

平成21年6月2日現在

研究種目：若手研究（スタートアップ）
 研究期間：2007～2008
 課題番号：19830010
 研究課題名（和文） わが国サービス組織における原価管理の実証的研究—アンケート調査を中心に
 研究課題名（英文） Research of Cost Management Practices in Japanese Service Organizations
 研究代表者
 岡田 幸彦（OKADA YUKIHIKO）
 筑波大学・大学院システム情報工学研究科・講師
 研究者番号：80432053

研究成果の概要：サービス原価企画をも考慮した調査・分析フレームにもとづいて、わが国全上場第3次産業企業を対象とした「わが国サービス企業におけるコストマネジメント実務のアンケート調査」を行い、（1）高業績事業者ほどより高いコスト意識を持ち、標準原価・予算原価・目標原価の利用を含むより厳密なコストマネジメントを行っている、（2）それらの企業では、サービス設計・開発段階（改良および改善も含む）における源流管理を、より綿密に行っている、といった点を明らかにした。

交付額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2007年度	980,000	0	980,000
2008年度	950,000	285,000	1,235,000
年度			
年度			
年度			
総計	1,930,000	285,000	2,215,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：管理会計、原価計算、原価管理、原価企画、サービス、戦略的コストマネジメント、サービス・マネジメント、SSME

1. 研究開始当初の背景

現代の管理会計論では、「サービス組織において適切な原価計算・原価管理は、ABC・ABMである」というある種のコンセンサスが形成されている。しかし、サービス組織に適切な原価管理についての議論のほぼ全てが、サービスが実際に生産・販売される段階（以下、オペレーション段階）に限定した議論に終始してしまっていた。

サービス組織の原価管理論が局所的に議

論されているという現状は、サービス経済化が進む現代の経営環境において大きな課題である。

この問題意識のもと、岡田[2005a]、岡田[2005b]、岡田[2006]は、（1）経営学におけるサービス研究の中心的領域であるサービス・マーケティングやサービス・マネジメントと呼ばれる研究分野（以下、サービス・マネジメント論）では、源流管理的思考は品質の平準化と生産性の向上を主眼に研究が蓄

積されてきたこと、(2) サービス・マネジメント論における源流管理的思考は、ドイツにおける生産論派のサービス研究者であるCorsten 教授によって、サービス組織の原価企画論へと発展しつつあること、(3) Corsten 学説の課題として、サービス原価企画では顧客の活動の作り込みが重要なテーマとなろうこと、等を明らかにした。

さらに岡田[2007]は、サービス原価企画の最重要課題は「人の頭の中にある革新的なアイデアをサービス提供システムとして形にする過程において、生産性と品質のトレード・オフ問題に対処しながら収益性の最適解を導くこと」であると定義し、サービス・イノベーションが生じる確率を高めるための管理会計理論としてサービス原価企画を位置づけた。そして、サービス原価企画は、(1) サービス・コンセプト創出段階における目標原価計算、(2) 顧客ライフサイクル・コスト企画活動、(3) サービス提供原価企画活動、という3つのパートから構成されるであろうことを演繹的に導き出した。

以上のように、サービスの原価企画活動をも考慮した、サービス組織において真にあるべき原価管理方法論の理論的研究は蓄積されはじめたが、一方で、その実態は明らかになっていない。

参考文献

- ① 岡田幸彦[2005a]「サービス・ブループリンティング研究の史的展開と将来の発展方向」『一橋論叢』第134巻第5号、949-975頁。
- ② 岡田幸彦[2005b]「Corsten サービス・マネジメント論に内在する生産論的思考とその意義に関する考察」『産業経理』第65巻第3号、118-127頁。
- ③ 岡田幸彦[2006]「サービス組織の原価管理論」2005年度一橋大学大学院商学研究科博士論文、1-190頁。
- ④ 岡田幸彦[2007]「サービス原価企画の理論的考察—サービス・マネジメント論を中心として」『日本企業研究のフロンティア3』、107-126頁(第6章)、有斐閣。

2. 研究の目的

本研究は、わが国の第3次産業に分類される組織(サービス組織)が行っている原価管理の実態を明らかにし、ベスト・プラクティスを発見することを目的としている。

具体的には、(1) わが国サービス組織において一般的な原価管理実務はどのようなものであるのか?、(2) 産業・業種や生産システムのタイプによって、原価管理実務に違いはあるのか?、(3) 優れた業績のサービス組織では、一般的な原価管理実務とは異なる革新的な原価管理を行っているのか?、

(4) もし優れた業績のサービス組織がなんらかの革新的原価管理実務を行っているとするならば、当該実務に産業・業種や生産システムのタイプの相違を超えた普遍性は存在するのか?、という4つの疑問を、サービス開発段階における原価管理についても考慮した、大量サンプルのアンケート調査をもとにした実証的研究によって解明したい。

なお、先行研究でも、わが国サービス組織の原価計算・原価管理に注目した実態調査は存在する。その代表的なものとして、過去2度にわたって実施されている日本大学商学部会計学研究所の実態調査研究(以下、日大調査)をあげることができる。

本研究と日大調査の大きな相違点は、(1) 原価計算ではなく、原価管理に焦点をあてている、(2) オペレーション段階のみでなく、サービス開発段階をも考慮している、(3) 東証1部上場企業だけでなく、上場企業全体を含む大量サンプル調査を企図している、という3点にある。

本研究がわが国サービス組織の原価管理実務に焦点をあて、サービス開発段階をも考慮するということは、わが国サービス分野の生産性向上に資する研究成果を出すことも意図していることを意味する。

現在わが国では、経済のサービス化および少子化に伴う労働人口の減少といった諸制約の中で、いかに経済発展を持続していくかについての議論が数多くなされている。特に、安倍政権の経済政策の一環として、経済産業省を中心にサービス生産性向上のために「サービス産業生産性協議会」を2007年5月10日に発足させたことは注目に値する。

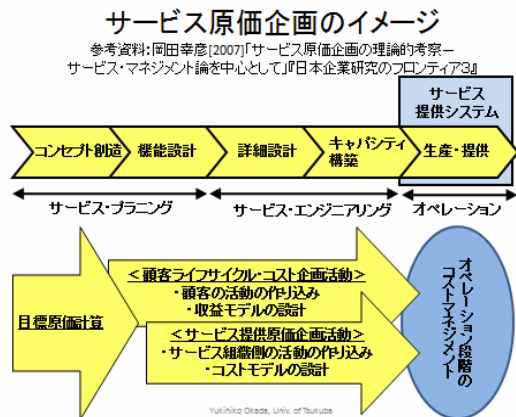
管理会計論の立場からわが国サービス生産性向上運動に貢献するには、まず原価管理実務の現状把握が第一歩である。

つまり、前述した「サービス開発段階の原価管理についても明らかにする」という学術的な側面からの新奇性の高い貢献だけでなく、わが国経済が今後も発展を持続していくために何が必要かを考えるための1つの資料としての貢献をも意図している点が、本研究の1つの大きな特徴であるといえる。そして、上場サービス企業全体を含む大量サンプルのアンケート調査を行い、この調査をふまえて上述した4つの疑問を解明することで、管理会計論自体を発展させる発見物が得られる機会が与えられるとともに、管理会計論の立場からわが国サービス組織の生産性向上のために提言できる機会が得られると私は考えている。

3. 研究の方法

私は今まで、管理会計論、サービス・マネジメント論、ドイツ生産論派のサービス研究、という3研究分野を対象とした文献史的研

究から、サービス組織の原価管理の議論がどのような史的展開を経て現在に到っているのかを明らかにしてきた。加えて、現時点で未開のフロンティアであるサービス原価企画についても私見を論じてきた。



しかしながら、アンケートの質問票作成の前にやるべきことが少なくとも2点残されている。(1) ABC・ABM がサービス組織一般に適切であるとされた理由の解明、(2) インタビュー形式の基礎調査、である。

先行研究を基礎とした理論的考察は、オペレーション段階の原価管理の領域でいまだ不十分な部分がある。サービス・マネジメント論では1970年代からサービスの本質は活動であると主張され、一部のサービス組織ではABCが学界に登場する1988年以前から活動を重視した原価計算を行っていた事実が明らかとなっている。それにもかかわらず、製造業の間接費領域を念頭に置いたABC・ABMが登場するまで、サービス組織の原価計算・原価管理の議論は停滞していた。そして、ABC・ABMの登場をきっかけとして、サービス組織の原価計算・原価管理の議論は急増し、「サービス組織において適切な原価計算・原価管理は、ABC・ABMである」という考え方に向かった。

しかし、「サービス組織において適切な原価計算・原価管理は、ABC・ABMである」という合意が形成された理由は、従来の研究では必ずしも明らかになっていないのである。この理由を明らかにしておくことで、より忠実にオペレーション段階の原価管理の実態を描写することが可能な質問票の作成を行えると思われる。

そのため、本研究ではまず、ABC・ABMがサービス組織一般に適切とされた理由を解明することを出発点としたい。

わが国サービス組織における原価管理のベスト・プラクティスをアンケート調査から抽出するための前提として、以上の理論的研究およびインタビュー形式の基礎調査を平成19年度に行った。そしてそれらをもとに質問票を確定し、平成20年度にわが国全上

場第3次産業企業に対し「わが国サービス企業におけるコストマネジメント実務のアンケート調査」を行った。

4. 研究成果

平成19年度は、まず、わが国サービス組織における原価管理のベスト・プラクティスをアンケート調査から抽出するための前提として、この分野の理論的研究を論文として整理した。その成果は、学会・研究会における研究発表、および岡田[2008]や岡田・荒井[2009]として、積極的に外部公表することができた。

サービス生産性向上を企図した戦略的コスト・マネジメントのための基本フレーム

		効果性と効果性の関係性	
		正の関係および無関係 ("効果性≠効果性") および"効果性≠効果性-"	負の関係 ("効果性≠効果性+")
サービス提供システムにおける定型的な生産性向上	高	<ul style="list-style-type: none"> 責任区分(サービス・モジュール単位)別子算管理 科学的・工学的アプローチによる可視化や標準化・定型化の試み 効果性向上施策の検討・実施 セルフ化、外注化、廃止等の検討 	<ul style="list-style-type: none"> 責任区分(サービス・モジュール単位)別子算管理(特に収益面のマネジメントが重要となる)とともに、ヒトの能力を最大限に活かすインセンティブ・システムを設計する必要がある) 科学的・工学的アプローチによる可視化や標準化・定型化の試み
	低	<ul style="list-style-type: none"> 活動基準標準原価管理 機械化、コンピュータ化等による更なる生産性向上 効果性向上施策の検討・実施 セルフ化、外注化、廃止等の検討 	<ul style="list-style-type: none"> 特に原価企画が重要(原価企画は左下のセルにおいても有効活用できる) 活動基準子算管理(収益面のマネジメントが重要となる)

平成20年度は、それらをもとに質問票を確定し、2008年8月と10月の2回、わが国全上場第3次産業企業に対し「わが国サービス企業におけるコストマネジメント実務のアンケート調査」を行った。同調査は、送付先数2044社、回答総数139社、回収率6.8%であった。

その最も大きな発見物は、(1) 高業績事業者ほどより高いコスト意識を持ち、標準原価・予算原価・目標原価の利用を含むより厳密なコストマネジメントを行っている、(2) それらの企業では、サービス設計・開発段階(改良および改善も含む)における源流管理を、より綿密に行っている、という2点である。

III 2011 一連のコストについて、「競争に生き残るために望ましい姿、あるべき姿」という考え方もとついた基準値(目標原価など)を設定していますか?

		非常に詳細に設定している	2	3	4	全く設定していない	合計
業績カテゴリ	高業績事業者	2	8	13	8	5	36
	%	5.6%	22.2%	36.1%	22.2%	13.9%	100.0%
	中業績事業者	4	19	16	14	5	58
	%	6.9%	32.8%	27.6%	24.1%	8.6%	100.0%
高業績事業者	7	17	5	2	2	33	
	%	21.2%	51.5%	15.2%	6.1%	6.1%	100.0%
未回答	4	4	2	1	11		
%	0%	36.4%	36.4%	18.2%	9.1%	100.0%	
合計	13	48	38	26	13	138	
%	9.4%	34.8%	27.5%	18.8%	9.4%	100.0%	

Ⅲ3Q14 よりよいコストマネジメントのために
サービスの原価企画は必要だとお考えですか？

		非常に 必要とし ている	2	3	4	全く 必要とし ていない	合計
低業績事業者	人数	1	15	12	6	1	35
	%	2.9%	42.9%	34.3%	17.1%	2.9%	100.0%
	人数	7	23	24	3	1	58
中業績事業者	%	12.1%	39.7%	41.4%	5.2%	1.7%	100.0%
	人数	5	20	9			34
高業績事業者	%	14.7%	58.8%	26.5%	.0%	.0%	100.0%
	人数	2	3	3	3		11
未回答	%	18.2%	27.3%	27.3%	27.3%	.0%	100.0%
	人数	15	61	48	12	2	138
合計	%	10.9%	44.2%	34.8%	8.7%	1.4%	100.0%

今後は、上に代表される調査結果をもとに実証的研究の論文発表・学会報告を精力的に行い、近年急務となっているわが国のサービス生産性向上に貢献したい。

参考文献

- ① 岡田幸彦[2008]「サービス組織の原価計算研究の史的展開—活動基準原価計算の受容と展開を中心に—」『会計』第174巻第1号、101-116頁。
- ② 岡田幸彦・荒井耕[2009]「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』第32巻第1号（印刷中）。

5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計2件）

- ① 岡田幸彦・荒井耕、わが国サービス原価管理論の展望、原価計算研究、32/1（印刷中）、2009、査読有
- ② 岡田幸彦、サービス組織の原価計算研究の史的展開—活動基準原価計算の受容と展開を中心に—、会計、174/1、101-116頁、2008、査読無

〔学会発表〕（計3件）

- ① 岡田幸彦・荒井耕、わが国サービス原価管理論の展望、日本原価計算研究会第34回全国大会、2008/09/27、大阪学院大学
- ② 片岡洋人・岡田幸彦、原価計算対象の進化に関する一考察：customer-oriented viewへの重点のシフト、日本会計研究学会第67回大会、2008/09/10、立教大学
- ③ 岡田幸彦、サービス組織の原価計算研究の史的展開—活動基準原価計算の受容と展開を中心に—、日本会計研究学会第66回大会、2007/09/02、松山大学

〔その他〕

その他研究発表（計8件）

- ① 岡田幸彦、わが国の新たな国際競争力としてのサービス原価企画の可能性、イー

グルバス社との産学意見交換会、2009/03/11、イーグルバス社（埼玉県川越市）。

- ② 岩崎惇・岡田幸彦、サービス・イノベーションの1つのかたち—わが国外部監査サービスの生成から—、第4回筑波大学サービス科学フォーラム、2008/11/10、筑波大学秋葉原キャンパス。
- ③ 岡田幸彦・片岡洋人、原価計算対象の進化に関する一考察、第3回横浜国立大学会計研究会、2008/08/06、横浜国立大学。
- ④ 岡田幸彦、原価計算とサービス（続）、日本会計研究学会第3回課題研究委員会、2008/06/21、小樽商科大学大学院札幌サテライトキャンパス。
- ⑤ 岡田幸彦、原価計算とサービス、日本会計研究学会第3回課題研究委員会、2008/05/25、大阪府立大学大学院なんばサテライトキャンパス。
- ⑥ 岡田幸彦、サービス組織の原価計算研究の史的展開—活動基準原価計算の受容と展開を中心に—、第2回横浜国立大学会計研究会、2007/08/02、横浜国立大学。
- ⑦ 岡田幸彦、わが国サービス生産性向上運動とサービス・サイエンス—会計学者はどう貢献するべきか—、専修大学経営研究所研究会、2007/07/11、専修大学。
- ⑧ 岡田幸彦、サービス原価企画の理論的考察、2007年度第1回門田経営会計研究所研究会、2007/06/30、成蹊大学。

その他論文（計2件）

- ① 岡田幸彦・西居豪・中村博之、原価計算の適用領域の拡大—中小企業とサービス組織、わが国における原価計算の導入と発展—文献史的研究—最終報告書、144-154頁、2008、査読無。
- ② 岡田幸彦・荒井耕、わが国サービス原価管理論の展望、学会報告論文（日本原価計算研究会HPにて公開）、1-12頁、2008、査読無。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

岡田 幸彦 (OKADA YUKIHIKO)

筑波大学・大学院システム情報工学研究科・講師

研究者番号：80432053

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者

なし