

海外事業展開と海外子会社マネジメント

——日系企業を中心として——

中 川 優

- I はじめに
- II グローバル化とグローバル経営の課題
- III グローバル化と現地マネジメント：国際経営分野からの知見
- IV 日本的経営および管理会計実務の海外移転、海外展開
- V コントロール・パッケージと海外子会社マネジメント
- VI 今後の研究課題とアプローチ

I はじめに

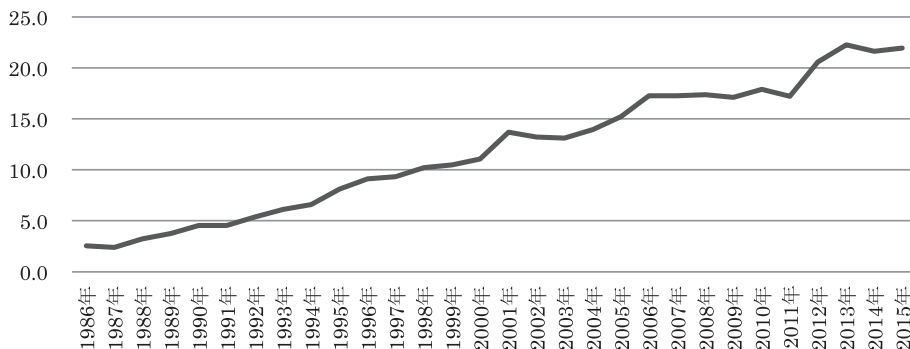
本稿では、海外事業の展開と海外子会社マネジメントの関係を考察するための前提として、これまでに関連する研究の概要をレビューすることにより、明らかとなった研究課題を概観する。とりわけ、日本企業を対象として、筆者の関心領域である管理会計に関わりの深い領域を中心に検討を加える。そのための前提として、日本企業のグローバル化の経緯および現状を明らかにし、その上で、子会社マネジメントに関連するこれまでの課題を検討する。そのためにも、関連する国際経営論に関するこれまでの研究を参照する。さらに、海外子会社のマネジメントを解明するために、近年、マネジメント・コントロールの分野で注目されているコントロール・パッケージのフレームワークについて概観する。それらを理解し整理したうえで、現状の問題点を明らかにする。このことにより、将来の海外子会社マネジメントにとって、重要となる研究課題についてアプローチする手掛かりとしたい。

II グローバル化とグローバル経営の課題

(1) 子会社マネジメントの課題

日本企業において、グローバル化の流れは、拡大をし続けている。図表1からも明らかのように製造業に限定しても、海外生産比率は、一貫して拡大をし続けている。

図表1
海外生産比率



(経済産業省「海外事業活動基本調査」のデータより作成)

図表1のデータは、中小企業も含まれており、大企業の場合には、売上高のほとんどが海外という企業もある。例えば、村田製作所は、2017年3月期の海外売上高が92.6%であり¹、キヤノンの2017年12月期の予測売上高のうち、海外の比率は78%である²。もちろん、これらのすべてが海外で生産されたものではなく、日本で生産し海外に輸出されたものも当然含まれている。しかし、日本からの輸出は、近年の円安傾向の恩恵を受けているとはいえ、為替の変動により収益性の不安定化の要因となる。このため、国内の雇用の維持や生産体制のバランスを取りながら、海外生産へのシフトを継続的に行っていると、図表1の結果から解釈できよう。

このような状況のもとにおいて、グループ経営という観点からも、海外子会社の占める地位は、グローバルな連結経営を考慮するうえでも重要性を増すことになる。

しかし、国内の子会社のマネジメントとは、多くの異なる側面を持っている。このため、従来から特に国際経営の分野において研究の蓄積がなされてきた。それらの主な内容については、後述することとする。

(2) 国内子会社との相違

グローバル経営は、単に国境を越えるというだけではなく、多くの環境の変化をもたらすことになる。そこでは、多くの考慮しなければならない要素が、複雑に関係している。

例えば、(Ghemawat, 2001)では、4つの隔たり(distance)として、文化的、政治的、地理的、経済的という要因を指摘している。例えば、文化的な隔たりは、単に慣習やビジネス慣行の相違だけではない。特に日本本社と海外子会社の所在する地域との言語の

1 同社ホームページより <https://www.murata.com/ja-jp/about/ir/financial/area> (2018年1月7日閲覧)

2 <http://web.canon.jp/ir/finance/highlight.html> (2018年1月7日閲覧)

違いも含まれるが、日本語という極めて特殊な言語を母語とする者にとって、他言語でのコミュニケーションは、大きな問題である。

このため、多くの日本企業が海外子会社のトップを日本人にしていることは、1つの大きな理由として、本社とのコミュニケーションを重視する日本企業にとっては、合理的な選択であるともいえる。もちろん、一部の大企業においては、外国人の取締役（社外取締役も含む）がトップマネジメントとして、経営陣の一翼を担っている場合もあり、中には海外子会社の外国人のトップが本社の執行役員となっている場合もあるが、全体から見れば、依然として少ないと言えよう。

また、政治体制や政治の安定度などは、新興国に進出する際の大きな影響要因である。また、法的な制度の相違も直接あるいは間接的に海外子会社の経営に影響を与える要因であることは、よく知られている。国によっては、日本側の過半数出資を認めていない場合もあり、特に現地側のパートナーとの関係が大きな問題となることもある。

さらに、地理的な隔たりは、本社が直接的に海外子会社を管理・監督し、実態を把握することを困難にしている。しかし、近年のICTの発展は、地理的な隔たりを一部は、克服する状況になる。例えば、インターネットを活用したテレビ会議は、従来は出張などによって、実際に現地を訪れなければ会議等のコミュニケーションの手段はなかったが、現在では比較的安価でTV会議のシステムを活用することが可能となった。また、ERP（Enterprise Resource Planning）などの情報システムは、本社から海外子会社の状況をほぼリアルタイムで把握することが可能となっている。しかし、このような手段が発展してきたとはいえ、本社が海外子会社について直接的あるいは間接的にコントロールする手段は、限られたものとなる。このことについては、後述することにする。いずれにしてもこれらの隔たりが、グローバル経営に影響を与えていることは、間違いない。

（3）日本企業の現地化と現地経営

日本企業が海外展開を積極的に行うようになった、1980年代以降、当時の急速な円高の進行を受けて、製造業においては、現地生産を開始するに至った。特に1980年代自動車を中心としたアメリカとのいわゆる「貿易摩擦」問題は、日本からの自動車の実質的な輸出制限という事態となり、現地生産を開始せざるを得ない状況となった。

例えば、ホンダは二輪車の製造で北米での現地生産を開始しており、1982年に四輪車の製造も開始した。また、日産は1984年にテネシー州で現地生産を開始した。トヨタは、GMとの合弁事業である（NUMMI；New United Motor Manufacturing Inc.）を立ち上げ、本格的な現地生産に着手し、そこでアメリカにおける現地生産の課題やノウハウを学習した上で、単独でケンタッキー州に進出し、1988年に本格的な現地生産を開始した。また、単独での進出が難しい場合には、共同での進出も行った。富士重工（現：

スバル)は、いすゞ自動車と共同で北米に進出した³。1985年にマツダもアメリカの生産会社を設立し、1987年に量産を開始した。このように日本の主要な自動車メーカーは、1980年代末にかけて、北米において現地生産を開始した。しかし、急速な海外進出は様々な問題を引き起こしながら、それらの課題について、試行錯誤を繰り返しながら現地経営に向き合うこととなった。

特に製造業においては、生産現場における改善活動等を中心とした生産管理を重視する日本的なマネジメントを、現地においても実践することを優先させてきた。このため、研究においても、日本的経営の移転に焦点を当てた研究が行われてきた。そして、この分野の研究における1つの課題として、研究の蓄積が行われてきた(このことについては次節において検討する)。

その一方で、日本企業は、海外子会社への権限移譲が進まないということに対して、「未熟な国際化」という批判がなされてきた。このことは、海外子会社は常に現地サイドではなく、日本本社の方を向いて経営を行っているというものである。しかし、生産に関わる現地化は、現地製の部品の使用を義務づけるローカルコンテンツ規制⁴や、日本からの原材料の輸入等による為替変動のリスク回避の観点から、半ば強制的に現地調達を進められてきた。現地調達の拡大は、単に原材料を現地から購入するというにとどまらない。原材料を加工する設備の対応や設計や開発の一部も現地化することが、必然の課題となる。それは、日本で調達できる原材料と同等のものが、現地において調達できるとは限らないからである。特に、日本から設備を導入した場合に、設備の側で対応できない場合があり、設備の調整が必要なこともある。日本の製造業では、工場や生産設備に独自のノウハウが含まれており、品質や生産性を維持するためにも、日本の工場と同等のレベルを追求したいと考えている企業が多いと思われる。このため、多くの日本の製造業において海外に生産工場を設立する際に、海外工場の移転元がマザー工場として、海外工場の生産設備などの移転やその後のメンテナンス等のサポートの中心となる役割を果たしている場合が多い。

また、生産現場以外にも現地従業員の採用などに直接関係する人事担当者は、比較的現地化が進んでいるということが明らかになっている。このような現地化の展開を考慮する際に、海外子会社のマネジメント全体が現地化されているか否かでなく、経営の職

3 その後、いすゞ自動車は合併を解消し、スバルの単独の生産工場となった。さらに、トヨタとスバルとの提携により、トヨタの委託生産も行うようになった。

4 ローカルコンテンツ規制は、本来、途上国が国内産業の保護のために、例外的に行うことが認められているものである。しかし、1980年代半ば以降の日米の自動車に関する貿易摩擦を受けて、多くの自動車メーカーが進出したが、それらの企業に部品や原材料の調達を現地で行うことを半ば強制するような自動車ラベリング法が1994年から施行された。これは、部品の調達率等を表示させるもので、日本側は貿易協定に違反する疑いがあるとしている。

5 例えば中川(2004)においては、在米日系企業や在タイ日系企業においてこのような傾向が明らかにみられる。

能や階層によってもその濃淡があることが、明らかとなっている⁶。

（4）海外進出と立地の問題

子会社マネジメントとは直接的には関係しないが、海外進出に際してどこに進出するのかという立地の問題は、現地経営においても大きな影響を与えることになる。

例えば、新興国に進出する場合には、現地国や地方政府の誘致・優遇策も進出先を決定する際の要因となることがある⁷。特に、前節で言及した自動車産業の場合には、立地の問題は、大きな問題である。特にアメリカの自動車産業は、全米自動車労働組合（UAW）という産業別組合が大きな影響力を持っており、特に日本の自動車産業が進出した1980年代から90年代初頭にかけては、日本的な生産現場における多能工などの制度と相いれない部分も多かった。

例えば、トヨタもアメリカにおける合弁事業において、この点に関して、大きな課題であったことが明らかにされている⁸。このように、自動車産業においてはUAWの影響力を考慮して、その立地を考慮したとも言われている。伝統的に自動車産業が多い地域であるミシガン州やオハイオ州は、自動車産業に関する熟練工も多いが、その反面、UAWの影響力が強く、労務費も高い。

その反面、日産が進出したテネシー州をはじめとする南部の諸州は、UAWの影響力も弱く、労務費も安い。しかし、その一方で、自動車産業の経験者や熟練工の雇用が難しいという面もある。その後、トヨタが単独で進出したのも、南部のケンタッキー州であった。その後、トヨタも2003年にアラバマ州にエンジン工場を、2011年にはミシシッピ州にカロラの生産工場を立ち上げている。また、日産もミシシッピ州に小型車の生産工場を展開している。

さらに、NAFTA（北米自由貿易協定）の拡大により、アメリカ南部からより労務費の安いメキシコへと生産工場を移管している。しかし、2017年にトランプ大統領の登場により、アメリカ国内の製造業の保護を理由に、貿易協定の見直しやメキシコ製の自動車に関税をかけることなどを言明しており、一部の自動車メーカーは、アメリカ国内に再び移転することを表明している。このように政治的な要因も立地問題に大きな影響を与えることになる。

日系企業の場合、中国などのように日本側の過半数出資が認められていない国は別と

6 同上書。

7 例えば中川（2004）では、タイに進出している日系企業の進出動機として、進出当時に考慮した要因としては、「現地の誘致・優遇策」という回答が上位にあげられている。

8 トヨタ自動車75年史第3部「グローバル企業への飛躍」より、トヨタ自動車ホームページ；https://www.toyota.co.jp/jpn/company/history/75years/text/leaping_forward_as_a_global_corporation/chapter1/section3/item2_a.html（2017年8月17日閲覧）

して、日系企業とりわけ製造業の場合には、単独での進出を志向する傾向が言われている。これは、現地パートナーとの合併や買収を通じて進出すれば、現地パートナーとの調整や買収前の企業のマネジメントや生産管理のやり方を日本的な方式に転換する必要となる場合があり、多くの困難や問題が生じる場合がある。

これに対して、グリーンフィールドと呼ばれる単独進出の場合には、熟練あるいは経験のある労働者を雇用する際には、困難が生じるが、むしろ日本的な生産管理や多能工などのスキルを一から身に付けてもらうことにより、日本的な製造現場に対応してもらうことが可能となり、却って経験者に従来のやり方を変更することを納得してもらうよりも、容易かもしれない。

Ⅲ グローバル化と現地マネジメント：国際経営分野からの知見

(1) グローバル統合とローカル適応とのテンション

事業部制組織における議論を見るまでもなく、「分権」か「集権」という問題は、マネジメント上の重要な課題であるが、海外子会社マネジメントにおいても、同様の議論が行われてきた。その典型的なものは、Bartlett, C. A. and S. Ghoshal. 1989; 同邦訳(1990)である。バートレット＝ゴーシャルは、親会社が子会社を管理する戦略に応じて企業を類型化して、「グローバル企業」、「インターナショナル企業」、「マルチナショナル企業」、「トランスナショナル企業」というパターンを指摘した。この類型化は、世界で成功している多国籍企業のマネジメントをパターン化したものである。したがって、純粋な理論モデルというよりも実務を類型化したものであるが、それだけにグローバル化の実態を反映したものであり、強い説明力を有すると思われる。このモデルを援用した実証研究も行われている。以下では、バートレット＝ゴーシャルの提示したモデルの概要を説明することとする。

1) マルチナショナル企業

このタイプの企業は、海外子会社の自律性が高く、本社は海外子会社の経営には、あまり関与しない。したがって、海外子会社の役割は、現地における市場ニーズや機会を捉えてそれに対応する役割をもたされている。したがって、現地において得られた知識やノウハウは、そこで自己完結的に利用されるだけであり、本社や他の海外子会社に移転されることはない。

2) グローバル企業

このタイプの企業は、マルチナショナル企業と対極をなすものであり、本社を中心とした中央集権的な意思決定が行われる。したがって、海外子会社は本社が決定した戦略の忠実な実行者であることが求められ、海外子会社の自律性は低い。また新たな

知識、ノウハウは、本社で集中して行われる。またこれらの知識やノウハウが海外子会社に移転されることはない。

3) インターナショナル企業

このタイプの企業は、マルチナショナル企業とグローバル企業の折衷的なタイプであり、両者のメリットを生かそうというものである。すなわち、企業の中核となる部分（コア・コンピタンス）は、本社に集中させる一方で、他の機能は子会社に委譲する。たとえば、製品開発力がその企業のコア・コンピタンス（競争力の源泉）であるならば、製品開発を本社で集中して行い、他の機能については意思決定権限を子会社に委譲するというものである。また、本社で開発された知識、ノウハウ等は必要に応じて子会社に移転される。

これらの3つの企業タイプについて要約すると図表2のようになる。

さらに、彼らが理想として示している「トランスナショナル型」の企業は、各国の置かれている状況（経済の発展度、政府の規制等）により、海外子会社の果たすべき役割が異なり、それらがお互いに協調、調整しながら全体としての統合性を維持するというモデルである。

しかし、バートレット＝ゴージャルにおいては、中央集中と分散とは、依然として対立的な概念として考えられる。しかし、近年の研究では、分散か集中かの二者択一のものとしてとらえるのではなく、現実的には両者を同時に包含せざるをえない場合が多い。そのような状況においては、両者の間に緊張関係（tension；以下テンションとする）を生じることになる。このテンションをうまくマネジメントすることに関する意義が強調されるようになってきた。

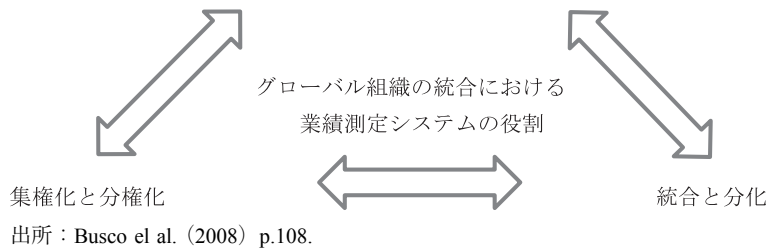
Busco et al. [2008] においては、グローバル企業は、垂直的な関係（親会社と子会社の関係）と水平的関係（子会社間の関係）、親会社の戦略を実現するための集権化とローカルな環境適応のための分権化、マネジメントの全社的な統合とローカルにおける分権という3つの問題を本来的に抱えており、これらがテンションを生み出しているとしている。

図表2 マルチナショナル企業、グローバル企業、インターナショナル企業の組織の特徴

組織の特徴	マルチナショナル企業	グローバル企業	インターナショナル企業
能力と組織力の構成	分散型 海外子会社は自己充足	中央集中型 グローバル規模	能力の中核部は中央に集中させ、他は分散
海外事業が果たす役割	現地の好機を感じ取って利用する	親会社の戦略を実行する	親会社の能力を適応させ、活用する。
知識の開発と普及	各組織単位内で知識を開発して保有	本社で知識を開発して保有	本社で知識を開発して海外の組織単位に移転

出所：Bartlett＝Ghoshal [1989]（吉原訳 [1990]）p.79

図表3：業績管理システムによる統合
垂直的および水平的関係性



この緊張関係を除去することは不可能であり、これらをうまくマネジメントすることが重要であると主張している。そして、そのマネジメントの手段として業績管理システムに注目している（図表3を参照のこと）。彼らは、ネスレ（Nestle）のミネラルウォーター事業部におけるケーススタディを通じて、上記のテンションのマネジメントがいかにして行われたかを明らかにしている。彼らは、業績管理システムが伝統的には、意思決定プロセスの集権化と標準化を行う傾向が強かったが、ネスレにおいて新たに採用された業績管理システムは、階層的な結合を行わずに、水平的な関係を促進するものであるとしている。そして、水平的な関係を維持しながら共通の測定尺度に収束させるとともに、ローカルなブランドの業績管理には別個の指標が用いられているとしている。

IV 日本の経営および管理会計実務の海外移転、海外展開

前節では、本社と子会社の関係についての展開について概観したが、特に1980年代後半から90年代にかけて、日本的経営が世界的に注目を集めるとともに、日系企業の海外進出も加速した。そのため、日本企業は海外子会社においても、「日本的経営」を実践しようとした。このため、日本的経営の海外移転に関する研究が行われるようになった。本節ではこれらについて概観する。

(1) 先行研究：日本的経営実務の海外移転

1980年代以降、日本的経営が注目を集める一方、急速な円高の進行や自動車、家電に見られるような貿易摩擦問題等により、海外進出が盛んに行われ、現地生産が開始された。その中で、日本企業がその利点として考えていた、「日本的経営」を海外子会社においても実践しようというモチベーションが高かったと思われる。

実際に、海外子会社においても日本的経営と呼ばれる経営実践の移転が行われる一方、むしろ、現地式の経営に適応する実務も存在することが、大規模な事例研究により、明らかにされている。例えば、岡本（1998）、等の一連の研究では、在外日系企業

図表4 北米日系企業の生産現場システムの分布状況

非日本型 (1.5~2.5 未満)	混成型 (2.5~3.5 未満)	日本型 (3.5~5.0)
5 社	15 社	11 社

出所：岡本 [2000] p.57

図表5 北米日系企業の生産現場システム：採点内訳

生産現場システム	3.1
男性のジョブローテーション	3.5
女性のジョブローテーション	3.4
小集団活動の実施状況	2.6
5S 運動の実施状況	2.8
作業長の業務内容	3.6
作業長の異常処理能力	3.6
作業者の自主保全能力	2.5
品質管理の考え方	3.8

出所：岡本 [2000] p.57

の経営実務をケース研究により明らかにしており、経営実務の各要素が日本のか現地式かという両極のうち、いずれに近いのかを尺度として、数値化している。これらの結果からは、日本の経営実務がほぼそのまま実践されているものと、現地式に改変されているものが混在しているという「ハイブリッド化」が行われているという実態を明らかにしている。これは、日本的経営のうち、移転が容易（あるいは可能）なものと、困難（あるいは不可能）なものがあるということを示している。移転が困難なものとしては、日本の文化、社会システムとの関連性が強く、普遍性が乏しいものであると思われる。

図表4および5は、生産現場におけるシステムを、1：非日本型（現地式）、5：日本型として5ポイントで評価したものである。図表4は、会社のタイプごとの評価点の分布、図表5はサブシステムごとの評価値の平均値である。

図表4および5の結果からもわかるように、企業全体としてみた場合においても、また生産現場のシステムに関する実務においても、評価ポイントにばらつきが見られる。生産現場のシステムにおいても、日本型の導入が容易なものと困難なものが混在しており、企業ごとの評価値の平均値においても、現地型に近い企業から日本型に近い企業まで、広く分布していることが理解できる。

(2) 日本的管理会計技法の移転

前項のように日本的経営の海外移転に関する研究は、80年代～90年代にかけてある程度の研究が蓄積されてきた。一方、90年代に入ると原価企画などの日本の管理会計に注目が集まるようになった。それは、海外の企業が日本企業の経営実務に注目したこともあるが、日本の管理会計研究者が積極的に学会、論文等を通じて海外に向けて発信

したことも、大きな要因であると考えられる。これにより欧米の研究者も原価企画を中心とした日本の管理会計に関心を持つようになった。その後、日本企業の世界的なプレゼンスの低下により、一時ほどの関心は持たれていないが、その後もアメーバ経営などの「ミニ・プロフィットセンター」などの日本発の管理会計については、継続的に日本企業の海外子会社への移転や外国企業による導入などが行われている。

(3) 原価企画の海外移転

原価企画の海外移転については、原価企画が90年代に学界において注目を集める以前から取り組まれている。(加登, 1993)においては、英国日産における原価企画の移転について詳細な記述がなされている。また、その他の日系企業においても原価企画の移転が行われている事実が確認されている。また、岡野(1995)においては、トヨタの原価企画の海外移転について、明らかにされている。海外移転の場合は、日本企業の海外移転だけではなく、外国企業の原価企画の導入についても研究する必要がある。谷(1996)は、原価企画の実施状況、利用されているツールなどを、原価企画を実施しているドイツ企業と日本企業を比較することにより、ドイツ企業における原価企画の実施状況を明らかにしている。また、外国の研究者によっても原価企画は、関心を集めるようになり、アメリカのCAM-Iにおける研究グループの成果として(Ansari, et al., 1997)が原価企画について詳細に紹介するとともに、アメリカ企業における実施例についても紹介している。

(4) MPC の海外移転

MPC (micro profit center あるいは mini profit center) は、ラインカンパニー制や京セラのアメーバ経営などのように、小集団における収益管理を徹底し、そこにある程度の権限移譲を行うことにより、従業員のモチベーションを高めるという日本企業発の管理会計システムである。海外への移転のケースとしては、京セラがアメリカにある子会社への移転の事例について(挽, 2007)に詳しい。このケースからは、日本発の管理会計システムであるアメーバ経営が、アメリカ子会社においてどのように導入されたのかが詳細に記述されている。

V コントロール・パッケージと海外子会社マネジメント

前節までにおいて検討してきたように、本社が海外子会社をマネジメントするに当た

9 例えば(中川, 2004)においては、在外日系企業に対するアンケート調査において、実施率は低いものの原価企画が行われていることが明らかにされている。

っては、多数の考慮しなければならない要素がある。このように、これらの要素をマネジメントする際には、前節で述べたようなテンションが発生することが考えられる。しかも、前述したように矛盾する課題を同時に解決しなければならないジレンマに陥ることになる。そこで、前節の Busco et al. [2008] において言及されている紹介されたネスレの業績管理システムにおいても指標の使い分けなどの工夫がされている。このような状況の下で、複数のコントロール・システムを組み合わせ活用するコントロール・パッケージのフレームワークである。

(1) 4つのコントロール・レバー：Simons (1995) によるコントロール・システムの展開
コントロール・パッケージのフレームワークを包括的に取り扱っている文献は、Malmi = Brown (2008) であることは、多くの研究者が指摘している¹⁰。しかし、コントロール・パッケージという用語は使用していないが、複数のコントロール・システムを併用するというフレームワークを提供し、その後の研究に大きな影響を与えたものとしては、Simons (1995) がある。以下では、ごく簡単にその概要を説明する。彼は、マネジメントがコントロール・レバー (LOC: lever of control) と呼ぶコントロール・システムを使い分けながら、経営管理を行っているとしている。

LOC フレームワークにおいては、コントロール・システムは、4つのシステムから成っている。信条のシステムは、サイモンズによれば「経営トップ層が、公式に伝達あるいはシステムとして提供を強いている組織の基本的な価値観、目的、方向性に関する一連の明示的な組織的な定義」である。信条のシステムは、従業員が適切な行動を行うための努力の機会を探索、開拓、創造、拡張することを促し、動機づけるために、核となる価値観を伝達するものである。しかし、大きく変化する環境の下では、従業員がリスクの高い行動を行うことを抑制することも必要になる。これが境界のシステムである。したがって、信条のシステムと逆の働きをするのが境界のシステムである。境界のシステムは、組織の参加者に戦略的な活動について受容できる範囲を示すものであり、従業員に避けるべき行動を伝えるものである。両方のシステムともに、従業員に新たな機会を探索することを動機づけるものであるが、ひらめきを通じて肯定的な方法により行うのが信条のシステムであるのに対して、行動の制約を通じて、否定的な方法により行うのが、境界のシステムである。

信条のシステムと境界のシステムがコインの裏表の関係にあるのと同様に、診断的なコントロール・システムと相互作用的なコントロール・システムも密接な関係が存在する。企業の重要成功要因は、診断的なコントロール・システムの中に埋め込まれており、それは従業員に伝達される。診断的なコントロール・システムは、従業員に組織の

10 近年の日本語文献に限定しても堺 (2016)、島 (2016)、佐久間他 (2013)、福嶋 (2012) などがある。

目的と合致する行動を採るように動機づけることを意図している。そして、管理者が、企業が意図した戦略を実現するためにモニターされるべき、前提となる組織のドライバーに注意を振り向けるようにするものである。さらに、管理者に対して目標に対するベンチマークを行うことを可能にするものでもある。診断的なコントロール・システムは、従業員に対してある種の制約を課するものとしても機能する。

これに対して、相互作用的なコントロール・システムは、将来を見据えたものであり、行動やトップとの頻繁な対話という特徴を持っている。相互作用的なコントロール・システムは、企業が変化する市場において自らの戦略的な位置づけに関する新たな方法を探索することをサポートすることを意図している。

これらの4つのコントロール・システム(レバー)を統合することによって、事業戦略のコントロールが達成されるとしている。また、サイモンズは、4つのコントロール・レバーは、信条のシステムと相互作用的なコントロール・システムの引っ張り合い(テンション)が、プラスのエネルギーを作り出し、残りの2つのレバーの引っ張り合いがマイナスのエネルギーを作り出していることを示唆している。そして、管理者は、業績測定システムを診断的なコントロール・システムと相互作用的なコントロール・システムの両方の役割で使用するにより、組織能力を高める望ましい状態の引っ張り合いが生じると仮定している。

このように、4つのコントロール・レバーは単独で用いられるものではなく、組み合わせて用いられることが前提となっている。このフレームワークをより発展させたものが、次に説明する Malmi=Brown (2008) で提示されたコントロール・パッケージのフレームワークであるとも言える。

(2) 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6に示されている。

図表6の主な構成要素に関する定義と具体例については、図表7にまとめられている。

図表6および7からも理解できるように、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

図表6 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7 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活動の成果と目標とを比較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）を通じた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）

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。例えば、窪田他（2014）では、海外において事業展開を行う日本企業3社に対するケース研究を行っている。

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¹¹。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。

11 窪田他（2014）， p.46-47.

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 の一貫をなしているということであると言える。また、複数のルートによりコントロールを行うことにより、それぞれのコントロール・システムの弱点を補完する役割も期待できる。特に海外展開を行っている大規模製造業においては、事業部が海外工場も含めて製品系列ごとに様々なコントロールやサポートなどのかかわりを持つ一方で、日本側の本社において海外事業を統括する部署（国際本部、海外事業統括本部など）は、地域ごとや海外子会社からの月次報告などを通じたコントロールを実施している。特に海外子会社において、本社側から見て複数の事業部に属する製品を扱っている場合には、当該海外子会社は、日本側の事業部からと本社の両方から指示やコントロールを受けるマトリクス構造となっている。このような場合には、前述したテンションの発生とそのマネジメントの観点からも、MCP のフレームワークが指摘するような複数のコントロール・システムを活用しているのかもしれない。

VI 今後の研究課題とアプローチ

(1) 海外子会社マネジメントにおけるテンション

海外子会社マネジメントにおけるテンション問題は、(窪田ほか, 2014)においても指摘されているように、会計コントロールのみではなく、他のコントロール・システムと組み合わされたコントロール・パッケージとして、テンションとの関係を3社という限定された状況ではあるが、詳細に記述している。このように、テンションの問題をコントロール・パッケージにより、どのように解決あるいは処理しているのかについては、重要な研究課題として取り組むべきであろう。また、前述したように日本企業の海外子会社マネジメントの手法の1つとして、ある種のマトリクス組織になっている場合が多い。特に製造業の場合には、生産拠点の立ち上げに際して、製品の製造を担当する事業部が、生産技術などを継続的に指導しているケースが多い。そして、立ち上げ後もその後の製品のモデルチェンジや生産技術の発展など、本社側の事業部との密接な関連が継続的に維持されている。その一方、海外子会社は、法人として本社との連結対象である場合が多く、海外子会社単体として収益性を問われることにもなる。このため、海外子会社→本社というレポートラインの他に、海外子会社→製品の属する事業部というレポートラインが併存する形態となる。このため、海外子会社は、本社と事業部の双方からのコントロール対象となっており、これが新たなテンションを生み出しているともいえる。

（2）地域統括本社の役割

海外子会社を多く持つ大企業の中には、域内の海外子会社を統括する地位統括会社を置くものもある。地域統括会社の役割としては、地域内の子会社間の調整や本社との連絡・調整、さらに地域内の海外子会社の共通機能（資金調達など）などが知られている。しかし、実態としては明確に地域を統括して、地域を統括する本社の役割を担っているものは、それほど多くなく、海外子会社と日本本社との間の仲介・調整的な役割が実態と言えよう。したがって、「屋上屋を重ねる」という批判もある。しかし、よりダイナミックに地域統括会社に権限移譲を行って、地域統括本社としての役割を担わせている会社もある。いずれにしても、地域統括会社に対してより明確な役割とその権限に関して、実態を解明して、その適切な機能について明らかにされるべき時期に来ているとも言えよう。

（3）「トランスナショナル」は、理想型か？

松木（2017）が指摘しているように、日本のグローバル企業には依然として、日本から出向者（派遣者）を通じた海外子会社のコントロールを行っている企業もある。これは、企業理念や企業文化の浸透を通じて行うコントロールには、これらの派遣者の役割が重要であると指摘されている。また、前述したバートレット＝ゴージャルの類型によるトランスナショナルは、ある種の理想型のような記述もなされているが、彼ら自身もトランスナショナルが適するかどうかは、その企業が直面している環境にもよると指摘している。一部の日本企業が、海外子会社のコントロールに関しては、日本からの派遣者を通じた組織文化の浸透によって、行っているとすれば、今まで「未熟」と見られてきた日本企業のグローバル経営についても、別のロジックが働いている可能性もある。

（4）その他の課題

IFRS（国際会計基準）について、一部企業において、その導入が行われている。財務会計的な意義や実態とは別に、海外子会社マネジメントに限定すると、筆者が参加した聞き取り調査の結果からは、IFRSの導入の効果について、「決算期の統一ができ、連結の財務データが作成しやすくなった。」とか、「海外子会社も含めて同一の物差しで評価できるようになった」など、海外子会社マネジメントに関しては、肯定的な評価が多かった。しかし、依然として適用企業がそれほど多くなく、これから導入する企業や強制適用になった時のインパクトなど、これから解明しなければならない課題も多いと思われる。

そして、IFRSの導入は、「財・管一致」か「財・管分離」という古くて新しい問題も提起することになっている。ある企業では、最近、財務会計に関してはIFRSを導入し

だが、管理会計の方は日本基準のままである。この企業は、独自の管理会計システムを持っているため、一気に管理会計までIFRSの適用には至っていないが、今後、どのようにすべきか検討中とのことであった。一方、外資系の企業は、早期にIFRSを適用し、管理会計も含めてIFRSに統一して、一体化して運用しているとのことであった。これらの企業の対応を見ても、今後の大きな課題となりうる。

また、ERPの導入により、海外子会社も含めた財務データの共通化、共有化は、単に決算の迅速化に留まらない影響があると思われる。これらについても、実務がどのように対応し、実際の海外子会社マネジメントにどのような影響があるのかを明らかにする必要がある。

【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の生産システム：現地工場の「適用」と「適応』』 東洋経済新報社.
- 浅川和宏. 2003. 『グローバル経営入門』 日本経済新聞社.
- 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.
- 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. 42. 2.: 1-57.
- 板垣 博編. 1997. 『日本の経営・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.
- 岩淵吉秀. 1995. 「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」. 伊藤嘉博編. 1995. 『企業のグローバル化と管理会計』 中央経済社に所収.
- 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』 175. 6.: 71-91.
- 大木清弘. 2014. 『多国籍企業の量産知識：海外子会社の能力構築と本国量産活動のダイナミクス』 有斐閣.
- 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.
- 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』 157. 3.: 219-236.
- 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』 4: 113-124.
- 窪田祐一・近藤隆史・伊藤正隆・西居豪・中川優. 2014. 「グローバル企業におけるテンションとコントロール・パッケージ：3社の比較ケース」『原価計算研究』 38(2): 39-51.
- 小林哲夫. 1999. 「戦略的管理会計に関する一考察：アカウントビリティのスタイルとプロセス」『会計』 155. 1.: 1-12.
- 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』 53. 3.: 340-347.
- 堺 昌彦. 2016. 「マネジメントコントロール論における理論的視点(1)：包括的なマネジメントコントロールパッケージフレームワークの構築に向けて」『商学討究』 66(4): 199-212.
- 佐久間智広・劉 美玲・三矢 裕. 2013. 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題：Lever of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』 208(2): 67-89.
- 島 吉伸. 2016. 「コントロール・パッケージ視点からのMCS研究の進展」『会計』 190(3): 341-351.

- 高橋泰隆. 1997. 『日本自動車企業グローバル経営：日本化か現地化か』日本経済評論社.
- 谷 武幸. 1996. 「原価企画のエレメント：日独比較」『国民経済雑誌』173(3)：35-49.
- 中川功一・林 正・多田和美・大木清弘, 2015, 『はじめての国際経営』有斐閣.
- 中川 優. 2004. 『管理会計のグローバル化』森山書店.
- 中川 優. 2013. 「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」『同志社商学』64. 5. : 541-558.
- 中川 優. 2014. 「海外子会社マネジメントの実態：地域別子会社管理の比較」『同志社商学』65. 6. : 917-933.
- 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』38(1)：83-94.
- 福嶋誠宣. 2012. 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』20(2)：79-96.
- 藤本隆宏. 2003. 『能力構築競争』中央公論新社.
- 古沢昌之. 2008. 『グローバル人的資源管理論：「規範的適合」と「制度的適合」による人材マネジメント』, 白桃書房
- 松木智子. 2017 「日本本社の海外子会社にたいするコントロールは変化しているのか」『会計』192. 2. : 158-169.
- 松本 茂. 2014. 『海外企業買収失敗の本質：戦略的アプローチ』東洋経済新報社.
- 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.
- 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』11. 3. : 65-82.
- 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』12. 1. : 51-66.
- 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., V. Govindarajan, F. G. H. Hartmann, K. Kraus and G. Nilsson. 2014. *Management Control Systems. European edition.*, McGraw-Hills Higher Education.
- 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. 1998. *Managing Across Borders: The Transnational Solution. second edition.*, Harvard Business School Press.
- Bloom, N., Garicano, L., Sadun, R. and Van Reenen, J. 2014. "The distinct effects of information technology and communication technology on firm organization", *Management Science*, 60. 12. : 2859-2885.
- Busco, C., E. Giovannoni, R. W. Scapens [2008], "Managing the tensions in integrating global organizations: The role of performance management systems," *Management Accounting Research*, Vo.19, pp.103-125.
- 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*, Boston: Harvard Business School Press.
- Foss, K., Foss, N. J. and Nell, P. C. 2012. "MNC organizational form and subsidiary motivation problems: Controlling intervention hazards in the network MNC", *Journal of International Management*, 18. 3. : 247-259.
- Ghemawat, P. 2001, "Distance still matters; The hard reality of Global Expansion," *Harvard Business Review*, Vol.79 No.8, pp.137-147.
- Ghemawat, P. 2007. *Redefining Global Strategy*. Boston: Harvard Business School Press. 望月衛訳. 2009.

『コークの味は国ごとに違うべきか』文芸春秋.

- Gupta, A. and V. Govindarajan. 1991. Knowledge Flows and the Structure of Control within Multinational Corporations. *Academy of Management Review*, 16. 4. : 768-792.
- Gupta, A. and V. Govindarajan. 2000. Knowledge Flows within Multinational Corporations. *Strategic Management Journal*, Vol.21 No.4, pp.473-496.
- Harzing, A. W. 1999. *Managing the Multinationals : An International Study of Control Mechanisms*, Edward Elgar.
- Harzing, A. W. 2001. "Of bears, bumblebees and spiders : the role of expatriates in controlling foreign subsidiaries", *Journal of World Business*, 30. 4. : 366-379.
- Henri, J. 2006. "Organizational culture and performance measurement systems." *Accounting, Organizations and Society*, 31 : 77-103.
- Jones, G. 2005. *Multinationals and Global Capitalism from the Nineteenth and the Twenty First Century*, Oxford University Press.
- Kopp, R. 1999. "The Rice-Paper Ceiling in Japanese Companies : Why it Exists and Persists", in Beechler, S. L. & Bird, A. (eds.) *Japanese Multinationals Abroad : Individual and Organizational Learning*. Oxford University Press, pp.107-128.
- 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 Brown, D. A. 2008. "Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, 19. 4. : 287-300.
- Martinez, J. I. and Jarillo, J. C. 1989. "The evolution of research on coordination mechanisms in multinational corporations", *Journal of International Business Studies*, Vol.20 No.3, 489-514.
- Martinez, J. I. and Jarillo, J. C. 1991. "Coordination demands of international strategies", *Journal of International Business Studies*, 22. 3. : 429-444.
- Motohashi, K. 2015. *Global Business Strategy : Multinational Corporations Venturing into Emerging Markets*. Springer Texts in Business and Economics.
- Mudambi, R. and Navarra, P. 2004. "Is Knowledge Power? Knowledge Flows, Subsidiary Power and Rent-Seeking within MNCs", *Journal of International Business Studies*, 35. 5. : 385-406.
- Mundy, J. 2010. "Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems", *Accounting, Organizations and Society*, 35. 5. : 499-523.
- Nell, P. C. and Ambos, B. 2013. "Parenting advantage in the MNC : An embeddedness perspective on the value added by headquarters", *Strategic Management Journal*, 34. : 1086-1103.
- Nohria, N. and Ghoshal, S. 1994. "Differentiated fit and shared values : alternatives for managing headquarters-subsidiary relations", *Strategic Management Journal*, 15. 6. : 491-502.
- O'Donnell, S. W. 2000. "Managing foreign subsidiaries : Agents of headquarters, or an interdependent network?", *Strategic Management Journal*, 21. 5. : 525-548.
- Ouchi, W. G. 1981. *Theory Z : How American Business Can Meet the Japanese Challenge*, Addison-Wesley Publishing.
- Quattrone, P. and Hopper, T. 2005. "A 'time-space odyssey' : management control systems in two multinational organisations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.30 No.7-8, 735-764.
- Shields, M. D. 1998. Management accounting practices in Europe : a perspective from the States. *Management Accounting Research*. 9. 4. : 501-513.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston : Harvard Business School Press (中村元一他訳. 1998. 『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).
- Tani, T. 1995. Interactive Control in Target Cost Management, *Management Accounting Research*, 6(4) : 399-

414.

Widner, S. K. 2007. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society*. 32(7-8) : 757-788.

Womack, J. P., Jones, D. T. and Roos, D. 1990. *The Machine That Changed the World ; How Lean Production Revolutionized the Global Car Wars*, Simon & Schuster.

（本稿は、平成 29 年度科学研究費（基盤研究（B）：課題番号 17H02583）による成果の一部である。）