

## 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

その他のタイトル	The Effect of National Culture on Management Control Systems : A Literature Review
著者	坂口 順也
雑誌名	現代社会と会計
巻	7
ページ	15-29
発行年	2013-03-01
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10112/00027455">http://hdl.handle.net/10112/00027455</a>

# 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

坂口 順也

### 1 はじめに

今日、多くの企業は、国内だけではなく海外においてさまざまな企業活動を展開している。例えば、日本企業は、海外で単純に製品を生産・販売するだけでなく、研究開発についても移転し始めている（中川，2004）。また、先進的な欧米企業は、定型的なサービスだけでなく、専門的なサービスについても海外の取引相手から外注している（Sako, 2009）。そのため、グローバルに展開する企業活動を検討対象とすることが、管理会計の領域でも一層重要になっている。

こうした企業活動のグローバル化に対して、日本の管理会計研究は、とくに日本企業のグローバル化をテーマとして検討してきた。例えば、井上ほか（1993）は、英国の日本企業に対する質問票調査とインタビュー調査を基礎に、在英日本企業の管理会計実務について紹介している。また、岩淵（1993）は、質問票調査を基礎に、日本企業の為替変動への対応や、国際振替価格の設定方法について検討している。加えて、清水（2001）は、質問票調査を基礎に、日本企業の国際事業戦略のパターン（「子会社主導の差別化」の高低と「R & D、技術、ノウハウの親会社集中」の高低）について示している。さらに、中川（2004）は、在タイ、在米、在欧の日系企業に対する質問票調査の結果から、進出先における日本企業の管理会計実務（マネジメント・コントロール、コスト・マネジメント、研究開発など）の差を明らかにしている。これらの研究のうち、とくに岩淵（1993）や清水（2001）などは、国際事業戦略にかかわる Bartlett & Ghoshal（1989）の研究成果から強く影響を受けたものとなっている。

一方、欧米の管理会計研究は、マネジメント・コントロール・システムの差をテーマとして取り上げてきた。具体的には、予算管理システム（Harrison, 1992, 1993; Ueno & Sekaran, 1992; Van der Stede, 2003）や報酬システム（Jansen et al., 2009; Merchant et al., 2011; Van der Stede, 2003）などに代表されるマネジメント・コントロール・システムの国別の差が取り上げられ、これらの差が Hofstede の提唱するナショナル・カルチャーの次元である「個人主義・集団主義」、「権力格差」、「不確実性回避」、「男性度・女性度」、「長期的志向」（Hofstede, 1980, 1991）を基礎として検討されてきた。そのため、企業活動のグローバル化にかかわる欧米の管

理会計研究は、おもにナショナル・カルチャーが企業のマネジメント・コントロール・システムの設計や利用に与える影響を取り上げている点に、その特徴を見出すことができる (Harrison & Mckinnon, 1999)。

なお、こうした欧米の管理会計研究の動向は、いくつかの研究を通じて日本においても紹介されている (上埜, 1994; 加登, 1994; 中川, 2010)。しかし、上記のように企業活動のグローバル化に伴う管理会計研究のテーマが日本と欧米とで大きく異なることを考慮すれば、グローバル化に伴うマネジメント・コントロール・システムの国際比較に関する欧米の研究動向を現時点で整理することは、日本企業のグローバル化について我々が今後よりよく理解する上で必要であると思われる。

そこで本研究は、欧米のマネジメント・コントロール・システムの国際比較研究について、どのような問題を設定し、また、どのような事項を発見してきたのかについて整理する。この整理を踏まえて、今後どのような方向が日本の管理会計研究において展望されるのかを提示する。

## 2 ナショナル・カルチャーの影響に注目した研究

### 2-1 マネジメント・コントロール・システムの各要因への影響

#### 2-1-1 Chow et al. (1991)

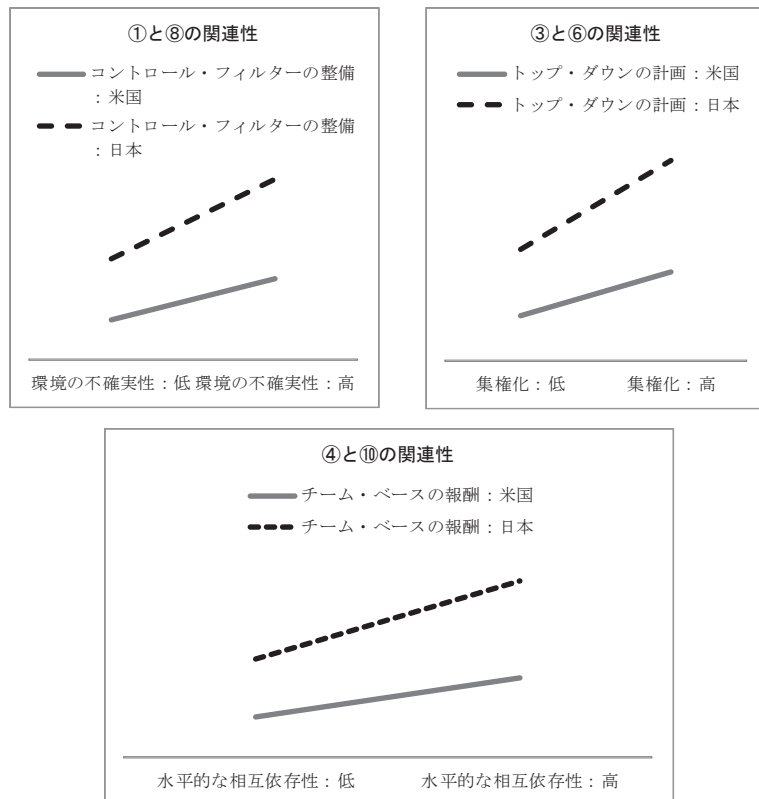
この研究は、マネジメント・コントロール・システムの各要因とナショナル・カルチャーが製造成果に対してどのように影響を与えるのかを検討したものである。ここでは、「個人主義」の傾向が強い米国と「集団主義」の傾向が強いシンガポールの学生を対象に、単純な作業にかかわる実験 (数字から文字への翻訳作業の実験) を実施し、結果について分析している。具体的には、学生3人からなる1グループを両国ごとに32グループ (両国合計で192人からなる64グループ) を編成し、各国の32グループを8グループごとに4分割し、それぞれに異なる条件 (①タスク依存性が低く報酬依存性が低い条件、②タスク依存性が低く報酬依存性が高い条件、③タスク依存性が高く報酬依存性が低い条件、④タスク依存性が高く報酬依存性が高い条件) を与え、これらの条件のもとで数字から文字への翻訳作業を実施し、達成した翻訳数 (製造成果) を測定している。

分析の結果、この研究は、事前に設定した仮説の多くが部分的にしか支持されなかったものの、「個人主義」の傾向が低い (「集団主義」の傾向が高い) シンガポールの方が、「個人主義」の傾向が高い (「集団主義」の傾向が低い) 米国よりも製造成果がおおむね高いことを明らかにしている。また、彼らは、「ナショナル・カルチャー (国別)」の変数が、マネジメント・コントロールの各要因である「タスク依存性」の変数や「報酬依存性」の変数との交互作用としてではなく、独立して製造成果に有意な影響を与えていることを主張している。一方、この研究は、タスク依存性と報酬依存性が適合する場合と適合しない場合とを比較 (①と③の条件と、

②と④の条件とを比較) し、両者が適合する場合 (すなわち、①タスク依存性が低く報酬依存性が低い条件と、④タスク依存性が高く報酬依存性が高い条件) で製造成果が高いといったコンティンジェンシー理論を支持する結果が見られたことも報告している。

2-1-2 Chow et al. (1994)

この研究は、マネジメント・コントロール・システムの各要因の選択とナショナル・カルチャーとの関連性について検討したものである。ここでは、マネジメント・コントロール・システムの各要因として、組織にかかわる①環境不確実性、②階層の高さ、③集権化の程度、④水平的な相互依存性、⑤公式のルール、計画にかかわる⑥トップ・ダウンの計画、⑦標準達成の困難さ、評価にかかわる⑧コントロール・フィルターの整備、⑨相対評価、報酬にかかわる⑩チーム・ベースの報酬、⑪報酬の予定の11個をあげている。また、彼らは、米国と日本を比べると「不確実性回避」(米国 < 日本)、「権力格差」(米国 < 日本)、「個人主義」(米国 > 日本)の傾向が異なることから、この3つの次元に適合する組織の要因である①と③と④を取り上げ、①と評価の要因である⑧、③と計画の要因である⑥、④と報酬の要因である⑩の関連性について日米で比較している。図表1は、この研究において想定した各要因の関連性について示した



図表1：ナショナル・カルチャーとマネジメント・コントロール・システムとの関連性  
(出所：Chow et al., 1994, p.390.を一部修正)

ものである。加えて、彼らは、ナショナル・カルチャーがマネジメント・コントロール・システム全体の組み合わせに与える影響についても検討している。

米国と日本の学生を対象とした4回の実験(最初の3回は①と⑧、③と⑥、④と⑩の関連性に関する実験で中規模製造企業の管理者としての入社を想定したものであり、最後の1回はシステムの組み合わせに関する実験で管理者としての入社決定後を想定したものである)で得られた結果をもとに、この研究は、図表1で想定した①と⑧の関連性(環境不確実性が高くなると、「不確実性回避」の傾向が高い日本の方が、コントロール・フィルターをより一層利用するという想定)、③と⑥の関連性(集権化が高くなると、「権力格差」の傾向が高い日本の方が、トップ・ダウン計画をより一層利用するという想定)、④と⑩の関連性(水平的な相互依存性が高くなると、「個人主義」の傾向が低い日本の方が、チーム・ベース報酬をより一層利用するという想定)が見られないことを明らかにしている。しかし、彼らは、米国と日本を比較した場合、マネジメント・コントロール・システムの組み合わせが異なっている(とりわけ⑤公式のルールで顕著に異なっている)ことから、ナショナル・カルチャーがコントロール・システムの各要素の選択に影響を与えていることについても示している。

### 2-1-3 Chow et al. (1996)<sup>1)</sup>

この研究は、利益センターにおけるマネジメント・コントロール・システムのタイトネス(厳格度)やその逆機能とナショナル・カルチャーとの関連性について検討したものである。ここでは、利益センターのマネジメント・コントロール・システムについて過去に検討したMerchant(1985, 1990)の研究を基礎に、「個人主義」(米国>日本)、「不確実性回避」(米国<日本)、「権力格差」(米国<日本)の傾向が異なる米国と日本でどのような差が見られるのかに注目している。具体的には、過去のMerchant(1985, 1990)のデータと産業や規模で比較が可能な日本の電機企業(東芝)の利益センター管理者から収集した自由裁量計画の支出管理にかかわる質問票調査の結果を利用し、ナショナル・カルチャーが①コントロール全般の厳格度、②手順によるコントロールや会議での指示を通じたコントロールの厳格度、および、③逆機能的な行動に与える影響について分析している<sup>2)</sup>。なお、ナショナル・カルチャーの影響を分析するに当たり、ここでは、①日本よりも米国の方が「個人主義」の傾向が高いため、コントロール全般の厳格度は高い、②米国よりも日本の方が「不確実性回避」や「権力格差」の傾向が高いため、手順によるコントロールや会議での指示を通じたコントロールの厳格度が高い、および、③米国よりも日本の方が「個人主義」の傾向が低いため、短期的な目標の強調や結果の操作を行う程度

1) この研究の紹介については加登(1994)も参照。

2) ただし、ここでは、マネジメント・コントロール・システムの要因として、おもに検討する「手順によるコントロール」や「会議での指示を通じたコントロール」のほかに、「人数のコントロール」や「財務のコントロール」などを取り上げている。

が低いといった関連性を事前に想定している。

分析の結果、この研究は、日本の利益センター管理者の方が米国の管理者と比べて手順によるコントロールや会議での指示を通じたコントロールが厳格に行われており、逆機能的な行動の程度が低いことを明らかにしている。しかし、彼らは、事前の想定とは異なり、日本の利益センター管理者の方が米国の管理者と比べてコントロール全般が厳格に行われていることについても示している。

#### 2-1-4 Chow et al. 1999a

この研究は、同一国内に所在する異なる国々の企業を対象として、マネジメント・コントロール・システムの各要因とナショナル・カルチャーとの関連性について検討したものである。上記のChowの一連の研究から分かるように、ナショナル・カルチャーがマネジメント・コントロール・システムに与える影響に関する研究には、Hofstedeが提唱した次元を基礎とした仮説や想定が支持されないものが多く見られる<sup>3)</sup>。そのため彼らは、ナショナル・カルチャーがマネジメント・コントロール・システムに与える影響をより明確に示すために、台湾に位置する同一規模（大企業）・同一産業（電器・コンピュータ産業）に属する3か国の製造企業18社（米国企業6社、日本企業6社、台湾企業6社）を対象とした質問票調査を実施し、技術・不確実性・企業規模の各要因や法律・規制・競争の各要因の影響をコントロールしている。また、彼らは、質問票調査の結果を利用して、それぞれの企業におけるマネジメント・コントロール・システムの各要因（①分権化の程度、②活動の構造化、③参加型予算、④標準のタイトネス、⑤参加型業績評価、⑥コントロール・フィルターの整備、⑦業績に応じた財務報酬）の設計と選択を比較し、これらに対してナショナル・カルチャーが与える影響について検討している。

分析の結果、この研究は、米国企業と台湾企業の間においてすべての要因（①から⑦）で有意な差が見られないことから、米国企業が現地に合わせて本国のマネジメント・コントロール・システムを調整していると指摘している。また、彼らは、日本企業と台湾企業の間において多くの要因で有意な差が見られないことから、米国企業より広範ではないものの、日本企業でも現地に合わせて本国のマネジメント・コントロール・システムを調整していると指摘している。一方、彼らは、日本企業で活動の構造化や参加型予算の程度が低く、これらの点で台湾企業や米国企業と異なることについても報告している。

---

3) これについて、彼らは、Hofstedeが提唱するナショナル・カルチャーの次元について、一般的に重要なもの（個人主義）、西洋において重要なもの（不確実性回避）、東洋において重要なもの（長期的思考）というように、それぞれの重要性が異なることを指摘している。

## 2-2 予算管理システムへの影響

### 2-2-1 Harrison (1992)

この研究は、予算の強調と従業員の態度との関連性に従業員の参加がどのような影響を与えるのかについて、異なる国のデータをもとに明らかにしたものである。従業員の参加が予算管理システムの成果に与える影響について、先行する Brownell (1982) は、従業員の参加が高い場合に予算の強調が従業員の好意的な態度に関連するという考え方のもと仮説を設定し、米国で実施した質問票調査の結果をもとに実証した。そこで彼は、米国において見られた従業員の参加の影響が、他国において見られるかどうかについて検討している。具体的には、米国と同様に「個人主義」の傾向が高く「権力格差」の傾向が低いオーストラリアと、「個人主義」の傾向が低く「権力格差」の傾向が高いシンガポールを選択し、両国の商品売買部門や小売店の中級管理者を対象とした質問票調査を実施し、従業員の参加が与える影響について考察している<sup>4)</sup>。

国別の差を考慮した分析の結果、この研究は、「予算の強調」の変数と「従業員の参加」の変数の交互作用が「従業員の緊張」の変数に有意な負の影響を与えていることを明らかにしている。この点から彼は、従業員の参加が高い場合に予算の強調が従業員の好意的な態度に関連するという Brownell (1982) の発見が一般性の高いものであることを主張している。一方、この研究は、「ナショナル・カルチャー (オーストラリアが0、シンガポールが1)」の変数と「予算の強調」の変数の交互作用が「従業員の緊張」の変数に有意な負の影響を与え、「従業員の満足」の変数に有意な正の影響を与えていることから、両国における予算管理システムの差が体系的に説明できる可能性があることについても示している。

### 2-2-2 Ueno & Sekaran (1992)

この研究は、予算管理実務が米国と日本でどのように異なるのかについて検討したものである。ここでは、経営管理実務の日米比較に関する研究は多いが予算管理システムの日米比較に関する研究は不足しているという問題意識のもとに、予算管理システムの実務として、①コミュニケーション・調整プロセス、②計画期間の長短、③ルールや手順によるプロセスの構造化、④予算スラック、⑤管理可能性、⑥評価期間の長短を設定し、米国と日本での製造企業のコントローラーや上級管理者を対象とした質問票調査を実施している。また、彼らは、米国と日本

---

4) 彼は、シンガポールを選択した理由として、「個人主義」と「権力格差」が参加に与える影響を手がかりにしている。Hofstedeの議論を参考にすると、「個人主義」の傾向が低ければ集団での意思決定が重視されるので参加が好まれ、「権力格差」の傾向が低ければ組織成員を同等とみなすので参加が好まれる。そのため、彼は、米国やオーストラリアのように個人主義の傾向が高く権力格差の傾向が低い文化が従業員の参加に与える影響（前者は負の影響、後者は正の影響）は、個人主義の傾向が低く権力格差の傾向が高い文化が従業員の参加に与える影響（前者は正の影響、後者は負の影響）と同様になると想定し、後者に属するシンガポールをもう一つの調査対象として選択している。

を比較すると、「個人主義」と「不確実性回避」の次元で差がある（米国は「個人主義」の傾向が高く「不確実性回避」の傾向が低いのに対し、日本は「個人主義」の傾向が低く「不確実性回避」の傾向が高い）ことから、「個人主義」と「不確実性回避」を基礎に、①から⑥にかかわる仮説を設定し、質問票調査の結果を分析している。

分析の結果、この研究は、米国と日本が「コミュニケーション・調整」の変数、「予算スラック」の変数、「評価期間の長短」の変数で有意な差があることを明らかにしている<sup>5)</sup>。この結果について、彼らは、米国が日本と比較して「個人主義」の傾向が高いため、公式のコミュニケーション・調整プロセスを必要とし、目標達成を容易にするよう予算スラックを作りやすくし、即座に報酬を得るため短期的な評価を期待するといった仮説を支持するものであると説明している。このように彼らは、「不確実性回避」を基礎とした仮説よりも「個人主義」を基礎とした仮説の方が多く支持されたことから、日米における予算管理システムの差が「個人主義」の次元からよりよく説明できると指摘している。

### 2-2-3 Harrison (1993)

この研究は、予算に代表される会計指標による評価と従業員の態度との関連性にナショナル・カルチャーや従業員の個性がどのような影響を与えるのかについて検討したものである。これまでの研究は、評価のスタイルと従業員の態度との関連性に影響を与える要因として、環境不確実性、従業員の参加、事業単位の戦略、業務の相互依存性などの要因を取り上げてきた。これに対し彼は、重要な要因として新たにナショナル・カルチャーを取り上げ、上述のHarrison (1992)と同様にオーストラリアとシンガポールで得られた質問票調査の結果を利用し、その影響について検討している。ここでは、「権力格差」の傾向が高い場合、従業員は階層関係を受け入れることから会計指標による評価と適格的であり、かつ、「個人主義」の傾向が低い場合、従業員はそれぞれの同質性を受け入れることから会計指標による評価と適格的であるとしている。それゆえ、この研究は、「権力格差」の傾向が高く「個人主義」の傾向が低い場合、会計指標による評価がよりよく適合すると想定している。こうした想定は、換言すれば、「権力格差」の傾向が高く「個人主義」の傾向が低いシンガポールの方が、「権力格差」の傾向が低く「個人主義」の傾向が高いオーストラリアよりも、会計指標による評価がよりよく適合するというものである<sup>6)</sup>。

調査結果を分析した結果、この研究は、「会計指標による評価」の変数と「ナショナル・カルチャー（オーストラリアが0、シンガポールが1）」の変数の交互作用が、「従業員の緊張」の

---

5) なお、この研究では、「管理可能性」の変数についても日米において統計的に有意な差が見られている。しかし、「管理可能性」の変数の信頼性（クロンバック  $\alpha$ ）が低いことから、彼らは、この結果を仮説の検証に利用していない。

6) ただし、本文中で具体的に設定されている仮説は帰無仮説である。



変数に有意な負の影響を与え、かつ、「従業員の満足」の変数に有意な正の影響を与えていることを明らかにしている。この点から彼は、ナショナル・カルチャーが従業員の評価スタイルと従業員の態度との関連性に、想定したとおりの影響を与えていると主張している。一方、この研究は、従業員の個性（個人が権威を受け入れる程度）が会計指標による評価と従業員の態度との関連性に与える影響についても検討しているが、事前に想定した結果が十分に見られなかったことについても示している。

### 2-3 報酬システムへの影響 (Jansen et al., 2009)

この研究は、米国を対象とした Gibbs et al. (2004, 2009) の研究を基礎に米国とオランダとの報酬システムの差について検討したものである。ここでは、両国において、雇用に関する規定、税率、報酬システムの経験といった制度的要因のほかに、「男性度」(米国>オランダ)、「長期的志向」(オランダ>米国)といった文化的要因が異なることから、両国における報酬システムの利用、報酬システムの内容、および、報酬システムの効果の差を明らかにするために、Gibbs et al. (2004, 2009) の米国におけるデータと産業や規模で対応するオランダの自動車販売業（ゼネラル・マネージャー、販売部門管理者、サービス部門管理者、部品部門管理者）を対象とした質問票調査の結果と報告データを利用して比較している。

両国での結果を比較した結果、この研究は、オランダが米国よりもあらゆるタイプのボーナス（公式ボーナス、自由裁量ボーナス、特別奨励金）の利用程度が低く、また、公式ボーナスを利用する場合でも、その算定の基礎として利益以外の指標（売上高や顧客満足）を利用し、かつ、算定範囲に下限と上限を設けるといったように複雑であることを示している。さらに、この研究は、重回帰分析の結果、オランダでの報酬システムの利用が従業員一人当たりの利益や報酬満足度に有意な負の影響を与えていることを明らかにしている。この点から、彼らは、米国での報酬システムは世界的なベスト・プラクティスの一つではなく、その影響が国ごとで異なることを主張している<sup>7)</sup>。

### 2-4 情報共有への影響 (Chow et al., 1999b)

この研究は、予算管理システムや報酬システムといった公式のコントロール・システムではなく非公式の情報共有に注目し、ナショナル・カルチャーがこれに与える影響について検討し

---

7) なお、この研究を発展させたものとして Merchant et al. (2011) がある。ここでは、Gibbs et al. (2004, 2009) や Jansen et al. (2009) のデータに中国（北京）の自動車販売業者を対象とした質問票調査の結果と報告データを加え、米国、オランダ、中国において、報酬システムの利用、報酬システムの内容、および、報酬システムの効果がどのように異なるのかについて検討している。検討の結果、彼らは、中国企業が公式ボーナスよりも自由裁量ボーナスを利用し、また、公式ボーナスを利用する場合にその算定が複雑であることを示している。加えて、彼らは、中国企業において報酬システムの利用が従業員の報酬満足度に有意な正の影響を与えていることを明らかにしている。

たものである。ここでは、「個人主義」の傾向が高く「権力格差」の傾向が低いオーストラリアと、「個人主義」の傾向が低く「権力格差」の傾向が高い台湾を対象に、質問票調査やシナリオ・ベースのインタビュー調査（①明確な質問をする場合、②反対もしくは挑戦的な意見を述べる場合、③過去の失敗を暴露する場合）を通じて、対面的なコミュニケーションを通じた情報共有が上司の同席の有無やナショナル・カルチャーにどのような影響を受けるのかについて検討している<sup>8)</sup>。

まず、定量的調査を分析した結果、この研究は、対面的なコミュニケーションによる情報共有が上司の同席の有無に影響を受ける（上司が同席しない場合に情報共有が進む）ことや、両国において差が見られる（台湾では明確な質問をする①の場合が多く、オーストラリアでは反対もしくは挑戦的な意見を述べる②の場合が多い）ことを示している。一方、これらの分析結果は、とくに②の場合においてオーストラリアの方で上司が同席すると情報共有が進まないことを示し、事前の想定（「個人主義」の傾向が高く「権力格差」の傾向が低いオーストラリアでは、上司の同席の有無にかかわらず対面的なコミュニケーションを通じた情報共有が進むという想定）と異なることを指摘している。

次に、ナショナル・カルチャーの影響が十分に明らかでない分析結果を補うために、この研

図表 2：ナショナル・カルチャーの影響に注目した研究（出所：筆者作成）

番号	論文	MCS	NCの次元	研究方法
1	Chow et al. (1991)	MCSの各要因	個人主義	実験
2	Chow et al. (1994)		個人主義 権力格差 不確実性回避	実験
3	Chow et al. (1996)		個人主義 権力格差 不確実性回避	質問票
4	Chow et al. (1999a)		—	質問票
5	Harrison (1992)	予算管理システム	個人主義 権力格差	質問票
6	Ueno & Sekaran (1992)		個人主義 不確実性回避	質問票
7	Harrison (1993)		個人主義 権力格差	質問票
8	Jansen et al. (2009)	報酬システム	男性度 長期的志向	質問票 実データ インタビュー
9	Chow et al. (1999b)	情報共有	個人主義 権力格差	質問票 インタビュー

8) なお、本文中で具体的に設定されている仮説は帰無仮説である。

究は、シナリオ・ベースのインタビュー調査を実施し分析している。調査の結果、彼らは、情報共有に影響を与える要因として、台湾では企業への貢献、階層的地位、他者の面目などが影響を与える一方で、オーストラリアでは自己主張、個人差、企業文化が影響を与えており、それぞれの行動の背景が異なることを明らかにしている。

以上、本節では、ナショナル・カルチャーが与える影響に注目して、マネジメント・コントロール・システムの各要因、予算管理システム、報酬システム、情報共有の国別の差について検討した欧米の研究をレビューしてきた。上記の研究は、それぞれ Hofstede が提唱したナショナル・カルチャーの次元を利用し、これらがマネジメント・コントロール・システムに与える影響について検討している。しかし、これらの研究には、事前に想定した関連性が見られないものも多く、また、利用するナショナル・カルチャーの次元も研究ごとで異なるものとなっている (図表2)。

### 3 ナショナル・カルチャー以外の要因に注目した研究

#### 3-1 多様な要因が与える影響 (Merchant et al., 1995)

この研究は、前節で取り上げた研究と同様に、ナショナル・カルチャーが利益センターにおける管理者のマネジメント・コントロール・システムの設計と利用に与える影響について検討したものである。具体的には、「男性度」と「個人主義」の傾向が高く、「長期的志向」、「権力格差」、「不確実性回避」の傾向が低い米国と、「男性度」と「個人主義」の傾向が低く、「長期的志向」、「権力格差」、「不確実性回避」の傾向が高い台湾を取り上げ、インタビュー調査を通じて事前に想定した4つ命題が適合するかどうかについて検討している。なお、彼らは、利益センターを有し企業の規模や成果が同等である米国と台湾の化学企業2社と電機企業2社を対象企業として選択している。

インタビュー内容を分析した結果、この研究は、台湾は米国よりも「集団主義」や「長期的志向」の傾向が高いため、これらに重点を置く長期的報酬を利用する必要がなくなるという命題のみが支持され、他の命題は支持されなかったことから、ナショナル・カルチャーがマネジメント・コントロール・システムの設計や利用に与える影響は相対的に弱いことを指摘している。一方、この研究は、ナショナル・カルチャーの以外の要因、すなわち、①上級管理者の教育や経験、②企業の発展段階、③上級管理者の資本市場に対する考え方、④事業のタイプ、⑤労働力の流動性、⑥企業成長のパターン、⑦コンサルタントの利用といった要因が、ナショナル・カルチャーよりもマネジメント・コントロール・システムの設計や利用に強い影響を与えていると主張している。

### 3-2 同一企業での同質性 (Van der Stede 2003)

企業活動のグローバル化に伴い、多国籍企業が他国で企業活動を展開することが今日では一般的となっている。こうした多国籍企業のマネジメント・コントロールや報酬システムは、国ごとで異なるだけでなく企業ごとでも異なることが想定される。そこでこの研究は、マネジメント・コントロール・システムや報酬システムが国別と企業別のどちらに大きく影響を受けているのかについて検討したものである。ここでは、ベルギーに本社を所在する企業の事業単位を対象にした質問票調査の結果(37社で153事業単位)を基礎に、国別と企業別の差が、事業単位のマネジメント・コントロール・システム(予算の強調、予算の詳細さ、予算にかかわるコミュニケーション)や報酬システム(成果ベース報酬の割合、公式ベース報酬の割合、事業単位の成果ベース報酬の割合)にどのような影響を与えているのかについて分析している。

分析の結果、この研究は、ベルギーに位置する事業単位の方が他国に位置する事業単位よりも予算にかかわるコミュニケーションが盛んであり、かつ、公式ベースの報酬の割合が低いことを示している<sup>9)</sup>。しかし、彼は、マネジメント・コントロール・システムや報酬システムの差を企業別で比較するとすべての面で統計的に有意であったことから、これらのシステムに対する国別の影響が企業別の影響と比べて相対的に弱いものであることを明らかにしている。そのため彼は、マネジメント・コントロールや報酬システムを、事業単位の位置する国別の状況に合わせて実施する傾向よりも、企業別に統一して実施する傾向の方が強いと主張している。

### 3-3 組織文化が与える影響 (O' Conner 1995)

この研究は、組織文化に注目し、組織文化が参加と従業員の役割の不確実性との関連性や、参加と上司・部下の関係との関連性にどのような影響を与えるのかについて検討したものである。海外に進出する多国籍企業は、ナショナル・カルチャーだけでなく組織文化もローカル企業と異なるため、組織文化がマネジメント・コントロール・システムの設計や利用に影響を与えることが予想される<sup>10)</sup>。それゆえ彼は、「権力格差」を組織文化としてとらえ、計画・評価への参加と従業員の役割の不確実性との関連性や、計画・評価への参加と上司・部下の関係との関連性に、「権力格差」がどのような影響を与えるのかについて検討している。具体的には、同じシンガポールに位置する外国企業(30社で93人)と地元企業(14社で32人)を対象にした質問票調査と、これを補強するインタビュー調査を実施し、これらの結果について分析している。なお分析に先立ち、この研究は、シンガポールではナショナル・カルチャーの次元で「権力格

9) とくに予算にかかわるコミュニケーションについて、彼は、「個人主義」の次元が負に関連し、「権力格差」と「不確実性回避」の次元が正に関連していることを、追加的な分析により明らかにしている。

10) 多国籍企業における組織文化の差について検討した初期の研究として Soeters & Schreuder (1988) がある。ここでは、オランダに所在する会計事務所(3法人は国内、3法人は米国)を対象とした質問票調査を通じて、米国法人の組織文化(とくに「不確実性回避」と「男性度」の次元)がローカルの会計事務所の組織文化と異なることを指摘している。

差」の傾向が高いため、ローカル企業の方が多国籍企業よりも組織文化としての「権力格差」が高いこと、および、「権力格差」の傾向が高い場合、参加は逆にリーダーシップの欠如として理解されることから、計画・評価への参加と従業員の役割の不確実性との負の関連性や上司・部下の関係との正の関連性が、「権力格差」の低い外国企業の方で顕著に見られることを事前に想定している。

分析の結果、この研究は、同じシンガポールに位置する企業でも、外国企業は構造的な管理を好みローカル企業は権威的な管理を好むという組織文化の差が見られることを明らかにしている。加えてこの研究は、こうした組織文化の差が、計画・評価への参加と役割不確実性との負の関連性や、上司・部下の関係との正の関連性に異なる影響を与えていること、すなわち、権力の差の低い外国企業において強い関連性が見られることを明らかにしている。これらの点から彼は、組織文化の差がマネジメント・コントロールの設計・利用に重大な影響を与えていると主張している。

#### 4 検討と今後の課題

本研究では、企業活動のグローバル化に伴う欧米でのマネジメント・コントロール・システムの国際比較研究について、これまでどのような問題を設定し、また、どのような事項を発見してきたのかを整理した。欧米では、とくにナショナル・カルチャーが与える影響に注目し、国別に見られるマネジメント・コントロール・システムの差などが検討されてきた。また、これらの研究では、Hofstedeによるナショナル・カルチャーの次元（「個人主義・集団主義」、「権力格差」、「不確実性回避」、「男性度・女性度」、「長期的志向」など）が、マネジメント・コントロール・システムの設計や利用に対してどのような影響を与えるのかが明らかにされてきた。

しかし、これらの研究には、事前に想定したナショナル・カルチャーの影響が明確に見られないものも多い（例えば、初期の研究である Chow et al., 1991, 1994）。また、利用するナショナル・カルチャーの次元も、「個人主義」、「権力格差」、「不確実性回避」（Chow et al., 1994, 1996）や、「男性度」、「長期的志向」（Jansen et al., 2009）など、研究ごとに異なるものとなっている。さらに、ナショナル・カルチャー以外の要因、すなわち、上級管理者の教育や経験、企業の発展段階、事業のタイプ、労働力の流動性など（Merchant et al., 1995）や、組織文化（O'Conner, 1995）といった要因が、マネジメント・コントロール・システムの設計や利用により強い影響を与えていることを指摘する研究も現れている。それゆえ、欧米の管理会計研究において盛んに取り上げられるナショナル・カルチャーについては、マネジメント・コントロール・システムの設計や利用に対して相対的に弱い影響しか与えない（Merchant et al., 1995）、さらには、ナショナル・カルチャーに関する議論の基礎となる Hofstede の研究そのものに問題がある（Baskerville, 2003; Harrison & Mckinnon, 1999）という批判もある。

一方、調査対象とする企業の規模や産業などをコントロールすること (Chow et al., 1999a; Jansen et al., 2009; Merchant et al., 2011) や、追加的なインタビューを通じて行動の背後にある要因を明らかにすること (Chow et al., 1999b) など、これらの批判に対応した取り組みも見受けられる。また、これらの研究では、ナショナル・カルチャーの議論がマネジメント・コントロール・システムの国別の差を説明する場合に利用できることが示されている。それゆえ、ナショナル・カルチャーは、初期の欧米の研究が期待するような強い影響をマネジメント・コントロール・システムに対して与えていると想定しにくいものの、観察される国別の差を説明する上では利用可能であると考えられる。

こうしたことは、日本企業のグローバル化をテーマとしてきた日本の管理会計研究にも参考になる。すなわち、日本企業が採用する国際事業戦略のタイプや管理会計実務の差を明らかにするだけでなく、ナショナル・カルチャーの次元を利用して進出先ごとのマネジメント・コントロール・システムの差の説明を試みることで、説明に際して対象となる企業の規模や産業などをコントロールすること、さらに、ナショナル・カルチャーに関する Hofstede の議論以外のものも必要に応じて利用を試みることで (Harrison & McKinnon, 1999) などが、これまで日本企業のグローバル化を対象としてきた日本の管理会計研究において必要になると思われる。

また、マネジメント・コントロール・システムについては、これまでのように組織内でのマネジメント・コントロール・システムだけでなく、組織間でのマネジメント・コントロール・システムが、欧米だけでなく日本でも近年注目されるようになってきている (Caglio & Ditillo, 2008; 窪田ほか, 2008; 坂口・河合, 2011a)。日本企業が海外で単純に製品を生産・販売するだけでなく、研究開発についても移転し進出先で新たな組織間関係を構築し始めていることを考慮すれば、組織間でのマネジメント・コントロール・システムを対象にすることが、日本企業のグローバル化をとらえる上でも必要になるだろう (坂口・河合, 2011b)。また、この場合においても、ナショナル・カルチャーを含む様々な視点から観察された国別の差を説明することが求められると思われる。

#### [参考文献]

- Bartlett, C. A., & Ghoshal, S. (1989). *Managing Across Borders: The Transnational Solution*. Harvard Business School Press.
- Baskerville, R. F. (2003). Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28(1): 1-14.
- Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Spring: 12-27.
- Caglio, A., & Ditillo, A. (2008). A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievement and future directions. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7/8): 865-898.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Chan, Y. K. (1991). The effects of management controls and national culture on manufacturing performance: An experimental investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 16(1): 1-14.

- Society*, 16 (3): 209-226.
- Chow, C. W., Kato, Y., & Shields, M. D. (1994). National culture and the preference for management controls: An exploratory study of the firm-labor market interface. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5): 381-400.
- Chow, C. W., Kato, Y., & Merchant, K. A. (1996). The use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2/3): 175-192.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Wu, A. (1999a). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (5/6): 441-461.
- Chow, C. W., Harrison, G. L., McKinnon, J. L., & Wu, A. (1999b). Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-American organizations: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (7): 561-582.
- Gibbs, M., Merchant, K. A., Van der Stede, W. A., & Vargus, M. (2004). Determinants and effects of subjectivity in incentives. *The Accounting Review*, 79 (2): 409-436.
- Gibbs, M., Merchant, K. A., Van der Stede, W. A., & Vargus, M. (2009). Performance measure properties and incentive system design. *Industrial Relations*, 48 (2): 237-264.
- Harrison, G. L. (1992). The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job related attitudes. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (1): 1-15.
- Harrison, G. L. (1993). Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style: The influence of national culture and personality. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (4): 319-339.
- Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: A review of the current state. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (5/6): 483-506.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Sage Publishing.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. McGraw-Hill.
- Jansen, E. P., Merchant, K. A., & 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*, 34 (1): 58-84.
- Merchant, K. A. (1985). Organizational controls and discretionary program decision making: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 10: 67-85.
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15: 297-313.
- Merchant, K. A., Chow, C. W., & Wu, A. (1995). Measurement, evaluation and reward of profit center managers: A cross-cultural field study. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (7/8): 619-638.
- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A., Lin, T. W., & Yu, Z. (2011). Performance measurement and incentive compensation: An empirical analysis and comparison of Chinese and Western firms' practices. *European Accounting Review*, 20 (4): 639-667.
- O'Conner, N. G. (1995). The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (5): 383-403.
- Sako, M. (2009). Technology strategy and management: globalization of knowledge-intensive professional services. *Communications of the ACM*, 52 (7): 31-33.
- Soeters, J., & Schreuder, H. (1988). The interaction between national and organizational cultures in accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 13 (1): 75-85.
- Ueno, S., & Sekaran, U. (1992). The influence of culture on budget control practices in the USA and Japan: An empirical study. *Journal of international Business Studies*, 23: 659-674.

- 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*, 12(2): 263-285.
- 井上信一・M. プロムウィチ・M. ギーツマン (1993). 「日本企業の経営実践と管理会計の国際移転の一つの試み：在英日系企業の場合」『研究年報：香川大学経済学部』33：1-68.
- 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』144(1)：69-80.
- 上埜進 (1994). 「管理会計実践の国家間比較研究の方法に関する一考察」『会計』145(3)：48-59.
- 加登豊 (1994). 「ナショナル・カルチャーとマネジメント・コントロール」『会計』145(3)：60-75.
- 窪田祐一・大浦啓輔・西居豪 (2008). 「組織間管理会計の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1)：113-131.
- 坂口順也・河合隆治 (2011a). 「組織間管理会計のサーベイ研究の現状と方向性：影響要因と統治システム」『メロコ管理会計研究』4(2)：29-41.
- 坂口順也・河合隆治 (2011b). 「企業活動のグローバル化と組織間マネジメント・コントロール：文献レビュー」『現代社会と会計』5：95-104.
- 清水孝 (2001). 『戦略管理会計論』中央経済社.
- 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・小林啓孝・小倉昇編著『体系現代会計学第10巻：業績管理会計』中央経済社に所収).