

### <書評>伊藤嘉博編『企業のグローバル化と管理会計』中央経済社(1995年)

SATO, Yasuo / 佐藤, 康男

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

33

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

63

(終了ページ / End Page)

67

(発行年 / Year)

1996-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003433>

## 〔書評〕

## 伊藤嘉博編「企業のグローバル化と管理会計」中央経済社（1995年）

佐藤 康 男

## (1)

バブルの崩壊によって日本企業の海外現地法人の設立数は80年代の後半と比較するとかなり減少している。しかし、1994年末からの急激な円高によって日本メーカーは生産拠点ばかりでなく、研究開発拠点まで海外に移転しており、いわゆる国内空洞化の問題は議論の段階ではなく、失業率の増大という現実と直面している。したがって、製造業に限定してみると、海外直接投資はバブル崩壊後も急激な減少はみられない。それは円高による海外への進出と、すでに進出している現地法人の生産能力の拡大がなされたからである<sup>1)</sup>。

現在、日本企業の海外現地法人は16,000社——日本企業または日系現地法人による出資比率の合計が10%未満の現地法人を除く——ほどであるが、1986年から5年間で設立のピークであり、地域的には北米、欧州およびアジアの三極状況となっている。しかし、アジアでの件数がこの数年間増加しており、とくに製造業はその傾向が強い。

このような日本企業の海外進出にともなって、管理会計の領域にも新しい問題が発生している。海外現地法人をいかに管理するかという問題は、会計数値による現地法人の業績評価にほかならない。これは日本企業の事業部制のもとでの管理会計と類似しているが、現地法人はたとえ日本の親会社の100%出資であるとはいえ、別会社であるので状況は異なっている。

また、海外現地法人の増大にともなってダンピングや税転価格の問題も発生している。これは財務会計とも関連しているが、原価計算の問題を絡んでいるために管理会計の領域にも関連している。また、日本の経営の海外移転の問題とも論議されるにつれて、いわゆる日本の管理会計というものがあるならば、それを通して日本企業の経営方法

を明らかにするというアプローチも考えられる。しかし、これは後述するように、日本企業の会計実務の実態を明らかにするよりも、ペーパーのための抽象理論にならないように注意しなければならない。

このような時期に本書が出版されたことは注目に値するし、しかも若い研究者達の協同作業によっていることも新鮮さを増している。ここに、その内容を紹介し、私見を交じえて書評するゆえんである。

まず最初に、本書全体の構成と執筆者名を掲げておこう。

## 序 章 グローバル管理会計の課題

(成蹊大学・伊藤嘉博)

## 第1章 日本企業のグローバル化に関する実態調査

(神戸大学・岩淵吉秀)

## 第2章 国際化企業の予算管理

(関東学院大学・伊藤 博)

## 第3章 海外子会社の業績評価

(東京都立商科短期大学・上條秀三)

## 第4章 原価企画の海外移転

(成蹊大学・伊藤嘉博)

## 第5章 国際振替価格と移転価格税制

(成蹊大学・成道秀雄)

## 第6章 国際化企業における資源依存関係とマネジメント・コントロール

(神戸大学・岩淵吉秀)

## 第7章 ゼクセル社のグローバル戦略とマネジメント・コントロール・システム

(松商学院短期大学・田中 浩)

## 第8章 NEC社のグローバル化とマネジメント・コントロール・システム

(和光大学・挽 文子)

## 第9章 横河電気(株)の海外事業展開と管理会計

(文教大学・志村 正)

- 第10章 不二サッシ（株）のグローバル戦略  
と管理会計（北九州大学・望月恒男）
- 第11章 Z社の海外事業展開と経営管理シス  
テム（早稲田大学・長谷川恵一）
- 終章 グローバル管理会計の現状と将来展  
望（成蹊大学・伊藤嘉博）

## (2)

序章では日本企業の海外進出の現状と、それにとまうグローバル管理会計の意義について述べられている。前者に関する記述のなかで、日本企業の海外進出には日本本社の影響が強く感じられ、それが現地先でさまざまな問題を生じさせているとしている。しかし、これは日本企業の海外進出の歴史が浅いことが主とした原因であり、早くからグローバル化に着手したソニーや本田技研などは現地化に成功している。また、新聞報道を引用して「日本企業の本社では、国内の景気低迷による売上減や利益の減少を海外子会社への原材料の販売のみならず、技術指導の名目で当該子会社との取引から一定のマージンを取るという形で補っているところも出てきている。なかには海外子会社の売上げの3%から5%が本社へのロイヤルティーというケースすら珍しくない」と述べ、あたかも日本企業の親会社の身勝手な都合でなされているかのように書かれているが、研究開発費、本社管理費およびデータ・プロセッシング費などは欧米の企業のほうが、はるかに海外現地法人に配賦している比率が高いのである<sup>(2)</sup>。もちろん、これも移転価格税制の対象となるので、むやみに高くは設定できないが、上述の費用などはロイヤルティーの設定にさいして現地法人と協議して契約して成文化すれば、現地政府も認めるようになっている。欧米企業の日本法人の実態は調査されていないが、その額は日本企業よりもはるかに高いといわれている。親企業の研究開発費や本社費は当然に海外現地法人からも回収すべきであり、そのことは非難されるべきではない。ただ、契約せずに徴収することは、移転価格にナーバスな米国などでは問題になるし、アジア諸国でも現地人には横暴に写るであろう。最近の新聞報道によると、OECDは適切なロイヤルティーの容認を勧告している。

また、グローバル管理会計の意義としては、「国際化企業に固有な行動様式や組織特性を分析の枠組みに取り込んでいかなければならない」としているが、これはいわゆる“国際（比率）経営学”から影響を受けたものであろう。しかし、日本企業の現状をみると、個々の企業のケースとしてはある程度の特徴を抽出することはできるが、そのようなケースは限定される。それはやはり本来の意味でのグローバル企業は少ないからである。

第1章は日本企業の実態調査が示されており、その内容はかなり多岐にわたっているので、そのなかで興味あるひとつだけを取り上げることにしよう。

まず、Bartlett & Ghoshalの見解にもとづいて、グローバル・ネットワークという観点から企業をつぎの四つの国際戦略のタイプに分類する。第1は海外子会社の自律性が高く、現地の特殊事情に迅速に対応するタイプのマルチナショナル企業であり、第2は規模の経営とグローバルな効率性をねらった中央集権型企業であるグローバル企業である。そして第3のタイプは能力（重要である）のコアは中央に集中させるが、他は分散させるものでありインターナショナル企業と呼んでいる。第4はトランスナショナル企業と呼ばれ、事業単位の専門化が進み、分散しながらも相立依存性が強いタイプである。

さて、日本企業をこれら四つのタイプに区分するために、アンケート調査で17項目の質問を行い、それに対して7点法によるリッカート・スケールポイント法での回答を要求している。つまり、質問事項に対して「まったくそうではない」には1、「どちらともいえない」には4、「まったくその通り」には7という数字で答えることになっており、それ以外の数字は回答者の判断にまかされている。この結果のデータについて主成分分析を行い、「世界市場の統合度」と「海外現地市場の特殊性の重視」の二つの因子を導き、それにもとづいてクラスター分析をしている。そして、最終的にグローバル企業を除いた三つのタイプに区分している。

このようなアプローチは一見、科学的方法にもとづいているようにみえ、アメリカの博士論文では多く用いられているが、多くの批判もなされて

いる。このリッカート・スケールポイント法は、もともとマーケティングの領域のために開発されたものである。たとえば、「あなたはコココーラが好きか」という質問に対して、消費者が「非常に好き」のとき7、「まったくきらい」のとき1で回答したとしよう。それらを集計して、コココーラがどのような年齢層で、どの程度好かれているかなどを分析することは問題ない。それぞれの消費者がそのような主観にもとづいて購入するからである。

しかし、これが経済学や会計学の研究領域に使用される場合には大いに問題がある。たとえば、本書におけるこの質問項目の最初に「海外子会社は独立して事業を展開し、各国市場の動きに敏感に対応する」というのが掲げられている。これに対して、このアンケート調査の回答者——一般には大企業の部長や課長クラスが回答することはない——は自分の主観にもとづいて1から7までの数字で回答する。しかし、ここに示されている質問項目はほとんど企業のトップクラスでなければ回答できないものである。しかし、この調査では、この回答にもとづいてその企業のタイプが決定されてしまうのである。もし、同じ企業でも回答者が異なれば、その企業は別のタイプに区分されるかもしれないのに……。

評者は会計手法に関するアンケート調査を実施するさいには、できるだけ主観的な回答が入らないような質問項目を作成することに留意している。つまり、事実に関する質問ならば、回答者が誰であっても、その回答内容は不変だからである。ただ、この場合でも事実をよく把握していない回答者の場合には、どうすることもできないが……。

この方法はアメリカで経営学や会計学の領域で博士号を量産するのに役立っている。それはあまり時間や費用もかかわらなくて論文が作成できるからである。70年代から80年代にかけては教室で大学（院）生を回答者とするさまざまなアンケート調査が実施され、論文が量産された。しかし、最近ではこの方法に対する批判も多く、少なくとも一流ジャーナルに掲載されることは少なくなっている。

第2章はグローバル化した日本企業の予算管理の実態調査の結果が示されている。海外子会社の

予算編成の方法、業績報告の頻度、業績評価のための為替レートなどについて述べられている。ここでもやはり、すでに述べたような危惧が生ずる。また、国内管理システムの海外移転についての調査報告もなされているが、これは果たして出資比率でマジョリティーのある海外子会社を対象にしているのかどうか明らかでない。マジョリティーのある現地法人のときにのみ親会社の管理会計手法が移転できるからである。

第3章は前章の続編ともいべき海外子会社の業績評価について述べている。これもアンケート調査の結果であるが、質問事項に疑問がある。業績評価は予算管理の一環としてなされるべきものである。すなわち、予算編成、実（業）績報告、評価というサイクルによってなされるので、予算管理に関する質問項目と密接に関連していなければならない。しかし、第2章と第3章ではそれらの関連はあまり考慮されていないように思える。

### (3)

第4章は日本の自動車メーカーが考案したいわゆる日本の管理会計の代表的手法である原価企画の海外移転について述べている。これは国際経営学で日本的経営の海外移転が論じられたものと並行している。これもアンケート調査の結果にもとづいているが、とくに日本的経営システム——管理会計手法とはいえない——の代表的な三つの手法、すなわちQCサークルなどの小集団活動、JITなどの生産システム、デザインイン、原価企画などの製品開発システムを海外子会社でも採用しているかどうかを質問している。

すでに述べたように、回答はリッカート・スケールポイント法によってなされており、「まったくその通り」が7、「どちらともいえない」が4、「まったくそうでない」が1を記入するようになっている。結果はQCの平均値4.188、JITが4.319、原価企画が3.901となっている。いずれも平均値が小さく、とくに原価企画はそうである。これは海外子会社では新製品の開発はまだなされていないのが現状であるから、このような結果になったといえる。

しかし、このアンケート調査の結果をわれわれ

はどのように判断したらよいのであろうか。平均値が4.2というのは「どちらともいえない」に近い数値であるが、これは適用している子会社もあるし、していない子会社もある、というように解釈するのか、あるいは日本と同じようには適用していないが、ある程度その考えを導入していると判断すべきなのか明確でない。たとえば、10社とか、20社以上の海外子会社をもつ企業の回答者が、これらの質問に答えられるだろうか。またそれが可能だとしても、それらをすべて平均してひとつの数値で回答できるだろうか。これまで述べてきたように、このリッカート・スケールポイント法は、企業の実態を示しているとはいえないのである。

第5章は日米貿易摩擦の典型的なものとして最近10年間に於けるもっともエポック・メイキングな話題を提供している移転価格について述べている。これもアンケート調査の結果にもとづいて述べているが、質問はそれぞれ関連性がなく9項目が掲げられている。そして、それを集計の段階で移転価格設定の目的、自由な移転価格設定が行われない理由、移転価格設定における留意事項——本文では国際振替価格になっている——の三つに区分されている。

移転価格設定の目的として「ローカルコンテンツなど進出先の政府規制を回避するために国際振替価格を積極的に利用している」という項目があるが、評者にはこの意味内容はまったく理解できない。周知のように、ローカル・コンテンツとは現地での部品調達率のことであり、これを回避するために移転価格をどのように利用するというのだろうか。ローカルコンテンツを上げるために、輸出部品の移転価格を低く設定するようなことはあり得ないのであるから……。移転価格を設定する目的は国内の事業部間の振替価格の場合と同じように、正しい損益計算——親会社と海外子会社にとって——をするためである。それは結果的に両国間の公平な租税分配と現地法人の業績評価につながるのである。

また、「弾力的に国際振替価格を設定する」という文章が二つの質問事項にみられるが、この“弾力的に”という意味を評者は理解できない。そして「弾力的に国際振替価格の水準を変化させ

るメリットはほとんどない」という項目があり、これに対して「移転価格課税のリスクを犯してまで、利益最大化を目指した国際振替価格を設定するメリットはないということも受け取れよう」と述べてあるが、これなども評者には理解に苦しむところである。逆にいえば、法律を犯してもメリットがあれば、企業は不適当な移転価格を設定すると筆者はいいたのであろうか。

また、米国における国際振替価格の課税規定についても述べているが、非常にわかり易く、この種の書物には格好の手引といえよう。いずれにしても、この移転価格の問題は複雑で多岐にわたっており、完全な解決はむずかしくOECDの協議も進まない。OECDのメンバーも近く増えるし、メンバーでない中国などもこの問題に注目している。もし、中国で移転価格制度が施行されたとしたら、わが国の企業は壊滅的な打撃を受けるであろう。

第6章はグローバル企業の国際戦略を明らかにすることが管理会計の目的であるとして、資源依存パースペクティブというパラダイムから仮説を導いている。掲げられている仮説そのものは「国際化企業において、海外子会社が本社に対して資源依存の度合いが高いほど意思決定プロセスにおける本社の影響力が強くなる」というようにきわめて常識的なものであるが、第1章と同じ手法によって検証されている。

これはすでに述べたように国際経営（戦略）論で採用される手法であるが、仮説—検証というプロセスに科学的方法論が見い出されるので、研究者が好んで用いるアプローチである。ここに示されているような内容が会計のジャーナルに掲載されているのを評者は寡聞にして知らない。もちろん、このような内容が管理会計の領域に属するのか、あるいは経営学に含まれるのかという論議は不毛であるが……。

#### (4)

第7章はディーゼルエンジン用燃料噴射装置専門メーカーであるゼクセル社（旧ディーゼル機器株式会社）のグローバル戦略とマネジメント・コントロール・システムについて書かれている。同社

の海外子会社は現地企業との取引が多く、いわゆるローカライゼーションが進んでいることが示されている。

第8章はNECのグローバル化について述べられており、とくに海外子会社のマネジメント・コントロール・システムとして有名なGMMS (group management support system) にもふれている。NECはわが国の企業でもグローバル化が比較的早くから進んだ会社として知られており、しかも日米合併企業第1号としてスタートした経緯から、アメリカの進んだ会計手法を今世紀初めから導入している。

第9章は横河電機(株)のグローバル化についてであり、第10章は不二サッシ(株)、第11章は社名は明記されていないが、部品メーカーの海外事業展開について述べられている。これらケース・スタディーであるので、とくに内容にふれる必要はないと思われるので、ここでは省略することにしよう。

しかし、評者は日本企業の海外現地法人の実態と本社との関係は、このような訪問調査によってより成果が上がると思っている。本書の前半で展開されているようないわゆる日本企業の国際経営戦略の分析という視点を、この調査に加えたならば、アンケート項目の作成にも役立ったと思う。つまり、これらの訪問調査はアンケート調査の準備段階として位置づけたらと考える。終章は「グローバル管理会計の現状と展望」について編者が書いている。今後、問題となる項目としてはコントリビューション・リスクやPL法にともなう品質原価計算、ライフサイクルコストなどあげている。

いつの時代でも新しい問題領域が生まれたときには、とにかくあらゆるものを取り込む傾向がある。PL法にしても、会計研究者が述べている内容は法律学者の論文からの引用にすぎない。しかし、管理会計からの視点が入っていれば、それはいずれ別の形で実を結ぶことになろう。したがって、現在の段階ではグローバル企業が直面しているさまざまな問題を管理会計の領域に取り入れることは意味のあることである。

評者の書評はいくぶん厳しいものになっているが、それはこの分野の研究を通して日本の管理会計の究明と確立を期待しているからにほかならな

い。それと研究アプローチであるが、統計手法による分析をとっていても結果がまったく単純で、常識的なものならば、その価値はどこに見い出したらよいのであろうか。その導出のプロセスが重要であることはわかるが……。

本書で使用されているリッカート・スケールポイント法は、米国の研究者の間でもかなりの批判がある。たしかに、ペーパーの量産には役立っているが、その結果は実務とはかけ離れたものになってしまうことがある。本書の編者である伊藤嘉博氏はわが国の若手研究者を代表する管理会計研究者であり、多くの論文を発表している。また、執筆者をみてもわが国の代表的な管理会計研究者である伊藤博氏を除くと岩淵吉秀氏をはじめとしてすぐれた若手研究者からなっている。今後もさらにこの分野を発展させてゆかれることを期待する。その切り口は、やはり産学協同による研究に依存せざるを得ないであろう。

- (1) たとえば、91年から93年までの3年間の製造業の直接投資件数と金額はつぎのようになっている。

91年	1,338件	12,311 (百万ドル)
92年	1,318件	10,057 (百万ドル)
93年	1,390件	11,132 (百万ドル)

たしかに、海外現地法人の設立件数は90年の1,509件をピークに減少を続けているが、製造業の投資案件は激減しているわけではなく、むしろウエイトは増加している。

cf. 「海外進出企業総覧——1994年版」東洋経済新報社

- (2) cf. 佐藤康男「日本企業の海外現地法人の管理——現地会計担当者と移転価格の問題」経営志林、第29巻第2号(1992年7月) pp. 112-113.

\*本稿の校正の段階で石川 昭・佐藤宗彌・田中隆雄編著「現代国際会計」(税務経理協会)が出版された。これは財務会計と管理会計の二つの領域を含んでいるが、このようなテーマがわが国でも広がりつつあることを示している。