

在マレーシア日系メーカーにおけるインタンジブルズの マネジメントに関する諸課題

—原価企画の海外移転に関する仮説設定—

The issues related to the management of intangibles in Japanese manufacturers
in Malaysia: Hypotheses on the overseas transfer of target costing

小酒井正和*, 田坂公**

Masakazu Kozakai* and Kou Tasaka **

*玉川大学工学部マネジメントサイエンス学科, 194-8610 東京都町田市玉川学園6-1-1

**福岡大学商学部経営学科, 814-0180 福岡県福岡市城南区七隈8-19-1

*Department of Management Science, College of Engineering, Tamagawa University,
6-1-1 Tamagawagakuen Machida-shi Tokyo 194-8610

** Department of Business Management, Faculty of Commerce, Fukuoka University,
8-19-1 Nanakuma, Jonan-ku, Fukuoka 814-0180

Abstract

The purpose of this article is to derive hypotheses for empirical research by conducting a questionnaire survey based on the results of previous surveys or interviews with Japanese manufacturers in Malaysia. The research findings present eight hypotheses related to intangibles, including human capital, information capital, and organization capital, in relation to production management, total quality management, cost management, and product development.

Keywords: target costing, human capital, information capital, organization capital, supply chain management

1. 研究の目的

本研究のリーサーチエクシオンは、ASEANに進出した日系メーカーにおいて、どのように生産機能、開発・設計機能、原価企画活動に関連するインタンジブルズ (Intangibles; 無形の資産) を本国から移転できているのか、現地で構築できているかである。日本メーカーの競争優位の源泉ともいえるインタンジブルズのマネジメントを明らかにすることは、研究上の意義が大きいと考えられる。本研究テーマ全体の目的は、管理会計論および経営工学の文理融合的観点から、原価企画のグ

ローバル化・現地化に貢献できるインタンジブルズのマネジメントのあり方について探究し、グローバル時代の原価企画活動のリファレンスモデルを提示することである。

これまでの著者らの研究方法は、在マレーシア日系メーカーに対する現地インタビュー調査を主とした質的研究であった^{1,2,3,4,5,6,7,8}。しかしながら、この研究方法は本質的に外部妥当性が低いという課題があるため、質問紙調査にもとづく実証研究を行う必要がある。本稿における研究目的は、これまでの在マレーシア日系メーカーへのイン

タビュー調査の成果、および先行研究の知見から、質問紙調査による実証研究のための仮説を導出することである。

2. 原価企画の海外移転に関する研究課題

2.1. グローバル化に関する管理会計研究の知見

原価企画とは、「製品の企画・設計段階を中心に、技術、生産、販売、購買、経理など企業の関係部署の総意を結集して原価低減と利益管理を図る戦略的コスト・マネジメントの手法」である⁹⁾。コスト・マネジメントの手法は、(1) 設計段階の原価低減をねらう原価企画、(2) 製造段階の原価低減をねらう原価改善、(3) 製造段階の原価統制をねらう原価維持に分類される。

製造業における原価企画は、基本設計、詳細設計、生産準備、初期流動などの活動に沿って実施されるクロスファンクショナルな原価低減活動である(図1)。著者らは、在マレーシア日系メーカーを中心に、生産、開発、原価企画の海外移転について研究を行ってきた^{1,2,3,4,5,6,7,8)}。

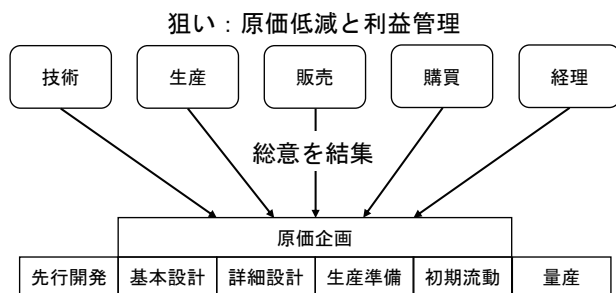


図1 製造業における原価企画の概念図

管理会計のグローバル化についての先行研究でも、原価企画を含めた研究が行われてきた^{10,11,12)}。伊藤(1995, pp.146-159)では、実証研究の一部として、戦略タイプと意思決定の本社集中度の関係について明らかにしている¹⁰⁾。そのなかで、戦略タイプ(マルチナショナル戦略、インターナショナル戦略、トランスナショナル戦略)によって、各種意思決定の本社集中度が異なること

について言及している。

中川(2003)では、原価企画の成功要因と現地における操業年数の関係について明らかにしている¹¹⁾。そのなかで、在米企業における原価企画の正否(自己評価)と、経過年数および現地サプライヤーの関与のそれぞれと相関が見られたことに言及している。他方、在欧企業では、相関は見られなかったと言及している。

伊藤(2004, pp.191-193)では、戦略パターンと空洞化の関係について実証研究を行っている¹²⁾。そのなかで、親会社の利益、現地子会社の利益、グループ会社の利益を追求すると空洞化が促進されると考察している。他方、本国の利益を追求すると空洞化が減少すると考察している。

本研究では、前述の研究^{10,11,12)}を参考にしたいうえで、原価企画に関わるインタンジブルズ(無形の資産)のマネジメントについて焦点を当てている。

2.2. インタンジブルズに関連する研究知見

管理会計の観点から、Ittner(2008, p.262)は、インタンジブルズを「将来の経済業績および企業価値のためのドライバーである物的実態を伴わない資産への支出およびその構築である」と定義している¹³⁾。Kaplan and Norton(2004, p.7)は、「無形の資産は、持続的な価値創造の究極的な源泉」とであると指摘し、BSCによる人的資本(human capital)、情報資本(information capital)、組織資本(organization capital)の統合的なマネジメントを提示した¹⁴⁾。Kaplan and Norton(2004)の貢献は、インタンジブルズと経済的利益の因果関係を重視したインタンジブルズのマネジメントをBSCの論理的フレームワークに組み込んだことである。なお、Kaplan and Norton(2004)が人的資本、組織資本のほか、情報資本を企業価値の源泉として取り扱うことを提案したのは、Brynjolfsson(1993)の影響が見てとれる¹⁵⁾。

Brynjolfsson(1993)はインタンジブルズ研究と

して、IT投資の効果について言及した先駆者である。Brynjolfsson (1993) は、IT投資は単体では効果を得ることができず、人的資本や組織資本への投資とともに投資されることによって効果を得られることを指摘した¹⁵⁾。

内山他 (2015) は、インタンジブルズの複合的活用について実証研究を行い、人的資本、情報資本、組織資本、顧客資産、ブランド、コーポレート・レピュテーション、企業業績の関係性について明らかにした¹⁶⁾。なお、内山他 (2015, p.2) は、人的資本、情報資本、組織資本をそれぞれ人的資産、情報資産、組織資産と呼称し、人的資産を「(従業員としての) 個人および人的組織の持つ知識や能力、高い動機づけ」、組織資産を「組織形態等によって生み出される知的資産」、情報資産を「人的資産もしくは組織資産への投資との組み合わせによって組織内に蓄積されるIT 関連の知識や組織能力」と定義している¹⁶⁾。

2.3. 現地化のタイプの特定

本研究では、日系メーカーの現地化のタイプを、(1) 生産移転タイプ、(2) 設計移転タイプ、(3) 原価企画移転タイプ、(4) デザインインタイプ、(5) リバースイノベーションタイプの5つに分類する(図2)。生産移転タイプ、設計移転タイプ、原価企画移転タイプの企業は、主にアSEMBラー(組立メーカー)、Tier1やTier2などの主要な上位サプライヤーを想定している。

生産移転タイプは、生産機能のみを現地へ移転する形態をとる企業である。設計移転タイプは、生産機能に加えて、基本設計ないし詳細設計の機能を移転する形態をとる企業である。原価企画移転タイプは、生産機能、基本設計や詳細設計などの設計機能に加えて、原価企画活動を現地へ移転する形態をとる企業である。

他方、デザインインタイプの企業は、主に部品メーカーを想定している。デザインインタイプは、部品メーカーがアSEMBラーや上位サプライヤ

ーに出向する形態で共同開発に参加する形態を取る企業である。リバースイノベーションタイプは、先進国以外の国(経済圏)で発明もしくは開発された革新的な技術、もしくはその技術を使用する製品を先進国(本稿においては日本)へ逆輸入させた企業である。



図2 現地化のタイプ

3. インタビューの概要

本研究では、2016年～2018年にかけて3度のマレーシアの現地調査を行い、2021年にはビデオ会議を通じたインタビューを行った。インタビュー調査は半構造化インタビューに基づいて実施した(表1)。在マレーシア日系メーカーに注目した理由は、主に(1) ASEAN諸国の経済成長にともなうマレーシアの市場規模の大きさ、(2) タイやインドネシアのようにすでに日系メーカーの拠点となっている国と違って、マレーシアでは日系メーカーの生産や設計の現地化が進みつつある点にあった。

分析対象にできた企業は全 13 社である。対象企業のうち、3 社がアSEMBラー(組立メーカー)、10 社がサプライヤーである。サプライヤーには Tier1 のユニットメーカーから部品メーカーまでが含まれる。

2016年のインタビュー調査では、現地サプライヤーとの協業、原価企画の修正、QCDに関する本国と現地の基準、情報システムの開発状況や活用方法、実施している管理会計手法などについて調査した。2017年のインタビュー調査では、上記項目にコストテーブルの共通化、共有方法、情報マネジメント、各種情報システムとの連携状況についての質問を追加した。2018年のインタビュー調査では、具体的なコストテーブルの種類についての質問を追加した。

表1 研究上採用したインタビューの概要

	対象
2016年	自動車アSEMBラー2社, 自動車サプライヤー1社
2017年	自動車サプライヤー2社, 家電アSEMBラー1社
2018年	事務機器用部品メーカー1社, バネ部品メーカー1社, 鋼管加工メーカー1社
2021年	締結部材メーカー1社, 粉末冶金メーカー1社, 光学ガラス研磨メーカー1社, 鋼材加工・熱処理メーカー1社

4. 実証研究に向けての仮説設定

本稿では、著者らの研究で得られた知見にもとづき^{1,2,3,4,5,6,7,8)}、伊藤 (1995)、中川 (2003)、伊藤 (2004) の先行研究^{10,11,12)} を参考にしながら仮説を設定する。最終的に8つの仮説を示す。

4.1. インタンジブルズの関係に関する仮説

田坂・小酒井 (2020) では、現地化に関連するインタンジブルズとして、人的資本や組織資本の内容について検討した⁷⁾。Kozakai & Tasaka (2021)

では、サプライチェーンの海外展開の観点から、マレーシア進出企業の原価企画の移転と構築におけるインタンジブルズについて考察した⁸⁾。

現地化に関連するインタンジブルズは、生産機能、開発・設計機能、原価企画活動に関連する人的資本、組織資本、情報資本が含まれる。これら現地化に関連する人的資本、組織資本、情報資本は、生産機能、開発・設計機能、原価企画活動の現地化が進展するにしたがって、本国から移転もしくは現地で蓄積されるはずである。

現地化に関連する人的資本とは、生産機能、開発・設計機能、原価企画活動を成功裏に実施するのに必要なスキルやコンピテンシーである。たとえば、コストテーブル作成のための原価見積もりをするスキル、VE等によってコストダウンの方策を考える問題解決スキルが該当する。

現地化に関連する組織資本とは、生産機能、開発・設計機能、原価企画活動のノウハウ、組織内のルール、組織内の慣行、組織文化などである。たとえば、それらの組織資本には、目標原価算定のために積上げ法、割付法、統合法のうち、いずれを採用するかといった組織内のルールや手続きが該当する。他にも、それらの組織資本には原価見積もり用のコストテーブルの充実度、目標原価を必達目標として考えるか、あるいは努力目標として考えるかといった組織内の慣行や組織文化などが含まれる。現地化に関連する組織資本には、サプライチェーンマネジメントに関連する組織能力も含まれる。

現地化に関連する情報資本とは、生産機能、開発・設計機能、原価企画活動に関連する情報活用および情報システム活用に関連する組織能力、およびIT関係の人的資本も含む概念である。たとえば、コストテーブル作成における原価見積もりやVEによるコストダウンのために、ITや情報システムを活用できる組織能力もしくはスキルが該当する。

図3で、(A) 人的資本と組織資本、(B) 情報資

本との関係を示す。なお、図3では現地化の形態として生産移転タイプ、設計移転タイプ、原価企画移転タイプの形態を前提とする。

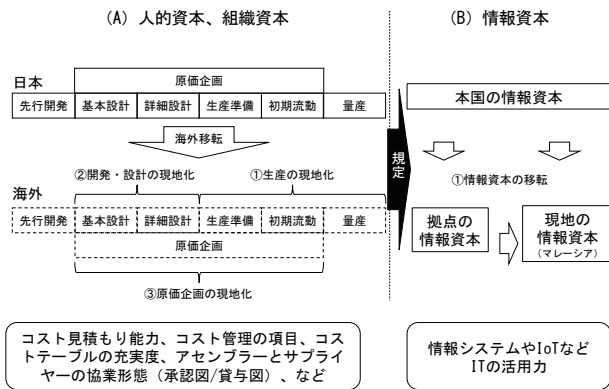


図3 人的資本、組織資本、情報資本の関係

現地化に関連する人的資本と組織資本は主として、基本設計、詳細設計、生産準備、初期流動管理、量産、原価企画活動に関連する人的資本と組織資本となる。現地化に関連する情報資本は、コスト見積もり能力などの人的資本、コストテーブルの充実度などの組織資本を支援するように構築されるはずである。

したがって、現地化に関連する情報資本は、現地化に関連する人的資本と組織資本によって規定されるという関係を想定できる。そこで、以下の仮説1を設定した(図4)。

仮説1: 人的資本の構築度・組織資本の構築度が高まるほど、情報資本の構築度が高まる。

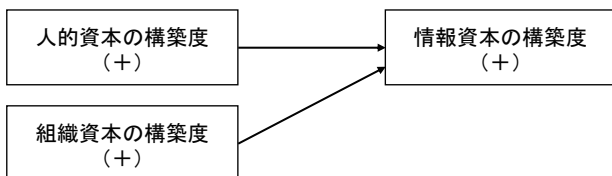


図4 仮説1の図解

4.2. 現地独自の製品仕様に関する仮説

田坂・小酒井(2018)では、QCDの基準について、

本国基準と現地適応基準の2つがあることを見出した。田坂・小酒井(2018)では、系列サプライヤーは、アセンブラーからの影響も強く、QCDの基準は本国から移転させた比較的厳しい基準(本国基準)をとる傾向にあり、生産移転もしくは設計の移転に止まる傾向がある可能性を指摘した²⁾。独立系のOEMメーカーは、積極的な現地化が必要となるため、原価企画の移転に至りやすい可能性を指摘した²⁾。

比較的厳しい本国基準を用いるか、現地に適応させた基準を用いるかの違いの理由として想定できるのは、現地で販売される製品仕様の違いからの影響である。もちろん、生産機能の未成熟さにより、本国の厳しい基準を達成できないので当初より基準を緩める傾向もありうる。そこで以下の仮説2を設定した(図5)。

仮説2: 現地独自の製品仕様である度合いが高まるほど、QCD基準の現地適応の度合いが高まる。

現地独自の製品仕様である度合いが高まれば、それにともない現地化に関連する人的資本と情報資本の構築度が高くなければならないと想定できる。そこで、以下の仮説3を設定した(図5)。

仮説3: 現地独自の製品仕様である度合いが高まるほど、人的資本と組織資本の構築度が高まる。

他方、現地独自の製品仕様である度合いと現地化に関連する情報資本の関係については、注意が必要である。小酒井・田坂(2018)では、在マレーシア日系メーカーにおいて、全体的に情報資本の構築の遅れが見られることを指摘した³⁾。マレーシアの現地子会社でも、溝口(2012)の指摘通り情報システムについての自由度が高く¹⁷⁾、素材系OEMサプライヤーが、独自の原価企画システム

を移転していることを発見できた³⁾。しかしながら、全体的にIT関係の人的資本の蓄積に乏しく、情報資本の構築が遅れていることを指摘した³⁾。

小酒井 (2019) では、現地の独自の製品仕様と情報資本の構築の遅れとの関係を検討した⁵⁾。現地独自の製品仕様が比較的多いことによって、現地独自のコストテーブルを必要とするため、本国とは違う現地独自のコスト情報管理 (簡素な表計算ベース) を行っている可能性を指摘した⁵⁾。また、現地独自のコスト情報管理を行っているために、本国と比較すると情報資本の構築度が低くなっている可能性を指摘した⁵⁾。これは現地独自のコスト情報管理を行っているために、本国から情報資本が移転されず、かといって現地で大きい投資を行って情報資本を構築するまではなされない傾向にある可能性もある。

以上をまとめると、現地独自の製品仕様である度合いが高まれば、それにともない現地独自の情報資本が必要となるが、その情報資本に対しての投資を行っていないため、情報資本の構築度が低く止まっている可能性があることを想定できる。そこで、以下の仮説4を設定した (図5)。

仮説4 : 現地独自の製品仕様である度合いが高まるほど、情報資本の構築度が低く止まる。

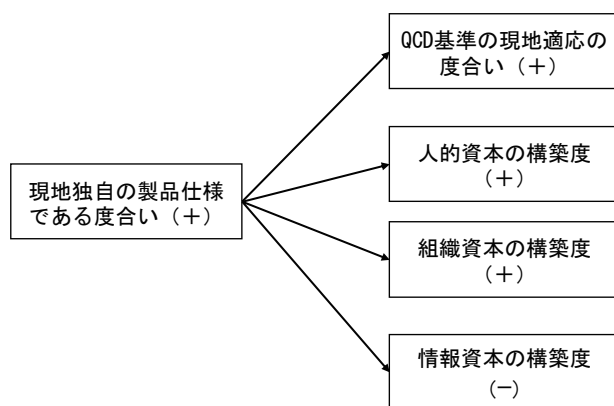


図5 仮説2, 3, 4の図解

4.3. 原価見積もり精度に関する仮説

田坂・小酒井 (2018) では、在マレーシア日系メーカーにおいて、生産移転タイプ、設計移転タイプ、原価企画移転タイプを発見できた²⁾。田坂・小酒井 (2020) では、第4のタイプとして、デザインインタイプ (部品メーカーがアSEMBラーや上位サプライヤーに出向する形態で共同開発に参加するタイプ) を識別した⁷⁾。

デザインインタイプの形態をとるサプライヤーは、サプライチェーンの参加者としてアSEMBラーや上位サプライヤーとの継続取引を求めて海外進出している傾向にある。アSEMBラーを中心とした製品の設計活動や原価企画活動に参加する場合、承認図方式にしる貸与図方式にしる、サプライヤーにとって取引関係の継続や利益追求のために、原価見積もり精度は重要な成功要因である。

Kozakai & Tasaka (2021) では、主にデザインインタイプのインタンジブルズマネジメントについて考察した⁸⁾。デザインインタイプの企業では、主要取引先に対する自社の役割にとって適切なレベルでの人的資本、情報資本、組織資本を日本から移転できていることを指摘した。人的資本について、開発面でも生産面でも必要な人的資本の蓄積はあるが、原価見積もりの精度は企業によって異なることに言及した⁸⁾。情報資本について、アSEMBラーや主要なサプライヤーにおいて、原価企画に関連する情報資本の移転および構築の度合いは低いため、それらと取引しているデザインインタイプのサプライヤーでも高度な情報資本の構築までは必要がない可能性を指摘した⁸⁾。組織資本について、3社すべて貸与図方式で開発・設計活動に参画しているが、QCDの基準に一部現地適応基準のサプライヤーが見られた⁸⁾。

以上をまとめると、原価見積もり精度は、現地化に関連する人的資本、組織資本、情報資本の構築度のすべてに関連すると想定される。そこで、以下の仮説5を設定した (図6)。

仮説5：人的資本の構築度・組織資本の構築度・情報資本の構築度が高いほど，原価見積もり精度が高まる。

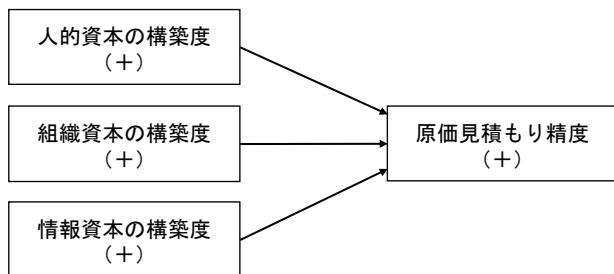


図6 仮説5の図解

4.4. 意思決定の本社集中度と利益重視度に関する仮説

伊藤（1995, pp.146-159）は，マルチナショナル戦略，インターナショナル戦略，トランスナショナル戦略といった戦略タイプによって，商品企画，研究開発，基本設計，詳細設計における意思決定の本社集中度が異なることについて言及している¹⁰。これらの意思決定の本社集中度が高まれば，開発・設計活動および原価企画活動に関連するインタンジブルズが本国から移転されず，現地で構築されないと考えることができる。そこで，以下の仮説6を設定した（図7）。

仮説6：意思決定の本社集中度が高まると，人的資本の構築度・組織資本の構築度・情報資本の構築度が低く止まる。

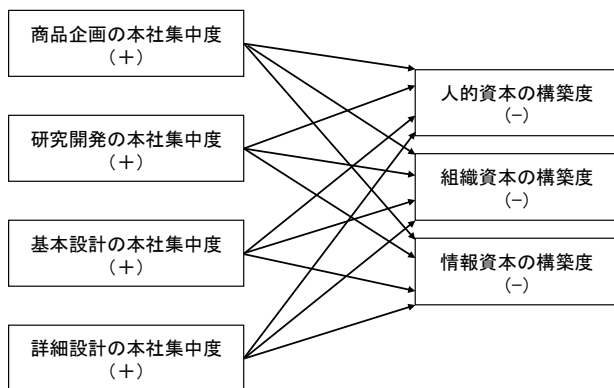


図7 仮説6の図解

他方，伊藤（2004, pp.191-193）では，戦略パターンと空洞化の関係について実証研究のなかで，親会社の利益，現地子会社の利益，グループ会社の利益を追求すると空洞化が促進され，本国の利益を追求すると空洞化が減少すると指摘している¹²。本国の製造業の空洞化が進むということは，逆に海外子会社の現地化が進むと考えられる。したがって，親会社の利益，現地子会社の利益，グループ会社の利益を追求する度合いが強まると，海外子会社での現地化に関連するインタンジブルズの構築度は全般的に高まる可能性がある。そこで，以下の仮説7を設定した（図8）。

仮説7：利益の重視度の違いによって，人的資本の構築度・組織資本の構築度・情報資本の構築度が変化する。

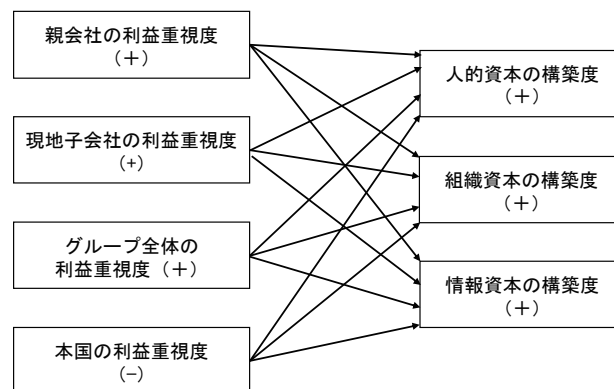


図8 仮説7の図解

4.5. 現地化のタイプに関する仮説

アSEMBラーや上位サプライヤーに対して，下位のサプライヤー（部品メーカー）におけるインタンジブルズの構築度は異なる可能性がある。また，アSEMBラーや上位サプライヤーにおいても，生産移転タイプ，設計移転タイプ，原価企画移転タイプによってインタンジブルズの構築度は異なる可能性がある。そこで，以下の仮説8を設定した（図9）。

仮説8：現地化のタイプの違いによって、人的資本の構築度・組織資本の構築度・情報資本の構築度が異なる。

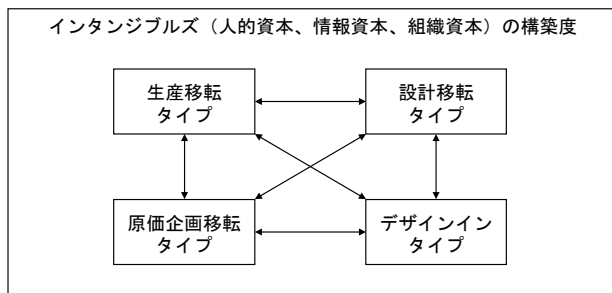


図9 仮説8の図解

5. まとめ

本稿における研究目的は、これまでの在マレーシア日系メーカー調査の成果から、質問紙調査による実証研究のための仮説を導出することであった。成果として、人的資本、情報資本、組織資本などの無形資産に関する8つの仮説を、生産管理、品質管理、コスト管理、製品開発との関係で提示した。具体的には、インタンジブルズ（人的資本、情報資本、組織資本）の構築度、QCDの基準、現地独自の製品仕様の度合い、原価見積もり精度、意思決定の本社集中度、利益の重視度、現地化のタイプに関連する仮説を提示した。

しかしながら、本稿で導出した仮説は在マレーシア日系メーカーを対象としたインタビュー調査にもとづいているため、ASEAN全体を想定した知見の一般化には限界がある。本研究は、仮説設定の続きとして、ASEANへ進出した日系メーカー全体を含めた質問紙調査にもとづく多変量解析を行う予定である。

謝辞

本研究はJSPS科研費 JP25380615, JP16K04003, JP20K02017の助成を受けたものです。記して感謝します。

参考文献

- 1) 田坂公, 小酒井正和：原価企画現地化の課題は何か—マレーシア進出企業への実態調査, 企業会計, 69 [5], 102-107 (2017) .
- 2) 田坂公, 小酒井正和：マレーシア進出日本企業における原価企画の現地化の課題：現地化コンテキストの比較分析, 韓国日本近代学研究, 59, 479-500 (2018) .
- 3) 小酒井正和, 田坂公：マレーシア進出企業における原価企画に関連する情報資本構築, ビジネス・マネジメント研究, 14, 1-23 (2018) .
- 4) Kozakai, M., K. Tasaka : Target-costing Practice of Japanese manufacturers in Malaysia and their relationship to intangibles: A consideration of readiness for building human capital, information capital, organizational capital, Proceedings of Asia Pacific Management Accounting Association 2018, (2018).
- 5) 小酒井正和：ASEANへ進出した日本メーカーにおける情報資本の構築と業績評価指標との関係性, 玉川大学工学部紀要, 54, 19-27 (2019) .
- 6) Kozakai, M. and K. Tasaka : Relationship between Target costing activity and intangibles in the Japanese firms in Malaysia: A consideration based on field surveys on establishing Human capital, Information capital, and Organizational capital, Journal of Management Science, International Conference on Business Management, 9, 17-30 (2019).
- 7) 田坂公, 小酒井正和：海外進出企業の原価企画におけるインタンジブルズ・マネジメント—マレーシア進出日本メーカーにおける人的資本, 組織資本, 情報資本の考察—, 産業経理, 79 [4], 59-71 (2020) .
- 8) Kozakai, M. and K. Tasaka : The Intangibles on Indigenization of Target Costing in Supply-chain Development in Malaysia: Case analysis of overseas advancement by parts suppliers, Journal of

Management Science, International Conference on Business Management, 10, 9-19 (2021).

- 9) 櫻井通晴：管理会計第六版,同文館出版 (2015) .
- 10) 伊藤嘉博：企業のグローバル化と管理会計,中央経済社 (1995).
- 11) 中川優：在外日系企業における製品開発と原価企画, 同志社商学, 54 [4] , 111-122 (2003) .
- 12) 伊藤和憲：グローバル管理会計, 同文館出版 (2004).
- 13) Ittner, C. D. : Does measuring intangibles for management purposes improve performance? A review of the evidence, Accounting and Business Research, 38[3], 261-272 (2008).
- 14) Kaplan, R. S. and D. P. Norton : Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes, Harvard Business School Press. (2004)
- 15) Brynjolfsson, E. : The Productivity Paradox of Information Technology, Communication of The ACM, 36(12), pp.67-77 (1993).
- 16) 内山哲彦, 青木章通, 岩田弘尚, 木村麻子, 小酒井正和, 細海昌一郎：企業価値創造に向けてのインタンジブルズの複合的活用, 日本管理会計学会 2013 年度スタディ・グループ (2013～2015年) 研究成果報告書, 1-35 (2015) .
(<http://sitejama.jp/articles/docs/studygroup/JAM A2013-2014sg-report.pdf>, 2023/2/28現在) .
- 17) 溝口周二：「海外子会社における組織特性と情報システムの適合性, 横浜経営研究, 33 [1] , 1-20 (2012) .

2023年2月28日原稿受付, 2023年3月7日採録決定
Received, February 28th, 2023; accepted, March 7th, 2023