

海外子会社マネジメント・コントロール・システム 調査の展開に関する一考察

中 村 博 之

1. はじめに

日本企業は、さらなる利益獲得の機会を模索して、アジア地区を中心に世界各地に事業を展開している。当然、このことは何も日本企業に限ったことではない、もはや世界的な経営上の常套手段とも言えよう。いずれにしても、現代の企業経営では、グローバル展開は当然のこととなっている。

このような状況で、企業が一般的に行う海外展開の方法は、現地における子会社の設置と、それによる製造や販売などの経営活動の実施が中心である。一般に、どのような企業でも、上位組織は現場をはじめとする下位組織をコントロールすることで、企業目標の達成を図ることとなる。このことと同じく、子会社の設置に伴い、本社によるコントロールという状況が発生する。このコントロールという企業経営における目的達成手段は重要で不可欠なのである。その一方で、これは非常に複雑かつ継続的な課題を伴うものでもある。

本論文では、この子会社のコントロールという経営管理手法について、過去に行った実務調査を念頭に、コントロール・システムのより精緻な分析に向けて、いくつかの研究成果を援用し、過去の調査項目を整理することとしたい。これにより、今後の実務調査をより一層、意義あるものとすることを目指す。本論文の研究は、今後に行うべき調査の視点の基本構造の再確認とも言えるもので、今後展開する海外子会社コントロール・システムの実務解明の足掛かりとしたい。

2. コントロール・システム研究

企業のコントロール・システムについては、長い期間にわたって、すでに数多くの研究が蓄積されている。そのような研究は様々な視点から、コントロール・システムという不可欠でありながら複雑な仕組みについて明らかにしている。本節では、このコントロール・システムに関する研究の中でも、本論文の分析のために、重要かつ注目すべき研究について示すこととしたい。

Jaussaud and Schaaperによれば、そのコントロール・システムによって、経営のためのコントロールが実施される組織を子会社とする先行研究の整理を行っている¹。それによれば、1988

年以降の主たる研究を分析対象とし、海外子会社のコントロール・メカニズムの研究方法を明らかにしている。そして、その方法に基づき、どのような視点からコントロール・システムについての検討を行っているかについて、それらを多くの検討項目に分け、それぞれの研究がどの項目についての検討を行っているかを明らかにしている。その項目は多岐にわたり、①資本構成、②主たる機能への人員配置、③公式化に関する組織構造、④子会社の取締役会、⑤社会化、⑥目標による計画設定と管理、⑦長期の派遣管理職、⑧インフォーマルなコントロール、⑨意思決定の集権化、⑩水平関係、⑪物的資源の提供、⑫知識や技能の移転、⑬管理職の業績に対するインセンティブとコントロール、⑭評価と行動の管理、⑮部門化による組織構造、⑯子会社従業員および管理職のトレーニング、⑰短期の経営者派遣、となっている。その際、それら先行研究を実証研究と概念的な研究のいずれかに分類されるものとして二分している。これら項目から明らかのように、子会社コントロール・システムについて、非常に多くの視点からの検討が可能であることが明らかである。すなわち、このコントロール・システムを、その特徴、手段、影響を及ぼす要素など複眼的に検討できるのである。この検討では、コントロール・システムについては、それが、様々な構成要素のもとに機能し、ヒトやモノ、さらにカネを巻き込み、親会社である本社の経営に関する最終目標達成のために、激変する経営環境のもとで、子会社を必要な方向に誘導させるべく作用しているものとして検討されることとなる。

前の研究では、子会社コントロール・システムが、多くの視点から研究されることが明示された。ただし、これは、子会社コントロール・システムの研究を俯瞰して、多くの先行研究を整理することを目的にしたもので、コントロール・システムが企業において、全体的にどのように機能しているかを示したものではない。これに関して、企業におけるコントロール・システムをより広範にとらえ、マネジメント・コントロール・システムとした場合、Malmi and Brownは、このコントロール・システムを1つのパッケージとして検討すべきことを提案している²。これによれば、マネジメント・コントロールについては、従業員が組織の目標や戦略など一致した行動や意思決定を確実に行うようにするために、管理者が用いる全ての方法やシステムから構成されると考えることで、マネジメント・コントロール・システムは、それら個々の方法やシステムが孤立して機能するものではなく、システムがリンクして、全体として機能すると考えるのである。これら個々のコントロールのためのシステムがマネジメント・コントロール・システムの構成要素となる。この構成要素となるコントロール・システムについては、5つのタイプのコントロールがあり、その5つとは、①プランニングによるコントロール、②サイバネティック・コントロール、③報酬や俸給によるコントロール、④管理によるコントロール、⑤文化によるコントロール、としている。彼らによれば、コントロール・システムという仕組みについては、上記の5つのコントロール・システムが混然一体となって、そのパッケージが企業経営において大きな役割を果たしているものと考えている。

本論文では、子会社のコントロール・システム研究を検討対象とするが、実践と連動してどのように検討するかについて、過去の調査研究に基づいて分析することを目指すものとした。すなわち、今後、企業実務におけるコントロール・システムの構築のための何らかの示唆を提

¹ Jaussaud, J. and J. Schaafer (2006) "Control Mechanisms of their Subsidiaries by Multinational Firms: A Multinational Perspective," *Journal of International Management*, Vol.12, pp.25-28.

² Malmi, T. and D. A. Brown (2008) "Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.287-291.

供できるよう目指していきたい。そのため、コントロール・システムは継続的に改善の対象でもあり、企業内外の状況変化に対応して変容し続けるものと考えられる。実際、同じコントロール・システムのもとに、継続的に企業業績向上がもたらされるものでないことは自明の理とも言えよう。そこで、コントロール・システムのデザインとその変化という課題が浮上することになる。このことについて、Zhang and Liは、国際的な合弁会社を対象に、それに対する戦略的なコントロールの仕組みが、経時的に、どのように展開するかを検討している³。彼らは企業業績と関連して、どのようにコントロール・システムをデザインするかを示している。ここでは、8社の日中合弁企業を対象に、コントロールと業績の関係をインタビュー調査している。その結果、国際的な合弁企業のコントロール・システムのデザインに関しては、当初は、合弁両国が対等なタイプのコントロールから、親会社主導になり、その段階を経て、子会社が独立的になるという展開を明らかにした。このことから、企業内外の多くの状況変化に対し、コントロール・システムは変容することとなり、これは、経時的にダイナミックな変化を遂げるものと考えることが必要であろう。

ここまで注目すべき先行研究のいくつかを要約し検討した。このことにより、海外子会社コントロール・システムを検討するためには分析の視点が多数あることが浮上する。ここでは、検討対象を決定すること、その検討対象の間の関連を考察すること、そして、その検討対象は経時的な変化が起ころうることである。次節以降では、企業実務の分析を念頭に置いて、今後の研究展開を検討することとしたい。

3. 海外子会社実務調査の概要

本論文では、実務調査の今後の展開に向けての検討を行う。Jausaud and Schaaperの研究に関連して、筆者らは、東南アジア諸国において、日本企業の子会社に対して、親会社によって、どのようなコントロールが行われているかの調査をすでに行っている。そこでの調査の主眼は、子会社経営における、グローバルな「効率性」とローカルな「柔軟性」の発揮について、日本企業の実態を解明することであった。そのため、中国、インドネシア、ベトナムなど子会社所在の現地国において、親会社である日本企業による、その生産基盤として重要視する子会社に対するコントロールについて、アンケート調査、およびその裏付けのためのインタビューなどを実施した。先行的に、下記とほぼ同様の項目に関する調査を中国において実施した上で、それに続き、近年の調査としては、インドネシア子会社企業の調査を行った。その際、コントロール・システムを明らかにするため、子会社企業への質問事項は大きな分類として、下記の項目から構成されていた。

1. 子会社企業の全般的状況について
2. 子会社（および合弁企業）における長期派遣社員の役割
3. 子会社組織の公式化
4. 意思決定の権限委譲
5. 予算について

³ Zhang, Y. and H. Li (2001) "The control design and performance in international joint ventures: a dynamic evolution perspective," *International Business Review*, Vol.10, pp.341-362.

6. 国際的ネットワーク化でのインドネシアにおける短期派遣者の役割

7. インドネシア人社員の教育

ところで、上記のようにコントロール・システムと呼称した場合、それは、多少あいまいで、様々な意味で認識されることがある。研究者それぞれに、微妙なニュアンスの違いが生じるのである。これについて、Chenhallによれば、管理会計、管理会計システム、マネジメント・コントロール・システム、さらに組織コントロールという用語は、時に同じ意味で用いられることがあるとした上で、マネジメント・コントロール・システムとは、管理会計システムに加えて、人的及びクラン・コントロールのような他のコントロールも含めたより広い意味を持つ用語としている⁴。このことの意味するところは、マネジメント・コントロール・システムは、管理会計で中心的に取り扱われ強調される予算のような財務的なコントロールにとどまるものではなく、人的な意味合いを込めたコントロールも作用しているということである。この定義によるように、調査を行った際のコントロール・システムとは、いわばこの意味でのマネジメント・コントロールというべき、人員派遣を含む幅広いコントロールである。人的資源の活用や権限移譲、予算などからなる広範なコントロールであり、このマネジメント・コントロールは、現実に非常に強力に用いられる。次節では、上記のマネジメント・コントロール・システム調査という位置づけを仮定することにより、先行研究に関連して、今後、子会社コントロール・システム研究としては、過去の調査研究に対して、どのような修正点、改善や課題が必要となるかを検討することとした。

4. 調査デザインの再検討

先のJausaud and Schaaperでは、実証研究あるいは概念的研究のいずれによるにしても、多くの研究が、どのような視点からコントロール・システムについての検討を行っているか、それらを項目分類している。この分類が前の17項目からなるように、子会社のコントロールを検討するには、複雑多岐にわたる視点からの分析が可能である。

ここで、これらの項目についてみると、コントロールは経営資源の配分に関わるものであり、それは多数の問題点について検討していることは確かである。しかし、これら項目が多数であるとはいえ、コントロールについて、どのような資源配分の問題を検討しているかで、いくつかに分類できる。たとえば、①カネという資源に関わる問題、②ヒトという資源に関わる問題、③組織や手続きなど資源配分の仕組みに関わる問題、ということに区分すればわかりやすい。当然、これらは、企業を検討する際に、全く分離した問題ではない。たとえば、②は本社派遣社員の利用ということであり、長期や短期の派遣実施の有無である。これは、さらに③も関連する。派遣社員を利用するとした場合、その派遣社員の職務や付与される権限の程度ということも同時に検討されなければならない。全体的には、①と②ではコントロール手段として何を使うかということであり、③では、それをどのように利用するかという内容に踏み込むことと考えることができる。子会社コントロールという問題を検討するには、先行研究に見るように、

⁴ Chenhall, R.H. (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, p.129.

上記の点を確認することは必要であろう。

ここで、今後の研究展開を意図して、前節のすでに行った調査項目の構成を再度考えてみたい。最初に、①については、「1. 子会社企業の全般的状況について」において、インタビューの対象とする子会社企業について、それが国際的な合弁会社か、あるいは完全子会社かという出資状況を確認している。さらに、この質問に関して、合弁企業あるいは完全子会社というそれぞれの形態をとったことについて、その理由を明らかにしている。また、これに関する問題として、予算編成を親会社同様に行っているか質問している。

②の「ヒトに関わる問題」は、中国をはじめとして過去に行ってきた調査において、派遣社員の利用という重要な位置づけの問題である。このことについては、すでに日仏企業の比較研究結果を報告している。⁵ところで、管理会計においては、マネジメント・コントロールという重要概念が頻繁に議論されてきたことは多くの研究の蓄積から明らかである。しかし、管理会計でのマネジメント・コントロールは予算を筆頭に、業績評価など金額としての測定尺度を中心に研究が行われている。一方、Chenhallのように、マネジメント・コントロール・システムを、人的側面のコントロールを含むより広い意味を持つものとする、人的資源配分は相当の意義を持つことになる。そこで、以前実施した調査では、コントロールに関し、長期及び短期の派遣者の役割やポストを問い合わせた。このように、調査の中心として、長期及び短期の派遣者に焦点を合わせて調査を行った。さらに、主要ポスト担当者の国籍、取締役会の構成、現地採用従業員のトレーニングなど、実務調査上、既存研究からも必要な項目については検討することができた。

③にある「組織や手続きなど資源配分の仕組みに関わる問題」については、全体を通じて質問を行っている。たとえば、3の公式化ということで、職務の内容の公式化やその使用言語を明らかにしている。さらに、ヒトの配分の仕組みとして、②に関連し、本社派遣者の有無や人数だけではなく、どの職務の管理職を派遣者とするかという人員配分の仕組みを問い合わせている。

上記③の配分の仕組みについて、子会社の管理会計として重要なのは、予算と業績評価ということであろう。たとえば、生産子会社は、親会社と予算を通じた調整を行い、それを達成するための業績評価の尺度が存在する。このことの解明は管理会計の重要課題である。調査では、下記の通りの予算についての質問を行った。

- 毎年、厳密な予算策定と利益予測を行っているか。
- どのように予算管理を行っているか。
- 予算編成とそのコントロールは親会社と同じか。
- 業績評価指標は金額だけか。
- 新規設備の投資意思決定をどのように行うか。

これらについて、質問し、インタビューでは、具体的な手続きなどを明らかにした。この予算に関する項目について、コントロール・システム研究のために示唆を提供してくれるのが前

⁵ Schaaper, J., B. Amann, J. Jaussaud, H. Nakamura and S. Mizoguchi (2013) "Human resource management in Asian subsidiaries: comparison of French and Japanese MNCs," *The International Journal of Human Resource Management*, Vo24, No.7, pp.1454-1470.

述のMalmi and Brownの研究と考えることができる。コントロール・システムを検討する際に、予算は単独で機能するものではない。予算には組織のあらゆる資源が関連するのである。そのことを示すかのように、彼らは、以下の図表を明示している。

図表1 マネジメント・コントロール・システム・パッケージ

⑤文化によるコントロール						
クラン		価値			シンボル	
①プランニングによる コントロール		②サイバネティック・コントロール				③報酬と俸給 によるコント ロール
長期計画 設定	アクション 計画設定	予算	財務測定 システム	非財務測定 システム	ハイブリッド 測定システム	
④管理によるコントロール						
ガバナンス構造		組織構造			ポリシーと手続	

(出所) Malmi, T. and D. A. Brown (2008,p.291) に加筆。

このように、5つのマネジメント・コントロール・システムから構成されるパッケージがあるものとする。ここで、「文化によるコントロール」は広く行われるが、とらえがたいコントロールとされる。そして、「プランニングによるコントロール」、「サイバネティック・コントロール」、「報酬と俸給によるコントロール」はそれぞれ、多くの組織において強い結びつきを持つものとされる。最後の「管理によるコントロール」は、前の3つのコントロールの構造のもとをなすものとされる。一般に、予算はマネジメント・コントロール・システムの基盤であると同時に中心である。Malmi and Brownの研究において期待されるように、このパッケージという仕組みの中で、コントロール・システム間の関係を考慮した分析は今後不可欠であろう。というのは、このことで、企業組織のコントロールの全体的な動きとそれに伴う企業経営の成果の関連が理解できるからである。当然ながら、一見したところ詳細な予算や、洗練された業績評価システムと思われるコントロール・システムの存在だけでは良好な経営業績を説明できない。企業組織内で、断片的ではなく、全体として、各種コントロール・システムが連携していることが安定した経営の前提条件とすることができる。

このようなコントロール・システムの連携の状況を調査することは管理会計で重要かつ不可欠である。そこで、いくつかの点をこの研究の視点から援用して調査することが必要となる。たとえば、上記の5つのコントロールに関連して、通常の実務調査では、図表1の①から③は、既存研究において中心的に調査が行われる項目であるが、予算について、別の問いかねが必要になるであろう。予算については、企業においてその存在は当然のごとく認識され、それに関する手続きを専ら集中的に、その「外見」として検討している。ただし、実際にその「内実」を検討すると、それが形骸化し、本来の役割である円滑なコミュニケーションや調整を実施することを保証するものとなっているかどうかは明らかではない。予算達成の原因でもある、他のコントロールと関連して確認しなければならない。このことにより、子会社経営における、グローバルな「効率性」とローカルな「柔軟性」の発揮について、本来の企業経営のための協調的コントロール・システムとして作用しているかどうかを見ることができるようになるので

ある。そこで、次の通り、図表1の④と⑤のコントロールについては、これを予算に関連づけて検討しなければならない。たとえば、次のような質問を行い、表面的に予算とその手続きを調査結果として明示するのではなく、予算と他のコントロールとの連携がなされているか確認することが必要になる。

1) 予算と「④管理によるコントロール」との関連

- 親会社と当該子会社とのガバナンス構造に応じて、予算編成は、子会社管理者の権限と責任を考慮したものとなっているか。
- 予算とそれを適用するグローバルな組織構造に齟齬は生じないか。
- 予算は、業務活動を通じ、親会社との協調を図るものとなっているか。

2) 予算と「⑤文化によるコントロール」との関連

- 予算において、生産と販売について所在国の実情に応じ、現地の価値観や習慣に特段の検討を行ったものとなっているか。
- 予算達成のモチベーションとなる、現地向けの何らかのシンボルとなるものを提示しているか。

このような他のコントロール・システムとの連携を認識した上で、予算や業績評価を明らかにすることが今後の研究の中心的課題となる。共通費や本社費の配賦、親会社との振替価格などの具体的な測定に関するコントロールについて明らかにすることで、パッケージとも言えるコントロールのダイナミックな全体構造が明らかになるであろう。そして、どのような全体的なコントロールの仕組みづくりの巧拙が業績を決定する要因となるかも検討できることになる。

さらに、コントロール・システムの調査に関連して、前述のZhang and Liは、国際的合併企業を取り上げ、当該企業については、内外の多くの状況変化に対応して、そのコントロール・システムが変容することを示した。これにより、継続的なコントロール・システム検討の必要であることが理解できる。すなわち、ある一時点のコントロール・システムは、一時的な状況を示すのみで、経営環境変化がグローバルに加速する現在、海外子会社のマネジメント・コントロール・システムについて、その変容、そして、その動機を継続的に調査することが必要であることが認識される。

5. むすび

本論文では、今後の研究展開に向けて、過去に行った子会社コントロール・システム実務調査の再検討を行った。いくつかの注目すべき研究から明らかになるのは、複雑なコントロール・システムについて、それをマネジメント・コントロール・システムとして、従来の管理会計のような予算偏重ではなく、人的側面を含めた広い意味で検討することの必要性である。コントロールの実務について、断片的なコントロール・システムを分離して検討するのではなく、Malmi and Brownのように、マネジメント・コントロール・システムのパッケージで分析することが有用であろう。外形的手続きとしての予算などのコントロール・システムの調査は必要であろうが、その予算の根幹や原因に関わる、内実的な他のコントロール・システムとの連携がどのように果たされているかどうかの分析が不可欠なのである。とりわけ、調査対象企業が、海外に所在する子会社企業ということになれば、国内の子会社企業とは、ヒト、モノ、カネの経営資源配分によるコントロールに際して考慮すべき事項などは異なる。これを無視しての、

国内基準でのコントロール・システムの検討では、コントロールの実態を解明することは困難である。したがって、マネジメント・コントロール・システムのパッケージとしての複数のコントロール・システムとの連携状況、そしてそれによる企業業績との対応状態を見ることは、コントロール・システムの全容の明確化には極めて重要である。

本論文では、マネジメント・コントロール・システムを広範にとらえ、パッケージとして検討することで、今後の実務調査とその分析に意義を持たせることを示した。しかしながら、何よりもまず、今後、実務に基づく研究展開のためには、本論文での検討事項を基盤として、実際の子会社企業調査に赴く必要がある。しかしながら、本論文では、その具体的方法や調査の項目などを明示するには至らず、これは次の課題である。このことの達成に向けて、今後、準備を続け、最終成果に結びつけることとしたい。

本研究は、日本学術振興会科学研究費補助金 基盤研究 (C) 25380594の研究成果の一部である。

参 考 文 献

- 新江孝 (2011) 「マネジメント・コントロールと管理会計との関係性－マネジメント・コントロール概念の再検討を中心に－」『会計学研究』第25号, pp.57-77.
- 茂垣広志 (2001) 『グローバル戦略経営』学文社.
- Anthony, R.N. and G. A. Welsch (1981) *Fundamentals of Management Accounting*, Ill: John Wiley & Sons.
- Chenhall, R.H. (2003) "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, pp.127-168.
- Geringer, J.M. and L. Hebert (1989) "Control and performance of international joint venture," *Journal of International Business Studies*, Vol.20, pp.235-254.
- Ghoshal, S. and C.A. Bartlett (1990) "The Multinational Corporation as an Interorganizational Network," *Academy of Management Review*, Vol.15, No.4, pp. 603-625.
- Gray, S.J., S. B. Salter and L. H. Radebaugh (2001) *Global Accounting and Control: A Managerial Emphasis*, New York: John Wiley & Sons.
- Jaussaud, J. and J. Schaaper (2006) "Control mechanisms of their subsidiaries by multinational firms: A multinational perspective," *Journal of International Management*, Vol.12, pp.23-45.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) "Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.287-300.
- Mizoguchi, S. and H. Nakamura (2007) "Management control systems of Japanese subsidiaries in China: a management accounting viewpoint," in B. Andreosso-O' Callaghan, J.-P. Bassino, S. Dzever and J. Jaussaud, eds., *The Economic Relations Between Asia and Europe: Organizations, Trade and Investment*, Oxford: Chandos Publishing.
- Schaaper, J., B. Amann, J. Jaussaud, H. Nakamura and S. Mizoguchi (2013) "Human resource management in Asian subsidiaries: comparison of French and Japanese MNCs," *The International Journal of Human Resource Management*, Vol.24, No.7, pp.1454-1470.
- Zhang, Y. and H. Li (2001) "The control design and performance in international joint ventures: a dynamic evolution perspective," *International Business Review*, Vol.10, pp.341-362.

[なかむら ひろゆき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]

[2015年12月25日受理]