

平成 30 年 6 月 7 日現在

機関番号：12102

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2014～2017

課題番号：26780247

研究課題名(和文)わが国サービス企業における原価計算・原価管理の成功モデルに関する実証的研究

研究課題名(英文)Empirical analysis about successful implementations of cost accounting and management in Japan's service companies

研究代表者

岡田 幸彦(OKADA, Yukihiro)

筑波大学・システム情報系・准教授

研究者番号：80432053

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,900,000円

研究成果の概要(和文)：わが国サービス企業における原価計算・原価管理の成功モデルを議論するに際し、サービス原価企画だけでなく、会計情報システムを活用する組織能力、更には質の高い事業計画を作成することが重要であることを特定し、関連する基礎的な実証分析を『会計』『会計プロGRESS』『組織科学』等に論文として発表した。

本研究で実施した2016調査によって、原価企画的なサービス開発はこの5年でサービス産業全体に浸透が進んでいるが、一方で二極化が進んだ可能性がある事が明らかとなった。また、原価企画的なサービス開発は競争優位を獲得し易くする訳ではなく、競争劣位を回避する防御効果を有する可能性が2011年調査と同様に示された。

研究成果の概要(英文)：When discussing the successful model of cost accounting and management practices in Japanese service companies, it is important to focus on service target costing, organizational capability to utilize the accounting information system, and high quality business planning.

According to 2016 survey carried out in this research, service target costing has been penetrating throughout the service industries in Japan relative to the past survey in 2011. In addition, the survey shows a possibility again, similar to the past survey in 2011, that service target costing contributes getting the protective effect to avoid competitive disadvantage.

研究分野：会計学

キーワード：会計学 サービス工学 原価計算 原価管理 原価企画

### 1. 研究開始当初の背景

世界的にはサービスの活動基準原価計算・活動基準管理、わが国では原価企画的なサービス開発のように、サービス分野の管理会計・原価計算に関する学術研究がこの20年で蓄積されるようになってきた。

しかし、わが国サービス企業における管理会計・原価計算の成功モデルに関する定量的な実証研究は、未だ不十分であった。特に、原価企画的なサービス開発の意義、そして事業計画(ビジネスモデルやビジネスプランなど)や会計情報システムといった管理会計・原価計算を適切に実践するために欠かせない重要な周辺領域の意義や関係性が不明確であった。

### 2. 研究の目的

本研究は「サービス企業は、原価計算・原価管理をいかにうまく実施すればよいのか?」という基本課題を据え、わが国サービス企業における管理会計・原価計算の成功モデルを実証的に明らかにすることを目的としている。

その際、岡田(2010)「サービス原価企画への役割期待」『會計』で理論的・実証的に整理されたサービス原価企画仮説(収益モデルの設計、顧客の活動の設計、コスト・モデルの設計、サービス組織側の活動の設計)そして研究代表者が科学研究費補助金の支援のもと継続的に実施してきた2008年調査と2011年調査を、本研究の土台とする。

これらを土台としながら、わが国サービス企業における原価計算・原価管理の実態と善し悪しを測るよりよい調査票を作成するとともに、この作成過程で綿密な企業調査・ヒアリングを行うことでわが国ならではの重要な概念や事例を発見することも目指す。

### 3. 研究の方法

初年度(2014年度)は、先行研究の調査、研究代表者のこれまでの実証研究の棚卸し、現地調査・ヒアリングの3点を行う。これらによって、本研究で実施する継続調査の調査票の原案を作成するとともに、わが国サービス分野ならではの重要な概念や事例を発見することを目指す。

2年目以降(2015年度~)は、初年度と同様の活動を継続し、調査票を洗練するとともに、アンケート調査を実施する。そして調査データにもとづく実証分析を進め、当該データを用いた論文だけでなく、その研究過程における発見や関連する実証分析の論文を執筆・公刊する。

本研究で行うアンケート調査は、科学研究費補助金の支援のもと実施された2008年調査と2011年調査の継続調査である。そのため、調査対象は2008年調査と2011年調査と同様にわが国全上場サービス企業とする。そして、継続調査ならではの時間比較ができるよう調査票の基本部分は同一とし、これに新

たな調査項目を付け加えるかたちで調査票を作成する。

### 4. 研究成果

先行研究の調査と現地調査・ヒアリングをするなかで、前述した本研究の基本課題において、会計情報システムを活用する組織能力の重要性と質の高い事業計画を作成する重要性の2点が特に重要であると認識された。なお、ここで事前に想定していなかった発見として、わが国を代表する大規模製造企業であり真っ先に製造業のサービス化を実現した某企業において、理論的には見すごされてきたと考えられる非常に興味深い「超総原価計算」とでも呼ぶべき実務を行っていたことがあげられる。そこで、この発見とその理論的意義を「超総原価計算>総原価計算>全部原価計算>直接原価計算>超直接原価計算」という原価の配賦の範囲の大小の観点から研究論文としてまとめた(雑誌論文)。

先行研究の調査と現地調査・ヒアリングによって重要であると認識した2点のうち、前者については会計情報システムに関する実証研究の文献レビューをまとめた論文を執筆し、会計情報システム研究には少なくとも4つの潮流(AIS/ERPの財務的効果、AIS/ERPのリアルタイム性、AIS/ERPの導入成功要因、AIS/ERPと意思決定支援)があることを指摘した(雑誌論文)。そしてそれらの研究の中で、会計情報システムを活用する組織能力としてダイナミックAISケイパビリティという新たな概念に注目する研究が萌芽していることを知り、この概念がわが国サービス企業において特に重要となると判断した。そこで、ダイナミックAISケイパビリティを構成する3つの要素(会計情報システムの柔軟性、ビジネス・インテリジェンス・システムの活用度、会計担当者のIT知識の高さ)を測定する既存尺度をアンケート調査票に組み込むとともに、わが国サービス企業ではダイナミックAISケイパビリティを高めることで会計情報作成プロセスの質が高まり、これにより会計情報システムを利用する効果が高まり、さらにライバル企業と比較した相対的な収益性が高まる、という因果メカニズムの存在を実証的に示すことができた(雑誌論文)。

後者の質の高い事業計画の重要性については、ビジネスモデルと会計測定との間のあるべき関係に関する議論をわが国における提携型ポイントプログラムにおける収益認識の多様性を基礎として行うとともに(雑誌論文)、既存の公開データ(アメリカのパネル調査であるPSED)を用いて経営者が自信を持って「自身のビジネスの文脈に即している」と言えるビジネスプランを有するに至ることの重要性を実証的に示した(雑誌論文)。ただし、これらの研究成果を基礎とする新たな尺度開発は、本研究で行ったわが国サービス企業のアンケート調査の調査票確

定には間に合わず、わが国サービス企業を想定した定量的実証分析を行うことができなかった。この点は重要な今後の研究課題であり、将来の継続調査においてこれらの研究成果にもとづく尺度開発を反映させ、さらなる実証研究の発展につなげていきたいと考えている。

また、研究代表者のこれまでの実証研究の棚卸しについては、わが国における原価企画的なサービス開発の特徴（効果性のサイエンス、効率性のサイエンス、統合のアート、仮説検証とサービス進化）を取り上げた招待学術論壇を執筆するとともに（雑誌論文）、研究代表者が科学研究費補助金の支援のもと2011年に実施したアンケート調査のデータを用いたサービス原価企画の実態に関する実証的研究を論文として公刊した（雑誌論文）。加えて、同じく2011年調査のデータを用いて、わが国サービス企業では原価計算・原価管理の実施に際して経営理念とコスト意識の組織的な浸透が重要である可能性を実証的に示した論文を執筆した（雑誌論文）。さらに、わが国の「原価計算基準」の今後のあるべき姿について、サービス分野の原価計算・原価管理の観点から提言を行った（雑誌論文）。

さらに、本研究の研究計画に従い、改良された調査票にもとづくわが国サービス企業の原価計算・原価管理に関する継続調査を2016年に実施した。この2016年調査では、同様の2011年調査と比較して、(1)原価企画的なサービス開発はこの5年でサービス産業全体に浸透が進んでいること、(2)サービス原価企画の主要な構成要素（収益モデルの設計、顧客の活動の設計、コスト・モデルの設計、サービス組織側の活動の設計）の度合いの分布は、2011年調査とほぼ同一であったこと、(3)原価企画的なサービス開発は競争優位を獲得しやすくするわけではなく、競争劣位を回避する防御効果を有する可能性が2011年調査と同様に示されたこと、という3点の主要な発見があった。

(1)については、雑誌論文に従った本研究の仮定のもとでは、2016年調査において原価企画であるサービス企業は58社（28.2%）であり、2011年調査における22社（15.4%）と比較すると、この5年で12.8%ポイントの増加が見られたことになる。一方で、2016年調査における原価企画でないサービス企業は38社（18.4%）であり、2011年調査における25社（17.5%）と比較して、この5年で大きな差異は見られない。以上のことは、この5年でわが国サービス企業全体としての管理水準が高まった可能性を示す一方、18%程度のサービス企業はこの5年で変わらず原価企画でない状態を維持している、という二極化が進んだ可能性が示唆される。

(2)については、「収益モデル設計の度合い」、「顧客活動設計の度合い」、「コスト・モ

デル設計の度合い」、「サービス提供活動設計の度合い」の全てについて、原価企画であるサービス企業の方が明らかに高水準の設計活動を行っていた。つまり、原価企画であるサービス企業こそが岡田(2010)「サービス原価企画への役割期待」『會計』が発見した原価企画的なサービス開発活動を綿密に行い、原価企画でないサービス企業はそれとは異なるサービス開発活動を行っている蓋然性が高いのである。特に興味深いのは、「収益モデル設計の度合い」と「コスト・モデル設計の度合い」である。これらについて、2011年調査では原価企画的なサービス企業の95.5%が高水準であったが、2016年調査においても94.8%の原価企画的なサービス企業が同様に高水準の設計活動を行っていた。5年の時を経て同じく観察されたこの現象は、製造業の原価企画はコスト面に注力をするが、サービス原価企画ではコスト面だけでなく収益面をも同時に作り込まなければならないという、サービス原価企画ならではの特徴を示す強い証拠であると考えられる。そして、収益モデルの作り込みを実現するためには、期待する顧客の活動プロセスを詳細に設計する開発過程が必要とされるものと考えられる。

(3)については、2016年調査においても原価企画であるサービス企業の方が「相対的収益性」が低くない傾向が見られた。つまり、2011年調査と2016年調査の2回にわたり、サービス原価企画には競争劣位を回避する防御効果がある可能性が示されたのである。なぜサービス原価企画には競争劣位を回避する防御効果があるのであろうか。サービス・ブループリンティング研究の史的展開に習うと、サービスは顧客とサービス提供者の協働による活動プロセスとして設計可能である場合が多い。この活動プロセスの設計の際に収益モデルとコスト・モデルをも同時に作り込むことで、実際に当該サービスを提供するオペレーション段階で期待する利益水準の実現がより確実になるものと考えられる。さらに、サービス・ブループリンティングにおける標準時間と公差の発想から、コストがかかりすぎてしまい採算が取れない状況を回避する、もしくはもし万一その状況が生じたとしてもいち早く察知し改善する、といったサービス経営上の守備力を向上させる効果が発揮されているものと思われる。

以上の調査研究の結果は、雑誌論文として公刊した。この他にも、現在、2016年調査のデータを用いた実証分析を進めており、2018年9月の日本原価計算研究会などで発表予定である。

本研究における一連の研究成果は、新たな日本式の管理会計として世界に伝播する可能性を秘めている原価企画的なサービス開発の基盤研究として、英語圏にはない固有の蓄積と発展を遂げてきた。また、無形性が高いサービス分野だからこそ有形化や形式化

を適切に行うことがサービス企業の管理会計・原価計算において重要そうである可能性が、事業計画や会計情報システム等を取り上げた一連の実証分析の結果から暗示される。これらの研究のさらなる発展が、日本ならではの会計学の確立につながるものと研究代表者は考えている。

#### 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計10件)

山矢 和輝、生方 裕一、岡田 幸彦、わが国サービス産業における会計情報システムの効果を高める組織能力の研究、会計プロGRESS、査読有、2018、近刊  
森光 高大、片岡 洋人、岡田 幸彦、超総原価計算の発見とその理論的意義、原価計算研究、査読有、2018、近刊  
岡田 幸彦、「原価計算基準」とサービス業、企業会計別冊、査読無(招待)、2018、近刊  
岡田 幸彦、生方 裕一、サービス原価企画の実態分析の追試、会計、査読無(招待)、191(6)、2017、67-78  
大江 秋津、岩井 良和、岡田 幸彦、新興企業における実態に即したビジネスプランと黒字化との関係の実証研究、組織科学、査読有、49(2)、2015、66-78  
岡田 幸彦、中村 亮介、大雄 智、ビジネスモデルと会計処理：提携型ポイントプログラムの事例から、会計、査読無(招待)、188(4)、2015、496-507  
岡田 幸彦、尻無濱 芳崇、サービス企業におけるコスト意識と採算性の実証分析、企業会計、査読無(招待)、67(9)、2015、1271-1278  
山矢 和輝、岡田 幸彦、実証的な AIS 研究の潮流と将来の発展方向：IJAIS を中心に、産業経理、査読無(招待)、75(2)、2015、79-89  
岡田 幸彦、堀 智博、サービス原価企画の実態分析、会計、査読無(招待)、185(6)、2014、802-814  
岡田 幸彦、サービス学のサイエンスとアート、サービソロジー、査読無(招待)、1(3)、2014、16-19

〔学会発表〕(計3件)

山矢 和輝、岡田 幸彦、わが国サービス産業における会計情報システムが会計プロセスと企業パフォーマンスに与える影響 会計情報システムの類型による比較、日本会計研究学会第 76 回全国大会、2017  
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、2017  
岡田幸彦、田口 莊輔、大江 秋津、創業過程における会計機能の役割に関する基礎的分析、日本会計研究学会、2016

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕  
出願状況(計0件)  
取得状況(計0件)

〔その他〕 なし

#### 6. 研究組織

(1)研究代表者

岡田 幸彦 (OKADA, Yukihiko)  
筑波大学・システム情報系・准教授  
研究者番号：80432053