

# 企業活動のグローバル化とわが国管理会計研究の 検討課題

坂口 順也  
名古屋大学

## 要 旨

本研究の目的は、企業活動のグローバル化に関わるわが国の管理会計研究の動向について整理し、今後取り組むべき課題や、これらの課題の検討を通じて提供しうるインプリケーションを明らかにすることである。

企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究は、グローバル化のパターンに注目した研究、日本企業の管理会計実務の特徴を記述した研究、日本企業の管理会計実務の解釈を試みた研究というように、着実に進展してきた。しかし、従来の研究は、日本企業の管理会計実務そのものに検討の範囲を限定してきたことから、管理会計実務に影響を与える要因や、管理会計実務がもたらす帰結などを十分に検討してこなかった。そこで、本研究は、どのような要因が管理会計実務に影響を与えるのかという「管理会計実務の影響要因」と、こうした実務がどのような帰結をもたらすのかという「管理会計実務の帰結」を検討課題として提示した。

さらに、本研究は、これらの課題を検討することで、グローバル企業の管理会計実務のより具体的な説明が可能になることを、最近の研究動向を基礎に詳述した。これに加えて、積極的に研究成果を発表していく上で、欧米の管理会計研究で見られる概念を利用するだけでなく、日本企業の実態の説明に適したものを選択する必要があることを指摘した。

## I はじめに

企業活動のグローバル化は、近年顕著になっている。こうした傾向は、わが国においても同様に見受けられる。例えば、外務省領事局政策課[2016]の調査によると、海外在留邦人数(長期滞在者と永住者の合計)は、2006年に1,063,695人、2011年に1,182,557人、2016年に1,338,477人へと増加し、また、日系企業数(本邦企業、現地法人企業、区分不明の合計)は、2006年に32,495拠点、2011年に62,295拠点、2016年に71,820拠点へと増加している。

こうしたわが国の企業活動のグローバル化に対して、わが国の管理会計研究は、これまで多くの知見を提供してきた。具体的には、国際経営に関わる著名な研究を参考に、日本企業のグローバル化のパターンについて記述した研究、日本企業で見られる管理会計実務に注目し、その特徴について記述した研究、および、企業活動のグローバル化に関わる日本企業の管理会計実務を、欧米の管理会計研究で見られる概念を利用して解釈した研究などである。これらは、グローバル化する日本企業の管理会計実務に修正が加えられることや、これらの修正が企業活動のグローバル化から生じるコミュニケーションの複雑さ、行動規範や優先順位に対する誤解、国内で蓄積した経験を利用することの困難さといった「コンフリクト」を前提としていることを示唆する点で、有意義であるといえる。

しかし、わが国の管理会計研究は、グローバル化に伴うコンフリクトに対応するために管理会計実務の修正が加えられることを示唆するものの、どのような要因が管理会計実務に影響を与えているのかについては、十分に議論されていない。そのため、第一に、グローバル企

業の管理会計に関する欧米の研究を基礎として、管理会計実務に影響を与える要因を包括的に整理することが、わが国における管理会計研究の進展にとって不可欠である。

また、日本企業のグローバル化に関するこれまでの研究は、先行研究で指摘される実務の特徴がどのような帰結をもたらすのかについて、不明確な部分が多い。企業活動のグローバル化が積極的な側面だけでなく消極的な側面も有していることをふまえれば、わが国企業で見られる管理会計実務の帰結に焦点を当てることは、日本企業の抱える問題を理解する上で必要になるであろう。そのため、第二に、管理会計に隣接する研究領域の議論などを基礎として、日本企業の実態を理解するとともに、こうした実態がもたらす帰結を把握することが、わが国の管理会計研究の実務に対する貢献度を高めていく上で望まれる。

そこで、本研究では、まず、企業活動のグローバル化に関わるわが国の管理会計研究の動向について整理する。これをふまえて、わが国の管理会計研究者が取り組むべき課題を提示する。さらに、こうした手順を経ることを通じて、グローバル化する企業活動を対象とするわが国の管理会計研究が今後提供しうるインプレーションを明らかにしたい。

## II 企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究の進展

企業活動のグローバル化を取り扱った管理会計研究は、欧米を中心に、多くの研究が発表されている。同様に、わが国においても、日本企業のグローバル化を背景として研究が蓄積されている(中川[2010])<sup>(1)</sup>。本研究では、企業活動のグローバル化を対象としたわが国の

管理会計研究を、日本企業のグローバル化のパターンに注目した研究、日本企業で見られる管理会計実務の特徴について記述した研究、欧米の管理会計研究の概念を利用して日本企業で見られる管理会計実務の解釈を試みた研究に区分し、これまでのわが国におけるグローバル企業の管理会計研究の進展を整理する。

## 1. グローバル化のパターンに注目した研究

日本企業のグローバル化のパターンに注目した代表的な研究として、岩淵 [1993] をあげることができる。この研究は、当時注目を集めていた国際経営の研究である Bartlett and Ghoshal [1989] を参考に、日本企業の戦略パターンを区分するとともに、それぞれの戦略パターンごとの管理会計実務を把握することを意図している。彼は、東証一部と二部の上場企業を対象として 1992 年に実施した質問票調査の回答結果を分析し、「海外子会社の自立性」と「世界市場の志向性」という二つの要素を抽出している。また、これら二つの要素を基礎として、日本企業の戦略パターンを、前者が高く後者が低い「マルチナショナル企業 (13 社)」、前者も後者もともに高い「インターナショナル・トランスナショナル企業 (37 社)」、前者が低く後者が高い「グローバル企業 (34 社)」、前者も後者もともに低い「海外展開未成熟企業 (20 社)」という四つのタイプに区分している。さらに、彼は、世界市場を単一のものとみなす傾向が強い「グローバル企業」で、予算編成における本社の権限が強いことを明らかにしている<sup>②</sup>。

これに加えて、清水 [1999, 2000] は、岩淵 [1993] での検討をふまえながら、日本企業の新たな動向を反映させるべく 1998 年に実施した質問票調査の回答結果をもとに、日本企業の

戦略パターンと管理会計実務との関係について検討している。彼は、分析で得られた「R&D、技術、ノウハウの親会社集中度」と「子会社主導の差別化」という二つの要素を基礎としてグローバル戦略のパターンを四つに区分するとともに、前者が低く後者が高いタイプの企業 (17 社) で、進出先での人材開発が盛んであることを明らかにしている。

さらに、李 [1998] は、本社・子会社間の知識フローに注目した Gupta and Govindarajan [1991] を基礎として、本社から子会社への知識フローが多く、子会社から本社への知識フローが少ない「インプリメンター型企業」と、本社から子会社への知識フローと子会社から本社への知識フローがともに少ない「ローカルイノベーター型企業」における管理会計実務について検討している。検討の結果、彼は、「子会社社長の現地人化」「副社長クラスの現地人化」「部長クラスの現地人化」「経営管理の現地人化」が「ローカルイノベーター型企業」で高い一方で、「本社から子会社への情報伝達」「子会社から本社への情報伝達」が「インプリメンター型企業」で高いことを明らかにしている。

これらの研究は、おもに 1990 年代を中心として、隣接する国際経営の研究などを管理会計の領域に積極的に導入した点や、グローバル企業の管理会計という新たな研究テーマをわが国でも確立した点において注目に値する。とくに、後者は、企業活動のグローバル化が今日でもわが国の管理会計研究の重要なテーマの一つとして認識されていることから、高く評価すべきであると考えられる。しかし、これら初期の研究は、日本企業のグローバル化のパターンや、パターンごとの管理会計実務 (予算編成での本社の権限、進出先での人材開発、本社・子会社間での情報伝達など) について明らかにする一方で、グローバル化する日本企業の管理会

計実務の全般的な特徴について、不明確な部分が多いといえる。

## 2. 日本企業の管理会計実務の特徴を記述した研究

グローバル化する日本企業の管理会計実務の全般的な特徴を記述した代表的な研究として、中川による一連の研究をあげることができる(中川 [1997, 2002, 2003, 2004, 2013])。彼は、わが国の製造企業が多く進出する米国、欧州(イギリス、フランス、ドイツ、オランダ)、タイを対象とした質問票調査を利用して、海外子会社における日本企業の管理会計実務の全般的な特徴を記述している(中川 [1997, 2002,

2003, 2004])。それぞれの回答を分析した結果、彼は、「経過年数」と「社長国籍」との関係について、在タイ企業では経過年数が長い企業ほど社長が現地人である傾向が見られたのに対して、在欧企業では経過年数が長い企業ほど社長が日本人である傾向が見られたことを報告している。また、「経過年数」と「長期経営計画」との関係について、経過年数が長い企業ほど長期経営計画が現地化される傾向が在欧企業で見られたことを指摘している。さらに、「経過年数」と「製品企画」との関係について、在米企業や在タイ企業では経過年数が長い企業ほど製品企画が現地化される傾向があることを明らかにしている<sup>(3)</sup>。

表1 日本本社による海外子会社のコントロール

番号	質問項目	度数	平均	標準偏差
9-1	海外子会社の関連する詳細な業績データを収集している	653	5.35	1.33
9-2	海外子会社に業績結果の原因や次の施策方針などについて詳細な説明を求めている	653	5.70	1.10
9-3	海外子会社で生じた異常や不測の事態に対して、親会社は適宜指示・支援を与えている	652	5.77	1.01
9-12	海外子会社の短期利益計画の策定に貴社が深く関与している	652	5.29	1.42
9-13	海外子会社の中長期経営計画の策定に貴社が深く関与している	652	5.67	1.24
9-14	海外子会社の役員人事は、貴社が深く関与している	653	6.28	1.10

中川 [2013], p.259 を参考に筆者作成、点数は7点リッカート

こうした海外子会社の現地における管理会計実務の特徴に加えて、彼は、日本本社の海外子会社に対するコントロールの特徴についても記述している(中川 [2013])。海外子会社を有する日本企業(具体的には、海外事業を担当すると思われる部門長)を対象とした質問票調査の回答を分析した結果、彼は、海外子会社における経営理念の浸透を日本企業が重視していることを報告している<sup>(4)</sup>。また、彼は、表1に見られるように、情報収集、指示・提案、経

営計画への関与、役員人事などを通じて、海外子会社に対する積極的なコントロールを実施していることを明らかにしている。とりわけ、日本本社による海外子会社での役員人事への関与の程度は高く、こうした実務が日本企業で盛んに行われていることを示している<sup>(5)</sup>。

これらの2000年代を中心とした一連の研究は、グローバル化する日本企業の管理会計実務の全般的な特徴を理解する上で今日でも有益である。例えば、海外子会社については、現地

の状況に合わせて管理会計実務を部分的に修正している点や、こうした修正が進出先で異なる点で興味深い。また、日本本社については、タイトなコントロールを実施する傾向がある点や、こうした傾向が子会社の人事への関与といった側面で特徴的に見られる点で有益であるといえる。

### 3. 日本企業の管理会計実務の解釈を試みた研究

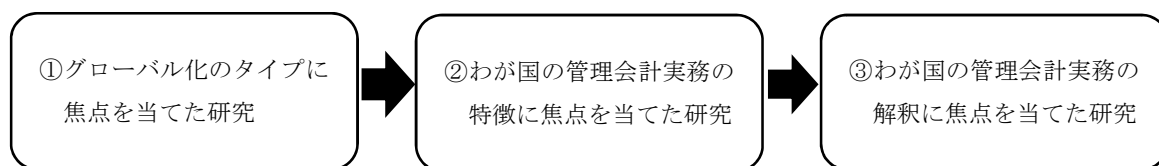
近年、中川の一連の研究を通じた実態把握を受けて、欧米の管理会計研究で利用される概念を用いて、グローバル化する日本企業の管理会計実務を解釈する研究が登場し始めている。例えば、中川ほか〔2013〕は、海外子会社で実施される管理会計実務を解釈するに当たり、現場の知識を重視して不測の事態への自律的な対応を許容する「イネープリング・コントロール」の概念が適用可能であることを主張している。具体的には、質問票調査の回答結果を利用して、「イネープリング・コントロール」の設計原理である「リペア（注意喚起や問題解決）」「内部透明性（業務プロセス内部の可視化）」「全体透明性（業務プロセス相互や全体プロセス可視化）」「柔軟性（従業員の裁量の許容）」が、管理システムの「公式化」とどのように関連するのかを分析している。分析の結果、彼らは、「リペア」「内部透明性」「全体透明性」が、管理システムの「公式化」と正に関連していることを明らかにしている。

また、窪田ほか〔2014〕は、複数の異なる要請に同時に取り組むことで生じる「テンション」に注目し、日本企業の海外子会社に対する管理

メカニズムについて検討している。彼らは、三つの日本企業（A社からC社）を対象としたインタビュー調査を基礎に、マトリックス構造への転換に伴う事業軸とエリア軸との対立（A社）、技術開発の自律性と全社的な経営との対立（B社）、現地顧客への対応と効率性の確保との対立（C社）というように、テンションの構成要素が企業ごとで異なることを明らかにしている。さらに、彼らは、管理会計実務がこれらのテンションの実現に関連していることを、欧米の管理会計研究で広く知られる概念である「結果コントロール（計画策定と業績評価など）」「プロセス・コントロール（重要事項の調整と介入など）」「文化コントロール（経営理念など）」を用いて説明している。

以上、企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究の進展について整理してきた。ここから、第一に、1990年代を中心として日本企業のグローバル化のパターンに注目した研究が登場し、グローバル企業の管理会計が新たな研究テーマとしてわが国で認知されるに至ったこと、第二に、海外子会社での管理会計実務の修正や、日本本社による人事の関与など、日本企業で見られる管理会計実務の特徴を記述した研究が2000年代を中心に進展してきたこと、第三に、「イネープリング・コントロール」「結果コントロール」「プロセス・コントロール」「文化コントロール」といった欧米の管理会計研究の概念を用いて、グローバル化する日本企業の管理会計実務の解釈を試みた研究が近年登場していることが、それぞれ理解できる。図1は、これまでのわが国における研究の進展を表したものである。

図1 企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究の進展



筆者作成

### Ⅲ 企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究の課題

企業活動のグローバル化を取り扱ったわが国の管理会計研究は、前述のとおり着実に蓄積されている。すなわち、国際経営の知見に依拠した研究を端緒として、実態の解明に関わる継続的な調査が実施され、近年では実態の解釈という段階へ移りつつあるといえる。

実態の解釈に焦点を当てた近年の研究は、日本企業で見られる管理会計実務の特徴を日本独自のものとしてとらえるのではなく、欧米の管理会計研究において利用される概念を基礎に説明し、他の管理会計研究との関連でそれぞれの研究の発見事項を位置づけようとしている点で、学術上の貢献を強く意識したものであると評価できる。その一方で、これらの研究は、おもに管理会計実務そのものに検討の範囲を限定しているため、いくつかの課題を残している。

企業活動のグローバル化は、コミュニケーションの複雑さ、行動規範や優先順位に対する誤解、国内で蓄積した知識を利用することの困難さといったコンフリクトを、進出先で生じさせる (Adair et al. [2001], Giannetti and Yafeh [2012], 柴ほか [2018], 角ヶ谷 [2019])。そのため、先行研究に見られる海外子会社での管理会計実務の修正や本社による積極的なコントロールは、日本企業がコンフリクトに対応

した結果としてとらえることができる。しかし、①どのような要因が実務の修正に影響を与えているのか (管理会計実務の影響要因)、また、②こうした修正がどのような帰結をもたらすのか (管理会計実務の帰結) といった課題については、現時点で十分に明らかにされていない。ここでは、これらの課題について詳述する。

#### 1. グローバル企業の管理会計実務の影響要因

グローバル企業の管理会計実務に影響を与える要因については、欧米の管理会計研究で盛んに議論されてきた (坂口 [2013])。例えば、Chow et al. [1996] は、Hofstede [1980] の国民文化の要因を基礎として、利益センターにおける管理会計実務の国別の差を分析している。米国と日本の電機企業を対象とした調査を分析した結果、彼らは、「不確実性の回避」や「権力の格差」の程度が高い日本の方が、米国に比べて手順のコントロールや会議での指導を通じたコントロールが積極的に実施されていることを明らかにしている。さらに、Harrison [1993] は、シンガポールとオーストラリアを対象に、業績評価に関わる会計指標の利用がもたらす影響について検討している。その結果、彼は、「権力の格差」が高く「個人主義」が低いシンガポールで、会計指標の利用程度の高さが従業員の低い緊張感と高い満足感を生じさせるのに対して、「権力の格差」が低く「個人主義」が高いオーストラリアで、逆に会計指標の

利用程度の低さが従業員の低い緊張感と高い満足感をもたらすことを報告している。

また、欧米の管理会計研究は、国民文化に限らず、他のさまざまな要因が管理会計実務に影響を与えることを示している<sup>6)</sup>。例えば、Van der Stede [2003] は、37社153事業部門から収集したデータをもとに、予算管理（予算の強調、予算の詳細さ、予算に関わるコミュニケーション）と報酬システム（成果ベースの報酬、公式ベースのボーナス、事業単位ベースのボーナス）の国別と企業別の差を分析している。分析の結果、彼は、企業別における予算管理と報酬システムの差が広く見られたのに対して、国別の差がそれほど見られなかったことを指摘している。さらに、Leach-López et al. [2007] は、米国とメキシコに位置する米国企業のデータを利用して、参加型予算が成果（満足度）に及ぼす影響の差について検討している。検討の結果、彼らは、両国ともに予算への従業員の参加が満足度を向上させる傾向にあるものの、米国では、従業員の参加が直接的に従業員の満足度に正の影響を与えるのに対して、メキシコでは、参加が情報収集やコミュニケーションを通じて従業員の満足度に正の影響を与えることを明らかにしている。また、彼らは、メキシコで見られる傾向が、組織での上司との心理的距離（上司との国籍の差や言語併用の可能性など）の大きい場合に顕著であることを指摘している。これに加えて、Jansen et al. [2009] は、文化的な要因（Hofstedeの「男らしさ」と「長期志向」）や制度的な要因（雇用条件、税率、報酬システムに対する経験）の異なる米国とオランダを取り上げ、両国における報酬システムの差について検討している。自動車ディーラーから入手したデータを分析した結果、彼らは、オランダでは報酬全体に占めるボーナスの割合が米国と比べて小さいことや、ボーナス算定の

基礎が複雑であることを報告している<sup>7)</sup>。

これらの欧米における研究蓄積は、わが国の管理会計研究者が管理会計実務の影響要因を考慮する上で有益である。すなわち、これらの研究を参考にすることで、日本企業の海外子会社での管理会計実務（人事、長期経営計画、製品企画など）が、文化的な要因（国民文化など）、制度的な要因（雇用条件など）、環境要因（不確実性など）、企業固有の要因（戦略、組織など）からどのような影響を受けているのかを理解できるようになると思われる<sup>8)</sup>。そのため、グローバル企業にかかわる欧米の管理会計研究、さらには、国境、戦争の期間、言語の類似性、宗教の類似性、法律の類似性、遺伝・肉体の類似性、輸送コストの大きさ、報道の頻度などといった要因を考慮した隣接領域の研究（例えば、Guiso et al. [2009] など）をふまえながら、影響要因と管理会計実務との関連性を検討することが必要になると考えられる。

## 2. グローバル企業の管理会計実務の帰結

わが国の先行研究を見ると、日本企業は、進出先の状況に合わせて、海外子会社の管理会計実務の修正を行うとともに、日本本社によるコントロールを積極的に実施していることがうかがえる<sup>9)</sup>。このことは、コミュニケーションの困難さや誤解といった進出先でのコンフリクトに対応し、企業全体としての統一性を保持しようとする日本企業の姿を表していると考えられる。しかし、こうした日本企業での取り組みがどのような帰結をもたらすのかについては、不明確な部分が多い。とりわけ、文化的な要因や制度的な要因などを背景とした海外子会社での実務の部分的な修正と、本社による積極的なコントロールを通じた全体としての統一性の維持が、どのような負担（コスト）を

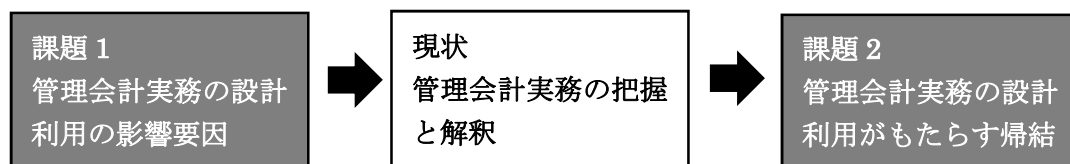
生じさせているのかという点については、グローバル化する日本企業の実態をより具体的に把握する上で検討すべき問題である。

企業活動のグローバル化に伴うコストについては、隣接領域の研究である Larsen et al. [2013] が参考になる。彼らは、進出先で事業支援のためのサービスを調達する場合に、事前の予測よりも多くのコストがかかる傾向があると主張している。また、彼らは、531の海外進出事例を分析し、サービスの提供プロセスやその構造が複雑であるほど、事前の予測よりも多くのコストが生じることを明らかにしている。また、管理会計実務の設計や運用に伴うコストについては、企業間取引を取り扱った管理会計研究である Anderson and Dekker [2005] が有益な示唆を与えてくれる。彼らは、オランダの中小企業における IT 関連の調達取引のデータを基礎として、取引リスクが高まれば、取引を管理するための契約の内容が複雑になる

と指摘している。これに加えて、彼らは、契約の内容が複雑になるほど、取引相手との交渉や契約作成のための時間が長くなり、契約締結のためのコストが多くかかることを明らかにしている。

これまでのわが国の管理会計研究は、管理会計実務そのものに焦点を当て、多くの知見を提供してきた。しかし、これまでの知見を概観すると、日本企業は、本社によるコントロールのために進出先での管理会計実務の修正を限定的なものとし、結果として多くのコストを生じさせていることも想定できる<sup>(10)</sup>。そのため、管理会計実務の設計や利用に影響を与える要因だけでなく、実務の設計や利用がもたらす帰結を含めて検討することが、学術上だけでなく、実務上の貢献を高める上で必要になると思われる。図2は、これら二つの課題を、研究の現状との関連で表したものである。

図2 企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究の課題



筆者作成

### 3. 課題の検討を通じたインプリケーション

図2に示すように、日本企業の管理会計実務そのものに範囲を限定するのではなく、その影響要因や帰結を含めて検討するという試みは、最近の欧米の研究で登場している。例えば、Dekker et al. [2018] は、企業間取引における契約に焦点を当て、日本企業が国内でアウトソーシングする場合と、進出先であるオランダで

現地企業からアウトソーシングする場合とを取り上げ、取引リスクに関わる要因（取引コスト経済学を基礎とする取引規模、資産特殊性、環境不確実性、モニタリング上の問題や、その他の要因である複雑性、取引相手間での競争の程度など）の影響を制御した上で、両者における契約の特徴（契約の複雑さ、契約の期間、更新規定の明確さ、契約の柔軟さ）や、契約締結に関連する負担である契約コストがどのように異なるのかを分析している。図3は、彼らが



提示した分析モデルを、図2に対応するように修正したものである。

図3 進出先、契約の特徴、契約コストの関連性



Dekker et al. [2018], p.50 を参考に筆者作成

オランダに進出する子会社のデータ（44社）と、傾向スコア・マッチングの手続を経た日本本社のデータ（88社）とを比較した結果、彼らは、進出先であるオランダのアウトソーシングの方が、契約の期間が短く、更新規定が明確で、契約の柔軟性が低いことを指摘している<sup>(11)</sup>。これは、海外子会社で生じるコンフリクトに対応するために、日本企業が期間、更新規定、柔軟さなどの点で契約を修正していることを表しているといえる。また、彼らは、取引相手の機会主義的な行動を制御する上で重要な役割を果たす契約の複雑さについて、有意な差が両者で見られないものの、進出先であるオランダで多くの契約コストを生じさせていることを、追加的な分析（具体的には、進出先のアウトソーシングと契約の特徴との交互作用項を用いた分析）から明らかにしている。これは、日本企業が企業全体としての統一性を維持するために、コントロールの根幹に当たる契約の複雑さについて、国内のアウトソーシングと同程度のものを海外子会社でも要求するものの、こうした取り組みが、結果的に多くの負担を生じさせていることを示唆していると解釈できる。

以上、管理会計実務に影響を与える要因やその帰結を含めて検討することの必要性、さらに、これらの課題を検討することによる新たな

知見の提供可能性を詳述してきた。このように、影響要因や帰結を含めることで、わが国の管理会計研究は、グローバル企業の管理会計の実態の具体的な説明が一層可能となり、学術上や実務上の発展にさらに貢献できるようになると思われる。そこで、今後は、近年のわが国における研究動向で見られるように、欧米の管理会計研究で利用される概念を導入しつつ、図2で提示した課題を射程に入れて、グローバル化が進展する日本企業を対象とした管理会計研究を蓄積していくことが求められる。

ただし、この場合、欧米の管理会計研究で見られる概念を利用するだけでなく、日本企業の実態の説明に適したものを選択することが重要になるだろう。例えば、近年の欧米の管理会計研究では、他の企業の「模倣」が、実務の設計や利用に影響を与えていると指摘されている（Rusen and Stouthuysen [2017]）。また、予算管理、業績管理、報酬システムなどの公式システムだけでなく、価値や規範の共有、自発的なミーティング、非公式の情報収集といった「関係契約」が、実務の重要な部分であると強調されている（Grafton and Mundy [2017]）。こうした模倣や関係契約は、日本企業の実務の説明にあてはまるのが予想されるため（Belderbos and Heijltjes [2005], Chow

et al. [1999]), わが国のグローバル管理会計研究にとって有望な視座になると思われる。

## IV おわりに

本研究では、企業活動のグローバル化に関わるわが国の管理会計研究の動向について整理し、取り組むべき課題の導出と検討を通じて、提供しうるインプリケーションを明らかにしてきた。企業活動のグローバル化を対象としたわが国の管理会計研究は、グローバル化のパターンに注目した研究、日本企業の管理会計実務の特徴を記述した研究、日本企業の管理会計実務の解釈を試みた研究というように、着実に進展してきた。しかし、これまでの研究は、日本企業の管理会計実務そのものに検討の範囲を限定してきたため、管理会計実務の修正に影響を与える要因や、実務の修正がもたらす帰結を、十分に検討してこなかったといえる。そこで、本研究は、これらの課題を詳述するとともに、最近の研究動向をふまえて、影響要因や帰結を含めて検討することによる学術上や実務上の貢献可能性を明らかにしてきた。

日本企業のグローバル化の進展に伴い、研究テーマとしてのグローバル企業の管理会計はさらに重要になると思われる。それゆえ、日本企業の実態をふまえつつ、これを適切に解釈するために、欧米の研究などで利用されている概念を選択して、国内だけでなく海外にも研究成果を発信していくことが、今後望まれるだろう。

### 注

- (1) 管理会計に限らず、企業活動のグローバル化が会計学全般に対して与える影響を検討したものとして、柴ほか [2018], 角ヶ谷 [2019] がある。
- (2) 岩淵は、グローバル化の進展に伴う日本企業の理想的な方向性について、企業間関係との関連

でも考察している。詳しくは、岩淵 [1996] を参照。

- (3) 海外子会社の管理会計実務が進出先に適合するように修正されるという指摘は、欧米の管理会計研究で見られる。例えば、Chow et al. [1999] は、現地企業（台湾企業）と在外子会社（米国企業、日本企業）の管理会計実務の運用、設計、選好を比較し、在外子会社（とくに米国企業）が現地企業に概ね類似していることを指摘している。
- (4) 海外子会社における経営理念の浸透については、加登 [1993] の英国日産のケースが参考になる。ここでは、海外子会社での経営理念の浸透に関連するコンフリクトの発生や、その解消のプロセスが記述されている。
- (5) 日本本社による海外子会社の人事への関与については、Belderbos and Heijltjes [2005] が参考になる。彼らは、日本企業において、人材の派遣を通じた在外子会社のコントロールを積極的に実施する傾向があることを指摘している。
- (6) Hofstede の国民文化については、文化の概念が狭隘である点、測定尺度が不安定である点、選択上のバイアスが危惧される点といった批判がある (Harrison and Mckinnon [1999], Leach-López et al. [2007], O'Connor [1995])。そのため、欧米の管理会計研究では、国民文化を直接的に取り上げるのではなく、他の要因を含めて議論する傾向が強まっている。具体的には、後述の Jansen et al. [2009] を参照。
- (7) 同様の分析を拡大したものとして、Merchant et al. [2011] があげられる。
- (8) このような問題意識を持つ研究は、近年、わが国においても登場し始めている。例えば、西居 [2018] は、日本本社と進出先との文化的距離、経済的距離、政治的距離が業績管理に与える影響について分析している。
- (9) 例えば、Chow et al. [1996] は、米国が日本よりも「個人主義」の傾向が強いにもかかわらず、日本企業におけるコントロールが米国企業のそれと比べて全般的にタイトであることを報告している。また、近年のわが国の管理会計研究でも、鬼塚 [2018] に見られる業績管理での広範なコミュニケーションなど、日本本社による海外子会社の積極的なコントロールを示唆する指摘が見られている。
- (10) これに関連するものとして、前述の Chow et al. [1999] がある。彼らは、日本企業が進出先（台湾）の状況に合わせて管理会計実務を修正するものの、その範囲は部分的であり、大幅に修正する米国企業と異なることを指摘している。

(11) また、彼らは、全サンプル（オランダ 44 社、日本 169 社）を用いた同様の分析を追加的に実施し、結果が大きく変わらないことを確認している。

## 参考文献

- Adair, W. L., Brett, J. M. and Okumura, T. [2001], “Negotiation Behavior When Cultures Collide: The United States and Japan,” *Journal of Applied Psychology*, Vol. 86, No. 3, pp. 371-385.
- Anderson, S.W. and Dekker, H.C. [2005], “Management Control for Market Transactions: The Relation between Transaction Characteristics, Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance,” *Management Science*, Vol. 51, No. 12, pp. 1734-1752.
- Bartlett, B.A. and Ghoshal, S. [1989], *Managing across Borders: The Transnational Solutions*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- Belderbos, R. A. and Heijltjes, M. G. [2005], “The Determinants of Expatriate Staffing by Japanese Multinationals in Asia: Control, Learning and Vertical Business Groups,” *Journal of International Business Studies*, Vol. 36, No.3, pp. 341-354.
- Chow, C. W., Kato, Y. and Merchant, K. A. [1996], “The Use of Organizational Controls and Their Effects on Data Manipulation and Management Myopia: A Japan and U.S. Comparison,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No.2-3, pp. 175-192.
- Chow, C. W., Shields, M. D. and Wu, A. [1999], “The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 5-6, pp. 441-461.
- Dekker, H. C., Kawai, T. and Sakaguchi, J. [2018], “Contracting Abroad: A Comparative Analysis of Contract Design in Host and Home Country Outsourcing Relations,” *Management Accounting Research*, Vol. 40, pp. 47-61.
- 外務省領事局政策課 [2016]『海外在留邦人数調査統計—平成 29 年要約版—』外務省領事局政策課。
- Giannetti, M. and Yafeh, Y. [2012], “Do Cultural Differences between Contracting Parties Matter?: Evidence from Syndicated Bank Loans,” *Management Science*, Vol. 58, No. 2, pp. 365-383.
- Grafton, J. and Mundy, J. [2017], “Relational Contracting and the Myth of Trust: Control in a Co-Operative Setting,” *Management Accounting Research*, Vol. 36, pp. 24-42.
- Guiso, L., Sapienza, P. and Zingales, L. [2009], “Cultural Biases in Economic Exchange?” *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 124, No. 3, pp. 1095-1131.
- Gupta, A. K. and Govindarajan, V. [1991], “Knowledge Flows and the Structure of Control within Multinational Corporation,” *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 4, pp. 768-792.
- Harrison, G. L. [1993], “Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluative Style: The Influence of National Culture and Personality,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 4, pp.319-339.
- Harrison, G. L. and McKinnon, J. L. [1999], “Cross-Cultural Research in Management Control Systems Design: A Review of the Current State,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 5-6, pp. 483-506.
- Hofstede, G. H. [1980], *Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Value*, Sage Publications, Beverly Hills, CA.
- 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—アンケート調査の分析結果を手掛かりとして—」『会計』第 144 巻第 1 号, 69-80 頁。
- 岩淵吉秀 [1996]「企業間ネットワークの形成と変革—グローバル時代の戦略創造—」『Business Insight』第 4 巻第 2 号, 38-47 頁。
- Jansen, E. P., Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. [2009], “National Differences in Incentive Compensation Practices: The Differing Roles of Financial Performance Measurement in the United States and the Netherlands,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 1, pp. 58-84.
- 加登豊 [1993]『原価企画—戦略的コストマネジメント—』日本経済新聞社。
- 窪田祐一・近藤隆史・伊藤正隆・西居豪・中川優 [2014]「グローバル企業におけるテンションとコントロール・パッケージ—3 社の比較ケース—」『原価計算研究』第 38 巻第 2 号, 39-51 頁。
- Larsen, M. M., Manning, S. and Pedersen, T. [2013], “Uncovering the Hidden Costs of Offshoring: The Interplay of Complexity, Organizational Design, and Experience,” *Strategic Management Journal*, Vol. 34, No. 5, pp. 533-552.
- Leach-López, M. A., Stammerjohan, W. W. and McNair, F. M. [2007], “Differences in the Role of Job-Relevant Information in the Budget Participation-Performance Relationship among U.S. and Mexican Managers: A Question of Culture or Communication,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 1, pp. 105-136.
- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. and Yu, Z. [2011], “Performance Measurement and Incentive Compensation: An Empirical Analysis

- and Comparison of Chinese and Western Firms' Practices," *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 4, pp. 639-667.
- 中川優 [1997] 「在米日系企業における管理会計実践」『松山大学論集』第 9 卷第 3 号, 127-140 頁。
- 中川優 [2002] 「在欧日系企業における管理会計システム—アンケート調査の結果から—」『同志社商学』第 54 卷第 1-3 号, 370-386 頁。
- 中川優 [2003] 「在外日系企業における製品開発と原価企画」『同志社商学』第 54 卷第 4 号, 111-122 頁。
- 中川優 [2004] 『管理会計のグローバル化』森山書店。
- 中川優 [2010] 「グローバル企業の業績管理」(谷武幸・小倉昇・小林啓孝編著『体系現代会計学第 10 巻 業績管理会計』) 中央経済社。
- 中川優 [2013] 「海外子会社マネジメントの実態—アンケート調査の結果から—」『同志社商学』第 64 卷第 5 号, 247-264 頁。
- 中川優・近藤隆史・西居豪 [2013] 「海外子会社マネジメントの分析フレームワーク—イネープリング・コントロールの適用可能性—」『会計』第 184 卷第 1 号, 110-124 頁。
- 西居豪 [2018] 「距離が業績評価に及ぼす影響」『管理会計学』第 26 卷第 1 号, 3-21 頁。
- O'Connor, N. G. [1995], "The Influence of Organizational Culture on the Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese Managers," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 5, pp. 383-403.
- 鬼塚雄大 [2018] 「本社による在外子会社の業績管理—業績管理システムの運用への着目—」『原価計算研究』第 42 卷第 1 号, 58-70 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 22 卷第 1 号, 36-50 頁。
- Rusen, E. and Stouthuysen, K. [2017], "Misaligned Control: The Role of Management Control System Imitation in Supply Chain," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 61, pp. 22-35.
- 坂口順也 [2013] 「グローバル化とマネジメント・コントロール・システム—欧米の研究動向を中心に—」『現代社会と会計』第 7 号, 15-29 頁。
- 柴健次編著 [2018] 『グローバルビジネスの会計課題に関する研究—2018 年度最終報告—』国際会計研究学会研究グループ報告資料。
- 清水孝 [1999] 「多国籍企業における業績評価および国際振替価格」『早稲田商学』第 381 号, 93-118 頁。
- 清水孝 [2000] 『経営競争力を強化する戦略管理会計』中央経済社。
- 角ヶ谷典幸 [2019] 「経済のグローバル化と会計上のコンフリクト」『国際会計研究学会年報』近刊。
- Van der Stede, W. A. [2003], "The Effect of National Culture on Management Control and Incentive System Design in Multi-Business Firms: Evidence of Intracorporate Isomorphism," *European Accounting Review*, Vol. 12, No. 2, pp. 263-285.

(付記) 本研究は、国際会計研究学会第 35 回全国大会での統一論題報告を基礎に作成したものである。本研究の作成にあたり、角ヶ谷典幸先生 (名古屋大学)、草野真樹先生 (京都大学)、矢澤憲一先生 (青山学院大学)、菅原智先生 (関西学院大学) からご指導を賜りました。また、報告について、中野貴之先生 (法政大学) から貴重なコメントを頂きました。ここに記して感謝申し上げます。なお、本研究は、科学研究費による研究助成 (基盤研究 (C) : 研究課題番号 17K04085) の成果の一部である。