

グローバル子会社の4類型に基づく 子会社管理会計システムの課題

中 村 博 之 溝 口 周 二

1. はじめに

日々、世界中を駆け巡るように、政治、経済情勢から企業経営に至るまで、多くのグローバル関連の記事が様々な媒体で報じられている。そこで明らかなように、ほとんどの現代企業にとって、多かれ少なかれ、グローバルな経営活動の展開は関心をもたらすものであり、予期せぬ形で経営のグローバル展開から何らかの影響を受けることとなっている。実際、増大する企業活動のグローバル展開については、洋の東西を問わない重要な経営現象として、経営学関連の多くの研究領域が、その研究課題としている。とりわけ、経営学、国際経営、人事管理などでは、過去に遡及しても重要な研究の蓄積がある。とはいえ、継続的に変化するグローバル経営の現況から、絶えることなく研究に取り組まれている状況にある。

このように、単一の経営学関連の学問領域による研究でグローバルな経営を説明しきることはできない。本論文では、グローバルな経営について、管理会計研究として検討を加えることとしたい。具体的には、グローバルな経営展開において、日本企業にとっては特に重要な課題となっている、本社による子会社のコントロールという問題について検討する。ここで、この経営問題については、国際経営の分野での優れた研究の成果と考えられるグローバル子会社の4類型を研究基盤として、この研究を援用しながら、最終的には、管理会計という視点から子会社コントロール・システムという問題を再検討することとしたい。

2. グローバル子会社の4類型

企業経営のグローバル化が加速化することと歩調を合わせるかのように、これらに関する研究も実施されるに至っている。過去の重要な先行研究も数多く存在するが、本論文では、Porterをはじめとするいくつかの研究を概観する。これらは、本論文が依拠する、理論と実践に関する重要な研究成果である。このグローバル子会社の4類型の基礎をなす研究として、ここで提示することとしたい。

企業経営の国際展開は日々加速する状況にあることは明らかである。ここで、このような国際展開について、Porterによれば、場当たりのな経営展開となるのではなく、企業経営において価値を付加する、生産、販売、流通など諸活動の配置 (configuration) と調整 (coordination)

が行われることを示唆している¹。この配置は、生販などの活動がどこで行われるかということであり、調整は各国間でのそれら活動をどのように行うかという調整である。これらの経営活動の配置の調整のための選択肢は数多くあり、この配置と調整についての国際競争戦略として4つのタイプがあることを示している²。

高 活動 の 調 整	子会社間で広範な調整を行う 高度な海外直接投資	シンプルなグローバル戦略
	一国で活動する多くのドメス ティックな企業からなる多国 籍企業の現地国中心の戦略	分権的なマーケティング への輸出中心戦略
低	地理的に分散	地理的に集中

活動の配置

図表1 Porterの国際戦略のタイプ分類

出所) Porter, M.E. (1986) "Changing Patterns of International Competition," *California Management Review*, Vol.28 No.2, p.19.

このように、活動の配置と調整から国際化戦略の分類がなされることが理解できる。

ここで、上記は国際戦略のタイプ分類であるが、これについて、調整の観点から子会社の位置づけと関連させることが可能である。国際化戦略では、子会社管理が重大検討課題であるが、実際、同一事業でも、子会社の役割や調整メカニズムはその都度異なる子会社の分類、位置づけが可能となる³。そこで、国際競争戦略によって位置づけられる子会社の類型は、本社との調整の程度によって次のように図示することができる⁴。

高 活動 の 調 整	グローバル型子会社	インプリメンター型子会社
	ローカル型子会社	アウトポスト型子会社
低	地理的に分散	地理的に集中

活動の配置

図表2 国際4類型

出所) 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社, p.186.

このような4類型により、国際化戦略に基づく子会社の明確な位置づけが可能となる。この4類型の子会社は下記のとおりである。

¹ Porter, M.E. (1986), "Changing Patterns of International Competition," *California Management Review*, Vol.28 No.2, p.17.

² Porter, M.E. (1986), "Changing Patterns of International Competition," *California Management Review*, Vol.28 No.2, p.19.

³ 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社, pp.185-186.

⁴ 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社, p.186.

- (1) アウトポスト型子会社は前哨基地ないしは橋頭堡として、ナレッジやスキルへのアプローチのための在外工場、ドメスティックな企業の先駆け的な在外子会社、高度多国籍企業の設立後間もない前哨部隊となる子会社である。
- (2) インプリメンター子会社は、本社による高度な調整を通じ、本社の決定で業務遂行を行う実行部隊となる子会社である。
- (3) ローカル型子会社は、国際的な経営資源の分散度が高く、現地適応性が極めて重要な子会社である。
- (4) グローバル型子会社は、経営資源が海外に広く分散した事業部に属し、分散した子会社間で高度な調整を行っているタイプである。

これら子会社は、実際に世界各国に存在し、それぞれ戦略的に本社との調整活動が日常的に行われている。ここで、調整の方法には、人的要素、物的要素など様々な形で行うことができる。次に、本社と子会社との実際の調整メカニズムに関する研究について、その研究の現状を確認することとしたい。

3. 本社と子会社との調整メカニズムの研究

本論文は、グローバルに経営活動に展開する企業において見られる本社と子会社の様々な調整について注目しているが、最終的にはコントロール・システムとしての管理会計の課題について検討する。この調整に関して、管理会計では、予算に代表される利益計画の設定と統制という研究の中で議論される⁵。そこでは、調整は計画設定、組織化、スタッフ配置、指示、統制を受けて行われるものとされている。すなわち、それは、ある企業実体を構成する組織が、他の組織単位と関連し、努力をとりまとめながら、結果的に共通の目的に向かって動くようにするための個々の行動のとりまとめとされる。さらに、企業戦略実行のためのマネジメント・コントロールを構成する5つの活動として、計画設定、調整、伝達、評価、影響を列挙している⁶。このように、マネジメント・コントロールを行う際に必然的に発生する活動と考えることができるのである。管理会計では、コントロール・システムの実施に関して、調整が重要な課題となることが理解できる。

経営学では、世界中に存在する子会社に対して、本社あるいは親会社による何らかの調整について多くの検討が行われている。ここでの調整には人的なネットワーク、資金や技術の供与など非常に多くの異なった方式での調整が存在するのが実状である。管理会計に比較して広範な調整があると考えることができる。このような様々な形で行われる調整を分類すると以下のようになる⁷。

- (1) 権限の集権化
- (2) プログラム化（公式化，標準化）
- (3) 社会化（理念浸透，人材交流）

⁵ Welsch, G.A., R.W. Hilton and P.N. Gordon (1988), *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5th ed., Englewood Cliffs: Prentice-Hall, pp.49-50.

⁶ Anthony, R.N. and V. Govindarajan (1995), *Management Control Systems*, 8th ed., Chicago: Irwin, pp.5-7.

⁷ 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社, p.194.

上記のとおり、プログラム化と社会化については、それぞれについて2つのサブメカニズムがあるという。

ここで、調整に関する分析に関し、親会社と子会社との調整に関する既存研究の概要を示すこととしたい。以前に行われた調査に基づく研究として、Mizoguchi and Nakamuraによれば、日本企業の中国子会社企業について、調整手段としていくつかの点が明らかになっている。このような調整を伴うコントロール・システムに関する研究では、中国大連地区における日本企業子会社の訪問調査の結果についての検討を行っている⁸。結果的に、それら在中国日本企業におけるコントロール・システムの特徴として、4つ列挙している。第1に、先の社会化に関しては、特に人材交流が指摘される。すなわち、親会社である本社から非常に多くの派遣者が様々な職能の担当を、短期あるいは長期の滞在を使い分けて調整に当たっていることに言及している。第2に、資材調達に関して、その資材調達のルートについてリスクがあるという。このため、その確保のための調整は重要となる。第3に、公式化に関連して、計画設定としての予算にも大きく関連するが、資金面でのコントロールとして、日本の親会社による強力なサポートがあることを示している。第4に、子会社内のコントロールのために、様々な業務レベルにおいてグループ・ミーティングのような形をとっての情報共有は当然行うのみならず、日本からの派遣者間での情報共有など様々な形での情報共有による調整が行われていることが明示されている。このような結論で明らかのように、中国子会社について、コントロール・システムを通じて本社による重要な調整が行われていることが理解できる。

同様に、前に示した社会化における人材交流について、在中国企業子会社の日仏での人事管理に関して比較検討を行う調査がある⁹。これによれば、フランスの子会社33社、日本の子会社21社に対するインタビュー調査に基づく研究を行っている。その結果として、スタッフの現地化がなされない場合、日仏ともに多くの従業員派遣が行われることを確認している。さらに、国ごとの労務費の違いによる利益獲得と価値観共有を目指すという2つの相反する目的が存在し、このバランスを取ることが実務上の課題であることが最終的に示されている。

ここでの2つの研究に典型的に見られるように、世界に存在する膨大な数の子会社の本社との調整という問題は重要な研究対象であり、インタビューあるいはアンケートなど様々な形で検討が継続的に行われているのである。

4. 子会社調整問題と管理会計システムの課題

前述のインタビューに基づく研究に明らかのように、本社と子会社の調整に関する研究が行われている。しかし、このような過去の研究における子会社における調整の検討について、前に示した国際化戦略に基づく子会社の明確な位置づけによる4類型への分類はきわめて示唆に富むものである。というのは、前の研究に見るように、インタビューやアンケートによる国

⁸ Mizoguchi, Shuji and Hiroyuki Nakamura (2007), "Management control systems of Japanese subsidiaries in China: a management accounting viewpoint," in Bernadette Andreosse-O' Callaghan, Jean-Pascal Bassino, Sam Dzever and Jacques Jaussaud, ed., *The Economic Relations Between Asia and Europe: Organizations, Trade and Investment*, Oxford: Chandos Publishing, pp.122-123.

⁹ Schaaper J., Bruno Amann, Jacques Jaussaud, Hiroyuki Nakamura and Shuji Mizoguchi (2012), "Human resource management in Asian subsidiaries: comparison of French and Japanese MNCs," *The International Journal of Human Resource Management*, p.15.

に焦点を合わせた各国子会社について、それを国という区分での分析の結果が提示される場合、それは国ごとの比較の全体像を示すにとどまるものになるからである。たとえば、フランス企業子会社、日本企業子会社とも、経営の現地化で派遣者が少なくなっているという現象を説明している。これは、結果的な、人的な配置を説明しているのみであり、必然的に、すべての子会社企業が図表2の国際4類型に見る「ローカル型子会社」に向かうことを示しているのである。

ここで、図表2の国際4類型に再度注目すると、縦軸となる「活動の調整」は経営管理を検討する上で重要である。とりわけ、企業の経営管理システムとしての管理会計には重大な意義ある検討項目である。前のように、管理職の現地化で派遣人員減少により「活動の調整」が低くなる子会社企業と、それが高い子会社企業では調整方法としての経営管理システムは異なるであろう。「活動の調整」の高低によって、たとえば、投資などの意思決定権限、人事権、報告方法などは多様に行われる。そこで、次に、それぞれ国際化戦略に基づく子会社4類型に属する子会社の管理会計システムの課題を検討することとしたい。ここでは、活動調整における業績評価会計としての責任センターとしての位置づけを中心に検討する。

1) アウトポスト型子会社

この子会社はナレッジやスキルへのアプローチのための在外工場、ドメスティックな企業の先駆的な在外子会社、高度多国籍企業の設立後間もない前哨部隊となる子会社である。この子会社は、地域を集中しながら、本社からの調整は低いものとどまる企業である。このように、ナレッジやスキルのように、金額的に明確な測定対象とするのは難しいものの獲得を目指している。今後の試金石とも言える子会社であり短期の撤退もあるため、ナレッジやスキルに関する非財務的な数値の評価が必要となる。同時に、多額の損失回避のためには、財務諸表による子会社企業全体の損益計算が業績評価指標として注目されることとなる。

2) インプリメンター子会社

この子会社は、本社による高度な調整を通じ、本社の決定で業務遂行を行う実行部隊となる子会社である。たとえば、本社だけに販売し、他社に対しては販売しないような完全な生産子会社もこれに属するであろう。このため、業績評価のための管理会計システムとしては、本社が多大な権限を持ち、それに対応する比較的小さな権限しかないという状況となる。本社とは原料調達、頻繁な報告義務、技術供与、派遣者来訪など高度な調整があり、子会社への権限委譲が行われにくいことから、生産子会社のような場合、利益に代表される最終採算性を完全要求するようなものとはならないであろう。本社の子会社の戦略的位置づけは明確であり、コスト・ダウンなどの目的は明確化された企業のことも多く、典型的には、コスト・センターのように小さな権限での目的特定型の業績評価が適するであろう。同様に、販売子会社として本社からの調整を受ける場合には、販売に関する実行部隊となるため、製造に関する権限を持ってない場合には、レベニュー・センターとなるであろう。

3) ローカル型子会社

この子会社は、国際的な経営資源の分散度が高く、現地適応性が極めて重要な子会社である。このような子会社は、経営資源の分散度の高さもあり、本社が直接介入しての調整は困難で、現地での経験の蓄積を通じた経営上の対処が有効となる。このため、現地子会社による物的、人的、資金的な対応などを行うことが要請される。このタイプの子会社では、各種権限の委譲

が行われているため、当然ながら責任範囲が広がる。権限委譲に伴い、設備や工場への投資など可能な場合もある。そのような権限と責任の関係から、投資利益率すなわちROIでの本社による評価が検討され、多くの場合、それが要求されるであろう。当然、企業の最大の財務責任を示す最終損益など財務諸表の結果も重視されることとなる。

4) グローバル型子会社

この子会社は、経営資源が海外に広く分散した事業部に属し、分散した子会社間で高度な調整を行っているタイプである。このような子会社では、国際的な経営資源の分散が高いにもかかわらず、本社との調整が多いため、各種各様の調整メカニズムを要することになる。業績評価のための会計としては、ローカル型企业と比較して際立った差異はないであろう。すなわち、権限と責任が大きいため、投資利益率での本社による評価が要求されるであろう。財務諸表の結果も重視されることとなる。このタイプの子会社では、会計的な業績評価や予算における調整に加え、経営における物的な側面を通じての調整、派遣者に関する人的な側面を通じての調整が状況に応じて頻繁に行われることになる。

上記のとおり、管理会計における業績評価の実施に関しては、国際化4類型に見るように、それぞれの子会社の戦略特性に応じて分析することで、国別特徴のような大括りでの調整のための子会社コントロール・システムを検討するのではなく、それぞれの子会社の戦略的な特性に応じて、各自必要となる管理会計システムとして検討できることとなる。企業での実践のための課題探索に当たっては、個別企業の戦略状況に応じての業績評価のための会計の検討が必要である。そのため、この国際4類型にもとづくことで子会社コントロール・システムのための会計について検討することは、多大なる研究の成果をもたらすものと考えられることができる。

5. むすび

本論文では、国際競争戦略に基づく、子会社の国際4類型の意義を確認し、それが子会社コントロール・システムの検討に与えてくれる示唆について具体的に検討した。ややもすれば、海外子会社を大きく括り、コントロール・システムの全般的な姿を提示するにとどまる。ところが、実際には子会社は多種多様であり、国際的な情勢に歩調を合わせ、それぞれに進化を遂げている。このことに鑑みると、子会社を検討するにはそれぞれの戦略特性に応じて分類することが必要である。そして、その分類に応じて検討することで、子会社にとって適用されるコントロール・システムの実像も明らかになる。このためには、この国際4類型は重要な意義を持ち、今後の国際的な企業研究の礎と考えることができる。

本論文により、管理会計に対する今後の課題が明確になった。それは、引き続き、この国際4分類に応じて管理会計の子会社コントロール・システムの実態について、訪問調査等を通じて解明することである。この重要課題については他日を期したい。

参 考 文 献

中村博之, 山下正毅, ジャック・ジョソー, ジャン・シャベ (2005) 「日欧企業の在中国子会社におけるコントロール・システムの比較研究」『横浜経営研究』第26巻 第1号, pp.61-69.

- 茂垣広志 (1994) 「グローバル戦略と調整メカニズム」『横浜経営研究』第14巻 第4号, pp.75-90.
- 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社.
- Anthony, R.N. and V. Govindarajan (1995), *Management Control Systems*, 8th ed., Chicago: Irwin.
- Mizoguchi, Shuji and Hiroyuki Nakamura (2007), "Management control systems of Japanese subsidiaries in China: a management accounting viewpoint," in Bernadette Andreosse-O' Callaghan, Jean-Pascal Bassino, Sam Dzever and Jacques Jaussaud, ed., *The Economic Relations Between Asia and Europe: Organizations, Trade and Investment*, Oxford: Chandos Publishing, pp.113-125.
- Porter, M.E. (1986), "Changing Patterns of International Competition," *California Management Review*, Vol.28 No.2, pp.9-39.
- Schaaper J., Bruno Amann, Jacques Jaussaud, Hiroyuki Nakamura and Shuji Mizoguchi (2012), "Human resource management in Asian subsidiaries: comparison of French and Japanese MNCs," *The International Journal of Human Resource Management*, pp.1-15, iFirst.
- Welsch, G.A., R.W. Hilton and P.N. Gordon (1988), *Budgeting: Profit Planning and Control*, 5th ed., Englewood Cliffs: Prentice-Hall.

[なかむら ひろゆき 横浜国立大学経営学部教授]

[みぞぐち しゅうじ 横浜国立大学大学院国際社会科学科教授]

[2012年11月26日受理]