

サービス産業における原価企画の留意点

－ ホテル婚礼宴会部門の事例を中心として－

田坂公*
tasaka_kou@kurume-u.ac.jp

<目次>

- | | |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| 1. はじめに | 3.2 Aホテル婚礼・サービス商品のライフサイクル・プロセス |
| 2. 研究のフレームワーク | 3.3 サービス原価企画の適用状況 |
| 2.1 サービス業の定義 | 3.4 製造業との相違点 |
| 2.2 サービス業の原価企画の定義 | 4. サービス業への原価企画適用のインプリケーション |
| 3. Aホテル婚礼宴会部門におけるサービス原価企画の適用状況と評価 | 5. おわりに |
| 3.1 Aホテルの概況と婚礼宴会部門 | |

主題語: 原価企画(Target Costing)、サービス業(Service Industry)、戦略的コストマネジメント(Strategic Cost Management)、サービス原価企画(Service-Target Costing)、生産と消費の同時性(Simultaneity)、婚礼宴会部門(Wedding Banquet Department)、ABC(Activity-Based Costing)

1. はじめに

日本の実質国内生産(GDP)を産業別にみると、サービス産業全般(以下、サービス業)を示す第3次産業は、高度経済成長期末期の1970年に全体の約半分であったが、2013年には約7割を占めるに至っている(日経ヴェリタス、2015)¹⁾。サービス業の重要性はより高まりつつあるが、その生産性は欧米に比べて大きく見劣りしており、その伸び率も製造業に比べると、総じて鈍い(前掲、2015)。こうしたサービス業の状況は、日本の国際的競争力の低下にもつながりかねない。競争優位の基盤を築いていくための方策のひとつは、サービス産業に属するすべての企業が高品質のサービスを低コストで提供して利益を確保する、いわば戦略的コスト・マネジメント²⁾を実施していくことである。とはいえ、サービス業の戦

* 久留米大学 商学部商学科 教授

1) 総就業人口に占めるサービス業の割合は8割近くである(日経ヴェリタス、2015)。

略的コスト・マネジメント研究は、製造業に比べ相対的に遅れていた(伊藤、2012)。こうした状況を踏まえた上で、サービス業に対して戦略的コスト・マネジメントの技法である原価企画を適用していく考え方が高まってきた。

原価企画研究におけるこれまでの対象は製造業、とりわけ自動車産業を中心とした加工組立型産業への適用が大多数を占めていた。原価企画をサービス業に適用しようという研究はきわめて少なかったが、ここ数年で、管理会計でサービス業に対して原価企画を適用していこうという研究が萌芽してきている(庵谷、2009；谷守、2009；荒井、2010、2011；岡田、2010；田坂、2010、2012；妹尾・福島、2012；吉田・福島・妹尾、2012；Yazdifar and Askarany、2012；山本、2012；谷守・田坂、2013；岡田・堀、2014)。とはいえ、サービス業における原価企画の利用がなされ始めたとしても、その効果として、実施レベルがどれほどの段階に達しているかについては、まだ十分に解明された段階ではない³⁾。

サービス産業ではABC(Activity-Based Costing；活動基準原価計算)による原価管理が行われてきた事例がすでに確認されている⁴⁾が、サービスの企画段階からの活動ベースの革新的な原価管理を実行することで、戦略的コスト・マネジメントを実現することが期待できる。その意味で、サービス業でも原価企画を適用する意義がある。

本研究の目的は、ホテル業、とくに婚礼宴会部門での原価企画の実施状況をもとにして、サービス業に原価企画を適用するインプリケーションを提言することにある。サービス業への適用事例が不足しているために、実証研究は馴染まず、本研究の研究方法として、インタビューによる仮説探索型の調査を採用した。現状を改善していくためには、原価企画が、サービス業においても効果的なツールであることを、小さな事例であっても1つずつ積み重ねていくことが肝要である。具体的には、第2節では、研究のフレームワークとして、サービス業、原価企画およびサービス業の戦略的コスト・マネジメントの定義について述べる。次に第3節では、Aホテル⁵⁾の婚礼宴会部門におけるサービス原価企画の適

2) 本稿で用いる「戦略的コスト・マネジメント」という用語は、原価管理、戦略的原価管理といった用語を総称した広義の原価管理を意味している。なお、伊藤(2012)は「原価管理」と用いていたことを付記しておく。

3) Yazdifar and Askarany(2012)によれば、オーストラリア、ニュージーランド、英国の企業の質問調査では、サービス業でも製造業と同程度に原価企画が実施されているものの、原価企画の実施レベルは低いとしている。

4) 櫻井(1998)および谷守(2007a、2007b、2007c)などを参照されたい。

5) 実名を公表できないが、Aホテル婚礼宴会部門におけるホテル業従事者へのインタビュー(2012年4月8日、7月1日、9月2日、10月28日、11月3日、11月4日、2015年1月21日)を行った。なお、インタビューに応じていただいたのは、運営管理部(経理・購買)課長(勤続30年)およびブライダル営業担当者(勤続4年)である。この場を借りてお礼と感謝を申し上げたい。

用状況を説明し評価する。Aホテルの原価企画実施状況に基づき、第4節では、サービス業への原価企画適用のインプリケーションについて述べる。最後に本研究をまとめる。

2. 研究のフレームワーク

サービス業が管理会計の分野で議論され始めたのは1990年代以降である。その上、サービス業の特性により、これまでサービス業に原価企画を適用するという考え方が生まれにくかった。しかし、一定の要件を満たすことができればサービス業でも原価企画を適用できると本研究では考えている。本節では、まずサービス業の定義について述べる。次に原価企画の定義と戦略的コスト・マネジメントについて検討する。続いてサービス業に原価企画を適用する要件を考察する。なお、これらの点は、谷守・田坂(2013)において述べているが、本研究では再整理してみる。

2.1 サービス業の定義

Kotler and Keller(2006)によれば、サービスとは、次の3つからなる。

- ① 一方が他方に対して提供する行為や行動で、本質的に無形で何の所有権ももたらさないものである。
- ② サービスの生産には有形製品が関わる場合もあれば、関わらない場合もある。
- ③ 製造業者、流通業者、小売業者は付加価値をつけたサービスを提供できることもできるし、単に優れた顧客サービスで差別化も図ることができる。

これらの内容から、Kotlerらは、あらゆるサービスを想定しないでサービスを定義していることがわかる。少なくとも、サービスの提供によってお金が動いている部隊が中心として、サービスを限定的に捉えている。つまり直接部門がサービス提供部門であり、支援部門である間接部門はサービスの定義から除いていると推測できる。

原価企画とサービス業の関係を考える場合、特定のサービス業またはサービス群に限定して議論される傾向がある(庵谷、2009；荒井、2010；田坂、2010；谷守・田坂、2013)。さらにいえば、サービス業の定義が十分に議論されていなかったために、サービス業に原価企画適用研究を結びつけることが容易ではなかった。そこで、原価企画の適用を検討する

にあたっては、まずサービス業の定義を行っておく必要がある。

サービス業は、本質的には形のない財を取り扱う産業である(経済産業省編、2007、22頁; Kotler and Keller、2006、p.402)⁶⁾。Vermeulen (2004)によれば、製造業とサービス業の違いを①無形性(intangibility; 実体がなく無形である)⁷⁾、②同時性(simultaneity; 生産と消費が同時に行われる点)、③多様性(heterogeneity; 顧客の価値が不均一である点)、④在庫不可能性(perishability; 在庫として保存できない点)の4点に整理している⁸⁾。

本研究でも基本的にこの主張に従うこととする。すなわち、本研究でのサービス業とは「サービスを商品として扱っている業態であり、無形性、生産と消費の同時性、顧客価値の多様性および在庫不可能性という性質を有する産業」と定義する。

2.2 サービス業の原価企画の定義

本研究では、製造業の原価企画の定義を援用⁹⁾して、サービス業の原価企画(以下、サービス原価企画と略す)を「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」と定義する。ただし、製造業の戦略的コスト・マネジメント活動は、新製品の企画・設計段階での原価企画だけでなく製品ライフサイクルを通じての原価維持や原価改善までを含む。そこで、サービス業の戦略的コスト・マネジメント活動とは「新サービスの原価企画から、サービスのライフサイクルを通じて行われる原価維持や原価改善までを含む戦略的原価低減活動」とする。

製造業であろうと、サービス業であろうと、原価企画を効果的に遂行するためには、次の5つの要件が満たされるべきである¹⁰⁾。

-
- 6) サービス産業とは、広義にはいわゆる三次産業を指すことがあり、この場合には、一次、二次産業以外の非常に幅広い業種を含む(経済産業省編、2007)。一方、対個人・対事業所サービス等といった狭義のサービス産業を指してサービス産業と呼び、これを政策対策とすることも多い(前掲、2007)。
 - 7) 原文は「intangibility」である。なおインタンジブルズを管理会計の視点から研究したものに櫻井(2011)がある。
 - 8) 当該4点は、Kotlerら(2006)がサービスの特性として4点(無形性、不可分性、変動性、消滅性)を指摘している点とほぼ同じである。なお、Vermeulen(2004)は、製造業をベースとした研究を金融業にも適用することを主張している。
 - 9) 製造業の原価企画の定義についての詳細は田坂(2012)を参照されたい。なお、本稿では、櫻井(2012、p.293)の「新製品の企画・設計段階を中心に、技術、生産、販売、購買、経理など企業の関連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」を援用した。
 - 10) 櫻井(2012、pp.291-327)を参照している。なお、櫻井(前掲)は、①VE検討、②企画・設計など源流管理、③市場志向、④戦略的コスト・マネジメントなどの4つを原価企画の特徴としてあげている。

- ① 源流管理が重視されること(生産およびサービスの上流での基本設計、詳細設計の段階を重視して、生産準備、量産という生産のプロセスにつながる)
- ② 戦略性があること(外部の競争環境や顧客のニーズを勘案して戦略的な経営計画の策定ができる)
- ③ 市場志向性があること(マーケットイン¹¹⁾)のアプローチであり、市場の状況から予定販売価格を決定し、次いで目標利益との関係から許容原価が導かれ、一方、技術者(またはサービス提供者)の現状見積り(成行原価)を基礎に原価低減活動を行い、許容原価との摺り合わせから目標原価が導かれる)
- ④ 原価低減活動であること(計画段階で原価管理を実施することで、それだけ経営構造を変革する余地が高く、そのプログラムは極めて戦略的である。つまり、戦略的コスト・マネジメントのプロセスに当たる)
- ⑤ 原価低減のためのツールがあること(製造業の場合ではVE¹²⁾が用いられるが、サービス業は製造業のそれに比べると観念的な内容に修正されなければならない¹³⁾。)

これらの要件を満たしていれば、サービス業であっても原価企画を遂行できる土台があると考ええる。

3. Aホテル婚礼宴会部門におけるサービス原価企画の適用状況と評価

上述したように、本研究でのサービス業の定義、サービス原価企画の定義、サービス業の戦略的コスト・マネジメント活動および原価企画の適用要件を整理検討した。本節では、Aホテルの概況を説明した上で、Aホテル婚礼宴会部門でのサービス原価企画の適用状

11) マーケットイン(market in, market oriented)は市場志向ニーズを優先し、顧客の視点で製品または商品の企画・開発を行い、提供していくことをいう。プロダクトアウト(product out, product oriented)の対義語であり、「顧客が望むものを作る」「売れるものだけを作り、提供する」方法を指す。

12) VEはValue Engineeringの略語である。VEとは、「最低の総コストで、必要な機能を確実にするために、組織的に、製品、またはサービスの機能の研究を行う方法」(日本バリュー・エンジニアリング協会、1992)のことである。製造業における原価企画においては、原価低減のための主要なツールとして活用されている。

13) サービス業では、原則として在庫がなく、無形の財を用いるためである。それゆえ、通常の価値工学的なVEは困難である。しかし、形を変えたサービスVEの例として、紳士服チェーンの搬送方法の変更によるコスト削減の成功例がある(櫻井、2012、p.311)。

況を検討し、評価を行う。

3.1 Aホテルの概況と婚礼宴会部門

Aホテルは、宿泊・飲料・宴会を提供するシティホテルであり、日本有数のホテルチェーンのひとつである。Aホテルは客室、レストラン、婚礼(ウェディング)、宴会・会議といった設備を総合的に有しており、多様なサービスを顧客に提供できる中堅ホテルである。

一般に、ホテル業のコアな部門は宿泊(客室)部門である。宿泊部門の業務には客室管理、フロントサービス等があるが、宿泊部門の原価は、客室の減価償却費やフロント従業員等の割合が高いため、固定費の割合が変動費よりも高い(庵谷、2009)。そこで、客室部門の企画・設計段階で原価低減の機会があり、原価企画が機能する余地がある。他方、婚礼宴会部門では、人件費を除けば、食材や飲料といった材料費が計上される分、変動費率が高い(前掲、2009)。また、レストランや婚礼・宴会ではコース料理ごとに目標売価と目標原価が設定でき、顧客のニーズに合わせて料理や演出の質を高めつつ、コストを作り込んでいくこともできる(前掲、2009)。こうした点を踏まえると、宿泊部門および婚礼宴会部門ともに、サービスの企画・設計段階から原価企画によって原価低減に取り組むことは可能であるが、とくに変動費率の割合が高い婚礼宴会部門は、原価低減の効果を発揮しやすいといえる¹⁴⁾。そこで本研究では、Aホテルの婚礼宴会部門での原価企画活動の取り組みに着目し、ホテル業従事者に実際にインタビューする形式で研究と検討を行った。

3.2 婚礼・サービス商品のライフサイクル・プロセス

本研究におけるAホテルでの婚礼・サービス商品のライフサイクル・プロセスは図表1のように説明できる。第1段階は、サービスの調査・企画段階であり、婚礼・サービスの市場調査と基本構想段階である。これは製造業の「基本設計」段階に該当する。

第2段階は、サービスの設計・開発段階であり、婚礼・サービスの設計・開発である。こ

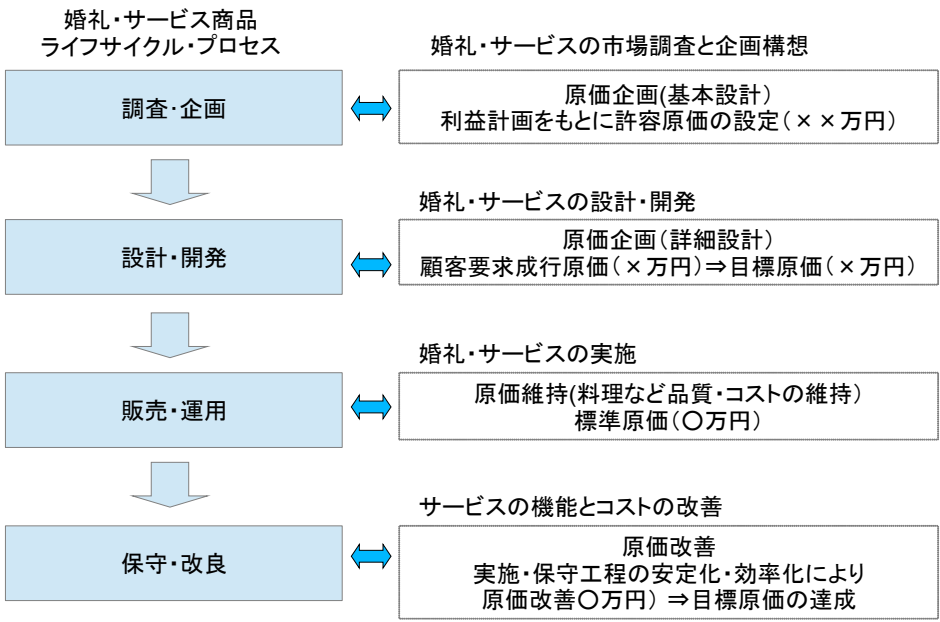
14) 製造業でも、ますます自動化が進み、固定費の割合が大きくなっているが、直接材料費(変動費)が主要な原価要素であることに変わりはない(廣本・挽、2015、p.53)。ホテルの婚礼宴会部門は、変動費率が高いため、製造業に類似する点があり、その点で原価企画を適用しやすいのではないかという期待があるという意味である。

れは製造業の「詳細設計」段階に該当している。この段階で、目標原価が決定する。第2段階までが、主として、サービス業の原価企画活動といえる。

第3段階は、サービスの販売・運用段階であり、製造業では、量産段階ないし原価維持活動である。目標原価の維持が肝要である。

第4段階は、サービスの機能とコストの改善段階であり、製造業では原価改善活動に相当する。サービスの実施・保守工程の効率化によって、原価改善が図られ、目標原価が最終的に達成されることを目指す。第1段階から第4段階までが、サービス業の戦略的コスト・マネジメント活動である。

図表1 婚礼・サービス商品のライフサイクル・プロセス



出所：インタビューに基づき筆者が作成

3.3 サービス原価企画の適用状況

本研究の目的は、Aホテル・婚礼宴会部門において、結婚式の申し込みから実際の婚礼が
挙行される日までのプロセスにおいて、ウェディングプランの見積書の作成と修正・実施
プロセスが、まさにサービス原価企画に該当する点を確認することにある。本節では、Aホ

テル・婚礼宴会部門での活動がサービス原価企画に該当していることを明らかにする。

ホテル婚礼宴会部門の新商品サービスの開発事例を検討するにあたり、先に掲げた原価企画適用の要件である①源流管理、②戦略性、③市場志向性(マーケットイン)、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、の5点から検証してみる。

(1) 源流管理

まず、婚礼という商品サービスを、申込・調査・企画段階から顧客の予算に基づいて、原価を作り込んでいる。この点で「源流管理」が行われている。Aホテルにおいても、この段階で他のライバル業者との状況(近隣のホテルウェディング等)は分析済みである。

(2) 戦略性

次に、商品サービスも、他のホテルのウェディングプラン状況やホテル格付等に応じた外部の競争環境や顧客のニーズを勘案して、戦略的な経営計画の策定が行われているという意味で「戦略性」が具備されていなければならない。Aホテルの場合、JRの基幹駅からきわめて近い距離であるという立地の良さは他のホテルよりも有利である。また、他のホテル群に比べて料理の質に力を入れており、この点は顧客がAホテルを選択する1つの要因になっているようである。これらはAホテルの「戦略」である。

(3) 市場志向性(マーケットイン)

また、市況から予定販売価格を決定し、次いで目標利益との関係から許容原価が導かれる。一方、顧客の予算に応じたサービス提供者(婚礼部門)の現状見積り原価(成行原価)を基礎に原価低減活動を行い、許容原価と成行原価との摺り合わせから目標原価が導かれているので、「市場志向性」(マーケットイン)がある。例えば、Aホテル婚礼宴会部門は、ライバルとなる近隣ホテル群の販売価格を考慮し、ある程度パターン化してウェディングプランの販売価格を設定する。基本的には顧客を誘導し、そのプランをおおむね契約条件に入れてもらった上で、目標利益を確保できるよう、顧客のリクエストに応じて原価を積上げていく。

(4) 原価低減活動

さらに、商品サービスは、ライバル業者に顧客を奪われないよう、さまざまな特典・サービスを用意しているが、景気や流行に左右されやすい面も強いウェディング業界において、企画・開発段階で原価管理を実施するにあたっては、それだけ経営構造を変革する

余地が高く、その開発プログラムは極めて戦略的である。つまり、戦略的コスト・マネジメントとしての「原価低減活動」である。例えば、Aホテル婚礼宴会部門では、配膳スタッフなどの人材は、原則としてアウトソーシングしている。これにより、人件費を固定費ではなく、変動費化することができるため、柔軟な原価低減を行うことができる体制ができていた。

(5) 原価低減ツールの存在

ウェディングにおいては、予算に縛られすぎて顧客の夢や希望を壊してしまつては台無しになりかねない側面もあり、反面、顧客に断念してもらわないと予算内でのプランが組めないという、どんなカップルも必ずといってよいほど遭遇するジレンマがある。そこで、サービス提供者(婚礼宴会部門)は、料理プランを予定よりグレードアップした場合は、メインテーブル装花や卓上装花などの予算(複数の段階別価格からの選択)の見直しを図るといった原価低減方法がよくなされる。さらに、ウェディングケーキ入刀、ドライアイスの使用の有無等、詳細な部分において予算の積み上げを見直していき、顧客目線で修正を加えていく。すなわち、結婚式の儀式1つ1つは、機能の集合体である。その機能の1つ1つを追加したり、削ったりすることできる点に自由度がある。さらに、その機能の中に、ランクを設定できる。例えば、卓上装花であれば、Aランク、Bランク、Cランクと機能レベルの変更が可能である。機能とコストのバランスを考えながら顧客価値(満足度)をとらえている。これは、形を変えたVEがツールとして適用されていると解釈してよい。

以上より、ホテル婚礼宴会部門の新商品サービスの開発事例を検討するにあたり、①源流管理、②戦略性、③市場志向性、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、の5点を満たしていると考えられる。本研究での事例は、サービス業への原価企画適用が行われている重要な事例研究であることが明らかとなった。

3.4 製造業との相違点

他方、ホテル婚礼宴会部門の商品サービスへの原価企画適用については、製造業への適用と異なる特徴が4点ある。第1に、商品・サービスの生産と消費までの期間の長さが明らかに異なる。婚礼宴会部門での商品サービスは、顧客の申込から実施日までの日数は、長くても約1年間、短い場合は1ヶ月という飛び込みもあるという。製造業への適用と比べると、商品ライフサイクルプランの実行プロセスがどうしても短くなるし、不規則でもあ

る。とりわけ、生産と消費が同時であるということは、顧客が来店しなければ付加価値はゼロである(森川、2014)。人数プランなど形式・規模も多様化する。その意味で、利益の作り込みが十分確保できる商品プランもあれば、そうでもないプランもありうる。年間を通じて、いかに多くの顧客を呼び込み、稼働率を高めることが、利益創出の鍵となろう。

第2に、ウェディングプラン・コンテンツの開発において、結果的に当該コンテンツ開発における原価企画では、顧客が契約し消費する商品全体の予算のなかで、原価の低減や改善が図られることになる。製造業など一般的な原価企画では通常は「個別商品」ごとに原価企画が行われることが多いことに対して、サービス業であるホテル婚礼宴会部門の商品においては基本的に「顧客単位」で原価企画が行われることになる。これは、谷守・田坂(2013)でも指摘した点である。

第3に、ホテル業の経営陣や現場の担当者は原価企画を明確に意識して行っている訳ではない。今回調査対象としたAホテルでは商品サービスや顧客の単位で原価を算定している。ただし、インタビューの結果、企画担当者は「原価企画」の言葉を聞いたことがなく、当然その意味を知らないことが分かった¹⁵⁾。とはいえ、リーマンショック(2008)後のホテル業では厳しい環境のなかで、利益計画の達成には目標原価がほぼ必達目標とされていた。目標原価を企画段階で低減させるため、実務上の必要性から原価企画と同様の活動を行っていたという見方もできる。

第4に、製造業の原価企画は財が有形であることから、求められる原価低減の的が絞りやすい。一方、サービス業のそれは、財が無形であるため、求められる原価低減の範囲が製造業のそれより広範であり、的が絞りにくいといえる。例えば、ホテル業界では、金額には反映されにくい無形の「おもてなし」が顧客の心証形成に影響を及ぼすことがあるが、原価との関係は容易ではない。

4. サービス原価企画適用へのインプリケーション

Aホテルの原価企画実施状況をもとに、サービス原価企画適用へのインプリケーションをまとめると次の4点になる。

15) 吉田ら(2015)によれば、原価企画の利用率は、製造業で82.3%であるが、非製造業においても46.6%の普及がみられたという。

第1に、ホテル婚礼宴会部門の商品サービスの企画・開発・運用・保守の段階において「原価企画および原価改善の効果があつた」ことを明らかにした。そのことからサービス業にもAホテル婚礼宴会部門のように部門別計算が可能な場合、原価企画が適用できないわけではなく、むしろ適用すべきである。

第2に、サービス業では間接費の割合が高く、サービス原価企画の実行可能性を高めるためには間接費のための原価計算が重要になる。サービス業、とくに銀行業ではABC(活動基準原価計算)が適用されることが多いが、サービス業の原価企画ではとくにABCと共存または併用の必要性¹⁶⁾があるのではないだろうか。一方、製造業の原価企画の場合、原価管理目的が重視されているため、目標原価の設定は直接費が中心であり、サービス部門である間接費は目標原価に操業度基準で配賦している企業も多い¹⁷⁾。それゆえ、サービス業に原価企画が適用できるのであれば、目標原価の精度の観点で、製造業の原価企画へも新しい可能性を提言できる期待があり、原価企画の新展開の側面があることを提言したい。

第3に、製造業など一般的な原価企画では通常は「個別商品」ごとに原価企画が行われることが多いが、サービス原価企画は「顧客単位」での原価企画になる可能性が高い。本研究で紹介したホテル婚礼宴会部門や谷守・田坂(2013)でも指摘した銀行業の金融商品コンテンツにおいては顧客の単位で原価企画が行われていた。サービス業は無形のサービスを扱うことで顧客の満足度を高めるビジネスであるため、サービス業の原価企画は商品やサービスの単位で行われても、原価維持や原価改善の段階では顧客総合採算の観点で原価改善活動が行われていると推察される。ただし、この点がサービス業一般にいえることかどうかについては、今後の検討課題としたい。

第4に、サービス業は生産と消費の同時性が存在するため、製造業のように原価企画活動、原価維持活動および原価改善活動といったフェーズを明確に区分することが容易ではない。むしろ、これらのフェーズが一体となったサービスと向き合っており、これをサービス業の戦略的コスト・マネジメントの特徴としてとらえることが肝要である。

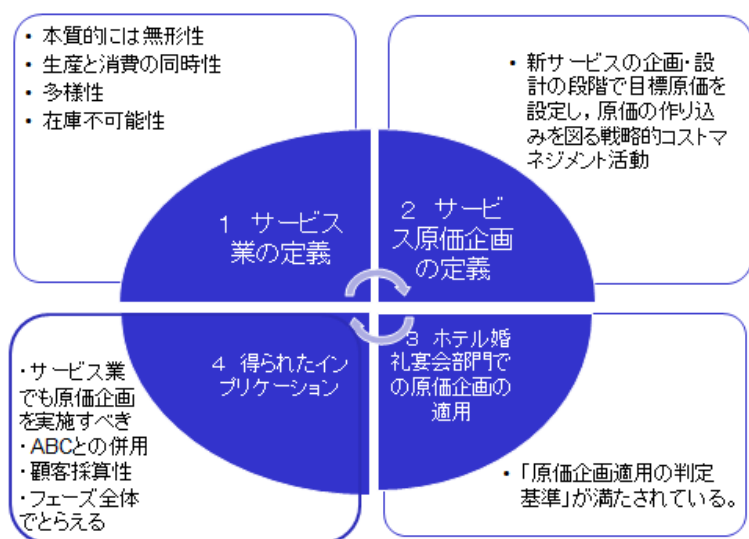
16) 製造業における原価企画とABCの統合については田坂(2008、pp.75-104)を参照されたい。

17) 目標原価設定時には間接費も含めるが、目標原価低減活動時にはVEが適用されてきた。設計段階のVEは直接費の原価低減ツールであり、その意味で間接費を含めない企業もある。

5. おわりに

本研究の目的は、ホテル業、とくに婚礼宴会部門での原価企画の実施状況を明らかにして、サービス業に原価企画を適用するインプリケーションを提言することであった。議論をまとめたのが図表2である。

図表2 サービス原価企画の特徴



出典：筆者作成

第1に、サービス業の特徴を①本質的には無形、②生産と消費の同時性、③多様性、④在庫不可能生とした。第2に、サービス原価企画を「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」と定義した。さらに、原価企画適用の要件を、①源流管理、②戦略性、③市場志向性、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、の5点に整理した。その結果、ホテル婚礼宴会部門では、原価企画が適用されていることが明らかとなった。サービス業では、①原価企画を知らない企業がまだ少なくないが、むしろ実施すべきであること、②ABCとの併用も検討すべきであること、③「顧客採算性」という考え方に特徴があること、④原価企画だけでなく原価維持および原価企画の全体のフェーズでとらえていくことを提言した。

サービス業は、生産性を高めることが求められている。この困難な命題に対して、管理

会計が貢献できるとするならば、サービスに携わるすべての企業が、戦略的コスト・マネジメントの考え方を理解し、サービス原価企画を実施することが1つの方策である。本研究の主張はこの点にある。

最後に、サービス業におけるABCと原価企画の併用の可能性と期待について触れておこう。ABCは顧客中心主義の原価計算システムである(廣本・挽、2015)。ABCは伝統的な原価計算と違って、部門ではなく、活動別の原価集計に基づいて製品原価ないしサービスの原価を計算する。現代のサービス業に従事する企業は、顧客が臨む多種多様なサービスを弾力的かつ効率的に生産販売しなければならない。上述した先行研究¹⁸⁾によれば、銀行業におけるサービス業では、こうした顧客ニーズに応じてサービスの原価を柔軟に算定していくことが求められるが、ABCはこれを可能にすることができる。

ホテル業界でも、原価発生額を個々の活動に結びつけて測定・記録することが工夫次第で可能であるならば、ABCが適用できる。他方、本研究では、ホテルにおける婚礼宴会部門に議論を限定はしたが、原価企画が適用できることが明らかとなった。原価企画とABCを併用した議論は、婚礼宴会部門だけでなく、ホテル全部門への適用可能性の期待がある。ただし、この点は調査だけでなく指導および普及が必要であり、今後の検討課題としたい。

本研究が、日本だけでなく韓国においても、今後のサービス業での原価企画研究の視座ないしは方向性の一端を示すことができれば幸甚である。

【謝辞】

本研究は、韓国日本近代学会第29回国際学術大会(2014年5月17日。於：東明大 schools)で報告した内容に加筆・修正を行ったものである。報告の際は、韓 基早先生(東義大 schools)に貴重なコメントを、さらに、匿名のレフリーの先生方2名には、丁寧なご指導を頂戴した。この場をお借りして感謝申し上げます。

【参考文献】

- 荒井 耕(2010)「日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス原価企画の登場—その特質と支援ツール・仕組みの現状—」『原価計算研究』Vol.34 No.1、pp.56-65
 _____(2011)『医療サービス価値企画—診療プロトコルによる費用対効果の追求』中央経済社、pp.63-66

18) (脚注4)を参照されたい。

- 伊藤嘉博(2012)「サービス・エンジニアリングの革新性とその実践的アプローチの検討」『企業会計』Vol.64 No.12、pp.28-38
- 庵谷治男(2009)「サービス業におけるコスト・マネジメントの限界と原価企画の適用可能性」『商学研究紀要』68、pp.207-218
- 岡田幸彦(2010)「サービス原価企画への役割期待—わが国サービス分野のための研究教育に求められる新たな知の体系の構築に向けて—」『會計』第177巻 1月号、pp.63-78
- 岡田幸彦・堀 智博「サービス原価企画の実態分析」『會計』第185巻 第6号、pp.82-94
- 岡本清・尾畑裕・廣本敏郎・挽文子(2008)『管理会計 第二版』中央経済社
- 経済産業省編(2007)『サービス産業におけるイノベーションと生産性向上に向けて』財団法人経済産業調査会、pp.2-11
- 櫻井通晴(1998)『新版 間接費の管理』中央経済社
- _____(2006)『ソフトウェア管理会計—IT戦略マネジメントの構築 第2版』白桃書房
- _____(2011)『コーポレート・レピュテーションの測定と管理』同文館出版
- 櫻井通晴(2012)『管理会計第5版』同文館出版
- 佐藤秀典・藤本隆宏(2006)「金融業への「ものづくり論」的アプローチに関する試論」東京大学21世紀COEものづくり経営研究センター、MMRC Discussin Paper No.91
- 妹尾剛好・福島一矩(2012)「日本企業における原価企画の探索的研究—製造業と比較したサービス業の実態—」『原価計算研究』Vol.36 No.1、pp.45-55
- 田坂 公(2008)『欧米とわが国の原価企画研究』専修大学出版局。
- _____(2010)「原価企画の新展開と課題—サービス業への適用可能性—」『商学研究(久留米大学)』第16巻 第2号、pp.49-69
- _____(2012)「サービス業における戦略的コスト・マネジメント—原価企画の本質からの考察—」『商学研究(久留米大学)』第17巻 第3・4合併号、pp.61-87
- 田中雅康・原田昇(2011)『エンジニアのための原価の知識とその活用』丸善出版社、pp.99-100
- 谷守正行(2007a)「銀行ABCの実態と課題」『原価計算研究』Vol.31 No.2、pp.34-43
- _____(2007b)「銀行管理会計に対するリスク管理の影響」『會計』第172巻 第3号
- _____(2007c)『銀行管理会計』同文館出版
- 谷守正行編著(2009)『金融機関のための管理会計マネジメント—IFRSとバーゼルⅡの動向を踏まえて—』同文館出版
- 谷守正行・田坂 公(2013)「銀行業への原価企画適用の事例研究—サービス業における原価企画の進展—」『産業経理』Vol.73 No.3、pp.66-76
- 日本バリュー・エンジニアリング協会(1992)『VE用語の手引—VE Terminology—』『日経ヴェリタス』(2015年2月8日号)
- 森川正之(2014)『サービス産業の生産性分析—マイクロデータによる実証—』日本評論社
- 廣本敏郎・挽文子(2015)『原価計算論』第3版 中央経済社
- 山本浩二(2012)「サービス評価因子と新サービスのための顧客ニーズの取り込み—VEの観点からのアプローチ」『企業会計』Vol.64 No.12、pp.73-81
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好(2012)『日本の管理会計の探求』中央経済社、pp.80-82
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘(2015)「製造業と非製造業との比較：原価管理編」『企業会計』Vol.67 No.2、pp.122-127
- Kotler, P. and K. L. Keller(2006) “Marketing Management”, *Twelfth Edition*, Prentice-Hall.(恩蔵直人監訳、月谷真紀訳(2008)『コトラーとケラーのマーケティング・マネジメント(第12版)』ピアソン・エデュケーション、pp.497-533)

Vermeulen.P (2004) “Managing product innovation in financial services firms.” *European Management Journal*.2.
pp.43-50

Yazdifar, H. and D. Askarany (2012) A comparative study of the adoption and implementation of target costing
in the UK, Australia and New Zealand, *International Journal of Production Economics*, 135 (1).
pp.382-392

논문투고일 : 2015년 03월 10일
심사개시일 : 2015년 03월 20일
1차 수정일 : 2015년 04월 08일
2차 수정일 : 2015년 04월 14일
게재확정일 : 2015년 04월 20일

 <要旨>

サービス産業における原価企画の留意点

－ ホテル婚礼宴会部門の事例を中心として －

本研究の目的は、ホテル業、とくに婚礼宴会部門での原価企画の適用が可能であることを明らかにし、サービス業に原価企画を適用するインプリケーションを提言することにある。本研究では、サービス原価企画を「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」と定義した。さらに、原価企画適用の要件を、①源流管理、②戦略性、③市場志向性、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、の5点に整理した。その結果、サービス業では、①原価企画を知らない企業がまだ少なくないが、むしろ実施すべきであること、②ABCとの併用も検討すべきであること、③「顧客採算性」という考え方に特徴があること、④全体のフェーズでとらえることが示された。

Considerations of Target Costing in the Service Industry

－ Around the Case of Wedding Banquet Department of Hotel Industry －

The purpose of this article is to indicate, based on my surveys on target costing which is currently implemented in wedding banquet departments of hotel industry, some implications on how to apply it in service industries.

Service target costing is defined as “strategic cost management activities to set target profit and promote cost reduction at the stage of the planning and design of new services”.

Target costing especially works in effect at the following five aspects, that is ① headwaters management, ② strategic cost management, ③ market intentionality, ④ cost reduction activities and ⑤ the presence of cost reduction tool.

The results of this article can be summarized as follows. That is, ① all companies should implement target costing, ② it should be implemented in connection with ABC, ③ the service industry has features of “customer profitability”, ④ it should be implemented in the entire phase.