基づく要求に対して、研究員が自由な立場から暫定的な見解をまとめたのが中間報告書である。

### 目次

- 第1章 研究テーマの解題と中間報告段階での理解（柴）
- 第2章 グローバルビジネスと財管一致の会計システム（高橋）
- 第3章 グローバル・キャッシュ・マネジメント（GCM）の概要と実態調査及び保証業務の提供可能性（小澤・松本）
- 第4章 中小製造企業における経営の現地化と管理会計システムの適合化—S社の中国現地法人を事例として—（飛田）
- 第5章 外国直接投資（Foreign Direct Investment: FDI）の決定とIFRS適用（林）
- 第6章 台湾進出日本企業の会計課題（仲尾次・宗田）
- 第7章 IFRS 任意適用企業の特性に関する分析（小形）

## 第8章 会計の国際移転に関する基礎理論 についての予備的考察（工藤）

### II 異文化理解という視点

我々は国際会計、グローバル会計と括られる研究を踏襲するが、ここに異文化理解という視点を付加する。異文化理解に当たっては、似て非なる領域の存在に対する理解が重要となる。この領域は、すべての文化圏に共通する価値観や行動と特定の文化圏に固有の価値観や行動の間に似て非なる領域がある。Erin Mayor [2014]は文化の異なる二人の人物が互いに理解しあえない理由として文化の差があるという事例を紹介している。会計はそのような領域に属するようである。それゆえ、会計は異文化理解の強力なツールとなる反面、異文化理解の阻害要因にもなる。柴は中間報告第1章でこのような異文化理解への配慮の必要性を強調している。

関西大学がりそな総研に依頼して実施したアジア進出企業に対するアンケート調査（関西大学 [2016]）によると、海外拠点のコントロールに関して、「日本本社の経営理念や企業文化など価値の共有化は進んでおり、製品開発や生産、販売などは日本本社の管理や統制が強い」が回答した320社の45.6%を占めるのに対して、「日本本社の経営理念や企業文化など価値の共有化は進んでいるが、製品開発や生産、販売などは現地の裁量に任されており、日本本社の管理や統制が弱い」が34.1%となっている。このように価値観の共有化が進んでいる企業が80%に迫るものの、45%の企業が本社の管理や統制が強いことに注目しておく必要がある。

同じ調査で、現地マネジメントの課題を聞いている。多い順に「現地での戦略の立案」

51.0%、「労働争議、政情不安、自然災害時などに対するリスクマネジメントへの対応」36.6%、「日本本社で培った経営理念や企業文化など、核となる普遍的な価値観の共有」32.1%、「日本本社での海外戦略の立案」28.4%等となっている。「核となる普遍的な価値観の共有」に問題がある企業が3割を超え、現地でも日本本社でも「戦略の立案」に課題があるとの結果に、注目する必要がある。

以上はアジア進出企業 320 社の回答からの抜粋であるが、日本企業の進出先を見ると、圧倒的にアジアが多いことから、アンケート結果は日本企業が抱えている課題をある程度映し出していると考えられる。例えば週刊東洋経済臨時増刊 Data Bank Series 2016『国別編 海外進出企業総覧』によると、現地法人数又は進出会社数のいずれで見ても、中国、アメリカ、タイ、シンガポール、香港、インドネシア、台湾、マレーシア、韓国、ベトナム、イギリスという順番になっている。アメリカとイギリスを除くと東アジアとアセアンに集中している。

これらのアジア諸国は、これまでの会計基準の国際比較研究では中心にならなかったが実は日本企業にとって重要な進出先であることから、従来の研究ではカバーされない新たな研究が必要である。以上、中間報告書第1章の主要論点である。

### Ⅲ 異文化理解と管理会計

#### (1) 財管一致の会計システムの必要性

第2章で高橋は「財管一致の会計システムの必要性」を唱える。それは財務会計の機能も管理会計の機能も損なわれないという意味で真に一致でなければならないという。そしてそれはグローバル経営においても必要である。ここ

に、財管一致とは財務会計の数値と管理会計の数値が一致しているか近似している状態をいう。かつて Jhonson, H.T and R.S.Kaplan [1987] の「財務会計に引きずられて管理会計の適切性が失われてしまった」という指摘を引用しながら真の一致を説明する。

しかしマネジメントと関連させない財管一致は意味がないだろう。高橋は正司素子[2012]を引き合いに出しながら、経営、管理会計、財務会計の3者の融合を求めている。正司はこれら3者が融合していないいくつかのパターンを示している。すなわち、①経営と2つの会計の間に分断があるケース、②経営・管理会計と財務会計の間に分断があるケース、③財務会計が管理会計を支配し、ついで経営を支配するケース、そして④財務会計が経営を支配し、それらが管理会計との間に分断があるケース、である。そして③が非常に多いという。すなわち、財務会計が規範となり管理会計が実施され、それが経営判断に影響するというケースである。正司も高橋も「逆方向」を指摘している点は Jhonson, H.T and R.S.Kaplan [1987] の指摘にも似ている。柴が正司に直接聞いたところ、監査の際にクライアントとの対話の中から、経営と2つの会計の融合といういわば理想に対して、上場企業でさえ、理想からの逸脱が多いことを発見したという。

以上を踏まえて、在外子会社のマネジメント・コントロールとグループ全体のマネジメント・コントロールの調和が図られる必要があるが、それぞれの前提に財管一致が求められるというのが高橋の主張である。以上が第2章の主要論点である。

#### (2) グローバル・キャッシュ・マネジメント

海外進出が進み、資金が地域別に、通貨別に偏在するようになると、国外への資金の持ち出

しの規制への対応や、通貨別の為替リスクへの対応に迫られるだけでなく、現地における金融機関のサポートが得られない事態への対応まで複雑な対応に迫られる。こうした状況に対して、第3章で小澤・松本は、グローバル・キャッシュ・マネジメント（GCM）の導入事例に基づき、導入時の諸問題を整理している。

実際にGCMを導入している会社はある調査によると438社中25社に過ぎず、まだまだ先進事例の域を出ない。キャッシュマネジメント（CM）に厳格な定義はなく、企業内の資金を効率よく管理するための活動だと理解される。そのグローバル版がGCMである。このCMからGCMへの発展を段階別に示すと、①グループファイナンスとプーリング、②ネットィング、③ペイメントファクトリー（支払代行）、④回収業務の代行、⑤総合的なGCM、となる。

先進企業甲社はリージョナル・ファイナンシャル・センター（RFC）をニューヨーク、ロンドン、シンガポールに置いていたという。このRFCに資金が偏在し為替リスクが高まったことを背景に、グローバル・トレジャリー・センター（金融統括会社、GTS）の検討が始まったという。ロンドンを本社とするGTSは先に示した資金管理活動①以降各種を順次始めることとなった。この甲社は実務上の問題としてERPが世界中の子会社でつながっていないためにGCMが完全には機能しないことを指摘している。

他方、金融機関乙行はまだまだCMが不十分な企業にGCM関連サービスを提供しているという。乙行によるとGCMが完成している企業は少なく、エクセルベースで資金移動の情報を本社に集めて財務管理を行っている等と指摘している。そこに銀行のビジネスチャンスが生まれている。

先進的会社が指摘している改善点はERPと

GCMの2方向接続の実現である。現在の技術ではERPからGCMへの指示があり、GCM側でそれを実行してもERPへ自動的に反映されないという。2方向接続が何より重要だという。そこに不正の起こる可能性があり、GCMに第3者による保証業務が成立する可能性もある。以上が第3章の主要な論点である。

### （3）中小企業による管理会計の現地適合理化

従来の管理会計は、主として大企業を対象としたものであった。第4章で飛田は「日本国内で事業を営む中小企業が海外展開を行うに際して、大企業に比して簡素化された管理会計システムを現地の状況に合わせて適合的に作り変える可能性がある」と指摘する。

日本では企業のグローバル化に対応して管理会計研究に2つの異なるタイプが生まれてきた。一つは「国際管理会計」と呼ばれ、国際振替価格や海外子会社の業績管理が主たるテーマであった。それに対する「日本的管理会計」は、より広範にグローバル企業の行動様式や組織特性、組織構造と管理会計の関係を捉えるべきであるとする。ここに「日本的管理会計」の特徴は「生産現場だけにとどまらず、設計や製品開発のプロセスに遡ろうとする源流管理への志向、それを支えるための部門を超えた全社体制の構築、それを可能とした計画と執行との再統合』（岡野 [2003:6頁]）とされている。

飛田が調査したS社は1965年設立で、資本金1億円、従業員230名の研究開発型企業であり、環境保全や省エネ機器を作っている。S社は受注生産が基本であり、個別原価計算を採用している。目標原価は売価の概ね6割とされ、これを社内では「100%」と呼んでいる。3工場を部品が移動していく際には振替価格（仕切り価格）が設定されている。しかし現在「100%」を超える場合もある。そのS社も事業拡大に伴

い、管理対象の増加に対応できる管理会計が求められているという。

飛田は S 社の中国法人の F 総経理（日本流に言えば社長）にインタビューを行っている。中国法人の管理会計は S 社のそれを踏襲しているが、一言でいえば、現地の状況に応じてフレキシブルに対応しているという。取引慣行の影響で、利益と資金残高の乖離が大きいという。ここに大きいとは、現金主義と発生主義の差が大きいことを意味し、それは取引慣行のためだという。異文化が会計に及ぼす事例である。この中国法人に対しては日本側から目標利益が設定されていないという。S 社からは中国法人の全体像が見えにくくなっているが、環境関連事業の需要が大きく収益拡大が見込めるため、収益管理よりも受発注管理、原価管理、品質管理に重きが置かれているという。この中国法人の今後の課題は人件費の高騰と技術人材の確保だという。

この例は、日本本社の管理会計の厳格な移転ではなくて現地に合わせたフレキシブルな移転となっている。それを許すのは収益拡大が見込めるということである。以上、第 4 章の主要な論点である。

## IV 異文化理解と財務会計

### (1) IFRS 導入国への外国直接投資 (FDI)

海外進出するにはそれなりの理由がある。第 5 章で林は二つの方法で解明する。第一は『海外進出企業総覧 [国別編]』を用いて年次別に国別の進出企業数を整理する。そのうえで韓国に限定して進出理由を探る。第二は会計の要因が多国籍企業の立地選択に影響するという先行研究を紹介している。その結果、IFRS の導入が外国からの対内直接投資を呼び込むという結果が確認できたという。

第一の『海外進出企業総覧』は我々の研究に様々なヒントを提供してくれる。進出先国ごとの現地法人企業累積数と同年次別進出数を眺めると日本企業の海外進出の動向が浮かび上がる。林はこのデータベースから韓国に焦点を合わせている。なぜか。日本企業にとって FDI の対象国で OECD35 か国中アジア地域にある国は韓国だけであるから、先進国向け FDI の事例となる。その韓国では 2011 年に上場企業に対し IFRS の強制適用が求められた。その年の韓国への進出企業数が急増している点に林は注目する。

第二の先行研究については、多国籍企業の立地戦略すなわち FDI の決定要因分析に注目している。会計的な事象 (IFRS 適用等) を決定要因に含める数少ない研究から、Márquez-Ramos [2011], Gordon et al. [2012] が IFRS 導入が FDI の決定要因となることを示したとして注目している。

このように会計事象が FDI の立地選択に影響するという示唆が得られたことは我々の研究に弾みをつけることになる。以上、第 5 章の主要な論点である。

### (2) 進出企業の抱える現実的な課題

前章と異なり、実際に海外進出した日本企業が抱える会計課題を明らかにしたいという要求も強い。仲尾次・宗田は台湾を対象とし、インタビュー調査で核心に迫ろうとする。台湾は距離的には日本に近いが、やはり文化は異なる。両国はそれぞれに強みを有しているので、補完関係を築く形で成功を収める企業がある。ただ、台湾への進出形態は現地法人、支店、工場事務所、営業代理人、駐在員事務所と多様であり、抱える問題も多様である。

仲尾次・宗田は C 社と監査法人 4 社へインタビューを行っている。インタビューの詳細を再

現するのは難しいので、会計課題に限定して紹介する。C社は2000年設立の沖縄県の会社であり、飲食店経営を中心として多角的にビジネスを展開している。2015年に現地法人のメリットを生かして現地法人を設立している。C社が抱える会計課題は近々予定している連結決算に利用できる最適な会計システムがないこと、現地の会計士の報酬が高いこと、現地では税法基準で会計を行っていること、日本との資金移動に難があること、会計慣行に大きな違いがあること、といった実務的な課題が明らかにされている。

海外進出を支援するサービスを提供する監査法人へのインタビューでは、以下が明らかになった。日本の親会社との関係で、IFRSか現地の会計基準かが決まる。しかし親会社がIFRSを選択していない場合でも、現地の統一発票基準を避けてIFRSを好む傾向もある。その理由は、現地基準だと、貸倒引当金以外の引当金の概念がないことや、収益認識が回収基準となっていること、など日本基準との違いに悩まされる。こういう理由からIFRSが選択される点は興味深い。

初年度のインタビュー調査の範囲が限定されており一般化は難しいかもしれないが、進出企業が実際に抱える課題を知りえたことは有益である。以上第6章の主要論点である。

### (3) IFRSの任意適用の動機と企業の海外進出

外国直接投資における立地選択でIFRSが重要な要因になる(第5章林)や、親会社がIFRSを適用していない場合でも現地基準と日本基準との相違の大きさからIFRSが選択される(第6章仲尾次・宗田)という例から、IFRSが日本企業にとっても選択肢になり始めている。そこで、第7章で小形は2010年3月期か

ら条件付きで認められたIAS/IFRSの実態に迫ろうとした。この研究は海外進出法人そのものの研究とは異なるが、海外進出を決定した日本親会社の行動を理解する参考になる。

小形の先行研究調査の中で金融庁[2015]は興味深い。「海外子会社等が多いことから、経営管理に役立つ」という回答が最多であったという紹介である。そこでは、全社的な会計基準の統一、業績尺度の共通化や効率化、事業場の課題の早期発見などが指摘されているが、要するに比較可能性の追求という観点が強調されている。

これらをも踏まえて小形は、IFRS任意適用企業148社の動機を調査した。その目的は資金調達活動の国際化と生産・販売活動の国際化の程度から任意適用企業の特性を抽出することにある。結果として、重要な発見事項は以下の3点である。

- ① 任意適用開始時に両活動がグローバルな企業は調査対象118社中16社(13.56%)、ローカルな企業は43社(36.44%)であった。
- ② 任意適用の動機として財務報告に言及した企業と言及しなかった企業の資金調達活動の国際化の程度に差がない。
- ③ 任意適用の動機として経営管理に言及した企業は、言及しなかった企業よりも国際化の程度が高い。

これらの調査が海外進出行動の研究と連動することが期待される。以上、第7章の主要論点である。

## V 異文化理解と会計

会計が異文化理解の強力なツールになるとともに阻害要因になるとする我々の理解は、会計技術の国際移転と移転後に現地の文化とな

ると柴は考えるが、第8章で工藤は「文化としての会計」と「技術としての会計の国際移転」に関する先行研究に解を見出そうとしている。

工藤は先行研究から、「文化としての会計」に関する研究は量的に少なく、研究はそれほど長い歴史を経たものではないと指摘する。しかし、会計の国際的調和の前半におけるIASについてなぜうまくいかなかったのかという関心が文化研究へ向いたという。そしてその後半の展開でIFRSに関心が向いてから文化研究が急速に増えたという。まさしくこの傾向は我々のテーマに符合する。

工藤が注目する第一の理論が Hofstede, G., [1980] である。それをまとめると「文化とはある社会的集団に属する個人がなんらかの価値判断を下す際の基礎となるものであり、そのような価値判断によって総体的に形作られるものなのである。あるグループやカテゴリーに属している人々によって共通してもたらされている価値観あるいは価値判断の規準が「社会規範」となる」。その彼は国際ビジネスの関連でIBMを対象とする有名な調査を行った。その際、使用された国民文化に関する4つの指標が①権力の格差、②不確実性の回避、③個人主義の傾向、④性別指向性(男らしさ)であった。現在にも通用する指標である。

第二の理論が Gray, S.J. [1988] である。グレイはホフステードの理論に、会計的価値観と会計システムを加える。会計的価値観とは①会計プロフェッションと法律的コントロール、②統一性と柔軟性、③保守主義と楽観主義、④秘密主義と楽観主義、である。工藤は、ホフステードが不確実性の一部に会計を入れていること、グレイの分類ではなくて文化への注目の視点を与えたことを高く評価している。

他方、「技術としての会計の国際移転」については Jeremy [1991] の論点を示すだけでよ

いかかもしれない。すなわち①移転元の経済や社会の状況、②移転にともなう諸条件、③輸入されたテクノロジーは社会的にあるいは経済的に受容されるか、④移転されたテクノロジーの修正、⑤反対報告の流れ、である。

本章は第1章(柴)の問題提起をより根底から議論するための基礎理論に取り組むものである。

### 参考文献

- 各章から平均2点ずつここに収録した。詳しくは中間報告書を閲覧されたい。
- Anthony, R.N. and V. Govindarajan [2007], *Management Control System*, 12nd ed., N.Y., McGraw-Hill.
- Erin Mayor [2014], *The Culture Map*, Public Affairs TM. (エンリケ・メイヤーズ著、田岡恵監訳、樋口武志訳 [2015] 『異文化理解力』英治出版。)
- Gordon et al. [2012], "The Impact of IFRS Adoption on Foreign Direct Investment", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol 31, No.4, pp.374-398.
- Gray, S.J. [1988] "Toward a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, Vol.24, No.1, pp.1-15.
- Hofstede, G., [1980] *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*, Sage Publications. (万成博・安藤文四郎他訳 [1984] 『経営文化の国際比較—多国籍企業の中の国民性—』産業能率大学出版部。)
- Jeremy, D.J.ed. [1991], *International Technology Transfer: Europe, Japan, USA 1700-1914.* Edward Elgar Publishing Ltd.
- Jhonson, H.T and R.S.Kaplan [1987], *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School. (鳥居宏史訳『レレバンスロスト：管理会計の盛衰』白桃書房。)
- Márquez-Ramos, Laura [2011], "European Accounting Harmonization: Consequence of IFRS and Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments", *Emerging Markets Finance and Trade*, Vol.47 Sup. No.4, pp.42-57.
- Michell, F. and G.C.Reid [2000], "Problems, Challenges and Opportunities; The small business as a setting for management

- accounting research” Editorial, *Management Accounting Research*, 11(4),385-390.
- Welsh,J.A., and J.F. White [1981], ”A small business is not a little big business”, *Harvard Business Review*, 59(4)1,pp.8-32.
- 大久保昭平編著 [2015] 『中小・ベンチャー企業のための東南アジア進出戦略』中央経済社。
- 岡野浩 [2003] 『グローバル戦略会計：製品開発コストマネジメントの国際比較』有斐閣。
- 関西大学 [2016] 『海外子会社の経営を担う人材を養成するための社会ニーズ調査報告書』。
- 金融庁 [2015] 「IFRS 適用レポート」 (<http://www.fsa.go.jp/news/26/sonota/20150415-1/01.pdf>)。
- 栗原博 [2014] 「グローバルキャッシュマネジメントと財務の高度化」『KPMG Insight』第8巻。
- 正司素子 [2012] 『IFRSと日本的経営：何が本当の課題なのか！？』清文社。
- 松尾美枝監修，岡部武 [2014] 『グローバル CMS 導入ガイド』中央経済社。