

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—

中 川 優

はじめに

- I 4つのコントロール・レバーと緊張関係
- II 複数のコントロール・システムの利用：Malmi=Brown (2008) によるコントロール・パッケージのフレームワーク
- III コントロール・システム間の競合性と補完性
- IV 日本企業の海外子会社マネジメントにおけるコントロール・システムの役割
- V 結果の解釈と考察

はじめに

本稿は、日本企業が海外子会社に対して行っているマネジメントの実態を明らかにするためアンケート調査のデータに基づき、海外子会社に対して機能している複数のコントロール・システム間の関係について、統計的手法を利用して検証するものである。

筆者が過去の論文においても明らかにしたが、複数のコントロール・システムが併存する「コントロール・パッケージ」の概念が、海外子会社のマネジメントにおいても適合することを、実証的に明らかにしている。本稿においても、過去の実証研究において、行った方法論を踏襲しながら、筆者を含む研究グループにおいて、2019年に実施したアンケート調査により収集された大量サンプルデータを用い、日本企業の海外子会社管理において、特に理念コントロールと会計コントロールが、海外子会社に対するコントロール・システムとして、どのように利用されているのかを検証する。

I 4つのコントロール・レバーと緊張関係

経営理念など、企業が構成員に対して行動の規範となるような指針に基づくコントロールは、マネジメント・コントロールに関連したものとして、Simons (1995) を挙げることができる。Simons (1995) においては、4つのコントロール・レバーとして、理念コントロール (belief system)、境界コントロール (boundary control)、診断的コントロール (diagnostic control)、相互作用的控制コントロール (interactive control) の4つの

モードが示されている。このうち、理念コントロール (belief system) は、企業の経営理念や価値観などを浸透させることにより、企業にとって望ましい方向に従業員の行動をコントロールするものである。境界コントロールとは、従業員の行動に一定の枠を嵌めるものであり、コンプライアンスや行動規範のようなものである。

また、診断的コントロールとは、典型的には予算管理システムに代表されるような基準と実績の比較を行うことによる機械的なコントロールである。これに対して、相互作用的控制コントロールとは、コントロールする側とされる側がコミュニケーションを通じて、環境変化などの前提条件の変化を織り込みながら、事前に設定した基準を場合によっては、修正しながらコントロールの妥当性を維持するというものである。

Simons (1995) においては、診断的コントロールと相互作用的控制コントロールが対極にあり、理念コントロールと境界コントロールがもう一つの対極にあるとの説明がなされている。すなわち、理念コントロールが企業理念や企業文化を通じて、従業員に対して積極的な行動を求めることがあるが、それが過剰になると企業理念や企業文化が最優先となり、場合によっては法令違反や倫理的に望ましくない行動を促進する可能性がある。それを抑制するために境界コントロールがコンプライアンスや倫理的な行動を求める、というブレーキの役割を果たしている。同様に、診断的なコントロールが強調されすぎると、機械的なコントロールが強調され、短期的な視点に陥ることや、環境の急激な変化を十分にとらえることができなくなってしまう恐れがある。そこで、相互作用的控制コントロールが環境変化をとらえてより有機的かつ柔軟なコントロールが欠点をカバーすると思われる。

しかし、その後の Simons の著書においては、一見、対立するコントロール・モードが tension (緊張関係, 引っ張り合い; 以下ではテンションと記述) を生み出すが、これらのテンションを巧みにコントロールすることが強調されている。

II 複数のコントロール・システムの利用:

Malmi = Brown (2008) による

コントロール・パッケージのフレームワーク

Malmi = Brown (2008) では、従来のマネジメント・コントロール・システム (以下: MCS と記述) に関する実証研究において、結論に関して一貫性がない理由として、MCS を個別にしか捉えていないためであるとしている。実際には、複数の MCS が同時に用いられており、これらの MCS 間の相互作用や相互依存性についての視点が欠落しているとして、コントロール・パッケージのフレームワークを主張している。彼らの提唱するコントロール・パッケージのフレームワークは、図表 1 に示されている。

図表 1：MCS のパッケージ

文化によるコントロール						
クラン・コントロール		価値観			シンボル	
計画		サイバネティック・コントロール				報酬システム
長期計画	行動計画	予算	財務的な測定システム	非財務的な測定システム	ハイブリッドな測定システム	
管理的なコントロール						
ガバナンス構造		業務構造			方針と手続き	

(出所：Malmi = Brown (2008), p.291)

図表 1 の主な構成要素に関する定義と具体例については、図表 2 にまとめられている。

図表 1 および 2 から理解できるように、MCS パッケージには、様々なコントロール・システムから構成されている。伝統的な MCS あるいは管理会計システムの中核をなすサイバネティック・コントロールや文化によるコントロール、伝統的な管理システムなど 5 つに分類された MCS から構成されている。

このようなコントロール・パッケージのフレームワークは、海外子会社のマネジメントにおいて、マネジメントの実態を説明する際に、有効なフレームワークであると思われる。

図表 2：MCS のパッケージの内容

構成要素	定義	内容
計画	事前のコントロール、組織の機能領域ごとの目標設定、それらに向けた注力と行動、目標達成に関連した標準の設定と努力と行動のレベルの明確化、組織の機能領域を横断して目標一致とそれによる集団と個人のコントロール	行動計画：通常は 12 か月間の目標と行動を策定、日常的なルーチンに焦点。長期計画：中・長期にわたる目標と行動の策定、より戦略的な視点
サイバネティック・コントロール	サイバネティック・コントロールの 5 つの特徴：①前提となる事象、活動またはシステムを可能にする量的な測定、②目標あるいは業績の設定、③活動の成果と目標を比較を可能にするフィードバックのプロセス、④フィードバックがもたらす差異分析、⑤システムの行動あるいは前提となる活動の修正	予算、財務的な測定、非財務的な測定、バランス・スコアカードのような財務的、非財務的な測定を組み合わせたハイブリッドシステム
報酬システム	努力の方向性、期間、集中度をコントロールするために、報酬と結びつけることを通じた、動機づけと個人あるいはグループの業績の向上	報酬とのリンクや目標達成度に応じた報酬
管理的コントロール	管理的コントロール・システム：従業員の組織化（組織設計や構造）を通じて従業員の行動を指示する。行動のモニタリングや行動に対する説明責任（ガバナンス）；タスクや行動がどのように実行されたかあるいはされないかを特定するプロセスを通じたコントロール	組織の設計、構造；企業内のガバナンス構造；手続きや方針

(出所：Malmi = Brown (2008), p.291, 一部省略)

それらの企業においては、「結果によるコントロール」「プロセス・コントロール」「文化によるコントロール」がパッケージとして活用されていることが、明らかにされている¹。特に日系企業の場合には、自社の経営理念や行動規範のような価値観の浸透を、国内のみならず海外子会社においても、その浸透を図っている企業が少なくない。このことは、日本企業にとって経営理念や共通の価値観を持つことが、MCS パッケージの構成要素である「文化によるコントロール」として、MCS の一環をなしているということと言える。

Ⅲ コントロール・システム間の競合性と補完性

前述したように様々なコントロール・システムがそれぞれの役割を担っていることが明らかにされてきている。Van der Kolk et al. (2020) においては、過去の理論研究や実証研究をレビューして、複数のコントロール・システム間の緊張関係 (tension) を明らかにするとともに、それらの変動性や複雑性についても言及している。緊張関係の変動性 (dynamic tension) については、過去の実証研究等において言及されているが、彼らは、複雑性について注目している。特に複雑性の原因について、コントロールシステム間の競合性と補完性にあるとしている。競合性とは、コントロール・システムを組み合わせることがマイナスの効果を生み出すことであり、補完性とはコントロール・システムを組み合わせることがプラスの効果を生み出すことであるとしている²。すなわち、競合性とは、それぞれのコントロール・システムが、真逆の方向に引っ張り合うことによる緊張関係を生み出していることになる。このような関係にあるコントロール・システムは、それらを場面や局面に応じて適切に使い分けることが重要であり、同時に使用することはアクセルとブレーキを同時に踏むことになり、無用な緊張関係を組織内に生じることになる。前述の Simons による4つのコントロール・レバーの記述においては、理念コントロールと境界コントロールの関係がこれに相当すると思われる。

これに対して、補完性とは、これらのコントロール・システムを組み合わせることにより、相互のコントロール・システムの弱点をカバーすることにより、その効果を増大させるものと言えよう。これも同様に Simons による4つのコントロール・レバーの記述においては、診断的コントロールと相互作用的コントロールの関係がこれに相当すると思われる。

彼らは、これらのコントロール・システム間の関係を実証するために、オランダの地方自治体における詳細なケーススタディを実施している。対象となった地方自治体の2

1 窪田他 (2014), p.46-47.

2 Van der Kolk et al. (2020) pp.1-2.

つの部門のコントロール・システムについて記述したものが、図表3である。

図表3からもわかるように、ケースの対象事例は、企業ではなく地方自治体という非営利組織ではあるが、企業とも共通するコントロール・システムが列挙されている。文化によるコントロールには、部門ごとの相違点や共通点が記述されている。結果によるコントロールは、営利企業の場合には、会計情報を活用したコントロール・システムに相当すると考えられる。Simonsの診断的コントロールにも、共通するものがある。

このように、非営利組織であれ、複数のコントロール・システムの要素が存在することが示されており、これらに競合性と補完性が存在することが、前述したような複雑性を生み出す原因となっている。

図表3：キーとなるコントロール・システムの要素

メンテナンス部門	政策部門
<p>人的コントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・新規採用者の選択について技術的なスキルと既存のグループとの適合性に注目する。 ・訓練の機会が頻繁に提供され、管理者によって参加を推奨される 	<p>人的コントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・新規採用の選考プロセスを重視 ・指導者が職員やスタッフをサポート ・教育・訓練への要求が推進され、承認される。
<p>文化によるコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・管理職と職員は、直接のコミュニケーションを取ることを推奨される。 ・非公式な相互モニタリングが行われる。 ・会議中のユーモアが非公式な文化 ・事務職チームはオフィスにあり、作業チームはほとんど路上にいる。 	<p>文化によるコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・相互モニタリングと水平的なフィードバックが管理職によって推進 ・部門内の個人主義的文化は、高いレベルの自律性と職務の自己完結性により、維持されている。 ・オフィスは同僚の一人とシェア
<p>結果によるコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・作業時間に関する成果情報や成果はソフトウェアシステムにより測定される。 ・職務の適時性や有効性は成果の重要な次元である。 ・結果と報酬のリンクは弱い 	<p>結果によるコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・個人の業績についての成果情報は、ほとんど主観的である。 ・結果と報酬のリンクは弱い。
<p>行動のコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・日常の活動に関する詳細な記録 ・メンテナンス業務に関する安全上の手順 ・よいチームワークに対する少額の報酬 ・反復的な業務に関する作業の流れ図 ・問題解決については、規定された手続きはほとんどない。 	<p>行動のコントロール</p> <ul style="list-style-type: none"> ・手続きに関してはあまり注意を払わない。 ・アドバイザーは、物事が正しく行われていることに対して責任を負う。

（出所：Van der Kolk et al. (2020) p.3. 一部省略）

IV 日本企業の海外子会社マネジメントにおける コントロール・システムの役割

前節までの検討のように、マネジメント・コントロール・システムにおいて複数のコントロール・システムが併用されていることを明らかにしたが、本節では、筆者が属する研究グループが実施したアンケート調査により、収集したデータを用いることによ

り、日本企業の海外子会社マネジメントにおいても、同様に複数のコントロール・システムが併用されているとともに、それらの相互の関係について明らかにする。特に、日本企業の特徴である経営理念の浸透を通じた理念コントロール（文化によるコントロール）と会計的なコントロールの相互関係に焦点を当てて分析を行う。

特に日本企業は、理念コントロールを強調する企業が多いと言われている。拙稿においても、指摘しているが、久保他（2005）においては、Peters = Waterman（1982）では、明確にされていなかった経営理念と業績との因果関係を、日本企業に特徴的なガバナンスのあり方と関連づけている。すなわち、日本企業のガバナンスのあり方は、アメリカ型の株主主権型とは異なり、「企業は従業員を含めた様々なステークホルダーのもの」というステークホルダー型が主流であるとしている³。このような日本企業に特徴的なステークホルダー型企業においては、企業の目的が自明ではないために、企業の構成員がいかなる行動をとるべきなのか知ることが容易ではなく、各構成員の行動が適切かどうかを判断することが困難であると主張している⁴。このような状況下において企業が構成員の行動をコントロールする手段として、経営理念の存在が一定の役割を果たしていると考えられる。

また、日本企業においても強固な経営理念を持つ企業が注目を集めている。たとえば、「アメーバ経営」で有名な京セラは、「アメーバ」と呼ばれる小集団に収益責任あるいは利益責任を負わせる代わりに、大幅な権限委譲を行っている。しかし、このような小集団に権限委譲を行い、部分的にはあるにせよ利益責任を持たせると、個々のアメーバが自己の利益を最大化することを優先する部分最適化を行うことが危惧される。そこで、彼らが「経営哲学」としている「京セラフィロソフィー」と呼ばれる強固な経営理念の浸透が、そのような行動を防ぐ重要な役割を果たしている。そこでは、自己の利益のみを追求することではなく、会社全体ひいては社会全体の利益を追求することが強調されている。このように、経営理念が単なる「スローガン」ではなく、経営管理システムとして機能していることが指摘されている⁵。

1) アンケート調査の概要

アンケート調査は、2012年にほぼ同様の質問項目で実施した質問票調査の経時的な調査の意味を持っている⁶。目的は、日本企業が行う本社による海外子会社の管理実態を明らかにするとともに、それらに関連する管理会計システムの役割を解明しようというものである。なお、調査項目の記述統計に関するすべてのデータは、拙稿（2020）を参

3 久保他（2004），p.113.

4 同論文，p.113.

5 「アメーバ経営」については三矢（2003），アメーバ学術研究会（2010）等を参照されたい。

6 2012年の調査結果の概要については、中川（2013）を参照されたい。

照されたい。

① 調査対象

調査対象は、海外に子会社を有する日本企業とした。この場合、海外子会社をどのように定義するかであるが、海外子会社には様々な形態がある。しかし、マネジメントの上で問題となるのは、少なくとも販売機能を有した子会社であり、出資だけを行っている場合には、本稿が課題としているような大きなマネジメント上の問題は、生じないものと思われる。したがって、本稿において対象となる企業は、少なくとも販売機能を有した海外子会社を有している日本企業である。

アンケートの送付先は、商用データベースから、海外事業を担当すると思われる役職名（国際〇〇、海外〇〇）や、海外事業を担当する役員（上場企業および非上場企業）を抽出して、送付対象とした。アンケートの発送数は、3444通、有効回答数は342通であり、回収率は9.9%であった⁷。近年、郵送質問票調査の回収率は、かなり低くなっているが、本調査は、送付先を上場企業に限定しなかったことや、発送数が3444という多数であったため、回収率も比較的高いと思われるが、調査方法をほぼ踏襲した前回調査よりは、やや低くなっている⁸。

② 回答企業の概要

(1) 業種別の分布

回答企業の業種別の内訳については、図表4のとおりである。

大分類の業種では製造業が最も多くなっており、製造業の中では、機械、電機、輸送用機器という加工組立型産業の比率が高くなっている。

質問票では、海外子会社が複数ある場合には、回答企業にとって主要な事業である海外子会社の1社を対象として、回答するにように要求しているため、以下の回答は、回答企業が想定している海外子会社に関する回答ということになる。

7 回収期限の締め切り後に5通が送付されてきたが、新型コロナウイルスの感染拡大の影響で、郵便の配送が大幅に遅延したためであり、データとして含めることにした。しかし、締め切り後の回収数が極端に少ないため、遅く回答したことによるバイアスの有無は、検証できない。また、アンケートの送付後に、「販売機能を有している海外子会社は存在しない」等の理由により、回答できない旨の返信が十数社からあった。これらは、本来は調査対象から除外されるべきであるため、実質的な回収率はもう少し高くなるとと思われる。

8 前回調査の回収率は、12.4%であった。

図表4：回答企業の業種別内訳

	回答数	比率		回答数	比率	
製造	177	51.6%	}	ガラス・土石製品	7	4.0%
商業	53	15.5%		ゴム製品	4	2.3%
水産	2	0.6%		パルプ・紙	0	0.0%
石油・鉱業	4	1.2%		医薬品	4	2.3%
運輸・情報通信業	24	7.0%		化学	19	10.7%
金融・保険業	29	8.5%		機械	38	21.5%
建設業	28	8.2%		金属製品	9	5.1%
サービス	18	5.2%		非鉄金属	2	1.1%
不動産	5	1.5%		精密機械	2	1.1%
電力・ガス	2	0.6%		電気機器	27	15.3%
無回答	1	0.3%		輸送用機器	24	13.6%
合計	343	100.0%		繊維製品	5	2.8%
				鉄鋼	8	4.5%
				石油・石炭製品	1	0.6%
				食料品	16	9.0%
				その他製品	11	6.2%
				合計	177	100.0%

(2) 所在地別の状況

海外子会社に関する属性のうち、回答対象となった子会社の所在する国等についてのみを取り上げる。アンケートでは、海外事業の中でも主要な海外子会社に関する回答を求めている。回答の対象となった海外子会社の所在地は、中国とアメリカがともに73社で最も多く、次いでタイ(39社)、インドネシア(19社)という順になっている。これは、前回調査とほぼ同様の結果となっている。

地域別にみても、東アジアと東南アジアで、全体の約60%を占め、北米が全体の約25%を占めている。ただし、回答中、複数の国や地域あるいは、地域全体を回答しているものがあつたため、それらは除外している。

図表5：国別内訳（国名、度数、全体に占める割合）

国・地域	件数	%	国・地域	件数	%
アメリカ	73	22.19%	チリ	1	0.30%
アラブ首長国連邦	1	0.30%	ドイツ	7	2.13%
アルゼンチン	1	0.30%	トルコ	1	0.30%
イギリス	7	2.13%	ニューカレドニア	1	0.30%
インド	9	2.74%	ネパール	1	0.30%
インドネシア	19	5.78%	パナマ	1	0.30%
オーストラリア	7	2.13%	フィリピン	2	0.61%
オランダ	2	0.61%	ブラジル	4	1.22%
カナダ	3	0.91%	フランス	6	1.82%
韓国	6	1.82%	ベトナム	14	4.26%
カンボジア	1	0.30%	香港	9	2.74%
シンガポール	19	5.78%	マレーシア	7	2.13%
スイス	1	0.30%	南アフリカ	1	0.30%
タイ	39	11.85%	ミャンマー	2	0.61%
台湾	8	2.43%	メキシコ	2	0.61%
中国	73	22.19%	ルクセンブルク	1	0.30%
			合計	329	100.00%

図表6：所在地域別の件数

地域別	件数	%
北アメリカ	79	24.01%
南アメリカ	7	2.13%
オセアニア	8	2.43%
ヨーロッパ	25	7.60%
アフリカ	1	0.30%
東アジア	95	28.88%
東南アジア	102	31.00%
南アジア	10	3.04%
西アジア	2	0.61%
合計	329	100.00%

③ 経営理念の浸透に関する実態

ここで、理念コントロールと会計コントロールの相互関係について分析を行う前に、理念コントロールに関する質問項目とそれらの記述統計量について、示すこととする。図表7は、経営理念に関する質問項目であり、図表8は、質問項目の記述統計量である。

図表7：海外子会社に対する経営理念の浸透についての質問項目

問5 海外子会社における経営理念についてお尋ねします。下記の各項目について想定頂いた海外子会社の実情にあてはまる数字1つに○印をおつけください。なお、「経営理念」とは、文書化された価値観や信念を示し、企業理念、社是・社訓、ミッションステートメントとして表記されたものを想定してください。

	全くそのよう なことはない		どちらとも 言えない		全くその通り		
	1	2	3	4	5	6	7
① 海外子会社に対しても貴社の経営理念を浸透させることを重要視している。	1	2	3	4	5	6	7
② 海外子会社の母国語を通じて、貴社の経営理念とその詳細が示されている。	1	2	3	4	5	6	7
③ 貴社の経営理念を深く理解している人物を海外子会社に出向させている。	1	2	3	4	5	6	7
④ 海外子会社内のあらゆる場において、経営理念を象徴する『マーク』や『ロゴ』が使用されている。	1	2	3	4	5	6	7
⑤ 現地国の価値観や文化を踏まえた経営理念の解釈を海外子会社に示している。	1	2	3	4	5	6	7
⑥ 海外子会社内にて、貴社の経営理念に関する研修・教育が頻繁に行われている	1	2	3	4	5	6	7
⑦ グループの一員として相応しい、あるいは社名に恥じない行動をとることを、海外子会社に求めている。	1	2	3	4	5	6	7

上記の質問は、本社の経営理念を海外子会社に対してどのように浸透させているのかを聞いている。まず、質問項目に関する一貫性を検証するために、信頼性分析を行ったが、クロンバックの α の値は、0.855であり、質問項目に関する一貫性は確認できた。次に各質問項目の記述統計量は、図表8に示されているとおりである。

図表8：経営理念に関する質問項目の記述統計量

	度数	最小値	最大値	平均値	標準偏差
問5-①	343	1	7	5.91	1.325
問5-②	343	1	7	5.44	1.761
問5-③	340	1	7	5.21	1.554
問5-④	342	1	7	3.76	1.866
問5-⑤	342	1	7	4.52	1.670
問5-⑥	343	1	7	3.58	1.857
問5-⑦	343	1	7	5.94	1.307
スコアの合計	343	7	49	34.30	8.412
有効なケースの数 (リストごと)	340				

④ 会計コントロールに関する質問項目

海外子会社マネジメントに関わる会計コントロールを含む経営管理システムに関する質問及びそれらに関する記述統計量については、図表9および図表10である。

図表9：海外子会社マネジメントに関する質問事項

問7 貴社による海外子会社管理についてお尋ねします。下記の各項目について想定頂いた海外子会社の実情にあてはまる数字1つに○印をおつけください。

	全くそうでは ない	どちらとも 言えない	全く そのとおり
① 海外子会社に関連する詳細な業務データを収集している。	1	2	3 4 5 6 7
② 海外子会社に業績結果の原因や次の施策方針などについて詳細な説明を求めている。	1	2	3 4 5 6 7
③ 海外子会社で生じた異常や不測の事態に対して、親会社は適宜指示・支援を与えている。	1	2	3 4 5 6 7
④ 業績評価指標を用いて、海外子会社の役割期待の達成度を把握している。	1	2	3 4 5 6 7
⑤ 海外子会社が担うミッションの成否をどのように判断するのが事前に明確になっている。	1	2	3 4 5 6 7
⑥ 予算実績比較は重要な海外子会社管理手段である。	1	2	3 4 5 6 7
⑦ 海外子会社には非常に厳しい予算目標を課している。	1	2	3 4 5 6 7
⑧ 海外子会社には予算目標の必達を求めている。	1	2	3 4 5 6 7
⑨ 事前に定められた目標との比較を中心に海外子会社の評価を行う。	1	2	3 4 5 6 7
⑩ 海外子会社の経営陣の報酬は業績連動型である。	1	2	3 4 5 6 7
⑪ 海外子会社の資金計画の策定に貴社が深く関与している。	1	2	3 4 5 6 7
⑫ 海外子会社の短期利益計画の策定に貴社が深く関与している。	1	2	3 4 5 6 7
⑬ 海外子会社の中長期経営計画の策定に貴社が深く関与している。	1	2	3 4 5 6 7
⑭ 海外子会社の役員人事は、貴社が深く関与している。	1	2	3 4 5 6 7

図表10：海外子会社マネジメントに関する記述統計量

	度数	最小値	最大値	平均値	標準偏差
問7-①	343	2	7	5.66	1.139
問7-②	343	1	7	5.96	1.046
問7-③	343	2	7	5.96	1.030
問7-④	343	1	7	5.71	1.362
問7-⑤	343	1	7	5.41	1.257
問7-⑥	343	1	7	6.01	1.089
問7-⑦	343	1	7	4.61	1.333
問7-⑧	342	1	7	5.25	1.362
問7-⑨	343	1	7	5.42	1.395
問7-⑩	343	1	7	4.27	1.882
問7-⑪	343	1	7	5.50	1.393
問7-⑫	342	1	7	5.43	1.387
問7-⑬	343	1	7	5.79	1.215
問7-⑭	342	1	7	6.42	.982
有効なケースの数（リストごと）	340				

2) 理念コントロールと会計コントロールの関係

まず、最初に理念コントロールと会計コントロールに関する直接的な関係性を分析するために、相関分析を行う。理念コントロールに関する7つの質問項目に関して、質問項目の一貫性については、前述したようにクロンバックの α により、確認済みである。会計コントロールについても同様に、予算管理に関する質問である問7-⑥～⑧について、クロンバックの α は、0.763であった。そこで、問7-⑨の質問を加えた。問7-⑨は、内容からは直接的には会計コントロールを示していないが、診断的コントロールに該当する項目であるため、広義の会計コントロールとみなして、クロンバックの α を求めると、0.822に上昇したため、この質問項目を加えることとした。

図表 11：理念コントロールと会計コントロールとの相関分析

		問 5-①	問 5-②	問 5-③	問 5-④	問 5-⑤	問 5-⑥	問 5-⑦	問 7-⑥	問 7-⑦	問 7-⑧	問 7-⑨
問 5-①	相関係数		.576**	.631**	.469**	.379**	.436**	.578**	.189**	.167**	.260**	.220**
	有意確率(両側)		0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.002	0.000	0.000
	度数		343	340	342	342	343	343	343	343	342	343
問 5-②	相関係数	.576**		.440**	.394**	.417**	.372**	.407**	.211**	.233**	.247**	.206**
	有意確率(両側)	0.000		0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
	度数	343		340	342	342	343	343	343	343	342	343
問 5-③	相関係数	.631**	.440**		.556**	.416**	.446**	.464**	.168**	.161**	.262**	.222**
	有意確率(両側)	0.000	0.000		0.000	0.000	0.000	0.000	0.002	0.003	0.000	0.000
	度数	340	340		340	340	340	340	340	340	339	340
問 5-④	相関係数	.469**	.394**	.556**		.506**	.538**	.315**	0.051	.189**	.193**	.160**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000		0.000	0.000	0.000	0.350	0.000	0.000	0.003
	度数	342	342	340		342	342	342	342	342	341	342
問 5-⑤	相関係数	.379**	.417**	.416**	.506**		.498**	.338**	.122*	.147**	.278**	.224**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000	0.000		0.000	0.000	0.024	0.006	0.000	0.000
	度数	342	342	340	342		342	342	342	342	341	342
問 5-⑥	相関係数	.436**	.372**	.446**	.538**	.498**		.288**	.135*	.210**	.198**	.160**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000		0.000	0.012	0.000	0.000	0.003
	度数	343	343	340	342	342		343	343	343	342	343
問 5-⑦	相関係数	.578**	.407**	.464**	.315**	.338**	.288**		.258**	.181**	.301**	.329**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000		0.000	0.001	0.000	0.000
	度数	343	343	340	342	342	343		343	343	342	343
問 7-⑥	相関係数	.189**	.211**	.168**	0.051	.122*	.135*	.258**		.428**	.479**	.628**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.002	0.350	0.024	0.012	0.000		0.000	0.000	0.000
	度数	343	343	340	342	342	343	343		343	342	343
問 7-⑦	相関係数	.167**	.233**	.161**	.189**	.147**	.210**	.181**	.428**		.531**	.422**
	有意確率(両側)	0.002	0.000	0.003	0.000	0.006	0.000	0.001	0.000		0.000	0.000
	度数	343	343	340	342	342	343	343	343		342	343
問 7-⑧	相関係数	.260**	.247**	.262**	.193**	.278**	.198**	.301**	.479**	.531**		.625**
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000		0.000
	度数	342	342	339	341	341	342	342	342	342		342
問 7-⑨	相関係数	.220**	.206**	.222**	.160**	.224**	.160**	.329**	.628**	.422**	.625**	
	有意確率(両側)	0.000	0.000	0.000	0.003	0.000	0.003	0.000	0.000	0.000	0.000	
	度数	343	343	340	342	342	343	343	343	343	342	

9 クロンバックの α は、質問項目が多くなれば上昇する傾向はあるが、1つ付加して数値が大きく増加したので、追加することとした。

そこで、理念コントロールに関する問5の7つの質問項目と会計コントロールに関する問7の4つの質問項目の相関関係（スピアマンの相関係数）について分析を行った。結果は、図表11のとおりである。

結果からは、問5-④「海外子会社内のあらゆる場において、経営理念を象徴する『マーク』や『ロゴ』が使用されている」と問7-⑥「予算実績比較は重要な海外子会社管理手段である。」という2つの変数間の相関を除いて、有意な相関関係が確認できた。

この結果からは、理念コントロールと会計コントロールは正の相関関係にあり、理念コントロールと会計コントロールは、併用されていることが示唆されている。

そこで、別の分析を行って、理念コントロールと会計コントロールの関係について分析を行う。それは、理念コントロールの利用度の高いグループと低いグループに分割して、両グループ間において会計コントロールの利用度に差異があるかどうかを、検証するものである。

理念コントロールの利用度による分割の方法は、理念コントロールを示す変数のスコアの合計を行い、合計の平均値から1標準偏差（1 ρ ）を引いた値よりもスコアの小さいものを理念コントロールの低いグループとし、平均値に1標準偏差を加えてスコアよりも大きいものを高いグループとした。両グループ間において会計コントロールの利用度を示す変数の平均スコアに有意な差があるかどうかを、Mann-WhitneyのU検定により検証した。結果は図表12～13のとおりである。

図表12：平均ランク・順位和

理念高低		度数	平均ランク	順位和
問7-⑥	理念低	50	41.36	2068.00
	理念高	52	61.25	3185.00
	合計	102		
問7-⑦	理念低	50	39.11	1955.50
	理念高	52	63.41	3297.50
	合計	102		
問7-⑧	理念低	50	37.39	1869.50
	理念高	51	64.34	3281.50
	合計	101		
問7-⑨	理念低	50	39.42	1971.00
	理念高	52	63.12	3282.00
	合計	102		

図表 13：検定統計量^a

	問 7-⑥	問 7-⑦	問 7-⑧	問 7-⑨
Mann-Whitney の U	793.000	680.500	594.500	696.000
Wilcoxon の W	2068.000	1955.500	1869.500	1971.000
Z	-3.649	-4.261	-4.744	-4.173
漸近有意確率 (両側)	0.000	0.000	0.000	0.000

a. グループ化変数：理念コントロールの利用度

図表 12～13 の結果からは、理念コントロールの低いグループと高いグループの間に、会計コントロールの利用度に有意な差が確認され、理念コントロールの利用度が高ければ、会計コントロールの利用度も高いという結果となった。

さらに、これと逆の分析も実施した。すなわち、会計コントロールの利用度の高いグループと低いグループに分割して、両グループ間に理念コントロールの利用度に差異があるどうかを検証した。グループの分割方法は、理念コントロールの場合と全く同じである。結果は、図表 14～15 のとおりである。

結果からは、理念コントロールについての高低のグループに分割した際と同じであり、会計コントロールの利用度の高いグループは、理念コントロールの利用度も高いという結果となった。

図表 14：平均ランク・順位和

会計高低		度数	平均ランク	順位和
問 5-①	会計低	49	44.79	2194.50
	会計高	65	67.08	4360.50
	合計	114		
問 5-②	会計低	49	42.35	2075.00
	会計高	65	68.92	4480.00
	合計	114		
問 5-③	会計低	48	46.36	2225.50
	会計高	65	64.85	4215.50
	合計	113		
問 5-④	会計低	48	46.21	2218.00
	会計高	65	64.97	4223.00
	合計	113		
問 5-⑤	会計低	48	44.94	2157.00
	会計高	65	65.91	4284.00
	合計	113		
問 5-⑥	会計低	49	44.83	2196.50
	会計高	65	67.05	4358.50
	合計	114		
問 5-⑦	会計低	49	40.55	1987.00
	会計高	65	70.28	4568.00
	合計	114		

図表 15：検定統計量^a

	問 5-①	問 5-②	問 5-③	問 5-④	問 5-⑤	問 5-⑥	問 5-⑦
Mann-Whitney の U	969.500	850.000	1049.500	1042.000	981.000	971.500	762.000
Wilcoxon の W	2194.500	2075.000	2225.500	2218.000	2157.000	2196.500	1987.000
Z	-3.843	-4.412	-3.042	-3.048	-3.422	-3.601	-5.159
漸近有意確率（両側）	0.000	0.000	0.002	0.002	0.001	0.000	0.000

a. グループ化変数：会計コントロールの利用度

V 結果の解釈と考察

本稿は、日本企業における海外子会社マネジメントの手段としての、理念コントロールと会計コントロールの関係について分析を行った。結果としては、両者の間には、相関関係が存在し、両者が併存しながら相互に強い関係があることが確認された。

これは、理念コントロールについては、経営理念や企業の価値観や文化を強調し、浸透させるコントロールである。このため、その内容はやや抽象度の高い側面を持っている。その一方、会計コントロールは、予算管理システムに代表されるような、事前の計画通りに遂行することを求められ、会計数値に基づいて、客観的かつ詳細なコントロールを行うものである。

前述したように Simons（1995）においては、理念コントロールと境界コントロールが、アクセルとブレーキのような競合的な関係にあるが、理念コントロールと会計コントロールは、そのような関係にはなく、次元が違うコントロールであるため、両方が強調されるコントロールが可能となると思われる。

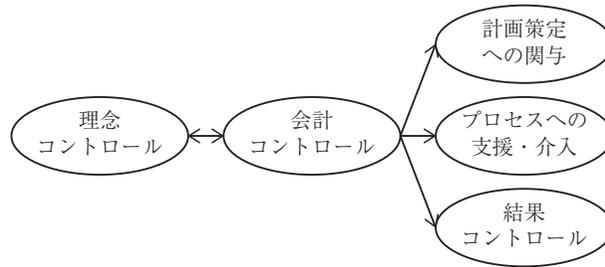
その一方で、相関関係が存在することは、理念コントロールが弱ければ、会計コントロールも弱いということになる。これは、前節の後半のグループに分割した平均値の差の検定からも明らかである。この両方とも弱いということは、海外子会社に対するコントロールそのものが弱いことを示唆している可能性もある。

この結果は、過去の実証研究の結果とも一致している。例えば、西居・近藤・中川（2014）においては、今回のアンケートの調査対象および質問内容がほぼ同じであるデータを用いて、図表 16 のようなモデルの検証を行っている。

実証の結果は、やはり理念コントロールと会計コントロールの相関関係の存在が確認されている。その一方で、理念コントロールと会計コントロールが並列の関係にあるのか、あるいは理念コントロールが強くなれば、会計コントロールが強くなるという因果配列が成立するのかは、今回の検証によっても明らかにはならない。

他方、理念コントロールに含まれる経営理念の浸透が業績にどのような影響を与えるのかという課題については、過去の実証研究において一部が、実施されている。例え

図表 16：海外子会社におけるマネジメント・コントロールの検証モデル



(出所：西居・近藤・中川 (2014), 85 頁)

ば、経営学の分野においては、過去の欧米の実証研究においては、明確にならなかった経営理念と業績関係の関係は、久保他 (2005) により日本企業を対象とした研究において、経営理念の存在が企業業績にプラスの影響を与えていることが示唆された。

また、拙稿 (2016) および (2015) においても、日本本社による海外子会社への経営理念の浸透と海外子会社に対する成果・行動の満足度についても、プラスの影響があるという結果となった。また、会計コントロールについても、海外子会社のマネジメントというフレームワークの中で、その関係を検証しようとした研究はあまりないが、拙稿 (2016) においては、プロセスへの支援・介入というコントロールを除いて、会計コントロールが業績目標の達成度に対してプラスの影響を与えているという結果となった。

このように、分析の対象や検証課題は異なるが、理念コントロールと会計コントロールの因果関係に関する分析は、構造方程式モデリングや詳細なケース研究により明らかにする必要があると思われる。

参考文献

- 安保哲夫・板垣博・上山邦雄・河村哲二・公文溥 (1991) 『アメリカに生きる日本的生産システム：現地工場の「適用」と「適応」』, 東洋経済新報社。
- Ali, A. J. (2000), *Globalization of Business: Practice and theory*, International Business Press.
- Anderson, S. W. and S. Mark Young (2001), *Implementing Management Innovations: Lessons Learned from Activity Based Costing in the U.S. Automobile Industry*, Kluwer Academic publishers.
- Ansari, S. L., J. E. Bell and the CAM-I Target Cost Core Group (1997), *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin.
- Anthony, R. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Department of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』, ダイヤモンド社)。
- Anthony, R. (1988), *The Management Control Functions*, Harvard Business School.
- Anthony, R. and V. Govindarajan (2003), *Management Control Systems (10th edition)*, McGraw-Hills Education.
- Argote, L. (1999), *Organizational Learning: Creating, Retaining and Transferring Knowledge*, Kluwer Academic publishers.

- 浅羽 茂 (2002) 『日本企業の競争原理：同質的行動の実証分析』, 東洋経済新報社。
- 浅沼万里 (1997) 『日本の企業組織：革新的適応のメカニズム』, 東洋経済新報社。
- 浅田孝幸・古田隆紀・小林哲夫 (2003) 「コスト・マネジメントシステムの実態と課題：米国企業の分析から (1)」『會計』第 163 巻第 6 号, 935-948 頁。
- 浅田孝幸・古田隆紀・小林哲夫 (2003) 「コスト・マネジメントシステムの実態と課題：米国企業の分析から (2)」『會計』第 164 巻第 1 号, 104-114 頁。
- 浅川和宏 (2003) 『グローバル経営入門』, 日本経済新聞社。
- Bartlett, C. A. and S. Ghoshal (1989) *Managing Across Borders*, Harvard Business School Press (吉原英樹監訳 (1990) 『地球市場時代の企業戦略』日本経済新聞社)
- Bartlett, C. A. and S. Ghoshal (1991), "Global Strategic Management: Impact on the New Frontiers of Strategy Research," *Strategic Management Journal*, Vol.12, pp.5-16.
- Bartlett, C. A. and S. Ghoshal (1998) *Managing Across Borders: The Transnational Solution (second edition)*, Harvard Business School Press.
- Chandler, A. D., *Strategy and Structure*, MIT Press (三菱経済研究所訳 (1967) 『経営戦略と組織』, 実業之日本社)。
- Chapman, C. S. (ed.) (2005), *Controlling Strategy: Management, Accounting And Performance Measurement*, Oxford: Oxford University Press (澤邊紀生・堀井悟志監訳 『戦略をコントロールする：管理会計の可能性』, 中央経済社, 2008 年)。
- Chow, C. W., Y. Kato and M. D. Shields (1994), "National Culture and Preference for Management Controls: An Exploratory Study of the Firm-Labor Market Interface," *Accounting, Organization and Society*, Vol.19.
- Chow, C. W., M. D. Shields and A. Wu (1999), "The Importance of National Culture in the Design and Performance for Management Controls for Multi-National Operations," *Accounting, Organization and Society*, Vol.24.
- Clark, K. and T. Fujimoto (1991), *Product Development Performance: Strategy, Organization and Management in the World Auto Industry*, Harvard Business School Press (田村明比古訳 (1993) 『製品開発力』ダイヤモンド社)。
- Cooper, R. (1995) *When Lean Enterprise Collide*, Harvard Business School Press.
- Cooper, R. and R. Slagmulder (1999), *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Productivity, Inc. (清水孝・長谷川恵一監訳 (2000) 『企業連携のコスト戦略』, ダイヤモンド社)。
- Cusumano, M. A. (1985), *The Japanese Automotive Industry: Technology & Management at Nissan & Toyota*, The Council on East Asian Studies, Harvard University.
- Cusumano, M. A. and K. Nobeoka (1998), *Thinking beyond Lean: How Multi-Project Management Is Transforming Product Development at Toyota and Other Companies*, The Free Press.
- Dent, F. J. (1996), "Global Competition: Challenges for Management Accounting and Control," *Management Accounting Research*, Vol.7 No.2.
- Dertouzos, M. and R. K. Solow, the MIT Commission on Industrial Productivity (1989), *Made in America: Regaining the Productive Edge*, The MIT Press. (依田直也訳 (1990) 『Made in America: アメリカ再生のための米日欧産業比較』, 草思社)。
- Egelhoff, W. G. (1993), "Great Strategy or Great Strategy Implementation: Two Ways of Competing in Global Markets," *Sloan Management Review*, Vol.34 No.2.
- Ferrara, W. L. (1990), "The New Cost/Management Accounting: More Questions than Answers," *Management Accounting (IMA)* Vol.72 No.4
- 藤本隆宏 (2003) 『能力構築競争』, 中央公論新社。
- 古田隆紀 (1997) 『現代管理会計論』, 中央経済社。
- Fuss, M. A. and L. Waverman (1992), *Costs and Productivity in Automobile Production: The Challenge of*

- Japanese Efficiency*, Cambridge University Press.
- Galbraith, J. R. and E. E. Lawler III (1993), *Organizing for the Future*, Jossey-Bass. (寺本義也監訳, 柴田高・竹田昌弘・柴田道子・中條尚子訳 (1996) 『21世紀企業の組織デザイン』, 産能大学出版部)。
- Gupta, A. and V. Govindarajan (1991), "Knowledge Flows and the Structure of Control within Multinational Corporations," *Academy of Management Review*, Vol.16 No.4, pp.768-792.
- Gupta, A. and V. Govindarajan (2000), "Knowledge Flows within Multinational Corporations," *Strategic Management Journal*, Vol.21 No.4, pp.473-496.
- 長谷川信次 (1998) 『多国籍企業の内部化理論と戦略提携』, 同文館。
- 洞口治夫 (2002) 『グローバルリズムと日本企業：組織としての多国籍企業』, 東京大学出版会。
- Henri, J. (2006), "Organizational culture and performance measurement systems," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, p.77-103.
- Horngrén, C. T., A. Bhimani, S. M. Datar and G. Foster (2002), *Management and Cost Accounting (second edition)*, Prentice Hall.
- Horngrén, C. T., S. M. Datar and G. Foster (2002), *Cost Accounting: Managerial Emphasis (9th Edition)*, Prentice Hall.
- 星野優太 (2003) 『日本企業の業績評価と報酬システム：理論と実証』, 白桃書房。
- 井上信一 (1993) 「オーバーラップ型研究開発と原価企画の国際移転：グローバル化した日本企業の実態調査」『産業経理』第52巻第4号, 52-65頁。
- 井上信一 (1995) 「アジア進出日系企業の経営実践と管理会計の国際移転」『香川大学経済論叢』第68巻第1号, 63-99頁, 307-333頁。
- 井上信一 (2003) 「NIES 進出日系企業の管理会計・原価管理に関する調査研究」『研究年報』(香川大学経済研究所)第42-2号, 1-57頁。
- 石田光男・藤村博之・久本憲夫・松村文人 (1998) 『日本のリーン生産方式：自動車企業の事例』, 中央経済社。
- 石井昌司 (1994) 『日本企業の海外事業展開：グローバル・ローカリゼーションの実態』, 中央経済社。
- 板垣 博編 (1997) 『日本的経営・生産システムと東アジア：台湾・韓国・中国におけるハイブリッド工場』, ミネルヴァ書房。
- 伊藤嘉博 (2001) 『管理会計のパスベクティブ』, 上智大学出版会。
- 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』第144巻第1号, 69-80頁。
- 岩淵吉秀 (1997) 「戦略的コスト・マネジメント導入による組織学習の進展：Magnetti Marelli 社 Rotating Machines 事業部における組織変革」『国民経済雑誌』第175巻第6号, 71-91頁。
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T. (1992), *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, Free Press. (辻厚生・河田信訳 (1994) 『米国製造業の復活：「トップダウンコントロール」から「ボトムアップ・エンパワメント」へ』, 中央経済社)。
- Johnson, H. T. and A. Bröms (2000), *Profit beyond Measure: Extraordinary Results through Attention to Work and People*, Free Press (河田信訳 (2002) 『トヨタはなぜ強いのか：自然生命システム経営の真髄』, 日本経済新聞社)。
- 会計フロンティア研究会 (1993) 『管理会計のフロンティア』, 中央経済社。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996), *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (吉川武男訳 (1997) 『バランス・スコアカード』, 生産性出版)。
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998), *Cost and Effect*, Harvard Business School Press. (桜井通晴監訳 (1998) 『コスト戦略と業績管理の統合システム』, ダイアモンド社)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press

- (櫻井通晴監訳 (2001) 『戦略的バランスト・スコアカード』, 東洋経済新報社)。
- 加登 豊 (1993) 『原価企画：戦略的コストマネジメント』, 日本経済新聞社。
- 加登 豊 (1996) 「原価企画の現状と課題：日本と欧米との比較」『品質管理』第 47 巻第 2 号, 171-179 頁。
- Kato, Y. G. Böer and C. W. Chow, (1995) "Target Costing : An Integrative Management Process," *Journal of Cost Management*, Vol.9 No.1.
- 経済産業省 (2003) 『我が国企業の海外事業活動：平成 13 年度海外事業活動基本調査』, 財務省印刷局。
- Kenney, M. and R. Florida (1993), *Beyond Mass Production : The Japanese System and its Transfer to the U. S.*, Oxford University Press.
- 木島淑孝編 (2006) 『組織文化と管理会計システム』, 中央大学出版部。
- 北居明 (2004) 「80 年代における「強い文化」論をめぐる諸議論について」『大阪府立大学経済研究』50 巻第 1 号, 287-306 頁。
- 小林哲夫 (1993) 『現代原価計算論：戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』, 中央経済社。
- 小林哲夫 (2001) 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』第 53 巻第 3 号, 340-347 頁。
- Kozul-Wright, R. and R. Rowthorn (1998), *Transnational Corporations and the Global Economy*, Palgrave.
- 久保克行・広田真一・宮島英昭 (2005) 「日本企業のコントロールメカニズム：経営理念の役割」『季刊企業と法創造』第 4 号, 113-124 頁。
- 李 建 (2002-a) 「日系オーストラリア子会社のマネジメント・コントロール」『京都学園大学経営学部論集』第 11 巻第 3 号, 65-82 頁。
- 李 建 (2002-b) 「日系イギリス子会社のマネジメント・コントロール」『京都学園大学経営学部論集』第 12 巻第 1 号, 51-66 頁。
- 李超雄・門田安弘 (2000) 「原価企画におけるサプライヤー関係が原価低減に及ぼす効果に関する実証研究」『管理会計学』第 8 巻第 1・2 号, 119-136 頁。
- Liker, J. K., W. M. Fruin and P. S. Adler (ed.) (1999) *Remade in America : Transplanting & Transforming Japanese Management System*, Oxford University Press.
- Malmi, T and D. A. Brown, "Management control systems as a package- opportunities, challenges and research direction," *Management Accounting Research* Vol.19 pp.287-300.
- Merchant, K. A. (1990), "The Effect of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15. pp.297-313.
- Mundy, J. (2010), "Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems," *Accounting, Organizations and Society*, 35, pp 499-523.
- 宮本寛爾 (2003) 『グローバル企業の管理会計』, 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 (2015) 「日本企業による海外子会社コントロール：アンケート調査によるデータに基づく探索的な検証」『松山大学論集』第 27 巻第 4-1 号, 41-67 頁。
- 中川 優 (2016) 「日本企業による海外子会社コントロールの実態：理念コントロールおよび会計コントロールと成果および行動との関係に関する検証」『立命館経営学』第 54 巻第 5 号, 85-107 頁。
- 中川 優 (2020) 「海外子会社マネジメントの実態：2020 年アンケート調査の結果から」『同志社商学』第 72 巻第 2 号, 219-248 頁。
- 日本貿易振興会 (1996) 『在米日系製造企業：経営の実態 1996 年版』, 日本貿易振興会。
- 日本貿易振興会 (1998) 『進出企業実態調査アジア編：日系製造企業の活動状況』, 日本貿易振興会。
- 日本会計研究学会 (1996) 『原価企画研究の課題』, 森山書店。
- 西居 豪・近藤隆史・中川 優 (2014) 「日本企業における海外子会社管理：マネジメント・コントロール概念の検証」『原価計算研究』第 38 巻第 1 号, 83-94 頁。
- 延岡健太郎 (1996) 『マルチプロジェクト戦略：ポストリーンの製品開発マネジメント』, 有斐閣。

- 延岡健太郎 (1997) 「米国自動車産業の競争力向上における日本の経営手法の学習」『経済経営研究年報』(神戸大学経済経営研究所) 第47号, 99-130頁。
- 延岡健太郎 (1999) 「日本自動車産業における部品調達構造の変化」『国民経済雑誌』第180巻第3号, 57-69頁。
- Nonaka, I. and H. Takeuchi (1995), *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, Oxford University Press
- Nonaka, I. and D. Teece (ed.) (2001), *Managing Industrial Knowledge: creation, transfer and utilization*, SAGE Publications.
- 尾畑 裕 (2000) 「ドイツにおける原価企画の受容と展開」『会計』第157巻第3号, 186-198頁。
- 大貝威芳 (2000) 『競争と戦略のグローバル化: 21世紀多国籍企業の展望』, 中央経済社。
- 荻野 登 (2001) 「なぜ日系メーカーがターゲットか」『海外労働時報』No.318, 2001年12月号, 57-59頁。
- 岡本康雄編 (1998) 『日系企業 in 東アジア』, 有斐閣。
- 岡本康雄編 (2000) 『北米日系企業の経営』, 同文館。
- 岡野 浩 (1995) 「原価企画の海外移転プロセス」『原価計算研究』第19巻第1号。
- 岡野 浩 (2003) 『グローバル戦略会計』, 有斐閣。
- Olve, N. G., J. Ray and M. Wetter, *Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons (吉川武男訳『戦略的バランス・スコアカード: 競争力・成長力をつけるマネジメント・システム』, 生産性出版)。
- Porter, M. E. (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, The Free Press. (土岐坤, 中辻萬治, 小野寺武夫 (1982) 『競争優位の戦略』, ダイアモンド社)。
- Prahalad, C. and G. Hamel (1995), *Competing for the Future*, Harvard Business School Press. (一條和生訳 (1995) 『コア・コンピタンス経営』, 日本経済新聞社)。
- Punnett, B. J. and O. Shenkar (ed.) (2004), *Handbook for International Management Research (2nd edition)*, The University of Michigan Press.
- Rumelt, R. P. (1974), *Strategy, structure, and economic performance*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (鳥羽欽一郎他訳 (1977) 『多角化戦略と経済成果』, 東洋経済新報社)。
- 佐久間 賢 (1993) 『現地経営の変革: 情報共有化戦略への挑戦』, 日本経済新聞社。
- 櫻井通晴 (2004) 『管理会計 (第三版)』, 同文館。
- Shields, M. D. (1997), "Research in Management Accounting by North Americans in 1990s," *Management Accounting Research*, Vol.3 pp.3-62.
- Shields, M. D. (1998), "Management accounting practices in Europe: a perspective from the States," *Management Accounting Research*, Vol.9, No.4.
- 清水 孝 (2001) 『戦略管理会計』, 中央経済社。
- Simons, R. (1995), *Lever of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press (中村元一他訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』, 産能大学出版部, 1998年)。
- Simons, R. (2005), *Lever of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Harvard Business School Press (谷 武幸・窪田祐一・松尾貴己・近藤隆史訳『戦略実現の組織デザイン』, 中央経済社, 2008年)。
- 谷 武幸 (1994-a) 「原価企画におけるインターラクティブ・コントロール」『国民経済雑誌』第169巻第4号, 19-38頁。
- 谷 武幸編 (1994-b) 『現代企業の管理システム』, 税務経理協会。
- Tani, T., H. Okano, N. Shimizu, Y. Iwabuchi, J. Fukuda and S. Cooray (1994), "Target Cost Management in Japanese Companies: Current States of the Art," *Management Accounting Research*, Vol.5. pp.367-382.

- Tani, T. (1995), "Interactive Control in Target Cost Management", *Management Accounting Research*, Vol.6 No.4 pp.399-414.
- 谷 武幸・岩淵吉秀編 (2000)『競争優位の管理会計』, 中央経済社。
- 谷 武幸 (2002)「日本の管理会計の国際化」『企業会計』第54巻第4号, 468-478頁。
- 谷 武幸編 (2004)『成功する管理会計システム』, 中央経済社。
- 植木真理子 (2002)『経営技術の国際移転と人材育成』, 文眞堂。
- 上埜 進 (1997)『日米企業の予算管理: 比較文化論的アプローチ [増補版]』, 森山書店。
- 早稲田大学商学部・(財)経済広報センター編 (1997)『自動車産業のグローバル戦略: 挑戦から共生へ』, 中央経済社。
- Van der Kolk, B., P. M. G. van Veen-Dirks and H. J. ter Bogt (2020), "How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study," *Management Accounting Research*, Vol.48, Article 100677.
- Widner, S. K. (2007) "An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework", *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), pp 757-788.
- Wilson, R. M. S. (ed.) (1997), *Strategic Cost Management*, Ashgate.
- Womack, J., D. Jones and D. Roos (1990), *The Machine that Changed the World*, Rawson Associates. (沢田博 訳 (1990)『リーン生産方式が、世界の自動車産業をこう変える。: 最強の日本車メーカーを欧米が追い越す日』, 経済界。
- 横田絵里 (1998)『フラット化組織の管理と心理: 変化の時代のマネジメント・コントロール』, 慶應義塾大学出版会。
- 吉田栄介 (2002)『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』, 中央経済社。
- 吉原英樹 (2001)『国際経営 (新版)』, 有斐閣。
- 吉原英樹編 (2002)『国際経営論への招待』, 有斐閣。
- 吉原英樹・板垣博・諸上茂登編 (2003)『ケースブック国際経営』, 有斐閣。
- Young, S. M. (1997), "Field Research Methods in Management Accounting," *Accounting Horizons*, March 1997 pp.76-84.
- Young, S. M. (1997), "Implementing Management Innovations Successfully: Some Principles for Lasting Change," *Journal of Cost Management (Spring)* pp.16-20.

(本稿は、2020年度科学研究費基盤(B):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:研究課題番号:20H01559)による研究成果の一部である。)