

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2007～2008

課題番号：19530402

研究課題名（和文） 在中国子会社管理会計システムの構築

研究課題名（英文） DEVELOPING THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM OF JAPANESE  
SUBSIDIARIES IN CHINA

研究代表者

中村 博之 (NAKAMURA HIROYUKI)

横浜国立大学・経営学部・教授

研究者番号：20217889

研究成果の概要:本研究では、最近めざましい急進展を見せる在中国日本企業子会社において、数々の成功事例があることから、そのような実態の把握に努めた。さらにそれに基づき、今後の経営環境変化に対応する新たな日本企業子会社の管理会計システムの構築を行った。

交付額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2007年度	1,300,000	390,000	1,690,000
2008年度	1,000,000	300,000	1,300,000
年度			
年度			
年度			
総計	2,300,000	690,000	2,990,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：企業経営国際化、日本の経営、中国子会社、子会社管理会計システム、中国人管理職能力構築、上司・部下権限構造、グローバル責任センター、国際的業績評価会計

## 1. 研究開始当初の背景

日本企業が経営の国際化に積極対応する状況にある中、製造、販売などの諸機能が中国へと移動している。このダイナミックな中国への経営展開において、日本企業は中国子会社という形態で企業経営を行っている。しかし、このような子会社管理に関する研究は人事などが中心で管理会計システムという側面からの研究は不十分であることが研究の動機となった。

## 2. 研究の目的

在中国日本企業子会社企業の経営管理の実態について、継続的に日本企業の中国展開

は進展するものの、それを取り巻く経営状況が激変することもあつてか、その現在の状況を明確に把握しているとは言えない状況にある。これに関して、一般に、企業は戦略の実現に向けた経営管理のための仕組みの1つとして、予算を典型例とする管理会計システムを常時活用し、その達成を目指しているのが実情である。そこで、本研究では、このような経営管理のためのシステムである管理会計に焦点を合わせ、中国という現代の経営国際化の重点地域において、企業の業績向上のため、本社と子会社の調整システムとして、どのような子会社管理会計システムを構築することが必要かを理論と実務から多面

的に検討し、それを提示することとしたい。

### 3. 研究の方法

(1) 在中国の子会社業績管理に貢献する管理会計システムの構築を目指すため、研究アプローチにおいて、管理会計システムの基盤として企業経営に関する理解が不可欠である。そこで、経営的見地から、文化的、地理的な障壁に関する理解を深めるため、従来の国際経営論、および経営戦略論の理論を十分に吟味し、本研究に取り組むこととする。

(2) 本研究では、理論と実務を統合した実践的な子会社業績管理のための管理会計システムを構築することにある。そのためには、理論面については、前述の経営学関連の研究の整理は当然ながら、本研究の核心となる管理会計の研究はより一層重要である。このことから、業績評価会計、責任会計、国際管理会計、戦略的コスト・マネジメントなどの管理会計諸領域の研究成果を精読して研究基盤として子会社管理会計システム構築の基礎とする。

(3) 本研究が最終的に提示する在中国子会社管理会計システムは、日本企業の実践を意識することも必要不可欠であると考えている。そのためには在中国日本企業などの実態についても把握することが必要である。そこで、研究アプローチの1つとして、企業での実践の把握を行うこととしたい。具体的には、中国に所在する日本企業子会社に赴き管理会計システムの実態を調査する。このように、在中国子会社を訪問して直接インタビューすることで、バイアスの生じない中国での経営管理の実態を反映した実効的な管理会計システムの構築に結びつけることができるであろう。

### 4. 研究成果

(1) 本研究の基礎的な研究作業として、国際経営および経営学関連の文献研究を研究の初期段階で意識的に実施した。そのような予備的な作業の結果、中国において必要となる経営管理システムは、中国固有の価値観を考慮したものなるべきことが確認された。このとき、日本とは異なり、中国については、一国という単純な区分での理解を行うだけでは不十分であり、沿岸部と内陸部という地域区分、さらには民族的区分など様々な区分けを行ってみることで、中国内部での多種多様な独特の文化、価値観などが散在することに注目しなければならないことが判明した。こ

のようなそれぞれの文化や価値観が多国籍企業の経営のための組織作りにおいて重要であること、特に中国という国の成り立ちを考慮すると、必要不可欠な検討要素であることが理論的に確認された。このような知見が得られたことは大きな成果である。この成果については、単に経営学分野における知見としては、大きな研究上の展望を示すものではないが、本研究は管理会計研究であることから、このような他の研究領域の成果を活用することができる。この成果に基づくことで、以後の管理会計研究がより一層高次なものとなるという点で、この知見は1つの研究成果として評価することができる。

(2) 本研究では、中国において機能する実践的な子会社管理会計システムを構築するという管理会計研究である。このため、管理会計の理論研究を古典的なものから最新研究まで重点的に渉猟した。このため、管理会計研究をいくつかの研究区分に分けて吟味することを目指した。具体的には、責任会計、業績評価会計、予算管理、意思決定会計などである。この諸領域は伝統的な管理会計の重要領域でもあり、相当の研究の蓄積があることが確認された。当然ながら、長年の研究に関する議論の変遷においては、その焦点なども企業活動の変化と軌を一にして変貌する部分もあった。というのは、常に新たな経営組織形態の創出、取引形態の変化、社会的インフラストラクチャーの進歩などにより研究も様々な進展を見せてきたからである。

しかしながら、根幹となる管理会計理論の意義は、不変である。古典的な管理会計理論の核心部分は、経営の国際展開でも不可欠なのである。たとえば、国際化する企業経営の実施でも、結局、業績評価と意思決定は必ず行われる。この応用系として、中国展開などを扱うことになることを再確認できた。

このような研究確認の作業は本研究の成果である。従来は一時的な企業変化を強調しがちであるが、その分析においては過去に蓄積された確固たる重要研究の利用は常に重要である。この基礎的研究作業は、本研究全体を貫く研究の視点を提供するものである。このことへの理解が本研究の最終成果の価値を決定することになる。

(3) 本研究の目指す子会社管理会計システムの構築に当たり、経営学的視点から、固有の文化や価値観の重視が確認されたが、管理会計の既存研究でも、コントロール・システムの構築に当たり、「権力構造」、「個人主義か集団主義か」など、いくつかの観点から業務に対する価値観を分析してコントロー

ル・システム構築を目指すことが必要であることが示唆されている。本研究では、子会社管理システムの分析の基礎として、理論研究から在中国子会社企業において特徴的と考えられる経営面での特徴をあらかじめ明らかにした。このような研究の結果を受けて中国で行うインタビューの重点項目を絞り込むことに着手した。

この結果、インタビューのために、管理会計さらには経営学の既存の理論研究を適用した管理システム構築のための核心を抽出し、それからインタビュー項目表を作成した後に、在中国子会社でインタビューを行うこととしたのである。この項目表は、最終的に構築する子会社管理システムのガイドラインとなるもので、次の項目から作成されている。

- ① 全般状況
- ② 長期派遣社員の役割
- ③ 子会社組織の公式化
- ④ 意思決定の権限委譲
- ⑤ 予算システム
- ⑥ 国際的ネットワーク化での短期派遣者
- ⑦ 中国人社員の教育

このインタビュー項目表は、本研究の成果と考えることができる。というのは、これらの項目の設定においては、理論研究を綿密に実施し、その結果作成されたものであり、本研究が経営と会計の複合領域であることを示すものだからである。すなわち、これら項目は、子会社管理システムの分析に当たり不可欠な検討要素を示すものとなっているのである。このように、経営と会計を融合した観点から理論的な検討を行った上で、中国において縦断的にこのような子会社インタビューを意図した研究はない。この項目にて、管理会計システムの研究を行った例は国内外を問わず無く、本研究のユニークさを明示するものと考えることができる。

(4) 本研究では、実践的な子会社管理会計システムの構築を目指すため、好業績企業である日本企業の在中国子会社に対し、管理システム全般に関するインタビュー調査を行うこととした。本インタビューはそれを実施した各企業に対し、全く同一の質問項目を提示することとし、その質問について回答を得た上で、その詳細について聞き取ることとした。このために、中国出張を実施し、上海及びその近郊に所在する日本企業子会社を訪問した。

その結果、日本企業の中国移転目的のパターンが異なること、また、工場設置後の製造および販売という操業の課題など明らかになった。特に、工場操業での課題として、製造現場の管理のためには、日本とは上司・部

下の間の権限構造が異なることから、現場を指導する中国人管理職の能力構築が極めて重要であることが判明した。管理会計に代表されるコントロール・システムの構築では、そのような職種にある現地中国人の能力構築を行うためのシステム作りが前提条件として不可欠な急務となっていることなど判明した。よって、管理システムの構想の段階において、管理会計システムと同時並行的に、様々な管理職の能力構築のための各種プログラムを作成しなければならないのである。これらが両輪として駆動することで、在中国子会社管理会計システムが有効に機能することが期待できる。

最終的に構築する子会社管理会計システムは、このような総合的管理システムの一部として構築されなければならないことが明らかとなったことは研究成果である。現在まで、この種の知見を明示した管理会計分野の論文は無く、以後の管理会計システム構築に関する研究論文作成の重要な素地となるものである。

(5) 本研究では、在中国日本企業子会社のための管理会計システムを構築することを最終課題としている。この最終課題のために、本研究を基盤として、溝口周二との共同に研究を推進する形態で論文を作成することができた。この論文は、英国において発行された論文集である *The Economic Relations Between Asia and Europe: Organisations, Trade and Investment* に掲載された。この中で、*Management Control Systems of Japanese Subsidiaries in China* として、本書の数名の編者による査読の結果、掲載されることとなった。このように、海外の図書に論文掲載されたことから、本研究の成果は極めてユニークな学術研究として、広く国際的に認知されたものと考えることができる。すなわち、国際的研究として非常に高い位置づけを受けたとすることができる。

この研究の内容について、管理会計の視点から、中国において、本社によるコントロール・システムがいかなるもので、それがどのように機能しているかを企業実務のアンケートやインタビュー調査を踏まえた上で、理論モデルとして提示されている点が重要である。従来にはない、管理会計視点による実践的な子会社管理の分析は非常に希少価値があり、今後行われるであろう中国における企業研究の端緒をなすものとして評価される研究である。さらに、今後、世界的に経済活動の重点地域として存在し続けながら、絶えず変化をし続けるであろう在中国子会社研究の基礎として重きをなす研究である。

本研究に関連して、同様の在中国子会社企

業の管理システムに関する研究をフランスの研究者と継続的に行っている。すでに、この一部は国際研究セミナーでも行っている。このように、本研究は、国際化につれて益々多くの国から注目されることが確実な研究なのである。というのも、世界各国にある膨大な数の多国籍企業が中国に進出を果たしていることから、本論文の延長上で、今後引き続いての研究の発展に大きな期待を受けていることが明らかである。

(6)本研究では、子会社管理会計を検討するに当たり、中国の将来的な競争状況についても考慮が必要なが認識された。この結果、今後の国際競争が急進する中で、中国についても、新たに来るであろうコスト削減要求に対し、そのための原価計算手段の基礎として、過去の原価計算の展開の中で明らかのように、ABC(Activity-Based Costing)が重要な原価管理手法であることが明らかとなった。しかしながら、実践上の問題を考えると、現在のABCについても改善が必要である。このような問題意識から論じたのが、「製造間接費のアクティビティへの配賦に関する一考察」である。この研究によって、原価計算、さらには管理システムとしてのABCの実践上の課題と対応策を検討することができた。これにより、ABCにおいてアクティビティの再考、さらにはそれらアクティビティとどのように関連すると考えて、製造間接費を最終製品に配賦することが必要となるか明らかにした。ABCについては、現在も様々な形で提唱されることは多い。ただし、本論文のように、その計算構造について本格的に検討することは少ないのが現状である。ABC研究に一石を投じたものである。

さらには、このように理論研究としてABCを検討することは、製造間接費にとどまらず、固定費や共通費など配賦対象となるコストの適切な検討にも関連する。すなわち、工場内の製造間接費の配賦の理論的検討を通して、本社による子会社への業績評価のためのコスト配賦の理論構築にも直結するのである。この配賦の理論構築は、最終的には、国際的な業績評価会計のための不可欠な研究と認識される。子会社管理会計システムに代表される、今後、検討するグローバル責任会計として国際業績評価会計研究を展開するための重要な基礎研究であった。

## 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計 1 件)

中村 博之、製造間接費のアクティビティへの配賦に関する一考察、横浜経営研究、査読無、第29巻、2008年、51-57

〔学会発表〕(計 2 件)

① Shuji Mizoguchi, The Essential Control System Structure of Japanese Subsidiaries in China, 14<sup>th</sup> Euro-Asie International Research Seminar, 2008年8月28日, Bali.

② Jacques Jaussaud, A Qualitative Research on French and Japanese Subsidiaries in China, 13<sup>th</sup> Euro-Asie International Research Seminar, 2007年6月2日, 北海道大学

〔図書〕(計 1 件)

Shuji Mizoguchi, Chandos Publishing, The Economic Relations Between Asia and Europe: Organisations, Trade and Investment, 2008, 113-125.

## 6. 研究組織

(1) 研究代表者

中村 博之(NAKAMURA HIROYUKI)

横浜国立大学・経営学部・教授

研究者番号：20217889

(2) 研究分担者

(3) 連携研究者