

令和 5 年 6 月 17 日現在

機関番号：34310

研究種目：基盤研究(B)（一般）

研究期間：2020～2022

課題番号：20H01559

研究課題名（和文）グローバル環境下の連結管理会計に関する理論的・実証的研究

研究課題名（英文）Comprehensive research of group management accounting in global environment

研究代表者

中川 優（Nakagawa, Masaru）

同志社大学・商学部・教授

研究者番号：40217683

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 12,700,000円

研究成果の概要（和文）：最初に、連結管理会計の意義を検証する前提として、イノベーションの促進やそのための組織や推進役などの必要性について検討をおこなった。その後、過去に行った分析と同様に連結対象である海外子会社に対して、どのようなコントロールの手段が用いられているのかを因子分析と共分散構造分析を用いた分析を行った。結果としては、過去の同様のデータを用いた分析と同じように、複数のコントロール手段を併用して海外子会社のマネジメントを行っていることが明らかとなった。また、連結管理会計を考慮する際にM&Aによる事業取得とその後の事業統合（PMI）の実態について、約5000社に対してアンケート調査を実施した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究は、海外子会社を含むグループ全体としてのマネジメント・コントロールの実態について明らかにした。これは、従来からのコントロールパッケージの概念が、日本企業の連結管理会計とりわけ海外子会社のマネジメントに適用されている実態を明らかにできた。本社との物理的な距離だけではなく、文化などの相違がある環境下での海外子会社のマネジメントにおいては、単一のコントロール・システムのみでは、うまく機能することができず、コントロール・システムの適切な組み合わせが必要であることを実証的に明らかにできたことである。

研究成果の概要（英文）：We started to research with promoting the innovation. We found that promoting innovation needed the organization and promoter. As the research we conducted in the past, we analyzed the Japanese companies in overseas use what and how control system they use by applying factory analysis and structural equation modeling. This analysis suggested that they use multiple control systems for their subsidiaries. We also sent about 5000 mail questionnaires for researching post merger integration.

研究分野：管理会計

キーワード：連結管理会計 海外子会社マネジメント イノベーション コントロールパッケージ

1. 研究開始当初の背景

本研究の学術的な問いを端的に示すならば、「管理会計実務・システムの全社的な統合は、全体効率性と局所的な環境適応とのバランスをいかに生み出し、どのようにグローバル競争力の維持・構築へと貢献するのか」である。この課題の遂行は、特にグローバルレベルの連結経営における管理会計（以下、連結管理会計）への我々の理解を深めるものである。

こうした問いは、研究代表者がこれまでの取り組んできた研究課題の延長線上にあるものであるが、特に以下の示す3つの視点から得られたものである。

第1の視点は、会計システム・実務の統合と連結管理会計に関係するものである。グローバル化に対して、日本企業は連結経営においてトランスナショナル化を実現させようとしている。そうした動きの中で管理会計に求められる役割の重要性はさらに増加し、海外子会社を含め全社で機能するように連結管理会計の構築に取り組む企業は多いが、企業にとってその取り組みは決して容易ではない。

第2の視点は、管理会計担当者や現地マネジャーによる、マネジメント・コントロール上の役割の変化に関するものである。グローバル化に伴い、上記のように連結化が管理会計を含めて行われると、海外展開の戦略や海外子会社も含めた担当者レベルでの、コントロールの在り方も大きく変化すると思われる。従来は、日本本社からの派遣者を通じて、本社の意向や戦略的な意図を伝達し、海外子会社においても、詳細なコントロールが行われてきた。しかし、近年、日本からの派遣者のコストの問題や、現地におけるマネジメントの成熟に伴い、派遣者の数を減らしていると言われている。このような状況の下では、海外子会社にある程度の自律性を持たせる必要もある、と理論上から指摘されることが多い。しかし、彼らが自律性を持つなら、本社の意図通りの意思決定・行動が得られる保証はないであろう。

最後にグローバル経営の中で広く見られる M&A などに伴う、知識移転における管理会計の役割についてである。このような経営統合のもとで知識移転やイノベーションにおいて管理会計が果たす役割は決して小さくはないものの、連結管理会計として実際の運用実態や、その効果についてはほとんど明らかにされてこなかった。そういった経営統合の代表的な手法と管理会計の関係は、グローバル競争を説明する大きな要因となり得るとして、本研究では捉えている。

2. 研究の目的

本研究の目的は、グローバル競争力の獲得・維持において、いかなる連結管理会計が日本企業の中で実践され、組織成果にいかなる影響があるのかについて理論的・実証的に明らかにすることである。

この目的を遂行するために本研究は、以下の2点において、学術的独創性を有している。第1に、先行研究に対する独創性である。連結経営やグループ経営に関する先行研究では、全社的なコスト構造の変化や効率性の解明の他にも、人材も含む統合された経営資源の効率的活用、例えば、マーケティングや製品開発に関わるシナジー効果について、戦略・組織論分野での研究成果が蓄積されてきた。しかし、管理会計研究との関連では、連結経営に関わるビジネス・プロセスに作用する主たるコスト・ドライバーの発見・記述に関心が寄せられる一方で、全社レベルでの複数の子会社の相互作用から得られるシナジーあるいは、イノベーションについては、管理会計情報の有用性に関する経験的な証拠は限定的で、必ずしも明確にはされてこなかった。これは、単に研究者が見てきた課題というよりも、グローバル化に伴う連結経営の実務と管理会計システムとの間に大きな乖離があったため、企業自体も積極的にはその有用性を見出してこなかったことに起因するかもしれない。一方、IFRS や ERP の導入など、連結管理会計を取り巻く環境は先述の通り大きく変わりつつある。本研究では、そういった変化する環境下での連結管理会計の現状を明らかにするとともに、グローバル統合から得られる戦略的な組織成果、つまりグローバル競争力の獲得・維持を管理会計（システム・実務）の視座から総合的に捉えようとする点に、先行研究にはない独自性があると思われる。

3. 研究の方法

研究方法論における独自性は、以下の点に存在する。研究課題にある「総合的」というのは、まさに研究方法とも密接に関係しており、主に文献研究はもちろん、定量的研究では質問票調査に加えて、アーカイバル情報が用いられ、定性的研究では、これまでの研究代表者を中心とする研究活動の中で継続しているいくつかの長期的な観察調査を含んでいる。このように多様な方法を採用するのは、グローバル化による連結経営の進展や連結管理会計の構築には一定の時間を要し、その進展のプロセスは必ずしも合目的的ではないこと、また IFRS などの会計制度の適用・履行は段階的に展開されていくことから、企業のグローバル競争力と連結管理会計の関係は、時系列的な変化も分析の枠内に入れた上で、多面的にアプローチする必要があるためである。

また、グローバル連結経営では、日本国内だけでの調査では十分ではなく、当該進出国の文化や商慣習といった複雑な社会的・文化的な要素も考慮する必要があるため、現地企業を対象とした長期的な観察は不可欠である。こういった複数の研究方法論による多面的なアプローチは、グローバル連結経営の進行に伴う連結管理会計の発展の動的なプロセスをとらえ、またその時々

における企業の競争力への効果を明らかにできるものと考えている。このような複合的なアプローチが1つの研究課題の中で実施され、複眼的な知見の析出を試みる点で、他には見られない独創性がある。

4. 研究成果

初年度は、新型コロナウイルス感染症拡大の影響により、研究計画を変更したことによる影響のため、海外子会社に対する現地調査が不可能となったため、初年度は、新型コロナウイルス感染症拡大の影響により、研究計画を変更したことによる影響のため、海外子会社に対する現地調査が不可能となったため、文献研究により代替することとなった。このため、連結管理会計に関する包括的な文献レビューと管理会計研究の中における位置づけを中心として研究を実施した。

具体的には、管理会計研究においてイノベーションがどのように取り扱われてきたのかについては、窪田(2020)において明らかにされている。また、実務と管理会計研究の関係については、安酸(2020)において示されている。ここでは、特に実務からえられたエビデンスに基づいて研究の重要性を指摘しており、これらの研究がさらに実務の改善や発展にフィードバックされるべきであると主張しており、本研究においても、実務から得られたエビデンスをどのように、実務の発展に向けてフィードバックすべきかについて示唆を与えるものとなった。

また、窪田論文においては、管理会計研究において、イノベーションがどのように取り扱われてきたかをレビューするとともに、特にイノベーションを促進するための管理会計の具体的な方法について、検討を加えている。イノベーションを促進するためには、組織やイノベーションの推進役などが必要とされてきたが、それらを適切に誘導、推進、コントロールすることが必要であり、これらは管理会計の中核をなすマネジメント・コントロール・システムの重要な機能の1つであることが明らかとなった。特にグローバル規模における連結管理会計を想定した場合には、イノベーションを促進するとともに、それらに資する管理会計のあり方について示唆を与えるものとなった。また、過年度に行ったアンケート調査によるデータの初期段階の集計および分析を行った。集計結果の概要は、過去に実施した同様のアンケート調査の傾向と類似点が見られた。

2年目も新型コロナウイルス感染症の終息の見通しが立たないため、主なテーマであった日系企業における海外子会社マネジメントに関しては、訪問調査活動ができないため、研究計画の変更を余儀なくされた。このため、過年度に引き続き連結管理会計に関わる包括的な研究を続行した。特に、連結管理会計との関連性の高い組織間管理会計に関する研究を行った。これまで研究が蓄積されてきた組織間管理会計、すなわち、組織の壁を越えて利用される管理会計に焦点を当ててきた研究の系譜をレビューするとともに、特に連結管理会計との関連においてイノベーションの促進という側面に着目して研究を行った。

さらに、過年度に行ったアンケート調査に関しては、データを回収したのちに、コロナ禍に突入したため、データ集計が十分に行われていなかったため、2年目に集計および単純集計やクロス集計を行いその結果を公表した。結果は、過去に実施したアンケート調査との類似点も多く見られたが、人の現地化や意思決定の現地化については、前回の調査よりもやや進展している傾向が見られた。

さらに、過去に行った分析と同様に海外子会社に対して、どのようなコントロールの手段が用いられているのかを因子分析と共分散構造分析を用いた分析を行った。結果としては、過去の同様のデータを用いた分析と同じように、日本企業は、海外子会社に対して、単一のコントロール手段ではなく、複数のコントロール手段を併用して海外子会社のマネジメントを行っていることが明らかとなった。具体的には、経営理念などの浸透を通じた理念コントロールと予算管理などの会計的なコントロール手段が同時に利用されていることが明らかとなった。

まず1つは、インセンティブ強度の様々な決定要因と、インセンティブ強度と組織パフォーマンスの関係に対するリスク回避のモデレート効果について検証している。先行研究では、インセンティブ強度の決定要因に関して混在した結果が報告されている上に、調整効果を検証した研究はほとんどない。我々は、海外子会社を管理する日本の600の本社組織を対象としたサーベイ調査から得られたデータを用いた分析を行った。まず決定要因として注目したのは、環境不確実性であり、市場の不確実性と一般的なビジネス環境の不確実性の2種類に分けて測定された。分析の結果、一般的なビジネス環境の不確実性はインセンティブ強度と負の影響を及ぼすが、市場環境の不確実性による負の影響は、利益の増分の見込みに依存することが示唆された。他の決定要因は、管理会計システムのいくつかの特徴を含む、インセンティブ強度の原則から導かれたものである。分析結果によれば、インセンティブ強度は、利益の増加の見込み、エージェントのリスク選好と彼らのインセンティブに対する反応に影響されていた。調整効果については、インセンティブ強度が業績に与える正の効果は、エージェントのリスク回避性によって減少することが示された。我々の実証結果は、先行研究の混合した証拠を説明するものであり、エージェント理論に合致するものである。また、連結管理会計を考慮する際にM&Aによる事業取得とその後の事業統合(PMI)の実態について、明らかにする必要があると思われたので、約5000社に対してアンケート調査を実施した。これらの結果については、今後の研究成果として公表する予定である。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計10件（うち査読付論文 3件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 4件）

1. 著者名 張繡涵・安酸建二	4. 巻 31
2. 論文標題 中長期的な売上高目標がコスト変動に与える影響 中期経営計画上の売上高目標を用いた実証研究	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 管理会計学	6. 最初と最後の頁 145 ~ 164
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 窪田 祐一、劉 美玲、三矢 裕	4. 巻 30
2. 論文標題 イノベーション戦略とマネジメント・コントロールの有効性 両利き経営のための示唆	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 管理会計学 : 日本管理会計学会誌 : 経営管理のための総合雑誌	6. 最初と最後の頁 3 ~ 20
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.24747/jma.30.1_3	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 窪田 祐一	4. 巻 37
2. 論文標題 アントレプレナーシップとマネジメント・コントロール・システム	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 南山経営研究 = Nanzan management review	6. 最初と最後の頁 261 ~ 281
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.15119/00004317	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 中川 優	4. 巻 73
2. 論文標題 理念コントロールおよび会計コントロールに関する検証 : アンケート調査によるデータ分析	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 同志社商学 = Doshisha Shogaku (The Doshisha Business Review)	6. 最初と最後の頁 663 ~ 683
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.14988/00028547	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 安酸建二	4. 巻 29(2)
2. 論文標題 エビデンス・ベーストな管理会計研究を目指して	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 管理会計学	6. 最初と最後の頁 3~11
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 窪田祐一	4. 巻 74
2. 論文標題 組織間マネジメントのための管理会計 イノベーションとインタンジブルズ	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 132~133
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 窪田祐一	4. 巻 74(3)
2. 論文標題 イノベーションを促進するための管理会計	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 124-125
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 安酸 建二	4. 巻 44
2. 論文標題 実務に対する原価計算・管理会計研究の役割	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 38~45
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.20747/jcar.44.1_38	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている(また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 安酸 建二、中岡 孝剛	4. 巻 12
2. 論文標題 アナリスト予想にみられるコスト予想	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 メルコ管理会計研究	6. 最初と最後の頁 31～41
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.14987/mjmar.12.1_31	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 中川 優	4. 巻 72
2. 論文標題 日本企業における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	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 同志社商学 = Doshisha Shogaku (The Doshisha Business Review)	6. 最初と最後の頁 219～248
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.14988/00027796	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

[学会発表] 計5件 (うち招待講演 1件 / うち国際学会 2件)

1. 発表者名 Matsugi, S, Akroyd, C., and Shima Y
2. 発表標題 Cultural capital and management control system stability and change in the subsidiary of a multinational enterprise
3. 学会等名 New Zealand Management Accounting Conference (Auckland University of Technology (AUT) (国際学会)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 松木智子、島 吉伸、Chris Akroyd
2. 発表標題 日系海外子会社におけるコントロール・パッケージの変化 : 制度論的視点と文化資本
3. 学会等名 日本管理会計学会2022年度全国大会 (明治大学)
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 中川 優、水野一郎、園田智昭、挽 文子、河合隆治、伊藤正隆
2. 発表標題 人を基軸にしたグローバル経営を展開するダイキン工業における管理会計研究
3. 学会等名 日本管理会計学会2022年度全国大会（明治大学）
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 Yasukata, Kenji
2. 発表標題 An Economic Consequence of Asymmetric Cost Behavior: Does Cost Reduction During Sales Decreases Have an Impact on Lowering Costs in the Future?
3. 学会等名 European Accounting Association EAA 2021 Virtual Congress（国際学会）
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 安酸建二
2. 発表標題 エビデンス・ベーストな管理会計研究を目指して
3. 学会等名 日本管理会計学会2020年度年次全国大会（招待講演）
4. 発表年 2020年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究 分担者	安酸 建二 (Yasukata Kenji) (00309494)	近畿大学・経営学部・教授 (34419)	

6. 研究組織（つづき）

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究分担者	伊藤 正隆 (Ito Masataka) (00706905)	京都産業大学・経営学部・准教授 (34304)	
研究分担者	北田 智久 (Kitada Tomohisa) (00803777)	近畿大学・経営学部・講師 (34419)	
研究分担者	松木 智子 (Matsugi Satoko) (10347180)	帝塚山大学・経済経営学部・教授 (34601)	
研究分担者	島 吉伸 (Shima Yoshinobu) (20319239)	近畿大学・経営学部・教授 (34419)	
研究分担者	西居 豪 (Nishii Takeshi) (30439517)	専修大学・商学部・教授 (32634)	
研究分担者	窪田 祐一 (Kubota Yuichi) (40329595)	南山大学・経営学部・教授 (33917)	
研究分担者	近藤 隆史 (Kondo Takahito) (60336146)	京都産業大学・経営学部・教授 (34304)	

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8 . 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------