

令和元年6月13日現在

機関番号：32682

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2016～2018

課題番号：16K04010

研究課題名（和文）レベニューマネジメントと収益性分析に関する研究

研究課題名（英文）The Studies on Revenue Management and Profitability-Analysis

研究代表者

片岡 洋人（KATAOKA, HIROTO）

明治大学・会計専門職研究科・専任教授

研究者番号：40381024

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,900,000円

研究成果の概要（和文）：本研究では、わが国の優良企業で取り上げられているレベニューマネジメントの実務に関する諸問題を明らかにするために、複数の企業を訪問し、企業実務における各業務担当者が直面している課題を調査している。

その結果、製造業の新たな収益獲得パターンである「サービタイゼーション戦略」が出現しつつあり、ソリューション別の価値提案と収益性分析の実施が重要であることを明らかにした。とりわけ、ソリューション別に「原価<販売価格<顧客知覚価値」の関係を構築するために、中期経営計画、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、単位当たり製品原価情報の意義、資本コストの製品原価性などとも関連づけて検討している。

研究成果の学術的意義や社会的意義

現代の製造業者は、製品・サービス単体を顧客に引き渡すのではなく、顧客が抱えている問題に対する「ソリューション」を提供している。個々の製品やサービスでは販売困難であっても、ソリューションという単位で顧客ニーズに適切に応える戦略が「サービタイゼーション戦略」である。

本研究における成果から得られるインプリケーションは、厳しい経営環境の中で企業が生存していくためには、「サービタイゼーション戦略」や、サービタイゼーション戦略の下での「ソリューション別」の価値提案・収益性分析について検討する必要があるということである。

研究成果の概要（英文）：In this research, in order to clarify various problems concerning revenue management practices taken up by excellent companies in Japan, I reviewed a lot of various revenue management and cost management literatures. And I visited many companies and found out the problems faced by each person in business practices.

As a result, I clarified that the "servitization strategy", which is a new profit-earning pattern of the manufacturing industry, is emerging, and that implementation of value-proposal and profitability-analysis are important, "by solution-basis."

Particularly, in order to build the relation of "cost < sales price < customer's perceived-value" by solution-basis, it is original approach that I considered these issues with the medium-term business plan, IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers," the product cost information per unit, and the capital cost as product costs.

研究分野：会計学

キーワード：レベニューマネジメント 収益性分析 価値提案 サービタイゼーション ソリューション 原価計算
対象 中期経営計画 資本コスト

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

製品戦略に関連する意思決定には収益性分析が重要な役割を果たす。活動基準原価計算 (Activity-Based Costing: ABC) も、そのような役割を期待されており、活動、プロセス、製品、サービス、顧客、ブランド、組織単位やセグメント、またはプロジェクトの別に正確な原価と業績に関する情報を提供するシステムとして提唱された。近年注目を浴びている自律的組織と呼ばれる組織形態においては、わが国優良企業の事例から、ABC を利用して、トップ・マネジメントから現場作業員に至るまでの全員が組織目的に整合するような種々の意思決定を行っていることが指摘されている (廣本敏郎編著 2009 『自律的組織の経営システム-日本的経営の叢智』森山書店)。そのような自律的組織を適切に運営していくためには、適切な収益性分析が欠かせない。

ABC は適切な収益性分析を行うための手法として提唱されたものの、従来からのアプローチには大きな課題が残されていた。それは、収益性分析の前提となる原価計算対象に関する詳細な検討が等閑視されている点である。例えば「伝統的な原価計算研究では、アウトプットの定型化が比較的容易な製造業が中心であったこともあり、原価計算の大前提となる原価計算対象としてのアウトプットの定型化・類型化の妥当性 (原価計算対象の同質性) を検証することは課題とされてこなかった」(荒井耕 2009 『病院原価計算：医療制度適応への経営改革』中央経済社、序 3 頁) と指摘されている。そのような状況の下、原価計算の史的発展や、時代の変化に伴う経営管理上の重点のシフトとともに、原価計算対象の概念は質的に拡大・深化してきており、原価計算の適用領域もますます拡大している。

まず、原価計算対象の概念が拡大・深化する過程において、経営管理上の重点の移行が重要な役割を担っていた (櫻井通晴 1978 「原価計算対象の変遷 - 給付からコスト・オブジェクティブ概念へ - 」『會計』第 113 巻第 3 号、44-65 頁)。例えば、1950 年代頃からの事業部制組織の普及とともに、多様な事業部別の収益性を測定する問題が重要となり、原価計算対象に事業部やセグメントも包含されるようになった。その結果、セグメント別収益性分析のためのツールとして直接原価計算や貢献利益アプローチが強調されるようになった。

その一方で、医療業界への原価計算の適用からは興味深い示唆を得ることができる。「診断群分類包括払い制の拡大や大幅かつ継続的な診療報酬抑制を背景として、一部の先駆的な病院においては、診断群分類 (DPC) 別原価計算や部門内各種サービス (行為) 別原価計算が実施されるようになってきている」(荒井 2009 前掲書 135 頁) という。つまり、病院の原価計算実務において、原価計算対象の多様化という現象が観察されている。2003 年度から始まった DPC がより多くの病院にとっての支払単位となり、より多くの病院において DPC 別原価計算が有効な経営管理に必須になってきている。このような病院業界における DPC の導入は、管理単位の細分化をもたらした。

このような先行研究を踏まえた上で、わが国の優良企業においては、どのようにして適切な原価計算対象を設定し、収益性分析 (製品原価計算) システムから得られる情報を活用しているのかを検討する必要がある。とくに、原価計算対象を適切にグルーピングし細分化することは、より大きな利益を獲得するためのレベニューマネジメントを実践するためには極めて重要な課題であるといえる。

2. 研究の目的

本研究では、わが国および米国における優良企業の管理会計実務をインテンシブに観察することによって、各企業におけるコンテキストの下で、どのように原価計算対象を設定し、収益性分析のための製品原価計算システムを構築し、運用しているのかについて検討する。その際、各組織のコンテキストを詳細に分析するとともに、いかにして利益を最大化させるための原価計算対象を設定してレベニューマネジメントを実施しているのかを中心に検討する。

その上で本研究では、優良企業が、利益を最大化するために原価計算対象の適切なグルーピングと細分化を行っており、それに基づいて PDCA サイクルを回転させていることを明らかにする。

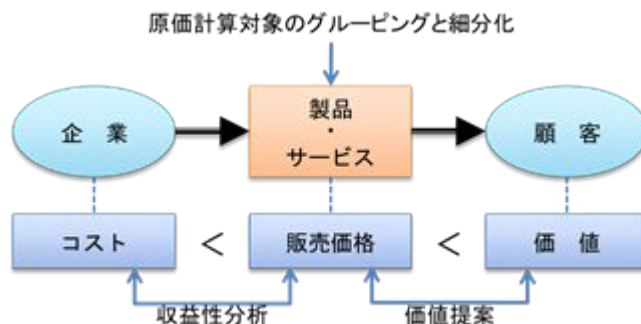
3. 研究の方法

本研究では、文献研究と事例研究のアプローチを採用している。

まず、先行研究に基づいて、わが国の代表的な優良企業 (自律的組織) に関する文献、内外の製品原価計算 (収益性分析) と ABC に関する文献、レベニューマネジメントに関する文献、および一般的な管理会計のテキスト等を検討し、論点を整理する。

さらに、優良企業で採り上げられているレベニューマネジメント、コストマネジメント、および収益性分析の実務に関する諸問題を明らかにするために、わが国優良企業に対して複数回の企業訪問をし、企業実務において各業務担当者が直面している課題を抽出している。インタビューでは、原価計算対象のグルーピングと細分化による適切な設定に焦点を当てる。その上で、それらのインタビューから得られた知見と文献とを比較・検討している。

それらの検討をするにあたり、本研究では「原価<販売価格<顧客価値」の関係を研究のフレームワークに設定している（右図を参照）。いったん原価計算対象のグルーピングと細分化が行われると、計画段階での収益性分析に組み込まれている販売価格設定の意思決定と原価の作り込みがなされる。その上で、レベニューマネジメントの意思決定は事後的な収益性分析によって評価され成功度が測定される。このようなPDCAサイクルは、顧客に新たな価値提案を行うための礎になる。



4. 研究成果

(1) 先行研究におけるレベニューマネジメント研究の特性と限界

わが国を代表する優良企業で取り上げられているレベニューマネジメントの実務に関する諸問題を明らかにするために、企業実務における各業務担当者が直面している課題を調査し、先行研究の分析を重ねていった結果、次の点を明らかにすることができた：

まず、レベニューマネジメントの先行研究における特性として、「異なる顧客には異なる販売価格」という指導原理が存在している。例えば、航空会社は、航空券を搭乗クラス別、購入時期（繁忙期・閑散期）別、時間帯別、会員種別に異なる販売価格を設定することで、レベニューマネジメントを実践してきた。つまり、「異なる顧客には異なる販売価格」という指導原理の下で、販売価格の調整によって需要をコントロールし、未利用キャパシティを有効利用するための諸技術についての検討が詳細に行われている。

その一方で、先行研究には非常に大きな限界が存在する。前述の通り、従来のレベニューマネジメント研究では、「異なる顧客には異なる販売価格」という指導原理の下で収益源泉の相違を見出し、状況の応じた適切な販売価格設定を行っていた。このようなプライシングを「差別化販売価格設定」と呼ぶことができる。しかしながら、そのような差別化販売価格設定では、プレミアム化やサーチャージといった値上げの議論ではなく、割引・値下げの議論として提示されていたに過ぎない。先行研究における検討は、顧客への訴求力をもった価値提案を行い、企業が持続的に競争力を構築していくためには十分な議論とはいえないことが明らかになった。

従来のレベニューマネジメント研究は、「異なる顧客には異なる販売価格」という指導原理の下、所定の原価計算対象を適切に細分化しグルーピングすることで「原価<販売価格<顧客価値」の関係を構築する試みであった。伝統的な製品原価計算研究に対しては、原価計算対象は所与であるか、ほとんど議論されてこなかったが、レベニューマネジメントの視点から、原価計算対象を適切に設定することの重要性が説かれたことになる。原価計算対象の設定に関する重要なインプリケーションが提示されたのであった。

(2) 製造業のサービス化と収益獲得パターンの変化：サービタイゼーション戦略

伝統的なレベニューマネジメント研究では「異なる顧客には異なる販売価格」という指導原理の下で収益源泉の相違を見出し、状況に応じた適切な販売価格設定（「差別化販売価格設定」）を行っていた。しかしながら、伝統的な議論では、割引・値下げの差別化販売価格設定に終始していたに過ぎない。

一方、現代の製造業者は、競争の激化を受けて、ハードウェアの提供事業者からソリューション・サービスの提供事業者へ、といった収益モデルの転換を迫られている。このような製造業のサービス化が「サービタイゼーション」である。サービタイゼーションにも少なくとも2つの類型が見られ、「機能を売る」ケースと「知財を売る」ケースがある。いずれも従来型の製品やサービスを単体で提供するのではなく、顧客ニーズに合致するように製品とサービスを組み合わせた収益モデルを構築している。

サービタイゼーション戦略の下で、原価計算対象を適切に細分化しグルーピングするために、製品・サービス単体ではなく、それらの組み合わせやパッケージングにより、より適切な「原価<販売価格<顧客価値」の関係を構築する実務を観察できる。したがって、そのようなパッケージ（「ソリューション」）を原価計算対象として設定し、ソリューション別に、顧客への価値提案や収益性分析を行う必要性を明らかにしている。

(3) サービタイゼーション戦略とIFRS第15号

製造業のサービス化（サービタイゼーション）については、少なくとも2つの類型が発見されていたが、いずれも従来型の製品やサービスを単体で提供するのではなく、顧客ニーズに合致するように製品とサービスを組み合わせた収益モデルである。

とくに2014年に公表されたIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」との関連で、サービタイゼーション戦略の下で、IFRS第15号における履行義務とソリューション別原価計算対象との間のテンション問題が存在していることを明らかにしている。顧客との契約はソリューション単位であったとしても、その契約における様々な履行義務別に収益を認識するという

ものである。ソリューション別には「原価<販売価格<顧客価値」の関係を構築することができても、履行義務別には「原価<販売価格<顧客価値」の関係を構築することができない可能性がある。

サービタイゼーション戦略を策定・実施している企業にとっては、IFRS 第 15 号がサービタイゼーション戦略の足かせにならないようにするには、個別の製品・サービスと履行義務とが同一視でき、かつ個別の製品・サービスと履行義務の独立販売価格がマイナスではないような状況が前提となることを提示した。

(4) レベニューマネジメントと中期経営計画

企業が持続的な収益モデルを構築するためには、企業の戦略や中期経営計画が大きな役割を果たしている点に着目しなければならない。収益ドライバー（レベニュードライバー）には、長期的視点と短期的視点によるものが存在する。それが収益モデルの構築とどのように結びついているのかを検討することは重要な課題である。しかしながら、収益ドライバーについては、代表的なテキストにおいても、販売量のように収益に影響を与える原因となる変数と述べているにすぎず、必ずしも十分な検討が行われているとはいえない。顧客への価値提案を考えると、短期的レベニュードライバーと長期的・蓄積的レベニュードライバーの各々が、各プログラムにおいて適切な KPI として設定されることが重要であることを明らかにした。

以上より、伝統的レベニューマネジメント研究では見られなかったような、企業戦略や中期経営計画とレベニューマネジメントとの関係性や収益ドライバーに関する詳細な検討が必要であることを提示している。

(5) 製品原価概念の新展開

「原価<販売価格<顧客価値」の関係の中で、収益と対比すべき製品原価概念に注目する場合、製品原価概念の新展開を 2 つの方向性から考察することができる：資本コストを含めた製品原価概念の利用と、製品単位あたり原価の利用についてである。

資本コストを含めた製品原価概念の利用については、財務会計上は資本コストを製品原価に算入することができないものの、経営管理目的で算入している日本企業の実務を受けて、その意義と方法を再検討した。経営管理上の有用性を強調した上で、財務会計と管理会計との整合性・連動性を確保するために一般会計システムの中でその処理方法を提示している。さらに、資本コストを製品原価に算入している実務である「超総原価計算制度」を発見して、その理論的意義を考察したことも重要な成果である。

つぎに、製品単位あたり原価の利用については、従来のテキストにはその利用方法についての記述がほとんどないが、日本企業では、製品単位あたりの原価見積を行っている実務を観察することができる。伝統的には製品単位あたり原価は管理会計上まったく有用ではないという論調が多いものの、IoT の時代では、ABC（および TDABC）により詳細なプロセスマップを作成して各プロセスの原価を把握することにより、より精度の高い原価見積を行うためのコストテーブルを作成することが可能になることを明らかにしている。

(6) 収益性に影響を与える原価計算形態：工程別総合原価計算

適切な収益性分析を行うためには、製品原価を計算するためのアルゴリズムについても詳細に検討する必要がある。その中でも、本研究では工程別総合原価計算の累加法に着目し、工程別総合原価計算の構造をモデル化している。その上で、シミュレーションによる理論的・定量的アプローチに基づいて、資源価格の変動、工程別仕掛品数量、および工程別加工費進捗度に関する管理の度合いが、期末仕掛品原価の評価に影響を与えることを明らかにした。

計算構造をモデル化することで、変数の操作可能性を高め、計算上の特性をさらに詳しく検討することができるようになり、より多くのインプリケーションを引き出すことができるようになった。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 11 件)

片岡洋人、レベニューマネジメントとビジネスモデルの多様化、産業経理、77(1)、2017、79-89.

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Fifo Method in the Process-Costing Systems, International Conference on Business, Economics, Social Science & Humanities, Refereed, 197(14), 2016, 19-19.

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Process-Costing in the Fifo Perspective, Twenty-Eighth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues Program & Proceedings, Refereed, 2016, 19-19.

平井裕久、片岡洋人、工程別計算における FIFO の計算構造と仕掛品評価への影響、原価計算研究、査読有、41(1)、2017、90-102.

片岡洋人、挽文子、森光高大、「原価計算基準」の再解釈とこれから、原価計算研究、41(2)、2017、13-25.

片岡洋人、レベニューマネジメントのための中期経営計画の役割期待、会計、192(6)、2017、

54-67.

片岡洋人、製造業のサービス化にみる会計上の諸問題 - 収益モデルのイノベーション - 、会計論叢、13、2018、25-36.

森光高大、片岡洋人、岡田幸彦、超総原価計算実務の発見とその理論的意義、原価計算研究、査読有、42(1)、2018、110-122.

片岡洋人、資本コストの製品原価性 - その意義と算入方法 - 、會計、194(5)、2018、45-59.
Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Accounting Issues in Process Costing with FIFO, Thirtieth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues Program & Proceedings, Refereed, 2018, 63-63.

片岡洋人、IoT時代のABC、会計論叢、14、2019、23-36.

〔学会発表〕(計 8 件)

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Fifo Method in the Process-Costing Systems, International Conference on Business, Economics, Social Science & Humanities, Singapore, 2016.6.11, Singapore.

平井裕久、片岡洋人、工程別計算における FIFO の計算構造と仕掛品評価への影響、日本原価計算研究学会第 42 回全国大会(中央大学)自由論題報告、2016 年 8 月 29 日、中央大学.

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Process-Costing in the Fifo Perspective, Twenty-Eighth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 2016.11.8, Maui.

片岡洋人、挽文子、森光高大、「原価計算基準」の再解釈とこれから、日本原価計算研究学会 2016 年度産学連携コストフォーラム・シンポジウム、2017.3.5、明治大学.

森光高大、片岡洋人、岡田幸彦、超総原価計算実務の発見とその理論的意義、日本原価計算研究学会第 43 回全国大会(関西大学)自由論題報告、2017 年 9 月 11 日、関西大学.

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Cumulative Method with FIFO in Process Costing Systems, The 2018 American Accounting Association Annual Meeting, Washington DC, Concurrent Sessions, 2018.8.8, Washington DC.

藤野雅史、片岡洋人、木村麻子、管理会計担当者の業務経験と能力蓄積 - A 社の事例研究、日本原価計算研究学会第 44 回全国大会(早稲田大学)ショートセッション、2018 年 8 月 31 日、早稲田大学.

Hiroto Kataoka and Hirohisa Hirai, The Accounting Issues in Process Costing with FIFO, Thirtieth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, 2018.11.13, San Francisco.

〔図書〕(計 0 件)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：
国内外の別：

取得状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年：
国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

(1)研究分担者

研究分担者氏名：

ローマ字氏名：

所属研究機関名：

部局名：

職名：

研究者番号（8桁）：

(2)研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。