

VI 研究グループ報告（最終報告）

## 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 努（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を異文化対応の会計課題として接近した研究である。グローバルにビジネスを展開する企業は、進出先で文化の壁に遭遇するため、文化問題を意識するようになる。遭遇する文化は、国家の範囲を超えることもあるし、一つの国家の内部に複数存在する場合もある。企業は、グローバルにビジネスを展開しつつも、ローカルに対応するという現実的な経営問題に直面する。その現実的な経営問題を文化問題として認識するとき、我々は新しい接近法を手に入れたことになる。この新しい接近法が会計で適用されるとき、異文化会計（cross cultural accounting）が成立する。ここでは文化と会計、すなわち文化の相違という環境制約とローカルにビジネスを適合させるという企業の会計行動を研究対象とすることになる。以上要するに、国家と会計の関係を意識した国際会計、市場と会計の関係を意識したグローバル会計に対して、我々は文化と会計の関係を意識した異文化会計の確立のための基礎研究を行うのである。

## 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。中間報告においては、異文化理解というキーワードで課題に迫った。異文化理解という視点を柴が提示し、異文化理解と管理会計につき、高橋、小澤・松本、飛田が迫った。さらに、異文化理解と財務会計につき、林、仲尾次・宗田、小形が、最後に異文化理解と会計という一般問題に工藤が迫った。

最終報告では、異文化理解から一步進めて、異文化会計の成立可能性を探った。この異文化会計は、国境（あるいは政治）を意識した国際会計、ボーダレス市場（あるいはグローバル経済）を意識したグローバル会計との対比でいえば、国家とは範囲の異なる文化圏（あるいは共通の価値観）を意識した新しい研究領域に迫ろうとした。

その最終報告書の構成は以下のとおりである。

- 第1章 異文化会計という接近法（柴）
- 第2章 言語・文化・会計の相互関係に関する基礎理論（工藤）
- 第3章 グローバルビジネスと財管一致の会計システム  
—財務会計のリンクと管理会計のリンク（高橋）
- 第4章 中小製造業における経営の現地化と管理会計システムの適合  
—株式会社西部技研の中国子会社（現地法人）を事例として（飛田）
- 第5章 海外進出子会社の会計行動から見える異文化会計  
—台湾とシンガポールを事例として（仲尾次・宗田）

第6章 わが国企業の海外子会社におけるGCMの適用状況

—シンガポール子会社を中心に（小澤・松本）

第7章 ロイヤルティの経営戦略上の意義と会計・税務問題（小形）

第8章 グローバルビジネスとIFRS適用（林）

## II 異文化会計という視点

異文化会計という発想にたどり着くにはそれなりの背景がある。日本企業の海外進出の実態（現地法人の分布）を確認すると全世界的に展開していないことに気づく。東洋経済新報社の『海外進出企業総覧 2018年版』に基づいて分布を確認したところ、国別の進出先上位15は、中国、アメリカ、タイ、シンガポール、香港、インドネシア、台湾、ベトナム、マレーシア、韓国、イギリス、インド、ドイツ、オーストラリア、フィリピンである。また、業種別の順位は、電気機器卸売、電気機器、輸送機器、機械卸売、化学、機械、他サービス、統括会社、情報・システム・ソフト、化学卸売等と続く。このように、進出国ではアジアに集中しているという特徴がある。そして、業種別では製造業が多いことに気づく。このような傾向があるということは、進出しやすい地域や業種があるということを示唆している。それはなぜかという疑問が生ずる。

我々の疑問にヒントを与えてくれる調査研究「世界価値観調査」（WVS, World Values Survey）というものがある。WVSのユニークな表示手法にカルチュラルマップがある。複数の国家が同じ価値を有するグループに括られている。そのグループは図表1に示すことができる（池田謙一（2016）を参考に柴が作成）。

図表1 『世界価値観調査』のカルチュラルマップに登場するグループ

|                   |                                    |
|-------------------|------------------------------------|
| Orthodox          | ロシア, ウクライナ, ブルガリア, ボスニア, アルバニアなど   |
| Catholic Europe   | フランス, スペイン, ベルギー, ギリシャ, ポルトガルなど    |
| Protestant Europe | ドイツ, スウェーデン, オランダ, スイス, デンマークなど    |
| Baltic            | リトアニア, ラトビア, エストニア                 |
| African-Islamic   | イラク, ナイジェリア, 南アフリカ, エチオピア, ザンビアなど  |
| English Speaking  | アメリカ, イギリス, オーストラリア, カナダ, アイルランドなど |
| Latin America     | アルゼンチン, ブラジル, チリ, メキシコ, コロンビアなど    |
| Confucian         | 日本, 中国, 台湾, 香港, 韓国                 |
| South Asia        | インド, タイ, ベトナム                      |

国名は日本企業の進出先 Top 15 に入る国々。  
 国名は後述の富の分配で取り上げられる6カ国。

カルチュラルマップによると、日本企業は、英語圏の国々、儒教の国々、東南アジアの国々に進出している傾向が明らかになる。網掛けをした6カ国は、池田謙一（2016）で「富の分配」価値観比較で対照された6カ国である。詳細は同書にゆだねるが、価値観の異なる国々への日本企業の進出は少ない。ただ、価値観の相違を乗り越えて、アメリカと中国へ進出している事実は興味あるところである。

以上の実態から、我々は、「国際」と「グローバル」と「異文化」を区別することにした。その上で、以下のような特徴を有する接近法を採用することとなる。

① 異文化コミュニケーションの促進要因としての会計という見方

日本企業が異文化を理解し、そこで生じた会計課題にいかに対応するかが関心の対象となる。この領域ではもっぱら管理会計の積極的利用という具体例が注目される。

② 異文化コミュニケーションの阻害要因としての会計という見方

海外進出先組織が現地で政府からどのような会計上の規制を受けるのか、会計関連事項と

して税制上の規制を受けるのが深刻になる可能性がある。

③ 検討対象は日本企業である。

世界中の海外進出の一般理論ではなくて、我々の関心は日本企業にある。関連して他国の会計制度等に関心を寄せることもある。日本企業の現地におけるマネジメントの特徴がどこにあるか、一見会計問題でないと見えても、会計情報の活用を前提としてマネジメントが考えられている。可能であれば、こうした事例を整理したい。

### III 異文化会計の基礎理論

工藤は「異文化会計」という接近法を機能させるために準備作業として、「文化」と「会計」を「言語」でつないで分析する。会計は言語であるという所説に触れながら、複式簿記誕生以前の会計（結繩等による会計記録）が文字の発明以降に複式簿記という技術によって「標準化」される。しかし、本来中立的な複式簿記を機能させるのに会計基準が生まれるが、その会計基準は多様化する性格を有している。標準化

された複式簿記という技法は異文化コミュニケーションの促進要因となろう。一方で、多様化した会計基準は異文化コミュニケーションの阻害要因となる。その多様化した会計をIFRSによって統一化するという動きは、比較可能性を求めた標準化の動きである。言語的には比較可能性を確保することがコミュニケーションを可能にするからである。

つぎに、工藤は、文化と会計の関係に関心を寄せる。先行研究において文化を扱う研究が少ないが、「会計は文化の産物である」とするバイオレット、ホッフステッド、グレイらの所説を紹介する。日本の会計の制度変化を研究してきたマッキノン<sup>1)</sup>は、日本の財務報告規制の特質が、第1に政府（すなわち国家指導者）が有する道徳的な基礎、第2に強固な集団意識、そして第3に調和を壊さないことなどから構成される日本の文化であるとする。さらに、会計と文化の相関関係について理論的に考察したのがグレイの論考である。文化を構成する要素を定量的な指標として表現しているホッフステッドの理論は、特定の国家における会計の価値観はそれぞれの社会における価値観と関連し、会計制度や実践の形成に影響を与えているという。その他、会計という技術の国際移転などの説にも触れるが、人類学的、文化論的、社会システム論的な研究からは、文化の多様性に起因する会計の多様性が説明される。先にみたように言語としては標準化が望ましく、いましがた見たように文化は多様なのであるから、ありのままの文化が受け入れられるのが良いという文化相対主義が生まれる。そこで、言語と文化の関係に触れられる。言語は標準化されるのが望ましいという見方がある一方で、文化と同じく言語はそれが用いられる環境等を背景に多

様なものであるから、ありのままに受け入れられるのが良いという言語相対主義が生まれる。

工藤は標準化のメリットと相対主義の重要性を認めて、以下のような課題を提示する。

#### ① 会計によるコミュニケーションの重要性認識の共有

会計言語以上のコミュニケーションは存在しないという信念を有することが重要である。会計を中心に置いた経営哲学や経営理念を有していることがグローバルに活動を展開する企業にとっては前提となるだろう。

#### ② 言語の選択

会計はもちろんのこと、ビジネス現場での使用するすべての言語は同期されるべきである。会計言語を含めて、特定の集団内で使用される言語には多分に固有の意味内容を持つ専門用語（組織内方言）が存在する。組織文化を損なわない程度に、それら組織内方言をあらためていくことが必要かもしれない。

#### ③ 翻訳問題

母語でない言語を用いなければならない場合、翻訳作業が必要となる。一般に問題になるように、翻訳の過程で意味内容の変質などがないように注意する必要がある。

#### ④ 教育

異文化環境のもとで、とくに組織内部での会計コミュニケーションを促進させようとする場合、構成員間での理解可能性あるいは受容可能性を高める必要がある。そのためには、会計に関する継続的な教育が集団内で行われることが求められるだろう。

以上、文化相対主義、言語相対主義に立つとしても、多様性の背景にある重要な文化を損なわない程度に、標準化・共通化をめざす必要性があると唱えている。

## IV 会計研究における多国籍企業立地選択論

林は、柴と工藤が指摘した文化の多様性について、IFRS 適用との関係で論じる。即ち、多様性よりも標準化が望ましいと判断されるとき IFRS 適用が加速する。そのことをマクロ経済ベースで分析を試みる。

林は、検討に先立ち、日本企業の海外進出の形態・戦略を輸出、ライセンス、および外国直接投資 (FDI) に区分した。日本企業の海外進出先の 6 割以上はアジア地域である。OECD は FDI に関する豊富なデータを蓄積している。OECD に加盟している日本以外のアジア地域の国は韓国のみであるので、日本企業の韓国進出動向の分析に的を絞った。東洋経済新報社の『海外進出企業総覧 (国別編)』によると、韓国の IFRS 強制適用 (アドプション) 開始の 2011 年に、韓国進出日本企業が 50 社を超えたが、その後は減少傾向にある。韓国進出企業の大半は上場会社であり、非上場会社であっても親会社が上場会社であるケースも見られた。現地市場の開拓、国際的な流通・生産ネットワークの構築を投資目的として掲げる企業が多く、逆輸入を投資目的と明記したのは 2 社のみであった。

IFRS 任意適用容認後、日本企業の韓国証券市場への新規参入が活発化すると予想した。しかし、韓国証券市場に上場している日本企業は、SBI FinTech Solutions 株式会社 (親会社は東証 1 部上場の SBI ホールディングス) が設立した AXES Korea Co., Ltd. (新興企業向けの KOSDAQ に上場) のみであった。翻って日本の証券市場に目を転じると、外国企業 (韓国企業 POSCO を含む) の東証からの撤退が相次ぎ、東証の外国株は 6 銘柄のみである。IFRS の任意適用開始は、外国企業の東証誘致、日本

企業の外国証券市場上場の呼び水とはなっていない。

林は分析手法を多国籍企業の立地論に求める。従来、多国籍企業の立地選択論、FDI の決定要因分析は国際金融論、国際貿易論、国際経済学、国際経営学の主要な研究テーマの一つとなってきた。一方、会計研究者は FDI の決定メカニズムの解明は守備範囲外と捉えてきた。しかし、IFRS の世界的普及を契機に、会計研究者も IFRS の FDI 促進機能の有無について検討するようになってきたのである。林は会計学者のこれら新しい所説にふれながら、一連の研究では、IFRS アドプション前後を比較し、発展途上国に関しては、IFRS のアドプションは FDI にプラスに作用すると推計されたという結論を紹介している。

## V IFRS による標準化世界における財管一致論

文化の差異は解消しないまでも言語としての会計は標準化の道を歩み始めている。IFRS というムーブメントが進行する中で、財管一致が主張されるようになってきた。

高橋は、正司 (2012) を参照しつつ、次のように説明する。IFRS では、投資家の立場が重視されており、そのために投資家と経営者の情報の非対称性を解消することが重要であると考えられている。経営者が経営判断に用いる情報と、投資家へ開示される財務会計の情報を整合させるような会計処理が要請される。IFRS でいわれている「経営実態に基づき自社で判断する部分」は、経営者が経営上の意思決定を行い、業績を評価するための方法を用いて決定することが求められているという制度会計のあり方が、いわゆるマネジメント・アプローチと呼ばれるものである。つまり、会計の標準化が

現実化しつつある現在、それゆえにこそ構想されうる財管一致があるという。

異文化会計が、「グローバルに展開しローカルに対応する企業の活動を対象とした、国境に制約されない会計」であるとする、その情報システムとしての一面を成すのは財管一致の会計システムである。これを踏まえて、高橋は、グローバルに組織を結ぶということでは、IFRSと財管一致がもたらす財務会計のリンクと管理会計のリンクの形成が効果的に働く。これは国境を越えたリンクである。ローカルに対応するという点では、財管一致によって在外子会社のアライアンスが促進されるということが期待される。以上の点から、財管一致の会計システムの構築によって、会計が異文化コミュニケーションの促進要因として作用する可能性があるといえる。

## VI グローバル化対応の GCM 論

文化と会計の関係が多様であり、その整理には困難を伴う。この接近法はローカルの文化を重視した場合の課題である。しかし、ローカル文化に対応する前に、企業はグローバルに展開する。こちらからは、理屈の上では、グローバル経営とキャッシュの関係を単純化するという発想が生まれる。この発想は難しくはないけれど、これを実践するのは難しい。つまり、文化の差をマネジメントに反映させる必要が少ないため、グローバルマネジメントの共通手法となりうるという点で理論的には難しくない。反面、現実はこの手法を採用している企業数が非常に少ないという点では実践上の困難が伴うことを暗示させる。

小澤・松本は、グローバル・キャッシュ・マネジメント (GCM) を既に導入している一部の大企業を調査し、実際に GCM としてプーリ

ングやネットィングといった資金管理が行なわれていること、しかし、ERP と GCM との接続までには至っていないことが確認された。

これに対して、中堅企業の海外子会社管理の一貫としての資金管理が、どのように行なわれているか、すなわち GCM (ないし CM) の導入有無と、それら資金データが企業グループ内でモニタリングに活かされるための ERP 導入の実態について、中堅上場企業 2 社と中堅非上場企業 1 社に聞き取り調査を行なった。

その結果、わが国企業は、企業の規模に関わらず、GCM の適用は進んでいないことが判明した。これは、日本企業の資金管理に関する考え方 (姿勢) が GCM に積極的に取り組んでいる我が国の一部の企業及び欧米企業と違う点や、わが国のソフトウェア企業においても ERP の統一も進んでおらず、それらを利用する企業の財務管理体制そのものが十分整っていない点が一因であるように思われる。また制度的には、国境を越えた資金移動に制約が多い (例えば、課税や外為規制の対象となる) ことや、実務的には、子会社管理に対する姿勢や考え方が性善説的な対応に結び付いており、海外子会社経営者にほぼ全権を委ねる形態となっていることが考えられた。しかしながら、海外子会社管理の要諦となるはずの ERP と GCM との接合は、検討対象となっている企業もあるものの、ほぼ関心が払われていないという現実は、それらが未整備による粉飾などの不正を招きかねない。

## VII グローカル対応のロイヤルティ戦略

グローバルに展開しつつ、ローカルの壁に衝突するという例がある。その一つがロイヤルティである。小形は、ロイヤルティをめぐる 2 つ

の側面、すなわち収益獲得の源泉という側面と国際税務戦略の一環という側面、に焦点を当て、これらがどのような会計問題ならびにそれと密接に関連する税務問題を孕んでいるのかを明らかにし、今後検討されるべき課題や論点、さらには仮説の抽出を目的とした、異文化会計の個別論点の研究事例である。

税務コストの圧縮という国際税務戦略に着目した場合、企業は移転価格税制適用のリスクを負っている。海外進出の初期段階では、海外子会社から本国親会社への送金を限定的なものにして、当該子会社が稼得した収益を自社の再投資に回すが、成熟段階に入ると、それまでの親会社による投資資金の回収のため本国親会社への送金を拡大するべくロイヤルティを多くし、その結果、現地国の税務当局と対立するようになるというものである。

他方、収益獲得・拡大の源泉という側面に着目した場合、日本企業は、IFRSと日本基準という会計基準の選択をつうじて会計数値を裁量的に操作している可能性がある。ロイヤルティの会計処理に関しては、日本基準の方がIFRSに比べて、条件付対価ないし条件付取得対価に関連して追加計上されたのれんの支払い分も含めて、その償却期間にわたりののれんの金額だけ費用負担が大きくなるため、利益へのインパクトは大きく、かつ長期間にわたる可能性がある。

最後に、ロイヤルティには2つの側面があるとして、これらは排他的ではないにしても、どちらの側面を重視しているかは、その企業の国際経営戦略上の違いとして説明することができる。しかも、企業の戦略が会計基準の選択に対応する可能性があるため、その結びつきを明らかにする必要がある。子会社の自律性を重視する企業は、IFRSを採用する傾向が強いかもしれない、といった結びつきの解明が待たれる。

## VIII ローカル対応の実際 - 台湾・シンガポールの調査研究

予め仮説を設けるより、聞くことに意義がある。調査研究の基本である。仲尾次と宗田はこれに挑戦した。対象は台湾進出企業とシンガポール進出企業である。

仲尾次・宗田は研究課題を、①日本から海外に進出した企業にとって、現地法人が当該国において社会的規範の一つである会計規制や慣習を含む会計実務にどのように向き合い、そして会計課題についてどのように解決しているのか、②仮に超文化技術＝共通言語としての会計とそうではない会計があるのであれば、その線引きないし見極め方はどこにあるのか、ということに定めた。

しかし、掲げた仮説を証明できるまでの証言が得られなかった。確認できたことは、たとえば、台湾では統一発票制度に基づく会計処理が重要であること、逆に、シンガポールでは市場規制が緩やかであることから、会計課題がほとんど出てこないという点である。また、会計は、異文化コミュニケーションの促進要因としての役割を有しているといえるが、海外進出企業が、現地の会計規制にどう対応しているかについては、各社それぞれの対応であるだろうし、調査では、現地の会計規制に対する課題がほぼ見られなかった。IFRS導入や任意適用を契機として、異文化コミュニケーションの阻害要因としての会計（とりわけ規制面）は解消できていると考える。

このようなインタビューによる研究は、個々の聞き書きでは焦点がぼやけてしまうので、事前に仮説を設けることの重要性を確認できたかもしれない。しかし、体系立てられたケースも、かかるインタビュー調査が基礎にあることを忘れてはならない。

## IX ローカル対応の実際 - 中国のケース研究

飛田は日本企業の海外進出を管理会計の視点から鋭く切り込む。先行研究を踏まえ、分析視点を①中小製造業、②経営の現地化、③管理会計システムの適合に絞り込み、さらに、研究課題を①親会社と子会社のマネジメント、すなわち組織内部のマネジメントの視点から、親会社と海外子会社の関係を統合するのか、分散するのかという点と、②子会社が所在する文化や取引慣行という視点から、管理会計技法を国内（親会社）から海外（子会社や現地法人）に移転するのに際して、その影響をいかに考慮するかといった問題に絞り込んでいる。そして、分析対象に中国に進出した特定企業を充てている。

その結果、明らかになったことは以下の通りである。

- ① 日本本社で用いられているシステムを現地語に変換して移転されているが、業績管理や人事制度の運用を見る限りでは現地における業務の統合と分化、意思決定の集権化と分権化という視点では完全に分離されており、独立性がかなり高い。権限を移譲し、極力現地での判断に委ねることによってテンションをマネジメントしていると言えそうである。
- ② 現地におけるシステム利用のコンテキストとしては、日本本社で長らく利用されてきた経営管理システム（管理会計あるいは生産管理）を基礎としながらも、そうしたシステムを中国現地の状況に適合させて利用しようとしている様子が伺える。中国人の気質、人員や取引先の現地化、発票制度に代表される中国独特の取引慣行などの社会システムに適合させながら、その運用に努めている。

仲尾次・宗田が網羅的に状況を把握しようとする接近法であるのに対し、飛田は理論的枠組みの中で検証しようとするという意味で接近法が異なる。ここでの結論を敷衍できるか否かは検討の余地があるが、ケース研究という意味では異文化会計の一領域を形成しそうである。

## X まとめ

中間報告では異文化理解をキーワードに海外進出に伴う会計課題への接近法を模索した。これに対して、最終報告では、異文化会計の構築を目指してありうる接近法を模索した。主査は接近法を特定せず、しかし、ゆるやかに目指す方向を示すにとどめたが、異文化会計という新領域を開拓するめどがついたのではないかと思う。

文化は多様である。日本から見れば異文化である多様な文化に対応できなければ海外進出は失敗する。一方、会計もまた多様である。しかし、統一を目指してもいる。多様な文化に対する多様な会計の存在というだけでは、学問的な貢献は少ないかもしれない。これに対して、本研究グループのメンバーは、それぞれの観点から異文化会計の構築を目指した。それでいて一定のまとまりを確保できた。本最終報告はその軌跡を示すものである。

最終報告書を読み返し、ここに解説した順番に組み替えるのが良いと判断して、各章を説明した。はじめの4章（柴、工藤、林、高橋）が異文化会計を構築するための基礎を提供し、残りの4章（小澤・松本、小形、仲尾次・宗田、飛田）が、いずれ構築されると期待される異文化会計の枠組みの中で予想される個別論点（前2者）と、ありうる調査法（後2者）に関心が当てられている。特に、飛田を最後に置いたのは、調査から日本企業の行動につき具体的な発

見事項を提示しているという点で、異文化会計研究の今後の在り方を示唆するものとして強調するためである。

### 参考文献

- Bartlett, C. A. and S. Ghoshal (1989) *Managing Across Borders: The Transnational Solution*, Harvard Business School. (吉原英樹監訳 (1990) 『地球市場時代の企業戦略—トランスナショナル・マネジメントの構築』日本経済新聞社)
- Erin Mayor, *The culture map*, Public Affairs <sup>TM</sup>, 2014 (エリン・メイヤー著, 田岡恵監訳, 樋口武志訳, 『異文化理解力』英治出版)。
- Gray, Sidney [1988] “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally,” *ABACUS*, 24(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。)

World Values Survey, <http://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp>。

イ・ヨンスク [1996] 『「国語」という思想：近代日本の言語認識』岩波書店。

池田謙一編著『日本人の考え方 世界の人々の考え方 世界価値観調査から見えるもの』勁草書房, 2016年。

岡野 浩 (1995) 『日本の管理会計の展開』中央経済社。

正司素子 [2012] 『IFRSと日本の経営：何が本当の課題なのか! ?』清文社。

東洋経済新報社, 『海外進出企業総覧 2018 年版』, 2018年6月。

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。