在米日系企業における管理会計システム

中 川 優

- I はじめに
- II 調査方法について
- III 結果の概要
- IV 経営の現地化
- V 予算管理と現地化
- VI 在米日系企業における原価企画
むすびに代えて

I はじめに

筆者は、かつてアメリカに所在する日系製造企業における管理会計システムに関する実態調査を実施した。その成果は、拙著およびその他の論文において公表しているとおりである¹。しかし、統計的な処理がやや不完全な点があったため、本稿では同じデータを用いて異なった統計処理を行うことにより、これまでに得られた結論について、新たな解釈を加えようというものである。データがやや古いため、必ずしも現在の状況を反映したものではないが、何らかの示唆が得られるものと考え

II 調査方法について

本調査が対象としたのはアメリカに所在する日系の製造企業である。調査対象の選定は、東洋経済編『海外進出企業総覧：国別編』でアメリカに所在する製造業 300 社に対して、1999 年 3 月中旬に、4 月末を回答期限として質問票を送付した。その後、回収状況が悪かったために督促を行った結果、75 社から有効回答を得た。なお、送付した質問票のうち、転居先不明、事業の撤退、製造業ではない等の理由により返送されてきたものが、13 通あったため、トータルのサンプルは 287 社となった。このため、回収率は 75 社/287 社で回収率は 26.1% となった。

1 中川 [2004], 中川 [1999-a], [1999-b] など

Ⅲ 結果の概要

1) 回答企業の概要

回答企業の産業別内訳は第1表のとおりである。

回答企業では、電気・電子機器と自動車部品に属する企業の割合が高くなっている。

企業規模の指標である資本金と従業員数は第2表のとおりである。

また、第3表は1998年度の売上高および税引後利益額を示している。

Ⅳ 経営の現地化

在外日系企業における経営の現地化については、様々な要因が関係していると思われるが、その中でも「経過年数」（時間）について検証を行うこととする。安保教授の提唱した「ハイブリッド・モデル」においては、マネジメントのサブシステムにおいて、時間の経過とともに日本的なシステムの適用が起こるものと現地式のシステムへの適応が進むものが並存しているという事実を明らかにした。

このように時間の経過によりマネジメント・システムが変化するという事実をさらに深く検証する必要があると考える。

また、安保〔1997〕においては、在米企業における適用度および適応度の4年間の変化について検討されている。

「人の現地化」は、日本企業にとっての長年の課題であると言われている。従来から

第1表 回答企業の産業別内訳

産業	回答企業数	構成比
化学・薬品	10	13.3%
金属製品	7	9.3%
機械	13	17.3%
ゴム	3	4.0%
電気・電子機器	23	30.7%
自動車部品	18	24.0%
その他	1	1.3%
合計	75	100.0%

第2表 回答企業の資本金および従業員数

	平均値	最大値	最小値	標準偏差
資本金	30064.31	300000	101	41592.42
従業員数	452	2200	16	405.8
日本人従業員数	11.42	80	1	12.47

※資本金の単位は千ドル、従業員数は人

第3表 回答企業の1998年度の売上高、および税引後利益額

	平均値	最大値	最小値	標準偏差
1998年度売上高	167,472.5	750,000	4,029	176,789.1
1998年度税引後利益	3,954	35,000	-13,293	8,253.4

※単位は千ドル

「未熟な国際化」として指摘されてきたように、日系企業は長年にわたって日本人が現地法人のトップの位置を占めてきた。しかしながら、現地において経営を展開していく上でいつまでも日本人がマネジメントの主要な位置を独占して、日本本社の方を見て現地経営を行うというスタイルを維持できないようになっていっていると言われている。

すなわち、人事管理の面からは、現地人の採用は現地人マネジャーの方が現地人の特性や採用活動などの面で、日本人よりも有利であると思われる。したがって、人事関係の現地化が他の職能の現地化よりもいち早く進展してきた。さらに、現地の市場ニーズの把握、原材料の現地調達などの活動もやはり日本人よりも、現地の事情に詳しい現地人のほうが望ましい。また、アメリカのような先進国に所在する場合、いつまでもトップ・マネジメントを日本人だけが占めていると優秀な現地人スタッフが日系企業ではトップになれないことがわかって、スピノフしてしまい優秀な人材の確保が難しくなることも考えられる。

その一方、日本本社の立場からは、本社の戦略と海外子会社の戦略との整合性が必要となる。このため、特に日系企業においては、日本本社とのコミュニケーションが重視されるため、現地人をトップに据えることについては、適切な人材の確保が困難なために見送られている傾向がある。

したがって、トップは日本人のままであったとしても、職位が下位になるにしたがって現地人の比率は高くなることが考えられる。

また、アメリカにおいては、主として国内あるいは域内の市場に製品を出荷しているために現地マーケットのニーズを反映した製品を、現地市場に対して供給することが求められる。したがって、人の現地化や製品開発や設計などの意思決定の現地化が要求されることになる。このようなことを考えれば以下のような仮説の構築が可能である。

仮説1：操業年数の長い企業は、現地化が進んでいる。

この仮説をさらに具体的なレベルに落とし込むと以下のようなようになる。

仮説1-1：操業年数の長い企業は、人の現地化が進んでいる。

仮説1-2：操業年数の長い企業は、意思決定の現地化が進んでいる。

まず、仮説1-1を検証するために、経過年数と社長の国籍、副社長の国籍、部長の国籍との相関関係を求めることとした。社長は、1=日本人、0=現地国というダミー変数を与えた。副社長と部長の国籍については、1=すべて日本人~7=すべて現地国という7ポイントスケールで聞いている。経過年数とこれらの現地化の変数の相関関係を分

析する上で、他に現地化に影響を与える変数が存在するかどうかを確認し、もし存在した場合にはそれらをコントロール変数として、偏相関係数を求めることとした。従業員数と社長の国籍との間に有意な相関関係が確認されたため²、従業員数をコントロール変数として偏相関係数を求めた。結果は、第4表のとおりである。

第4表の結果からは、副社長の国籍についてのみ、10%水準ではあるが経過年数が長いほど現地国が多くなるという結果となっている。社長の国籍および部長の国籍については有意な相関関係は存在しない。

次に長期計画、短期利益計画、新製品開発計画という3つの計画活動が、日本本社によって調整される程度と経過年数との関係についての検証である。結果は、第5表のとおりである。

第4表 経過年数と人の現地化

制御変数：従業員数		経過年数	社長国籍	副社長国籍	部長国籍
経過年数	相関	1	0.014	0.233	0.061
	有意確率（両側）	.	0.913	0.071	0.638
	df		59	59	59
社長国籍	相関	0.014	1	0.098	0.165
	有意確率（両側）	0.913	.	0.451	0.203
	df	59		59	59
副社長国籍	相関	0.233	0.098	1	0.108
	有意確率（両側）	0.071	0.451	.	0.409
	df	59	59		59
部長国籍	相関	0.061	0.165	0.108	1
	有意確率（両側）	0.638	0.203	0.409	.
	df	59	59	59	

第5表 経過年数と本社による計画活動の調整

		経過年数	長期計画	短期計画	開発計画
経過年数	Pearson の相関係数	1	-0.16	-0.216	-0.199
	有意確率（両側）		0.198	0.081	0.112
	N		66	66	65
長期計画	Pearson の相関係数	-0.16	1	.786**	.498**
	有意確率（両側）	0.198		0	0
	N	66		75	73
短期計画	Pearson の相関係数	-0.216	.786**	1	.506**
	有意確率（両側）	0.081	0		0
	N	66	75		73
開発計画	Pearson の相関係数	-0.199	.498**	.506**	1
	有意確率（両側）	0.112	0	0	
	N	65	73	73	

2 相関係数 0.246, $p=0.036$

これらの計画活動に関する日本本社による調整の程度について、質問を行っているのでスコアが大きいほど、日本本社による影響が大きく、言い換えれば現地化されていないということになる。結果からは、短期利益計画のみが、経過年数が多くなるほど、日本本社による調整が少なくなる、すなわち現地化されているということになった(10%水準)。

次に、経過年数と販売関連の意思決定の現地化について検証を行う。ただし、先ほどの計画機能に関する日本本社の調整に関する3つの変数のスコアを合計した合成変数³(影響力とする)との間に有意な相関関係が存在したため、この変数をコントロール変数とした偏相関係数を求めた。結果は、第6表のとおりである。

第6表からは、販売先の決定および販売価格の決定については、経過年数との有意な相関関係は、見られない。したがって、販売機能に関する意思決定は、年数の経過とともに現地化されるということはない。

次に製品開発、基本設計、詳細設計に関する意思決定の現地化について検証する。これらに関しても影響力との間に有意な相関関係が存在したため、影響力をコントロール変数として、偏相関係数を求めた。結果は第7表のとおりである。

第7表からは、製品企画の意思決定のみ5%水準で経過年数との有意な相関関係が確認された。したがって、製品企画の意思決定は、年数とともに現地化されていると思われる。参考までに、経過年数をコントロール変数として、影響力と製品開発関連の変数との偏相関係数を求めると、第8表のようになった。

第8表からは、日本本社の計画機能に関する影響力と製品開発に関する意思決定の間には、いずれも5%以下水準(製品企画に関しては1%)で有意な負の相関関係が確認できた。したがって、年数の経過とともに移転されるというよりもむしろ、本社の計画機能に関する在米子会社への影響力に左右されると言えよう。

第6表 販売機能の現地化

制御変数：影響力		経過年数	販売先決定	販売価格決定
経過年数	相関	1	-0.091	-0.049
	有意確率(両側)	.	0.473	0.7
	df		63	63
販売先決定	相関	-0.091	1	0.643
	有意確率(両側)	0.473	.	0
	df	63		63
販売価格決定	相関	-0.049	0.643	1
	有意確率(両側)	0.7	0	.
	df	63	63	

3 3つの変数間でのクロンバックの α の値は、0.809であるので合成変数として問題はないと思われる。

第7表 品開発関連の現地化

制御変数：影響力		経過年数	製品企画	基本設計	詳細設計
経過年数	相関	1	0.245	0.101	0.085
	有意確率（両側）	.	0.049	0.422	0.498
	df		63	63	63
製品企画	相関	0.245	1	0.739	0.61
	有意確率（両側）	0.049	.	0	0
	df	63		63	63
基本設計	相関	0.101	0.739	1	0.919
	有意確率（両側）	0.422	0	.	0
	df	63	63		63
詳細設計	相関	0.085	0.61	0.919	1
	有意確率（両側）	0.498	0	0	.
	df	63	63	63	

第8表 日本本社の影響力と製品開発関連の相関

制御変数：経過年数		影響力	製品企画	基本設計	詳細設計
影響力	相関	1	-0.32	-0.271	-0.274
	有意確率（両側）	.	0.009	0.029	0.027
	df		63	63	63
製品企画	相関	-0.32	1	0.762	0.644
	有意確率（両側）	0.009	.	0	0
	df	63		63	63
基本設計	相関	-0.271	0.762	1	0.924
	有意確率（両側）	0.029	0	.	0
	df	63	63		63
詳細設計	相関	-0.274	0.644	0.924	1
	有意確率（両側）	0.027	0	0	.
	df	63	63	63	

以上の結果からは、人の現地化および意思決定の現地化と経過年数との関係は、部分的にしか確認できなかった。したがって、人の現地化および意思決定の現地化は、部分的にしか年数の経過とともに進むとはいえない。在米日系企業においては、第8表の結果からも明らかなように日本本社による計画機能への関与のような別の要因が関係している可能性が高いと言える。

V 予算管理と現地化

1) 予算編成と予算差異分析

人の現地化および意思決定の現地化と同様に、マネジメント・コントロール・システムを構成する、重要な管理会計システムである予算管理について検討を行う。

予算には、計画 (planning) 調整 (coordination)、統制 (control) という3つの役割がある。予算管理システムに日本本社がどの程度関与するののかという問題は、これらの役割ごとに考えられる。まず、予算の計画機能に対しては、予算編成方針や予算案の決定に日本本社がどれだけコミットするののかという問題である。

前述したように経過年数と現地化との間には、現地への環境適応という視点から、ある程度の相関関係が存在することが考えられる。しかし、予算は日本本社にとって、海外子会社を財務的にコントロールする有力な手段であるので、販売活動や製品開発活動のように意思決定の現地化が進まない可能性もある。これらのことを検証するために、以下の仮説を設定する。

仮説 1-1：予算編成方針に対する日本本社の関与は、経過年数とともに弱くなる。

仮説 1-2：予算編成日数は、経過年数とともに短くなる。

仮説 1-3：予算差異分析の利用度は、経過年数により異なる。

予算編成方針は、日本本社が在外子会社の予算編成についてダイレクトに関与する手段として用いられる可能性が高いので、予算編成方針の策定に対してどの程度日本本社が関与するのかを認識することにより、予算管理プロセスに対する日本本社の関与を測定することが可能である。さらに、予算編成日数は、日本本社による予算編成プロセスに対する関与の程度が高いほど、日本本社によるレビュー、調整等により予算編成に時間がかかると考えられる。そこで、日本本社による予算編成プロセスに対する関与の程度が低くなれば、予算編成日数も短くなると考えることができる。

ただし、予算編成日数には企業規模も影響を与えられるので、企業規模の影響も確認する必要がある。

予算差異分析は、予算管理プロセスにおいて次期へのフィードバックあるいは、原価管理等に対する注意喚起情報として用いられる⁴、マネジメント・コントロール・システムの典型的なシステムと言えよう。経過年数により予算差異分析の利用度が異なるとすれば、経過年数によるマネジメント・コントロール・システムの適用または適応が、行なわれている可能性がある。そこで、経過年数と予算差異分析の利用度に関する仮説 1-3 が導出される。

まず、予算編成方針の日本本社による関与および予算編成日数であるが、企業規模や日本本社による影響力が影響を与えている可能性がある⁴ので、従業員数および影響力との相関を確認したが、影響力との相関が見られたため、影響力をコントロール変数とする偏相関係数を求めた。結果は、第9表のとおりである。

4 浅田 (1993) 172-173 ページ。

第9表 経過年数と予算編成方針、編成日数

制御変数：影響力		経過年数	編成方針	編成日数
経過年数	相関	1	0.111	-0.135
	有意確率（両側）	.	0.384	0.292
	df		61	61
編成方針	相関	0.111	1	0.022
	有意確率（両側）	0.384	.	0.864
	df	61		61
編成日数	相関	-0.135	0.022	1
	有意確率（両側）	0.292	0.864	.
	df	61	61	

第10表 経過年数と予算差異分析の利用度

制御変数：影響力		経過年数	問題点	次期に利用	直接費管理	間接費管理	職長業績評価
経過年数	相関	1	0.041	0.258	0.037	0.01	-0.1
	有意確率（両側）	.	0.773	0.067	0.799	0.947	0.487
	df		49	49	49	49	49
問題点の 発見	相関	0.041	1	0.575	0.48	0.396	0.406
	有意確率（両側）	0.773	.	0	0	0.004	0.003
	df	49		49	49	49	49
次期に 利用	相関	0.258	0.575	1	0.446	0.568	0.4
	有意確率（両側）	0.067	0	.	0.001	0	0.004
	df	49	49		49	49	49
直接費 管理	相関	0.037	0.48	0.446	1	0.699	0.476
	有意確率（両側）	0.799	0	0.001	.	0	0
	df	49	49	49		49	49
間接費 管理	相関	0.01	0.396	0.568	0.699	1	0.364
	有意確率（両側）	0.947	0.004	0	0	.	0.009
	df	49	49	49	49		49
職長業績 評価	相関	-0.1	0.406	0.4	0.476	0.364	1
	有意確率（両側）	0.487	0.003	0.004	0	0.009	.
	df	49	49	49	49	49	

第9表の結果からは、経過年数と予算編成方針への日本本社への関与および予算編成日数との有意な相関関係は、確認できなかった。したがって、仮説の1-1および1-2については、支持されなかった。

次に経過年数と予算差異分析の利用度についての分析である。結果は、第10表のとおりである。

経過年数と予算差異分析の利用度との相関関係を分析する際にも、影響力との有意な相関関係があったため、影響力をコントロール変数とした偏相関係数を求めた。結果からは、10%水準ではあるが経過年数が高い企業ほど、予算差異分析を次期の計画や予算編成の改善に利用する程度が高いという結果となった。これは前述の浅田（1993）の

研究によれば、日本企業の予算管理に見られる特徴であるが、この点に関しては、日本的な予算管理が適用されているということになる。

2) 業績評価

次に、業績と報酬の関係は、マネジメント・コントロール・システムの中核をなす、業績評価システムに関わるものである。従来から、業績と報酬のリンクが弱いシステムが日本型であり、業績と報酬のリンクが強いシステムが欧米型とされてきた。これらのシステムは、最近その差が縮まる傾向が見られていると指摘されている。しかし、経過年数によりこれらの関係に変化が見られるとすれば、日本型システムの適用または、欧米式への適応が行なわれていることになる。これを検証するのが仮説2である。

仮説2：業績と報酬のリンクの程度は、経過年数により異なる。

これについても影響力との有意な相関関係が確認されたため、影響力をコントロール変数とした偏相関係数を求めた。結果は第11表のとおりである。

第11表からは、経過年数と業績と報酬のリンクの強さとの相関関係については、職長、部門長のいずれにおいても確認できなかった。ただし、部門長のリンクの強さと職長のリンクの強さは、強い相関関係が確認できる。したがって、業績と報酬のリンクの強さについては、年数の経過とともに変化するというよりも、部門長のリンクの強ければ職長も強く、部門長が弱ければ職長も弱いという結果になっている。したがって、企業全体として業績と報酬のリンクが強い企業と弱い企業に分かれていると思われる。つまり、仮説2は、支持されないという結果となった。

3) 予算の精度と予算管理

予算差異は、企業環境に対する予測の精度と、企業の財務的目標についての達成力の

第11表 経過年数と部門長・職長における業績と報酬のリンクの強さ

制御変数：影響力		経過年数	部門長	職長
経過年数	相関	1	-0.019	0.04
	有意確率 (両側)	.	0.879	0.753
	df		62	62
部門長	相関	-0.019	1	0.616
	有意確率 (両側)	0.879	.	0
	df	62		62
職長	相関	0.04	0.616	1
	有意確率 (両側)	0.753	0	.
	df	62	62	

第12表 予算差異の大きさと予算差異分析の利用度

	予算差異	問題点	次期に利用	直接費管理	間接費管理	職長業績評価	
予算差異	相関	1	-0.001	0.027	-0.174	-0.012	0.128
	有意確率（両側）	.	0.994	0.835	0.184	0.925	0.33
	df	58	58	58	58	58	58
問題点	相関	-0.001	1	0.611	0.483	0.404	0.334
	有意確率（両側）	0.994	.	0	0	0.001	0.009
	df	58	58	58	58	58	58
次期に 利用	相関	0.027	0.611	1	0.459	0.57	0.323
	有意確率（両側）	0.835	0	.	0	0	0.012
	df	58	58	58	58	58	58
直接費 管理	相関	-0.174	0.483	0.459	1	0.714	0.408
	有意確率（両側）	0.184	0	0	.	0	0.001
	df	58	58	58	58	58	58
間接費 管理	相関	-0.012	0.404	0.57	0.714	1	0.306
	有意確率（両側）	0.925	0.001	0	0	.	0.018
	df	58	58	58	58	58	58
職長業績 評価	相関	0.128	0.334	0.323	0.408	0.306	1
	有意確率（両側）	0.33	0.009	0.012	0.001	0.018	.
	df	58	58	58	58	58	58

総合的な評価と見ることができる。予算の差異が大きいということは、企業が環境変化に対する予測を見誤っているか、企業の環境変化に対応する能力が不足しているか、財務的目標の設定に問題がある、あるいは財務的目標を達成できないようなマネジメントそのものに問題がある等の原因が考えられる。いずれにしても、予算差異が大きいということは、予算そのものの信頼性が低下してしまい、予算差異分析それ自体が意味を持たないことになりかねない。そこで、このような論理が正しいのかどうか、また在米日系企業において適合するのかを以下の仮説により、検証する。

仮説3：予算差異が小さい企業ほど、予算差異分析の利用度が高い。

この分析もこれまでと同様に、影響力との相関関係が確認されたので、影響力をコントロール変数とした偏相関係数を求めた。結果は、第12表のとおりである。

第12表からは、予算差異の大きさと予算差異分析の利用度との間には有意な相関関係は、確認できなかった。予算差異の大きさは、予算差異分析のそれぞれの目的とは関係はなく、仮説3は、支持されないという結果となった。

VI 在米日系企業における原価企画

本節では製品開発におけるコスト・マネジメントとも言うべき原価企画に関して、原価企画を現地法人で行う際の問題点について、まず先行研究を中心に考察することにする。

1) 開発方式の相違

加登 [1993] は、英国日産 (NMUK) における原価企画の導入、実施のプロセスが記述されている。ここでは、英国日産が原価企画を実施する際に直面した様々な困難が記述されている。1つは、製品開発の方式の違いである。クラーク・藤本 [1993] においても指摘されているように、欧米における製品開発では開発プロセスが1つのステップと次のステップが明確に区別されており、1つのステップが終了しないと次の開発プロセスに移行しないという「バトンタッチ方式」あるいは「リレー方式」と呼ばれる方式で行われている。この方式では問題が開発プロセスの終わりの方で発見された場合に、該当する開発ステップに戻って問題を解決しなければならない。このため、開発リードタイムが長くなるとされている。

これに対して、自動車メーカーを中心とする日本企業が製品開発を行う方式は、複数の開発ステップが同時並行的に行われる「ラグビー方式」と呼ばれる方式で行われている (英国日産のケースでは「フォーカスアップ方式」と呼ばれている)。この方式では、複数のプロセスが同時並行的に行われるために、一見混乱が起こるように思われるが、複数のステップが、それぞれに独自にプロセスを進行させつつ、フォーマルまたインフォーマルに情報を交換しながら、開発を進めていくために、問題が開発の初期段階で明らかになり、開発の早期の段階で解決が可能となり、かえって開発のリードタイムが短くなるという結果になっている。このような、製品開発方式の違いを現地の従業員に理解させ、実践することについての困難が指摘されている。しかも、この「ラグビー方式」による製品開発は、原価企画の実施に当たって重要なポイントであり、また、異なる部門からの構成員によって製品開発チームを編成する「クロス・ファンクショナル・チーム」も原価企画の推進に大きく貢献している。しかし、従来から部門間の責任・権限構造が明確である欧米企業においては、このような方式はあまり採用されていない。したがって、このような製品開発の方式の相違を、現地従業員に理解させる必要がある。

2) サプライヤー関係

次に問題となるのは、部品サプライヤーとの関係である。日本的な部品サプライヤーと組立メーカーとの関係は、原価企画の重要なインフラストラクチャーである。原価企画活動を展開する上で、特に自動車のような加工組立型産業においては、社外から購入する部品が製造原価全体に対して占める割合が高く、安価で高品質な部品を確保することは、製品の製造原価のみならず品質や信頼性についても大きな影響を与える。このため、特に自動車組立メーカーと部品サプライヤーの間では日本独特の関係が存在している。部品サプライヤーは、自動車メーカーにおける開発の初期段階から部品サプライヤーが参画し、自動車メーカーが開発する新製品のコンセプトに適合する製品を、開発していく。このように、部品サプライヤーが自動車メーカーの製品開発プロセスの早い段階から、関与するために部品サプライヤーには高い製品開発力が要求される。このため、主要部品を供給するサプライヤーは、自動車メーカーが長期的な取引関係の中で、信頼できると判断した少数のサプライヤーに絞られることになる。このため、少数のサプライヤーが長期的に取引を継続するというサプライヤー関係が構築されてきた。もちろん、このような関係は、外国から批判されてきたような排他的、非競争的なものではなく、「複社発注制度」によって限定された中での競争は存在する。

このような日本的なサプライヤー関係は、自動車メーカーにとっては、高品質で低コストの部品調達を可能にし、部品サプライヤーにとっては、自動車メーカーからの原価低減手法の学習、長期的な取引関係を維持することによる種々のメリットを享受できる。

したがって、一見閉鎖的、排他的に見える日本的なサプライヤー関係が、実は自動車メーカーと部品サプライヤーの双方にメリットがあるために、今日まで継続されてきたとも言える。

これに対して、欧米においては、以前よりも低下したとはいえ日本に比べて部品の内製化率が高い。したがって、主要部品は社内で製造される場合が多い。アメリカにおける最大の部品サプライヤーはGMの部品工場であると言われているのもこのためである。したがって、部品調達も汎用的な部品が中心であり、部品サプライヤーとの関係も契約的である。また、サプライヤーの選定も入札が中心であり、その関係は、日本の場合と比較すれば短期的である。このため、組立メーカーによる指導や改善提案を受け入れて共同で開発を行うという意識はあまりなく、むしろ生産ラインを開示することは、部品の原価を明らかにすることになり、組立メーカーからの値引き要求につながるという理由で、生産ラインさえ見せないということが一般的である。

このような取引慣行のある欧米において、原価企画を実施する上でのインフラストラクチャーとも言うべき、日本的なサプライヤー関係を現地サプライヤーとの間で構築す

るには、それなりの時間と努力が必要であると思われる。先ほどの英国日産のケースにおいても、開発方式やサプライヤー関係について現地従業員の理解を得るための努力が必要であったと述べられている。また、筆者が聞き取りを行った在米の自動車組立メーカーにおいても、現地サプライヤーに対して日本的なサプライヤー関係や、VE、コストダウンの手法を教育するためのセンターを持っている。このように、原価企画を実施する上でのインフラストラクチャーの構築は、一朝一夕にできるものではなく、それなりの教育、経験の蓄積を要する。このため、原価企画の実践が軌道に乗るためには、相当の時間を要すると思われる。

3) アンケート調査の分析

ここでは、前節のような原価企画の海外移転に伴う問題点が、実際にはどのような形態で発生しているのかについて、アンケート調査によって収集したデータを分析することにより検証する。

①仮説の構築

前節で検討した現地法人における原価企画実施上の問題を考慮すると以下のような仮説を構築することが可能である。

仮説4：現地法人における原価企画の成功には、現地での操業年数が関係している。

仮説5：現地サプライヤーの原価企画への関与には、現地での操業年数が関係している。

前節で検討した内容を集約すれば、これらの仮説に置き換えることが可能であると思われる。原価企画を行うためのインフラが日本とは異なった状況の下で、原価企画を実施するためには、現地従業員への教育、理解の浸透、現地サプライヤーの協力など、いずれも相当の努力が必要である。そこで、現地における操業年数が原価企画の成否および、その成功の重要要因である現地サプライヤーの関与には大きく関係していると思われるからである。

②仮説の検証

これまで行ってきた分析と同様に、在米日系企業に対するアンケート調査の中から原価企画に関する質問を抜き出して、これらに関する分析を行った。

分析の方法は、海外子会社が設立されてからの経過年数と、以下の項目に関して相関関係が存在するのかという分析を行った。

- (1) 原価企画担当者のうち現地従業員が占める割合
- (2) 現地従業員の関与の程度
- (3) 原価企画の現状に対する評価
- (4) 現地サプライヤーの関与の程度

(1) の項目については、原価企画担当者の全体の実数に対する比率、(2) については、1=全く関与しない～7=非常に強く関するという7ポイントスケールで、(3) については、1=全くうまくいっていない～7=極めて成功しているという7ポイントスケールで、(4) については、1=極めて非協力的消極的～7=極めて協力的で積極的という7ポイントで回答するようになっている。分析に当たっては、影響力との相関関係が確認されたので、影響力をコントロール変数とした偏相関係数を求めた。結果は、第13表のとおりである。

第13表からは、経過年数と原価企画の現状評価について、10%水準で有意な相関関係が確認された。これは、経過年数が長い企業ほど原価企画が成功していると認識していることになる。また、経過年数と現地サプライヤーの関与の程度は、5%水準で有意な相関関係が確認できた。これも経過年数が長い企業ほど原価企画活動に関して現地サプライヤーが積極的に関与するという結果となった。したがって、仮説4および5は支持されたことになる。

第13表 経過年数と原価企画関連の変数との相関

制御変数：影響力		経過年数	現地要員比率	要員関与	現状評価	現地 sp 関与
経過年数	相関	1	-0.144	-0.298	0.411	0.499
	有意確率（両側）	.	0.533	0.189	0.064	0.021
	df		19	19	19	19
現地要員比率	相関	-0.144	1	0.513	0.219	-0.206
	有意確率（両側）	0.533	.	0.017	0.34	0.369
	df	19		19	19	19
要員関与	相関	-0.298	0.513	1	0.169	0.03
	有意確率（両側）	0.189	0.017	.	0.463	0.898
	df	19	19		19	19
現状評価	相関	0.411	0.219	0.169	1	0.563
	有意確率（両側）	0.064	0.34	0.463	.	0.008
	df	19	19	19		19
現地 sp 関与	相関	0.499	-0.206	0.03	0.563	1
	有意確率（両側）	0.021	0.369	0.898	0.008	.
	df	19	19	19	19	

むすびに代えて

前節までで、より厳密な統計手法を適用することにより、過去の研究を再検討した。しかし、得られた結論は、一部を除いて大きく変わるものではなかった。しかし、日本本社の影響力がいずれの場合にも影響を与えていたことが判明した。この影響力の変数をコントロール変数とした偏相関係数を利用することにより、経過年数との相関関係をより正確に分析することができた。

しかし、日本的な管理会計の適用である原価企画に関してのみ、時間の経過が重要な要因であることが証明できたが、それ以外の意思決定の現地化や予算管理や業績評価などのマネジメント・コントロール・システムに関しては、時間の経過による変化があまり見られないことが明らかとなった。例えば、業績と報酬のリンクの強さに関しては、時間の経過とともにアメリカ式に適応するというよりも、企業の方針として業績と報酬のリンクの強さを決めているものと思われる。筆者が行った若干のインタビュー調査においても、そのような傾向が強いと思われる。

その一方で、マネジメントの現地化に関しては、日本本社によるコントロールの影響が大きいことが明らかとなった。したがって、全体的には依然として日本本社が主導する経営が行われていたことが確認できた。しかし、アンケート調査の実施からすでに10年以上が経過しており、現在の実態を反映したものではなく、今度さらに新たなデータの収集を行う必要がある。

(本稿は平成24年度科学研究費基盤(B)「海外現地マネジメントのための管理会計システムの設計と運用に関する研究」による成果の一部である。)

参考文献

- 安保哲夫編(1995)『日本的経営・生産システムとアメリカ：システムの国際移転とハイブリッド化』ミネルヴァ書房。
- 安保哲夫(1996)「アメリカにおける日本的生産システムの移転，1989-93年：変化の方向とアジア，ヨーロッパとの比較」『国民経済雑誌』第174巻第1号。
- 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)。
- 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(1993)『現代企業の戦略志向と予算管理システム』, 同文館。
- 浅田孝幸(2003)『戦略的管理会計：キャッシュフローと価値創造の経営』, 有斐閣。

- 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)」『会計』第 163 巻第 6 号, 935-948 ページ。
- 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)」『会計』第 164 巻第 1 号, 104-114 ページ。
- 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.
- Besser, T. L. (1996), *Team Toyota: Transplanting the Toyota Culture the Camry Plant in Kentucky*, State University of New York Press. (鈴木良始訳 (1999) 『トヨタの米国工場経営：チーム文化とアメリカ人』, 北海道大学図書刊行会)。
- Bromwich, M. and A. Bhimani (1994), *Management Accounting: Pathway to Progress*, CIMA Publishing (櫻井通晴監訳 (1998) 『現代の管理会計：革新と漸進』, 同文館)。
- Bruns, Jr., W. J. and R. S. Kaplan (1987), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press.
- Bruns, Jr., W. J. (ed.) (1992), *Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*, Harvard Business School Press.
- 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)。
- 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・武石 彰 (1994) 『自動車産業 21 世紀へのシナリオ：成長型システムからバランス型システムへの転換』, 生産性出版。
- 藤本隆宏 (1997) 『生産システムの進化論』, 有斐閣。
- 藤本隆宏 (2003) 『能力構築競争』, 中央公論新社。
- Gupta, A. and V. Govindarajan (2000), "Knowledge Flows within Multinational Corporations," *Strategic Management Journal*, Vol.21 No.4, pp.473-496.
- 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 ページ。
- 井上信一 (2002-b) 「わが国多国籍企業のグローバル化と管理会計の課題：1992 年と 1997 年の比較において」『香川大学経済論叢』第 75 巻第 2 号, 33-94 ページ。
- 井上信一 (2003-a) 「日系企業の管理会計に関する調査資料：中国, インド, メキシコのケース」『香川大学経済論叢』第 76 巻第 2 号, 255-287 ページ。
- 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) 『管理会計のパスペクティブ』, 上智大学出版会。
- 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)。
- 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 (1997) 「原価企画の海外移転に関する予備的考察」『国民経済雑誌』第175巻第6号, 29-47ページ。
- 加登 豊 (1999) 「事業部・本社関係が原価企画普及活動に及ぼす影響: Magneti-Marelli 社電子システム事業部の事例」『国民経済雑誌』第179巻第2号, 61-83ページ。
- 加登 豊 (2000) 「日本の管理会計の海外移転: 手法主導型導入とコンセプト主導型導入の比較分析」『会計』第157巻第3号, 219-236ページ。
- 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.
- 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 (1999) 「戦略的管理会計に関する一考察: アカウンタビリティのスタイルとプロセス」『会計』第155巻第1号, 1-12ページ。
- 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ページ。
- 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ページ。
- 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ページ。
- 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ページ。
- Liker, J. K., W. M. Fruin and P. S. Adler (ed.) (1999) *Remade in America: Transplanting & Transforming Japanese Management System*, Oxford University Press.
- 牧戸孝郎 (1994) 「グローバル環境下の管理会計: 自動車産業を例にとつて」『会計』第145巻第3号, 311-325ページ。
- 牧戸孝郎 (2000) 「日本の管理会計の特質と海外移転」『会計』第157巻第3号, 161-174ページ。
- Monden, Y. and M. Sakurai ed. (1989), *Japanese Management Accounting: A World Class Approach to Profit Management*, Productivity Press.
- 中川 優 (1996) 「在米日系企業のコスト・マネジメント-自動車部品製造業の事例を中心として-」『松山大学論集』第7巻第6号, 55-68ページ。
- 中川 優 (1997) 「在米日系企業における管理会計実践」『松山大学論集』第9巻第3号, 127-140ページ。
- 中川 優 (1999-a) 「在外日系企業のマネジメント・コントロール: 在タイ日系企業の実態調査を手がかりとして」『会計』第155巻第5号, 662-677ページ。
- 中川 優 (1999-b) 「在外日系企業における管理会計実務: 在タイ日系製造業に対するアンケート調査の結果から」『同志社商学』第51巻第2号, 640-661ページ。

- 中川 優 (2003) 「在外日系企業における製品開発と原価企画」『同志社商学』第 54 巻第 4 号, 555-566 ページ。
- 中川 優 (2004) 「日本企業のグローバル化と管理会計システム」『同志社商学』第 55 巻第 1・2・3 号, 157-193 ページ。
- 中川 優 (2004) 『管理会計のグローバル化』, 森山書店。
- 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 ページ。
- 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 ページ。
- 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 ページ。
- 岡本康雄編 (2000) 『北米日系企業の経営』, 同文館。
- Simons, R. (1995), *Lever of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- 鈴木直次 (1991) 『アメリカ社会のなかの日系企業: 自動車産業の現地経営』, 東洋経済新報社。
- 谷 武幸編 (1994) 『現代企業の管理システム』, 税務経理協会。
- Tani, T. (1995), "Interactive Control in Target Cost Management", *Management Accounting Research*, Vol.6 No.4 pp.399-414.
- 谷 武幸編 (2004) 『成功する管理会計システム』, 中央経済社。
- 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。
- 山本浩二 (1998) 「感性領域への管理会計の拡大 - : 組織の活性化」『会計』第 153 巻第 3 号, 347-362 ページ。
- 安室憲一・(財)関西生産性本部編 (1997) 『現場イズムの海外経営』, 白桃書房。
- 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・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.