

学籍番号： CD031002

論 文 題 目

サービス組織の原価管理論

大学院商学研究科

博士後期課程経営・会計専攻

岡 田 幸 彦

目 次

序章 問題設定	1
第1節 サービスをとりまく環境	1
第2節 問題意識	2
2-1 原価計算論とサービス組織 (2)	
2-2 サービス組織の原価管理論を見つめ直す必要性 (3)	
第3節 研究の方法	4
3-1 研究アプローチ (4)	
3-2 本論文におけるサービス組織の基本モデル (5)	
第4節 本論文の構成	9
第1章 サービス組織の原価計算研究	14
第1節 はじめに	14
第2節 サービス組織と原価計算	15
2-1 原価計算の使命とサービス組織 (15)	
2-2 ABC の原価収集・集計プロセスとサービス組織 (17)	
2-2-1 製品原価計算の計算構造とその意味 (18)	
2-2-2 伝統的な製品原価計算と ABC との相違点—計算構造の観点から (21)	
2-3 活動プロセスというサービス提供システム観の意味 (28)	
第3節 サービス組織の原価計算研究—ABC 以前の展開	29
3-1 ABC 以前の非製造活動における原価計算研究の概要 (29)	
3-2 原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究 (30)	
3-2-1 専門サービス業と原価計算 (30)	
3-2-2 1970 年代の原価計算論の専門書における記述 (34)	
3-2-3 Dearden 教授の見解 (36)	
3-2-4 その後の展開—研究の低迷と実務のイノベーション (40)	
3-3 ABC 以前のサービス組織の原価計算研究のまとめ (43)	
第4節 サービス組織と原価計算研究—ABC 以降の展開	44
4-1 ABC とサービス組織 (44)	
4-2 提案・正当化を中心とした 90 年代初頭 (45)	
4-2-1 サービス組織の原価計算研究の火付け役となった Rotch[1990] (45)	

4-2-2	Cooper and Kaplan[1991]による正当化	(48)
4-2-3	90年代初頭のその他のサービス原価計算研究	(52)
4-3	原価管理 (ABM) への展開—1992年から1994年ごろにかけて	(53)
4-3-1	Antos[1992]による先駆的な試み	(54)
4-3-2	Brimson and Antos[1994]による体系化	(56)
4-3-3	90年代前半のサービス実務の状況—英米を中心に	(59)
4-4	整理・体系化が進んだ90年代後半	(66)
4-4-1	Cooper教授とKaplan教授の文献に見る整理・体系化	(66)
4-4-2	吉川ら[1997]による体系化	(68)
4-4-3	90年代後半のその他のサービス原価計算研究	(69)
4-5	近年の展開	(71)
4-6	ABC以降のサービス組織の原価計算研究のまとめ	(72)
第5節	サービス組織の原価計算研究の評価	73
5-1	史的展開の総括	(73)
5-2	研究領域に関する整理	(74)
5-3	活動プロセスというサービス提供システム観の優位性	(75)
第6節	本章のまとめ	76
第2章	サービス提供システムの源流管理	78
第1節	はじめに	78
第2節	サービス・マネジメント論の視点	79
2-1	はじめに	(79)
2-2	乳児期 (1953-1980年)	(80)
2-3	幼児期 (1980-1985年)	(83)
2-4	少年期 (1986-1993年)	(86)
2-5	1993年以降の主要なトピックス	(90)
2-6	サービス・マネジメント論の視点の整理	(94)
第3節	サービス・ブループリンティング研究	95
3-1	サービスの源流管理	(95)
3-2	サービス・ブループリンティング研究の概要	(96)
3-3	Shostack型ブループリント	(97)
3-3-1	前史—規制緩和とプロダクトの描写 (1977年)	(97)
3-3-2	サービス・ブループリンティングの誕生 (1981年)	(99)
3-3-3	Shostack型ブループリントのその後の展開 (1982年～)	(100)
3-4	Kingman型ブループリント	(102)

3-4-1	Kingman・Brundage 氏の問題意識（1988 年）	（102）
3-4-2	Kingman 型ブループリントの構造—縦軸の拡張	（102）
3-4-3	Kingman 型ブループリントのその後の展開（1989 年～）	（103）
3-5	Lovelock 型ブループリント	（105）
3-5-1	Lovelock 氏の問題意識（2000 年頃から）	（105）
3-5-2	Lovelock 型ブループリントの構造—顧客の視点による両軸の再編	（106）
3-6	サービス・ブループリンティング研究のまとめ	（108）
3-6-1	史的展開の総括	（108）
3-6-2	サービス・ブループリンティングのエッセンス	（109）
3-6-3	限界および課題について—「収益性」の視点	（110）
第 4 節	原価計算論とサービス・マネジメント論	112
第 5 節	本章のまとめ	116
第 3 章	サービス提供システムの説明理論とその新展開	117
第 1 節	はじめに	117
第 2 節	生産論派のサービス研究の視点—1990 年以前を中心に	119
2-1	Gutenberg 生産論の理論体系の全体像	（119）
2-2	生産論派のサービス研究の原点	（121）
2-3	1970 年代の生産論派のサービス研究	（123）
2-4	Corsten[1990]までの生産論派のサービス研究	（124）
2-5	生産論派のサービス研究の視点の整理	（128）
第 3 節	生産論派のサービス研究の新展開—Corsten[2001]を中心として	128
3-1	Corsten 教授のサービス研究の変容	（128）
3-2	「活動の外部化」という概念	（129）
3-3	多段階サービス生産モデル	（131）
3-4	Corsten 学説の理論体系	（132）
3-5	生産論的思考とその成果	（133）
第 4 節	生産論派のサービス研究の評価	136
4-1	史的展開の総括	（136）
4-2	Corsten サービス・マネジメント論の評価	（138）
第 5 節	本章のまとめ	140
第 4 章	サービス組織の原価管理	142
第 1 節	はじめに	142

第2節 3 研究分野の史的展開が示唆すること	143
第3節 サービス組織と原価企画活動	145
3-1 従来の原価企画 (145)	
3-1-1 原価企画の生成、発展、伝播 (146)	
3-1-2 日本会計研究学会[1996]が提示する原価企画の「あるべき姿」 (148)	
3-2 サービス組織スペシフィックな現象 (151)	
3-2-1 コンセプト不安定性 (concept vulnerability) (152)	
3-2-2 サービス・スケープの役割 (153)	
3-2-3 顧客とサービス組織の関係性 (155)	
3-3 サービス原価企画の3つの柱 (156)	
3-3-1 サービス提供原価企画 (157)	
3-3-2 サービス・スケープ投資企画 (160)	
3-3-3 顧客ライフサイクル・コスト企画 (161)	
第4節 サービス組織における原価管理のあるべき姿	162
4-1 サービス原価企画とオペレーション段階の原価管理 (162)	
4-2 サービス原価管理サイクル (164)	
第5節 本章のまとめ	166
終章 結語	168
第1節 要約と結論	168
第2節 残された課題	174
参考文献	177

序章 問題設定

第1節 サービスをとりまく環境

2005年7月14日、アメリカの経済誌 *Fortune* が世界企業 500 社番付（2004 年度の売上高で集計）を発表した。同番付では、昨年からの原油価格高騰を反映して石油産業が 2・4 位を、次いで自動車産業が 5・8 位を占めている。売上高上位企業である石油業界の BP、エクソン・モービル、ロイヤル・ダッチ・シェルや、自動車業界の GM、ダイムラー・クライスラー、トヨタ、フォードは、言わずも知れた世界の有名大企業である。

しかし並居る大企業を抑え、4 年連続で世界最高の売上高を誇った企業がある。アメリカの小売企業、ウォルマート（Wal-Mart Stores, Inc.）である。ウォルマートは、2002 年時点で世界 4,688 店舗（米国国内 3,400 店舗）、138 万人の従業員（海外 22 万人）を抱え、約 27 兆円を売上げる世界最大の小売企業となった。以来 4 年間、同社は世界最高の売上高を維持している。そして、現在の地位に甘んじることなくなおも成長していこうと、多国籍な店舗展開およびオンライン・ショッピングの拡充をさらに進めている¹。

売上高において世界の座に君臨し続けているウォルマートは、第 3 次産業を代表する組織である。そして、ウォルマートをはじめとした第 3 次産業に分類される組織、つまりサービス組織の台頭が、先進国諸国を中心に「経済のサービス化」と呼ばれる現象をますます進展させている²。

サービス組織は雇用を生み出す。そして、サービス組織は人々の暮らしを豊かにする。無形の経済財である様々なサービスへの需要が高まる現代の経営環境において、長期的な視点から計画的にその事業を成功させていくことは、ウォルマートをはじめとしたサービス組織の社会的な責任である。

サービス組織の世界経済における役割が増大する中で、近年、経営学においてサービス組織の経営活動に焦点をあてた研究がますます多くなされるようになってきている。また、欧米の大学の経営学部ではサービス・マネジメントやサービス・マーケティングという科目

¹ これらの情報は、<http://www.walmart.com/>の Company Information を参考にしている。ちなみに、ウォルマートは 2002 年 3 月に西友との提携を発表し、わが国にも進出を果たしている。

² ここでいう経済のサービス化とは、一般的に以下のような現象を指す。

「なお、サービス化社会の進展を、経済学では「経済のサービス化」と呼んでいる。このサービス経済化は普通三つの指標で考えられているが、それらは、①国内総生産（GDP）額の内、広義のサービス生産額（第三次産業の生産額）が国内総生産の半分以上を占める、②第三次産業の就業者が全体の就業者の半数以上を占める、③製造業においてサービス化が進展する、という三点だ。（近藤[1999,28 頁]）」

が設置されている所が多く、研究者の数も急速に増えて、IASRE（国際サービス研究・教育アカデミー）というヨーロッパとアメリカの大学や研究機関を結ぶ国際的ネットワークが構築されている（近藤[2004,8 頁]）。

現代の経営学において、サービス組織の経営管理問題が非常に重要であるという認識は、世界的に広く浸透しているといえよう。

第2節 問題意識

2-1 原価計算論とサービス組織

原価計算の扱う領域は多岐にわたる。古くは製品の価格決定目的に資する原価情報を提供することをその使命とし、以降、原価管理目的、外部報告目的、営業費管理目的、利益管理目的、問題解決目的とその目的を時代と共に変化させながら、それぞれの目的に資する原価および利益情報を提供すべく原価計算は発展を続けてきた（岡本[1990,2-13 頁]）。

こうした原価計算の発展は、歴史的に製造業を主眼としたものであった。サービス組織の ABC（活動基準原価計算）および ABM（活動基準管理）について整理している吉川教授は、「これまで多くの管理会計や原価計算の書物が出版されているが、それらの多くは、主として製造業に関する管理会計やコスト計算の問題を取り扱っている。もちろん、非製造業の問題を取り扱った書物もないわけではないが、それらは、非常に専門的で、かなり限られた領域の問題を取り扱っている書物である。（吉川ら[1997,6 頁]）」と述べている。

また、古くからサービス組織の原価計算について研究を蓄積してきた小田切教授も、「原価計算の歴史のなかにサービス企業はほとんど登場しない。わが国のサービス企業でも原価計算の導入はほとんど試みられてきていない。（小田切[2002,8 頁]）」と論じている。

しかしながら、経済のサービス化や第3次産業の規制緩和によって、サービス組織の多くが競争と直面することとなった。そして、サービス組織においても原価計算を利用した経営管理が強く求められるようになり、1990年ごろからサービス組織における原価計算および原価計算を基礎とした原価管理（以下、原価管理と略す）を取り上げた研究が急増した。その結果現在では、原価計算論の専門書の中でサービス組織に関する記述が見られるのは一般的なものとなり、1章を割いて説明を行う文献も珍しくない状況となっている。

1990年以降のサービス組織の原価計算研究は、大きな1つの特徴を持っている。それは「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」とでも言うべきものである。この時期には、ABC および ABM を導入したサービス組織の事例研究が蓄積された。また、サービス組織一般を想定した ABC および ABM の研究も行われた。それらの研究では、研究者だけでなく実務家やコンサルタントも大いに活躍した。

もちろん、サービス組織の全てが ABC および ABM を導入しているわけではない。アメリカにおける原価計算論の代表的な専門書である Horngren et al[2003,p.98.]が取り上げて

いるように、現在でも多くのサービス組織が個別原価計算や総合原価計算を採用している。そして、多くの費目が予算によって管理されている。それにも関わらず、「サービス組織」を前面に押し出している研究の大半は、ABC および ABM を取り扱っている。

2・2 サービス組織の原価管理論を見つめ直す必要性

1990 年以降の研究の蓄積は、原価計算論においてサービス組織が研究対象として真にその地位を認められたことを意味する。「原価計算は、企業内部における資源の有効かつ効率的な投入・利用のために必要となる。そして、その必要性は、企業間競争が激化すればするほど増す。(廣本[1997,6 頁])」ため、原価計算論がサービス組織を研究対象に含めるのは当然の帰結であると言える。

経済のサービス化がさらに進むであろう 21 世紀の世界経済において、サービス組織には長期的な視点から計画的にその事業を成功させていくことが強く求められている。そして、そのための経営管理用具として、原価計算および原価管理は大いに役立つべきである。

それでは、サービス組織における原価管理のあるべき姿はどのようなものであるのか？ サービス組織において原価管理の役割とはどのようなものであるのか？ これらの点に関して、従来の原価計算論におけるサービス組織の原価管理の議論は、顧客にサービスを販売・提供するオペレーション段階での議論を中心に研究を蓄積してきた。だが、サービス組織の原価管理にとって、それだけで十分であるかどうか疑問が残る。

製造業では、製品開発段階で発生原価の大半が決定してしまうことがある種常識となっている。このことは、サービス組織においてもある程度はあてはまることであると思われる。サービスの企画や設計の段階で、サービス生産を行うための施設、設備、従業員など、必要とされる資源の多くが規定されるであろう。また、資源の利用法として、サービス生産の手順やマニュアルも作成されるであろう。サービス組織においても、オペレーション段階における発生原価の多くがサービス開発段階で決定されてしまうことは容易に想像がつく。

そのため、製造業と同様に、サービス組織においても源流管理的発想を原価管理に取り入れることは可能であろうし、むしろそうしていくべきではなかろうか。サービス開発段階における原価管理の役割を十分検討した上で、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考える必要がある。これが本論文における問題意識である。

なお、本論文における原価管理とは、岡本ら[2003]でいう戦略的コスト・マネジメントのことである。「望ましい姿、あるべき姿を想定し、その状況を実現する原価管理、コスト・マネジメント (203 頁)」という意味であり、「一定の品質や規格を保った製品を生産するという前提を満たしたうえで、原価の発生を一定の幅のなかにおさえていく (岡本[2000,384 頁])」という cost control の意よりも広い意味で用いていることに注意されたい。

第3節 研究の方法

3-1 研究アプローチ

サービス開発段階における原価管理の役割を十分検討した上で、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考える際、その研究アプローチは2つの方向性が考えられる。1つは、サービス実務を観察し、サービス開発段階において原価を作り込んでいるケースを発見し、そのベネフィットを考察する方法である。もう1つは、従来の研究を基礎に、サービス開発段階をも考慮したサービス組織における原価管理のあるべき姿を推定する方法である。

本論文では、後者を選択した。その理由は以下のとおりである。

サービス開発段階からオペレーション段階を管理するという源流管理の考え方は、実は原価計算論以外の領域で多くの議論がなされてきた歴史的経緯をもつ。それらの研究は、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・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領域（以下、サービス・マネジメント論と呼ぶ）においてなされてきた。また、原価計算論や生産管理論の基礎理論として研究が蓄積されてきたドイツ生産・原価理論におけるサービス研究（以下、生産論派のサービス研究と呼ぶ）も、近年サービス・マネジメント論の影響を受けて興味深い研究成果を出すに至っている。

つまり、サービス組織における原価管理のあるべき姿を推定するための資料はある程度豊富に存在するのである。先を急いでサービス実務を観察するよりも、これらの研究成果を整理・評価し、原価計算論の立場から再配列し、そこから得られた知見を基礎としてサービス実務を観察し、よりよい理論の形成に結びつける方がより生産的であると思われる。

以上の理由から、本論文では、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、というサービス組織の原価管理論を議論するうえで欠かせない3分野の研究に注目する。そして、その史的展開および研究内容を整理するとともに、それらの知見をもとにサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出したい。本論文で導き出す原価管理フレームワークは、今後サービス原価管理実務を観察していく際の、基本的なものの見方を示すものとなろう。

ここで注意すべき重要な点がある。一口にサービス組織といっても多種多様な組織が存在するのである。例えば平成14年（2002年）3月に改訂された日本標準産業分類では、大分類だけで、電気・ガス・熱供給・水道業、情報通信業、運輸業、卸売・小売業、金融・保険業、不動産業、飲食店、宿泊業、医療、福祉、教育、学習支援業、複合サービス事業、サービス業（他に分類されないもの）、公務（他に分類されないもの）、分類不能の産業、という13もの産業が存在している。これらの産業では、それぞれ財の生産形態が異なるであろう。また、同一産業の中でも多種多様な財の生産形態をとる組織が存在しよう。

こうしたサービス組織の多様性の問題に対して、本論文では従来のサービス研究が行っ

てきたように、サービス組織の典型的なモデルを提示することによって対処することとする。そのため、本論文の議論に明らかに該当しないサービス組織も存在しよう（その代表的なものが、情報通信業に分類される放送業、情報サービス業、映像・音声・文字情報制作業である）。ただし、これらの組織はあくまでも例外であり、第3次産業の大半の組織は、本論文におけるモデルの延長線上で議論をすることが可能であると考えている。

3-2 本論文におけるサービス組織の基本モデル

サービス・マネジメント論では、サービスの本質は「活動」とであると解されている。一方で、製品の本質は活動の結果生み出された「物質」とであるとされている。その典型的な記述として、ここではサービス・マネジメント論のパイオニアの一人であり、近年ではサービス・マネジメント論の体系化に集中している Lovelock 氏の説明を取り上げよう。

「それらの活動の物理的本質を反映して、製造業、鉱業、農業は、描写および定義することがサービス業よりも容易であろう。サービス業は非常に多様な活動を包括しており、無形のインプットとアウトプットが多数含まれるのである。ここでは以下のようにサービスを定義しよう。

- ・サービスは、ある一方から他方へ提供される行為 (act) やパフォーマンス (performance) である。そのプロセスは物理的プロダクトと結びついている場合もあるが、パフォーマンス自体は一時的なもので、しばしば完全に無形であり、通常は所有権の移転を伴わないものである。
- ・サービスは、特定の時間や場所において、顧客のために価値を創造し、ベネフィットを与える経済的活動である。これは、顧客に対して要求される変化を与える、もしくは顧客の代わりに要求される変化を与えることによってなされる。

サービスはまた、「売買できるが、足の上に落とすことはできない」といったくだけた表現で描写されてきた。(Lovelock and Wirtz[2004,p.9.]」

サービス生産には、その度合いは異なるが、顧客や顧客の所有物といった外部要素が必須となる。それはサービスの本質が活動であることに起因する。そして、「活動としてのサービス」という観点からすると、セルフ・サービスは、顧客が活動をする権利を販売対象としていると認識することができる。

サービス生産では外部要素の関与が必須となるため、無形性 (intangibility) から派生する、不可分性 (inseparability) ³、不均一性 (heterogeneity) ⁴、消滅性 (perishability)

³ 英語圏やわが国のサービス研究では、生産と消費の同時性 (simultaneous production and consumption) とも言われる。一方、ドイツ語圏のサービス研究では、このサービスの特徴

という典型的なサービスの特徴がごく頻繁に取り上げられてきた。サービス生産はサービス提供者と顧客との協働もしくは分業によって成り立つため、その生産と消費は同時に行われる傾向にある；不可分性。そして、そこでは人間的・精神的側面が大きく関連するため、その内容や成果はその時々状況によって異なったものとなる；不均一性。また、顧客が関与しなければサービス生産自体が成立しない；消滅性。このように、不可分性、不均一性、消滅性という発想は、顧客を中心とした外部要素を重要視する観点から導き出されているのである⁵。

ここで注意すべきことは、サービス・マネジメント論では、製造業との相違点を強調してサービスの生産プロセスをサービス提供システム（service delivery system）と表現するのが一般的なことである。このことに関して、わが国のサービス・マネジメント論の第一人者である近藤教授は以下のように論じている。

「サービス・デリバリー・システムとは、計画したサービス・コンセプトを提供するために、具体的なサービスを作り出すシステムのことである。モノ製品で言えば工場にあたるわけだが、サービスの「生産と消費の同時性」の特徴から、生産だけでなく販売の部門も含まれる。全体のサービス・ビジネスの内部管理の役割を担う部分である。

「デリバリー」という言葉を使う理由は、「プロダクション」では販売を含まないし、英語では、サービスを相手に渡すことを give ではなく delivery という単語を使うことから来ている（現在では、サービス・マネジメント研究の専門用語として定着している）。（近藤[2004,102 頁]）」

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・マネジメント論におけるこうした状況を鑑み、本論文においても製造業という工場に相当するものとしてサービス提供システムという用語を用いることとする。

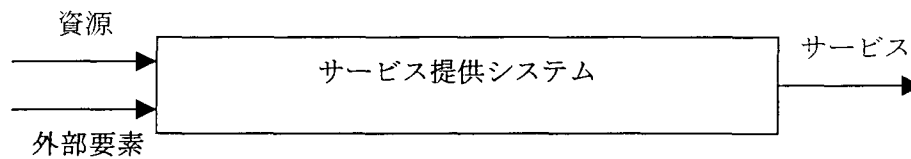
これまでの記述を基礎に、オペレーション段階におけるサービス組織の基本モデルを描写すると以下ようになる。

は生産と販売（Abatz）の同時性と表現されることが多い。その理由は定かではないが、筆者が思うにドイツ語圏のサービス研究はドイツ経営経済学の基本的なフレームワークである職能別の理論展開（例えば、調達論、生産論、販売論、財務論のように）の影響を非常に大きく受けているためであると考えられる。そのため、ドイツ語圏のサービス研究は、調達職能、生産職能、販売職能の3職能の内容および関係性に注目し、製造業の経営活動との相違を強調した形で議論を展開するものが多い。

⁴ わが国では、このサービスの特徴を異質性と訳してきた。しかし、筆者はその用語法に違和感を感じているため、本論文ではこの特徴の意味をより反映した言葉である不均一性という用語を用いたい。なお、従来の研究では不均一性のことを変動性（variability）と呼ぶこともある。

⁵ ここまでは、サービス・マネジメント論を中心に議論を展開してきたが、本論文で取り上げる生産論派のサービス研究も外部要素を重視する同様の観点から研究を蓄積している。

図表 0-1 オペレーション段階におけるサービス組織の基本モデル



図表 0-1 を基礎としながら、本論文における用語の定義を行おう。サービスは、無形の経済財である。そしてその本質は、サービス提供システムにおける一連の活動自体にある。つまり、活動自体が商取引の対象となる点がサービス組織の典型的な特徴なのである。なお、上図ではサービス提供システムのアウトプットの位置にサービスを置いているが、これは「サービス提供システムにおける一連の活動が終了した」という意味を示している。

サービス提供システムに投入されるのは、資源と外部要素である。資源はサービス組織が取得・調達した、原材料、従業員、設備、施設、エネルギー、などを意味している。外部要素は、サービス生産に必須となる顧客や顧客の所有物を意味している。従業員と顧客は、その他のインプットを利用してサービス提供システムで諸々の活動を行い、サービス生産者としての重要な役割を果たす。

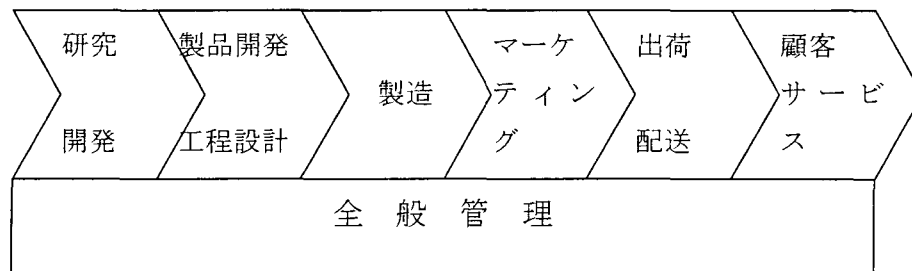
サービス提供システムは、「サービスを生み出す仕組み」を意味する抽象概念で、製造業でいう工場に相当するものである。サービス提供システムにおいて、顧客とサービス提供者はサービス生産を行う。そして、サービス提供システムは必ずしも特定の設備や施設に拘束されるわけではない（例えば、コンサルティング業務のように）⁶。

オペレーション段階において図表 0-1 のような経営活動を行うサービス組織は、製造業と同じく、サービス生産以外の諸々の活動を行う。これらの活動は顧客に価値を生み出すために必要とされる活動であり、Harvard Business School の Porter 教授は価値連鎖（value chain）という概念でこれらの活動の関係性を整理している。

岡本ら[2003]によると、一般的な企業内部の価値連鎖は以下のとおりである。

⁶ なお、サービス提供システムと密接な関連を持つものとして、サービス・スケープ（servicescapes）という概念が提唱されている（Bitner[1992]）。サービス・スケープとは、サービス組織側が準備した施設や設備などが作り出すサービス生産の場のことである。それに対して、サービス提供システムとはサービスの生産・販売の仕組みを意味し、それは必ずしも実体に依存するものではない。つまりサービス・スケープとは、サービス提供システムと密接に結びついているものの全く別の概念である。そのため、本論文でも、従来のサービス研究の用語法に従い、サービス提供システムを支える可視的・物理的な存在としてサービス・スケープ概念を用いる。

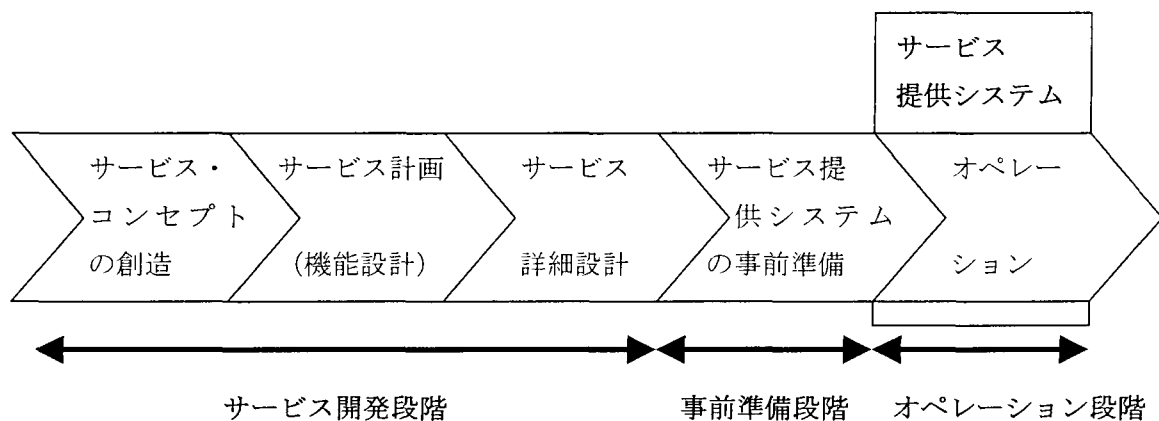
図表 0-2 一般的な企業内部の価値連鎖



岡本ら[2003,20 頁]

本論文は、上図の価値連鎖でいう「製品開発 工程設計」と「製造」の部分に注目している。サービス組織における「製品開発 工程設計」と「製造」の部分进行細かく描写したのが図表 0-3 である⁷。これは、本論文におけるサービス組織の経営活動の基本モデルであるとともに、本論文における分析範囲を示すものである。

図表 0-3 本論文におけるサービス組織の経営活動の基本モデル



本論文が対象とするサービス組織の経営活動の範囲は、サービス開発段階、事前準備段階、オペレーション段階である。本論文におけるサービス組織は、サービス開発段階、事

⁷ なお、この図表を作成するにあたり、製品開発プロセスを詳細に記述している Clark and Fujimoto[1991]と、戦略的サービス・ビジョンとしてサービス組織のサービス開発上の重要な考慮要素を説明している Heskett[1986]を参考とした。ちなみに Heskett 教授の戦略的サービス・ビジョンとは、ターゲット・セグメント、サービス・コンセプト、業務戦略、サービス提供システムという成功するサービスの4つの基本要素を議論するものである。

前準備段階、オペレーション段階を経て顧客に価値を提供するのである。

サービス開発段階は、サービス・コンセプトの創造、サービス計画（機能設計）、サービス詳細設計、という 3 つの活動から構成される。サービス・コンセプトの創造は、顧客に何を提供するかを言語的に描写することを主目的とする段階である。サービス計画（機能設計）は、言語的に描写されたコンセプトを具体的な機能へと翻訳することを主目的とする段階である。サービス詳細設計は、コンセプトおよびサービス機能を達成可能なサービス提供システムの詳細設計を行うことを主目的とする段階である。

次の事前準備段階は、サービス開発段階で作成されたサービス提供システムの詳細設計図などがオペレーション段階で機能するように準備する段階である。この段階における主要な活動は、施設や設備の構築・準備、従業員の雇用・教育、サプライヤーとの交渉・契約、オペレーション段階で用いるマニュアルの作成、などである。これらの事前準備活動によって、サービス提供システムが営業可能な状態となる。

最後のオペレーション段階は、実際に顧客とともにサービス生産を行う段階である。この段階でサービスは販売され、サービス生産のために必要となるさらなる資源が準備され、一連のサービス生産活動が行われる。つまり、オペレーション段階はサービス提供システムが実際に機能する段階である。

本論文の目的は、サービス開発段階における原価管理の役割を十分検討した上で、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考えることにある。そのために、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、というサービス組織の原価管理論を議論するうえで欠かせない 3 分野の研究に注目することは先に述べた。これら 3 分野の研究の史的展開および研究内容を整理するとともに、それらの知見をもとにサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出すための基礎的前提として、本論文では図表 0・1 と図表 0・3 に表されるサービス組織の基本モデルを用いるのである。

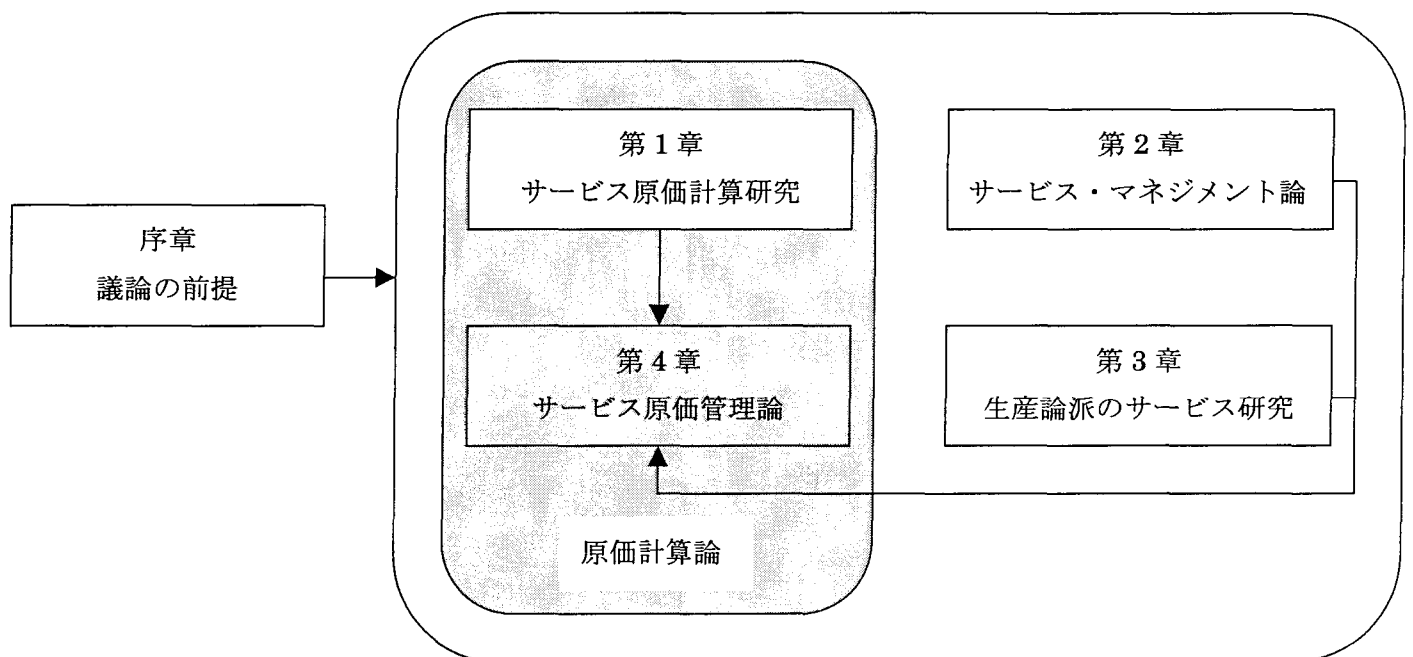
第 4 節 本論文の構成

本論文は、サービス組織の原価計算研究（第 1 章）、サービス・マネジメント論（第 2 章）、生産論派のサービス研究（第 3 章）という順序でそれらの史的展開と内容を整理する。その際、3 分野の研究の比較可能性、融合可能性を考慮して、図表 0・3 で描写されたサービス開発・事前準備・オペレーションという 3 区分を適用する。そうすることにより、それぞれの研究分野がどの段階をどのような視点から研究してきたのかをより一層明確にできると考えるためである。そして、そこでの整理・評価を基礎にサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出すこととする（第 4 章）。

本論文の全体像のイメージは図表 0・4 のとおりである。3 分野の研究にそれぞれ 1 章を割り、かつ研究の史的展開を重視して整理しようとするのには理由がある。それは、「各分野

の史的展開がどのような方向に向かっているのか」という大きな流れを重視しているためである。先に少し種明かしをしてしまうと、3分野の研究は、近年融合の方向に向かい始めている。そしてその流れの中で、サービス原価企画という新たなトピックスが生まれつつある。原価計算研究者もこの流れに乗り遅れてはいけない。3分野の研究の融合の先には、よりよい理論（筆者が興味あるのはサービス組織の原価管理論である）が待っていると考えられるのである。

図表 0-4 本論文の全体像



以上の理由から、第1章ではサービス組織の原価計算研究の史的展開を取り上げる。ここでの歴史を整理する軸は、サービス組織一般を想定した原価計算研究が登場しはじめた1970年代に原価計算論の専門書の中で一般的であった製品原価計算モデル（本論文ではこれを伝統的な製品原価計算と呼ぶ）と、ABCモデルである。そのため、サービス組織の原価計算研究の史的展開について本格的に議論を行う前に、その史的展開を整理するうえで重要な両者の相違点を明らかにしておく。また、この部分の議論には、サービス組織の原価計算研究の史的展開についての基本的な見通しを立てておくという重要な役割も与えている。

1990年以降増大したサービス組織の原価計算研究がABCおよびABMを中心としていることから、「ABC登場以前」「ABC登場以降」という大分類によってその史的展開を整理することが妥当であろう。そして、ABC以降にサービス組織の原価計算研究が増大したと

いう事実は、サービス提供システムというブラックボックスの中身に対する理解が進んだという本質的な変化を示しているのではないかと思う。サービス提供システムの中身を理解するための理論をここでは「メガネ」と表現し、原価計算研究者はABCをとおしてサービス提供システムを「見える化」する適切なメガネを手に入れたのではないかという見解をこの部分で示している。一方で、サービス組織の原価計算研究が図表 0-3 でいうオペレーション段階に集中して研究を蓄積してきたことも明らかにしている。

第 2 章では、サービス・マネジメント論で議論されてきたサービス提供システムの源流管理に関する議論を取り上げる。「活動としてのサービス」という考え方と源流管理の考え方は、相互に密接に結びついて議論がなされてきた歴史的経緯をもつ。このことを明らかにするために、まずサービス・マネジメント論の歴史全体を概説し、サービス・マネジメント論の視点を整理している。

次いで、サービス・マネジメント論における主要研究分野の 1 つであるサービス・デザインの中核技術として研究が蓄積されてきたサービス・ブループリンティング研究を取り上げる。サービス・デザインは図表 0-3 でいうサービス開発段階に関する研究である。そして、サービス提供システムの源流管理についての議論は、サービス・ブループリンティングが中心的に取り扱ってきた。しかしそこでは、収益性の観点はあまり考慮されてこなかった。そもそも、サービス・マネジメント論自体が収益性や原価管理の議論を取り扱ってこなかった。以上のような史的展開を第 2 章で明らかにする。

第 3 章では、図表 0-3 でいう事前準備段階とオペレーション段階の説明理論を重視して研究を蓄積してきた生産論派のサービス研究を取り上げる。この領域の研究は、非常に数が少なく、ドイツ経営経済学の中では枝葉的存在である。それは、「サービスの無形性」と「IPO 関係という分析の視点」との間に矛盾が生じていたためであると考えられる。その一方で、サービス生産要素体系や多段階サービス生産モデルなど、サービス・マネジメント論にはあまり見られない研究成果を残してきた。

生来的に限界を抱えていたこの分野の研究は、サービス・マネジメント論を中心とした他分野の研究成果を大いに取り入れることで、近年興味深い研究成果をあげている。特に、サービス提供システムの源流管理の考え方が生産論派のサービス研究の知見と結びついて花が開きつつあるという状況は注目に値する。第 3 章では、この流れを生み出している現在生産論派のサービス研究の第一人者である Corsten 教授の学説を中心として、この領域の史的展開を整理する。

第 1 章から第 3 章までの内容は、3 分野の主要研究史を扱っている。そして、3 分野の史的展開と内容をふまえ、第 4 章ではサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出している。「3 研究分野の史的展開が向かう方向の先にあるもの」、これが第 4 章のコンセプトである。具体的には、サービス原価企画の概要を推定すること、それをふまえたうえでサービス組織における原価管理のあるべき姿を推定すること、という 2 点が第 4 章の中心となる。第 4 章で導き出す内容は、あくまでも従来の研究を基礎に筆者が整理したもの

すぎない。しかしながら、その姿は、今後サービス実務を観察し、革新的実務を発見し、整理・体系化を行っていく際の事前知識として有用となろう。

本論文は、以上の 4 章から構成される。本序章を締めくくるにあたり、結論である終章も含めた全体の構成を取り上げておこう。

第 1 章 サービス組織の原価計算研究

第 1 節 はじめに

第 2 節 サービス組織と原価計算

第 3 節 サービス組織の原価計算研究—ABC 以前の展開

第 4 節 サービス組織の原価計算研究—ABC 以降の展開

第 5 節 サービス組織の原価計算研究の評価

第 6 節 本章のまとめ

第 2 章 サービス提供システムの源流管理

第 1 節 はじめに

第 2 節 サービス・マネジメント論の視点

第 3 節 サービス・ブループリンティング研究

第 4 節 原価計算論とサービス・マネジメント論

第 5 節 本章のまとめ

第 3 章 サービス提供システムの説明理論とその新展開

第 1 節 はじめに

第 2 節 生産論派のサービス研究の視点—1990 年以前を中心に

第 3 節 生産論派のサービス研究の新展開—Corsten[2001]を中心として

第 4 節 生産論派のサービス研究の評価

第 5 節 本章のまとめ

第 4 章 サービス組織の原価管理

第 1 節 はじめに

第 2 節 3 研究分野の史的展開が示唆すること

第 3 節 サービス組織と原価企画活動

第4節 サービス組織における原価管理のあるべき姿

第5節 本章のまとめ

終章 結語

第1節 要約と結論

第2節 残された課題

第1章 サービス組織の原価計算研究

第1節 はじめに

「サービス活動の原価管理が非常に重要になってきていることにも注目すべきである。製造業においてもサービス活動の比重は増大しているが、非製造業においても、規制緩和が進み、運輸、金融、通信などの業界に競争が導入されてきている。その結果、そのような業界においても、原価計算、管理会計に対する関心が急速に高まっている。サービスの収益性を測定するために、ABC は非常に有力な技法であると考えられる。製造業では、製品原価は直接費プラス製造間接費配賦額として計算される。そこでは、モノを加工して製品が作り出されるからである。しかしながら、サービス業における「製品」はモノを加工して生産されるのではない。むしろ、それは「サービスの束」として捉えられる。補助部門費、すなわち、サービス活動のコストを製品に集計する方法として開発されてきたABCは、正にそのような技法として有力である。(廣本[1993,437-438 頁])」

1990 年ごろから、Activity-Based Costing (以下、ABC と略す) は、サービス組織に適切な原価計算モデルとして多くの期待を集めてきた。廣本教授の上の記述は、その期待を明確に示すものである。それから十年以上を経た現在、廣本教授の見通し通り、ABC はサービス組織の経営問題を解決する有力な経営管理用具として定着している。現代の原価計算研究者は、サービス組織の原価計算といえば誰もがまず ABC をイメージするであろう。

原価計算論において、サービス組織の原価計算研究が質的にも量的にも増大したのは、ABC 登場以降の特に 1990 年代に入ってからである。しかし、サービス組織にも原価計算が必要であると指摘されだしたのは、それよりもっと時代をさかのぼる。それは、先進国諸国を中心とした経済のサービス化や第 3 次産業の規制緩和といった経済の大きなトレンドが注目されるようになった 1970 年ごろであった。

1970 年代は、経営学においてサービス組織もしくはサービス提供という経営現象に焦点をあてた研究が欧米を中心に増大した時期である。この時期のサービス研究は、主としてマーケティング論の範疇で行われ、サービスとは何か、サービスを生産・販売するということはどういう現象なのか、といった観点からの説明理論的な研究が多くなされた¹。

このような状況の中で、原価計算論は経済のサービス化に対してどういった対応を見せてきたのか？そして ABC の登場とともにどのような転機が訪れ、現在にいたっているの

¹ 第 2 章で詳しく取り上げたい。

か？それらが扱ってきた内容はどのようなタイプのものであるのか？

本章は、この 3 つの疑問に解答することを目的とする。つまり本章をとおして、本論文の主眼であるサービス組織の原価管理論の、原価計算論における現状を整理するのである。

本章の構成は以下のとおりである。まず第 2 節において、基礎考察としてサービス組織と原価計算の関係性を取り上げる。そして、サービス組織の原価計算研究の歴史を整理する上での鍵となる、伝統的な製品原価計算モデルと ABC モデルについて、それらの技法が持つ生産プロセス観という観点から整理を行う。なお、この部分でサービス組織の原価計算研究の歴史に対する基本的な見通しを立てておきたい。

次いで第 3 節において、ABC 登場以前のサービス組織の原価計算研究の状況を整理する。さらに第 4 節において、ABC の登場と共にサービス組織の原価計算研究がどのような転機を迎え、どのような観点からの研究が蓄積されてきたのかを整理する。最後に第 5 節において、サービス組織の原価計算研究の歴史的展開を総括し、従来のサービス組織の原価計算研究が取り組んできた研究領域について明らかにする。

第 2 節 サービス組織と原価計算

2-1 原価計算の使命とサービス組織

原価計算の扱う領域は多岐にわたる。古くは製品の価格決定目的に資する原価情報を提供することをその使命とし、以降、原価管理目的、外部報告目的、営業費管理目的、利益管理目的、問題解決目的とその目的を時代と共に変化させながら、それぞれの目的に資する原価および利益情報を提供すべく原価計算は発展を続けてきた（岡本[1990,2-13 頁]）。そのため、原価計算が活躍する領域は、生産段階のみならず、製品開発段階²から販売段階³まで幅広いものとなっている。岡本教授は、その史的展開をふまえ、原価計算の全体像およびその使命を以下のように描写している。

「原価計算（cost accounting: Kostenrechnung）は、複式簿記とともに、企業の会計情報システムを形成する。会計情報システムは、企業活動によって発生するさまざまな大量の財務データを、複式簿記と原価計算という企業会計独特の方法で処理し、それらを希少資源の配分に役立つ情報（これを経済的情報 economic information という。）として企業外部の利害関係者（株主、債権者など）や企業内部の経営管理者に提供する。・・・複式簿記と原価計算とは、企業会計がもつ独特の経済的情報処理システムなのである。（岡本[2000,1 頁]）」

² 原価企画やライフサイクル・コストイングがこれに相当する。

³ 営業費計算がこれに相当する。

「原価計算とは、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者にたいして、企業活動の計画と統制および意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益などの財務的データを、企業給付にかかわらしめて、認識し、測定し、分類し、要約し、解説する理論と技術である。(岡本[2000,7 頁])」

以上を要約するに、原価計算の使命は「経営上の諸問題に対処するために必要とされる原価および利益情報を、迅速かつ適切に提供することを可能にすること」であるといえる。そして、この使命は企業の利害関係者、特に経営管理者の情報要求に依存する。「原価計算では、その計算目的がすべてを支配する。(岡本[2000,5 頁])」のである。

上に引用した岡本教授の記述は、製造業に特化した議論ではない。「原価計算は、企業内部における資源の有効かつ効率的な投入・利用のために必要となる。そして、その必要性は、企業間競争が激化すればするほど増す。(廣本[1997,6 頁])」はずだからである。

この観点からすると、原価計算はそもそもサービス提供を生業とするいかなる組織にも必要とされる可能性がある経営管理用具であるはずである。しかしそれにも関わらず、「原価計算の歴史のなかにサービス企業はほとんど登場しない。わが国のサービス企業でも原価計算の導入はほとんど試みられてきていない。(小田切[2002,8 頁])」というような指摘がよくなされる。

そしてその理由として、大半のサービス組織には財務会計上の要請がないこと (Dearden[1978, p.133.]、小田切[2002,13 頁])、原価計算は製造業と共に発展してきたため製品原価を計算するシステムとして理解されてきたこと (廣本[1997,21 頁])、サービス組織のプロダクトはその無形性のため原価計算対象としての具体性が欠けていること (吉川ら[1997,3 頁])、サービス業は政府の規制等により製造業ほどの競争にさらされていなかったこと (武脇[1993,105 頁]、Kaplan and Cooper[1998, p.230.])、原価管理の最も良い方法が既存のサービス提供システムのもと販売量を拡大することだと考えられたこと (Heskett[1986,p.108.]) など、歴史的に多くのことが指摘されてきた。

ここでいくつか注意すべき点がある。経営学におけるサービス研究の歴史を鳥瞰してみると、1970年代には既に経済のサービス化やサービス業の規制緩和といった経済の大きなトレンドに注目が集まっていたことがわかる。そして、ごくわずかではあるが、原価計算論においてもサービス組織一般への原価計算の適用可能性を議論する研究が表れ、ある程度のサービス組織が原価計算システムに対するニーズを持っていたことも示されている。それにも関わらず、サービス組織の原価計算研究が質的にも量的にも増大したのは、ABC登場以降である。

この興味深い現象は、大まかに以下のような解釈ができよう。

- ・ 伝統的な製品原価計算モデルは、サービス組織にはあまりフィットしなかった。

- ・その一方で、サービス実務では、原価計算システムに対するニーズは古くから存在し、様々なシステム設計の試みがなされていた。
- ・ABC はサービス組織一般にフィットする原価計算モデルであった。
- ・かくして、「経営上の諸問題に対処するために、必要とされる原価および利益情報を、迅速かつ適切に提供することを可能にすること」という原価計算の原点についての議論⁴が、サービス組織においても集中的になされるようになった。

要するに、サービス組織の原価計算研究において生じたタイムラグの原因は、サービス組織において原価計算の使命を適切に達成することが可能な原価計算モデルが存在しなかったことにあるのではないかと考えられるのである⁵。この観点からすると、よく指摘される「サービス業の規制緩和と競争の激化」というのはあくまでも間接的な役割を果たしたのであって、ABC の登場が直接的な要因となってサービス組織の原価計算が話題を集めるようになったという基本的な見通しが立つ。

2-2 ABC の原価収集・集計プロセスとサービス組織

現在の原価計算論において一般的な製品原価計算モデルとしてごく頻繁に取り上げられるのは、伝統的な製品原価計算と ABC である。

ABC は、そもそも製造間接費の配賦問題に端を発して理論化されたものである。直接作業関連基準の配賦システム (direct labor allocation system) もしくは操業度関連基準の配賦システム (volume-based cost system) と表現される、伝統的な製品原価計算がもたらす製品原価情報の歪みに対する批判がその出発点であった。このことについて、吉川[1996,94 頁]は「ABC がいつ頃この世に誕生したのか定かではないが、今日のような ABC は、1980 年代後半におけるアメリカの製造業で生成し、活用され、開花した。」と述べている⁶。現在広く認知されている ABC は、アメリカにおいて製造業を想定して一般化されたものであることは揺るぎようのない歴史的事実である⁷。

この製造業を想定して一般化された製品原価計算モデルが、工場を持たないサービス組織へと受容され展開していった理由を探るには、まずその計算構造に注目するのが妥当で

⁴ ここで「原点」という表現を用いたのは、原価計算はそもそも管理会計的な利用を主目的として用いられていたとする Johnson and Kaplan[1987]の考え方に筆者が従っているためである。

⁵ 当然ながら、ABC 的な原価計算モデルを実装することを可能にする情報処理技術の発展も重要な要因である。しかし、このことは本論文の主旨とは異なるため、補足的な位置づけとして取り上げるのみとする。

⁶ このことは、吉川ら[1994,19-21 頁]でさらに詳しく議論されている。

⁷ ABC を理論化した張本人である Kaplan 教授と Cooper 教授も、ABC が当初は製造業を想定していた旨を述べている (Kaplan and Cooper[1998,p.228.])。

あろう。伝統的な製品原価計算の計算構造では困難であったことが ABC の計算構造では可能となったと考えられるからである⁸。そのため、サービス組織の原価計算研究の歴史に本格的に入る前に、(1) 一般的な製品原価計算の計算構造、(2) 伝統的な製品原価計算と ABC の重要な相違点、の 2 点を整理しておきたい。

2-2-1 製品原価計算の計算構造とその意味

「原価とは、特定の目的を達成するために、犠牲にされる経済的資源の、貨幣による測定額をいう。(岡本[2000,11 頁])」。つまり、製品原価計算の計算構造は、何らかの経営活動を行うために犠牲となった経済的資源の総量を、その目的となった特定の対象と関連付けて、貨幣価値で集計するためのものである。以上から、製品原価計算の計算構造に関するメルクマールは、(1) 特定の対象に関連付けられていること、(2) 実際の資源犠牲を反映していること、(3) 貨幣価値で計算されていること、の 3 点にあるといえる。

一般的に、製品原価計算の計算構造は、原価収集 (cost accumulation) と原価集計 (cost assignment) という 2 つのプロセスからなる⁹。原価収集プロセスは、「資源の投入・利用に伴って発生する原価を把握・計算する手続き (廣本[1997,43 頁])」である。一方、原価集計プロセスは、「(原価収集プロセスで明らかになった) 原価発生額を特定の原価計算対象に結びつける手続き (廣本[1997,43 頁]、括弧内は筆者が加筆)」である。

原価収集プロセスにおいて、ある特定の会計期間に発生した原価 (以下、発生原価と呼ぶ) が明らかとなる。発生原価とは、投入資源の原価 (cost of resources supplied) を意味する。つまり、どの資源がいつ投入されたのかを貨幣価値で測定することが原価収集プロセスの使命である。

原価集計プロセスにおいて、発生原価は特定の原価計算対象 (cost object) へと集計される。特定の原価計算対象へと集計された原価は、利用資源の原価 (cost of resources used) を意味する。つまり、その資源がなんのために利用されたのかを貨幣価値的に測定することが原価集計プロセスの使命である。しかしながら、全ての投入資源が製品やサービスのような最終的原価計算対象 (final cost object) に対して直接的に跡付けられるわけではない。そのため、最終的原価計算対象に対して直課 (cost tracing) することができない間接資源の犠牲額をどう会計処理するべきかという問題が生じる。

この問題に対し、一般的な製品原価計算では、間接資源の犠牲額についても何らかの形で最終的原価計算対象へと集計しようとする。この作業は配賦 (cost allocation) と呼ばれ、配賦が正当化される背景には原価の凝着性 (cost attach) という思想がある。原価の凝着

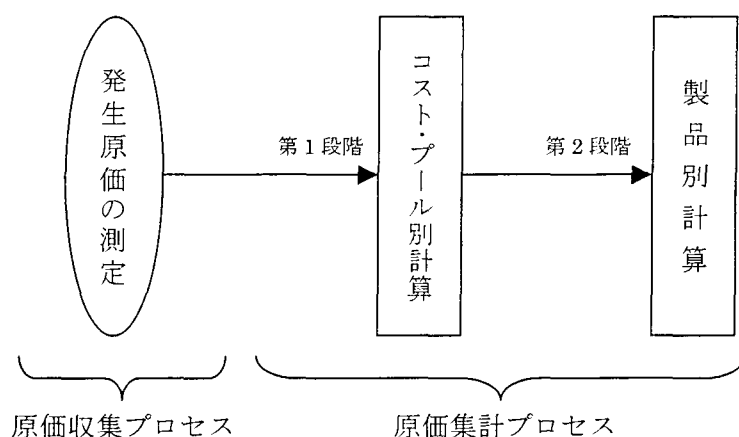
⁸ この考え方は、2-1 における見通しに従ったものである。

⁹ 廣本[1997,43-59 頁]を参照。廣本教授の記述は、製品原価計算の計算構造の諸特性について詳細かつ明快に説明しているため、以下の製品原価計算の計算構造に関する記述は基本的に廣本[1997]に従うこととする。なお、廣本教授はこの部分において、原価計算制度 (「企業が制度として行っている原価計算をいい、複式簿記と結合して、常時継続的に原価を記録・計算するシステム (43 頁)」) を想定して説明をしている。

性とは、製品製造プロセスに投入された全ての経済的資源の取得原価はその利用に応じて製品へと順次集計されていき、最終的には製品原価を形成するという考え方を概念化したものである（Paton and Littleton[1940,邦訳 20・21 頁]）¹⁰。

間接資源の犠牲額は、直接的に最終的原価計算対象へと配賦されるわけではない。通常、間接資源の発生原価はまず中間的原価計算対象（intermediate cost object）へと集計される。つまり、中間的原価計算対象はコスト・プール（cost pool）となり、製品やサービスといった最終的原価計算対象へ間接資源の犠牲額を集計する際の中継点となる。間接資源の犠牲額を集計するプロセスはこうした特徴をもつため、2段階配賦システム（two-stage cost allocation system）とも表現されている（例えば Cooper and Kaplan [1988,pp.21・22.]）。ここで、間接資源の犠牲額を特定の原価計算対象へと割り当てるための尺度は配賦基準（cost allocation base）と呼ばれる。

図表 1-1 製品原価計算の計算構造—原価収集・集計プロセスという観点から



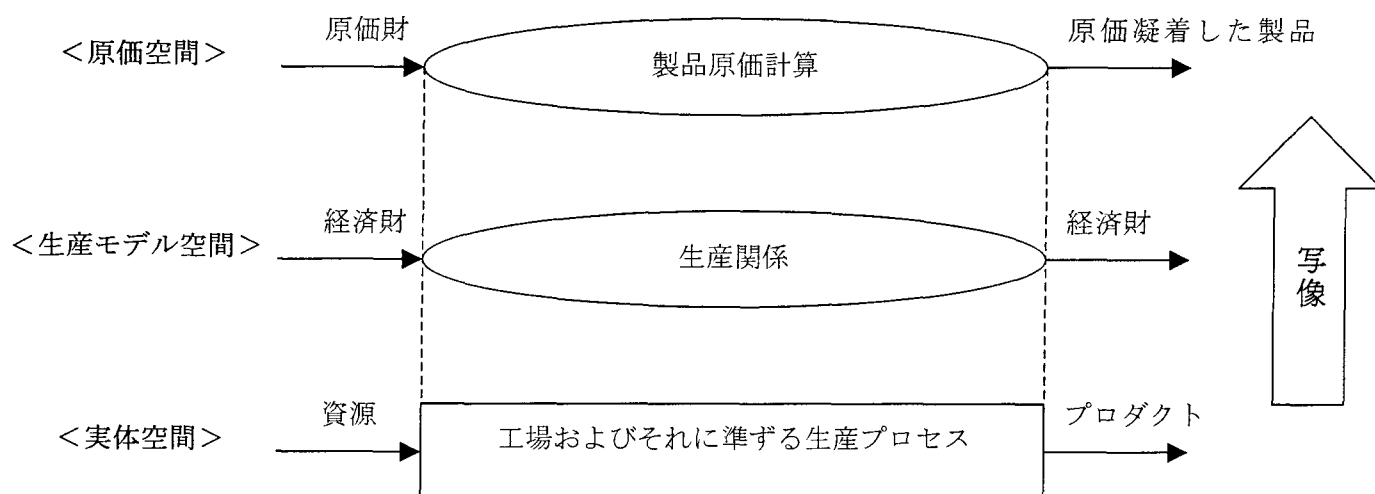
出所：片岡[2005,3 頁]

以上を要するに、（１）特定の対象に関連付けられていること、（２）実際の資源犠牲を反映していること、（３）貨幣価値で計算されていること、という製品原価計算の計算構造に関する３つのメルクマールは、具体的には原価収集・集計プロセスという製品原価計算固有の計算構造として現れる。そしてこの計算構造は、実際の経営活動および資源利用を何らかの形で識別し、それを原価計算という仮想空間上で写像したものであると理解できる。製品原価計算の原価収集・集計プロセスの関係性は図表 1-1、製品原価計算と実際の生

¹⁰ 原価の凝着性は、わが国の原価計算の専門書でも、製造間接費も含む全ての当期製造費用が製品や仕掛品へと集計されることを正当化するための概念として取り上げられている（例えば木島[1992,18 頁]）。

産プロセスとの関係性は図表 1-2 のように描写することができる。

図表 1-2 製品原価計算と生産活動との関係



図表 1-2 については、より詳しい説明が必要であろう。会計学では、岡本教授の記述に見られるように、「企業会計が他の情報システムと本質的に異なるのは、企業活動全体に貨幣という光をあてて、その影をつかまえる点にあり、その影とは、その企業に投下された資本の循環過程そのものにほかならない（岡本編[1982,9 頁]）」という会計の本質観をとる。つまり、「企業の資本運動に関する貨幣情報システム（廣本[1993,28 頁]）」として会計の本質が理解されているのである。

企業会計の 1 つの技法である製品原価計算もこれにしかりである。図表 1-2 でいう「実体空間」において起きた全ての生産関連事象を資本運動として認識し、その経過および帰結を貨幣価値で測定するのである。

ここで注意すべきことがある。「会計は、実は経営活動そのものを対象としているのではなく、まずその企業の支配下にある経済財というものを規定して、その上でこれらの経営活動がその経済財にどういう影響を及ぼしたかを記録しているのである（井尻[1968,18 頁]）」。井尻教授のこの記述から、実体空間を人が何らかの意図を持って解釈し、その解釈に従って会計システムを設計していることが理解できる。つまり、製品原価計算の文脈でいうと、実体空間で何が起きているのかをまず人が解釈し、そこで認識された経済財の生産関係を基礎に製品原価計算の計算構造は設計されるのである。

ここでいう生産関係とは、経済財の投入・利用と経済財の産出との間の関係性を規定するものである。そのため、原価凝着性の議論や非原価項目の議論はこのレイヤーの議論であるといえる。また、中間的原価計算対象や最終的原価計算対象の認識方法も

ここで規定される。つまり、生産関係とは実際の経営活動をなんらかのメガネ¹¹をかけて「見える化」したものである。このメガネが悪ければ、実体空間で起きている現象を適切に理解することができず、「歪み」もしくは「ブラックボックス化」が生じてしまう。

生産モデル空間で認識された生産関係は、原価計算目的、制約条件、慣行、費用対効果などを考慮した結果、製品原価計算の計算構造へと写像される。つまり、製品原価計算とは、認識された生産関係を基礎にして、中間的原価計算対象の集約および設定、配賦基準の設定、原価標準の設定、といった原価収集・集計プロセス設計に関する具体的な意思決定を行った結果の産物であると見なすことができる。

以上を要するに、図表 1-2 は会計の本質観に従ったものであり、その中で特に、実体空間から原価空間へ的人為的な写像に注目した見方である。この見方からすると、原価計算の使命を適切に達成可能な製品原価計算モデルという議論は、実体空間を「見える化」するメガネに関する議論として位置づけることができる。

2-2-2 伝統的な製品原価計算と ABC との相違点—計算構造の観点から

前項では、一般的な製品原価計算の計算構造の特徴を、原価の収集・集計プロセスという観点から整理した。それでは、伝統的な製品原価計算と ABC では計算構造は具体的にどのように異なるのか？

ABC の提唱者である Kaplan 教授と Cooper 教授が共著し、ABC の特性について簡潔かつ明快に整理している Cooper et al[1992]によると、伝統的な製品原価計算と ABC の相違点は 2 点ある。1 点目は、中間的原価計算対象の単位である。そして、2 点目は配賦基準である。これら 2 点は、どちらも原価集計プロセスに関するものであり、「ABC の本質（櫻井[1998,46 頁]）」と表現されるほど重要な ABC のメルクマールとして数多くの文献で言及されてきたものである。

ここでは、経営学においてサービス研究が大きな注目を集め始めた 1970 年代末における原価計算論の代表的な専門書である Anthony and Welsch[1977]と、ABC の概念を提案した Kaplan 教授と Cooper 教授の文献を中心に、伝統的な製品原価計算と ABC が間接資源の利用をどのように写像しているのかについて、中間的原価計算対象と配賦基準に焦点をあてて比較検討を行いたい。

（1）中間的原価計算対象の単位とそれらが想定する世界

ABC の計算構造では、その中間的原価計算対象としてアクティビティ（activity）という

¹¹ このメガネという表現および発想は、製品開発の組織論を新たな視点から整理するための「新しいメガネ（理論的フレームワークのこと）」を提唱した楠木[1997]の「製品システム多面性」の議論について、製品開発論の専門家である生稲史彦先生からご指導をいただく中で生み出された。

概念が用いられる¹²。これは、伝統的な製品原価計算がその中間的原価計算対象として基本的に部門（department）のような責任センター（responsibility center）を集計単位とする¹³ことと大きく異なる。この違いの背景には、それぞれの原価計算モデルが想定している生産プロセス観—図表 1・2 でいうと、実体空間を生産モデル空間でどのように写像するか—の相違がある。もちろん、その認識の支配要因として原価計算目的がある。だがここでは、原価計算目的を考慮せず、その計算構造固有の生産プロセス観というものを探ることとする。

伝統的な製品原価計算が想定する生産関係¹⁴は、それが当時の情報処理能力を反映した簡便法的位置づけであるか否かは別にして、組織単位別による分業生産体制であったといえる。工場における日々のオペレーションは、切削部や組立部のような製造部門¹⁵と、材料倉庫部や動力部や工場事務部のような補助部門¹⁶へと分化され、各部門の活動が統合されてはじめて最終製品が生み出されるという見方がなされる。それぞれの部門は個別に与えられた使命や役割があり、そこに人が配属される。各部門には責任者がおり、彼らが部下の活動を管理する。各部門は、与えられた使命や役割を達成するために、もしくはよりよい業績をあげるために、部門内の活動を標準化し、最適化していく。伝統的な製品原価計算モデルは、基本的にこうした組織的分業という世界を想定している¹⁷。

一方で、ABC が想定するのは¹⁸、組織図や職制図に表れるような組織的分業のレベルの生産関係ではなく、オペレーション段階で組織ルーチンとして行われる活動プロセスという生産関係である。工場で最終製品を生み出すためには、鉄板を切削する、切削された鉄板を組み立てる、といった製造活動が必要となる。製造活動を行うには、鉄板を保管する、鉄板を搬送するといった製造補助的な非製造活動が必要となる。また、最終製品の品質検査、入・出庫の記録といった、様々なタイプの複数の非製造活動も必要とされる。ABC は、

¹² ABC のコンセプトを提示した初期の文献である Johnson and Kaplan[1987]と Cooper and Kaplan[1988]では、アクティビティに相当するものとしてトランザクション（transaction）という用語が使われていた。

¹³ Anthony and Welsch[1977, pp.110-112.]。なお彼らは、全ての中間的原価計算対象が責任センターであるというわけではないが、基本的に責任センターが中間的原価計算対象となると論じている。なお、原価部門が基本的に組織単位に従うということは、岡本[1976]や Horngren[1977]でも説明されている。

¹⁴ ここでの記述は、Anthony and Welsch[1977]が「製造間接費の配賦：一般的アプローチ」および「配賦プロセスのステップ」として説明している部分（pp.112-125.）を参考に、筆者が整理したものである。

¹⁵ Anthony and Welsch[1977]は原文では production cost center と呼んでいる。

¹⁶ Anthony and Welsch[1977]は原文では service cost center と呼んでいる。

¹⁷ 岡本[2000, 211 頁]によると、（1）基本的に異なる製造活動を区分する、（2）製品の生産の流れを円滑ならしめる、（3）生産活動にたいし、物量的な管理責任を確立する、という目的のために責任センターによる分業生産体制が構築されるのが通常であるという。

¹⁸ ここでの記述は、ABC のより具体的な理論化を試みた一連の論文である Cooper[1988a, 1988b, 1989]を参考に、筆者が整理したものである。

製品やサービスを生み出すために必要とされる以上のような諸活動を識別し、活動間の需給関係を認識するレベルに焦点をあてる。この時、部門や人のような活動主体は基本的に考慮されない。活動主体はあくまでも資源として、活動を行うために犠牲になったものとして認識される。そしてこうした活動プロセスという観点から、ABC は中間的原価計算対象としてアクティビティという基本的活動単位を集計単位とするのである。

以上を要するに、生産関係の認識において、伝統的な製品原価計算モデルの観点では活動主体が重視された¹⁹⁾のに対し、ABC モデルの観点では活動それ自体が重視されるのである。

なお、アクティビティ概念に関しては、ABC の生成当初から多様な解釈がなされてきた。例えば、Brimson[1991]は経営活動をその詳細度によって機能、ビジネス・プロセス、アクティビティ、タスク、オペレーションの 5 つの階層に区分し、中間的な詳細度で経営活動を表現したものをアクティビティとした。つまり、経営活動を規定するための一定の粒度を持つ単位としてアクティビティを定義したのである。

一方、Cooper and Kaplan[1991]やTurny[1991]は、アクティビティ概念を柔軟に捉え、一定の粒度に依存するものとして認識していない。Cooper and Kaplan[1991]は、設備維持レベル、製品維持レベル、バッチレベル、製品単位レベルというアクティビティの基本的な 4 つの階層を認識しているが、アクティビティが必ずしもこの 4 つの階層に区分されるわけではないことを明言している。また、Turny[1991]はアクティビティの階層関係をマクロ・アクティビティとミクロ・アクティビティという観点から区分しているが、これは Brimson[1991]がいう 5 つの階層を包括する基本単位としてアクティビティを位置づけていると理解できる。

以上のようにアクティビティ概念は多義的な側面をもち、アクティビティをどう定義するべきかについては従来の原価計算研究では「十分な議論が尽くされていないのが現状(吉田[2002,14 頁])」である。その中で、ABC の一般理論や原価計算の歴史的な展開におけるその位置づけを明確にし、ABM(活動基準管理)やABB(活動基準予算)のあり方についても整理している Kaplan and Cooper[1998]は、アクティビティの定義と識別の問題について以下のように記述している。

「組織は間接的資源と補助的資源に支出する。それは、重要なアクティビティを行うため(例えば、スケジューリング、購買、顧客管理、製品の改良)、もしくはこれらの資源(IT、製造補助や顧客サポートのために適切なスペースのような)から提供されるケイパビリティを獲得するためである。・・・ABC システムを開発する際、組織はまず、間接的資源や補助的資源が行っているアクティビティを識別する。アクティビティは動詞で表現され、対

¹⁹⁾ もちろん、伝統的な製品原価計算においても活動主体は原価財として認識される。ここで筆者が主張したいのは、それぞれの原価計算モデルが相対的に何を重要視しているかという点である。

象と関連付けられる：生産をスケジューリングする、材料を移動する、材料を購入する、製品を検査する、顧客に対応する、製品を改良する、新製品を導入する、などである。アクティビティの識別は、最終的にアクティビティ・ディクショナリの構築へと繋がる。アクティビティ・ディクショナリとは、製造施設において行われる全ての主要アクティビティをリストし、定義するものである。

・・・当初の導入事例において、エンジニアと会計担当者は非常にミクロなレベルでアクティビティを定義した。ともすれば個人の作業レベルでアクティビティを認識し、数百以上のアクティビティにまでなることもあった。こうしたやり方はコストがかかり、かつ混乱を招く。現在、ABC プロジェクト・チームは、個人の時間や資源のキャパシティの 5% 以下しか割かないアクティビティを無視するなど、経験則や常識を応用している。アクティビティ・ディクショナリは、10 から 30 のアクティビティぐらいに、比較的簡潔であるべきである。特に ABC システムの主要な焦点が製品原価や顧客原価を見積もることにあるのであればそうである。他の導入事例では、ABC システムは数百のアクティビティで構築され続けている。第 8 章で議論するように、典型的にこのような高度に詳細なシステムは、プロセス改善やプロセスの再設計の努力のための基礎として役立つように構築されたものである。それゆえに、アクティビティの数は調査対象とされた組織単位の規模と複雑性、そしてモデルの目的の関数となる。(pp.85-86.)」

このように彼らは、情報処理コストや情報処理能力といった原価計算システム設計上の諸制約をふまえ、ABC システム設計のためのアクティビティの定義および識別が ABC を導入しようとする目的、その費用対効果、導入対象の規模、導入対象の複雑性といった諸要因に依存することを述べている。このことから、ABC モデルでいうアクティビティ概念とは、実際の経営活動を直接的かつ網羅的に扱ったものではなく、生産関係で識別された経営活動をもとに原価計算という仮想空間上で実体空間を写像した、目的依存的かつ状況依存的な基本的活動単位であると理解することができる。以降本論文では、ABC におけるアクティビティ概念をこのように扱うこととする。また、以降では、図表 1-2 でいう生産モデル空間のレイヤーで識別された経営活動を「活動」、原価空間で写像された経営活動を「アクティビティ」と使い分けることとする。

(2) 中間的原価計算対象と配賦基準

ABC 研究において、コスト・ドライバー (cost driver) という用語がしばしば登場する。しかしながら吉田[2002,21-23 頁]も指摘するように、コスト・ドライバーという用語は多義的に扱われてきた。そのため、この項を議論するにあたり、まず本論文における用語法を明確にしておく必要がある。

コスト・ドライバーの多義性の根幹には、コスト・ドライバーを原価作用因と認識するか配賦基準と認識するかで相違がある。筆者が思うに、ABC 研究におけるこうした混同は、

トランザクション・コストイングという名称を改め ABC という用語を始めて用いた公表論文である Cooper[1988a]が「ABC システムで用いられる配賦基準は、コスト・ドライバーと呼ばれる。(p.46.)」と明言してしまったことに由来するのではないかと考えられる。こうした混同を避けるため、本論文では Raffish and Turney[1991]や Kaplan and Cooper[1998]の用語法に習い、コスト・ドライバーを原価作用因として用いる。そして、コスト・ドライバーの中でも間接資源の利用作用因であるものをリソース・ドライバー、アクティビティの利用作用因であるものをアクティビティ・ドライバーと呼ぶこととする。

ABC を提唱した Kaplan 教授と Cooper 教授の説明によると、ABC の計算構造では、アクティビティ別に集計された原価はそれぞれのアクティビティ・ドライバーによって製品へと配賦される²⁰。一方で、伝統的な製品原価計算は、直接作業関連基準の配賦システム (direct labor allocation system) もしくは操業度関連基準の配賦システム (volume-based cost system) と表現されるように、直接作業時間や生産量のような単一の基準を製造間接費のコスト・ドライバーと仮定し、配賦を行うのが一般的であるという (Johnson and Kaplan[1987]や Cooper and Kaplan [1988]など)。

Johnson and Kaplan[1987]がいう単一配賦基準の問題とは、製造間接費のコスト・プールを生産量、直接作業時間、機械作動時間といった 1 つの基準で製品へと配賦するという実務の慣行に対するものである。彼らは例として直接作業時間による配賦計算を行い、その計算結果を業績評価と結びつけている工場を取り上げる²¹。そして、直接労務費よりも製造間接費の方が圧倒的に額が大きい状況では、こうした原価計算システムが要約された原価数値を下げるために工場の経営管理者を誤った行動に向かわせてしまう可能性があることを示唆する。ここでいう誤った行動とは、見かけだけの原価低減である。図表 1-2 の観点でいうならば、原価空間で仮定された資源利用の因果関係に従ってある原価財の利用を少なくするという行動は、必ずしも実体空間における資源利用の改善を意味するわけではない。

以上の議論をふまえると、2つの配賦方法の違いは、操業度関連基準もしくは直接作業関連基準にもとづいた総括配賦か否かという表面的なことではなく、コスト・プールとコスト・ドライバーとの間の関係性にあると考えられる。

前述のように伝統的な製品原価計算は、基本的に組織的分業のレベルに焦点をあてている。つまり、そこでのコスト・プールとは基本的に特定の責任センターが利用した原価であ

²⁰ 当初の ABC の議論では、アクティビティ間の配賦の議論は明らかに考慮されていなかった (Cooper and Kaplan[1988]や Cooper[1988a,1988b]など)。アクティビティ間の配賦について言及したのは、Brimson[1991]をはじめとした第 3 者の研究である。その点を考慮して、Horngren et al[2002]は、2 段階 ABC、多段階 ABC というふうに使いつけていると考えられる (図表 1-3)。

²¹ このケースは、1980 年代前半にアメリカ製造業で見られた一般的な慣行であったのかもしれない。Kaplan and Cooper[1987]はこの例示を「典型的な原価計算システムの例」として取り上げている。

る。当該責任センターが単一の活動に従事しているとき、そのコスト・プールを単一の配賦基準で配賦することは妥当である。なぜならば、当該コスト・プールとコスト・ドライバーの関係性を1対1の関係として認識することができるからである。

それでは、当該責任センターが複数タイプの活動を行っている場合はどうであろうか？そこでのコスト・プールは、特定の責任センターが利用したという意味では同質的な原価であるが、それがなんのために利用されたかという意味では異質的である。当該コスト・プールに対するコスト・ドライバーが複数存在するのである。責任センターが複数タイプの活動を行っている時、コスト・プールとコスト・ドライバーは1対多の関係にあり、それを単一の配賦基準で配賦するということは、製品原価情報の歪みをもたらす可能性を高めることを意味しよう²²。

最終的には製品原価情報の歪みとして現れる上記のような原価空間と実体空間との不一致の問題に対して、ABCはコスト・プールとコスト・ドライバーの1対1の関係を追及しようとする。そして、配賦基準の設定を行う。これは、製品がアクティビティを利用し、アクティビティが資源を利用するというABCの基本的前提に従った設計思想である²³。

以上を要するに、伝統的な製品原価計算の計算構造は基本的に組織的分業のレベルに焦点をあててしまっているためにコスト・ドライバーと配賦基準の間の相関が相対的に低い。それに対して、ABCは基本的に活動プロセスのレベルに焦点をあてる。そこでは、コスト・プールとコスト・ドライバーの間の1対1の関係が重視され、コスト・ドライバーと配賦基準の間の相関が相対的に高い。

本項では、伝統的な製品原価計算とABCとの計算構造の相対的な違いを中間的原価計算

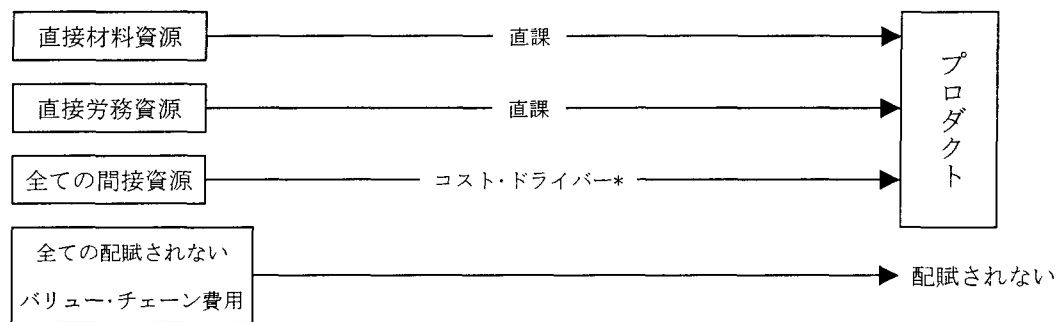
²² この例示は非常に単純化されたものであり、実務ではこの例示のような共通費配賦問題を解決するべく様々な工夫がなされてきた。例えば、部門費の第1次集計では部門共通費の分類をなくすために、(1)金をかけて部門共通費を個別費化する、(2)ある費目を1部門に責任をもたせる、(3)部門の設定を工夫する、といった試みがみられる(岡本[2000,253-254頁])。また、部門費の第2次集計では、配賦計算構造を複雑化・精緻化することにより、より正確に間接資源の犠牲額を最終的原価計算対象へと割当てようとする試みがなされている。具体的には、補助部門費を変動費と固定費に分けてそれぞれ適切に配賦を行おうとする複数基準配賦法や、補助部門間の用益の授受を考慮した配賦方法である階梯式配賦法や相互配賦法がこれに該当する。

²³ もちろん全てのアクティビティおよびアクティビティ・ドライバーが形式知化されているわけではない。また、アクティビティ・ドライバーとコスト・プールの1対1の関係を重視しすぎてしまうことによって、コスト・プールとリソース・ドライバーの関係が1対1の関係ではなくなってしまうというトレード・オフ関係も指摘されている(Dater and Gupta[1994]、片岡[2005])。こうした理由やシステム設計上の費用対効果から、経済的資源の投入・利用を真に反映した製品原価計算システムを設計するのは、現時点では困難であろう。この問題は今後解決されていくべき重要な課題であるが、本論文の主旨とは異なるため、これ以上詳しく取り上げない。

対象と配賦基準の2点から整理した。なお、伝統的な製品原価計算とABCとの計算構造の違いについては、Horngren 教授がその文献の中で非常にわかりやすく図示しているのでここで取り上げておきたい。

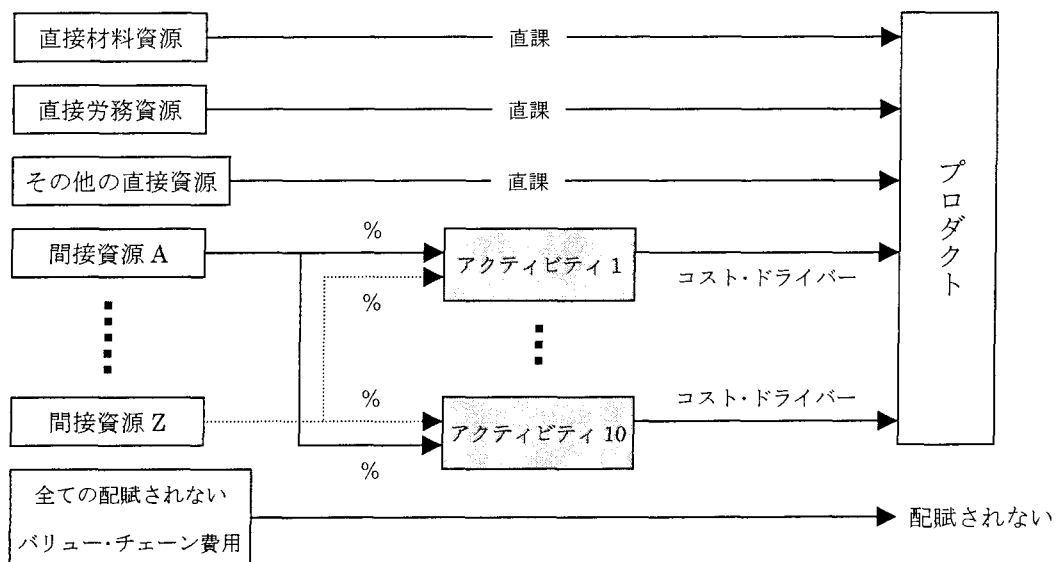
図表 1-3 伝統的な原価計算とABCの計算構造の対比

パネル A 伝統的原価計算システム

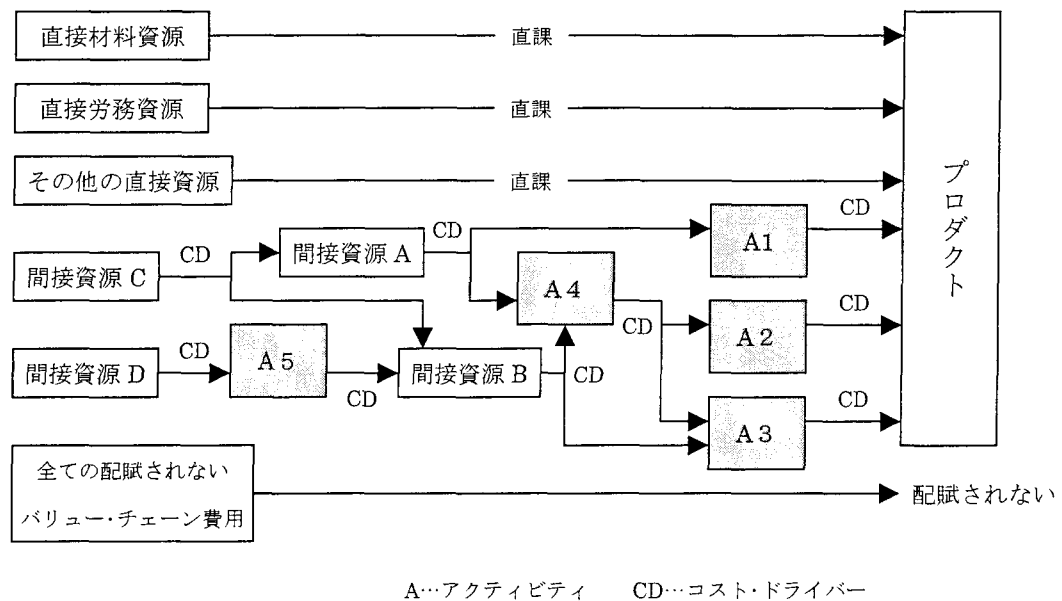


*直接作業時間、もしくは機械作動時間や生産量のような
その他の操業度に基づいたコスト・ドライバー

パネル B 2段階ABCシステム



パネル C 多段階 ABC システム



出所：Horngren et al[2002,p.141.]. 体裁については筆者が修正を加えた。

2-3 活動プロセスというサービス提供システム観の意味

ここでは、これまでの議論をもとに「サービス組織の原価計算としてなぜ ABC だったのか？」という疑問に対して基礎的な分析を行いたい。

前項までの議論から、伝統的な製品原価計算は基本的に組織的分業のレベルに焦点をあてており、そのためコスト・ドライバーと配賦基準の間の相関が相対的に低いことが明らかとなった。一方、ABC は基本的に活動プロセスのレベルに焦点をあてており、そのためコスト・ドライバーと配賦基準の間の相関が相対的に高い点が特徴的である。

こうした計算構造の違いを対比すると、なぜ伝統的な製品原価計算ではなく ABC がサービス組織の原価計算として注目されたのかについて 2 つの見通しが立つ。

まず 1 つめであるが、これは冒頭の廣本教授の引用文が明確に示すことである。

「製造業では、製品原価は直接費プラス製造間接費配賦額として計算される。そこでは、モノを加工して製品が作り出されるからである。しかしながら、サービス業における「製品」はモノを加工して生産されるのではない。むしろ、それは「サービスの束」として捉えられる。補助部門費、すなわち、サービス活動のコストを製品に集計する方法として開発されてきた ABC は、正にそのような技法として有力である。」

より正確なサービス原価の集計という観点からすると、製造業におけるサービス活動のコストを適切に集計するために開発された ABC は、サービス組織にフィットしている。ここでは、コスト・プールとコスト・ドライバーの間の 1 対 1 関係が重視されているからである。以上の理由から、ABC はサービス組織から注目されたのであろう。

2 つめは、顧客という外生変数への対応である。序章で取り上げたように、サービス組織は無形の経済財を生産することにより収益をあげる経営主体である。そしてその生産はサービス提供システムを通じて顧客と共になされる。むしろ、サービス組織側の活動は、顧客の活動によって引き起こされることが多い²⁴。このような生産関係を原価空間が写像しているということは、顧客という外生変数は原価空間においても何らかの形で考慮されているのであろう。そして、活動プロセスに注目する ABC が、顧客という外生変数をより適切に反映させた原価収集・集計プロセスを構築するのに有用であったのかもしれない。

図表 1・2 の観点を中心として導き出された以上 2 つの見通しは、第 3 節と第 4 節においてサービス組織の原価計算研究の歴史的展開を整理した後、第 5 節において再び取り上げたい。

第 3 節 サービス組織の原価計算研究—ABC 以前の展開

3-1 ABC 以前の非製造活動における原価計算研究の概要

ABC 以前の原価計算論においても、非製造領域に焦点をあてた研究は多数存在する。ABC 以前の非製造業領域の原価計算研究は、大きく 3 つのタイプに分けることができよう。(1) 製造業の非製造業領域を取り上げたもの、(2) 特定業種のサービス組織における原価計算を取り上げたもの、(3) 原価計算のサービス組織に対する適用可能性を包括的に議論したもの²⁵、である。

製造業の非製造領域における原価計算のあり方を議論するものは、歴史が古く、文献も多い。このタイプの研究に該当するのは、営業費計算として発展してきた諸研究である。営業費計算の視点および方法論についてアメリカにおける先行研究を中心に整理している松本[1959]によると、営業費計算は、製造企業の規模が増大することに伴う販売費・一般管理費の増加、製品別・販路別・顧客別の収益性分析の重要性の増大、実務における蓄積、

²⁴ 筆者は尾畑教授とともに、2004 年春に横浜で開催された CSR (Corporate Social Responsibility) に関する国際フォーラムで、この関係性について報告を行った。その際、我々はこの関係性を trigger relation と表現した。

²⁵ 本章をとおしてわかるように、この時期のサービス組織の原価計算研究は、どのような原価計算システムをサービス組織で運用すべきかという点が論点となっている。つまり、経常計算システムとしての原価計算を想定しているのである。このことは後ろで指摘するが、誤解のないよう注意されたい。

不当な価格差別から小企業を保護するための法規定、といった要因により 1920 年代の中ごろから第 2 次世界大戦以前にかけて個別テーマとして議論されるようになったという (19・48 頁)。松本教授が「第 4 の発展段階」として位置づけているこの時期に、「営業費分析と予算統制が発展し、標準原価管理が芽ばえ始めてきた (35 頁)」のである。そして、第 4 の発展段階の諸研究を基礎に、販売費を注文獲得費 (costs of getting orders)、注文履行費 (costs of filling orders)、販売管理費 (costs of marketing administration) に機能別分類を行い、原価管理の基礎とする考え方が全米原価会計士協会の調査報告書 (NACA[1951]) によって体系化されるにいたる。西澤[1992]によると、この時期に営業費計算研究は隆盛を迎えたという。

2 つめの研究タイプとして、特定業種のサービス組織における原価計算を取り上げた研究があげられる。このタイプの研究は、かなり古くから先進国諸国において断片的に見られる、特定の業種の事例を中心とする研究である。文献は少数であるが、銀行業 (山高[1964]、Cowen and Melnick[1983]など)、保険業 (Altenburger[1975]、小暮[1977]など)、海運業 (Cheng[1969]、斎藤[1973]など) など、特定業種における原価概念および原価計算・原価管理のあり方を議論している。

最後の研究タイプとして、原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論しているものがあげられる。このタイプの研究は、経済のサービス化が注目されだした頃に議論がなされだした。3 つの研究タイプの中で最も歴史が新しく、その数は非常にわずかではあるが、サービス組織における原価計算目的を取り上げ、サービス組織一般にあてはまる原価計算モデルを議論している (McDonald and Stromberger[1969]、Anthony and Welsch[1977]、Dearden[1978])。

本論文は、サービス組織一般のレベルの議論に焦点をあてている。そのため、本節では原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論したものを取り上げたい。非常に文献数は少ないが、このタイプの研究は、サービス組織における原価計算のあり方について考える際に考慮すべきいくつかの重要なインプリケーションを与えてくれるものである。

なお、彼らの研究は ABC が登場するまでは黙殺された形となり、ABC 登場以降はほとんど完全に無視された状態になっている。しかし、今後さらにサービス組織の原価計算研究が発展していくためには、忘れ去られた過去の研究成果についてもその歴史的な展開の中での位置づけ明らかにし、将来のよりよい研究への素材とすべきであると筆者は考えている。

3-2 原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究

3-2-1 専門サービス業と原価計算

世界の主要ジャーナル²⁶を見渡してみても、原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究で最も古いものとしてあげられるのは、*Harvard Business Review* 誌に掲載された McDonald and Stromberger[1969]であろう。彼らは専門サービス業（会計事務所、広告代理店、コンサルティング・ファーム、弁護士事務所、設計事務所など）における原価計算および採算管理のあり方について議論している。これは一見 2 つめのタイプの研究かのように感じられるが、その内容は特定業種を超えた一般化したレベルのものを扱っている。そのため、3 つめのタイプの研究の先駆的なものとして位置づけるのが適切であろう。

McDonald and Stromberger[1969]は、顧客の個別注文に応じてカスタム化されたサービスを提供する専門サービス業において、採算管理が非常に重要になってきているという点に出发点を置く。当時アメリカでは、約 80 万人が専門サービス業に従事し、13 万社を超える専門サービス組織が存在するにいたるまで当該産業は急速に増大していた (p.109.)。この状況をふまえ、彼らは「専門サービス・セクターは組織単位が比較的小さいかもしれないが、それは重要な組織単位であり、アメリカのビジネス界に明確で決定的な貢献をしている。(p.110.)」という認識のもと、この分野の組織が適切に経営管理を行うための手段として EDP 技術（電子データ処理技術）を利用した原価計算システムに注目する。

ここで、彼らが主張する原価計算のあるべき姿を理解するために、いくつか注意しなければならないことがある。McDonald and Stromberger[1969]には、不明確な記述や論理的でない記述がかなり見られる。そして、彼らが提案する原価計算モデルとその実行手段である EDP 技術は全く独立した別の議論であるにも関わらず、かなり強引に 1 つのセットとして扱われている²⁷。これらの矛盾は、「専門サービス業もコンピュータ技術を導入すべきである」、「専門サービス業も原価管理技術を導入すべきである」という異なる 2 つの主張を 1 つの論文で同時に行おうと挑戦した結果が悪い方に出てしまったためであると筆者は考えている。彼らが主張する専門サービス業のあるべき原価計算モデルを理解する際、この点を考慮して論点を抽出・整理する必要がある。

McDonald and Stromberger[1969,p.110.]は、企業の継続的な成長は適切な経営管理 (good management) に依存すると仮定する。そして、専門サービス業では当該サービスのコア部分を生み出すのは人であり、かつ主要な費目も人件費 (personnel costs) である

²⁶ 本章をとおして文献サーベイの中心的な対象としたジャーナルは、以下のとおりである。

<日本>『会計』、『企業会計』、『産業経理』

<アメリカ> *Accounting Review*, *Journal of Cost Management*, *Journal of Management Accounting Research*, *Harvard Business Review*, *Management Accounting*

<ドイツ> *Zeitschrift fuer Betriebswirtschaftslehre*

<イギリス> *Management Accounting (UK)*, *Management Accounting Research*

²⁷ 例えばその副題に「新しい EDP 会計モデル」とあるように。

ため、人という資源の適切な経営管理が重要になるという²⁸。彼らは、こうした観点から、人を中心とした各種資源の利用を適切に管理し、当該企業がさらに発展していくためには EDP 技術を利用した顧客別原価計算システムを運用するべきであると主張する。

McDonald and Stromberger[1969]は、専門サービス組織がオペレーション段階で原価を管理する際、顧客あたりの収益性に注目するべきであるとする。その理由について彼らは以下のように述べている。

「専門サービス組織の経営者は、自社の健康状態を理解しなくてはならない；企業が取り扱えることとできないことを知らなければならないのである。これを知るためには、それぞれの顧客あたりの営業利益もしくは損失を明らかにする必要がある。そして、これらの報告は、定期的に一通常は月次および会計年度で一迅速になされるのが望ましい。(p.112.)」

つまり McDonald and Stromberger[1969]は、経営者が顧客あたりの収益性を定期的にチェックすることを可能にするための基礎的な情報システムとして、専門サービス業における原価計算システムを位置づけようとしているのである。顧客あたりの収益性を計算するためには顧客原価を集計する必要があり、図表 1-4 はその集計プロセスを表している。この顧客別原価計算モデルでは、顧客に対しての直接費・間接費分類に焦点が当てられている。

図表 1-4 McDonald and Stromberger[1969]の提案する顧客別原価計算の構造²⁹

顧客あたり直接労務費（各従業員の顧客に対する直接作業時間×各従業員の標準賃率）
+ その他の顧客直接費
顧客あたり総直接費
+ 顧客間接費配賦額
顧客原価

McDonald and Stromberger[1969]は、専門サービス業における顧客原価の主要構成要素は顧客あたり直接労務費（total direct service costs）であるという³⁰。顧客あたり直接労務

²⁸ 彼らはまた、専門サービス業において人件費以外の費用は人件費の水準と相関するものが多いことを指摘している（p.111.）。

²⁹ McDonald and Stromberger[1969]では、彼らが提案する営業損益計算モデルが図で示されている（p.115.）。しかし残念ながら、彼らを取り上げている図は非常にわかりづらい。そのためこの図表では、彼らが提案する損益計算モデルのうち、顧客原価を集計するまでの過程を整理した。

³⁰ 以下、McDonald and Stromberger[1969,pp.114-117]に従って、彼らが提案する顧客別

費は各従業員の顧客に対する直接作業時間（hours worked directly on client by each employee）に各従業員の標準賃率（each employee's standard hourly rate）を乗じて算出され、標準原価管理が適用可能であるとする。

次に、直接労務費以外の顧客直接費（nonbillable direct costs）を跡付ける。直接労務費以外の顧客直接費とは、直接労務費とは別個の科目を設けて収集する必要がある直接費のことである³¹。こうして、顧客あたり直接労務費とその他の顧客直接費を合計し、顧客あたり総直接費（total direct costs）が算出される。

顧客別収益性を分析するためには、顧客あたり総直接費だけでなく顧客間接費（indirect costs）をも顧客別に集計する必要があるという。顧客間接費には、顧客にサービスを提供する以外の活動に費やした人件費が含まれる。また顧客間接費には、営業所の家賃や電気代のような共通費も含まれる。これらの顧客間接費は、通常、顧客あたり直接労務費を基準に配賦されるという。その理由について、McDonald and Stromberger[1969]は以下のよう述べている。

「通常、顧客間接費総額は総直接労務費の顧客あたりの割合によって最も公正に配分される。これは、実質的に全ての顧客間接費の大きさが従業員数と人件費総額に直接的に相関するという点で妥当である。つまり、顧客間接費は人件費に依存する。そのため、ある顧客に対する直接労務費が高くなればなるほど、顧客が負担すべき間接費も増えるのである。（p.114.）」

こうして集計された顧客原価は顧客あたりの売上と照合され、顧客営業損益が算出される。各顧客の顧客営業損益の合計値は、当該企業の特定期間の営業利益と一致する。

ここで注意すべきことは、McDonald and Stromberger[1969]が提案する顧客原価計算システムは、期間損益計算目的だけではないという点である。顧客別収益性は期間別（current dollars）だけでなく累積値（to date dollars）としても集計され、当該専門サービス企業にとって魅力的な顧客を採算の観点から短期的・長期的に分析するための資料を提供する³²。また彼らは、これらの原価および利益情報をもとに、各費目ごとにより適切に予算を設定し、原価管理を行うことができることも強く主張している（p.117,120.）。加えて、彼らが提案する顧客別原価計算システムがもたらす情報は、価格設定のための基礎資料としても有用であることも指摘している（p.120.）。

以上をまとめると、オペレーション段階における、顧客別収益性分析、原価管理、価格

原価計算を整理する。

³¹ 本文では、旅費、交際費、調査費が例としてあげられている。

³² さらに具体的な収益性分析の手法として、McDonald and Stromberger[1969]は顧客営業利益の総額だけでなく、投資利益率計算として原価あたり売上、原価あたり営業利益を取り上げている（p.117.）。

設定、という3つの主要な目的を達成するために、顧客直接費・間接費分類に注目した顧客別原価計算モデルにもとづいた原価計算システムを McDonald and Stromberger[1969]は提案している。そして、これらの原価計算目的および計算構造は、専門サービス業という顧客の個別注文に応じてカスタム化されたサービスを提供するサービス組織一般に適用可能なものであると彼らは論じている。

McDonald and Stromberger[1969]が先駆的に扱ったサービス組織の原価計算というテーマは、当時のその他の原価計算研究者にとってあまり興味深いものではなかった。実際、1970年代に入ってから原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究はほとんど見られず、このタイプの研究の古典とでも言うべき Dearden[1978]の登場を待つこととなる。

3-2-2 1970年代の原価計算論の専門書における記述

主要な専門ジャーナルを眺めると、1970年代の原価計算研究においても、原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論するものは見られない。また、この時期の原価計算論の専門書においても、サービス組織を取り上げているものはほとんどなく³³、もし取り上げていたとしてもサービス組織の損益計算書を例示する程度のものであった³⁴。その中で本項では、この時期の原価計算論の専門書の中で先駆的なものとして Anthony and Welsch[1977]を取り上げたい。Anthony and Welsch[1977]は、この時期の原価計算の専門書の中では最も具体的にサービス組織の原価計算のあり方を記述している。特に、原価計算対象をどのように設定するべきかに関する記述は注目すべきものである。

Anthony and Welsch[1977]は、大学における会計教育を円滑ならしめるために出版された姉妹本の1冊である。当時の会計コースは、前期を財務会計、後期を管理会計というように1つのコースで財務会計と管理会計の両分野を取り上げることが多かったが、これに対応したテキストがなかったという。そのため、Anthony and Welsch[1977]は会計コースの管理会計部分を財務会計部分と矛盾することなく、かつ無駄な重複なく扱うことを企図した文献である³⁵。

Anthony and Welsch[1977]では、まず「第1部 全部原価計算」で伝統的な製品原価計算が、次いで「第2部 差額会計」で意思決定会計が、最後に「第3部 責任会計」で業績管理会計が説明されている。その中でサービス組織の原価計算の議論が出てくるのは第1部の「第5章 原価計算のその他の側面」においてである。ここで彼らは、小売業（merchandising companies）とサービス業（service organizations）の原価計算システムを個別に説明している。そこでは、小売業の原価計算システムもサービス業の原価計算シ

³³ 例えば岡本[1976]。

³⁴ 例えば小売業の損益計算書を取り上げている Horngren[1977]。

³⁵ この記述は、Anthony and Welsch[1977]の序文を整理したものである。

システムも、その計算構造は製造業のそれと基本的に相違ないという立場が取られている。

（１）小売業の原価計算

Anthony and Welsch[1977]によると、小売業における売上原価は基本的に商品の取得原価であるという。そのため、小売業では「売上原価を特定するために原価計算システムを必要としない (p.168.)」。しかしながら、小売業においてもいくつかの理由から原価情報は必要とされるという。ここで彼らは、その主要な理由として販売部門 (selling department) の収益性分析を取り上げる。

Anthony and Welsch[1977]は、販売部門を工場という製造部門に相当するものとして位置づけ、「店舗における販売部門は、通常、商品カテゴリーに従って設定される。(p.168.)」と述べている。小売業はまた、工場という補助部門が行うような、様々なタイプの一般管理活動 (general and administrative activities) を行う。これら一般管理活動にかかる費用は販売部門に対する間接費である。そのため、「販売部門の原価は、直接費に加え、間接費—つまりこれらのサービス・センターの費用—の公正な割合を含む。(p.168.)」という。

Anthony and Welsch[1977]は、販売部門間接費の配賦方法について「その他の費用（販売部門間接費のこと）は販売部門に対して、工場における補助部門 (service cost center) から製造部門 (production cost center) への配賦と同様のやり方で配賦される。(p.169., 括弧内は筆者が加筆)」と述べている。具体的には、その配賦基準として因果関係 (causal relationship) と受益関係 (benefits received) を取り上げている。一般管理費の中には、販売部門に対して因果関係や受益関係を見出せないものもある。これらの費用は売上高や売上総利益のような恣意的な基準で配賦せざるを得ないものであり、「多くの企業がこのような費用を販売部門へと配賦していない。(p.169.)」という。

（２）サービス業の原価計算

Anthony and Welsch[1977]は、「企業のアウットプットであるプロダクト (products) は財貨 (goods) もしくはサービス (services) である。(p.169.)」とし、財貨を有形のプロダクト、サービスを無形のプロダクトと定義する。そして、「同様の一般的なアプローチ（製品原価計算のこと）が、サービスの原価を測定する際にも適用できる。(p.169., 括弧内は筆者が加筆)」という。そして、彼らは当時のサービス業の原価計算システムの状況について以下のように記述している。

「製造企業のケースと同じく、サービス業においても個別原価計算 (job cost system) を採用する組織もあれば総合原価計算 (process cost system) を採用する組織もある。自動車修理工場は個別原価計算を用いている。つまり、彼らはサービスする自動車ごとに発生した費用を原価計算票 (job cost record) へと集計する。病院や診療所は、患者ごとに原価計算票を設けている。その他の多くのサービス業は、総合原価計算を用いている；つまり、彼

らは費用を原価部門 (cost center) へと割り当て、原価部門によって提供されたサービスのユニット数を何らかの方法で測定し、提供されたサービスのユニット数で原価部門の総費用を割ることによって単位あたり原価を特定する。(p.170.)」

ここで Anthony and Welsch[1977]は、中間的原価計算対象の設定方法としてミッション部門 (mission cost center) とサポート部門 (support cost center) の区分を取り上げる。ミッション部門とは「組織が提供するサービスに直接的に従事する (p.170.)」部門である。一方で、サポート部門とは「組織内の他の部門にサービスを提供する (p.170.)」部門である。

さらに Anthony and Welsch[1977]は、最終的原価計算対象の設定方法を議論する。彼らは、サービスは無形であるため状況に応じて適切な原価計算対象を設定するべきであると、特に (1) 販売価格決定の基礎として有用であること、(2) 経営計画および統制のために有用な情報を提供すること、の2点を考慮すべきであると述べている (p.171.)。これはつまり、サービス組織の主要な原価計算目的としてオペレーション段階の原価管理と価格設定を取り上げていると言い換えることができよう。こうして設定された最終的原価計算対象に対する原価集計プロセスは、製造業におけるやり方と基本的に変わらないという理由から説明が省略されている (p.170-171.)。

3-2-3 Dearden 教授の見解

これまで取り上げてきたように、1970 年代末までのサービス組織の原価計算研究は、主要ジャーナルにおいても原価計算論の専門書においても、非常に例外的な位置づけにあった。もし取り上げられていたとしても、中間的原価計算対象を認識せずに最終的原価計算対象に原価を集計したり (McDonald and Stromberger[1969])、伝統的な製品原価計算と基本的に相違ないという観点から議論を行ったり (Anthony and Welsch[1977]) など、ばらつきがあった。サービス・マーケティングの独自性を明確に記述し、その後のサービス・マネジメント論の大きな流れを生み出した原点の論文とでも言うべき Shostack[1977]が登場した頃、原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究は、議論はなされだしていたもののいまだ未成熟な状態であったのである。

その中で、Harvard Business School で会計情報システム分野の研究者として教鞭をとっていた John Dearden 教授³⁶は、原価計算システムのサービス組織に対する適用可能性と

³⁶ John Dearden 教授は、管理会計および経営情報システム分野を中心に業績を残した研究者である。彼の管理会計に関する理解は、フォードでの 10 年間の実務経験に基礎を置いている。フォード時代は予算統制システムの実装、OR の導入、報告書の監査などに携わったという。その後 1959 年に Harvard Business School に招かれ、以降 30 年以上も Harvard Business School で教鞭をとった。特に、経営情報システムの研究分野を開拓し、1966 年

そのあるべき姿について実に明快に議論を行う。その基本的な立場は、Anthony and Welsch[1977]とは異なり、サービス組織に必要とされる原価計算システムは製造業のそれとは大きく異なるというものである。そして Dearden[1978]は、当時のサービス・マネジメント論の注目すべき研究成果と同様の観点であるプロダクト分解に注目する³⁷。

Dearden[1978]の主張は非常に明確である。彼は、従来の製品原価計算は棚卸資産の評価を主目的としているため、サービス組織には直接的に必要とされるものではなかったという。

「製造業企業では、公認会計士や税務当局は、最低限いくつかの要件を備えた原価計算システムを要求する。それは、完成品在庫と仕掛品在庫の価額を得るためである。しかしながら、サービス組織は原価計算システムを持つことを要求されない。サービス組織は完成品在庫を持たないからである。その結果、伝統的に洗練された計画システムを持つサービス組織でさえ、原価計算システムを持たず、もし持っていたとしても非常に不十分なものである場合が多かった。(p.132.)」

しかしこの状況は、規制緩和のような競争環境の変化に伴って近年急速に変化してきたという。銀行、保険、航空、教育機関のような多くのサービス組織が、サービスの原価と収益性を知るために原価計算を導入するようになったのである。一方で、こうした流れにも関わらず、多くのサービス組織が原価計算システムの導入問題に直面しているという。

「なぜ非常に多くのサービス組織が満足いく原価計算システムの開発に失敗してきたのか？失敗の主要な理由は、そのアプローチにあった。多くのサービス組織が、そして産業グループでさえ、伝統的な製品原価計算技術（traditional product cost accounting techniques）を用いている。このことは全くもって非論理的である。・・・伝統的な製品原価技術は典型的なサービス組織に適用可能であるわけではない。その結果、これらの技術を採用する試みは残念な結果となってしまう。(p.133.)」

Dearden[1978]は、こうした問題意識のもと、なぜ伝統的な製品原価計算がサービス組織

に MIS の最初のテキストを著した人物として知られている（以上の記述は、ハーバード新聞を参考とした。出所：http://www.hbs.edu/about/news/011204_obit_dearden.html）。

一方で、Dearden 教授は当時同僚であった Anthony 教授と共著で、1965 年に *Management Control Systems* を出版している。本論文でも一部取り上げているように、Anthony 教授はサービス組織の原価計算やマネジメント・コントロールについてかなり早い時期から取り上げてきた人物である。残念ながら本論文を執筆する段階では、Anthony 教授との共同研究が Dearden[1978]につながったのか、それとも Dearden 教授の影響を受けて Anthony 教授がサービス組織を取り上げたのかを明らかにすることができなかった。

³⁷ Rathmel[1966,1974]の「財貨=サービス連続体 (goods-services continuum)」の考え方や Shostack[1977]の分子モデル (molecular model) のことである。

にフィットしないのかを明らかにし、サービス組織に適切な原価計算システムのあるべき姿を考察している。

Dearden[1978]は、まず製造業における製品原価情報の利用法について取り上げる。彼は、(1) 棚卸資産の評価 (inventory valuation)、(2) オペレーション段階の原価管理 (cost control)、(3) 短期利益計画 (short-term planning)、(4) 製品収益性分析 (product profitability analysis)、という4つの主要な用途を取り上げ³⁸、それがサービス組織においても有用となるのかを議論する。そしてその結果、原価計算システムはサービス組織において(1)(2)(3)のために有用な情報を提供することはできないとする。

典型的なサービス組織において棚卸資産の評価目的が主要な経営問題ではないことは自明である³⁹。それは、サービスの無形性に由来する。

製造業におけるオペレーション段階の原価管理では、通常、標準原価計算が利用される。一般的な標準原価計算制度では、まず特定の会計期間ごとに各製品の原価標準が設定される⁴⁰。そして、当該会計期末もしくは会計期間内の特定期間⁴¹ごとに原価標準に実際生産量乗じることによって当該期間の製品標準原価が算出される。製品の標準原価は実際原価と比較され、差異の原因が分析される⁴²。ここでDearden[1978]は、標準原価計算制度がサービス組織にフィットしないことが多い理由を以下のように論じている。

「もちろん、あるサービス組織におけるいくつかのオペレーションでは、標準による統制的な手法を適用できよう。しかしながらそのような標準は、通常は金銭的標準 (monetary standards) ではなく物量的標準 (unit-output standard) である。また、物量的標準が利用可能なオペレーションは、通常、発生する総費用の比較的わずかな部分しかない。そのため、標準原価技術はほとんどのサービス業にはフィットしない。・・・さらに重要なこととであるが、標準原価は基本的に直接材料や直接労働に適用される。しかし、直接材料と直接労働は典型的なサービス組織においてあまり大きなものではない。つまり、サービス業で発生するほとんど全ての費用は、典型的な標準原価システムにおいて間接費 (overhead) として分類されるであろう。

製造業のオペレーションでさえ、間接費は予算によって統制される。間接費的な費用がサービス業の費用のほとんど全てを占めるため、これらは伝統的な予算手続きによって最も適切に統制されよう。(p.134.)」

³⁸ これらの議論は、原価計算システムを多元的機能を持つシステムとして取り上げたDearden[1963,1967]を基礎としている。

³⁹ この目的において、原価計算上重要なのは製品原価 (product costs) と期間原価 (period costs) を区分することであるという。

⁴⁰ 原価標準は通常、半年もしくは1年周期で設定される (岡本[2000,391 頁])。

⁴¹ 通常は月次である (岡本[2000,21 頁])。

⁴² 以上の標準原価計算制度に関する記述はDearden[1978,p.134.]を整理したものである。

製造業において、原価情報は短期利益計画のためにも利用される。製造業における短期的意思決定の具体例として、価格と生産量の決定問題、広告費と生産量の決定問題などがある (p.134.)。これらの意思決定の財務的な帰結を見積もることは、原価計算担当者に与えられた重要な使命である。通常、この種の計算において重要となるのは、変動費・固定費の分類である。固定費を回収可能な最低レベルの生産量⁴³を特定することが、この種の意思決定において重要なのである。ここで Dearden[1978]は、サービス業では変動費・固定費に関する情報を得るために原価計算システムを運用する意義はほとんどないという。その理由として、サービス業の費用はその大半が固定費であることをあげている (p.134.)。

以上の理由から、Dearden[1978]はサービス組織における原価計算システムの中心的な適用領域としてプロダクト収益性分析を取り上げる⁴⁴。Dearden[1978]によると、収益性分析は営利企業において、(1)問題診断(problem diagnosis)、(2)計画支援(planning guide)、(3)トレンド分析(trend analysis)、(4)価格設定支援(price guide)、という4つの主要な目的で行われるという (p.136.)。これら4つの用途に対して、原価計算システムはプロダクト原価情報を提供することによって貢献する。

Dearden[1978]が主張するプロダクト収益性分析のための原価計算モデルは、プロダクト階層(product hierarchy)を核とする点でユニークである。そして、その基本的な立場は共通費(joint costs)や共通収益(joint revenues)の配賦は恣意的であり、必要ないというものである。

「プロダクト収益性の分析は、階層的である。つまり、それはプロダクトの最も包括的な定義から始まり、具体的な(least comprehensive)プロダクトまで細分化する。具体的なプロダクトとは、それ以上分割することができない個別サービスのことである。(p.137.)」

このプロダクト分解によって、例えば「全社レベルのプロダクト⇒事業部レベルのプロダクト⇒プロダクト・ライン」というように、企業が扱うプロダクトは細分化され、その階層関係が特定される。

それでは、最も細かい粒度である「それ以上分割することができない個別サービス」とは何を示すのか？Dearden[1978]はこの部分の説明において、「次のステップは、それぞれのプロダクト・ラインをその次に分割可能な単位へ細分化することである。(p.137.)」と述べ、プロダクト・グループを例にあげ、プロダクト・グループ内の個別プロダクトをプロダクト分解の最終ステップとしている (pp.137-138.)。

彼の例は非常に抽象的であり、この部分の記述だけでは具体的に何を最も細かい粒度と

⁴³ 損益分岐点(break even point)の生産量のことである。

⁴⁴ Dearden[1978]は、この部分の記述において、サービスに対してもproductという用語を用いている。本論文では製品との用語の混同を避けるため、サービスの意も包含したproductについてはプロダクトと表記する。

すべきかについてイメージできない。しかし、プロダクト収益性分析のための収益の割り当ての議論で、この疑問の解答とも言うべき記述がある。Dearden[1978]は、「共通収益は存在しないので、全ての収益はなにかしらのプロダクトに割り当てられる。(p.138.)」と述べている。これはある意味トートロジカルな記述であるが、彼の論理は以下のとおりである。そもそも、最も細かい粒度のプロダクトとは、それが個別商品として顧客に販売されるレベルのものである。そのため、プロダクトの収益は個別に認識できるのである⁴⁵。

こうして識別されたプロダクト階層に対して、Dearden[1978]は個別費 (unique costs) のみを割り当てるべきであるとする。Dearden 教授にとって、恣意的な共通費の配賦は棚卸資産の評価のために行われる慣行であり、それ以外の目的にとっては経済的な意義は無いのである⁴⁶。

それでは、ある階層のプロダクトに対する共通費は当該プロダクト収益性分析においてどのような位置づけとなるのか？この疑問に対して Dearden[1978]は、当該共通費が個別費となるプロダクト階層で収益性分析を行うことで、共通費が適切に回収されているかを確認することができるという (p.139.)。ここで注意すべきことは、ある上位のプロダクト階層の収益性分析を行うとき、下位のプロダクトの個別収益と個別費は上位の階層のプロダクトの個別収益と個別費に含まれている点である。

以上を要するに、Dearden[1978]はサービス組織が扱う様々なタイプのプロダクトの階層関係を識別し、それらに対する個別収益と個別費を収集・集計するシステムとして、サービス組織における原価計算システムのあるべき姿を位置づけている。

3-2-4 その後の展開—研究の低迷と実務のイノベーション

McDonald and Stromberger[1969]、Anthony and Welsch[1977]、Dearden[1978]の研究は、原価計算研究者に対してサービス組織の原価計算研究の重要性を認識させることには貢献したかもしれない。しかしながら、原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究は、ABC が登場するまで停滞した状態であった。Dearden[1978]までの状況と同様に、Dearden[1978]から ABC の議論が登場する 1980 年代末にかけての時期においても、サービス組織一般を想定した原価計算研究はその存在を確認すること自体が難

⁴⁵ Dearden[1978]はこの部分の説明で、IBM の例を取り上げている。IBM がハードウェアとソフトウェアを販売もしくはリースする時、通常それらはセット商品となっている。この時、経営者にとって有用なプロダクト収益性情報とは、販売商品レベルのものであるという。そのため、ハードウェアとソフトウェアはそれぞれ個別商品となっていないので、それらの収益性情報は「経営者にとって価値はない (no value to management) (p.138.)」のである。

⁴⁶ このことについて、「(原価配賦は監査機関もしくは国税当局によって必要とされるが)、もしそのコストが原価集計される製品が生産されるか否かによって変化しないのであれば—ほとんどの工場管理費がそうである—、原価配賦は経済的意義を持たない。(p.133.、括弧内は筆者が加筆)」と明確に述べている。

しい。さらに、もしこのタイプの研究を発見できたとしても、どういう目的に対してどういう計算構造を持つべきかについて具体的に議論しているものは見られない（例えば Altenburger[1980]や志村[1987]など）。

サービス組織における原価計算システムの存在意義を綿密に分析した Dearden[1978]以降もサービス組織の原価計算研究は停滞状態であったが、しかしその水面下で、実務ではサービス組織にあった原価計算システムを構築しようとする試みがなされていた。ケースや研究の蓄積の不十分さから、その当時のサービス組織の原価計算実務がどのような状況であったのかを全体的に語ることは難しい。しかしながら、少なくとも一部のサービス組織では、かなり早くから原価計算システムのイノベーションを起こしていたのである。その代表的な例が American Bank and Trust Co.（以下、American Bank と略す。）である。

銀行業における原価計算実務の事例⁴⁷として American Bank を取り扱った Kaplan and Kallapur[1987]は、原価計算論にとって非常に示唆に富んだものである。1970 年代のアメリカ銀行業は、大きな転機を迎えていた。それは 1970 年にはじまった預金金利の自由化⁴⁸や、1975 年にはじまった株式仲介手数料の自由化に代表される、競争の導入である。こうした自由化政策によりアメリカ金融業界には市場競争が導入され、当該領域で営業するサービス組織はそれまでは経験したことがない生存競争に直面することとなった。こうした時代背景のもと、American Bank では、Dearden[1978]とちょうど同じ時期に、活動量の分析的な認識を基礎にサービス原価を集計する原価計算システムを構築しようと試みる⁴⁹。

American Bank における従来の原価計算システムは、Anthony and Welsch[1977]が論じた小売業型のシステムであった。Kaplan and Kallapur[1987]によると「従来のコスト・システムは、プロフィット・センターのコストを測定することに焦点を当てていた (p.5.)」という。具体的には、American Bank では発生原価はまず原価部門に集計される。そしてそれらコスト・プールは、階梯式配賦法 (sequential allocation) によって、プロフィット・センターとされる各支社や主要事業部門へと配賦される。このようにして集計されたプロフィット・センター原価は、四半期ごとのプロダクト収益性分析にも利用される。その場合、プロフィット・センター原価は、預金口座数のような単純な配賦基準で各サービス・カテゴリーへと集計される⁵⁰。

⁴⁷ この事例を取り上げた Harvard Business School Case Series は、あくまでも授業でディスカッションするための素材を提供することを目的としたものであることに注意されたい。

⁴⁸ 当初は、30 日から 89 日を満期とする 10 万ドル以上の譲渡可能定期預金証書（しばしば CD と略される）に対する金利の自由化であった。

⁴⁹ 当時の American Bank は、ペンシルバニア州南東部を中心に住宅ローンや自動車ローンを主要商品として営業を行う商業銀行であった。1978 年時点で総資産は 15 億ドルを超え、60 以上の支店を有しており、アメリカにおいて最も大きな 100 銀行のうちの 1 つであったという (Kaplan and Kallapur[1987,p.1.])。

⁵⁰ このパラグラフの記述は、Kaplan and Kallapur[1987,p.5.]を整理したものである。なお Kaplan and Kallapur[1987]では、当時の American Bank の原価部門 (cost center) が例

当時の American Bank は以上のような原価計算システムを有し、業績的にも安定していた⁵¹。しかしながら、同行の上級副社長でコントローラーを兼任していた Terry Troupe 氏は、今後さらに急速となろうアメリカ金融業界の競争環境の変化に柔軟に対応していくために、より正確で詳細にサービス原価を集計できる原価計算システムを持つ必要があると考える。そして、銀行業における標準原価計算システムの導入に多くの実績があるコンサルティング・ファーム、Peat Marwick Mitchell & Co.（以下、PMM と略す。）と契約する⁵²。

こうして導入された American Bank の PMM 原価計算システム (PMM Product Costing System) は、以下のような特徴を持つものであった。

「1980 年に、各プロダクトの標準に関するデータ・ベースが完成した。PMM の関与は同年に終了した。このデータ・ベースは、責任センターにおける各アクティビティの標準単位時間と、各プロダクトに対するアクティビティ所要量 (activity count) からなる。このデータは、3 年毎にアップデートされた。プロダクト収益性分析が行われるときはいつも、アナリストはデータ・ベースから標準単位時間情報を取り出し、当該年度の単位原価情報 (information about current annual rate) を用いて貨幣評価した。単位アクティビティ原価 (unit activity costs) は、単位期間 (月次や年度) におけるプロダクト原価を得るために、単位期間においてプロダクトのために行われたアクティビティの回数 (number of times) で乗じられた。こうした全体の手続きは、データ・ベースがコンピュータ上のシステムにまだ組み込まれていなかったため、手作業でなされなければならなかった。(pp.7-8.)」

このように、American Bank の PMM 原価計算システムは一種の標準原価計算制度であり、各責任センターが行う主要な活動という観点からサービス提供システムを認識し、各アクティビティの標準単位時間および単位原価を識別し、アクティビティ原価を配賦することによってプロダクト原価を集計し、プロダクト収益性分析のために利用する、という特徴を持つ。そのため、PMM 原価計算モデルは、サービス提供システムを活動プロセスとして認識している点で ABC モデルと非常に類似したものであるといえる。そして、American Bank では、1979 年 9 月に設置された価格設定委員会 (Pricing Committee) が、PMM 原価計算システムが提供する原価情報を大いに利用したという (pp.8-9.)⁵³。

示されている (p.20.に図示)。

⁵¹ 1978 年度の当期純利益は約 1600 万ドルであり、過去 6 年にわたり安定成長をみせてきた (pp.14-16.)。

⁵² このパラグラフの記述は、Kaplan and Kallapur[1987,p.6.]を整理したものである。

⁵³ その例として、本文では普通預金カテゴリーに属する 2 サービスの収益性分析を取り上げている。当時のアメリカでは、各種カードの利用が増え、月に一度だけ利用明細を郵送する明細書口座 (Statement Savings Account) の需要が増大していた。一方で、各取引を

American Bank における原価計算システムのイノベーションは、サービス実務において ABC 的な原価計算モデルが好まれたことを示す代表的な例である。Dearden[1978]以降も、サービス組織の原価計算研究は停滞した状態であったが、一方でサービス実務では、自組織に相応しい原価計算システムを構築すべく様々な試みがなされていたのである。

3-3 ABC 以前のサービス組織の原価計算研究のまとめ

本節で見てきたとおり、サービス組織一般への原価計算の適用可能性を議論した研究は、ABC が登場するまではごくわずかしか存在しない。だがそれらの研究は、サービス組織における原価計算システムへのニーズを明らかにし、オペレーション段階で常時継続的に運用する原価計算システムのあるべき姿を説明している。

本節で取り上げた McDonald and Stromberger[1969]、Anthony and Welsch[1977]、Dearden[1978]は、それぞれ異なる原価計算モデルを取り上げている。

McDonald and Stromberger[1969]は、オペレーション段階における、顧客別収益性分析、価格設定、原価管理のための情報源として、顧客に対する直接費・間接費分類に注目した顧客別原価計算システムを提案した。彼らが提案する製品原価計算モデルは、伝統的な製品原価計算の部門別計算を省略したシンプルなものであった。

Anthony and Welsch[1977]は、基本的に McDonald and Stromberger[1969]と同じような原価計算目的を想定しているが、その計算構造については製造業の部門別原価計算と同様のものと位置づけた。彼らが提案する製品原価計算モデルは、組織的分業のレベルに焦点をあてた、まさに伝統的な製品原価計算そのものであった。

Dearden[1978]は、オペレーション段階におけるプロダクト収益性分析を主要な原価計算目的とし、伝統的な製品原価計算とは全く異なる計算構造を取り上げる。彼が提案する製品原価計算モデルは、プロダクト分解を基礎として個別費および個別収益を集計するもので、中間的原価計算対象は考慮されていない。

彼らが提案する製品原価計算モデルはそれぞれ異なる。それらがどの目的に対しどの程度有用なものなのかについて評価することは難しい。また、McDonald and Stromberger[1969] と Dearden[1978]の提案する原価計算システムにいたっては、図表 1-1 で取り上げた原価収集・集計プロセスという観点からすると、製品原価計算モデルとはいえないものであるかもしれない。こうした見解の不一致や議論の不十分さは、図表 1-2 でいうサービス組織の生産モデル空間についての議論が十分になされていなかったという当時の状況を鑑みると仕方のないことであった。次章で取り上げるように、経営学におけるサービス研究

その都度通帳に記入する伝統的な通帳口座 (Regular Passbook Account) は、コストがかかり魅力的ではないと思われていた。そのため、通帳口座を廃止することも提案されたが、PMM 原価計算システムによって各サービスの原価を集計してみると、その月次口座原価はほとんど変わらなかったという (pp.8-9.)。

の中心分野であるサービス・マネジメント論でさえ、サービス提供システムが活動プロセスという観点から体系化されだしたのは1980年代に入ってからであったのである。

もちろん彼らの研究は、サービス組織においても原価計算システムに対するニーズがかなり早くから存在していたことを明らかにしている点で評価できる。また、その度合いは別にして、サービス組織においても原価計算システムが有効に機能しそうであることを明らかにした点でも評価できる。しかし残念ながら、彼らのサービス組織の原価計算研究は、原価計算論やその他のサービス研究に大きなインパクトを与えるものではなかった。

一方で、American Bank のケースに代表されるように、少なくとも一部のサービス組織では、自組織に相応しい原価計算システムを導入し、それを経営管理に活用しようと試みていた⁵⁴。さらに、PMM 社のように、サービス組織に適切な原価計算システムを商品とするコンサルティング・ファームも登場していた。1980年代のサービス組織の原価計算研究は、これらの革新的な原価計算実務に注目することなく、そしてサービス・マネジメント論において提案された「活動としてのサービス」というメガネに気づくことなく、停滞状態であった。

第4節 サービス組織の原価計算研究—ABC以降の展開

4-1 ABC とサービス組織

ABC の登場とともに、サービス組織の原価計算研究は大きな転機を迎える。むしろ、サービス組織の原価計算研究はABCとともに歩んできたといっても過言ではないほどの状況になる。この時期に「サービス組織」を前面に押し出した多くの原価計算研究がなされ、個別サービス業種におけるABCシステムの議論も多くなされた。そして近年では、原価計算論の専門書の中でサービス業の議論が1章を使って説明されることは珍しくない。

ABC以降のサービス組織の原価計算研究は、総体的には上記のような変遷をたどってきた。そのため、この時期のサービス組織の原価計算研究を整理するにあたり、ABCを軸とすることは妥当であろう。その際、サービス組織のABC研究の詳細を追ってみるといくつか興味深い点が発見できる。

まず、最初に目に付くことは、ケースの蓄積である。ABC的な原価計算モデルを導入したサービス組織に関する事例が、*Harvard Business School Case Series*や*University of Virginia Darden Graduate Business School Case*などのビジネス・スクール用のケースや、*Journal of Cost Management*や*Management Accounting*のようなジャーナルを中心とし

⁵⁴ American Bank 以外にも、この時期にABC的な製品原価計算モデルを導入するサービス組織が存在していたことが確認されている（鉄道業のUnion Pacific、医療機関のMassachusetts Eye and Ear Infirmary など）。

て蓄積される。そして、それらケースを基礎に理論的研究が行われているのである。

次に目に付く点として、1990 年代初頭、1992 年から 1994 年ごろ、1996 年から 1998 年ごろ、という 3 つの時期で研究の内容に変化が見られる点である。一方で、90 年代初頭まではビジネス・スクール用のケースによるケースの蓄積が中心であり、90 年代初頭あたりからジャーナル上での事例研究が多くなされるようになってきている。

こうした点を考慮し、本節では 90 年代初頭、92 年から 94 年、90 年代後半という時間的区分を軸とし、この区分を中心にケースの蓄積との関係性を眺め、かつそれぞれの時期の理論における中心的テーマを整理し、さらには ABC 以外のサービス原価計算研究を取り上げることが、ABC 以降のサービス組織の原価計算研究を整理するうえで適切であると考えられる。

4-2 提案・正当化を中心とした 90 年代初頭

1990 年から 1992 年ごろまでのサービス原価計算研究は、事例研究、特にビジネス・スクール用のケースを基礎とした理論化の時期であった。ABC 的な製品原価計算モデルを導入した事例を情報源としながら、サービス組織一般に対する ABC の適用可能性を議論しようとする研究がなされた。そういった意味で、この時期の研究はサービス組織においても ABC は有用であることを提案・正当化するものであった。

この時期の基礎となった事例研究は、金融機関 (American Bank、Manufacturers Hanover Corporation)、運輸 (Amtrak)、鉄道 (Union Pacific)、医療機関 (Massachusetts Eye and Ear Infirmary、Alexandria Hospital)、エネルギー (Kanthal)、情報処理サービス (Data Service, Inc.) など多岐にわたる。Harvard Business School Case Series や University of Virginia Darden Graduate Business School Case 等で取り上げられた講義用のケースは、サービス組織の原価計算を体系化する際に大いに役立ったのである。ここでは、90 年代初頭の代表的な研究であり、かつその後の研究にも広く引用されている Rotch[1990]と Cooper and Kaplan[1991]を詳しく取り上げたい。

4-2-1 サービス原価計算研究の火付け役となった Rotch[1990]

Journal of Cost Management 誌に掲載された Rotch[1990]は、サービス組織一般への ABC の適用可能性を議論する恐らく最初の公表論文であった。そういった意味で、彼の試みはサービス組織の原価計算研究の火付け役となったといつてよい。彼の問題意識は以下のとおりである。

「近年多くの論文やケースが ABC を取り上げ分析している。しかしながら、ABC は主に製造業企業に適用されてきたため、ABC がサービス業においても利用されるのかという

疑問が生じる。(p.4.)」

Rotch[1990]は、この問題に答えるべく、事例研究をもとにサービス組織の ABC を議論する。具体的には、サービス組織への ABC の適用可能性 (suitability) と、ABC を導入しようとするサービス組織が取り組まなければならないであろう固有の問題を議論している。

Rotch[1990]は、これらの議論を行うにあたり、まず製造業の ABC について分析を行う。彼は、ABC を理論化する際の基礎となったケースの 1 つである Schrader Bellows の事例を取り上げ、ABC システム導入の効用を以下のように整理している⁵⁵。

1. アウトプットの特性とアクティビティの関係性を学習し、製品設計や工程設計に関する意思決定に活かすことができる。
2. 組織単位ではなく、活動単位に注目しているため、アウトプットと資源利用の関係性をより具体的に理解することができる。
3. 製造活動以外の活動に必要とされる資源も認識でき、より戦略的に意思決定を行うチャンスがえられる。
4. 従来は固定費とされてきたコストを、企業戦略もしくは製品戦略の観点から変動費的に扱うことができる。
5. 非付加価値アクティビティ (non-value-adding activities) や高コストのアクティビティ (high-cost activities) を探り出し、経営者に改善に対する注意を促す。
6. アクティビティを識別し、コスト・ドライバを洗い出す分析プロセスは、経営管理者が戦略のコストを評価し、コスト削減の方法を発見するのに役立つ。

以上のように、Rotch[1990]は ABC と企業戦略もしくは製品戦略との間のリンクを強調している。そして、ABC システムが提供する原価情報だけでなく、ABC システムを導入する際の学習効果にも注目している。

ここで Rotch[1990]は、サービス組織においても ABC が適用可能であるのか否かについて議論する。そしてその第一歩として、製造企業とサービス組織の間の 3 つの違いに注目する (p.8.)。

1. アウトプットを定義することがしばしば困難である。
2. サービス要求に対応したアクティビティを予測することが難しい。
3. アウトプットと関連付けられたアクティビティへと結びつけることが難しい共通費が総原価の中で高い割合を占めている。

⁵⁵ 以下の 6 点は、Rotch[1990,pp.6-8.]の記述を筆者が整理したものである。

要するに、サービス組織では製造業と比べて、最終的原価計算対象の特定（上の1）、アクティビティ・ドライバーとアクティビティの特定（上の2）、リソース・ドライバーの特定（上の3）が困難な傾向が強いと Rotch[1990]は主張しているのである。

Rotch[1990]はここで特に、サービス組織のアウトプット属性について取り上げる。彼はサービス・マネジメント論の知見（Sasser et al[1978]）を参考に、サービス組織のアウトプットを「サービス・ベネフィットのパッケージ（p.8.）」として認識する⁵⁶。そして彼は、無形の機能の束としてアウトプットを捉えたと、サービス組織も製造業と同様に製品原価計算システムを設計しうる旨を指摘し、Alexandria Hospital、Union Pacific、Amtrak、Data Service, Inc.の事例を取り上げる。なお Rotch[1990,p.8.]は、これらの事例では ABC という名称を用いてはいないが、ABC 的な製品原価計算モデルで原価計算システムを設計しており、こうしたケースはサービス実務において増えてきていると論じている。

さて、それでは ABC のサービス組織への適用可能性について Rotch[1990]はどのような見解を示しているのだろうか。彼は Cooper 教授と Kaplan 教授の諸研究を参照し、製造業においてと同様に、サービス組織でも ABC を適用すべき状況とそうでない状況が存在するとする。具体的には、資源利用の多様性（diversity of resource consumption）に注目し、それを忠実に反映させてサービス原価を集計する必要がある場合には、当該サービス組織にとって ABC は有用であるとする。

しかしその一方で、アウトプット生成と資源利用の関係性を特定することが難しい場合には、当該サービス組織に ABC システムを導入するのは「コストがかかり、そうすることによるベネフィットは疑わしい（p.13.）」と述べている。また彼は、サービス組織固有の問題として、リソース・ドライバーを特定することが困難であることを再び指摘している。これは前述のように、サービス組織ではアクティビティ共通費の割合が大きい傾向にあることと関連している。

Rotch[1990]の研究内容は、以上のとおりである。そこでは、当初の ABC 研究の視点と同様に⁵⁷、より正確にサービス原価情報を集計することが重視されている。さらに、ABC システムを導入することがきっかけでえられる、サービス提供システムに関する知識が重要視されている。一方で、原価管理的な考え方は、この時点ではあまり考慮されていなかった。彼はアクティビティ共通費との関連で、わずかながらに「サービスは在庫化できないので、未利用キャパシティはしばしば回避不能原価となる。（p.13.）」と述べているのみである。

⁵⁶ 彼はアウトプットの例として、サービスのスピード、情報の質、顧客満足を取り上げている（p.8.）。

⁵⁷ 高橋[2000]によると、ABC 研究は 1990 年頃を境に次第に変遷していった。初期の ABC 研究はどちらかというと製品単位原価計算を重視していたという。

4-2-2 Cooper and Kaplan[1991]による正当化

Rotch[1990]に触発されたのか、ABC の提案者である Cooper 教授と Kaplan 教授もサービス組織の ABC について個別的に取り上げるようになる。しかし彼らは、Rotch[1990]とは異なり、収益性分析に焦点をあてた American Bank の事例を基礎に議論を行っている。これは、Rotch[1990]が典型的な 2 段階 ABC モデルを想定した議論であったことと大きく異なる。また、Cooper and Kaplan[1991]は ABC 導入プロジェクトからえられるメリットではなく、ABC 的なシステムを運用することによるメリットに注目している。この点も Rotch[1990]とは異なる。

Cooper and Kaplan[1991]は、企業における原価計算システムのあるべき姿を論じ、関連するケースや論文を豊富に取り上げている教科書的な文献である。その中で、「第 7 章 サービス組織やサービス職能の活動基準システム」の部分において、サービス組織およびサービス職能における ABC 的なシステムについて説明がなされている。

まず Cooper and Kaplan[1991]は、サービス組織にも ABC 的な製品原価計算モデルが求められるようになった状況について以下のような説明を行っている。この引用文は多少長いが、サービス組織の原価計算に対するニーズを総括しており、それは Rotch[1990]には見られないものであるためここで取り上げておきたい⁵⁸。

「サービス組織やサービス職能への活動基準分析の需要は、2つの理由から生じている。まず第 1 に、金融サービス、輸送、電気通信、流通、ヘルスケアなどの分野の組織が直面した、過去 20 年にわたる競争環境の急激な変化である。規制緩和はこれらの分野に新たな競合他社をもたらし、価格設定や提供する製品・サービスのミックスについての意思決定により大きな裁量を与えられるようになった。このことは、一概に歓迎のみするべきものではないことがわかってきた。自身の市場、顧客、IT について十分理解しているよく管理された組織では、規制緩和されてより競争的な環境になるほど、利益を伸ばすことができよう。しかしその一方で、自身のプロダクト、顧客、市場についての収益性の源泉を理解していない組織は、価格規制や参入規制といった保護がなくなると、即座にそして決定的に失敗してしまう。

製造企業において、マーケティング、販売、流通、サービス、技術開発、一般管理のようなサービス職能は、昔よりもずっと大きな費用カテゴリーとなっている。棚卸資産評価のための原価計算を強調している伝統的な原価計算システムは、組織のサービス職能において急速に増大している投資や費用を無視してきた。

60 年前、マーケティング、技術、企業全般の管理にかかる費用は、製造費用と比べてあまり重要ではなかった。特に原価システムは原材料、労働力、間接資源 (overhead) につ

⁵⁸ なお、Cooper and Kaplan[1991]は製品とサービスの両方を包括して product と呼んでいる。そのため、ここでは製品の意を示すもののみ製品と訳し、それ以外はプロダクトと訳した。

いての標準を設定する科学的管理者や工業エンジニアによって生み出された情報にもとづいて構築されていたので、原価システムが製造費用に大いに注目していたことは当然のことであった。加えて、非製造費用は財務報告目的では製品在庫に配賦されなかった。それゆえに、1つのシステムを持つことを望み、それが財務報告制度に準拠していることを望んだ原価計算担当者は、非製造費用を製品や顧客へと関連付けることを無視した。そのような関連付けを試みた人々は、製品や顧客に対して共通もしくは連結して現れる多くの費用、および実質的にほとんど固定費であり、製品レベルや顧客レベルの活動と関連付けることが相応しくない費用を発見した。(p.466.)」

要するに、Cooper and Kaplan[1991]は、サービス組織とサービス職能に対して原価計算システムのニーズが増大している理由を、(1) 規制緩和による競争環境の変化、(2) サービス職能にかかる費用の増大、という 2 点から説明している。そして、特にサービス組織の原価計算ニーズと当時の一般的な状況に関して以下のような説明を加えている。

「これらの要因（上述した 2 つの理由）は全て、サービス組織における費用を職能カテゴリー——マーケティング、研究・開発、本社など一ごとに測定するきっかけとなった。しかしながら、それらを組織内資源の需要を生み出している活動へと関連付けようとする試みにはつながらなかった。これらの組織の財務システムは、責任会計を強調していた。予算は組織単位に対して策定された。そして、実際に発生した費用は個々の組織単位レベルで測定された。さらに、部門管理者は実際費用と予算費用との間の差額に対して責任を持っていた。つまり、原価・支出の統制が強調されていたのである。サービス企業にとって、個々のプロダクト、個々のプロダクト・ライン、個々の顧客の原価・収益性を決定するために提供されるレレバントな情報は、ほとんどもしくは全く無かった。(pp.466-467、括弧内は筆者が加筆。)」

これはまさに、金融機関（American Bank）、運輸（Amtrak）、鉄道（Union Pacific）、医療機関（Massachusetts Eye and Ear Infirmary）、エネルギー（Kanthal）、情報処理サービス（Data Service, Inc.）などの事例研究が示した事実である。それぞれ時期は異なるものの、ABC 的な製品原価計算システムを導入する以前において、これらの組織は Anthony and Welsch[1977]で取り上げられたような組織的分業のレベルに注目した製品原価計算システムを運用していたのである。

そして、Cooper and Kaplan[1991]は、サービス組織が強く必要としている、個々のプロダクト、個々のプロダクト・ライン、個々の顧客の原価・収益性を測定するシステムについて取り上げる。ここで注意すべき点は、彼らが 2 段階 ABC モデルもしくは多段階 ABC モデルではなく、従来一般的であった責任センター別システムを拡張するものとして ABC システムを位置づけている点である。

「活動基準分析は、サービス組織の営業費用（operating expenses）を分析する簡単なやり方として適用されうる。製造補助部門の営業費用の分析とサービス組織の営業部門のそれとの間の本質的な違いは無い。分析はそれぞれの営業部門の費用構造に関する調査から始まり、その部門で行われた職能に対する需要を生み出す要因を特定するまで続く。原価分析者は、第5章で説明した「1の原則（Rule of One）⁵⁹」を適用しうる。1人以上の担当者がいる部門は、固定費としてのみ考えられるべきではない。何かが当該部門からのアウトプットに対する需要を生み出しており、その需要を満たすためには1人では困難なのである。それゆえに、分析目的は、需要の特質を発見し、それを定量化することにあるといえる。

製造費用を分析すると、補助資源に対する需要は製造量や製品ミックスから生じていた。銀行のような金融機関でも同じように、多くの費用がプロダクトから生じている—当座預金、普通預金、普通ローン、不動産抵当ローンなど。しかしながら、サービス職能に対する多くの費用は、プロダクト需要というよりも、個々の顧客の需要によって引き起こされる傾向にある。同種の基本的なプロダクトを用いている場合でさえ、様々な顧客が組織に要求する需要には大きなばらつきがある。ゆえに、サービス原価システムと製造原価システムのための質的な違いの1つは、サービス職能に対する需要の源泉を分析する際、顧客の行動をモデル化する必要があることである。この分析の最終結果は、プロダクト収益性だけでなく顧客収益性の報告を含まなければならない。（p.467.）」

以上の記述だけを見ると、Cooper and Kaplan[1991]がいう活動基準分析は、常時継続的に行われる計算体系を想定しているのか、特殊調査的な用法を想定しているのか判断がつかない。しかし、彼らの議論の基礎にある経常計算システムとしてABC的な製品原価計算システムを導入しているAmerican Bankの事例や、章題である「活動基準システム」という用語法を考慮すると、彼らは伝統的な部門別システムを拡張したABCシステムを経常計算システムとして導入し、このシステムを基礎として収益性分析を行うことを想定していると考えられる。

それでは、サービス原価や顧客原価を集計するための計算構造はどのようなものであるのか？彼らは以下のような説明を行っている。そこでは、原価集計プロセスに焦点があてられていることに注意する必要がある。

「我々は、銀行の例示をもとに、サービス組織のための活動基準分析の基本原則を記述し

⁵⁹ 彼らがいう「1の原則」とは、費用の固定分解を行う1つのアプローチのことである。もしある部門に1人しか担当者がいない場合、その部門の労務費は固定費として認識しうる。一方で、同種資源が複数単位存在するのであれば当該資源は変動資源として、つまり変動費として認識しうる（pp.273-274.）。

よう。この基本原則は一般的なものであり、その他多くのタイプのサービス組織にも適用されうるものである。分析の基本目標は、プロダクトや顧客によって生じる取引に対する単位あたり処理原価を入手することである。そこでは以下の等式が利用される：プロダクト単位の原価（product unit cost）＝時間単価（hourly cost）×プロダクト単位にかかる時間（product unit time）。

時間単価は、当該部門の営業費用予算を利用可能総時間（total number of available hours）で割って算出される。労働集約的な（labor-paced）営業部門では、利用可能時間は当該部門で業務することが可能な総人時によって測定される。これは、休日や休み時間を差し引いたものである。自動化された部門では、利用可能時間は、その職能を行うことができる機械の数と、それら機械の利用可能な処理時間によって見積もられる。どちらのタイプの部門も、第3章で議論したキャパシティ利用度を考慮した修正が必要となるかもしれない。製造部門においてと同様に、もし当該部門における様々なタイプの業務の時間原価に非常に大きなばらつきが存在するのであれば、営業部門はより小さな測定単位（コスト・センター）⁶⁰へと分割されなければならないかもしれない。（pp.467-468.）

上記の記述で言う「プロダクト単位」を、Cooper and Kaplan[1991]はアクティビティと呼んでいる（p.468-469.）。そして、責任センターが行うアクティビティを軸として、プロダクト原価や顧客原価などを集計する。Cooper and Kaplan[1991]の例示を要約すれば、通貨性預金（demand deposits）⁶¹というプロダクトに対して、プロダクト単位である「口座開設」「小切手支払」などのアクティビティ原価を集計し、通貨性預金口座原価が算定される。その一方で、顧客ごとにどの程度のアクティビティが必要とされたかをもとに、顧客原価も集計される。この場合の集計プロセスは、アクティビティ原価を顧客ごとに配賦することによってなされる。なお Cooper and Kaplan[1991]ではこの部分の説明が簡単にしかなされていないが、彼らが American Bank の事例を基礎としていることから⁶²、これらの時間的データが収集・蓄積されるデータ・ベースがあることを前提として議論を行っているであろう。

Cooper and Kaplan[1991,pp.469-470.]は、こうした原価情報の主要な利用目的を、収益性分析とする。部門別業績評価だけではなく、様々なレベルの収益性分析を行う支援ツ-

⁶⁰ Cooper and Kaplan[1991]は cost center を責任センターの中で費用にのみ責任を持つものの意で用いている。これは、Anthony 教授の一連の著作における用語法で言う expense center に相当するものである。

⁶¹ 銀行預金は、定期性預金（time deposits）と通貨性預金に大分される。定期性預金とは定期預金や債権などのように特定の償還期限を持つものである。通常その満期は3ヶ月以上とされる。一方で通貨性預金とは、普通預金や当座預金のような、預金者の需要によって口座の預金額を柔軟に変動可能なものである。

⁶² Cooper and Kaplan[1991]は、この計算方法の説明の中で脚注を付し、「この手順の成果は、本章の American Bank に記述されている。（p.469.）」と述べている。

ルとして、サービス組織の原価計算システムを位置づけているのである。そしてこの後、3頁に渡りサービス職能（マーケティング、流通、研究開発など）の活動基準収益性分析を紹介し、最後にまとめとして以下のように論じている。

「活動基準収益性分析は、組織における全ての資源に対する需要を、プロダクト、プロダクト・ライン、施設、顧客、チャンネルのために行われたアクティビティへと跡付ける。この分析からもたらされる収益性マップ (profitability map) は、プロダクト、施設、顧客、地域などの不意な収益性変動について経営管理者に注意を喚起する。伝統的な原価計算システムは、営業費用を均一に全てのプロダクトや顧客へと配分する配賦手続きを用いており、組織の収益性マップを Nebraska 州のような平地にしてしまう：どの方角も平地である。ABC 収益性マップは、California 州の地形のようなものであり、Rocky 山脈のような収益性の山や、その近辺にある Death Valley のような損失のくぼみを明らかにする。(p.473.)」

以上のように、Cooper and Kaplan[1991]が主張するサービス組織の ABC システムとは、サービス原価を正確に集計し、収益性分析を詳細に行うことを目的とするものであった。そしてそのために、一般的な部門別原価計算システムを ABC 的に拡張し、それを基礎に各種収益性分析を行うべきであることを主張しているのである。

繰り返すが、Cooper and Kaplan[1991]は、Rotch[1990]とは異なり、2段階 ABC モデルをそのままサービス組織に適用しようとは考えていない。それはあくまでも部門別に収集もしくは集計された原価を基礎としており、部門原価を活動基準で最終的な原価計算対象へと集計していくモデルであった。

4・2・3 90年代初頭のその他のサービス原価計算研究

Rotch[1990]と Cooper and Kaplan[1991]がサービス組織の原価計算を ABC もしくは ABC 的な計算モデルで理論化を試みる一方、特定業種の ABC に焦点をあてた研究も進んだ。これらの研究には、銀行の ABC について取り上げた Sapp et al[1990a,1990b]や Sephton and Ward[1990]、銀行や保険の ABC について議論した Mabblerly[1992]など、金融機関を対象としたものが多く見られる。そしてそれらの内容は、Rotch[1990]と Cooper and Kaplan[1991]と同様に、正確なサービス原価の集計に焦点が当てられていた。

一方でこの時期には、サービス組織の業績測定についての議論にも注目が集まるようになった。イギリスで出版された Fitzgerald et al[1991]は、サービス組織において適切であろう業績尺度を多元的に取り扱っている。彼女達の研究は第2章で取り上げるサービス・マネジメント論の研究成果を大いに参考としているものの、管理会計の立場からサービス組織における具体的な評価指標について取り扱っている点で興味深い。具体的には、第3次産業に分類される多種多様なサービス組織を、一日に対応する顧客数、顧客と従業員の

直接的な相互作用の度合い、という 2 軸から専門サービス、サービス・ショップ、大衆サービスに区分し、3 つのタイプそれぞれに適切と考えられる業績尺度を、財務的成果、サービス品質、サービス提供システムの柔軟性、資源の利用度、イノベーションという 5 つの次元から議論している。その中で財務的成果の部分において原価計算と関連した記述があり、サービス組織において原価計算は主に責任センターの計画と統制に資するものとして利用されていることを指摘している (pp.22-31.)。一方で、ABC に関しては間接費をサービスや顧客に対してより正確に集計することが可能な技法として期待を記しているのみである。

その他にもサービス組織の原価計算について触れているものとして、アメリカのサービス産業の弱点を痛烈に指摘した Roach[1991]がある。彼は、1990 年代は第 3 次産業のリストラクチャリングの時代であるとする。アメリカでは 1980 年代に製造業において大規模なリストラクチャリングが行われ、その受け皿としてサービス組織への就業者数が急増した。その結果、第 3 次産業の労働生産性は低下し、一方でこの非効率性を回避するための IT 投資が増大しているという。そして、今後さらにサービス業の規制緩和と国際競争が進展していくことを考えると、製造業での経験を活かして事前的にリストラクチャリングを行っていくべきであることを主張している。ここで彼は、サービス組織におけるリストラクチャリングのための最初のステップとして、ホワイトカラー従業員⁶³の生産性を測定可能な会計情報システムを取り上げる。この会計情報システムに関する具体的な記述は無いが、「サービスはどの活動が大きな価値を生み出しているのかを識別可能な会計フレームワークが必要である。それは組織が価値を生まないタスクと価値を生むタスク (routine and creative tasks) を区別することを可能にするものである。(p.91.)」という記述から見ると、彼は ABC 的な原価計算システムを活動分析のために利用し、そこからえられる情報を利用してリストラクチャリングを行うべきであることを主張していると思われる⁶⁴。

4-3 原価管理 (ABM) への展開—1992 年から 1994 年ごろにかけて

1990 年代初頭における Rotch[1990]と Cooper and Kaplan[1991]によるサービス組織の ABC の理論化への試みの後、この分野の事例研究はさらに蓄積されていく。特に、*Journal of Cost Management* 誌や *Management Accounting* 誌における事例研究が注目に値する。これらの研究は、当初から注目されていた金融機関 (Yang and Wu[1993]、Carlson and Young [1993]) だけでなく、電信電話 (Bussey[1993]、Hobdy et al[1994]) や郵便局 (Shanahan[1995]) など非営利組織への ABC システムの導入が試みられていたことを示

⁶³ 彼がいうホワイトカラーには、経営管理者だけでなく、バック・オフィス担当の従業員も含まれていることに注意すべきである。

⁶⁴ なお、彼はこの新しい会計フレームワークを用いた経営管理について、活動基準管理会計 (Activity-based managerial accounting) と表現している (p.91.)。

している。また、イギリスでは病院における ABC 導入の事例を整理した King et al[1994] が出版されている。

その中で、1992 年ごろからサービス組織の原価計算研究は原価管理を志向するような展開が見られるようになる。これまで見てきたように、サービス組織の原価計算研究は、正確なサービス原価を集計することを主眼においてきた。しかしながら、ABC 研究の焦点が ABM へと移っていく中で⁶⁵、ABC 研究に従う形で、サービス組織の原価計算研究も ABM へと向かっていくのである⁶⁶。

4-3-1 Antos[1992]による先駆的な試み

サービス組織一般に対する ABM の適用可能性を扱った研究は、研究者というよりもコンサルタントが中心となって議論がなされ始めた。専門ジャーナル上の公表論文としてまずこのトピックスを扱ったのが Antos[1992]である。Antos[1992]は Rotch[1990]の構成と非常に類似している。彼は、恐らく自身に関与もしくはインタビューしたのであろう 8 つの事例を紹介し、サービス組織における ABM の用法と効用について論じている。

Antos[1992]は、ABM の定義については記述せず、ABC よりも「より広い概念 (p.13.)」と紹介しているのみである。それは、この頃には ABM についての用語法や内容についての体系化が進んでおり、原価計算論において ABM が既にある程度の共有知識となっていたためであると思われる。そのため、ABM に関する代表的な成果物である Raffish and Turney[1991]⁶⁷による以下の記述を Antos[1992]がいう ABM と仮定して問題ないであろう。

⁶⁵ 高橋[2000]は、ABC が 1990 年頃を境に、次第に活動管理を主目的とした ABM へと変遷していったことを指摘し、「活動に原価を集計することによる管理は、最初に彼らが影響を受けたと思われるミラー=ヴォルマンがそもそも提唱していた問題である。本来の適用の方向に戻った、ということができるかもしれない。(53 頁)」と論じている。なお、ABC から ABM への展開が最も顕著に表れたのは 1991 年から 1992 年にかけての *Journal of Cost Management* 誌や *Management Accounting* 誌においてである。

⁶⁶ その一方でわが国では、サービス組織の原価計算研究として ABC から ABM への関心が進むこの時期に、小林教授の一連のサービス研究がはじまっている (小林[1993a,1993b])。小林教授は、当時の時代のトレンドであった ABC および ABM に安易に乗らず、サービス・マネジメント論における知見 (小林教授は北欧でサービス・マネジメント論の浸透に貢献した Groenroos 教授の研究と、Harvard Business School の教員としてサービスのマーケティングを体系化してきた Lovelock 氏の研究を参考としている) を参考としながらサービス組織における原価管理上の考慮点を指摘している。ちなみに、原価計算論とサービス・マネジメント論との学際研究に本格的に取り組んだのは、筆者が知る限りでは、世界的に見ても小林教授が最初である。

またこの時期には、『企業会計』において西澤教授を中心とした物流 ABC の研究が集中的になされるようになる (1994 年～)。これらの研究成果をもとに、中小企業庁から物流 ABC と配送 ABC のソフトウェアが作成され、インターネットから無償でダウンロードできるようになっている。

⁶⁷ これは、非営利国際研究コンソーシアムである CAM-I (Computer Aided Manufacturing

「ABC は、しかしながら、ABM の部分集合 (subset) である (このことは図表の右側に記されている)。ABM は、組織が製品やサービスの価値を改善することを支援するために ABC を利用することを意味する。(p.55.)」

Antos[1992]の主張は明確である。ABM がサービス組織一般に大いに適用可能な経営管理用具であることを主張することが Antos[1992]の狙いであった (p.13.)。そういった意味で、Antos[1992]をはじめとしたサービス組織の ABM 研究は、初期の事例研究や Rotch[1990]、Cooper and Kaplan[1991]などの研究と比べて研究の観点が異なる。それまでの研究は、主として顧客やサービスについての収益性分析のために「原価集計の視点 (cost assignment view) (Raffish and Turney[1991, p.54.])」に注目していた。一方で Antos[1992]らは、「原価集計の視点」は基礎として、そこから得られる情報をいかにして経営活動の改善に結びつけるかという観点から「生産プロセスの視点 (process view) (Raffish and Turney[1991, p.54.])」に注目するのである。

ここで Antos[1992]は、サービス組織の ABM を整理するアプローチとして状況依存性を重視している。彼は、サービス組織は製造業企業と比較して経営活動の類似性 (similarity) が低いという (p.13.)。そのため、サービス組織全般に対して ABM は大いに適用可能であるが、業種や業態によってその用法や効用は異なるという立場を取る。そして、医療機関、石油開発、政府組織、システム・インテグレーション、銀行、クリーニング、その他の非営利組織を取り上げて説明を行っている。

Antos[1992]の内容から、彼が主張するサービス組織の ABM についての用法および効用は以下のようにまとめることができよう。

1. 学習

- ・ 自組織の経営活動の再認識 (付加価値を生まない活動の識別も含む)
- ・ 他組織との比較・ベンチマーキング

2. 原価管理、リストラ／リエンジニアリング

- ・ より細かい粒度による予算管理
- ・ より正確に集計されたサービス原価にもとづく経営意思決定 (価格設定、契約内容の意思決定、パート・タイマー雇用の意思決定なども含む)

Antos[1992]は、業種・業態によってその用法および効用は異なるものの、サービス組織全般に対して ABM が大いに適用可能であることを再び指摘し、その記述を締めくくっている (p.23.)。

・International) が行った原価管理システム・プログラムによる研究成果である。

4-3-2 Brimson and Antos[1994]による体系化

Antos 氏の主張したサービス組織の ABM に対して、製造業に焦点をあてて ABC 研究に当初から積極的に関与してきた Brimson 氏が注目する。そして、サービス組織の ABM について集中的に議論した Brimson and Antos[1994]へと発展する。

Brimson and Antos[1994]は、その内容が非常に豊富である。しかし全体像について概説すると、製造業を主眼とした ABC および ABM⁶⁸を取り扱っている Brimson[1991]をサービス組織の文脈で読み替えている部分が 80%、サービス組織スペシフィックな現象を新たに記述している部分が 10%、Brimson[1991]ではあまり考慮されてなかった ABB などのテーマを議論している部分が 10%、といった印象である。その中で彼らの主張するサービス組織における原価管理の軸となっているのが、サービス BOA (Bill of Activities) である (図表 1-5)。

BOA とは、そもそも Brimson[1991]で議論されたものである。

「活動会計は、アクティビティが資源を利用 (consume) し、プロダクト⁶⁹、顧客、その他の原価計算対象がアクティビティを利用する、という原則にもとづいている。原価集計 (costing) は、プロダクト開発、顧客サポート、その他の原価計算対象の原価についての、より具体的な追跡によって拡張される。この拡張は、追跡可能な全てのアクティビティを識別し、各アクティビティのアウトプットが原価計算対象に対してどのくらい利用されたのかを決定することによってなされる。この原価構造は、Bill of Activities と呼ばれ、各プロダクトのアクティビティ利用パターンを表す。(p.13.)」

要するに、BOA とは特定の原価計算対象が利用した、もしくは利用するアクティビティと原価財の度合いを示すものである。そこで示された原価数値の合計額が、特定の原価計算対象の総原価となるのである。

Brimson and Antos[1994]は、BOA の考え方をサービス組織にも応用する。サービス組織においても、最終的原価計算対象とされうるものは、サービス、サービス単位、施設、責任センター、顧客、顧客セグメントと多様である。そのため、サービス組織が必要とする最終的原価計算対象に対して、それぞれ BOA を作成するべきであることを彼らは主張するのである。なお、Brimson[1991]と Brimson and Antos[1994]では、このような観点から、(1)アクティビティ原価の集計、(2)アクティビティ原価の配分、という切り分けで ABC の説明を行っている。

⁶⁸ 彼は ABM という名称を用いていないが、ABC (彼は Activity Accounting と呼んでいる) をオペレーション段階の原価管理目的に利用する側面を強調して議論しているため、ここでは ABM も取り上げていると位置づけている。

⁶⁹ 彼がこの本の中で主眼としているのは製造業であることに注意されたい。

図表 1-5 銀行ローンのサービス BOA

アクティビティ	アクティビティ量測定 尺度	アクティビティ量	アクティビティ単位原価	ローン 5000 件に 対するライフサイクル・コスト	アクティビティ原価	合計
ライフサイクル・コスト						
ローンのデザイン	デザイン	1	5,000	5,000	1.00 (\$5,000/5,000 件)	
手続きのデザイン	手続き	5	200	1,000	0.20 (\$1,000/5,000 件)	
備品の取得	備品	1	50	50	0.01 (\$50/5,000 件)	
小計						1.21
申し込みの受付	申込書	1	150		150.00	
与信	報告書総数	3	30		90.00	
書類審査	審査	1	70		70.00	
ローン審査委員会 による審査	申請書	1	200		200.00	
ローン資料の作成	ページ	30	5		150.00	
貸付	貸付	1	100		<u>100.00</u>	<u>760.00</u>
総オペレーション原価						\$761.21
総報告書原価						\$150.00
ライフサイクル・オペレーション・原価報告の総原価						\$911.21

筆者注：ここでいう「ライフサイクル・コスト」とは、特定会計期間における期間原価のことである。

出所：Brimson and Antos[1994,p.239.]

さて、それではサービスの BOA とはどのようなものであるのか？以下の記述を見ると、説明は少しわかりづらいが、本質的には製品のそれとなんら変わりはないことがわかる。生産するプロダクトに対して必要とされたアクティビティと原価財を整理・要約するのである。

「サービス原価の追跡能力 (traceability) は、サービス提供の意思決定によって引き起こされた全ての重要なアクティビティを識別することによって改善される。アクティビティ

は、「サービスを生み出す」という言葉に要約されたサービス・オペレーションの部分集合である。1つのアプローチは、サービスを提供するための一連のアクティビティにもとづいた BOA によって、サービス・プロセスを特定することである。BOA は、サービス提供のために必要とされる組織の全てのアクティビティ・サポート・アクティビティも含むーを含んでいる。

BOA を利用するアプローチは、経営者に、サービス単位レベル、サービス・ファミリー・レベル、全社レベルにおける、アクティビティの量と原価を決定するケイパビリティを与える。(p.238.)」

そして、サービス提供システムの構成要素であるアクティビティおよびアクティビティ利用量は、以下のようにして特定される。

「サービス原価を集計するためにサービス・オペレーションのアクティビティを決定する際の情報源は、サービス・デザインのプロセスにある。サービス・デザインは、サービスが提供される方法を決定する。大半のサービス・デザインにおいて利用可能な典型的な情報は、以下のとおりである：

- ・ 手順
- ・ 各手順を行う部門
- ・ 段取り時間
- ・ 直接作業の質的要求水準
- ・ サービス単位あたりの直接作業時間
- ・ 設備のタイプ
- ・ 設備稼働時間（例えば、コンピュータ・ターミナルへの接続時間）
- ・ サービス・オペレーションにおける各種リード・タイム（移動時間、待ち時間、段取り時間、提供時間）（p.238.）」

このように、Brimson and Antos[1994]は、サービス・デザインにおける設計情報にもとづいた BOA の設計を提案している。彼らはその一方で、設計上のサービス手順が実態とは異なる場合には、何かしら別の方法でアクティビティを識別する必要があることを指摘している（p.238.）。

以上の記述は、基本的に Brimson[1991]をサービス組織のものへと翻訳したものである⁷⁰。ここで、彼らは Brimson[1991]では簡単にしか触れていなかった ABB について一章を設け

⁷⁰ つまり、Brimson and Antos[1994]は全 12 章で構成されているが、第 1 章から第 10 章までの記述は、Brimson[1991]をサービス組織の文脈で議論することが中心となっているのである。

て議論している。

ABB の議論においても、軸となっているのは BOA である。組織の将来の活動計画を行うためには、顧客分析や競合他社分析にもとづいた戦略策定が基礎となる (p.271.)。この戦略を活動計画へと反映する手段として BOA が位置づけられている (pp.278-287.)。より具体的にいうと、BOA にリストされたアクティビティごとに、活動量の改善目標や、目標原価が設定されるのである。なお、Brimson and Antos[1994]では、サービス組織の ABM のための 1 つの手段として ABB が位置づけられている点に注意しなくてはならない。

Brimson and Antos[1994]は、最後の章で、自身の ABM 観を整理している。「ABM は、戦略的目標を達成することを保証する、組織の現行のアクティビティやビジネス・プロセスを計画するための、プロセス・ベースのアプローチである。(p.297.)」と論じ、その基本的ステップとして、(1) アクティビティ分析、(2) ターゲット市場の特定、(3) ビジネス・プロセスの改善、(4) アクティビティの改善、(5) プロセス統制、という 5 つを取り上げている。この部分の記述は、サービス組織を限定した議論となっていない。こうした一貫性のなさや、説明の矛盾および意味不明な記述が見られることは Brimson and Antos[1994]の特徴的な欠点であるが、サービス組織における ABM のあり方を本格的に体系化しようと試みている点では評価できるものである。

4-3-3 90 年代前半のサービス実務の状況—英米を中心に

製造業を主眼において登場した ABC は、1990 年ごろからサービス組織への適用が議論されるようになった。そして ABC 研究が ABM へと発展していく中で、これに従うかのようになり、1992 年ごろからサービス組織の原価計算研究も ABM の方向へ向かっていった。ABC 登場以降 1995 年ごろまでの原価計算論におけるサービス組織の原価計算研究は以上のような史的展開をたどり、90 年代後半の整理・体系化の時期を迎えることとなる。

その一方で、この時期の原価計算論では、実務において ABC がどの程度導入されているのかを調査する気運が高まった。ここでは ABC の議論が中心的になされたイギリスとアメリカにおける、90 年代前半のサービス実務の状況を取り上げたい。

(1) 90 年代前半のイギリスの状況—Innes and Mitchell[1995]

イギリスにおいて ABC 研究にいち早く取り組み、精力的に研究を蓄積し、また長年にわたりわが国の吉川教授とも共同研究を行っている、Dundee 大学の Iness 教授と Edinburgh 大学の Mitchell 教授は、1994 年にイギリスにおける ABC の実態調査を行った。その調査結果が Innes and Mitchell[1995]である。

Innes and Mitchell[1995]は、イギリスにおける大企業 1000 社を調査対象としたアンケート調査である (回答率 25.1%)。そのため、サービス組織における ABC についての具体的な記述はないが、当時のイギリスにおけるサービス組織の ABC の状況を簡単に理解する

には有用な 2 つの資料を提示している。

最初の図表は要約されたものであり、その基礎にある詳細資料が 2 番目の図表である。これらの資料を見ると、90 年代前半には既に 20% 弱のサービス組織が ABC を既に導入していたことがわかる。ただ、彼らがどの業種を非製造業に分類したのかが不明であることに注意しなければならない。

図表 1-6 ABC の適用と産業・規模

産業	ABC ユーザー		非 ABC ユーザー		合計	
	総数	%	総数	%	総数	%
製造業	35	19.8	142	80.2	177	100
非製造業	14	18.9	60	81.1	74	100
合計	49	19.5	202	80.5	251	100
規模						
売上 223 百万ポンド以上	16	13.1	106	86.9	122	100
売上 233 百万ポンド未満	33	25.6	96	74.4	129	100
合計	49	19.5	202	80.5	251	100

出所 : Innes and Mitchell[1995,p.142.]

図表 1-7 ABC の適用に関する業種別詳細

	ABC ユーザー	棄却	検討中	まだ検討 していない	合計
酒造など	2 (2)	—	1	1	4
ビジネス・サービス	2 (—)	1	—	1	4
化学薬品	2 (1)	2	8	2	14
建設	2 (—)	2	4	13	21
複合事業	1 (—)	—	3	6	10
電力	3 (2)	1	6	3	13
電気設備	4 (1)	1	1	12	18
農林、鉱業	—	1	—	—	1
食品	3 (2)	1	7	7	18

ヘルス・ケア	3 (1)	2	7	2	14
素材、金属	8 (3)	13	13	11	45
レジャー、宿泊など	—	1	—	2	3
放送	1 (—)	2	2	9	14
石油、ガス	2 (—)	1	1	5	9
印刷、包装	1 (1)	1	4	5	11
小売	4 (2)	1	6	10	21
電気通信	2 (—)	1	—	—	3
繊維	2 (—)	—	1	1	4
たばこ	1 (1)	—	—	—	1
輸送	3 (3)	2	3	11	19
水道	3 (—)	—	1	—	4
	49 (19)	33	68	101	251

筆者注：() は部分的に ABC を導入している企業。

原文では産業分類はアルファベット順となっている。

出所：Innes and Mitchell[1995,p.153.]

(2) 90年代前半のアメリカの状況—Martinson[1994]

IMA（米国管理会計士協会）の支援のもと行われた Old Dominion 大学の Martinson 教授らによる実態調査は、サービス組織の原価計算に焦点をあてたものであった。その成果物である Martinson[1994]は「サービス業」の「原価計算」の実態調査報告であり⁷¹、それは彼独自のサービス業の定義により始まっている。

彼はサービスを、多数の研究者の記述をもとに、「サービスとは本質的に物質以外で、かつ販売時点に無形の便益という形で顧客に満足を与えるアウトプットを生み出す経済活動である (p.10.)」と定義する。そして、「サービスは、サポートする設備で生み出される便益や、有形の財貨を引き立てる便益など、様々な便益をひとまとめにしたもの (p.10.)」と付け加えている。こうしたサービス観および米国商務省の標準産業分類コード、フォーブス誌およびフォーチュン誌の産業分類を参考に、Martinson[1994]は、会計/法律、建設/エンジニアリング、電気通信、銀行/財務、ヘルスケア、ソフトウェア/システム・インテグレーション、マーケティング、公務、研究開発、輸送の 10 業種をその調査対象としたという (pp.11-12.)。

彼も述べているように、サンプル数が少ないため、この調査がアメリカにおけるサービ

⁷¹ 彼はこの 2 つの言葉を調査のキーワードとしている (p.1.)。

ス組織の原価計算の真の実態を表わしているかどうかは微妙である（p.8.）。しかしその現状を推測する上で、この調査は有用な情報を与えるであろうと考えられる。ゆえに、当時のアメリカにおけるサービス組織の原価計算の状況の参考として、ここで少し詳しく取り上げたい。

● サンプル企業についての解説⁷²

Martinson 教授の調査の対象とされた企業は総数 51 社である。そして下図の通り、各業種に対してサンプル企業数は 4 社から 6 社と平均的にアンケートを行っている。また企業規模についても、年間収益 100 万ドルから 10 億ドル超まで幅広くサンプルをとっている。なお、Martinson[1994,pp.6,102-103.]によると、彼は当初、サンプル企業を 60 社集めようとしていた。総数 104 社にアンケートを送付し、その中で書面や電話によるアンケートにより積極的な反応を示した 60 社をピックアップしたが、9 社分のアンケートは不完全であったためにサンプル総数を 51 社としたという。

図表 1-8 各業種のサンプル数

業種	企業数
会計/法律	6
建設/エンジニアリング	5
電気通信	5
銀行/財務	5
ヘルスケア	6
ソフトウェア/システム・インテグレーション	5
マーケティング	4
公務	5
研究開発	5
輸送	5
総数	51

出所：Martinson[1994,p.14.]

図表 1-9 企業規模別サンプル数

年間収益(単位：\$ 100 万)	企業数
-------------------	-----

⁷² ここでの記述は、Martinson[1994,pp.9-16.]を筆者が要約・整理したものである。

1-10	8
11-25	8
26-100	8
101-250	7
251-500	8
501-1,000	3
1,000 超	9
総数	51

出所：Martinson[1994,p.15.]

●原価計算システムの種類⁷³

Martinson[1994]によると、下図の通り、サービス組織が用いている原価計算システムの種類は、製造業でいう個別受注生産に対応した個別原価計算が 39%と最も多い。最終的原価計算対象を責任センターとする原価計算は、全体の 31%が導入している。また、継続的に大量生産を行う製造業企業で採用されている総合原価計算は、サービス組織では 4%とかなり低い数字を示している。

図表 1-10 原価計算システム

タイプ	%
個別原価計算	39%
責任会計(部門別原価計算)	31%
ABC	14%
総合原価計算	4%
その他	12%
	100%

出所：Martinson[1994,p.18.]

その一方で ABC は、全体の 14%である。これは、「14%しか占めていない」と解すべきか「14%も占めている」と解すべきか戸惑う点であるが、上述のイギリスの調査と比較してみると大体同じ割合を示していることだけは指摘できる。

また、財務会計システムとの関係であるが、2つのシステムが完全に統合している企業は

⁷³ ここでの記述は、Martinson[1994,pp.17-23.]を筆者が要約・整理したものである。

57%、完全に独立している企業が 12%、独立はしているものの互いに結びついている状態の企業が 31%であった。これは、製造業において、ほとんどの企業の財務会計システムと原価計算システムが完全に統合されていることと対照的であると Martinson[1994,p.22.]は述べている。

加えて、原価計算システムと財務会計システムが完全に統合していない企業の中で、財務会計との期間の対応の状態は、月次で調整している企業が 68%と高い数値を示している。財務会計と全く期間の調整を行っていない企業は 14%であるという。

●原価配賦とプロダクト原価計算⁷⁴

帳簿上の費目として認識された費用は、何らかの配賦計算プロセスを経由して最終的原価計算対象へと割り当てられ、プロダクト原価や期間原価が集計される。

下図の通り、アメリカのサービス組織において、中間的原価計算対象（第 1 次集計）の単位は、責任センターであるコスト・センターが 51%と最も多い。また、原価発生形態や職能と関連したコスト・プールを中間的原価計算対象としている企業は 18%、アクティビティを中間的原価計算対象としている企業は 5%である。発生原価を営業費用として一括認識している企業が 26%もある。

図表 1-11 中間的原価計算対象（第 1 次集計）の単位

集計単位	%
コスト・センター	51%
コスト・プール	18%
アクティビティ・センター	5%
なし	26%
	100%

出所：Martinson[1994,p.28.]

また、なんらかの原価計算対象へ配賦を行うために原価をプールしていると答えた企業は 63%であり、それら企業の中間的原価計算対象の単位は、職能が 28%、部門が 19%、アクティビティが 16%、前の 3 つの組み合わせが 37%であるという (pp.29-30.)。

Martinson[1994]によると、下図の通り、直接費・間接費の分類を行っている企業は 67%であり、最終アウトプットの原価を測定している企業は 39%とかなり少ない。それら 39%の企業のうち、最終的原価計算対象の原価を構成する費用は直接費のみと回答した企業は

⁷⁴ ここでの記述は、Martinson[1994,pp.25-35.]を筆者が要約・整理したものである。

31%、直接費と間接費の両方をプロダクトの原価に含める企業は 69%である。

図表 1-12 アウトプットの原価測定

質問	%
直接費・間接費の分類をしている	67%
アウトプットへ原価を配賦している	39%
アウトプットの原価測定について：	
直接費のみを用いる	31%
直接費と間接費の両方を用いる	69%

出所：Martinson[1994,p.35.]

●ABC について⁷⁵

Martinson[1994,p.68]は、ABC は製造業でまず導入された新しい原価計算システムであるとまず述べている。そして彼は、ABC は部門を経由して原価を集計する従来の伝統的原価計算システムとは異なるという。

ABC は、この調査が行われた時点では、63%の企業が認知していた。そして今後の導入に対して興味を持つ企業は 28%も占めている。なお、Martinson[1994]は、ABC について「製造業と同様にサービス業にも適用可能である (p.69.)」と私見を述べている。

図表 1-13 ABC への反応

ABC について	%
知らない	37%
導入しない	21%
多分導入する	14%
導入する	14%
既に導入している	14%
	100%

出所：Martinson[1994,p.68.]

⁷⁵ ここでの記述は、Martinson[1994,pp.68-69.]を筆者が要約・整理したものである。

4-4 整理・体系化が進んだ 90 年代後半

Rotch[1990]と Cooper and Kaplan[1991]を中心とした、サービス組織の ABC についての提案・正当化。Anton[1992]と Brimson and Antos[1994]を中心とした、サービス組織に対する ABC を基礎にした活動管理の提案・正当化。これらの研究に導かれるかのような、業種別研究もしくは事例研究の蓄積。90 年代前半のサービス組織の原価計算研究は、以上の内容が主要トピックスであり、サービス組織の原価計算研究の主戦場であった英米では、90 年代前半の終りには 20% 弱のサービス組織が既に ABC を導入するような状況であった。

サービス組織に対する ABC の普及とサービス原価計算研究の増大という歴史的な流れの中で、90 年代後半においても、業種別研究もしくは事例研究が蓄積される。特に、この時期には、政府組織や医療機関への ABC の導入がさらに大きな注目を集めるようになる⁷⁶。

なおこの時期に、わが国においてもサービス組織の ABC や ABM を取り上げた原価計算論の専門書が増加している。また、1998 年から 1999 年にかけて主要先進国の大企業を調査対象とした原価計算の実態調査が日本会計研究学会の支援のもと行われているが、その報告書の中ではサービス組織の ABC および ABM について 1 章を設けて説明がなされている。

こうした概要をもつ 90 年代後半に、サービス組織の原価計算研究は整理・体系化されるに至る。この整理・体系化が典型的に現れているのが、ABC の提唱者である Cooper 教授と Kaplan 教授の文献における記述の変化、そしてサービス組織の ABC および ABM に特化した吉川ら[1997]である。

4-4-1 Cooper 教授と Kaplan 教授の文献に見る整理・体系化

前述のとおり、ABC の提唱者である Cooper 教授と Kaplan 教授は、当初は 2 段階 ABC モデルをそのままサービス組織に適用することは想定していなかった。その著書 Cooper and Kaplan[1991]の中でサービス組織のための原価計算システムとして取り上げられたのは、収益性分析のための ABC 的な原価計算システムであった。

しかし、多くの研究者、コンサルタント、実務家によって事例研究や業種別研究が蓄積され、また Rotch[1990]、Antos[1992]、Brimson and Antos[1994]などの研究が、サービス組織にこそ ABC もしくは ABM が有用となりそうであることを主張する中で、Cooper 教授と Kaplan 教授の説明に変化が見られるようになる。これが明確に現れたのが Kaplan and Cooper[1998]である。

Kaplan and Cooper[1998]は、原価計算システムにもとづいた原価および利益管理のあるべき姿について記述している専門書で、ヨーロッパでも出版され、英語圏以外にも広く翻

⁷⁶ 医療機関（病院）における原価計算および原価管理の歴史的展開については荒井[2001]が、政府組織における原価計算および原価管理の歴史的展開については藤野[2003]が詳細に取り扱っている。

訳書が出されており⁷⁷、世界で最も読まれている原価計算論の専門書の 1 つであろう。Kaplan and Cooper[1998]は、Cooper and Kaplan[1991]と同じく 1 つの章を設けてサービス組織の原価計算について説明をしているが、その内容は大きく変化している。彼らはサービス組織の ABC について、まず次のように述べている。

「前章までは製造業における ABC と ABM について述べてきた。ABC は製造業にその起源があるが、今日の多くのサービス業でもこのアプローチによって大きな利点が生まれている。

実際に構築されている ABC モデルは、製造業、サービス業いずれの企業でも原理的にはほぼ同じである。製造業でも ABC システムの焦点は工場および企業全体の「サービス」要素にあるから、このことは驚くにあたらない。一般に製造業の ABC システムでは、直接材料費と直接労務費に関しては第 2 段階の原価計算システムをそのまま用いている。ABC システムが第 2 段階のシステムと異なるのは、製造間接費や支援コストを分析する場合である。これらのコストは、製造業務にサービスを提供するためにかかるコストである。すなわち、製品の生産を行うために、注文、スケジューリング、資材の移動、段取り、設計、検査、訓練、支援というあらゆるサービス活動が行われるが、これらは実際の生産には直接関係のない活動である。

・・・サービス業は製造業とまったく同じ経営上の問題を抱えている。サービス業では、投入する資源の原価と、その資源からサービスを提供される個々の製品や顧客から得られる収益とを結びつけるために、ABC を必要としている。マネジャーがこの結びつきを理解するとともに、価格設定、性能、顧客への対応、プロセス改善の間の相互作用を理解することによって初めて、サービスを提供したいと考えている顧客セグメント、そのセグメントの顧客に提供する製品、顧客に製品とサービスを提供する方法、そして最終的には以上の全てを行うために投入する資源の量と組み合わせについて、適切な意思決定を行うことができる。いったん資源の投入が決定されると事実上すべての業務費用が決まるため、サービス業では製造業以上に、ABC による原価計算の新しい視点が必要とされている。(邦訳 289-290 頁)」

このように、Kaplan and Cooper[1998]は冒頭から Cooper and Kaplan[1991]での見解を明確に改めている。彼らはサービス組織の原価計算として、純粋な ABC モデルおよびそこからえられる原価情報を基礎とした経営管理を想定した説明を行っているのである。そして、製造業の ABC および ABM とサービス組織のそれとは「原理的にはほぼ同じ」という立場から、サービス組織の ABC および ABM についての具体的な記述は省略され、サービス組織ならではの考慮点を説明することがこの章の主眼となっている。

⁷⁷ ちなみに、わが国では『コスト戦略と業績管理の統合システム』、ドイツでは『経営管理用具としてのプロセス原価計算』というタイトルが付されている。

また、Kaplan and Cooper[1998]の姉妹本として、ケースを多数用いながら原価計算システムとそこから得られる情報を基礎とした経営管理について説明している Cooper and Kaplan[1999]⁷⁸においても、Kaplan and Cooper[1998]と同様の説明がなされている。

このように、ABC の提唱者である Cooper 教授と Kaplan 教授の記述の変化に、サービス組織の原価計算研究の整理・体系化を確認することができる。この整理・体系化とは、「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解への一致である。

4・4・2 吉川ら[1997]による体系化

90年代後半にサービス組織の原価計算について整理・体系化が進んだという証拠の1つとして、吉川ら[1997]による体系化もあげることができる。彼らも Brimson and Antos[1994]や Kaplan and Cooper[1998]などと同様に、製造業を中心に一般化されてきた ABC および ABM が基本的にサービス組織にも適用可能であるという立場を取っている。そして、サービス組織の原価計算および原価管理のための用具として ABC および ABM が有力な技法であることを主張している。

吉川ら[1997]の記述で特に注目すべきものとして、最終的原価計算対象に関する議論がある。彼らは、サービスはその無形性から最終的原価計算対象として一義的に認識することが困難な場合が多いが、「それでも非製造業における管理会計やコスト計算の問題を考えると、このサービスが管理会計やコスト計算の対象となるので、何をおいてもサービスとは何かを明らかにしなければならない。(7頁)」と主張する。

この主張自体は、サービス組織の原価計算を扱っている論者に普通に見られる記述である。そして、歴史的には、初期の事例研究やそれを基礎にした理論研究によく見られるようにアクティビティ・ドライバーとサービスを同一視したり、Rotch[1990]や Kaplan and Cooper[1998]に典型的に見られるように最終的原価計算対象の特定方法については具体的な議論を行わなかったりするのが通常であった。

ここで吉川ら[1997]は、サービスを最終的原価計算対象として認識する2つのアプローチを紹介している点でユニークである。

「第1の方法は、経営資源を投入し、アクティビティを通じてサービスが組織内でどのように作り上げられるかという、このプロセスに着目し、サービスとは何かを明らかにする方法である。第2の方法は、サービスが顧客に何を提供しているかという、提供するものからサービスを明らかにする方法である。すなわち、第1の方法は、サービスを提供する

⁷⁸ この文献は Cooper and Kaplan[1991]の改訂版であるが、その内容は大きく様変わりしている。具体的には、Kaplan and Cooper[1998]の章構成や内容に基本的に従って、関連するケースを取り上げながら説明をしている。

側が作り出すサービスについて、提供者側から見たサービスとは何かを明らかにすることである。

・・・サービスとは何かを論じるときの第 2 の方法は、先に述べた方法とまったく逆向きの発想からくるものである。この方法は、まず顧客に提供しようとするアウトプットとしてのサービスとは何か、マーケティング担当者の支援などを得て明らかにする方法である。(7・9 頁)」

つまり、吉川ら[1997]は、IPO 関係に注目してサービス組織の最終的原価計算対象を特定する方法と、「顧客指向 (9 頁)」でサービス組織の最終的原価計算対象を特定する方法の 2 つを取り上げているのである。どちらの特定方法が望ましいかについては、当該サービス組織における管理目的によって異なることは言うまでもない。

なお、90 年代後半に「サービス組織に適切な原価計算および原価管理=ABC および ABM」という見解への一致がなされたと先に筆者は述べたが、吉川ら[1997]はこのことと関連して以下のような記述をしている。

「これまで多くの管理会計や原価計算の書物が出版されているが、それらの多くは、主として製造業に関する管理会計やコスト計算の問題を取り扱っている。もちろん、非製造業の問題を取り扱った書物もないわけではないが、それらは、非常に専門的で、かなり限られた領域の問題を取り扱っている書物である。

ところが、最近、コスト計算の分野に、ABC (Activity-Based Costing : 以下 ABC と呼ぶ) という新しいコスト計算システムが登場し、製造業のみならず非製造業の管理会計やコスト計算に、光明を見出すことができるようになった。すなわち、ABC を引き金として、非製造業における新しい管理会計やコスト計算システムを開発するチャンスができたのである。(6 頁)」

4・4・3 90 年代後半のその他のサービス原価計算研究

90 年代後半にも、それまでと同様に、サービス組織の事例研究が蓄積される。ただ、90 年代前半と比べるとその勢いは停滞した感がある。この時期はむしろ、櫻井教授がその著書の中で「1997 年の秋に Common Cents の著者であり Cost Technology の社長としても知られているターニー (Peter Turney) と夕食をともにしたおり、彼は「アメリカでは 1995 年頃から ABC/ABM に明確な変化が表れてきた。それは、サービス業への適用に加えて、金融機関と政府機関への ABC/ABM の適用である」と述べていた。(櫻井[1998,191 頁])」と論じているように、サービス実務において ABC および ABM の導入が大いに進み、研究

はその流れを見守っていた時期であるといえるのかもしれない⁷⁹。

なおこの時期には、当初から注目されてきた金融機関（Dater and Kaplan[1995]、Sweeney[1997]）だけでなく、政府組織への ABC の導入事例（Kaplan[1996]、McArther[1996]）がまとめられていることが注目に値する。

世界的に「サービス組織に適切な原価計算および原価管理=ABC および ABM」という見解の一致が進む中で、わが国ではサービス組織における能率管理の重要性を議論する論文が登場している。渡邊[1998]は、サービスは標準化が困難であり、原価計算論においても標準原価計算の適用は困難であるというのが通説となっているが、それに対して以下のような見解を述べている。

「すなわち、サービスにおいても標準化によって能率を向上させることができる。しかし、標準化を徹底すると、顧客からみて満足のいくサービスの提供は期待しにくくなるだろう。他方、顧客の求めに応じた臨機応変な対応が重要だからといって、能率をまったく犠牲にしてよいというわけではない。この対立にどのように対処するかが問題である。」

渡邊[1998]の上の指摘は、サービス・マネジメント論の第一人者である Lovelock 氏の 8P の議論における「生産性と品質 (productivity and quality)」とまったく同じ問題意識であり、この問題に対して積極的に解決策を見出そうとしている点で評価できる。しかし残念ながら、生産管理の研究者としてサービス・マネジメント論に古くから関与してきた Chase 教授の所説に従ってフロント・ステージとバック・ステージを切り分け、前者を効果性を重視して、後者を効率性を重視して管理すべきであることを結論としている。能率管理に対する原価計算論の観点があまり考慮されていないのである。

渡邊[1998]が注目したサービス組織の能率管理の問題は非常に重要なテーマであるが、この問題に対する適切な解決策を提示している研究は今のところ存在しない。この問題につ

⁷⁹ もう 1 つ考えられる解釈として、BSC (バランス・スコア・カード) に注目が集まったことがあげられよう。専門ジャーナル上の研究の総数だけを見ると、90 年代後半には BSC 関連の研究が増大している。

また、BSC の台頭という観点から見ると、1992 年から 94 年にかけてサービス組織の ABM の提案・正当化が、ABC の提唱者である Kaplan 教授ではなく、コンサルタントによってなされたこととも関連性があるように思われる。BSC の生成事情について丁寧に取り上げている挽[2002]によると、BSC の「原型 (151 頁)」となった ADI 社のコーポレート・スコアカードを Kaplan 教授が発見したのは 1989 年はじめであり、1990 年から 1991 年にかけて BSC は「誕生 (185 頁)」した。そして、その成果を整理した Kaplan and Norton[1992] が執筆され、以降さらに研究が積み重ねられていく。つまりサービス組織の ABM が議論されだした時期と Kaplan 教授の興味がある BSC 研究に向かった時期は重なっているのである。

以上の記述はまだ主観的な仮説のレベルにあるが、サービス組織の原価計算研究と BSC 研究との間の関係性は、管理会計研究が時代のトレンドに大きく影響を受けるとする Ittner and Larcker[2001]の言葉を裏付ける好例となるかもしれない。

いては、第4章で筆者の見解を述べたいと思う。

4-5 近年の展開

ここでは、サービス組織の原価計算研究の近年の展開として、2000年以降の研究のうちで新奇性が高く、今後注目されていくと思われるものをいくつか取り上げるとどめたい。それは、2000年以降のサービス原価計算研究は、歴史的な展開の中でその貢献を適切に位置づけるには新しすぎると考えるためである。

まずあげられるのが、インターネットを利用したサービスに対する原価計算論の対応である。これは、それまで人が行っていた活動をITが代替するケースが増大しているという時代背景を反映したものである。この問題と関連して、ネット銀行の分野へ進出したBankinterの事例研究がまとめられている(Martinez-Jerez and Narayanan[2003])。銀行業や音楽産業に代表されるインターネット関連サービスは、今後さらに増大していくと思われるが、この種のサービスの経営管理問題について原価計算論も適宜対応していく必要があるだろう。

次に、これは全てのサービス組織が直面する問題であると思われるが、吉田[2002]のオプション・コストの議論がある。古くから多くの指摘がなされているように、サービス生産という経営現象では、人というある種の不確実な要素が重要な役割を果たす。そのため、「臨時的あるいは偶発的、そして追加的なサービスの提供にかかるコスト(216頁)」が発生する確率が高い。今まで見てきたように、この問題は従来のサービス組織の原価計算研究では基本的に考慮されてこなかった。吉田[2002]がいうオプション・コストは、アクティビティ原価もしくは部門原価の中に集計され、顧客原価やサービス原価へと算入されていたのである。サービス組織の原価計算および原価管理を議論する際、オプション・コストをどのように扱うかは今後重要なテーマとなろう。

そして、近年簡便法としてKaplan教授が提案している時間基準ABC(time-driven ABC)もあげることができよう。戦略的な利用のための見積り原価情報であれば90%の正確性でも構わないとする彼の主張(Kaplan and Anderson[2004a,p.11.])には疑問が残るが、食品加工業のKemps LLCの事例(Kaplan[2005])では、流通・配送サービスの原価を集計するために時間基準ABCが大いに役立ったという。Kaplan教授がパートナーであるAnderson氏のソリューションを過大評価している可能性を割り引いても、時間基準ABCのサービス組織の原価計算としての有用性を理論的に検証することには大きな意義があるであろう。

さらに、これは原価計算論の範疇を超えた議論であるが、近年サービス・マネジメント論の中でABCの議論が紹介されるようになってきていることがあげられる。その代表的なものとして、サービス・マネジメント論のパイオニアの一人であり、近年ではサービス・マネジメント論の体系化に集中しているLovelock氏の文献があげられよう。Lovelock and

Wright[1999]は、サービス・マネジメント論を 8P という独特の観点から整理しており、わが国でも翻訳書が出版されている専門書である。当初この文献の中では ABC の議論は取り扱われていなかったが、改訂された Lovelock and Wright[2002]では、価格設定の文脈で ABC が紹介されている。こうしたサービス・マネジメント論の専門書における変化だけでなく、第 2 章で取り上げるように、近年のサービス・マネジメント論では、原価計算論が取り扱ってきた様々なトピックスが応用されてきている。サービス・マネジメント論と原価計算論との融合は今後もさらに進展していくであろう。

最後に、銀行（谷守[2004]）、病院（荒井[2001]）、政府組織（藤野[2003]）など、特定のサービス業における原価計算や管理会計に関する、歴史的展開をふまえたうえでの本格的な研究が見られるようになったことをあげておく。本論文は基本的に第 3 次産業一般を想定した議論を行ってきたが、本論文の観点による研究と個別業種に特化した研究が相互に結びつくことで、よりよい理論の形成につながると筆者は考えている。

4-6 ABC 以降のサービス組織の原価計算研究のまとめ

ABC の登場とともに、特に 1990 年代に入って、サービス組織の原価計算研究は急増する。そこではまず、ビジネス・スクール用ケースが大きな役割を果たした。Rotch[1990]や Cooper and Kaplan[1991]に代表されるように、90 年代初頭のサービス組織の原価計算研究は、ビジネス・スクール用ケースを中心としてサービス組織の原価計算について提案・正当化を試みるものであった。この時期のサービス組織の原価計算研究には、より正確なサービス原価もしくは顧客原価の集計を主眼としていた点で共通点がある。しかしその内容には、純粋な 2 段階 ABC モデルや部門別原価計算を ABC 的に拡張した計算モデルなど、ばらつきがあった。

1992 年ごろから、サービス組織の原価計算研究は継続的改善のための活動管理を重視する展開が見られるようになっていく。ABC 研究の焦点が ABM へと移っていく中で、ABC 研究に従う形で、サービス組織の原価計算研究は ABM を志向するようになるのである。サービス組織における ABM について包括的に取り上げた研究は、研究者というよりもコンサルタントが中心となって議論がなされた。その代表的なものである Antos[1992]と Brimson and Antos[1994]は、その用法や効用は業種・業態によって異なるものの、サービス組織一般に対して ABM は大いに適用可能な技法であることを強く主張した。

90 年代後半になると、サービス組織の原価計算研究は整理・体系化が進む。ここでいう整理・体系化とは「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解への一致を意味している。こうした整理・体系化は、ABC の提唱者である Kaplan 教授と Cooper 教授の文献における記述の変化や、非製造業の ABC および ABM を集散的に議論した吉川ら[1997]に典型的に見て取れる。

ABC 登場以降の大半のサービス組織の原価計算研究に共通しているのは、サービス提供

システムを活動プロセスとして認識している点である。このことは、90年代以降におけるサービス組織の原価計算研究のほとんどがABCおよびABMと関連したものであるということから明らかである。また、ABCおよびABMを直接的に取り扱っている研究以外にも、サービス・マネジメント論の知見をもとにした小林[1993a,1993b]や渡邊[1998]、生産論派のサービス研究の知見をもとにした尾畑[1993]のようにサービス提供システムを活動の観点から認識している研究がある。ABC登場以降のサービス原価計算研究は、原価計算論においてもサービスの生産関係を活動プロセスとみなす考え方（つまり、活動プロセスのメガネ）が定着したことを示しているといえる。

ちなみに、サービス組織のABCおよびABMに対する大きな批判や重大な欠陥を指摘する研究は今のところ確認されていない。また、状況によってはABCおよびABMを適用することが困難な場合もあることは既に指摘されているとおりであるが、ABCおよびABMを適用した際に生じる逆機能については、まだ研究が不十分であるのが現状である。

第5節 サービス組織の原価計算研究の評価

5-1 史的展開の総括

本章では、原価計算論においてサービス組織一般に焦点をあてた研究に焦点をあて、その歴史的な展開を整理してきた。ここでその史的展開を簡単に整理しておきたい。

原価計算のサービス組織に対する適用可能性を包括的に議論した研究は1970年ごろに見られるようになった。しかし1970年代までの研究が取り上げたサービス組織に適切な原価計算システムの計算構造にはばらつきがあった。このことは、サービスの生産関係を「見える化」する適切なメガネが当時存在していなかったことに起因すると考えられる。

1980年代に入っても、サービス組織の原価計算研究は停滞したままであった。この時期の原価計算研究者は、サービス実務における原価計算システムのイノベーションを見過ぎていた。また、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マネジメント論で提案されていた、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネにも気づかないでいた。つまり、サービス生産を活動の連鎖として認識する発想が当時の原価計算研究者にはまだなかったのである。

こうした低迷状況は、ABCという新たな製品原価計算モデルの登場によって一変する。ABCモデルは生産関係を活動プロセスとみなす。この見方を通じて、サービスの生産関係が意識されるようになった。つまり、原価計算研究者は、ABCという技法をとおして、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。そして、そのメガネの理論的正当性は、サービス実務におけるABCおよびABMの受容と展開が証明した。こうして90年代後半には、「サービス組織に適切な原価計算および原価管理

＝ABC および ABM』という見解の一致へとつながっていく。

以上の史的展開を経て、近年では原価計算論の専門書においてサービス組織に関する説明が当たり前のようになされるようになっていく。また、いくつかの新奇性の高い研究もなされている。サービス組織の原価計算研究は、原価計算論の中ではまだ少数派である。しかし、今後もサービス経済化が進展していくであろうことを考えると、サービス組織の原価計算研究は重要な研究領域としてさらに研究が積み重ねられていくであろうと思われる。

5.2 研究領域に関する整理

以上のような史的展開をたどってきたサービス組織の原価計算研究であるが、ここではそれらの研究が取り扱ってきた内容について整理しておきたい。

ABC 以前のサービス組織の原価計算研究は、サービス組織に適切な原価計算システムとはどんなものかについて議論していた。そこでは、オペレーション段階における、価格設定、収益性分析、原価管理が主要な原価計算目的とされた。特に収益性分析と関連して、適切な原価集計プロセスのあり方が議論された。そこでの研究対象は、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムであった。

ABC 以降の研究を眺めてみると、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムについての議論だけでなく、それを基礎としたオペレーション段階における原価管理の議論が充実していることが注目になる。そこでの研究対象は、正確なサービス原価の集計から、継続的改善のための活動管理まで幅広い領域を取り扱っている。しかし、それらの研究はオペレーション段階における議論に終始してきた。

つまり、サービス組織の原価計算研究は、歴史的に、オペレーション段階における原価計算および原価管理のあり方について集中的に研究してきたのである。その結果、サービス実務に対して ABC システムおよび ABM の導入が進んでいることは、サービス組織の原価計算研究の大きな貢献である。その一方で、サービス開発段階もしくは事前準備段階と関連した研究はほとんど全く存在しない。もしあったとしてもごく簡単に触れているのみである。またサービス開発段階からオペレーション段階における利益を作りこもうとする原価企画的研究も全くない。ドイツでは「サービスの原価企画」と銘打つ研究がごくわずかながら存在するが、それはサービス開発段階における総合的利益管理活動というよりは、単なる予算編成に近いものである (Niemand[1994,1996])⁸⁰。

繰り返すが、サービス組織の原価計算研究は、オペレーション段階に焦点をあててきた。このことは、本章で取り上げてきたように、歴史的事実であるといえよう。

⁸⁰ そのため、第3章で取り上げる Corsten 教授は、彼の研究を無視しているのだと思われる。また、同様の理由から、従来の原価企画研究を整理している日本会計研究学会[1996]も彼の研究を「原価企画主要文献」に含めていないのだと思われる。

5-3 活動プロセスというサービス提供システム観の優位性

最後に、なぜサービス提供システムを活動プロセスとして観察したほうがよいのかについて、(1) より正確な原価集計、(2) 原価管理、という2点からまとめておきたい。

(1) より正確な原価集計

90年代初頭のサービス組織のABC研究の焦点は、より正確な原価集計にあった。そこでは、「伝統的な原価計算システムは、営業費用を均一に全てのプロダクトや顧客へと配分する配賦手続きを用いており、組織の収益性マップをNebraska州のような平地にしてしまう：どの方角も平地である。ABC収益性マップは、California州の地形のようなものであり、Rocky山脈のような収益性の山や、その近辺にあるDeath Valleyのような損失のくぼみを明らかにする。(p.473.)」というCooper and Kaplan[1991]の記述に代表されるように、ABCがより詳細に、より厳密に、発生原価を最終的原価計算対象へと追跡できることが強調されていた。

American Bankの事例に典型的に見られるように、組織的分業に焦点をあてた旧原価計算システムでは、コスト・プールとコスト・ドライバーの1対多の関係性を強引に平地にしている。一方で、活動プロセスに焦点をあてたPMM原価計算システムでは、資源利用のパターンをより忠実に反映してサービス原価が集計されたという。それは、従来の責任センターをそれらが行う主要アクティビティへと細分し、各アクティビティに配賦基準を設定した結果達成された。つまり、コスト・ドライバーと配賦基準の間の相関を高めたのである。

原価集計プロセスの使命は、投入された資源がなんのために利用されたのかを貨幣価値的に測定することにある。コスト・プールとコスト・ドライバーの1対1関係を重視し、実体空間を写像する基本単位としてアクティビティを中間的原価計算対象とするABCは、当該サービスが提供されるために犠牲となった資源の総量をより適切に追跡しているといえる⁸¹。

(2) 原価管理

Brimson and Antos[1994]や吉川ら[1997]などの議論に見られるように、アクティビティおよびその所要量は、顧客に何をどうやって提供しているかによって識別される。そのた

⁸¹ ただし、全てのサービス組織において、活動プロセスという観点から原価を集計することが適切であるわけではない。それは状況に依存する。例えば、Rotch[1990]が指摘したように、アウトプット生成と資源消費の関係性を特定することが難しい場合には、当該サービス組織にABCを導入する効果は低いであろう。また、リソース・ドライバーを特定することが困難である場合にも、ABCによるメリットは低くなってしまう。

め、「サービス原価システムと製造原価システムの間の質的な違いの1つは、サービス職能に対する需要の源泉を分析する際、顧客の行動をモデル化する必要があること (Cooper and Kaplan[1991,p.467.])」となる。

このことは、顧客という外生変数によってアクティビティおよびその所要量が変わることを意味する。これは、Brimson and Antos[1994]の議論でいうと、サービス BOA の中に現れてくる。活動プロセスという観点で実体空間を認識することで、顧客という外生変数に対してよりセンシティブに反応し、それを経営管理に活かすことができるのである⁸²。

ここで注意すべきことは、アクティビティおよびその所要量が減ったという結果が、(1) 効率化・プロセス改善、(2) 顧客の活動の増加⁸³、という2つの可能性を持つことである。原価計算研究者は従来、基本的に(1)についての言及してきた。戦略的なオプションとして(2)の可能性のあることを考慮に入れながら、原価管理を行う必要がある。さらには、アクティビティおよびその所要量の変化がもたらすサービス品質への影響も考慮する必要がある。こうした観点も、組織の視点ではなく、活動プロセスに焦点をあてている ABC だからこそたどり着く発想である。

第6節 本章のまとめ

本章は、サービス組織における原価管理のあるべき姿を論じるうえでの現状認識として、原価計算論においてサービス組織一般を想定した研究を取り上げた。そして、その史的展開および内容について整理・評価を行った。

本章で明らかにしたことは以下のとおりである。

- ・ サービス組織一般を想定した原価計算研究は、経済のサービス化が注目されだした 1970 年ごろから見られるようになった。
- ・ ABC 登場以前のサービス組織の原価計算研究は、革新的な原価計算実務に気づくことなく停滞していた。
- ・ それは、サービス提供システムの中身を適切に「見える化」するメガネが存在しなかった（もしくは気づかなかった）ことに起因する。
- ・ 活動プロセスという観点を重視する ABC によって、原価計算研究者はサービス提供シス

⁸² もちろん、全てのサービス組織において ABC にもとづいた活動管理が有用となるわけではない。それは状況に依存する。例えば、アクティビティ原価を集計することが困難である場合には、従来の組織的分業の観点から原価計算システムを構築して予算管理を行い、一方で物量やマニュアルによって活動管理を行うことが有用となろう。

⁸³ 第3章で取り上げる Corsten 教授の「活動の外部化」である。

テムの中身を適切に「見える化」できるメガネを手に入れた。

- ・ 90 年代以降、サービス組織の原価計算研究は ABC および ABM を中心として精力的に蓄積され、90 年代後半には「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解の一致がなされるようになった。
- ・ 歴史的に、サービス組織の原価計算研究は、オペレーション段階に関する議論に焦点をあててきた。
- ・ 一方で、サービス開発段階からオペレーション段階における原価および利益を作りこんでいこうとする原価企画的な考え方は、ほとんど考慮されてこなかった。

サービス組織の原価計算研究は、以上のような特徴を持っている。そこでは、サービス開発段階からオペレーション段階を管理していこうとする、いわゆる源流管理の考え方は基本的に考慮されていない。一方で、サービスの源流管理という発想は、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マネジメント論の中では、かなり古くから集中的に議論がなされている。次章では、サービス・マネジメント論の研究スタンスを明らかにし、その中で源流管理の考え方がどのように展開してきたのか、原価計算論との関係性はどのようなものであったのか等を明らかにする。

第2章 サービス提供システムの源流管理

第1節 はじめに

「経営活動としてのサービスの研究については、わが国では、一部優れた研究が発表されているが、全体的には低調であり、欧米の現状に比べて大きく遅れをとっている。

欧米においても、サービス・マネジメントやサービス・マーケティングの研究が盛んになったのはここ二〇年ほどのことではあるが、現在では、欧米の大学の経営学部にはサービス・マネジメント（または、サービス・マーケティング）の科目が設置されている所が多く、研究者の数も急速に増えて、IASRE（国際サービス研究・教育アカデミー）というヨーロッパ、アメリカの大学・研究機関を結ぶ国際的ネットワークが作られている。

わが国でサービス研究が低調な理由の一つは、経済的な財としてのサービスが軽視されてきたこと、もう一つは、対人関係を含む仕事で日本の伝統的な精神主義が強調されてきたことがある。そのためにサービスの概念が十分に確立できなかったことにあると思われる。

「活動としてのサービス」概念は、今日、欧米では常識となっているが、価値生産活動そのものをサービスとする考え方は、わが国ではまだ新しい発想である。これまでわが国では、サービスはもっぱらサービス提供者の「態度や姿勢」の問題と考えられてきた。（近藤[2004, i・ii 頁]）」

第1章で明らかにしたように、サービス組織の原価計算研究は、オペレーション段階における原価計算の利用に焦点をあててきた。そこでは、古くから指摘されてきた、オペレーション段階における、価格設定、プロダクト収益性分析、原価管理が主要な原価計算目的とされる。そして、これらの目的に資する原価計算モデルとして、活動プロセスに焦点をあてたABCを採用することが妥当とされている。

その一方で、サービス組織の原価計算研究では、オペレーション段階をサービス開発段階から管理するといういわゆる源流管理の観点は基本的に考慮されていない。そのため、サービス原価企画は原価計算論の中では議論されていない。また、事前準備段階に関連して重要となるとされる設備投資の経済計算などの議論も、製造業のそれと基本的に変わらないと考えられているのか、全く考慮されていない。

一方で、経営学におけるサービス研究全般を見渡してみると、サービス提供システムをサービス開発段階から管理していこうとする考え方は、かなり早い時期から主張されている。この考え方は、欧米を中心とするサービス・マネジメント論の中で展開されてきた。

なお冒頭の引用文は、サービス・マネジメント論の現状について簡潔に説明している優れた記述である。近藤教授が指摘するように、サービス・マネジメント論はわが国では認知度が低い。それだけでなく、原価計算論とサービス・マネジメント論の間の結びつきも歴史的に非常に弱い。しかしながら、サービス組織の経営管理に関する議論は、中心的にサービス・マネジメント論で取り扱われ、原価計算論と比較しても遜色ないほど多くの研究が蓄積されてきた¹。

本章には、2つの目的がある。まず1つめは、サービス提供システムの源流管理の発想がどのような観点から登場し、どのような変遷をたどって現在にいたっているのかを明らかにすることである。もう1つは、サービス・マネジメント論の中でサービス組織の原価計算や原価管理の議論はどのように扱われてきたのかを明らかにすることである。そして、これらの目的を達成するために、サービス・マネジメント論の起源および史的展開について概説しておく必要がある。

本章の構成は以下のとおりである。まず第2節において、サービス・マネジメント論の起源、内容、史的展開を簡潔に整理する。そして、サービス・マネジメント論の視点を明らかにする。この過程で、サービス・マネジメント論ではサービス・デザインの議論が主要な研究分野とされてきたことが明らかとなる。次いで第3節において、サービス提供システムの源流管理の思想がどのように登場し、どういった展開を経て現在にいたっているのかを整理する。具体的には、サービスの工程設計のための技法として有用とされてきたサービス・ブループリンティングの史的展開を詳しく取り上げる。最後に第4節において、サービス・マネジメント論において原価計算および原価管理の議論がどのように取り扱われてきたのかを明らかにする。

第2節 サービス・マネジメント論の視点

2-1 はじめに

サービス・マネジメント論の起源および歴史について整理した優れた研究は、既にいくつか存在している。その代表的なものとしてまずあげられる研究は、1993年の春に *Journal of Retailing* 誌の特集として Berry and Parasuraman[1993]と Fisk et al[1993]が約80頁にわたって展開した連作であろう²。前者はサービス・マネジメント論が欧米で1つの研究

¹ Fisk et al[1995]によると、経営学においてサービスを取り上げた論文および専門書は、1993年までには少なくとも1100以上存在していた(p.4.)。以降10年間も英語圏を中心に膨大な量の研究がなされ現在にいたっている。

² これらの研究は、本論文で言うサービス・マネジメント論に対して、サービス・マーケティング(Service Marketing)という名称を用いている。それは、近藤[1996,48頁]も指摘

領域として認知され定着した経緯を分析している。一方で、後者はサービス・マネジメント論が歴史的にどのような研究から構成されてきたかを整理し、今後どのような方向に向かっていくかを見通している。さらに Fisk et al[1993]は、要約・修正された後にヨーロッパにおいても紹介されている (Fisk et al[1995])。また、Fisk et al[1993,1995]を基礎にして、わが国でもサービス・マネジメント論の史的展開が紹介されている (近藤[1996])。

サービス・マネジメント論の起源、内容、史的展開に関する詳細は、これらの研究が丁寧に取り扱っている。そのため、本節ではこれらの研究を参考にしながらも、これらの研究がカバーしていない 1993 年以降の展開を補足しながら、サービス・マネジメント論の全体像とその研究スタンスについて本論文の目的に適合する形で整理することが妥当であると考えられる。本論文の目的は、サービス組織における原価管理の存在意義とそのあるべき姿を理論的に考察することにある。そのため、サービスおよびサービス提供システムをどのように認識し、どういった経営管理をするべきかについての見解を中心に、サービス・マネジメント論の整理を行いたい。

2-2 乳児期 (1953-1980 年)

Fisk et al[1993,1995]が「乳児期 (Crawling Out stage)」とする 1953 年から 1980 年までの時期は、「モノ・マーケティング対サービス・マーケティングの議論 (Fisk et al[1995,p.5.])」と表現されるように、サービス・マーケティング研究の独自性を正当化する時期であった。乳児期の研究の大半は、サービスのマーケティングは伝統的なマーケティング・ミックスである 4 つの P のフレームワーク³では扱いきれないことを指摘するために、サービス固有の特徴を議論することに主眼においていたのである (Fisk et al[1995,pp.5-7.])。

この時期に、無形性、不可分性、不均一性、消滅性という典型的なサービスが持つ 4 つの特徴が明確化された (Fisk et al[1995,p.7.])。これは、序章で指摘したように、サービス提供者と顧客をサービス生産者とみなす発想からきている。そして、サービス生産者として顧客が関与するため、サービスのマーケティングはサービス生産についても綿密に議論しなければならなかった。

するように、アメリカの経営学におけるサービス研究が主にマーケティング分野から生まれたことに由来すると思われる。彼らがいうサービス・マーケティングは、本論文では基本的にサービス・マネジメント論と表記する。

³ 4 つの P とは、「マーケティングの全貌を具体的かつビジュアルに示すことを目的として (深山・海道編著[2001,50 頁])」出版された McCarthy[1960]が提案したものである。

McCarthy[1960]は、マーケティング上の主要な変数として Product、Price、Place、Promotion の 4 つの P を取り上げる。そして、ターゲットの顧客を満足させ、かつ企業が目標を達成するために 4 P の組み合わせを考えるものとしてマーケティングを位置づけた。なお、4P は企業側の視点であるため、より顧客の視点に立った 4 つの C (Customer Value、Cost、Convenience、Communication) という考え方が提唱されている。

そのため、1970年代のサービスのマーケティング研究では、いかにしてサービス生産性を高めるかが1つの重要な研究テーマとなっていた⁴。サービス提供システムを機械化・自動化、ルーチン化することによって顧客の回転率を上げ、生産性を上げることが可能であるという議論がなされた (Levitt[1972])。また、単に大量生産的にサービス提供システムを構築するだけでなく、サービス需要が時間的に均等になるように価格設定やサービス内容を工夫することもサービス組織の1つの生産性戦略であることが指摘された (Sasser[1976])⁵。加えて、サービス提供システムにおける顧客の役割を軽減および工夫することによって、サービス提供者側の能率を高めることが可能であることも指摘された (Chase[1978])⁶。さらには、サービス生産性を高めるために、ターゲット顧客の信条、生活スタイル、行動パターンなどを綿密に分析し、それらの情報をサービス提供システムやマーケティング方法に反映させるべきであることも主張された (Lovelock and Young[1979])。

以上のように、サービスのマーケティング研究では、当初からサービス組織の経営管理上の諸問題を幅広く取り扱わなければならなかった。そうした中で、サービスのマーケティングは工業製品を対象としたモノ・マーケティング (product marketing) とは根本的に異なることを明確に指摘する「記念碑的論文 (Fisk et al[1995,p.8.])」が登場する。*Journal of Marketing* 誌に掲載された Shostack[1977]である。

Shostack[1977]は、伝統的なマーケティング・ミックスである4つのPのフレームワークに疑問を投げかける。伝統的なマーケティング・ミックスが想定しているのは財貨の商取引であるが、サービス提供とは無形の経済財を含む商取引なのである。彼女の問題意識は以下のとおりである。

「サービスを単に無形性を持つプロダクトとするのは間違いである。このロジックでは、りんごは「りんごらしさ」をもつオレンジであるということになる。無形性は修飾語ではなく状態なのである。無形なものは有形の装飾と一緒に表れることもあるが、経験 (映画) や時間 (コンサルティング) やプロセス (クリーニング) のような無形なものの物的所有権を買うことは出来ない。サービスは提供される。サービスは経験される。サービスは在庫にできず、触ったり、味見したり、試着したりできない。「有形」とは触れることができ、物的であることを意味する。「無形」とはその反意語で、触れることができず、物的でないことを意味する。この区別は深い意味がある。マーケティングは無形性をコアとするプロダクトを扱っておらず、この無形のコア部分を管理、変換、統制するために有効なツール

⁴ そのきっかけの1つとして、Fuchs[1968]のような経済学者によるサービス生産性の低さに対する指摘があったことも忘れてはならない。

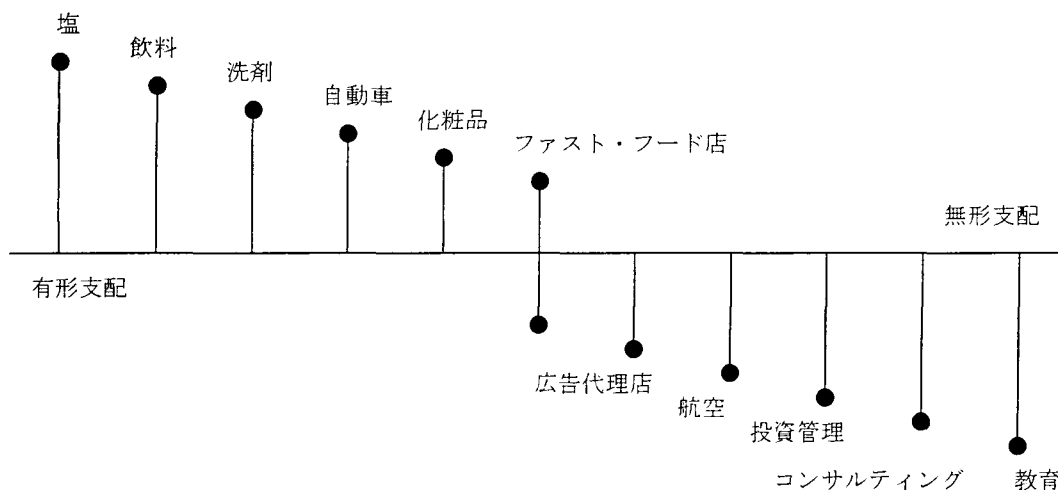
⁵ このような、需要のオーバーフローを緩和するためのマーケティングは、「デマーケティング (Demarketing)」と呼ばれる (浅井[1989,121 頁])。

⁶ サービス提供システムにおいて顧客とサービス組織の相互作用を軽減する行為は、「デカップリング (Decoupling)」と呼ばれる (浅井[1989,125 頁])。

を提供していないのである。(pp.73-74.)」

Shostack[1977]の主張は明確である。彼女は、財貨的発想ではなく、そして財貨かサービスかという二律背反的な発想ではなく、プロダクト構成要素としての財貨とサービスの関係性に注目すべきであるとする(図表 2-1)。そして、適切なマーケティング戦略は、当該プロダクトの財貨とサービスの関係性に依存することを指摘する(図表 2-2)。そしてShostack[1977]はこの観点から、無形のサービスが当該プロダクトのコアとなり、当該プロダクトにおいて無形部分が大きな割合を占めているプロダクトに適切なマーケティング戦略を議論する。

図表 2-1 プロダクトの有形性・無形性の度合い



出所: Shostack[1977,p.77.]

Shostack[1977]の記述や図表には、説明が不十分な点がみられる。例えば、プロダクト構成要素としての無形要素を、製品やサービスが顧客にもたらす機能として捉えているように感じられるが、それを示す具体的な記述はない⁷。ただ、彼女が明確に指摘した企業のプロダクトを「財貨とサービスの束」として認識する考え方⁸と、それらの関係性によって適切なマーケティング戦略は変化するという考え方は、その後のサービス・マネジメント論の確立に大きな刺激を与えることとなった⁹。特に、その後のサービスのマーケティング

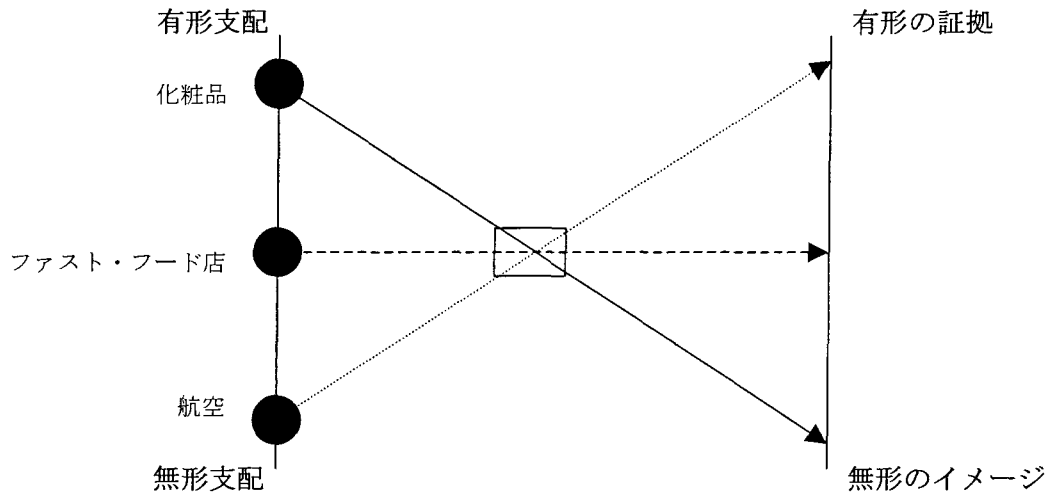
⁷ このサービス観は、財貨や人がもたらす機能をサービスとして認識した野村[1983]の考え方に近いといえる。

⁸ この考え方自体は、既に主張されていた。例えば Rathmell[1966,1974]は企業のプロダクトを「財貨＝サービス連続体 (goods-service continuum)」と表現している。

⁹ 例えば、マーケティング論の第一人者として世界で広く読まれているマーケティング管理

研究で通説となっている「無形だからこそ有形化が重要となる」という考え方は、Shostack氏が確立したといってよいであろう。

図表 2-2 マーケティング戦略のプライオリティ



出所：Shostack[1977,p.79.]

2-3 幼児期（1980-1985 年）

Fisk et al[1993,1995]によると、サービス・マネジメント論の「乳児期」は、Berry[1980]によるサービス・マーケティング研究のいわゆる独立宣言によって終焉を迎える。そして、「幼児期（Scurrying About stage）」と表現される、「研究分野としてサービス・マーケティングが認知され、多くの研究者たちがこの分野に参加し、研究業績の量が一段と増加した時期（近藤[1996,50 頁]）」に入る。

この時期には、*Services Industries Journal*(1980 年)と *Journal of Professional Services Marketing* (1985 年) が刊行され、サービス研究の土壌が整備された。さらに 1985 年には、AMA が主催するサービス・マーケティング研究コンソーシアムがテキサスで開かれたり、またアリゾナ州立大学を拠点とするサービス・マーケティングの研究所として FICSM (First Interstate Center for Services Marketing) が民間企業をスポンサーとして設立されたりなど、研究者間だけでなく研究と実務の間の交流の土壌も整備された。

Fisk et al[1995]は、この時期のサービス研究について以下のように記述している。

の専門書を書いている Northwestern 大学の Philip Kotler 教授は、「この論文は、サービスのマーケティングについてのわれわれの考え方を变化させた。サービスのマーケティングは一般的なマーケティングとは異なっているのである。(Grönroos[1990,p.vii.]）」と述べている。なおこの記述は、Fisk et al[1995,p.8.]でも取り上げられている。

「Fisk and Tansuhaj[1985]は、サービス・マーケティング研究の最初の文献リストを作成した。「幼児期」に登場した論文や本のいくつかは、財貨とは本質的に異なるものとしてサービスを擁護しようとし続けていた。しかしながら、その他の研究は、サービスの設計と図表化、サービス・エンカウンターのような、新しい調査分野へと焦点をあてた；これらの研究は、「少年期 (Walking Erect period)」の基礎となった。(p.11.)」

Fisk et al[1995]が論じているように、この時期にサービス・デザインとサービス品質というサービス・マネジメント論の主要研究分野が成立した。その出発点となったのが、1981年に AMA が主催したサービス・マーケティング会議である¹⁰。この会議は、サービス・マーケティングのトピックスを個別集中的に扱った AMA 主催の最初の会合である。本論文では、1982 年以降毎年開催されるようになるサービス・マーケティング会議と区別するため、以降では 1981 年会議と呼ぶこととする。

1981 年会議は、サービス・マネジメント論の理論的なフレームワークを整備するという重要な成果を残していると筆者は考えている。1981 年会議では 4 つのトラック（プロフェッショナル・サービスの部、サービス理論の部、非営利・公共サービスの部、営利サービスの部）が設けられ、Berry、Bitner、Booms、Fisk、Grönroos、Lovelock、Shostack、Zeithaml といったサービス・マーケティング研究のパイオニア達が研究成果を報告した¹¹。中でも、サービス・マーケティングの基本的な研究スタンスを示した Booms and Bitner[1981]、サービス品質の特殊性とサービス品質研究の重要性を明らかにした Zeithaml[1981]、サービス・デザインのあるべき姿を主張した Shostack[1981]、サービス組織において従業員を教育・動機付けすることが重要であることを明らかにした Grönroos[1981]、の 4 論文は、現在でも広く引用されるものである。以下、これらの論文の主張とそれらが直接的に影響を与えたその後の研究について簡潔にまとめる。

Booms and Bitner[1981]は、サービス・マーケティングの基本的命題として、サービスの特徴を考慮した新たなマーケティング・ミックスを示した。それは、伝統的なマーケティング・ミックスに新たに 3 つの P として Process、Participant¹²、Physical Evidence を加えたものである。Process とは、サービス生産のプロセスのことである。つまり、サービス提供システムを以下に適切に設計するかが重要な意思決定変数となるのである。Participant とは、サービス生産に関与する参加者のことである。典型的なサービスでは、

¹⁰ この点はサービス・マネジメント論の確立にとって非常に重要な出来事であったと筆者は考えているが、Berry and Parasuraman[1993]や Fisk et al[1993,1995]ではあまり重要視されていない。

¹¹ この研究成果は、Donnelly and George[1981]として出版されている。

¹² Participant という表現は、生産者としての顧客を連想させる。そのため、後世の研究者は、サービス生産に関与する人的要素全般を明示的に示す People という用語を用いるようになったのだと思われる。

サービス提供者と顧客の直接的な相互作用が必須となるため、従業員の雇用、教育・訓練、動機付け方法は重要な意思決定変数となる。Physical Evidence とは、サービス生産に関与する可視的・物理的要素のことである。典型的なサービスは無形性が高いため、顧客の抱く印象にインパクトを残すために有形要素を適切に利用することが重要な意思決定変数となる。この7つのPは、サービス・マーケティング・ミックスと呼ばれ、近年のサービス・マネジメント論においてもごく頻繁に取り上げられている。

Zeithaml[1981]は、サービスを顧客による品質評価の側面から整理する。彼女は、プロダクトの品質には、探索品質 (search qualities)、経験品質 (experience qualities)、信用品質 (credence qualities) という3つのタイプがあるとする。探索品質とは、購買前に顧客がその品質を確認できるものである。経験品質とは、購買前にはその品質を評価できないが、購買・消費後にその品質を知覚できるものである。信用品質とは、購買前も購買・消費後も当該プロダクトの良し悪しを判断できないものである。彼女は大半のサービスは信用品質の側面が強く、信用品質は顧客の当該サービスに対する期待と実際の経験とのギャップで評価されることを指摘する。この議論は、サービス品質評価の GAP モデルへと発展し (Parasuraman et al[1985])、さらにはサービス品質の測定尺度である SERVQUAL 研究へとつながっていく (Parasuraman et al[1986,1988])。

Shostack[1981]は、サービス・デザインの方法を議論する¹³。Booms and Bitner[1981]の記述と整合的に、彼女はサービス生産をプロセスとして認識し、その設計方法を議論する。彼女はサービス・デザインの方法として、サービスの全体像を設計する段階とサービスを提供する方法を設計する段階を区分する。そして、前者を Shostack[1977]で取り上げた分子モデルで、後者をサービス・ブループリンティングという設計技法で行うアプローチを紹介する。さらに彼女は、サービス・ブループリンティングを用いた収益性分析やプロセス改善にも触れている。Shostack[1981]のサービス・デザインについての提案は、ヨーロッパでも紹介され (Shostack[1982])、さらにサービス・ブループリンティング自体が洗練されていくとともに (Shostack[1984a]、Kingman-Brundage[1989a])、サービス品質管理と結びついた研究も進んでいく (Wyckoff[1984]、Shostack[1985]、Kingman-Brundage[1989b]、Stauss[1991])。

Grönroos[1981]は、サービス組織におけるインターナル・マーケティングの重要性を論じている¹⁴。彼は、サービスは一般的に顧客との接触度が高いため、接客担当者をいかに適切に行動させることが出来るかがサービスの成否の鍵となるとする。いかに経営者や経営管理者が顧客志向で行動したとしても、実際に顧客と接する従業員が動かなければ意味がない。そのため、従業員をマーケティングの対象として認識し、サービス組織が望む行動を能動的に行うように導く必要があるのである。Grönroos[1981]が主張したインターナル・マーケティングは、従業員満足度や従業員ロイヤルティの議論へと発展していく

¹³ 後ろの節で詳しく取り上げる。

¹⁴ その内容は、Berry[1980]でわずかに触れられた議論を概念的に整理したものといえる。

(Schlesinger and Heskett[1991]、Heskett et al[1997])。

1981 年会議は、以上のような主要研究成果を残した。ここで取り上げた 4 つの論文が議論した内容は、現在のサービス・マネジメント論においても多くの専門書が取り上げるほどの共有知識となっている。また、Zeithaml[1981]、Shostack[1981]、Grönroos[1981]が扱ったサービス品質、サービス・デザイン、インターナル・マーケティングの領域は、それぞれ個別の研究テーマとして研究が蓄積されていくこととなる¹⁵。

そして本論文の観点から最も重要なこととして、冒頭で取り上げた引用文でいう「活動としてのサービス」概念が明確化されたことがある。先に取り上げた Booms and Bitner[1981]や Shostack[1981]などによって、サービスはプロセスとして認識され、管理されるべきことが明言されたのである。この新しいメガネは、サービス・デザイン分野を中心としてサービス・マネジメント論における共有知識となっていく。

2-4 少年期 (1986-1993 年)

Fisk et al[1993,1995]は、サービス・マネジメント論の確立期として、1986 年から 1993 年にかけての時期を「少年期」と表現している。マーケティング論から分離し（乳児期）、独立した研究領域としての研究体制が整いつつあった（幼児期）サービス・マネジメント論は、この時期に爆発的成長を見せたのである。

「サービス・マーケティング研究のこの時期は、出版物の数が激増し、それらの内容の実証的もしくは理論的厳密性が増した時期として特徴づけられよう。これらの研究は、サービス・ビジネスにおける特定のマーケティング上の問題に焦点をあてていた。これらの議論は、サービス経験の不均一性を考慮した品質管理、無形であるプロセスの設計とコントロール、キャパシティが制約されたサービスにおける供給と需要の管理、マーケティング職能とオペレーション職能のオーバーラップから生じる組織的な問題などを含む。こうした問題設定は、サービス・マーケティングの領域をますます個別研究分野を超えたもの（cross-functional）にした。研究問題の多くが、伝統的な個別職能領域をまたいだ複数の原因を持つのである。(Fisk et al[1995,p.12.]」

このように、サービスのマーケティング研究はサービス組織における各種経営管理問題を幅広く扱いながら個別研究領域として認知されるようになる。筆者の言葉で言い換える

¹⁵ なお、1981 年会議で扱われたトピックス以外にもサービス・マネジメント論の主要研究分野はある。それは、Berry[1983]が議論したリレーションシップ・マーケティングである。リレーションシップ・マーケティングは、サービス組織にとって魅力的な顧客はリピーターであると仮定する。リピーターは長期的かつ定期的にサービスを購入するとともに、クチコミによって新規顧客の獲得に貢献するからである。

ならば、この時期にサービス・マーケティングからサービス・マネジメントへと名実ともに進展したといえる。例えば、この時期に出版されたこの分野の代表的な専門書である Heskett[1986]、Lovelock[1988]、Bateson[1989]、Grönroos[1990]、Bowen et al[1990]、Berry and Parasuraman[1991]は、タイトルこそサービス・マーケティングと銘打つものもあるが、その内容はサービス組織の経営管理全般を取り扱っている。また、実務家やコンサルタントが出版した Norman[1984]¹⁶、Carlzon[1987]¹⁷、Albrecht and Zemke[1985]がサービス組織の経営管理のあるべき姿を取り上げ、この時期の欧米におけるサービス・マネジメントの認知・浸透に貢献した。

「少年期」は、以上のようにサービス研究の文献が急増した時期である。そしてこのことを反映するように、1987年に *Journal of Services Marketing*、1990年に *International Journal of Service Industry Management* というサービス研究に特化したジャーナルが公開された。また、1982年から年度会議として毎年開催されてきた AMA 主催のサービス・マーケティング会議や、1988年以降隔年で開催されているサービス品質研究シンポジウム（QUIS と呼ばれる）など、サービス・マネジメントに関する定期的な学会が国際的に展開された（Fisk et al[1995,pp.12-14.]）。

こうした展開の中で、サービス・マネジメント論にはいくつかの研究カテゴリーが形成される。Fisk et al[1995,pp.14-17.]は、その代表的なものとして、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングの5つを取り上げている。なお、1981年会議がこれらの主な原点となっていることは先に筆者が指摘を行った。

（1）サービス品質

サービス・マネジメント論において、サービス品質はどのように顧客に評価されるか、サービス品質をどう管理するべきか、といったサービスの品質をめぐる諸問題は「最も研究されている分野（Fisk et al[1995,p.14.]）」である。この分野は、サービス実務における

¹⁶ サービス組織にとって最も重要なのは、moments of truthであることを示したことで著名である。moments of truth とは、顧客がサービスに直接的に接する全ての場面のことであり、サービス・マネジメント論ではサービス・エンカウンターと表現されることが多い。なお、サービス・マネジメント論の文脈では moments of truth は「真実の瞬間」と訳されるのが一般的であるが、moments of truth は通常「審判の時」と意識される。「真実の瞬間」というわかりづらい邦訳がなされた理由は定かではないが、当時のわが国の英語翻訳が直訳を重視していたためではないかと筆者は考えている。

¹⁷ Carlzon[1987]は、スウェーデン語で1985年に公開された著書の英語訳である。この英語訳は1990年に邦訳されている。著者 Jan Carlzon 氏は、1980年代初頭に SAS（スカンジナビア航空）が直面した倒産の危機を救った張本人である。彼は1981年夏に社長に就任し、コンサルタントの Richard Norman 氏（Norman[1984]の著者）とともに、SAS の構造改革を行った。具体的には、顧客志向のサービスを徹底するために、従業員への分権化を行い、業績評価制度および報奨制度を改め、新たなサービスを企画・開発した。

品質、TQM (総合的品質管理)、顧客満足への注目に対応して展開されてきたという (p.15.)。

特に活発に議論されたのは、サービス品質の測定尺度についてである。1980 年代後半に Parasuraman et al[1986,1988]が取り上げ、1990 年代初頭にかけてジャーナル上で様々な見解が交わされた SERVQUAL 論争がこれに相当する。先にも少し取り上げたが、Parasuraman et al[1986,1988]は、サービスは信用品質の側面が大きいと、その品質は顧客の当該サービスに対する期待と実際の経験とのギャップで判断されると仮定する。そして、有形性 (Tangibility)、信頼性 (Reliability)、対応 (Responsiveness)、確実性 (Assurance)、共感性 (Empathy) の 5 つの次元の属性に関する 22 の質問をもとに、リカート・スケール (7 点尺度) で当該サービスの期待と実際に測定し、その差分でサービス品質を算定するのである。Parasuraman et al[1986,1988]には様々な批判があったが、サービス研究者達は SERVQUAL がサービス品質の優れた測定尺度であることは認めていたと Fisk et al[1995,p.15.]は述べている¹⁸。

一方で、たいていのサービスではサービス品質と顧客満足を概念的に切り離して議論することが困難であることも指摘されている。特に Bitner[1990, p.71.]は、顧客がサービス提供システムで経験した満足がサービス品質の代理変数となり、クチコミやロイヤルティの基礎となるという具体的なサービス評価モデルを構築している点で興味深い。

(2) サービス・エンカウンター/経験

この研究カテゴリーは、Czepiel et al[1985a]で集中的に議論されたサービス・エンカウンター (service encounters)、そして Norman[1984]や Carlzon[1987]が取り上げた真実の瞬間 (moments of truth) について議論している (Fisk et al[1995,p.15.])。なお、サービス企業生産性研究委員会[1994,39-40 頁]が指摘するように、サービス・エンカウンターには人的相互作用を主眼とする狭義のエンカウンター概念 (Czepiel et al[1985b]) から、顧客がサービスに接する全ての場面を想定する広義のエンカウンター概念 (Shostack[1985]) まである。だが近年では、Shostack[1985]の「顧客が直接的にサービスと接する時間 (p.243.)」という定義にならい、広義のエンカウンター概念で用いることが主流である (Scheuch[2002]、Looy et al[2003]、Zeithaml and Bitner[2003]、Fisk et al[2004]、Lovelock and Wirtz[2004])。

Fisk et al[1995,pp.15-16.]によると、この分野の研究には大きく 3 つの小分野があるという。1 つめは、顧客と従業員の相互作用の管理である。この分野の研究は、「顧客のサービス・エンカウターの評価、従業員の働きかけのパターンや態度、従業員のエンパワメントの影響、顧客ニーズや期待に関する情報収集、リレーションシップの形成、社会的影響 (顧客の社会的地位や提供側のプレスティージ)、サービス活動自体の複雑さと他の要因との関連など (近藤[1996,52-53 頁])」を取り上げている。

¹⁸ SERVQUAL 論争の詳細はわが国のサービス品質研究の第一人者である山本教授が整理されている (山本[1999]) のでそちらを参照されたい。

2つ目は、顧客の参加と顧客の役割である。経営学におけるサービス研究はサービス提供者と顧客をサービス生産者とみなすことは前述したが、この分野の研究は「顧客満足を高めるセルフ・サービスのあり方、顧客の持つ知識や期待が顧客の具体的な要求水準にどのように影響するか、顧客への適切な情報提供の方法など（近藤[1996,53 頁]）」を取り上げている。

3つ目は、可視的・物理的要素の役割である。Shostack[1977]が明言したように、サービスは無形であるゆえに有形化が重要な意思決定変数となる。このことに関して、可視的・物理的要素が作り出す生産の場としてサービス・スケープという概念が提案されている（Bitner[1992]）。サービス・スケープの設計および管理は、近年でも1つの重要なトピックスとされている（Looy et al[2003]、Zeithaml and Bitner[2003]、Fisk et al[2004]、Lovelock and Wirtz[2004]）。

（3）サービス・デザイン

この研究カテゴリーは、「サービスはプロセスである」という観点に立ち、サービス提供システムを記述し、サービス開発段階とオペレーション段階の経営管理とを結び付けようとするものである。Fisk et al[1995,p.16.]によると、この分野はTQMの浸透と密接に関係し、不均一性を避けるための標準化の手段として研究されてきた。その代表的なものがサービス・ブループリンティングである¹⁹。Fisk et al[1995,p.16.]は、サービス・ブループリンティングと製造業という工程フローダイアグラムの違いを、顧客の活動を考慮しているか否かに置いている。

なお、サービス・ブループリンティング研究の内容と史的展開は後ろの節で詳しく取り上げるため、ここではこれ以上触れない。

（4）顧客維持とリレーションシップ・マーケティング

この研究カテゴリーは、いかにしてサービス組織と顧客の長期的かつ良好な取引関係を築くかについて取り扱う。これらの研究はBerry[1983]を出発点とし、以下のようなテーマを取り上げてきたとFisk et al[1995,p.16.]は論じている。

- ・信頼やコミットメントのような構成概念と顧客満足や顧客ロイヤルティとの関係
- ・サービス・リカバリーやサービス・ギャランティのような顧客維持戦略
- ・顧客の長期的価値と顧客を失った場合の遺失利益

¹⁹ Fisk et al[1995,p.16.]は、Shostack氏のサービス・ブループリンティングとKingman-Brundage氏のサービス・マッピングを個別に扱っている。しかし、近年のサービス・マネジメント論の専門書では、これらを包括してサービス・ブループリンティングという名称が用いられるのが一般的である。そのため、本論文もShostack氏のサービス・ブループリンティングを継承するもの全てをサービス・ブループリンティングと呼ぶ。

近藤[1996,62 頁]はさらにこの 3 点に加えて、「情報技術のリレーションシップ形成への利用」と「納入業者等の関連企業とのリレーションシップ形成（製版同盟等）」を取り上げている。

このように、リレーションシップ・マーケティングは、サービス組織と顧客、もしくはサービス組織と取引先との長期的かつ良好な取引関係を築くための仕組みについて研究している。なお、この時期のこの分野の研究はまだ発展途上であり、後述するように 1993 年以降現在にかけてインターナル・マーケティングと融合しながらサービス・マネジメント論の中心的な分野へと成長していく。

（5）インターナル・マーケティング

この研究カテゴリーは、Grönroos[1981]で概念的に整理された従業員へのマーケティングを取り扱う。Fisk et al[1995,p.17.]によると、インターナル・マーケティングには 2 つの根本的思想がある。1 つめは、「組織の全員が顧客を持つ」という発想である。つまり、接客担当者だけが顧客を持つわけではなく、経営管理者やサポート担当者も組織内にいわゆる顧客を持っていると認識するのである。2 つめは、「内部顧客に対してもより良いサービスを提供すべきである」という発想である。製造業では「後工程はお客様」という表現がよく用いられ、工場においてこのような標語をしばしば見かけることがあるが、それはサービス組織においても同様である。いわゆる前工程の担当者は、後工程の担当者が満足した状態で作業に打ち込めるように配慮する必要がある。

以上の議論に対し、Bowen and Lawler[1992]は、従業員へのエンパワメントの重要性を上げている。これは Carlzon[1987]をはじめ、実務においてその有効性が確かめられた戦略的手段である。意思決定権限を現場に委譲することは、顧客のニーズに柔軟に対応できるだけでなく、従業員に活力をもたらすのである。このことについて Carlzon[1987]は、「スカンジナビア航空が達成した大きな成果は、分権化によって従業員の独創性を解放したことである。すべての部門からすぐれたアイデアが湧き出て、全社的ビジョンの達成をめざして、いっせいに流れていった。（邦訳 55 頁）」と述べている。自画自賛であるが、傾聴に値するものであろう。

2-5 1993 年以降の主要なトピックス

1993 年までのサービス・マネジメント論の状況は、Fisk et al[1993,1995]と近藤[1996]を基礎に整理してきた。本項では Fisk et al[1993,1995]がカバーしていない 1993 年以降のサービス・マネジメント論の主要トピックスについて整理したい。

1993年以降のサービス・マネジメント論でまず目に付くのは Harvard グループ²⁰の諸研究であろう。Harvard Business Schoolで教鞭をとる Heskett 教授と Sasser 教授を中心に、Fisk et al[1993,1995]でいう「顧客維持とリレーションシップ・マーケティング」分野と「インターナル・マーケティング」分野を包括する研究が積極的になされるようになるのである。

これらの研究のキーワードはロイヤルティ (loyalty) である。Harvard グループの一連のロイヤルティ研究のきっかけは、Sasser 教授と経営コンサルタントの Reichheld 氏との共同研究にある。Sasser and Reichheld[1990]は、サービス業にも品質管理が求められる時代が到来したという認識のもと、顧客離反率と収益性の間の関係性を調べた。その結果、顧客離反率が低下すれば（つまり、顧客ロイヤルティが上昇すれば）、平均顧客維持年数で顧客がもたらすキャッシュ・フローの割引現在価値は級数的に増加することを推定した。そして、サービス組織における離反顧客ゼロを目標とする経営管理の重要性を主張している。

この議論を基礎に、近年のロイヤルティ基準管理 (Loyalty-Based Management) 研究の第一人者である Bain & Company, Inc.の Frederick Reichheld 氏は以下のようにロイヤルティ概念を説明している²¹。

「ビジネスにおけるロイヤルティには3つの次元がある。すなわち、「顧客ロイヤルティ」「社員ロイヤルティ」「株主ロイヤルティ」である。これらの要素は、私たちがこれまで考えていたよりもはるかに企業の成功に貢献する力を持ち、かつ奥深く相互に依存しあっている。どのようなビジネスシステムであっても、それが安定した顧客を追及するかぎり、ロイヤルティがあらゆる面で重要な示唆をもたらしてくれる。顧客維持の問題はマーケティング部門に任せてしまいたくなりがちだが、社員や株主の離反を食い止めるために、マーケティング部門にいったい何ができるだろうか。1つの部門のみで根本的な改善が達成できると期待するのは、およそ現実的ではない。「維持率」とは、単なる経営上の管理指標ではない。企業のあらゆる次元を統合し、その企業が顧客に対する価値をどれだけ創造しているかを表現する、中心的な尺度なのである。(Reichheld[1996,邦訳 4-5 頁])」

²⁰ この表現は近藤[1999]にならっているが、本論文では近藤教授の「ハーバード大学の経営大学院に属するサービス研究グループ (255 頁)」の意よりも幅広い意味で用いている。そのため、Sasser and Reichheld[1990]から派生した Reichheld 氏のロイヤルティ研究や顧客エクイティ研究 (Rust et al[2000]など) も含んでいる。そういった意味で浅井教授の言う「ハーバード系 (浅井[2003])」の方が適切であるかもしれない。

²¹ なお、ロイヤルティ基準管理の考え方はわが国でも注目を集めている。例えば、この分野を中心的に取り上げたの代表的な専門書である嶋口・内田編著[2004]や、この分野を取り上げたビジネス書である佐藤[2000]など、顧客ロイヤルティに関する多くの文献が翻訳・出版されている。

Reichheld 氏がコンサルタントであり、自社のソリューションを過大評価している可能性を考慮しても、彼のロイヤルティ基準管理の発想は興味深いものである。この発想とは、顧客ロイヤルティ、従業員ロイヤルティ、株主ロイヤルティの 3 つを企業の成功の代理変数として設定し、それぞれのロイヤルティ（その代表的な測定尺度として「維持率」もしくは「離反率」がある）を総合的に高めることを目標に経営管理を行う考え方である。

そして、彼のロイヤルティ基準管理の考え方は、Heskett et al[1994]や Heskett et al[1997]が提案するサービス組織の高収益モデルへと応用される²²。この高収益モデルは、サービス・プロフィット・チェーン (Service Profit Chain) と呼ばれる。サービス・プロフィット・チェーンの基本的な考え方は、「価値を生むのは、職務に満足し、ロイヤルティがあり、生産性の高い、現場従業員である。(Heskett et al[1997, 邦訳 23 頁])」という仮定のもと、「利益を決めるのはシェアではなく、カスタマー・ロイヤルティである (邦訳 26 頁)」とするものである。つまり、従業員ロイヤルティが顧客ロイヤルティの源泉となり、サービス組織に長期的な成功をもたらすと彼らは主張するのである²³。このサービス・プロフィット・チェーン・モデルは図表 2-3 のように図示されている。

その一方で、Sasser and Reichheld[1990]が言及した顧客の生涯価値 (lifetime value) という考え方は、顧客エクイティ (customer equity) の議論へと発展していく。Rust et al[2000]はその先導的存在である。彼らは Blattberg and Deighton[1996]で定義された顧客エクイティ概念を参考にし、より具体的に「企業の「カスタマー・エクイティ」とは、その企業のすべての顧客の（物価上昇分を割り引いた）生涯価値の合計である。(邦訳 3 頁)」と定義する。そして顧客エクイティを変動させる要因として、バリュー・エクイティ、ブランド・エクイティ、リテンション・エクイティの 3 つを取り上げ、それらを経営管理の軸とするべきである旨を論じている。

以上は Harvard グループに注目した 1993 年以降のサービス・マネジメント論の展開であったが、Harvard グループ以外のサービス研究も非常に多く存在している。

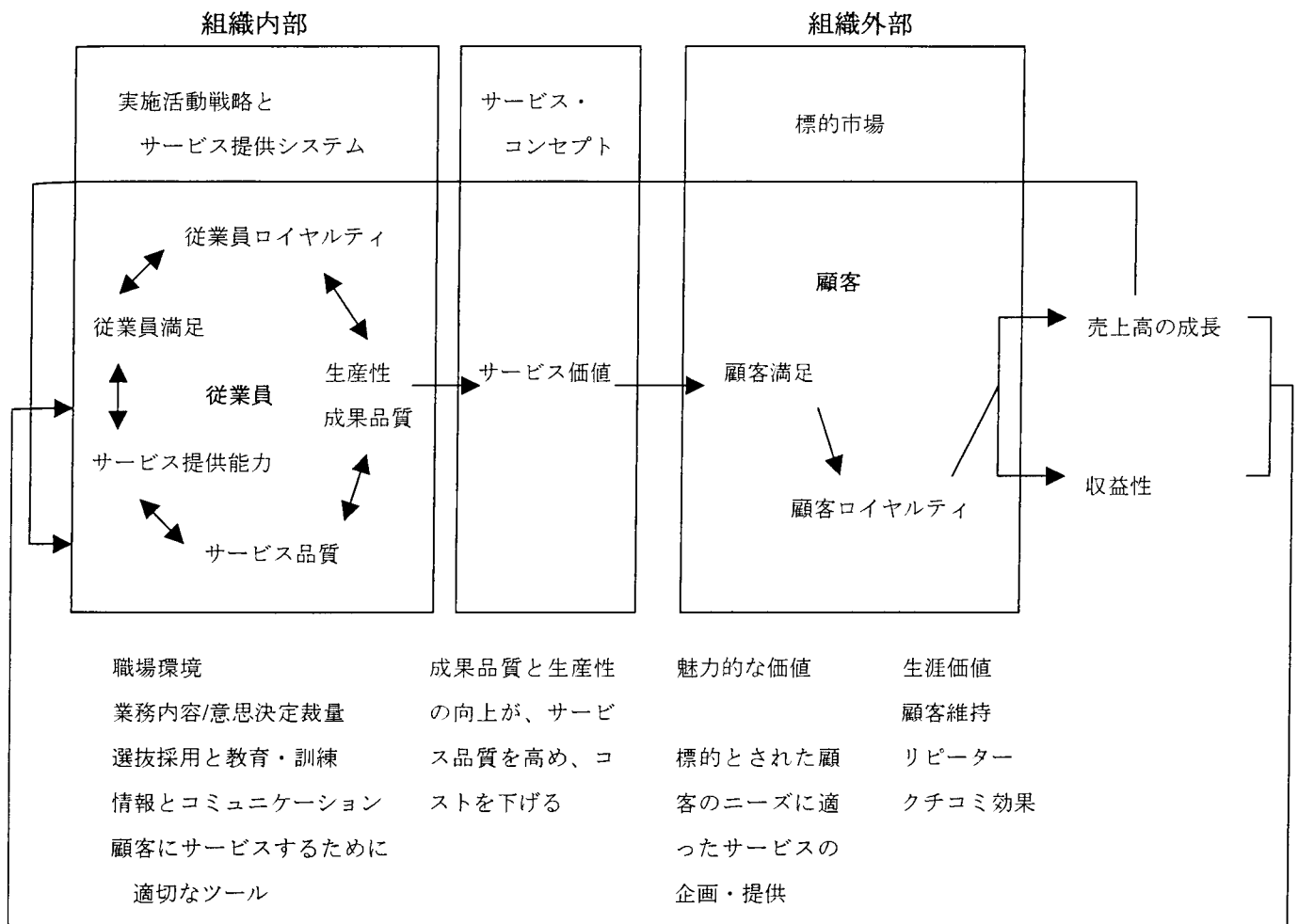
例えばヨーロッパにおいてサービス・マネジメント研究がしばしば掲載されてきた *European Journal of Marketing* では、近年 3 度にわたってサービス研究の特集が行われている。これらの特集で取り上げられた内容は、Fisk et al[1995, pp.14-17.]が取り上げた、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーシ

²² 具体的に言うと、サービス・プロフィット・チェーン研究は、序章で少し取り上げた戦略的サービス・ビジョン (Heskett[1986]) と前述した離反顧客ゼロ戦略 (Sasser and Reichheld[1990]) を出発点とし、Reichheld[1993]のロイヤルティ基準管理の発想を全面的に受け入れたものとなっている。Reichheld[1993]は、顧客ロイヤルティと従業員ロイヤルティの関係性を取り上げ、高い従業員ロイヤルティが顧客ロイヤルティを高めることを事例をあげて説明し、高い顧客ロイヤルティが企業価値を高めることを主張した。

²³ 彼らの提案するサービス・プロフィット・チェーン・モデルは、後に「株主ロイヤルティ」との関係性をも包含し、全産業の組織に対応するように発展していく (Heskett et al[2003])。この高収益モデルは、バリュー・プロフィット・チェーン (Value Profit Chain) と呼ばれる。

ョンシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという5つの分野を個別断片的に議論している。これは、Harvard グループが顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングの2分野を包括する領域に集中的に研究を蓄積してきたことと対照的である。

図表 2-3 サービス・プロフィット・チェーン



出所：Heskett et al[1997,p.19.]

その他にもサービス・マネジメント論に特化した *Services Industries Journal* 誌、*Journal of Professional Services Marketing* 誌、*Journal of Services Marketing* 誌、*International Journal of Service Industry Management* 誌、などによって、膨大な数のサービス研究が蓄積されてきている。これらの詳細を丁寧に議論することは本論文の主旨を外れるためここでは行わないが、Harvard グループのような集中的・体系的な研究は見ら

れないことだけは指摘しておく。

2-6 サービス・マネジメント論の視点の整理

前項までで、経営学におけるサービス研究を中心的に行ってきたサービス・マネジメント論の内容と史的展開を簡単に整理した。サービス・マネジメント論は、乳児期（1953・1980年）、幼児期（1980・1985年）、少年期（1986・1993年）と経て、近年では「思春期」とでも言うべき状態にある。世界的にサービス研究者が増大し、彼らは彼らの問題意識で個別断片的に膨大なサービス研究を行っている。その一方で、Harvard グループのように集中的・体系的な研究を蓄積している者もいれば、Lovelock 氏のようにサービス・マネジメント論の全体像を整理することに集中している研究者もいる。こうした離散状態は、近い将来に再編成されるものと思われる。

以上のような史的展開の中で、サービス・マネジメント論はサービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという5つの主要研究分野を形成してきた。これらが主要な研究分野となった基礎には、サービス提供者と顧客をサービス生産者とみなす考え方があり、その内容はサービスのオペレーション段階だけでなく、サービス開発段階（特にサービス・デザイン分野）と事前準備段階（特にインターナル・マーケティング分野）をも包括的に扱ってきた。

加えて、サービス・マネジメント論の研究者は、冒頭の近藤教授の引用文が指摘するように、サービス提供システムを活動プロセスという生産プロセス観から認識し、経営管理を行っていくことを重視する。こうした考え方は、これまで取り上げてきたように、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザインの分野が中心的に体系化してきた。そしてこの考え方は、その生成当初から源流管理の考え方と密接に結びついて議論が展開されてきた。

これまでの記述をもとにサービス・マネジメント論の視点を整理すると、以下のようなことがあげられる。サービス・マネジメント論は今後も、これらの視点を保持しながら研究されていくであろう。

- （1）サービス・マネジメント論は、顧客によりよいサービスを提供し続けるための仕組みに焦点をあてている。
- （2）そこでは、サービス組織と顧客の長期的な Win=Win 関係が重視されている。
- （3）そして、サービス提供者と顧客がサービス生産者とみなされ、サービスの生産プロセスは活動の視点から認識されている。
- （4）サービス・マネジメント論は、（2）および（3）の観点から（1）の議論を行うために、多様な研究領域（製品開発論、生産管理論、人事管理論、マーケティング論、

品質管理論など）を包括し、サービスの開発・事前準備・オペレーション段階を全て取り扱っている。

第3節 サービス・ブループリンティング研究

3-1 サービスの源流管理

近藤教授がいう「活動としてのサービス」概念は、その生成当初から源流管理の考え方と密接に結びついて議論が展開されてきた。1981 年会議で明確化された「サービスはプロセスである」という考え方がサービス・デザイン分野で発展していったという歴史的事実がこのことを物語っている。そこでは、いかにしてサービスの不均一性を抑えるか、いかにしてよりよいサービスを提供するか、いかにしてサービスの生産性を高めるか、といった問題意識からサービス開発の方法論に関する議論がなされた。

こうしたサービスの源流管理の議論において、サービス・ブループリンティングという活動志向のサービス提供システム設計技法がごく頻繁に登場する。そして、サービス提供システムを設計・診断・改善するための技法として高い評価を受けている。例えば本論文で取り上げてきた、戦略的サービスビジョン (Heskett[1986]) やサービス・プロフィット・チェーン (Heskett et al[1997]) の議論の中でも、サービス・ブループリンティングは高い評価を受けている。また、コンサルタントとしてサービス組織の経営管理問題に 1980 年代前半から取り組んできた Karl Albrecht 氏が提案する、サービス・トライアングル²⁴ (Albrecht and Zemle[2002]) の議論の中でもサービス・ブループリンティングは高く評価されている。本節では、サービス・マネジメント論におけるサービス・デザイン分野の中核技術として発展してきたサービス・ブループリンティング研究を詳しく取り上げたい。

本節は 2 つの部分から構成される。前半部は、サービス・ブループリンティング研究の史的展開を整理する。その際の軸として、縦軸の役割軸と横軸の時間軸に注目したい。その理由は、それらがサービス開発の際に考慮すべき諸要因を示していると考えられるからである。次に後半部において、サービス・ブループリンティング研究の史的展開を総括し、そのエッセンスを整理し、サービス・ブループリンティング研究の限界と今後の課題について考察を行いたい。この部分の考察は、第 3 章以降で議論するサービス原価企画の議論と密接に関係してくるものである。

²⁴ サービス・トライアングルとは、彼らの著作の中で 1985 年に紹介された成功するサービスのための主要 3 要因のことである。その 3 要因とは、サービス戦略、サービス提供システム (Systems)、従業員 (People) である。これらの 3 要素を標的顧客のニーズに適った形で準備し、サービス提供するべきであると彼らは主張する。

3-2 サービス・ブループリンティング研究の概要

これまで取り上げてきたように、サービス・マネジメント論とサービス組織の原価計算研究は、サービス提供システムを活動プロセスという観点から体系化している。特に、前者に関しては ABC が、後者に関してはサービス・ブループリンティングが、サービス提供システムを活動プロセスとして認識してきた。しかしながら、両者の間には大きな問題意識の違いがある。ABC がより正確な製品原価の計算を志向して誕生したのに対し、サービス・ブループリンティングはサービス提供システムを設計するツールとして誕生したものである。

サービス・ブループリンティングは、前述の 1981 年会議において初めて紹介された。以降、サービス・マネジメント論の主要なテーマの 1 つ、サービス・デザインに関する議論を行う上で欠かせない技法として、アメリカを中心にゆうに 50 を越える専門文献で取り上げられてきた。サービス・ブループリンティングを取り上げた海外の代表的な文献は、図表 2-4 のように分類できる²⁵。

図表 2-4 サービス・ブループリンティングを取り上げた海外の代表的な文献

取上げ方 研究の焦点	サービス・ブループリン ティングを定義（再定義） している文献	サービス・ブループリンティ ングをもとにした議論を展開 している文献	その他 （技法の有用性にのみ触 れている文献など）
サービス・デザイン	Shostack[1981,1984a,1992] Kingman-Brundage [1989a] Lovelock and Wirtz [2004]	Lovelock [1984] Shostack [1984b,1987] Kingman-Brundage [1993,1995] Kingman-Brundage et al [1995] Zeitham] and Bitner [2003]	Heskett [1986] Fisk et al [1993,1995] Corsten [2001] Albrecht and Zemke [2002] Scheuch[2002]
サービス品質管理		Shostack [1985] Kingman-Brundage[1989b,1991] Stauss [1991] Bitner [1993] Lings and Brooks [1998]	Wyckoff [1984] Chase and Haynes [2000] Bieberstein[2001] Kotler [2003] Meffert und Bruhn[2003]

²⁵ わが国でサービス・ブループリンティングを詳細に取り上げている代表的な文献は、浅井[2003]である。浅井[2003]では、サービス・マネジメント論の全体像における Shostack 氏のサービス・ブループリンティング研究の位置づけという観点からブループリントの解説がなされている。浅井[2003]は、サービス・マネジメント論のこれまでの研究体系を整理し、今後の方向性を展望しており、サービス・マネジメント論における Shostack 氏の思想の位置づけを理解したい場合には非常に優れた文献である。

サービス・ブループリンティングの基本コンセプトは、サービス提供システムを2次元の平面図に描写することにある。その平面図はサービス・ブループリント（以下、ブループリントと略す）と呼ばれ、横軸は時間の経過とともに個々のサービス提供活動がおこる順序を表現する。一方、縦軸はサービスを提供する上で認識すべき重要な立場や役割を表し、一連のサービス生産活動を分業する基本単位であるとも言い換えることができる。

もちろん、1つのブループリントによって全ての詳細を厳密に定義することは不可能である。ゆえに、重要な活動や重要な失敗点に焦点を置き、一連の活動の全体像を記述する段階と、それをもとに個別に詳細な行動方法を記述する段階の2段階のブループリンティングが適切であるという主張がなされている（Kingman-Brundage[1989a,p.30.]、Shostack[1992,p.78.]）。

縦軸の役割軸と横軸の時間軸という図の構造に注目すると、サービス・ブループリンティング研究はShostack氏が創造し、Kingman-Brundage氏が継承し拡張させ、Lovelock氏が体系化を行ったといえる。彼らの用いたブループリントは、サービス組織の活動に特化したもの（Shostack型）、顧客およびサービス組織の活動とそのサポート体制を統合的に描写しようとしたもの（Kingman型）、顧客志向でサービス活動を捉えたもの（Lovelock型）、とそれぞれ特徴を持っている。

サービス生産活動を定義する行動スクリプトやフローチャートは、個々のサービス組織レベルでは存在していた。サービス・ブループリンティング研究を牽引してきた三者が行った研究の本質は、「サービス提供システムを設計するための統一的なフォーマットを提案する」ということにあったことを忘れてはならない。

3-3 Shostack 型ブループリント

3-3-1 前史—規制緩和とプロダクトの描写（1977年）

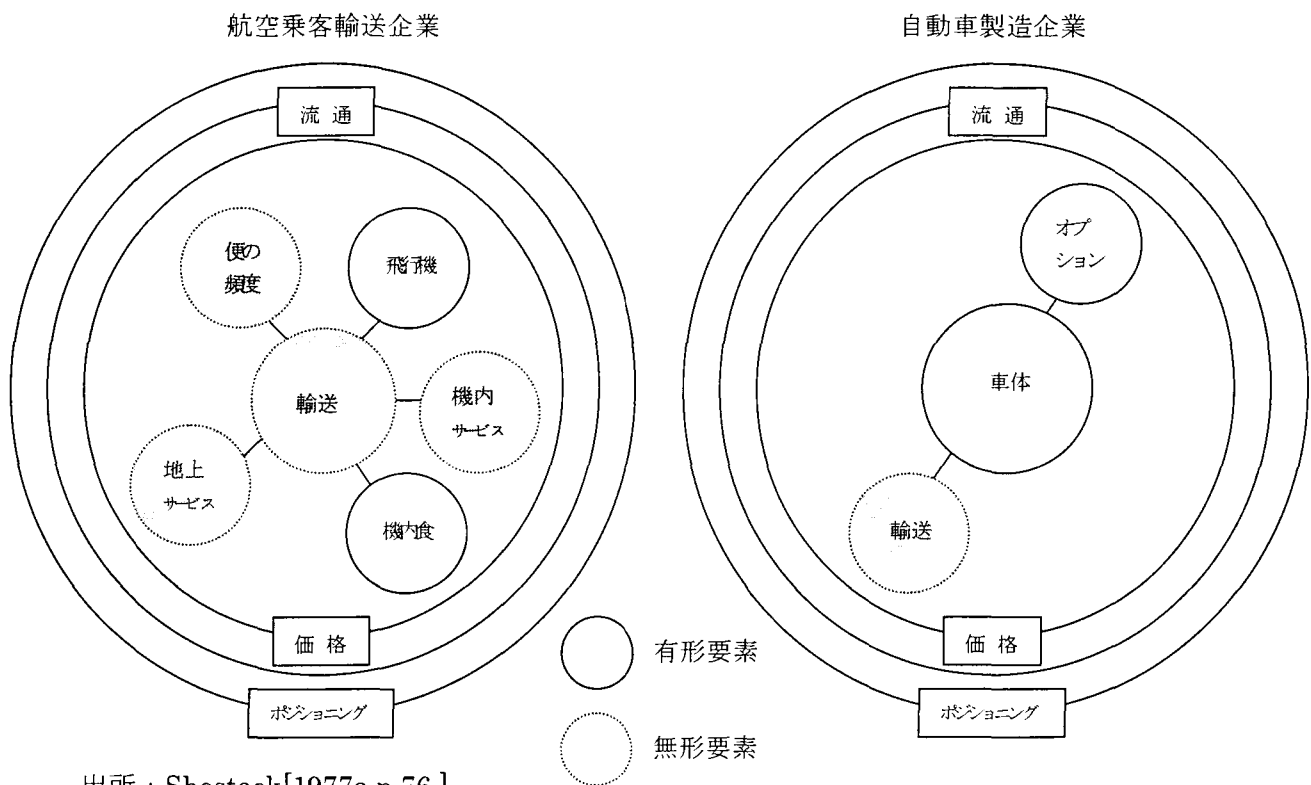
前述のとおり、歴史的にサービスに関する議論は主としてマーケティング論で行われてきた。1970年代後半までは、無形性を中心としたサービス独自の性質に焦点をあてた議論が中心であったが、その中で財貨とサービスの関係を明確に表した論文が1977年に登場する。Shostack氏の“Breaking Free from Product Marketing”である。当時シティバンクの副社長であった彼女は、その論文の中で「分子モデル（molecular model）」というプロダクトを描写するアプローチを提唱し、プロダクトとしての財貨とサービスの関係を「財貨とサービスの束」として視覚的に表現しようと試みた（図表2-5）。

彼女が分子モデルを用いて解決しようとしたことは、当時の経営環境における中心的な問題にあった。当時アメリカでは、サービス産業の規制緩和が短期間で行なわれ、サービス組織には生産性の高い、高品質かつ低価格のサービスを提供することが求められるようになっていた。これは、各種サービスが独立したプロダクトとして社会的に認められ、製

品と同様に市場競争が行われるようになってきたことを意味する。

彼女は自身の銀行業務での実務経験をもとに、サービスを顧客に提供する組織は、このトレンドに迅速に対応し、新しい経営環境である競合他社とのサービス競争に勝つために、自社のプロダクトを「財貨かサービスか (product vs. service)」という”either-or”の関係で捉えるのではなく、「財貨とサービスの結合体 (combinations)」として捉える必要があると主張する (Shostack[1977,pp.73-74.])。そして、この要求に答え、「プロダクトの全体像 (a total market entity) を可視化し、管理するチャンスを与える (p.74.)」実用的なツールとして分子モデルを提唱したのである。

図表 2-5 分子モデル



出所：Shostack[1977a,p.76.]

ここで注意すべきことは、分子モデルでは時間軸が全く考慮されていないことである²⁶。一般的にサービスには財貨の販売のような一時点的形態をとるものもあれば、映画鑑賞や旅客輸送のような継続的形態をとるものもある。さらに、医療機関のように、一時点的形

²⁶ 山本 [1999,61-64 頁] や Lovelock et al [2002,pp.215-218.] では、このことを指摘したうえで時間軸を考慮した分子モデルを描写している（前者は医療、後者はホテルを例としている）。両者の図の構造は非常に似通っており、横軸に時間軸を取り入れて分子モデルを拡張したものとなっている。

態のサービス（例えば受付業務）と継続的形態のサービス（例えば診療、入院）が結合してサービスの全体像を構成することもある。時間軸という限界を補完すべく、サービス・ブループリンティングはサービスの工程設計の文脈で開発されることとなる。

3-3-2 サービス・ブループリンティングの誕生（1981 年）

1981 年の論文”How to Design a Service”において、Shostack 氏は「新サービスをどう設計するべきか？」という、より現実的な問題を議論する。Shostack[1981]のねらいは、サービス組織がサービス・デザインを行う体系的な方法として、分子モデル²⁷とサービス・ブループリンティングを併用するアプローチを提案することにあった。

この併用アプローチでは、まずプロダクトの成果の部分が分子モデルによって定義される。そして、成果をもたらすプロセスに関して、時間軸を考慮したうえでサービス組織が行う活動の視点から記述がなされる（p.227.）。つまり、分子モデルにおける限界をブループリントで補完することで、提供するサービスの全体像をより整合的に定義しようと試みているのである。

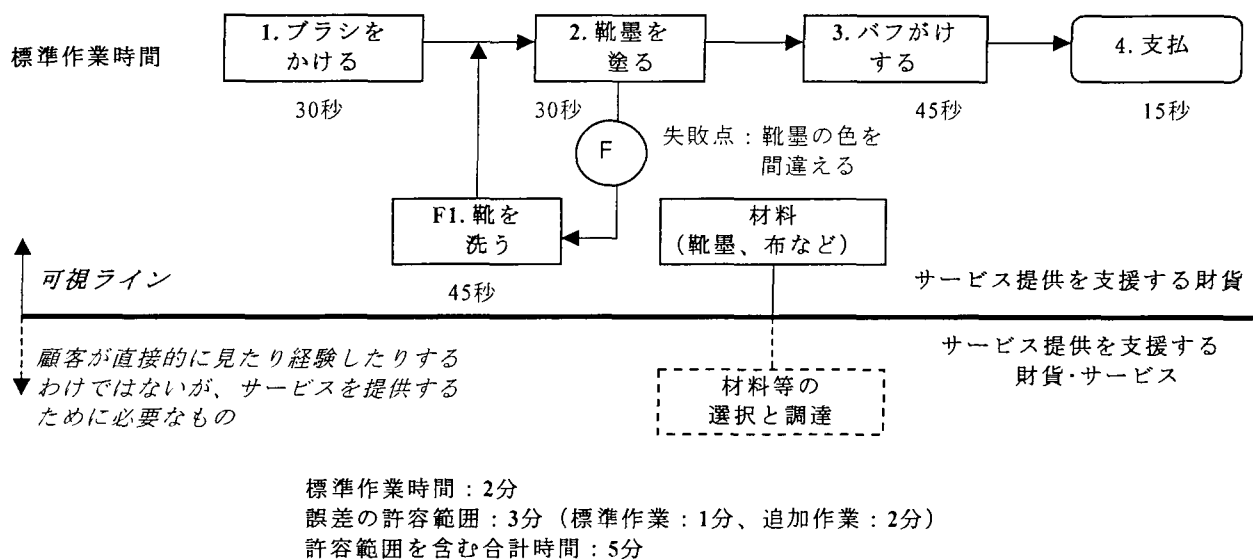
ここで Shostack[1981]は、サービス・プロセスを設計する際の基本要件として、(1) 時間軸の考慮、(2) サービス提供に関する全ての主要な活動（all main functions）の明確化、(3) 各サービス活動の許容範囲の定義、の 3 つを取り上げている（p.225.）。そして彼女は、従来の設計アプローチ²⁸はこれらの要求に対してどれも完璧な解を与えるものではないという理由から、従来のアプローチを統合し、発展させた（Shostack[1981,pp.225-226.]）。このことに関して、「サービスは基本的にプロセスであるので、サービス・ブループリンティングは、そうあるべきように、プロセスや行動やフローを扱うために開発されたシステムに基づいている（p.225.）」と彼女は述べている。つまり、サービス・プロセスをサービス活動の連鎖として設計する技法として、サービス・ブループリンティングを提案したのである。

²⁷ Shostack[1981]における分子モデルは、1977 年に紹介されたものから多少の拡張がなされている。1977 年の分子モデルにおけるプロダクト構成要素は、有形要素と無形要素の 2 分類であったが、1981 年の分子モデルでは、財貨要素（product elements）、サービス要素（service elements）、重要な物的証拠（essential evidence）の 3 分類に細分されている。重要な物的証拠とは、所有権はサービス提供側にあるが、サービス・プロダクトを顧客に提供する上で欠かせない施設、設備や人などのことをいう。また、重要でない物的証拠（peripheral evidence）も言語的にリストされる。重要でない物的証拠とは、所有権は顧客に移転するが、それ自体に価値がほとんどない小切手帳や入場券などのことをいう（pp.221-223.）。

²⁸ Shostack[1981]では、サービス・ブループリンティングのルーツとして、time/motion or methods engineering、PERT/project programming、computer system and software design の 3 つのアプローチを取り上げている（p.225.）。Shostack[1984a]以降の研究では、これら 3 つのアプローチに加え、意思決定理論や W. Edwards Deming の品質管理に関する議論もサービス・ブループリンティングのルーツであるとしている（例えば Shostack [1984a,p.134.: 1992, pp.77-78.]）。

Shostack 型ブループリントの構造は図表 2-6 のとおりである。横軸は時間を示している。そして、当該サービスの一連の時間的なフローがベースとなり、サービス提供活動の重要なステップが記述される。縦軸は「可視ライン (line of visibility)」によって、(1) 顧客から見えるサービス提供者の活動、(2) 顧客から見えないサービス提供者の活動、という 2 つのパートに区分される。(1) は、サービス・エンカウンターを意味している。ここで顧客は当該サービスに関する満足および不満の大半を知覚する。

図表 2-6 Shostack 型ブループリントー靴磨きサービスの例



出所: Shostack[1981,p.227.]

そして、サービスを提供するために必要な、補足的な財貨およびサービスが記述される。加えて、「失敗点 (fail point)」というサービスの成果を決定付けるポイントが識別され、サービス・リカバリー²⁹の方法も記述される。また、各サービス活動の標準作業時間とその許容範囲も記入される。

3-3-3 Shostack 型ブループリントのその後の展開 (1982 年～)

Shostack 氏の 1982 年以降の研究は、技法そのものを扱っているもの (Shostack [1984a,1984c,1992]) と技法の応用方法を扱っているもの (Shostack[1984b,1985,1987]) に大別できる³⁰。技法そのものを扱っている論文の目的は、サービス・ブループリンティン

²⁹ 失敗をフォローすること。近年のサービス・マネジメント論の主要なテーマの 1 つとなっている。

³⁰ Shostack 型ブループリントは、ヨーロッパでも紹介される。European Journal of

グとは何かを説明することにある。これらの論文において、サービス・ブループリンティングはサービス・プロセスを客観的に可視化する技法として一貫して紹介されている³¹。

それに対して、技法の応用方法を扱っている論文の目的は、サービス・ブループリンティングをもとにサービスに関する個々のトピックスを議論することにある。例えば Shostack [1984b] は、「言語的なインプットを絵画的もしくは定量的なことばに変換するシステム (p.41.)」としてサービス・ブループリンティングを位置づけ、新サービスの開発から導入に至るプロセスを、Shostack [1984a] で取り上げた証券取引サービス (discount brokerage) のケースをもとに整理している。また Shostack [1985] は、ブループリントをもとに、サービス・エンカウンターにおいて顧客が知覚するサービス品質についての議論を行っている。さらに Shostack [1987] では、サービス組織のポジショニング戦略についてブループリントをもとに議論している。

しかし残念ながら、これら一連のサービス・ブループリンティング研究において、Shostack 型ブループリントの構造は大きな拡張がなされなかった³²。

「創造」というキーワードで言い表すことができる Shostack 氏によるこれら一連の研究は、多くのサービス研究者に影響を与えた³³。その一方で、Shostack 型ブループリントの構造に関する欠点も指摘される。図表 2-6 を見てわかるとおり、Shostack 型ブループリントでは、サービス・エンカウンターにおける顧客の活動が十分考慮されていないのである。Lovell [1984] は、「実際的には、各サービスに対して2つのブループリントが必要とされる。1つめは (Shostack 型ブループリントのように) 組織の視点から手順やシステムを描くべきであり、現場の背後でおこる事象を扱うものである。2つめは顧客の視点からサービス・エンカウンターを描くべきである。(p.61.括弧内は筆者が加筆)」と、明確にこの事実を指摘している。顧客の視点の欠如という Shostack 型ブループリントの限界は、

Marketing に掲載された論文、Shostack [1982] は、アメリカで公表された Shostack [1981] とタイトルも内容も全く同じものであった。

³¹ Shostack [1984a, p.134.], Shostack [1992, p.75.]. ちなみに Shostack の 1987 年以降の研究では、サービス・プロセスのことをサービス・システムと呼ぶようになる。しかしながら、その描写する対象はサービス・プロセスと表現されていたものと大差がない。ゆえに、後述する Kingman-Brundage の一連の研究における用語の使い方との混同を避けるため、本節では Shostack 研究におけるサービス・ブループリンティングの対象をサービス・プロセスと一貫して表現することとする。

³² 一方で図の内容に関しては、多少の変化があった。Shostack [1984a] 以降、サービス・エンカウンターにおいては、接客担当者の活動フローよりも、物的証拠 (physical evidence) の方が強調されるようになる。

³³ 特に、サービス・ブループリンティングを取り上げた後世の研究では、サービス・プロセスを可視化する実用的なツールとして評価しているものが多く見受けられる (例えば、Wyckoff [1984], Heskett [1986], Stauss [1991], Bitner [1993], Lings and Blokk [1998], Chase and Haynes [2000], Albrecht and Zemke [2002] など)。また、AMA が主催する第 8 回サービス・マーケティング会議 (1989 年) では、サービス・ブループリンティングというトラックが設けられ、サービス・ブループリンティングを実務で利用する際の効用や限界についての議論がなされた。

Kingman・Brundage 氏によって克服されることとなる。

3-4 Kingman 型ブループリント

3-4-1 Kingman・Brundage 氏の問題意識 (1988 年)

1980 年代後半、Shostack 氏のサービス・ブループリンティングを継承し、サービス提供システムの可視化について新しいフレームワークを構築しようと試みる研究が登場する。1988 年に第 7 回サービス・マーケティング会議で報告された”The ABC’s of Service System Blueprinting”³⁴という論文に端を発する Kingman・Brundage 氏の一連の研究は、サービスが需要され、生産され、提供され、顧客満足を生むに到るロジックを視覚的に明らかにしようとするものであった。

彼女は自身のコンサルティング経験をもとに Shostack 型ブループリントを拡張するのであるが³⁵、その問題意識は、サービスがサービス提供者の活動だけで設計されるべきではないという点にある。Kingman・Brundage[1989a]は、「・・・しかしながら、サービスはプロセス以上のものである。それはまた、構造 (structure) なのである。(p.31)」という認識のもと、サービスの生産・提供に関与する様々な立場や役割とそれらの活動を 1 つの図によって記述しようと試みる。そして、サービス・プロセスとそれを生み出す構造の統合体を彼女はサービス・システムと呼ぶ。

3-4-2 Kingman 型ブループリントの構造—縦軸の拡張

Kingman 型ブループリントのねらいである「プロセスと構造の統合 (integration of structure and process) ³⁶」は、(1) 顧客の視点とサービス組織の視点の融合 (上方向)、(2) サービス組織の視点の拡張 (下方向)、の 2 点に集約される (図表 2-7)。

図表 2-7 の縦軸でいう「サービス提供者 (service provider)」の部分が、Shostack 型ブループリントが描写する部分であり、顧客の視点とサービス組織の視点の融合は「相互作用ライン (line of interaction)」に現れる。そして、Shostack 型ブループリントでは十分に考慮されていなかった顧客の活動フローが「顧客 (consumer)」の部分に記述される。また、サービス組織の視点の拡張は「内部相互作用ライン (line of internal interaction)」の

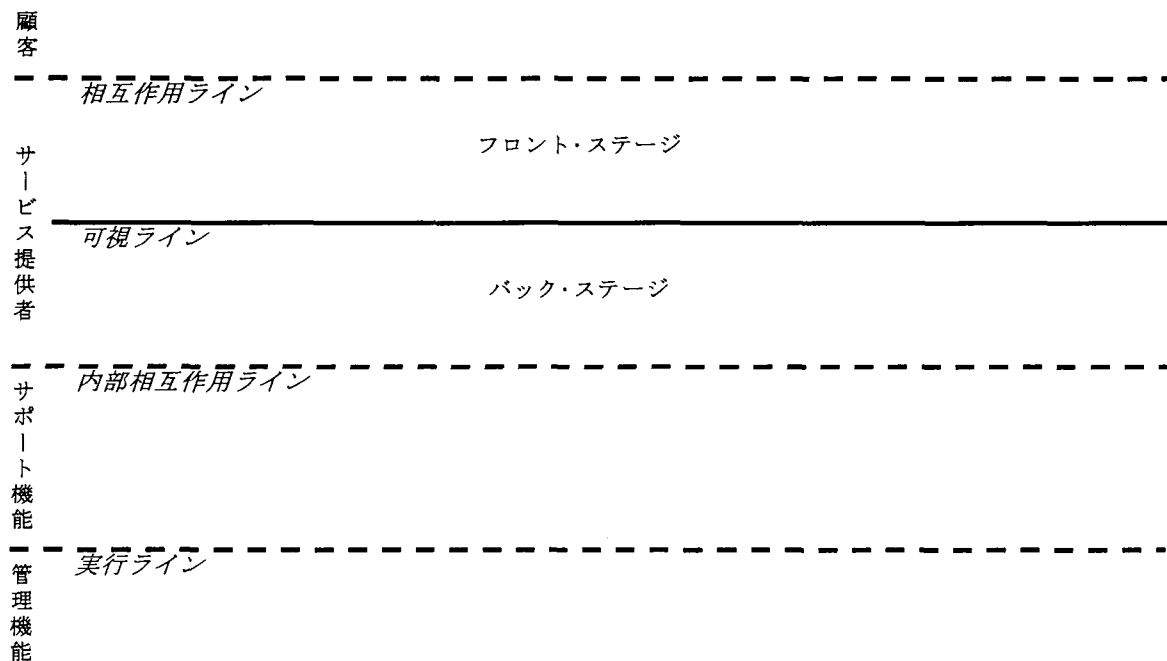
³⁴ Kingman・Brundage[1989a]は、1988 年に開催された AMA 主催の第 7 回サービス・マーケティング会議において報告された。同論文はこの会合で佳作 (honorable mention award) を受賞している (総数 25 論文)。ちなみにこの会合における賞は、最優秀賞 1 論文、佳作 2 論文の 3 論文に与えられた。この会合の成果物が本として出版されたのは翌年の 1989 年であるが、本論文では Kingman 型ブループリントの登場を第 7 回サービス・マーケティング会議が開催された 1988 年であるとする。

³⁵ Kingman・Brundage[1993,p.149.]によると、彼女は少なくとも 1985 年には Shostack 型ブループリントを用いてコンサルティング業務を行っていたという。

³⁶ 彼女はこのコンセプトの出所を Richard Normann 氏の *Service Management*(1984 年) であるとしている (p.31.)。

下に現れ、サービス組織のサポート体制と管理体制が記述される。この 2 つを区分するのが「実行ライン (line of implementation)」である。以上のように、Shostack 型ブループリントの縦軸を上下に拡張していることが、Kingman 型ブループリントの特徴である。つまり、Kingman・Brundage 氏の貢献は、役割軸の拡張にあるといえる。

図表 2-7 Kingman 型ブループリントの構造



出所：Kingman・Brundage[1989a,p.32.]（本稿では図の構造のみを取り上げている。）

拡張された役割軸のもと、Shostack 型ブループリントと同様のフローチャートに類似した形式で、一連のプロセスおよび役割間の関係性が描写される。特に、プロセスの記述に関して、Kingman・Brundage[1989a]は「行為の連続 (a series of actions) として描写される (p.31.)」と述べている。

3-4-3 Kingman 型ブループリントのその後の展開 (1989 年～)

Kingman・Brundage 氏の 1989 年以降の研究には、(1) サービス・ブループリンティングからサービス・マッピング (service mapping) へ、(2) サービス・マッピングからサービス・ロジック (service logic) へ、という 2 段階の流れがある。

まず最初の流れであるが、これは Kingman・Brundage[1989a]ではサービス・ブループリ

ンティングと呼ばれていたものが、サービス・マッピングという独自の技法として発展していくことである。Kingman・Brundage氏は、Shostack氏の研究を継承する形でサービス・ブループリンティング研究を進め³⁷、Shostack氏とも共同研究を行う³⁸。その中で、彼女が当初ブループリンティングと呼んでいたものに個性が与えられるようになる³⁹。その大きな特徴として、サービス品質管理への対応がある。具体的には、前述した Parasuraman、Zeithaml、Berry が提案する SERVQUAL をサービス・ブループリンティングと関連付けようとしている（例えば Kingman・Brundage[1989b,p.28.:1993,p.155.]）。

次に、サービス・マッピングからサービス・ロジックへの流れであるが、これは Kingman 型ブループリントを用いて、サービス・システムが機能する仕組みをより本質的に定義しようとする理論的な研究である。具体的には、サービス・エンカウンターにおける 2 つの主要な要素、人 (people) とサービス生産方法 (technique) に焦点をあて、顧客の視点 (customer logic)、生産方法の視点 (technical logic)、従業員の視点 (employee logic) という 3 つの視点から、サービスが生産・提供される仕組みを明らかにしようとする (Kingman・Brundage et al[1995,pp.23-29.]）。

以上のように、Kingman・Brundage 氏の一連の研究は Shostack 型ブループリントを継承し、拡張を試みるものであった。しかしながら彼女の研究は、「体系化」という面ではサービス・ブループリンティング研究に貢献することができなかった。彼女の研究は、プロセスと構造という異属性のものをフローチャート形式で一括して記述することに固執してしまったため、非常に複雑かつあいまいとなり、実用的なサービス・デザインの技法としてのまとまりを欠いていたのである。このことについて Zeithaml and Bitner[2003]は、「サービス・ブループリントを描くやり方 (conventions) は厳密に定義されていない (p.234.)」と指摘している。このようなサービス・ブループリンティングの体系化という課題は、サービス・マネジメント論の専門書の中に受け継がれることとなる。

³⁷ Kingman・Brundage[1989a,1989b,1991]、Gummesson and Kingman・Brundage[1991]のことである。ちなみに、1992年に Lovelock が編著した文献の中でも Kingman・Brundage [1989a]は紹介されている。この論文は 1989年に公表されたものと全く同じ論文であった。

³⁸ Shostack and Kingman・Brundage[1990,1991]のことである。

³⁹ Kingman・Brundage[1993]では、"Service Mapping: Gaining a Concrete Perspective on Service System Design"というタイトルや「サービス・ブループリンティングとサービス・マッピングは、サービス・システムを設計する基本的なテクニックとして提案される。

(p.148.)」というような表現などにより、Kingman 型ブループリントは独立した技法として明確に定義される。さらに Kingman・Brundage[1995]では、「サービス・マッピングはサービス・ブループリンティングを継承したプロセスを描写する方法である。(p.120.)」と述べられるようになる。このように、1990年代初頭から Kingman 型ブループリントに対する言語上の再定義が行われたわけであるが、その問題意識（「プロセスと構造の統合」）と図の構造は、前述した Kingman・Brundage [1989a]のそれと同じものであった。

3-5 Lovelock 型ブループリント

3-5-1 Lovelock 氏の問題意識 (2000 年頃から)

21 世紀を迎える頃から、サービス・ブループリンティングはサービス・マネジメント論の専門書の中で、個別技法として数頁を費やして説明されるようになる⁴⁰。例えば Lovelock and Wright[1999]では、サービス・ブループリンティングは「サービスのポジショニングと設計」という章の中でフローチャートを洗練したツールとして簡単に紹介されているのみであった。そして、サービス・プロセスを描写する手法は「フローチャート」という名称で説明がなされていた。ところが、第 2 版に改訂された Lovelock and Wright[2002]では、サービス・ブループリンティングは「サービス・プロダクト」という章の中で独自の技法として 10 頁にわたり詳細に説明がなされるようになる。

これは、サービス・ブループリンティングの技法としての有用性が、実務においても研究においても広く認知され、浸透していった結果であると考えられる⁴¹。こうしたサービス・ブループリンティングへの対応の変化の中で、Lovelock 氏は彼独自のブループリントを取り上げ、その体系化を試みている。

Lovelock and Wirtz[2004]は、「サービス・ブループリントを作成する最適な唯一の方法はないが、1 つの組織内では一貫したアプローチを採用した方が良い。本章では Jane Kingman-Brundage によって提案されたアプローチを改め (adapt)、単純化 (simplify) する。(p.232.)」と述べ、Lovelock 型ブループリントを提示する。そしてサービス・プロセスの設計と管理について 1 章を費やして説明を行い、「我々はサービス・プロセスを理解し、可視化し、分析し、改善するための強力なツールとしてブループリンティングを詳細に取り上げた。ブループリンティングはサービスの失敗点を洗い出し、削減することを助け、サービス・プロセスのリデザインに重要な視野を与える。(p.256.)」と総括している。

ここで、一連のサービス・ブループリンティング研究の現時点における完成形として、Lovelock 型ブループリントを取り上げる。その理由は、彼のサービス・ブループリンティングに関する記述が、Shostack 氏と Kingman-Brundage 氏の研究をもとにブループリントの構造を再編し、技法としての体系化を行っているものとして非常に優れたものであると筆者は考えるからである⁴²。

⁴⁰ Zeithaml and Bitner[2000]、Corsten[2001]、Lovelock[2001]など。

⁴¹ アメリカを中心に実務においてサービス・ブループリンティングは広く利用され、その成果は数々の専門文献で取り上げられている。例えば Heskett et al[1997]は、サービス・ブループリンティングの優れた成果として Shouldice Hospital のケースを取り上げている。また、Lovelock and Wright[2002]は、Canadian Pacific Hotel のケースを取り上げ、サービス・ブループリンティングの効用を論じている。その他、Kingman-Brundage, Inc.のようなコンサルティング・ファームが、サービス・ブループリンティングを用いてサービス組織の業績向上をサポートしてきた。

⁴² サービス・ブループリンティングを技法として体系化しようとするもう 1 つの試みとして、Zeithaml and Bitner[2003]をあげることができる。彼女達はサービス・ブループリンティングの適用方法に焦点を当てて体系化を行っている。特にブループリントの記述プロセ

3-5-2 Lovelock 型ブループリントの構造⁴³ —顧客の視点による両軸の再編

Lovelock 氏はサービス・ブループリンティングを「顧客と従業員の間の相互作用、そしてこれらがバック・ステージにおける補足的な活動やシステムによってどのようにサポートされるかを明らかにする (p.232.)」ものと定義する。そして、Lovelock 型ブループリント⁴⁴をもとにサービス・ブループリンティングの説明を行う。Lovelock 型ブループリントの構造に関する大きな特徴は、(1) 顧客の視点、(2) 時間軸概念の拡張、の 2 点にある。これらは、従来のブループリントの縦軸と横軸の両方が再編される形で表現される (図表 2-8)。

まず、顧客の視点に関してであるが、Lovelock 型ブループリントでは、顧客の活動が全ての基準となる。そして、顧客の活動フローの各ステップに対し必要とされるサービス提供者の活動が簡潔に記述される。そこでは、サービス提供者が行う活動間の関係性は熟慮されない。また、顧客の活動の各ステップで重要となる物的証拠 (physical evidence) や標準作業時間が補足的に記入される。さらに、Kingman 型ブループリントでいう「実行ライン」の部分が「内部相互作用ライン (IT)」に改められ、情報システムによるサポート体制が描写される。以上の手順により、サービス・プロセス⁴⁵における諸活動は、顧客の視点から記述される。

次に、時間軸概念の拡張であるが、Lovelock 型ブループリントでは、プレ・サービス、コ

スに関する説明は優れたものである。これは、(1) ブループリントされるプロセスを識別する、(2) 顧客もしくは顧客セグメントを識別する、(3) 顧客の視点からプロセスを描写する、(4) 接客担当者の行為、オン・ステージとバック・ステージ、情報システムの役割 (technology actions) を描写する、(5) 接客行為とサポート行為を線で結ぶ、(6) 顧客の行為の各ステップにサービスの物的証拠を書き加える、という 6 段階から構成されている (pp.239-241.)。彼女達に取り上げているブループリントは Kingman 型ブループリントとほぼ同様のものであり、図の構造 (縦軸と横軸) の拡張という視点から見ると大きな貢献が見られなかったため、本節ではサービス・ブループリンティング研究の発展系譜の中で取り上げなかった。

⁴³ Lovelock 型ブループリントの記述に関しては、Lovelock and Wirtz[2004]をもとにする。その理由は、現在 Lovelock 氏が出版しているテキストの中で新しいものであり、サービス・ブループリンティングに関する説明が 1 つの章を用いて最も豊富になされているからである。

⁴⁴ Lovelock 氏は、Lovelock [2001]、Lovelock and Wright [2002]、Lovelock et al [2002]、Lovelock and Wirtz[2004]において、レストランに関する同様のブループリントを用いてサービス・ブループリンティングの説明を行っている。

⁴⁵ Lovelock and Wirtz[2004]では、サービス・ブループリンティングの対象をサービス提供プロセス (service delivery process) もしくはサービス・プロセスと呼んでいる。Lovelock 氏がいうサービス提供プロセスおよびサービス・プロセスは、顧客とサービス組織の活動のことを意味する。これは、Kingman-Brundage 氏がいうサービス・システム概念 (サービス・プロセスを支える管理体制をも含む) よりも Shostack 氏がいうサービス・プロセスに近い概念であり、顧客の視点を強調したものである。そのため、本節では Shostack 氏の場合と同様に、Lovelock 氏のサービス・ブループリンティングの対象をサービス・プロセスと一貫して表現することとする。

ア・サービス、ポスト・サービスという3つの段階で横軸の時間的な区分が行われる。コア・サービス段階は、顧客が当該サービスを購入した真の目的を達成する段階で、レストランの例でいう「飲食」の部分である。プレ・サービス段階は、顧客がコア・サービスを経験するために必要な準備活動の段階で、レストランの例でいう「予約」や「移動」および「入店」の部分である。ポスト・サービス段階は、顧客がコア・サービスを経験したあとに必要なとされる活動の段階で、レストランの例でいう「支払」や「退店」の部分である。

図表 2-8 Lovelock 型ブループリントの構造



出所：Lovelock and Wirtz[2004,pp.234-237.] (本稿では図の構造のみを取り上げている。)

なお、Lovelock 氏がサービス・ブループリンティングを用いて解決しようとした問題は、「顧客との接触度が高いサービス (high-contact services) では、顧客自身がサービス業務 (operation) の必須要素となる。・・・しかしながらごく頻繁に、サービス・デザインやサービス業務の実施は、顧客の視点を無視してしまっているようである。つまり、サービス・プロセスにおける各ステップは個別のものとして扱われ、一連のプロセスとして統合されていないのである。(p.231.)」という記述に表れている。つまり Lovelock 氏は、生産と消費の同時性が強く表れ、顧客が共同生産者 (co-producers) として行動し、その成果を決定付ける重要な役割を果たすサービスを、顧客の視点から効果的かつ効率的に記述しようとしている。

図の構造という観点からみると、Lovelock 氏の貢献は、実用的な設計ツールとして顧客

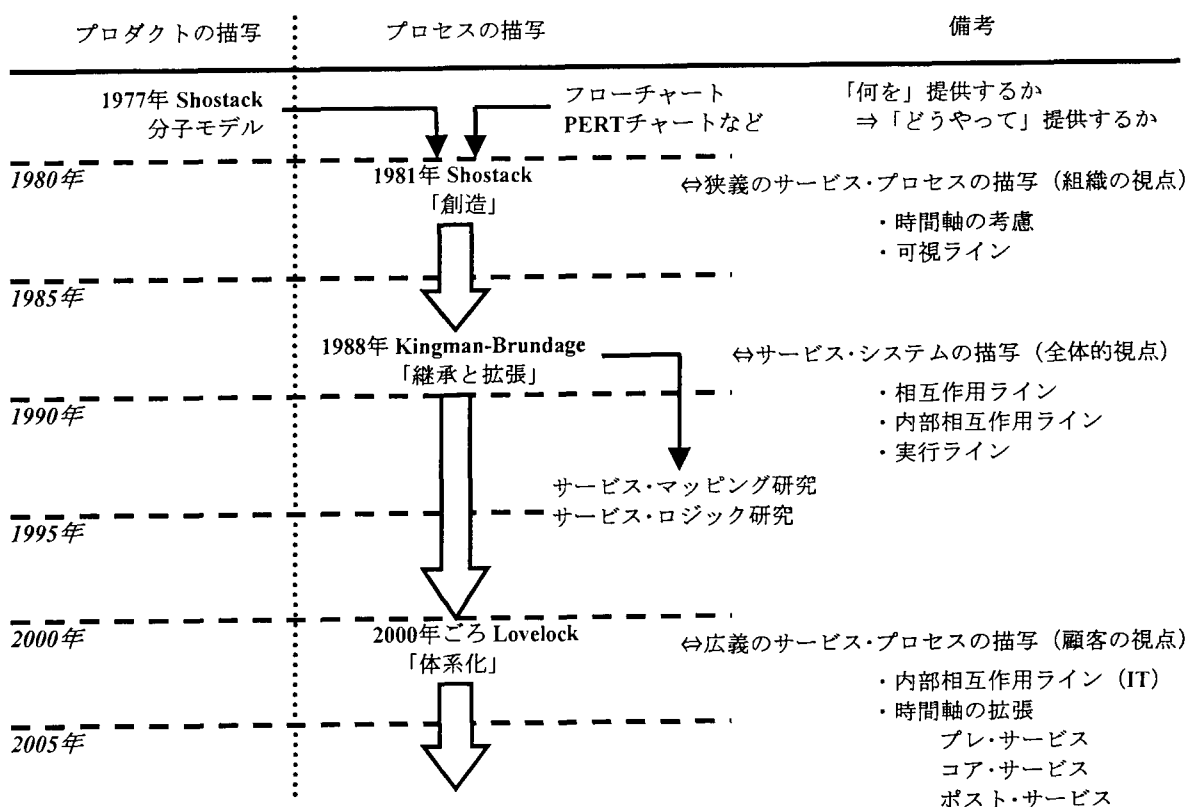
の視点に特化し、ブループリントの時間軸と役割軸を再編したことにあるといえる。しかし一方で、技法の目的、描写対象、そしてその効用を整理し、明確に記述したという面でも Lovelock 氏の体系化は評価できよう。

3-6 サービス・ブループリンティング研究のまとめ

3-6-1 史的展開の総括

20 年以上もの歴史を持つサービス・ブループリンティング研究の系譜は、図の構造の視点から図表 2-9 のようにまとめることができる。サービス・ブループリンティング研究の本筋として、Shostack 型ブループリント、Kingman 型ブループリント、Lovelock 型ブループリントという 3 つのタイプのブループリントが位置づけられ、図の構造の変遷が備考欄に記されている。

図表 2-9 図の構造に焦点をあてたサービス・ブループリンティング研究の系譜



サービス・ブループリンティングは、サービス・デザインの併用アプローチの中で生まれた。Shostack 氏が提唱したブループリントは、サービス・プロセスを設計するための実用性

を意識した非常にシンプルなものであった（図表 2-6）。それゆえに、図の構造に関して拡張可能性が大いに存在しており、Kingman・Brundage 氏の一連の研究につながるものとなる。しかしながら、Kingman 型ブループリントは、顧客の活動、従業員の活動、組織内のサポート体制、管理体制という多様な属性を扱いすぎていた（図表 2-7）。ゆえにその図の内容は複雑なものとなり、それに呼応するかのように彼女の研究は理論的なサービス・ロジック研究へと離れてしまう。実用性を取り戻し、サービス・ブループリンティングをサービス・プロセスの可視化ツールとして整理したのが Lovelock 氏である。彼は顧客の活動に特化することでブループリントの構造を再編する（図表 2-8）。そしてサービス・プロセスを顧客の活動を基準にして記述するフレームワークを確立しようと試みている。

サービスは顧客とサービス組織との直接的な相互作用により生み出される傾向にある。そしてその成果は、顧客という外生変数に大きく左右される。サービス・ブループリンティング研究の史的展開は、このサービス特有の性質を熟慮し、顧客の活動を設計することを重要視する方向へと向かっている。以上の整理から、サービス・ブループリンティング研究の史的展開は、活動プロセスとしてサービス提供システムを観察するメガネの微調整の歴史であったと位置づけることができよう。

3-6-2 サービス・ブループリンティングのエッセンス

サービス・ブループリンティング研究を牽引してきた三者は、それぞれ出発点が異なり、用いたブループリントも異なることは前述のとおりである。しかし一方で、以下の3つの共通した問題意識が存在していたことがわかる。

1. 効率的かつ効果的にサービス提供システムの全体像を設計する
2. サービス品質を計画的に平準化する
3. 従業員に行動指針（活動標準や許容範囲など）を提供する

サービス・ブループリンティングは、これらの問題を解決するために、役割軸と時間軸という図の構造のもと「誰が」、「いつ」、「何を」行うかを定義する。具体的には、サービス提供システムをサービス生産活動の連鎖として記述するのである。そして、Shostack[1992, pp.87-89.]が述べているように、記述されたブループリントは情報伝達媒体となり、教育によりサービス提供者へと伝達され、日々のサービス提供活動へと反映される。以上のことから、サービス・ブループリンティングの目的は標準化とコミュニケーションにあり、その解決しようとしてきた課題は質の高いサービス（high-quality services）を効率よく提供することにある⁴⁶といえる。

⁴⁶ Heskett and Anthony[1992]も同様の見解をしている。彼らは、高品質のサービスを一貫して達成するチャンスを高めるものとしてサービス・ブループリンティング（本文ではサービス・マッピングと呼んでいる）を位置づけている。

サービス・ブループリンティングのエッセンスを以上のように認識すると、サービス・デザインの議論は、(1) 新サービス企画、(2) サービス改善企画、の 2 点を取り扱っていることがわかる。そして(2)に関しては、継続的改善よりも定期的改善が重視されていることがわかる。サービス・マネジメント論におけるサービス源流管理の根本思想は、いかにしてサービスの不均一性を抑えるか、いかにしてよりよいサービスを提供するか、いかにしてサービスの生産性を高めるか、という問題に対して、サービス開発段階における綿密な標準化とそのコミュニケーションによって対応することであるといえよう。

ここで注意しなければならないことは、現場の従業員自身もブループリンターになりうることである。サービス・ブループリンティングを取り上げた研究では、基本的にトップダウンの利用が想定されている。そのため、その用途に合わせて、マーケティング担当者 (service marketer: Shostack[1981])、企画担当者 (service designer, service developer: Shostack[1984a])、経営管理者 (manager: Shostack[1985]、Kingman-Brundage[1989a]、Lovelock and Wirtz[2004]) といった立場の人をブループリンターとしている。

しかし一方で、現場の従業員が日々の活動の改善を提案し、その価値を経営管理者が認め、さらにはその新しいやり方を全体に反映させるための手段としてもサービス・ブループリンティングは利用しうる。標準化されたサービスであれ現場の裁量が許されているサービスであれ、そのノウハウを蓄積し、一般化し、標準化していくことにより、プロセス・イノベーションを効果的かつ継続的に達成できよう。また、顧客のニーズに則した全く新しいサービスを生み出すというプロダクト・イノベーションにもつながる可能性を秘めているといえる。

3-6-3 限界および課題について―「収益性」の視点

前項までの分析で、サービス・ブループリンティングが、質の高いサービスを生み出すことを目的とした活動志向の設計技法であることが明らかとなった。そして、サービス・ブループリンティングはサービス・デザインや品質管理の問題を解決する手段として研究され、それらの分野では高い評価を得ていることを確認した。

史的展開を振りかえってわかるように、サービス・ブループリンティングは非常に多目的に応用可能な技法である。このことは、本来のサービス・デザインの議論だけではなく、品質管理、プロセスの改善、ポジショニング戦略など、幅広いテーマと関連させて議論されてきた事実が物語っている⁴⁷。

しかしながらここで注意すべき重要な点は、サービス・ブループリンティングがサービス

⁴⁷ サービス・ブループリンティングに警鐘をならす研究もある。これらの研究は、サービス・ブループリンティングそのものというよりも、サービス・ブループリンティングの使い方に注意を促している。例えば Baum[1990]は、サービス・ブループリンティングが短期的な利益の追求のために用いられる傾向があり、サービス品質の低下につながる可能性を指摘している。

の収益性を直接的に議論していないことである。サービスの収益性に関する議論は、Shostack[1981,1984a]では断片的に取り上げられていたものの（これについては後ほど取り上げる）、その史的展開においてほとんど全く言及されてこなかった。

しかし視点を変えると、サービス・ブループリンティングは、サービスの収益性を考えるために必須となる要素を含んでいることがわかる。活動の視点や標準作業時間の発想である。本稿で明らかになったように、サービス・ブループリンティングは顧客とサービス組織の活動を重視している。当然それらの活動の背後にはコストが発生している。また、活動自体が収益を生み出す源泉となる。つまり、サービス提供システムのレベニュー・ドライバーやコスト・ドライバーを明らかにするための手段として、サービス・ブループリンティングを再定義することができるのである。そしてこの観点から、収益性の企画、収益性の改善・維持というサービス・ブループリンティング研究の2つの発展可能性を見出すことができる。

収益性の企画は、サービス・デザインの段階で解決しなければならない問題である。実際に現場で行われるべき活動をもとにした収益性のシミュレーションは、一般的にサービス組織で利用されている CVP 分析を補完する効用をもたらすであろう。このことに関して、ドイツにおける生産論の研究者としてサービス・マネジメント論の体系化を進めている Corsten 教授が、サービス原価企画を支援するツールとしてサービス・ブループリンティングの有用性を認めていることは注目に値する。彼はサービスの原価企画を行う際に考えなければならないサービス特有の手段として「活動の外部化（Externalisierung der Aktivitäten）」をあげ、それを分析するためのツールとしてサービス・ブループリンティングを取り上げている（Corsten[2001,S.278-280.]）。活動の外部化とは、サービス提供システムで必須となる活動の一部を顧客に任せることである。ドイツ生産論の伝統を継承した Corsten サービス・マネジメント論の大きな特徴である活動の外部化の概念と、アメリカ発でサービスの工程設計の手段として発展してきたサービス・ブループリンティングが結びつき、未だ体系化がなされていない新しい技法であるサービス原価企画のあり方が示されていることは非常に興味深い。

また、Kingman-Brundage[1995,p.140.]も指摘しているように、収益性の改善・維持を支援する手段として、「活動」という共通項がある ABC とサービス・ブループリンティングの融合が期待される。特に、簡便法として提案された時間基準 ABC（time-driven ABC）との相性が良いと思われる。時間基準 ABC は、間接資源の利用を時間の関数として認識し、原価を集計するものである（Kaplan and Anderson[2004a, 2004b]）。こうした特徴を持つ時間基準 ABC モデルは、サービス・ブループリンティングの活動や標準作業時間の観点と非常にマッチしている。サービス原価を計算するだけでなく、プロセスの改善効果を測定するうえでも、サービス・ブループリンティングをもとにした時間基準 ABC は潜在的な適用可能性を秘めているといえる。

第4節 原価計算論とサービス・マネジメント論

「少年期」までのサービス・マネジメント論において、サービス組織がどのような原価計算システムを用いるべきかについての議論は全くなされていない。また、原価計算論が歴史的に扱ってきた、原価管理目的の原価計算である標準原価計算と変動予算、利益管理目的の原価計算である直接原価計算と予算編成・統制、経営意思決定目的の原価計算である差額原価収益分析の議論も基本的に考慮されていない⁴⁸。サービス組織の原価計算研究がその有用性を指摘した、オペレーション段階における、価格設定、プロダクト収益性分析、原価管理の3目的でさえ、あまり注目されてこなかったのである⁴⁹。

サービス・マネジメント論と原価計算論との大きな接点と一見考えられる価格設定の議論は、そもそも目立った研究の蓄積がない⁵⁰。サービスの価格設定に関する議論は、論文というよりも専門書の中でわずかに取り上げられる程度のものであった（Norman[1984]、Heskett[1986]、Bateson[1989]、Grönroos[1990]、Bowen et al[1990]、Berry and Parasuraman[1991]）。そして、基本的にマーケティング戦略の観点から議論されてきた。近藤教授の以下の記述は価格設定に対するサービス・マネジメント研究者の基本的考え方を述べており、サービス・マネジメント論の価格設定の議論において原価計算が活躍しなかった1つの理由を示している。

「サービスの価格決定では、サービスの商品としての特性から、その費用に影響されるといっても、顧客にとっての価値や値打ちの主観的認知により多く左右される。特定サービスの生産に要する限界費用は、保険会社、コンピュータ企業や銀行のようにサービス企業が大規模な場合には、平均的な総合費用と直接的な関係は薄いものだ。原価プラス利潤という発想は無意味なものになってしまう。したがって、サービスの価格設定を最適化するには、もし適切な計算が可能であれば、発生する費用の合計を価格の最低基準として、実際の価格は、顧客の「価値の認知」との適合を考えて決定しなければならない。（近藤[2004,227頁]）」

⁴⁸ ここでの原価計算目的と原価計算技法の体系は、岡本[2000,4-5頁]に従っている。

⁴⁹ もし取り上げていたとしても、CVP分析をわずかに説明しているのみである。

⁵⁰ 「思春期」に入って、ようやくそれらしい論文が登場した（Berry and Yadav[1996]）が、それ以上の上積みは確認されていない。ちなみに、Berry and Yadav[1996]は、満足基準の価格設定、リレーションシップの価格設定、効率化による価格設定という3つの価格戦略を取り上げる。そして各戦略を実行する手段について整理している。最初の2つはマーケティング戦略と密接に関連したものであるが、効率化による価格設定は原価計算・原価管理と密接に関連している。そこでは、サウスウェスト航空の例が取り上げられ、選択と集中、そして徹底した合理化によって低価格サービスが実現されることが指摘されている。

近藤教授の記述は、我々原価計算研究者にとって大きな示唆を与えるものである。そもそもサービスでは、何がいくらで売れるかを基準に、つまり市場志向の価格設定を行う必要があるのである。このことは、第3章以降で取り上げるサービス原価企画の妥当性を示すものであるといえる。その一方で、近藤教授の記述は、サービスの収益性を考慮した価格設定が実務においてあまりなされてこなかったことを暗示している。それは「もし適切な計算が可能であれば」という表現に表れている。

こうした中で、部分的・断片的にはあるが、活動志向で展開された Shostack[1981, 1984a]のサービス収益性分析の議論は非常に興味深い。彼女は、靴磨きのブループリント（図表 2-6）をもとに収益性分析を議論する。Shostack[1981]の段階では、以下のような図表を示し、標準作業時間（2分）およびその許容範囲内（3分）と関連してサービス収益性がどのように変化するかを分析し、サービス・デザインの修正に活かす方法を例示するのみであった。

図表 2-10 靴磨きの収益性分析

	<u>2 分</u>	<u>3 分</u>	<u>4 分</u>
価格	50 セント	50 セント	50 セント
費用			
1) 9 セント／分	18 セント	27 セント	36 セント
2) 靴墨	5 セント	5・7 セント	5・7 セント
3) その他 (ブラシ、布などの償却額)	7 セント	7・8 セント	7・8 セント
総費用	10 セント	39・42 セント	48・51 セント
税引前利益	20 セント	8・11 セント	2・(1) セント

出所：Shostack[1981,p.226.]

Shostack[1984a]でも、その取り上げ方は部分的・断片的なものである。しかしながら、サービス・ブループリンティングのステップとして、プロセスの識別、失敗点の識別、時間軸の設定、収益性分析の4段階を取り上げ、以下の記述が追加されている点で興味深い。以下の引用文は、第4章以降でサービス原価企画の議論をする際の参考となるものである。

「時間軸の設定：サービス内容を図示し、プロセスと弱点を識別し、失敗を避ける方法を

考案した後、設計者はその実施を考えなければならない。全てのサービスは時間に依存し、時間は通常主要なコスト決定要因となるので、設計者は標準作業時間を設定すべきである。ブループリントはあくまでもモデルであるから、その内容は状況によって生じる標準作業時間のばらつきを許容すべきである。必要とされる時間的余裕の度合いは、サービス提供の複雑さに依存する。靴磨きの例では、標準作業時間は 2 分である。顧客が品質に対する評価を悪くするまでに 5 分の猶予があることを調査が示したとする。この時、許容可能な靴磨き時間は 5 分である。

収益性の分析：もしもエラーが発生したり、靴磨き人がある作業に非常に手間取ってしまった場合、顧客は靴磨き所での待ち時間やサービス中に標準作業時間と許容可能時間の間の 3 分間を費やしてしまうこととなる。その原因が何であれ、遅れは利益に劇的に影響を与えてしまう。図表 2 は、遅れのコストを算出している；4 分以降になると、経営者は赤字になってしまう。サービス設計者は、儲からない取引を防止し、生産性を維持する、サービス提供時間の標準を設定しなければならない。そのような標準は、業績測定や均一性と品質のコントロールに役立つだけでなく、遠くはなれた場所へサービスを導入するためのモデルとしても有用である。(Shostack[1984a, p.135.]」

彼女は非常に単純な靴磨きの例をもとに以上のことを説明している。また非常に簡略化した説明しか行っていない。そのため、彼女が頭の中で何の目的に対するどのような原価計算モデルをイメージしていたのかを完全に理解することは難しい。筆者の解釈では、サービス・ブループリンティングを基礎としたサービス開発段階の目標原価計算を想定していたのではないかと考えられる。その根拠は、価格を 50 セントに固定した中で「サービス設計者は、儲からない取引を防止し、生産性を維持する、サービス提供時間の標準を設定しなければならない」と論じている点にある。また、最後の文の「遠くはなれた場所へサービスを導入するためのモデル (a model for distribution of the service to far-flung locations)」という表現からすると、彼女がこの収益性分析に対して、まさに組織ルーチンとしてのサービス原価企画をイメージしていたのではなかろうか⁵¹。

以上のように、「少年期」まではサービス・マネジメント論と原価計算論との関係性はほとんどなく、歴史的に原価計算論が扱ってきた領域もサービス研究では基本的に考慮されていなかった。むしろ、大半のサービス研究者が「よいサービスを提供し続ければ財務的

⁵¹ Shostack 氏がイメージしていると思われる組織ルーチンとしてのサービス原価企画活動は、コンビニエンス・ストアの店舗展開に典型的に見られるものである。これは、版面型原価企画とでも言うべきもので、データ・ベース化されたレベニュー・テーブルとコスト・テーブルをもとに、(1) 通常営業の平日の収益性、(2) 通常営業の休日の収益性、(3) オープン直後の特別営業の収益性、の 3 点を中心的に企画するものである。版面型原価企画の詳細については、現時点ではインタビュー어의許可の関係上これ以上記述することができない。

成果は自ずとついてくる」という理論的前提を置いていたのではないかと考えられる。それは、サービス・マネジメント論において、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナショナル・マーケティングがその主要研究分野であったことから明白であろう。

しかし、「思春期」に入ってこの状況は若干の変化を見せる。それは、以下の3点に集約できよう。

まず第1に、Harvard グループを中心に、サービス組織の高収益モデルが議論されだしたことがあげられる。そこでは、「成果品質と生産性の向上が、サービス品質を高め、コストを下げる」という観点がとられる（図表 2-3）。ここでいうコストとは、サービス原価のことではなく、顧客が支払う代償のことである。それを示した顧客のサービス価値等式は、以下のとおりである（Heskett et al[1997,p.40.]）。

$$\text{価値} = \frac{\text{顧客のために生み出された成果} + \text{プロセス品質}}{\text{顧客に提示した価格} + \text{サービス獲得費用}}$$

これは、顧客ライフサイクル・コスト⁵²の議論がサービス・マネジメント論においても注目されだしたことを意味している。

第2に、これも Harvard グループと関連したことであるが、顧客の生涯価値もしくは顧客エクイティの議論が注目されだしたことがあげられる。それらの数値は、顧客がもたらす将来キャッシュ・フローの割引現在価値である⁵³。つまり、原価計算論ではプロジェクト収益性分析や設備投資の経済計算の際に取り上げられてきた NPV 法（正味現在価値法）が、サービス・マネジメント論にも応用されているのである。

第3に、これは第1章でも指摘したように、サービス・マネジメント論の専門書の中でサービス組織に適切な製品原価計算モデルとして ABC が紹介され始めたことである。この傾向は、90 年代末から顕著になった現象である。これらの専門書の多くが、価格設定戦略の文脈で ABC を取り上げている。

以上のように、サービス・マネジメント論は「思春期」になって原価計算論の領域に興味を示し始めている。今後さらに、原価計算論とサービス・マネジメント論の融合の方向性は強まっていくと考えられる。

⁵² 廣本[1997,398 頁]によると、ライフサイクル・コストには、2つのタイプがある。製品・サービスの供給者側のライフサイクル・コストと、製品・サービスの需要者側のライフサイクル・コストである。後者の意味のライフサイクル・コストは、顧客ライフサイクル・コスト（customer life-cycle costs）と呼ばれる。

⁵³ つまり、顧客の生涯価値もしくは顧客エクイティとは、収益概念ではなく利益概念である。

第5節 本章のまとめ

本章では、経営学におけるサービス研究の中心領域であるサービス・マネジメント論において議論がなされてきたサービス提供システムの源流管理についての生成事情、史的展開、その原価計算論との関係性について明らかにした。そしてその過程において、サービス・マネジメント論の史的展開を整理し、その基本的な研究スタンスを明らかにするとともに、原価計算論との関係についても議論した。

本章で明らかにしたことは以下のとおりである。

- ・ サービス・マネジメント論は、マーケティング論から分離し、その他の研究領域を包括する形で発展してきた。
- ・ その中には、生産管理論や品質管理論は含まれるが、一方で原価計算論はほとんど考慮されてこなかった。
- ・ サービス・マネジメント論では、1980年代初頭から「活動としてのサービス」というサービス観が提案され、サービス提供システムの中身を「見える化」する一般的なメガネとなってきた。
- ・ サービス・マネジメント論には、サービスの生産管理と品質管理をサービス開発段階から議論することを中心とするサービス・デザインという主要研究領域がある。
- ・ サービス・デザイン分野において、質の高いサービス（high-quality services）を効率よく提供することを目的としたサービス・ブループリンティングという設計技法がある。
- ・ サービス・ブループリンティングは、役割軸と時間軸という図の構造のもと、サービス提供システムをサービス生産活動の連鎖として記述する。
- ・ そこでは、サービス収益性の議論は基本的に想定されていない。
- ・ その中で、Shostack氏のサービス収益性分析の議論は、部分的・断片的ではあるが、サービス原価企画をイメージさせる興味深いものである。
- ・ 近年のサービス・マネジメント論では、原価計算論が扱ってきた概念や技法を応用しようとする動きが見られる。

英語圏を中心としたサービス・マネジメント論は、以上のような特徴を持っている。そこで議論された源流管理の考え方は、近年ドイツ語圏において新たな展開を見せている。次章ではドイツ語圏におけるサービス研究の中でも、サービス提供システムの説明理論として発展してきた生産論派のサービス研究に焦点をあてる。そして、英語圏のサービス・マネジメント論の知見がドイツ語圏においてどのような展開を見せており、なぜそのような展開が起こったのか等を明らかにする。

第3章 サービス提供システムの説明理論とその新展開

第1節 はじめに

「ドイツにおいてサービス業の生産・原価理論は、あくまでも特殊領域である。・・・従来、サービス業および製造業のサービス活動の生産・原価理論的研究を妨げてきた最大の理由は、これらの領域の活動のアウトプットを測定することが極めて困難であり、場合によっては、定義することさえ難しいということである。例えば、保全活動・品質管理活動のアウトプットはどのように定義すればよいのであろうか。このようにアウトプットの定義自体にも、意外に困難な問題があるのである。(尾畑[1993,120-121 頁])」

サービス経済化と規制緩和の波は、ドイツ語圏にも押し寄せていた。そしてそれに対応するように、ドイツ経営経済学もサービス組織の経営管理に焦点をあてはじめた。ドイツ語圏においてサービス組織全般を対象とした経営経済学的サービス研究（以下、ドイツ語圏のサービス研究と略す）は、1970年頃から見られるようになる¹。その中で、原価計算論や生産管理論の基礎理論として位置づけられ、独立した研究領域として研究が蓄積されてきたドイツ生産・原価理論も、経済のサービス化に対応を見せていた。

ドイツ語圏のサービス研究には、マーケティング論派と生産論派という2つの大きな流れがある。マーケティング論派のサービス研究は、消費財のマーケティング研究から分離したもので、サービス特有の性質に焦点をあてて新しいマーケティング・パラダイムを作るとともに、サービスの各種マネジメント（サービス・デザイン、品質管理など）についても体系化を試みている。

一方で生産論派のサービス研究は、Gutenberg 教授の生産論をサービス組織一般に適合するものへと拡張することを目的に発展してきたものである。ドイツ語圏において生産論派のサービス研究は特殊領域であり少数派であったが、サービス組織の生産要素体系 (Produktionsfaktorsystem) や生産モデル (Produktionsmodell) ²について研究成果をあ

¹ これは、わが国よりも早い対応であったといえる。筆者のサーベイによると、わが国でサービス組織一般にあてはまる経営管理の議論を取り扱っているといえる初期の文献は田中監修[1983]である。それ以前のサービス研究文献となると、井原[1979]のように、個別企業内の経営管理というレベルではなく、企業もしくは産業レベルの特徴分析、トレンド分析に焦点をあてた経済学的アプローチのものしか見つけることができなかった。今後わが国においてもサービス研究が発展していくためには、Fisk 教授らが行ったようなサービス研究のデータベース化が必要なのかもしれない。

² ドイツ経営経済学における生産理論は、生産モデルと生産関数からなる。生産モデルとは、

げてきた。つまり、サービス生産・原価理論は、サービス生産論の部分領域として議論されてきたのである。

尾畑教授の冒頭の記述は、生産論派のサービス研究の歴史的状況を概説したものである。尾畑教授が論じているように、生産論派のサービス研究は方法論上の大きな問題点を抱えていた。それは、そもそも Gutenberg 生産論の研究アプローチが、結合 (Kombination) を基本単位とした IPO 関係で生産関係を認識しようとする点に起因する。尾畑教授が指摘しているように、サービス組織のアウトプットを測定もしくは特定することは、しばしば困難である。それは、サービスの無形性に由来する。「IPO 関係という生産プロセス観」と「サービスの無形性」、この両者の矛盾に対して挑戦し続けてきたのが生産論派のサービス研究であるといえよう。

以上の記述からも察せられるように、生産論派のサービス研究はサービス提供システムを分析的に観察し、それを基礎に生産管理や原価管理を議論しようとする。そしてその内容は、Gutenberg 教授の生産論がそうであったように、説明理論的な色合いが強い。

こうした経緯を持つ生産論派のサービス研究は、1991 年ごろから英語圏のサービス・マネジメント論との融合の方向へ歩みだす。そしてその中で、非常にユニークなサービス・マネジメント論を展開し、サービス組織の原価計算研究や英語圏のサービス・マネジメント論には見られない研究成果を生み出している。

本章には 2 つの目的がある。まず 1 つめは、生産論派のサービス研究がどのようにサービス提供システムを認識し、それを経営管理に結びつけようとしてきたのかを整理することである。もう 1 つは、1991 年以降に生じた研究方向の転換がもたらしたメリットを明らかにすることである。特に、その中で生み出されたサービス原価企画の議論は注目に値するものであると筆者は考えている。そして、以上の 2 つの目的と関連付ける形で、マーケティング論派のサービス研究と英語圏のサービス・マネジメント論を適宜取り上げたい。

本章の構成は以下のとおりである。まず第 2 節において、生産論派のサービス研究がどのような視点でサービス研究を行ってきたのかを整理する。次いで第 3 節において、生産論派のサービス研究の新展開を議論する。この新展開とは、Kaiserslautern 工科大学の Hans Corsten 教授が、自身も含めた従来の生産論派のサービス研究を大きく変容させたことである。ここでは、サービス生産要素体系、サービス生産モデル、「活動の外部化」概念という生産論派のサービス研究の知見が、英語圏のサービス・マネジメント論とどのように結びつき、どのようなメリットをもたらしたのかを明らかにする。最後に第 4 節において、生産論派のサービス研究の史的展開を総括し、現在の Corsten 学説を評価する。

IPO 関係を表すもので、生産関数の基礎となる概念モデルのことである (Wöhe und Döring[2002,S.343-346])。そのため生産モデルは、言語的に記述されたもの、関数や図として記述されたものなど多様な形式で表現される (von Colbe und Laßmann [1975,S.72.])。

第2節 生産論派のサービス研究の視点—1990年以前を中心に

2-1 Gutenberg 生産論の理論体系の全体像

生産論派のサービス研究は、本流である製造業の生産論から枝分かれする形で登場する。その起点となっているのが、Gutenberg 教授の生産論である。そのため、Gutenberg 教授の流れを汲む製造業の生産論³もサービス組織の生産論⁴も共通の理論体系を土台としている。Gutenberg 教授の理論体系の登場とその内容について、尾畑[1999,217 頁]は以下のよう

「グーテンベルクは、1951年に『経営経済学原理 第1巻 生産論』を刊行した。この本の第1部で、生産要素の体系が論ぜられ、第2部の「結合過程」において、生産要素の結合法則が論じられた。この結合過程の部分が、生産理論と原価理論であり、従来の原価理論とはまったく異なった発想のもとに構築され、ドイツ経営経済学に新風を吹き込んだ。」

尾畑教授が論じているように、Gutenberg 教授の生産論は、生産要素体系論、生産・原価理論という2つの構成要素がそのメルクマールとなっている⁵。以下、この2つの部分でどのようなことが議論されているかを概説し、彼の理論体系の全体像を整理したい。

Gutenberg 教授の理論体系では、まず生産要素体系論によって生産プロセスに投入される原材料、労働力、設備などの直接的資源と、生産プロセスを管理する経営管理者のような間接的資源が識別される。前者は基本的生産要素 (Elementarfaktoren)、後者は経営管理的生産要素 (dispositiven Faktoren) と呼ばれる。そして、基本的生産要素が投入されることによって生産物が生み出されるという IPO 関係が議論される。

³ その代表的なものとして、Munchen 大学で教鞭を取っていた Edmund Heinen 教授の生産論があげられる。なお、彼の著書には『経営経済学的原価論 (Betriebswirtschaftliche Kostenlehre)』というタイトルが付されているが、その内容は基本的に Gutenberg 教授の生産論の理論体系に従っている。そのため、彼の生産・原価理論は生産論と解しても問題ないと筆者は考えている。

⁴ 本論文でいうサービス生産論もしくは生産論派のサービス研究には、個別業種のサービス生産論を含んでいない。個別業種のサービス生産論は、製造業の生産理論を参考にはしているが、基本的に業種もしくは職能に特化した独自の生産理論を展開している

(Corsten[1990,S.121-122.])。業種に焦点をあてたものとして銀行業、保険業、運輸業、大学などの生産理論があり、職能に焦点をあてたものとして研究開発、メンテナンス、情報などの生産理論がある (S.122-167.)。なお、初期の生産論派のサービス研究は、主として Buddeberg 商業論、Diederich 運輸論、Farny 保険論、Machlup 研究・開発論を参考にしている。

⁵ 「第3部 経営体のタイプを決定する要因」はマクロ組織論と関連した記述であり、生産論 (生産要素体系論と生産・原価理論) の補足部分という位置付けにあると筆者は考える。そのため、本論文では生産論の構成要素として取り上げない。

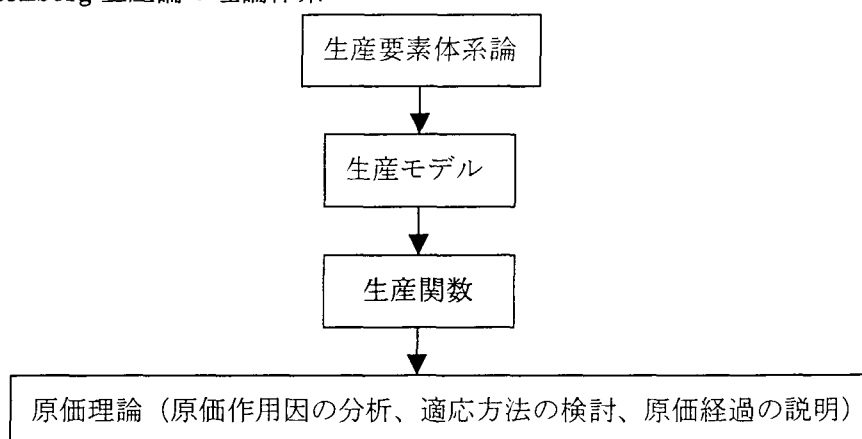
Gutenberg 教授の理論では、労働力や設備のような、生産量に対して固定的な資源が費消関数を構成し、費消関数の連鎖として生産物が生み出されるという生産プロセス観がとられる。つまり、原材料のような生産量に対して変動的な資源が生産プロセスの小単位である費消関数に投入され、そこで「結合」がなされ、中間生産物が生み出され、中間生産物は次結合のインプットとなり、それら一連の生産活動の結果として最終生産物が生み出されると考えるのである。

さらに、生産物を生み出すために犠牲となった変動的資源の総量は費消関数を基礎に関数的に表現され、この関数に資源の単価に関する関数を乗じることによって原価関数が導出される。そして以下、原価関数を基礎として原価作用因の分析、固定費の理論、適応の理論が展開される。

このように、生産要素体系論にはじまり、一連のつながりをもって議論が展開されていくのが Gutenberg 教授の生産論の特徴である。なお、生産プロセスのアウトプットである生産物に関しては、特別な体系化や説明はなされていない。それは、製品や仕掛品のような加工された財貨が生産物であるという前提があるためである⁶。

Gutenberg 教授の生産論の理論体系は図表 3-1 のように描写できる。この図でいう生産モデルと生産関数が生産理論の領域である⁷。1970 年ごろからはじまる生産論派のサービス研究は、この生産要素体系論と生産・原価理論という 2 つの領域を中心に、サービス組織一般に適合するような生産論を構築しようとする試みであった。

図表 3-1 Gutenberg 生産論の理論体系



⁶ Gutenberg 教授の理論に関する以上の記述は、溝口・高田訳[1957]、Gutenberg [1983]、尾畑[1992, 1996, 1998, 1999]を参考に筆者が整理したものである。

⁷ 生産モデルは生産理論の基礎となる概念モデルであるが、Gutenberg 教授の生産論では、制限性 (Limitationalität) の概念をもとにした多工程・単一製品の生産モデルが構築されている (Ellinger und Haupt[1982.S.202-203.])。ここでいう制限性とは、生産要素間の関係性に関するもので、他の生産要素の投入量を固定してしまうとある生産要素の投入量を増やしただけではアウトプットが増えない関係のことをいう。その対立概念として、伝統的な経済学の生産関数が前提としている代替性 (Substitutionalität) の概念がある。

2-2 生産論派のサービス研究の原点

生産論派のサービス研究は、Gutenberg 教授の理論を基礎に、サービス組織一般に適合する生産論さらには一般経営経済学を議論してきた。その出発点は、現在 Worms 専門大学で教鞭をとる Rudolf Maleri 教授の博士号請求論文にある。彼は 1970 年に、『サービス生産の経営経済学的問題』というタイトルの博士号請求論文を提出する。そして、保険論で著名な Farny 教授と映画産業を研究していた Bergner 教授が彼の論文の審査員を務めた。

Maleri[1970]は、ドイツ経営経済学においてサービス組織一般にあてはまる生産論を議論する専門文献として最初のものであった。そのため、Maleri 教授はこの論文を書くにあたり、国民経済学でサービス産業を取り上げた文献や個別業種のサービス研究などを中心的に参照するしかなかった。そして、参照可能な文献の少なさから、全体の文量はわずか 150 頁ほどであり、その内容も概念の不安定性や説明の曖昧性が存在していた。彼の論文の構成は以下のとおりである。

図表 3-2 Maleri[1970]の構成

第 1 章 総論

- 1 経済財としてのサービス
- 2 サービス特有の属性
- 3 サービスの概念と領域
- 4 サービスの類型化
- 5 実際の経済におけるサービス

第 2 章 サービス生産の工場的な分析

- 1 要素結合としてのサービス生産
- 2 サービス生産特有の生産要素
- 3 要素結合の原理

第 3 章 サービス生産の職能別分析

- 1 はじめに
- 2 調達職能
- 3 給付産出職能
- 4 販売職能

Maleri[1970]の主眼は、サービス生産を経営経済学でどのように取り扱うべきかを論じることであった。このことが中心的に扱われているのが「第 2 章 サービス生産の工場的分析」である。彼はこの部分で、Gutenberg 教授と Heinen 教授の生産論を大いに参考とする。具体的には、企業経営を生産要素の結合プロセスとする Gutenberg 教授の観点に従って、Heinen 教授の生産要素体系—反復要素と潜在要素の分類⁸—のもとにサービス生産要素体系を議論している (S.70-83.)。

Maleri 教授のサービス提供システム観は以下のとおりである⁹。サービス生産とは生産要素の結合プロセスである。しかしながら、サービス生産では、工場と異なる点がある。まず第 1 に、典型的なサービス生産ではサービス組織に所有権のない外部要素 (externe Faktor) が関与することである。そのため、サービス生産要素体系では、内部生産要素と外部生産要素を認識すべきである¹⁰。第 2 に、サービス生産における結合には、外部生産要素が投入されるものと投入されないものがあることである。そのため、両者は「提供準備の生成 (Herstellung der Leistungsbereitschaft)」と「最終結合 (Endkombination)」として明確に区分されるべきである。そして、この 2 つのタイプの結合が連鎖した結果としてサービスは生産される。

以上のように、Maleri[1970]はサービス提供システムを結合の連鎖として、つまり IPO 関係で認識した。その一方で、サービス提供システムの最終生産物に関しては、第 1 章の「1 経済財としてのサービス」や「4 サービスの類型化」において大括りで取り上げたのみで、具体的な記述は見られない。つまり、彼は IPO 関係でサービス生産を認識しているものの、I と P の部分の議論に終始しているのである。そのため、彼の生産論には生産関数は登場しない。

Maleri 教授のサービス提供システム観は、英語圏のサービス・マネジメント論におけるサービス提供システム観と同じ点と異なる点がある。まず類似点であるが、Maleri 教授も英語圏のサービス・マネジメント論もサービス提供者と顧客を生産者とみなしていることである。これは外部生産要素という発想に表れている。次に相違点であるが、両者の相違はアウトプットの認識にある。Maleri 教授の用語法でいうならば、英語圏のサービス・マ

⁸ 潜在要素 (Potentialfaktoren) とは、生産プロセスにおいてそのキャパシティ (生産能力) が利用される労働力や設備といった生産要素のことをいう。一方で、生産プロセスにおいて加工対象となり消費される原材料のような生産要素は反復要素 (Repetierfaktoren) と呼ばれる。生産要素をその分割投入可能性の観点から分類する考え方は、生産・原価理論において一般的なものとなっている。この考え方は、Gutenberg 教授の生産要素体系論を拡張した Heinen 教授が提案したもので、サービス生産・原価理論には Maleri 教授が取り入れた (Maleri[1970,S.109-112.])。

⁹ この記述は、Maleri[1970,S.83-126.]を要約したものである。

¹⁰ 顧客や顧客の所有物を生産要素として認識するという考え方は早くから存在し、顧客が積極的に関与するケースと消極的に関与するケースも指摘されていた (Fuchs[1968]など)。そういった意味で、Maleri 教授の貢献はドイツ経営経済学における生産要素体系論を外部生産要素の観点から拡張したことにあるといえる。

ネジメント論では、結合そのものを最終生産物として認識する。一方で Maleri 教授は、結合から何かが生み出されているのであるが、それが何なのかについては具体的に明言せず「サービス (Dienstleistungen)」という言葉でごまかしている¹¹。

Maleri[1970]が抱えていたこの矛盾は、生産論派のサービス研究が取り組むべき課題となり、生産論派のサービス研究が抱える矛盾となっていく。

2-3 1970 年代の生産論派のサービス研究

Maleri[1970]によってはじまった生産論派のサービス研究は、尾畑教授が論じているように「あくまでも特殊領域」であり、生産論の中で枝葉的な存在であった。そのため、サービス生産・原価理論を体系化しようと試みた Altenburger[1980]が中心的に取り上げているこの分野の研究は、Maleri[1973]、Carp[1974]、Berekoven[1974]しかない。また、現在の生産論派のサービス研究の第一人者である Corsten 教授が中心的に引用しているこの分野の文献も Maleri[1973]、Carp[1974]、Altenburger[1980]である。

Maleri[1973]は、Maleri[1970]を専門書として出版するためにタイトルを『サービス生産の特徴』と改め、加筆・修正を加えたものである。そのため、Maleri[1970]と比較してわかりやすい記述になっており、細部の構成もわずかながら変更されている。しかし残念ながら、Maleri[1970]で議論された、サービス生産の工場的な分析、サービス生産の機能別分析、という 2 点以上のことは取り扱われていない。また、この 2 点の内容も Maleri[1970]での主張となんら変わりはない。

Carp[1974]¹²は、Maleri[1970,1973]とは異なり、外部要素をサービス提供対象 (Leistungsobjekte) として認識するべきであるとする。そしてサービス提供システムをサービス提供対象の状態を変換するプロセス (Transformationsprozess) として観察する (S.37-40.)¹³。彼は、この観点からサービス組織を類型化し (図表 3-3)、それぞれ適切な経営管理方法があるとし、輸送業を例に自説を展開する。しかしながら、彼のこうした主張には相違があるものの、無形の経済財を生産するという点では Maleri[1970,1973]の主張となんら変わらない。つまり、結合という言葉の代わりに変換という言葉を使い、外部要素を生産要素ではなく活動対象として認識してはいるが、IPO 関係の呪縛からは抜け出せていないのである。

Berekoven[1974]は、サービス組織の市場戦略や経営管理を論じている。彼は、Gutenberg の基本的生産要素、経営管理的生産要素という体系に従い外部要素を生産要素として認識しない。そして、外部要素はあくまでも外部要素 (Fremdfaktor) として取り扱い、生産要

¹¹ ここであえて批判的に「ごまかしている」という表現を使うのは、彼がその無形性からアウトプットを認識することが困難である旨を記述しながら (S.30-32.) IPO 関係でサービス生産を観察しようとしているためである。

¹² Carp[1974]は、Berlin 自由大学へ 1973 年に提出された彼の博士号請求論文を出版したものである。

¹³ 尾畑[1993]で議論されているのは、まさに Carp 的発想のサービス生産理論である。

素の統合 (Integration) の触媒 (Katalysator) となるものとする (S.58-59.)。これは用語法は異なるものの、サービス提供者のみをサービス生産者とする Carp[1974]の発想と類似のものである。そして彼も、Maleri[1973]や Carp[1974]と同様に、無形の経済財を生産するという IPO 関係の呪縛から抜け出すことができなかった。

図表 3-3 Carp[1974]のサービス類型化

提供対象	配列パラメータ	変化させる主要属性		
		それ自体 (Stoff)	空間属性	時間属性
	1. 人	1.1. ヘルスケア 専門教育	1.2. 旅客輸送	1.3. 宿泊 観光 娯楽
	2. 財貨	2.1. 工業 商業	2.2. 貨物輸送	2.3. 倉庫
	3. 情報	3.1. 情報処理 コンサルティング	3.2. 情報通信	3.3. 図書館 データバンク
	4. 名目財	4.1. 金融機関 保険	4.2. 支払流通 (振替為替)	4.3. 投機取引

出所：Carp[1974,S.81.]

1970 年代における生産論派のサービス研究の主要学説は以上のとおりである。この時期の生産論派のサービス研究の論点は、外部要素をどのように認識するかであった。生産要素として認識すべきであるとする見解や活動対象もしくは触媒として認識すべきであるとする見解があったが、それらはみなサービス提供システムが測定困難な目に見えない何かを生み出していることを前提としていた。つまり、工場のアナロジーとしての IPO 関係の延長線上で議論を展開していたのである。

2-4 Corsten[1990]までの生産論派のサービス研究

ドイツ経営経済学において近年ますます注目を集めている企業文化論について論じている Krause[1998]によると、1980 年代のドイツ経営経済学の主要な関心はサービス・マネジ

メントにあったという (S.3.)。これは Meyer 教授、Meffert 教授、Scheuch 教授といったマーケティング論派のサービス研究者¹⁴が導き (例えば Meyer[1983]、Scheuch[1982])、これらの研究に第 2 章でも取り上げたコンサルタントや実務家の著作である Norman[1984]や Carlzon[1987]、および北欧の研究者たちの関心 (特にフィンランドの Grönroos 教授) がさらに火をつけたトレンドであった。

しかしその一方で、1980 年代に入っても、生産論派のサービス研究の枝葉的な状況は変わらなかった。1980 年に Altenburger 教授がサービス生産・原価理論の専門書を出版するもののその反響はほとんどなく、彼と入れ替わる形で登場する Corsten 教授のサービス生産論もその他の研究者の関心を惹くものではなかった。そしてこの時期に、Maleri 教授も目立ったサービス研究を残すことはなかった。

Altenburger[1980]は、Altenberger[1979]で取り上げたサービス組織の自製生産要素 (derivative Produktionsfaktoren、製造業でいう自製部品のことで通常は派生的生産要素と邦訳されている) の議論をもとにユニークな生産・原価理論を展開している。彼はサービス組織の生産理論は製造業の関数的アプローチでは構築し得ないとする (S.72.)。そして、サービス生産理論の使命を自製生産要素の生成および利用プロセスを明らかにすることとし (S.108-109.)、サービス生産の 7 段階モデル (siebenstufiges Modell) をもとにその分析を行おうとする (図表 3-4¹⁵)。そして、この 7 段階モデルを基礎に、生産関数を構築せず、原価作用因の分析 (S.178-184.)、適応方法の検討 (S.182.)、サービス原価計算のあり方に対する提言 (S.184-189.) を行っている (図表 3-5)。

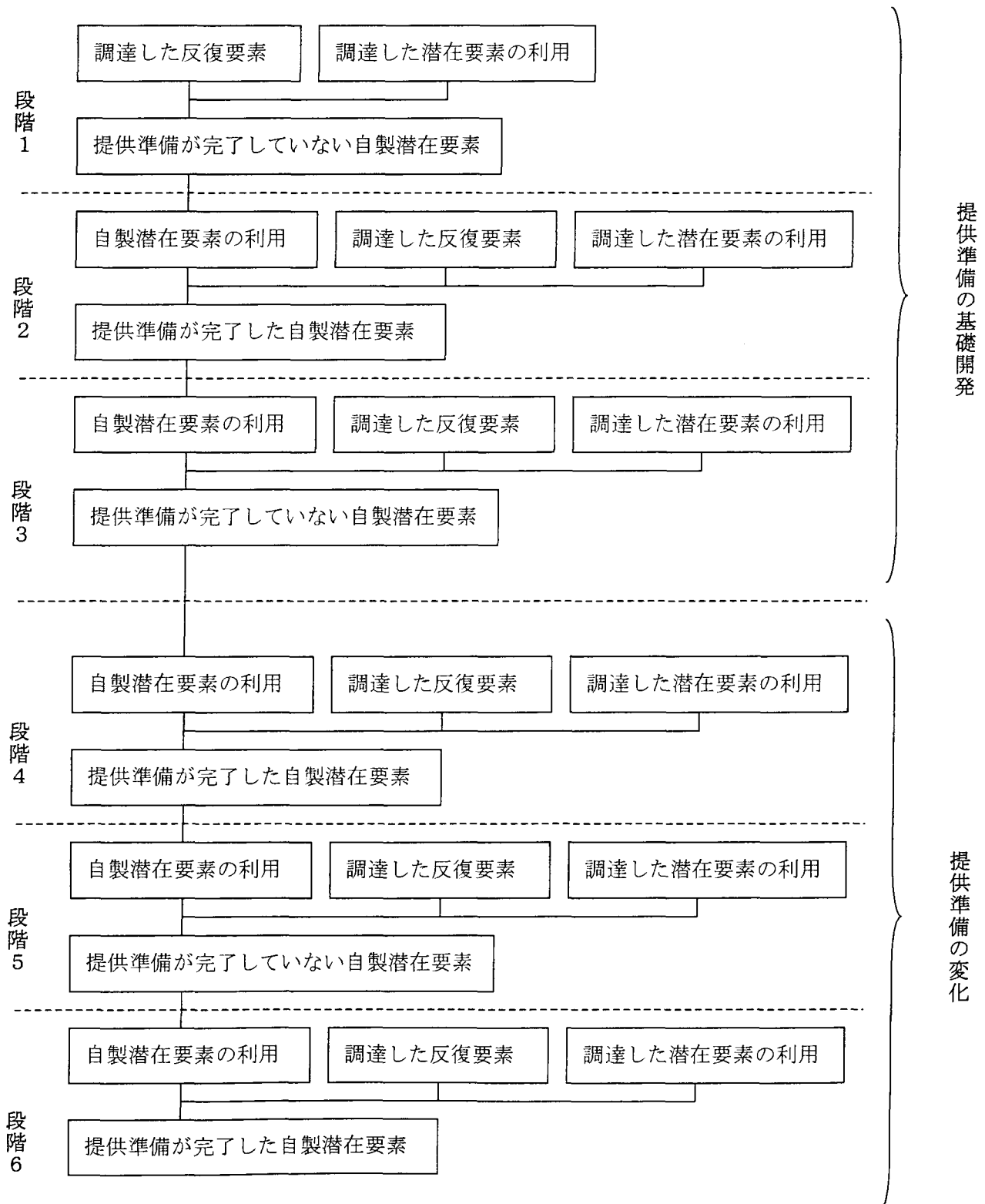
図表 3-4 に示されている Altenburger[1980]の 7 段階モデルは、事前準備段階とオペレーション段階の議論である。段階 1 から段階 3 までの「提供準備の基礎開発」によって、いつでもオペレーション段階へ移行できる準備が整う。そして、段階 4 から段階 7 まではオペレーション段階を示している。ここでオペレーション段階の結合は、外部要素が関与するか否かによって「提供準備の変化」と「最終結合」へと区分される。「提供準備の変化」

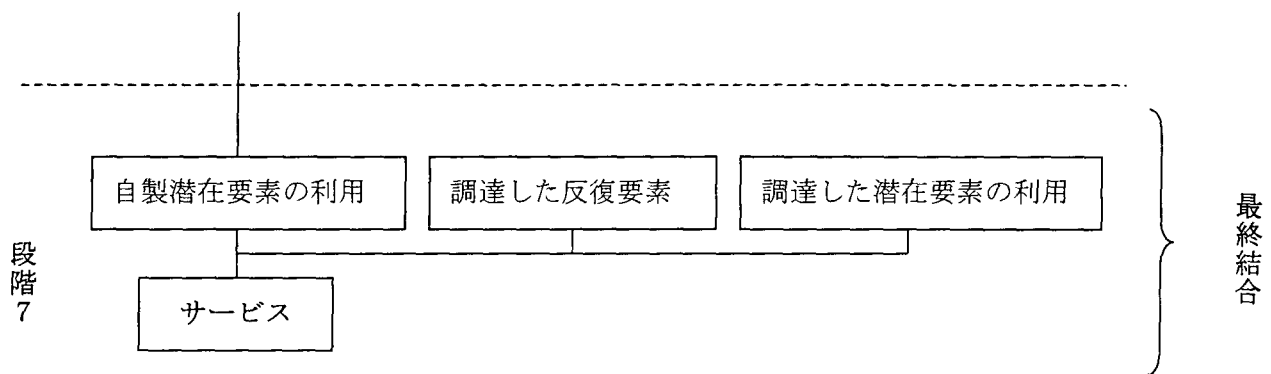
¹⁴ Meffert 教授は、もともと生産・原価理論の研究者であり、博士号請求論文も『経営経済学的原価情報：原価計算理論への貢献』というタイトルで提出している (Meffert [1968])。しかし彼はその後マーケティング論へと関心を移し、1980 年代初頭からドイツ語圏におけるサービス・マーケティング研究の第一人者として今日に至っている。彼の代表的な著書である Meffert und Bruhn[2003]を見ても、サービス生産に関する議論は Maleri 教授や Corsten 教授からの引用に終始し、サービスのマーケティング戦略について重点的に議論しており、彼のサービス研究はマーケティング論派に位置づけるべきであると筆者は考えている。

¹⁵ Altenburger[1980]は、7 段階モデルについて言語的にしか説明していない。この図表 3-4 は、Corsten が Altenburger の 7 段階モデルをわかりやすく図示したものであり、7 段階モデルの全体像を理解する上で有用であろうと思われたためここで取り上げた。図の中で「調達した生産要素」と訳しているのは、原文では *originale Produktionsfaktor* と記述されている。これを小田切[2002]は、本源的生産要素と訳しているが、わかりづらいため「調達した」と意識した。なお、小田切[2002]は 7 段階モデルの言語的な説明を丁寧に取り上げ、説明している優れた文献である。

とは、最終結合を行える状態へ提供準備を変化させることを言う。以上を要するに、Altenburger[1980]の7段階モデルは、「最終結合」によってサービスが生産されるまでのIPO関係を分析的に示しているのである。

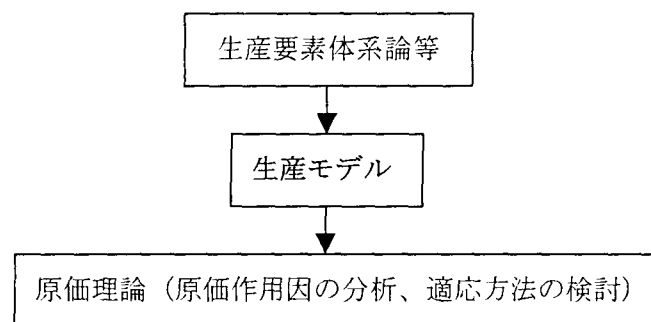
図表 3・4 Altenburger[1980]の7段階モデル





出所：Corsten[2001,S.140.]

図表 3-5 Altenburger サービス生産・原価理論の理論体系



Corsten 教授は Altenburger[1980]の7段階モデルを参考に多段階サービス生産モデルについて議論する (Corsten[1984])。そして、生産論の膨大な先行研究をもとにサービス提供という経営現象を財の生産という視点から観察し、類型論的に整理した Corsten[1985]を執筆する。彼はさらにサービス研究をすすめ、サービス生産論に加え、サービス組織における調達職能、販売職能を整理し、サービス組織の一般経営経済学の専門書として Corsten[1988,1990]を出版する。1990 年までの Corsten 教授のサービス研究は、ドイツ語圏の先行研究、特にサービス生産論で示された概念や思想にもとづくものであった。具体的には、Maleri 教授や Altenburger 教授のサービス研究にもとづいた生産要素体系論や生産理論を大いに参考としていた。

以上のように、この時期の生産論派のサービス研究も IPO 関係の呪縛から抜け出すことはできず、説明理論としての決定的な問題を抱えたままであった¹⁶。そして、それが理由で

¹⁶ その他にも、サービス提供システムを生産理論的に分析したものとして Gerhardt [1987]があるが、彼も Corsten 教授と同様に IPO 関係を重視した Maleri 教授や Altenburger 教授の議論を大いに参考としていた。ちなみに彼は、IPO 関係が一義的に決まるプロセスと

あるのか、ドイツ語圏においてサービス研究に対する大きなニーズがあったにもかかわらず生産論派のサービス研究は枝葉的な存在であった。

2-5 生産論派のサービス研究の視点の整理

これまで取り上げてきたように、1990年代までの生産論派のサービス研究は Gutenberg 生産論をサービス組織一般にあてはまるものへと拡張しようと試みていたが、Gutenberg 生産論の範疇から脱することはできなかった。彼らは、工場のアナロジーで、IPO 関係の延長線上でサービス提供システムの議論をすることに固執してしまっていた。そのため、生産論派のサービス研究は生産関数を構築しえず、また生産関数を基礎とした原価理論も展開できず、Gutenberg 生産論と比較して非常に不十分な生産論であった。

また、生産論派のサービス研究は、Gutenberg 教授の生産論を継承しているため、サービス組織の経営プロセスを機能別（調達、生産、販売など）に認識していた。これは、第2章で取り上げたように、英語圏のサービス・マネジメント論が、「個別機能領域を超えて（cross-functional）（Fisk et al[1995,p.12.]）」特定の経営問題ごとに研究を集中してきたことと大きく異なる。

機能別説明理論としての色合いが強い生産論派のサービス研究は、事前準備段階（提供準備の議論）とオペレーション段階（最終結合の議論）に焦点をあてていた。そして、アウトプット測定の困難性という矛盾を抱えながら止揚の瞬間を待っている状態であった。

第3節 生産論派のサービス研究の新展開—Corsten[2001]を中心として

3-1 Corsten 教授のサービス研究の変容

Corsten[1984,1985,1988,1990]の著者である Kaiserslautern 工科大学の Hans Corsten 教授は、生産管理論（Produktionswirtschaft）の研究者である。彼は、ドイツ語圏の生産論研究において設備等のキャパシティ利用問題に関して多くの研究業績を残した Werner Kern 教授（Köln 大学）のもとで学んだ。博士号は 1981 年に Braunschweig 工科大学で取得し、博士号請求論文は *Der nationale Technologietransfer* というタイトルで 1982 年に出版されている。そのタイトルからもわかるように、当初の彼の焦点は製造技術の移転やプロセス・イノベーションの問題にあった。

前述した 1984 年の論文から、彼は研究の焦点を工場からサービス提供システムへと移すようになる。そして 1990 年の著作を転機に、Corsten 教授は自身のサービス研究のゴール

そうでないものを区分し、類型論的にサービス提供システムを説明している。

を、ドイツ経営経済学の伝統に習った生産論や一般経営経済学の範疇から、サービス・マネジメント論へと方向転換する。つまり、サービス組織の経営活動について職能別に整理し体系化するそれまでの職能別説明理論から、サービス組織の各種経営管理のあり方を議論することを志向するようになるのである¹⁷。

Corsten 学説の現時点における集大成である Corsten[2001]¹⁸は、サービス・マネジメント論の専門書である。全体の構成は管理目的別に整理されており、調達管理、生産管理、原価管理、品質管理、マーケティング管理が章別に議論されている。だがその一方で、目次や構成からは一瞥できないが、彼のサービス・マネジメント論には生産論的思考が内在している。その中心となる鍵概念が「活動の外部化 (Externalisierung der Aktivitäten)」¹⁹であり、「活動の外部化」概念の基礎にある生産モデルが多段階サービス生産モデルである。両者は生産論派のサービス研究が蓄積してきた研究成果であり、生産要素体系論を起源とするもので、1991 年以降の Corsten 教授のサービス研究の核となっている。

3-2 「活動の外部化」という概念

「活動の外部化」概念は、サービス生産論のパイオニアである Maleri 教授の生産要素体系論を発展させたものである。Maleri[1970,S.83-84.]は、サービス生産特有の現象として顧客や顧客の所有物のような、サービス組織に所有権がない外部要素が生産に直接的に関与する事実に注目し、それらを外部生産要素として位置付けるべきであるという結論に至った。そこで彼は、(1) サービス企業の生産プロセスへ外部から投入される有形・無形の財、(2) サービス生産に消極的に関与する顧客、(3) サービス生産に積極的に関与する顧客、という 3 つの外部生産要素を識別した (Maleri[1973,S.78-81.])。

これに対し Altenburger[1980,S.80-83.]は、Maleri 教授が識別した顧客の積極的・消極的関与は分類基準があいまいであり、顧客が行う活動それ自体はサービス提供者でも行うことができることを指摘する。つまり、顧客のサービスへの関与の度合いは、サービス提

¹⁷ 1984 年以降彼は精力的にサービス研究を積み重ね、現在では生産論派のサービス研究を率いる存在となっている。例えば、彼は 1997 年 11 月に Ilmenau 工科大学において「サービスとしての生産」というテーマのフォーラムを開催し、その研究成果を 1999 年に *Wettbewerbsfaktor Dienstleistung* というタイトルで出版している。なお、Corsten 教授の研究業績は、<http://www.uni-kl.de/FB-SoWi/LS-Corsten> に詳しく記載されているのでそちらを参照されたい。

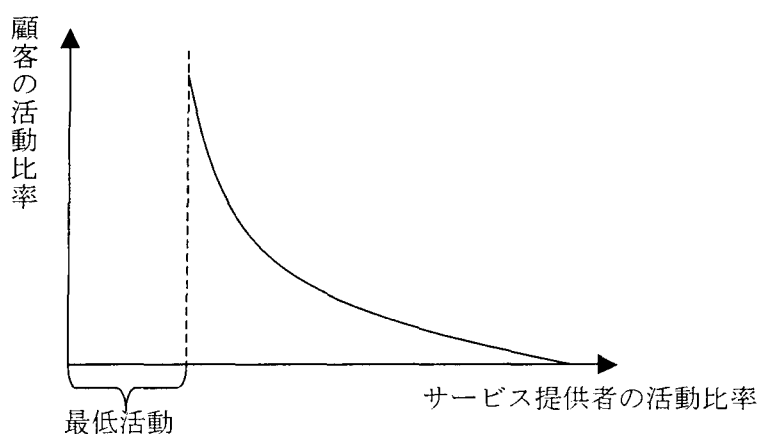
¹⁸ この文献は、前述した Corsten[1988,1990]の改訂版であるが、その内容は大きく様変わりしている。彼は、自身のサービス研究の成果と英語圏のサービス・マネジメント論の蓄積を融合するかたちで、『サービス・マネジメント (Dienstleistungsmanagement)』と書名を改め大幅に改訂しれた第 3 版を出版する (Corsten[1997])。Corsten[2001]はその最新の第 4 版である。

¹⁹ 厳密に言うと、顧客に活動を任せることを外部化、その反対にサービス提供者自身が活動を行うことを内部化 (Internalisierung) という。これら 2 つの概念はいわゆるコインの裏表の関係にあるため、基本的に本稿では一括して「活動の外部化」と表現する。

供者の活動との兼ね合いで決まるものなのである。

Corsten[1985]は、これらの議論を踏まえ、サービス提供システムに対する顧客の関与について独特の見解を示す。彼は、サービスの成果を一定と仮定した場合、顧客の活動とサービス提供者の活動の和がサービス生産の総活動量になり、サービス生産の総活動量を両者の間で分担しうるものとみなした (S.129-130.)。つまり、サービスを活動の視点から観察し、顧客とサービス提供者をサービス提供システムにおける代替的な生産要素として認識したのである。

図表 3-6 「活動の外部化」の等量曲線



出所：Corsten[2001,S.128.]

Corsten 教授はさらにこの議論を発展させ、従来の説明理論的な生産要素体系論を経営管理の議論へと応用する。彼はサービス提供者には最低活動量があることを指摘し、これを考慮した等量曲線を図示する (S.130-131.)²⁰。そして、等量曲線が示す範囲内でサービス提供活動を顧客に分担することが、サービス組織特有の戦略的オプション (strategische Optionen) であることを指摘するに至る (Corsten [1991,S.180.])。この戦略的オプションが「活動の外部化」である²¹。

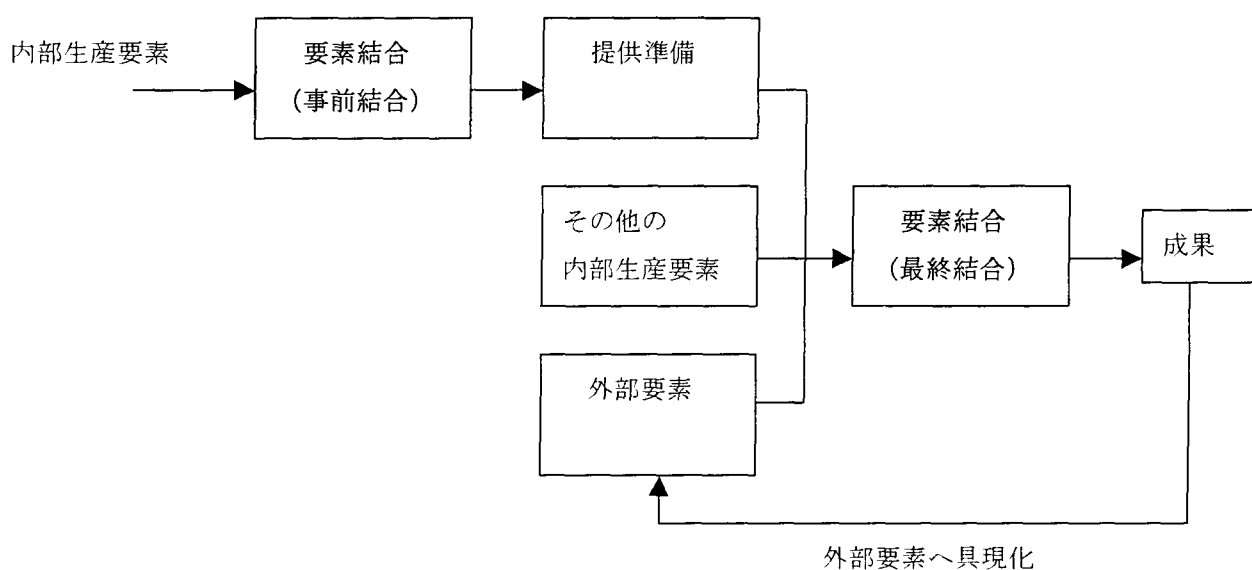
²⁰ このことに関して Corsten[2001]では「表 37 (筆者注：等量曲線のこと) は、サービス提供者が、いわゆる「最低活動」を行うことを示している。これは、潜在的な顧客に活動の全てを移転してしまうと、サービスを顧客自身が生み出すことになってしまうからである。(S.128.)」と説明されている。このことから、Corsten 教授は「活動の外部化」の対象としてコア・サービスを想定しており、プレ・サービスとポスト・サービスは考慮していないものと考えられる。このサービスの3分類については、第2章で取り上げた。

²¹ 「活動の外部化」概念は非常に抽象的な概念である。そして、Corsten 教授ほど明確にはないにせよ、同様の考え方はすでに英語圏のサービス・マネジメント論にも存在していた (例えば Levitt[1972]、Chase[1978]、Lovelock and Young[1979]など)。むしろ第2

3-3 多段階サービス生産モデル

サービス業独自の生産理論を議論するためには、サービス提供システムを工場のアナロジーで生産プロセスとして分析的に観察する必要がある (Maleri[1970,S.70-76.])²²。用語は異なるものの、サービス提供システムを外部生産要素が関与するか否かによって区別する見解は歴史的に一致してきた (Maleri[1970,S.115-120.], Berekoven[1974,S.55-61.], Altenburger[1979,S.863-866.]など)。Corsten 教授は前者を最終結合 (Endkombination)、後者を事前結合 (Vorkombination) と呼んでいるので、本論文もそれに従うこととする。

図表 3-7 Corsten の多段階サービス生産モデル



出所：Corsten[2001,S.139.]

このことに加えて、事前結合におけるアウトプットを提供準備 (Leistungsbereitschaft) と呼び、生産要素の 1 つとして扱い、管理すべきであることが主張されてきた

版である Corsten[1990]の時点までは、英語圏のサービス・マネジメント論における取り上げ方と同様に、マーケティング戦略の側面から「活動の外部化」概念を扱っていた。Corsten 教授は「活動の外部化」に関する記述の部分においては、上述のような英語圏の文献を引用していない。そのため、彼が「活動の外部化」概念に関して英語圏の研究の影響をどの程度受けていたのかは定かではない。

²² 前述のとおり、Carp[1974,S.37-40.]は、サービス提供システムをサービス提供対象の状態を変換するプロセスとして捉えるべきであると主張している。しかしこれは表現上の問題で、サービス提供システムを経済財の生産という視点から観察するという点で Maleri 教授の主張と本質的には変わらない。

(Oettle[1970,S.20-22.])。

Altenburger[1980]は、これらの議論をふまえ多段階サービス生産モデルを提案し、それをサービス生産・原価理論の中核に位置付ける。彼は、提供準備が完了しているか否か、事前結合か最終結合か、といった観点からサービス生産の7段階モデルを提唱する(図表3-4)。そしてCorsten教授は、Altenburger教授の議論を参考に多段階サービス生産モデルの問題を扱う(Corsten[1984])。彼の多段階サービス生産モデルは、Altenburger教授の7段階モデルを抽象度を高めて整理したもので、事前結合と最終結合の違いに焦点を当てたものとなっている(図表3-7)。

3-4 Corsten 学説の理論体系

Corsten[1990]の時点まで、「活動の外部化」概念は、Corsten教授の理論体系を支える幹としてではなく、枝葉的な存在として扱われていた²³。実際彼は、アウトソーシングと「活動の外部化」との明確な区別さえしていない²⁴。「活動の外部化」概念がCorstenの学説の前面に押し出されてくるのは、1991年以降である。そしてこの概念は、生産論派のサービス研究のもう1つの大きな研究成果である多段階サービス生産モデルの議論と密接に結びつきながら、英語圏のサービス・マネジメント論との連結環としての役割を果たす。

Corsten教授の学説はサービス組織の経営管理の側面を強調している。そこでは、英語圏のサービス・マネジメント論の研究ドメインを構築した、Berry、Bitner、Chase、Grönroos、Heskett、Lovell、Shostack、Zeithaml 達のサービス研究が広く引用されている。その中で、部分的・限定的にはあるが、多段階サービス生産モデルおよび「活動の外部化」概念を中心とした理論体系が構築される。

Corsten[1991,1994]は、その基礎となる研究である。Corsten[1991]において、図表3-7という最終結合の部分を中心としたサービス組織の戦略的オプションとして「活動の外部化」概念が確立する(S.169-170.)。そこではまた、価格差別化戦略との関連で「活動の外部化」の原価関数を取り上げられている(S.177-178.)。一方、Corsten[1994]では、サービ

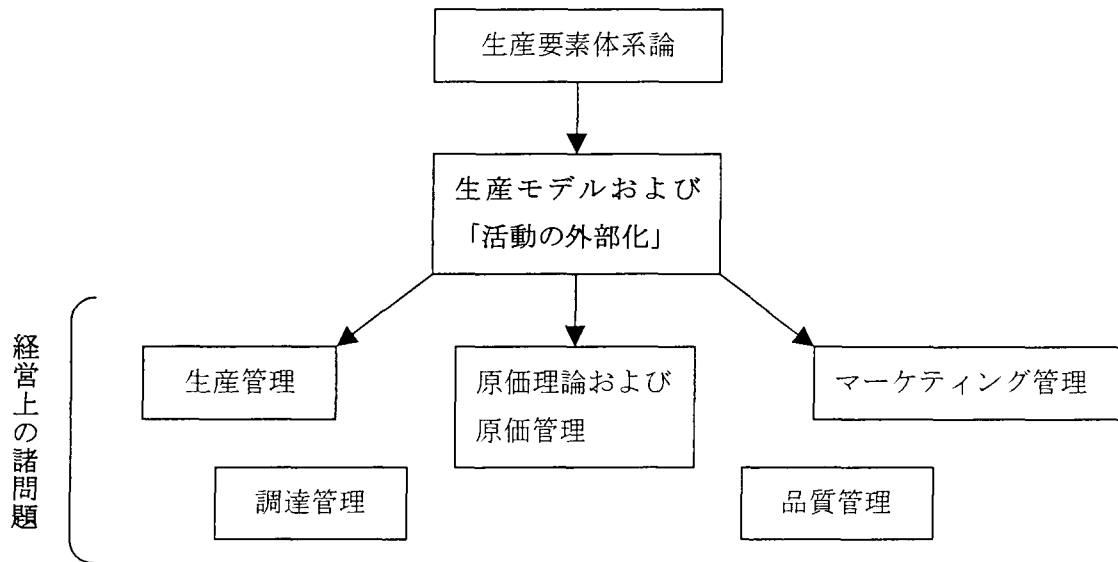
²³ Corsten[1990]ではまず、「活動の外部化」の度合いによって価格差別化戦略が取れる可能性が示唆される(S.93-94)。そして、自身のサービスをポジショニングする方法として活動ポートフォリオという図を取り上げ、サービス差別化戦略のために「活動の外部化」が有用であることを指摘している(S.177-179.)。

一方で、ごくわずかではあるが、Gutenberg教授の提案した適応(Anpassung)の概念と関連させた議論も行っている。彼はサービス提供システムに顧客が直接的に関与することに注目し、質的適応の1形態として「活動の外部化」を位置づける(S.109.)。具体的には、サービス生産活動に資格が必要とならないサービスに適切な適応形態であるとしている。

²⁴ Corsten[1990]では、外部化とアウトソーシングの両方に「Externalisierung」の語をあてていた。一方、Corsten[2001]では、アウトソーシングを「Outsourcing」と記述し、明確な区別を図っている。

ス提供システムにおける生産性概念が確立される。具体的には、図表 3-7 の観点から、提供準備生産性（Produktivität der Leistungsbereitschaft）と最終結合生産性（Produktivität der Endkombination）という 2 つの生産性概念を定義している（S.60-62.）。

図表 3-8 「活動の外部化」概念を中心とした Corsten サービス・マネジメント論の構造



これらの議論をもとに、Corsten[1997,2001]では図表 3-8 のような理論体系が構築されるに至る。なお、先に「部分的・限定的」と述べたように、Corsten 教授は、サービス組織の経営管理の全てをこの方法論によって説明しようとはしていない。例えば調達管理や品質管理の議論に関しては、前者がドイツ語圏の調達論、後者が英語圏のサービス・マネジメント論を中心的に引用し、整理している。また、マーケティング管理に関しては、マーケティング論やサービス・マネジメント論をもとに、伝統的なマーケティング・ミックス（4P）のフレームワークに従って議論を進めている。

3-5 生産論的思考とその成果

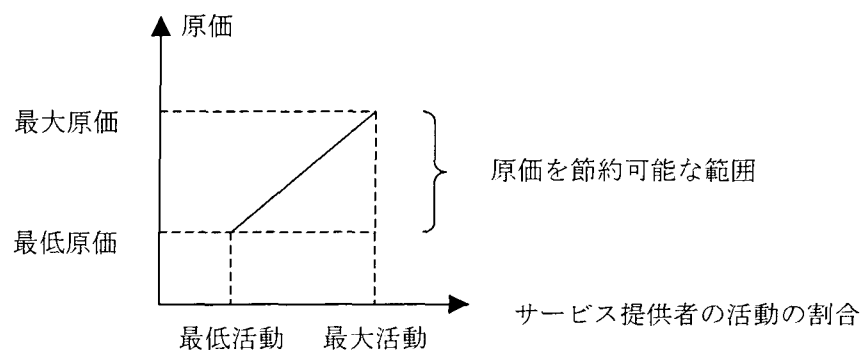
これまで見てきたように、Corsten 教授は英語圏の研究を大きく取り入れながらも、一方で生産論の蓄積を可能な限り継承し、独自のサービス・マネジメント論を構築しようと試みている。特に、従来のサービス・マネジメント論では議論が不十分であった原価管理の議論を生産論の立場から補完している点が注目に値する。そのため、ここでは「生産モデルおよび活動の外部化」から「原価理論および原価管理」へのつながりを中心的に取り上

げ、彼の学説に内在する生産論的思考を明らかにする²⁵。

「生産モデルおよび活動の外部化」と「原価理論および原価管理」の間の接点は、Corsten[1991]で取り上げられた「活動の外部化」に関する原価関数にある（図表 3-9）。この原価関数は、自身が提案した活動の代替曲線を基礎とした概念的な関数である。

Corsten[2001]では、図表 3-9 の会計単位に関する記述はない。おそらく「顧客あたり原価」を想定しているのだと思われる。またこの原価関数では、その他の全ての要因（「活動の外部化」による作業能率の変化やサービス品質の変化など）が全く考慮されていない。実際には、作業能率の変化や残業のようなその他の様々な原価作用因が働くため、「活動の外部化」の原価関数は必ずしも線形の経過をたどるわけではない²⁶。

図表 3-9 「活動の外部化」の原価関数



出所：Corsten[2001,S.256.]

²⁵ 生産管理では生産性の管理についての議論で「活動の外部化」概念が登場する。そこでは、事前結合生産性（Produktivität der Vorkombination）に関しては提供準備の適切な利用、最終結合生産性に関しては「活動の外部化」によって短期的に生産性を高めることが可能であることが指摘されている（S.154-158.）。事前結合生産性とは、Corsten[1994]でいう提供準備生産性のことである。また、生産性の基本水準を変えるための手段として、「活動の外部化」、サービス・プロセスの変更、機械化が議論されている（S.159-165.）。ここで、「活動の外部化」とプロセスの変更が独立して議論され、まず最初に「活動の外部化」を説明しているのは、Corsten 教授が「活動の外部化」概念を強調したためであると考えられる。

一方マーケティング管理では、Corsten[1990]と同様に、顧客とサービス提供者の結び付きの度合いによってサービスを差別化できることが指摘されている（S.340-343,366.）。加えて、「活動の外部化」の決定要因について、顧客の能力とモチベーションの 2 次元から整理している（S.343-344.）。

²⁶ このことに関して、彼は「この状況（筆者注：その他の要因を考えないこと）でなければ、残業や作業の重複（Doppelarbeiten）による増分原価が現れる可能性がある。これは、サービス提供者の活動の割合が最大に近づくにつれ原価水準がより高くなってしまいう状況である。また、内部化による原価低減と、サービス提供者の残業や作業の重複による原価上昇が相殺される場合などでは、原価は変化しない。（S.256-257.）」と述べ、「活動の外部化」に関する線形の原価関数と関連して様々な原価作用因があることを示唆している。

この「活動の外部化」の原価関数は、さらに原価管理へと応用される。Corsten[2001]では、サービス組織の原価管理技法として、予算管理、共通費の管理（共通費の付加価値分析、ゼロベース予算）、原価企画、価値分析、ベンチマーキングがあげられ、それぞれ節を設けて説明がなされているが、その中で原価企画の部分に「活動の外部化」概念が大きく反映されている。

彼ははじめに、Seidenschwartz 教授達の原価企画研究に従って一般論として製造業の原価企画を概説する。まず「市場受容価格 (am Markt erzielbarer Preis)」から「計画利益 (geplanter Gewinn)」を差し引くことによって「目標原価 (Zielkosten)」を算定するという流れが説明される (S.277-278.)。そして、目標原価を実際の原価低減活動へと結びつけるために、機能別、部品別、工程別に目標割付 (Zielkostenspaltung) を行うことが説明される (S.278.)。

ここで Corsten 教授は、「ここでサービス企業では、可能な原価低減方法のための独特のやり方が考えられる。すでに触れた外部要素の統合（の観点）から、原価低減の出発点として人的な対象関連労働を外部化するというサービス提供者の可能性が明らかとなる。(S.278-279.,括弧内は筆者が加筆)」と述べている。つまり彼は、サービス組織の原価企画では、サービスの工程設計において原価を作り込むために「活動の外部化」概念を応用することが可能であることを主張しているのである。その背景にあるのは、「活動の外部化」の原価関数の考え方であることはいうまでもない。

そしてその実行を支援する技法として、価値分析、サービス・ブループリンティング、プロセス原価計算を取り上げる。彼はサービス原価企画にこれらの技法をどのように使うのかについて以下のような説明をしている。

「原価企画の実行 (Umsetzung) —つまり非常に包括的な原価低減によって設定された目標原価へ到達すること—のためには、プロダクトのコンセプト段階でより適当なツールの適用が必要となる。価値分析はコンセプト段階において価値を構築する価値分析固有のやり方で、プロダクトと具体的に関連するツールとして使用される。価値分析は一方で、企業全体のプロセスを構築する準備のためにも使用できる。この際、サービス・ブループリンティングが補足的に利用可能である。

プロセス原価計算は、コストの透明性を改善することにより、間接的な給付領域においても共通費の構造を詳細化し、コストを発生させているプロセスを識別する。これによりプロセス原価計算は、プロセス指向でコストを計算し、設定された目標原価に注意を払いながら厳密なコスト指向でプロセスを構築することを可能にする。(S.279-280.)」

以上の記述から、Corsten 教授は、価値分析をサービス開発段階の初期（サービス・コンセプト創出や機能設計）を中心に、プロセス原価計算をサービス詳細設計段階を中心に、

原価を作り込むための手段として利用することを考えていることがわかる²⁷。一方で、サービス・ブループリンティングの具体的な利用法に関しては、その記述の不十分さから、ある程度の推測をはさざるをえない。著者の解釈によると、サービス・ブループリンティングは、「活動の外部化」を考慮しながら工程設計を行うための分析ツールとして位置付けられていると思われる。つまり、サービス・ブループリンティングによって活動志向でサービス提供システムを記述し、価値（つまり、機能とコスト）との兼ね合いでその内容を修正・洗練していくのである。

Corsten 教授は最後に、(1) サービスをプロセスとして観察すること、(2) 外部生産要素の統合を考慮すること、の 2 点がサービス原価企画を行う際の出発点となることを主張し、その記述を締めくくっている (S.280.)。

第 4 節 生産論派のサービス研究の評価

4-1 史的展開の総括

生産論派のサービス研究は、Gutenberg 教授の理論を歴史的に受け継いできた。それらの研究は、サービス提供システムを工場のアナロジーで IPO 関係で捉え、生産要素体系論を基礎にサービス提供システムを観察している。この Gutenberg 的な研究アプローチは、英語圏のサービス・マネジメント論にはあまり見られない独特のものである。

しかしながら生産論派のサービス研究は、Gutenberg 生産論を継承しているがために、IPO 関係でサービス提供システムを認識することに固執してしまっていた。一方で、サービス生産のアウトプットを特定することはしばしば困難である。そのため、生産論派のサービス研究は、サービス生産という経営現象を説明するための理論として大きな矛盾を抱えていた。Maleri、Carp、Berekoven、Altenburger、Corsten 達は、この矛盾を解決すべくアウトプット測定の高難性を叫んだり、生産関数を構築する必要があることを正当化しようとしたりしたが、生産論派のサービス研究のドイツ経営経済学における地位は向上することはなかった。

こうした状況の中、Corsten 教授は生産論派のサービス研究の方向性を変更する決断を下す。彼は 1991 年以降、英語圏のサービス・マネジメント論を大きく受容し、また、マーケ

²⁷ ドイツ語圏のコントローリング研究では、原価企画とプロセス原価計算は密接に結びついていたものとなっている。わが国や英語圏の原価企画研究においては、原価企画の対象は直接費領域を主な対象として理論化されている。一方ドイツ語圏の原価企画研究では、間接費領域についても原価企画の対象とし、プロセス原価計算によってその実施を支援するフレームワークが一般的なものとなっている。ドイツ語圏における原価企画の受容と展開については、尾畑[2000]が詳しい。

ティング論派のサービス研究ともさらなる歩み寄りを図る²⁸。そしてその結果、彼は英語圏のサービス・マネジメント論を受け入れながら、その一方で生産論派のサービス研究の蓄積を可能な限り継承し、ユニークな理論体系を構築するに至る。そして現在では、彼のサービス・マネジメント論に内在する生産論的思考は、生産論派のサービス研究（例えば Maleri[1997]）だけでなく、マーケティング論派のサービス研究者も一般的に参照するほどの共有知識となっている²⁹。

ここで注意すべきことは、Corsten 教授がサービス生産・原価理論自体には否定的な見解を持っていることである³⁰。彼は、少なからず恣意的にならざるをえないサービス提供システム全体の関数表現には全く固執していない。Corsten[2001]は周辺知識として過去の生産・原価理論研究について大いに取り上げる一方で（S.119-146,188-248.）、自身の理論体系においてはサービス組織の経営管理を考えるうえで有用となり、かつ関数表現に妥当性がある部分でのみしか関数的な観察方法を採用していないのである³¹。

²⁸ Corsten 教授は、マーケティング論派のサービス研究との歩み寄りも積極的に行っている。例えば本稿で取り上げた Corsten[1991,1994]が掲載されている *Dienstleistungsqualität* と *Dienstleistungsproduktion* は、Bruhn、Hilke、Stauss のようなマーケティング論派のサービス研究者と彼との協働の成果である。

²⁹ 例えば、本章で焦点をあてた Corsten 教授の「活動の外部化」概念は、Bieberstein[2001, S.158-161.], Scheuch[2002,S.70,183-185.], Meffert und Bruhn[2003,S.50-55,375-376] で取り上げられている。

³⁰ Corsten[2001]は、生産理論と生産関数をほぼ同じものとして扱い、自身の理論体系の中で生産・原価理論という表現を全く使っていない。また彼は、1990 年の時点ではサービス生産・原価理論の構築に対してわずかながら興味を示していたが、その困難さからか、現在ではあきらめてしまったようである。

彼は過去のサービス業の生産・原価理論を振り返った結果、「(サービス生産関数の) 発展レベルは、(一般化した) サービス生産理論とはいえないものである。(S.247.,括弧内は筆者が加筆。)」と述べている。加えて、Corsten[1990]では存在した「先行研究で明らかになったのは、今後、サービス企業のための全く新しい生産理論を開発する必要はないことである。むしろ、利用可能なアプローチのギャップを取り除き、適切な補完や修正を施すべきであるように思われる。(S.168.)」や「(サービス生産モデルは状況によって異なるため) 生産関数はモジュラー構造を持つべきである。(S.170.,括弧内は筆者が加筆。)」といったサービス生産・原価理論の未来を期待する記述が Corsten[2001]では完全に削除されている。

³¹ これに対して、Bode[1993]は情報の生産という観点からサービス組織一般にあてはまる生産理論を構築しようと試みている。また、Steven[1998]は、サービス組織にもあてはまる分析的な生産関数を構築しようと試みている。こうした試みは、ドイツ語圏における代表的な生産・原価理論の専門書である Steffen und Schimmelpfeng[2002]ではわずかながら紹介されているものの、Corsten 教授の一連の研究と比べると現時点ではその影響力は小さい。だが、今後これらの研究がどのように展開していくかを注意深く見守っていく必要がある。

4-2 Corsten サービス・マネジメント論の評価

Corsten 教授の学説は、Gutenberg 教授の生産論およびそこから派生したサービス生産・原価理論の蓄積を大きく継承している。図表 3-8 に示される Corsten 教授の理論体系には、生産要素体系論からの一連のつながりという Gutenberg 的思考と、多段階生産モデルを基礎に各論を議論するという生産論派のサービス研究の思考が生きているのである。

Corsten 教授のサービス・マネジメント論は、説明が不十分な箇所があり、また重複した記述もあるなど、今後さらに洗練されるべき余地が残っている。しかしながら、生産論的思考を可能な限り継承した彼の学説は、少なくとも以下の点で意義あるものと考えられる。

(1) 生産論とサービス・マネジメント論の融合

生産論派のサービス研究は、英語圏のサービス・マネジメント論にはあまり見られない研究アプローチをとっている。生産論派のサービス研究は、サービス提供システムを工場のアナロジーで生産プロセスとして観察することを重視する。具体的には、生産要素体系論を基礎に、サービス提供システムにおける諸生産要素の消費・利用の側面を強調して議論するのである³²。

一方、英語圏のサービス・マネジメント論は、高品質のサービスを安定的に提供することが出発点となる傾向にある。つまり、「高品質のサービスとは何か？⇒高品質のサービスを安定して提供する方法は？」という論理で議論が展開されるのである。こうした成果重視の傾向は、サービス・ブループリンティング研究からサービス品質研究やサービス・プロフィット・チェーン研究まで、英語圏のサービス・マネジメント論の主要テーマに広く見られるものである。

1990 年代はじめまで、サービス研究に関するこれら 2 つの流れは、ほとんど完全に独立した領域として研究されてきた。Corsten 教授は 1991 年以降、それまでの状況を大きく転換させる³³。彼はサービス組織の経営管理の側面を強調するために³⁴、生産論派のサービス研究を英語圏のサービス・マネジメント論と関連付けようと歩み寄った。従来の生産論派

³² 例外として Carp[1974]があげられる。彼は、サービス活動の対象（ヒト、モノ、情報、名目財）と活動対象にもたらす成果属性（対象自体の属性、空間的属性、時間的属性）という 2 次元から業種・業態を類型化し、その類型化を基礎に適切な経営のあり方を考察しようとしている。そのため、彼の生産要素体系論はサービス提供を実施する手段として補足的に議論されているにすぎない。

³³ 一方、ドイツ語圏におけるマーケティング論派のサービス研究も、このころから英語圏のサービス・マネジメント論との融合の動きが特に顕著となる。その代表的な人物は Bernd Stauss 教授である。彼はドイツ語圏におけるサービス品質研究の第一人者で、ドイツ語圏に英語圏のサービス・マネジメント論の研究成果を取り入れるとともに（例えば Stauss[1991]）、英語圏のサービス・マネジメント論にもその研究成果を報告している（例えば Stauss and Weinlich[1997]）。

³⁴ Corsten[1997]の序文では、サービス企業の経営上の問題（生産性問題、キャパシティ問題、原価管理の問題、品質管理の問題）が実務において非常に重要となっており、これに応じて構成を変更した旨が記されている。

のサービス研究では、サービス組織の経営上の諸問題を包括的に取り扱うことが困難だったからである。

こうして生み出された Corsten 教授の学説は、ドイツにおける生産論研究の蓄積の、特に生産要素体系論と生産理論の部分で成果重視のサービス・マネジメント論と有機的に融合しようとしている点で意義あるものである。生産論派のサービス研究と比較して、英語圏のサービス・マネジメント論はサービスの成果の側面に偏向しており、生産要素の物理的特性および消費・利用の観点が不十分である。そのため、英語圏のサービス・マネジメント論において原価管理の議論は十分になされてこなかった。Corsten 教授の学説は、英語圏のサービス・マネジメント論の「偏り」のバランスをとる試みとして評価できる。

（２）サービス原価企画研究へのインプリケーション

Corsten 教授の革新的な理論体系のもとで生み出されたサービス原価企画の考え方は、今後の原価計算研究にとって意義あるものである。現在のところサービス原価企画は、原価計算研究において理論的に体系化がなされておらず、さらには実務での利用状況さえも明らかになっていない未知の分野である。Corsten 教授はこの未知の分野に対して、自身のサービス研究の成果と製造業において一般化された原価企画研究を結びつけるというアプローチで、コンセプトチュアルにそのあるべき姿を導いている。

これは、本稿で取り上げてきたように、彼が Gutenberg 教授の生産論およびそこから派生した生産論派のサービス研究の思考を受け継いできたからこそたどり着いた研究成果である。そして、今後のサービス原価企画研究の方向性を示す有力なものであると思われる。それは以下の理由による。

現在の経営学におけるサービス研究において、サービスを活動の視点から認識することが主流となっている。この見方からすると、サービス・デザインとはサービス提供システムにおける一連の活動を設計することであるといえる。つまり、サービス・デザインの段階で行われるサービス原価企画は、一連の活動を設計しながらそのコストを作り込むことを意味する。活動を設計しながらコストを作り込むことを考えると、サービス原価企画において「活動の外部化」概念を適切に応用すべきであるとする Corsten 教授の主張は、論理的に正しい見解であると考えられる。

以上の２点は、Corsten 教授の学説の今後のサービス研究および原価計算研究に対する意義であったが、一方で、彼の研究にはいくつかの限界がある。これらは Corsten 教授自身やその他の研究者の今後の課題となろう。

まず、彼の学説がドイツ語圏を中心に展開されている点である。英語圏のサービス・マネジメント論とドイツ語圏の生産論派のサービス研究を融合した研究成果は、英語圏でも紹介され、評価を受けるべきである。英語圏のサービス・マネジメント論の「偏り」のバランスをとる試みとして意義ある Corsten 教授の学説は、英語圏のサービス・マネジメン

ト論に対して少なからず良い影響を与えるものであろう。

また、Corsten 教授の理論から、「活動の外部化」概念はサービス原価企画においてどのくらい意味あるものなのか?、「活動の外部化」概念をもとにしたサービス原価企画は、どういうタイプのサービスで特に有用となるのか?、そもそもサービス原価企画は、実務においてどのように実施されてきたのか?、といった様々な疑問が導かれる。これらの疑問は、原価計算研究者にとって今後の主要な研究課題である。

第5節 本章のまとめ

本章では、サービス提供システムの説明理論として研究されてきた、ドイツ語圏における生産論派のサービス研究を取り上げた。そして、この研究分野が近年見せている新展開に注目し、その詳細を明らかにした。また、これらの議論を行うにあたり、マーケティング論派のサービス研究および英語圏のサービス・マネジメント論との関係を可能な限り取り上げることで、生産論派のサービス研究のオリジナリティを一層明るく映し出そうと試みた。

本章で明らかにしたことは以下のとおりである。

- ・生産論派のサービス研究は、Gutenberg 生産論をサービス組織一般にあてはまるものへと拡張しようとするものであった。
- ・そこでは、外部生産要素、多段階サービス生産モデル、「活動の外部化」概念など、英語圏のサービス・マネジメント論にはあまり見られない議論が主要テーマであった。
- ・生産論派のサービス研究は、事前準備段階とオペレーション段階を中心とした説明理論的な研究であった。
- ・それらの議論には、「IPO 関係という生産プロセス観」と「サービスの無形性」との間の大きな矛盾が存在していた。
- ・Corsten 教授は 1991 年以降、説明理論としての生産論派のサービス研究の方向性を大きく転換する。
- ・英語圏のサービス・マネジメント論を大きく受容した彼の学説は、一方で生産論派のサービス研究の蓄積を可能な限り継承しており、まさに「温故知新」という言葉が相応しいものである。
- ・彼の革新的な理論体系のもとで展開されているサービス原価企画の議論は、今後サービス原価企画研究を理論的に体系化していく際に有力なものとなろう。

原価計算論におけるサービス組織の原価計算研究は、オペレーション段階の原価計算お

よび原価管理に関する議論に集中している。その一方で、英語圏のサービス・マネジメント論では、オペレーション段階をサービス開発段階から管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方が 1980 年代から叫ばれていた。これらの議論と、1990 年ごろから原価計算論において世界的に注目を集めるようになった製造業の原価企画研究とが、近年ドイツ語圏において融合の方向にある。その流れを作っているのが、現在のドイツ語圏における生産論派のサービス研究の第一人者である Corsten 教授である。この新展開は、従来の説明理論的な生産論派のサービス研究と、英語圏のサービス・マネジメント論が融合された結果もたらされたものである。

次章では、本章までの議論をふまえ、サービス組織における原価管理のあるべき姿についていくつかの考察を試みたい。

第4章 サービス組織の原価管理

第1節 はじめに

「生産性とクオリティ 生産性とクオリティとは、しばしば別々に扱われるが、同じコインの裏表両面として捉えねばならない。サービス組織はどちらか一方を単独で追及できる訳ではない。コストをコントロールする上で、生産性の向上は不可欠である。しかし、マネジャーはサービス・レベルを適切でない形でカットすると顧客から（おそらく従業員からも）必ずそれなりの反応があることに注意せねばならない。サービスのクオリティは、顧客の側でこうだと判断されるもので、プロダクトの差別化、顧客ロイヤルティの構築に不可欠である。しかしながら、投入するコストと得られる収入とのトレード・オフを理解しないままにクオリティ向上に投資がなされると、サービス組織の収益性が損なわれる危険性がある。(Lovelock and Wright[1999,邦訳 25 頁])」

前章まで、多分野・多国籍にわたるサービス研究の史的展開を整理してきた。本論文の目的は、サービス組織における原価管理のあるべき姿を理論的に考察することにある。そのための現状分析として原価計算論を出発点とし、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究と、サービス組織の原価管理を論じる上で必要不可欠と思われる3つの研究分野を取り上げてきたのである。

前章までを「歴史の章」と呼ぶならば、本章は「仮説の章」である。第3章で取り上げたように、サービス組織の原価企画活動が議論される時代がきている。そして、原価企画活動はサービス提供システムを対象としても有効に機能するであろうことが指摘されている。それ以外にも、3分野の研究を整理する中で、サービス組織の原価管理論を議論する上で重要となろういくつかの議論を掘り起こすことができた。これらの議論を基礎とし、再び原価計算論の立場から、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考察することが本章の目的である。具体的には、冒頭の Lovelock 氏が提起する「生産性と品質」問題に適切に解答しうる原価管理フレームワークを導き出すことがここでの主眼となる。

この作業に本格的に入る前に、まず2つの作業が必要となろう。1つは、今まで取り上げてきた3分野の研究の相互関係と、全体としての史的展開について整理することである。この作業によって、経営学におけるサービス研究では、どのような観点からサービス組織の経営管理を行うべきとされているのかについて再確認できると考えるためである。もう1つは、原価企画とは何かについて確認しておくことである。サービス組織の原価管理を論じるうえで、製造業を主眼とした原価企画の議論も大いに参考となる。

本章の構成は以下のとおりである。まず、第 2 節においてサービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究の 3 分野の研究の全体的な流れ、および相互関係を整理する。次いで第 3 節において、サービス原価企画について体系化を試みる。はじめに、日本会計研究学会[1996]を中心に、原価企画活動の生成と発展を鳥瞰し、原価企画の領域と内容を整理する。そして、従来の研究成果を基礎に、サービス組織と原価企画活動の関係性およびサービス原価企画の内容について考察する。最後に第 4 節において、サービス原価管理のあるべき姿について体系化を試みる。

なお、第 3 節および第 4 節に関する研究領域はまだ新しく、実務における実施状況を取り上げた先行研究も皆無であるため、試論としての位置づけにならざるをえない。しかし、サービス原価企画およびサービス原価管理のあるべき姿を理論的にイメージするだけの資料は十二分に整っていると筆者は考えている。また、ここで構築したフレームワークは、今後サービス原価管理実務を観察していく際の、基本的なものの見方を示すものとなろう。

第 2 節 3 研究分野の史的展開が示唆すること

経営学におけるサービス研究は、1950 年代に見られるようになった。当初はマーケティング論を中心に研究がなされ、サービスとは何か、サービスを生産・販売するとはどういう現象であるのか、という説明理論的な研究がなされた。その一方で、経済のサービス化、サービスの低生産性が指摘され始めた 1970 年ごろから、原価計算論および原価計算論の基礎理論として位置づけられたドイツ生産・原価理論が、サービス生産という経営現象に興味を示し始めた。

1970 年代の経営学におけるサービス研究は、まだ非常に少数派であった。そして、この時期もマーケティング論を中心として研究がなされた。サービス・マネジメント論の個別研究領域としての確立に大きく寄与した「記念碑的論文」である Shostack[1977]が登場する頃、原価計算論では Dearden 教授がユニークな製品原価計算モデルを提案していたものの、サービス組織の原価計算研究への注目は集まらなかった。生産論派のサービス研究では、IPO 関係の呪縛から抜け出せず、サービス生産の分析的な説明理論としての致命的な欠陥を抱えたままであった。

1980 年代に入ると、サービス・マネジメント論を中心としてサービス研究がさらに蓄積されるようになる。経営学における位置づけはまだ少数派であったが、1980 年代をとおして、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという 5 つの主要研究分野が形成されていく。

サービス・マネジメント論の理論的發展に寄与したのが AMA 主催の 1981 年会議である。

後年のサービス研究に大いに参考とされているいくつかの重要な研究成果が報告された1981年会議では、「サービスはプロセスである」というサービス提供システム観が提唱された。実体空間を活動プロセスとして「見える化」する新しいメガネが登場したのである。そして、サービス・デザイン分野を中心として、このメガネは微調整されていくこととなる。

一方で、1980年代のサービス組織の原価計算研究は、革新的な原価計算実務やサービス・マネジメント論で開発された、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネに気づくことなく、停滞していた。それはまさに、1980年代末のABCの登場を首を長くして待っているといった状態であった。また、生産論派のサービス研究は、いまだにIPO関係の呪縛に苦しんでいた。生産関数をもたない生産・原価理論が構築されたり、類型論を重視したサービス生産論が展開されたりなど、IPO関係の呪縛を逃れるために様々な工夫がなされたが、周囲の注目を集めるものではなかった。

1990年代は、3分野の研究が大きな変容を見せた時期である。サービス・マネジメント論では、従来の原価計算論が扱ってきた様々なトピックスが応用されるようになる。特に、Harvardグループが集中的に研究を蓄積してきたロイヤルティ基準管理やサービス・プロフィット・チェーンにおける、顧客エクイティや顧客ライフサイクル・コストの議論が注目に値する。そして、ABCもサービス・マネジメント論の専門書の中で紹介されるようになってきている。また、「活動としてのサービス」を象徴するサービス・ブループリンティングも、サービス・マネジメント論の中では共有知識となり、さらなる体系化が進んでいる。

原価計算論では、ABCの登場がきっかけとなり、90年代に入って多くのサービス組織の原価計算研究がなされるようになる。当初はサービス組織に対するABCの適用可能性やより正確なサービス原価および顧客原価の集計に焦点があてられていたが、ABC研究がABMへと発展する中で、ABC研究に従う形で、サービス組織の原価計算研究はABMを重視するようになる。そして、90年代後半には「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解の一致に向かう。この時期のほとんどのサービス原価計算研究は、サービス提供システムを活動プロセスとして観察している。原価計算研究者は、ABCをきっかけとして、実体空間を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。

生産論派のサービス研究は、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネに気づくことなく、研究の方向性を変化させる動きが見られるようになる。Corsten教授による、英語圏のサービス・マネジメント論を中心とした他分野の研究を積極的に受容するという決断は、サービス原価企画という新たな研究トピックスを生み出した。「活動の外部化」概念を中心とした彼の理論構成は、部分的に活動プロセスのメガネを用いていると解釈できよう。ここで「部分的」と表現するのは、彼のサービス提供システム観（つまり、多段階サービス生産モデル）は、財の生産活動である「結合」概念を基礎としているが、結合自体がサービスであるという発想は「活動の外部化」概念に関する議論以外にはほとんど

見られないためである。

経営学におけるサービス研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では「活動としてのサービス」というサービス提供システム観を支持する方向へ向かってきたことを示している。そして、「活動」概念を軸として、3分野の研究は融合の方向に向かい始めていることが注目に値する。また、それらの研究領域に関していうと、サービス・マネジメント論は、サービス開発・事前準備・オペレーション段階全体を包括的に取り扱ってきた。サービス組織の原価計算研究は、オペレーション段階に集中してきた。生産論派のサービス研究は、事前準備・オペレーション段階に焦点をあててきたが、近年他分野を吸収することでサービス開発段階の議論がなされるようになってきている。

さて、本論文で取り上げてきた経営学におけるサービス研究の史的展開を総括すると以上のとおりである。サービス組織の原価管理論を議論するうえで、その史的展開が示す重要な点は以下のとおりであろう。

- ・3分野の研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では、サービス提供システムを活動プロセスという観点から観察するべきであることを明確に物語っている。
- ・サービス・マネジメント論と生産論派のサービス研究の史的展開は、サービス組織においてもサービスを開発段階から管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方が有効となろうことを明確に物語っている。
- ・サービス・マネジメント論と生産論派のサービス研究の史的展開は、事前準備段階も重要となろうことを示唆している（提供準備、サービス・スケープ、インターナル・マーケティングの議論がこのことを示している）。
- ・原価計算論の知見によると、オペレーション段階は、ABC および ABM によって適切な原価管理が期待できそうである。
- ・サービス・マネジメント論の知見によると、サービス組織では顧客が支払う総コストや顧客がもたらす生涯価値を考えることも重要となりそうである。

第3節 サービス組織と原価企画活動

3-1 従来の原価企画

原価企画は、製造業スペシフィックな活動として体系化が進んでいる。原価計算論の専門書では、一般的に以下のような説明によって原価企画は定義される。

「原価企画とは、新製品開発にさいし、商品企画から開発終了までの段階において、目標利益を確保するために設定された目標原価を作り込む活動のことである。一般的には原価

企画は新製品原価企画を指しているが、新製品であれ、既存製品であれ、新設備の企画から稼動までに、その製品の目標原価を作り込む活動を、とくに新設備原価企画ということがある。(岡本[2000,856 頁])」

そもそも原価企画活動は、製造業スペシフィックな活動なのであろうか？サービスという無形の経済財に対しても、サービス開発・事前準備・オペレーションというプロセスは存在し、サービス開発段階において原価および利益を作り込むことが、製造業のそれと同様にもしくはそれ以上に有用となるのではなかろうか？

しかしながら、歴史的に原価企画は、日本の主要製造業企業とともに発展を遂げてきた。そして現在、原価計算論において、原価企画は製品を主な対象とした総合的利益管理活動として体系化が進んでいる。ここでは、従来の原価企画研究のレビューを基礎に原価企画のあるべき姿を論じている日本会計研究学会[1996]を中心に、まずこのことを確認しておこう。

3-1-1 原価企画の生成、発展、伝播

原価企画という用語が生み出され、製品開発プロセスで原価・利益を作り込む活動の意として用いられるようになったのは、わが国製造業を代表する自動車産業においてであった。そして、1960 年代を通じて、原価企画は自動車産業の原価管理技法として発展していく。原価企画活動の生成事情について、日本会計研究学会[1996]は以下のように記述している。

「日本での原価企画活動の源流は、バリュー・エンジニアリング (VE) がアメリカより導入された 1960 年代初期に遡ることができるであろう。・・・トヨタ自動車は 1962 年に VE を導入した。そして、1963 年に原価企画を同社における原価管理の 3 本柱 (原価維持、原価改善、原価企画) の 1 つに位置づけたのが原価企画という用語の始まりであるとされている。同社では、1965 年頃新車開発にあたり計画段階でコストを作り込む目的で、当時の車両担当主査を中心に原価検討が行われた。その後、「原価企画実施規則」を制定したり、原価企画の推進手順とその担当部門を規定して組織活動としての定着化が図られ、1969 年頃には自社内だけではなく協力企業と一体となった原価企画活動が展開されるようになった。また、日産自動車においてもほぼ同様な経過をたどってきている。同社では原価企画に相当するものを新車開発原価管理と呼び、これを 1966 年の新車開発設計時点から適用している。(1 頁)」

以上のように、原価企画は 1960 年代にわが国のいくつかの自動車企業において試行錯誤の末に生成・発展してきた経緯を持つ。この時期の原価企画活動は、「開発後期の試作段階以降の目標原価管理 (日本会計研究学会[1996,2 頁])」の色合いが強いものであったが、「目

標販売価格の設定→目標原価の設定→原価低減目標の割付」という原価企画の基本的枠組みは既に取り入れられていたという（田中[1994,12 頁]）。

そして 1970 年代に入って、原価企画活動はさらに洗練されていくとともに、自動車産業だけではなくその他の産業にも展開されていく。原価企画活動のその後の発展および伝播について、日本会計研究学会[1996]は以下のように記述している。

「1970 年代に入って、自動車メーカーでは、車種グループ全体を対象として原価企画活動が展開されるようになったが、その頃になると、電機、機械、精密機器等においても原価企画活動が普及していった。この普及には、自動車メーカーと頻繁な取引を行っていたサプライヤーを通じての伝播、及び自動車メーカーでの先進事例を学んで導入したという 2 つの経路が挙げられる。・・・1970 年代の後半になると原価企画の概念も変化し、たんなる原価低減ではなく、目標利益の確保を目指した活動へと意識が拡大されるようになった。それと同時に、原価企画の対象範囲は、開発・設計の前段階（製品コンセプト設計・売価設定）や後段階（初期流動管理）をも包括するようになった。（2・3 頁）」

いくつかの自動車企業で生成し、製品開発プロセスにおける組織ルーチンとして定着するに到った原価企画活動は、1970 年代に入って自動車産業以外の加工組立型産業に伝播する。そして、1970 年代後半には、原価企画活動は目標利益の確保を目指した利益企画へと発展していく。その一方で、この頃からトヨタ自動車では、原価企画活動はさらにその適用領域を拡張する。従来の原価企画活動は主として設計部門の活動であったが、1980 年代前後から生産技術部門を中心に設備投資企画が行われるようになる。また、「特別プロジェクト方式による原価企画（岡野[2002,113 頁]）」という新たな取り組みも導入されるようになる¹。

1980 年代に入ると、第 2 次石油危機²後の物価安定を志向するトレンドの中で、原価企画が目標利益と目標原価を達成する新しい管理方式であるという考え方が自動車産業以外の製造業でも一般的なものとなっていく（日本会計研究学会[1996,3 頁]）。当時の日本経済を回顧している経済企画庁編[1997,203・206 頁]によると、この時期の日本経済は第 1 次石油危機の教訓をふまえた物価対策が功を奏し、国内卸売物価の上昇率と消費者物価の上昇率が先進主要国の中で最も安定した推移をみせていた。その理由の 1 つとして特に製造活動に関して、「サプライサイドにおいて、コスト上昇を価格に転嫁することを最小限に止めるための相当の努力がなされ、原材料コストの上昇圧力を相当程度吸収した。さらに、賃金上昇率の安定的推移により、物価上昇と賃金上昇の悪循環に陥らずに済んだ。（205 頁）」という。当時の日本経済のこうした状況を鑑みると、「コスト上昇を価格に転嫁することを最

¹トヨタ自動車における原価企画活動の展開については岡野[2002]を参照されたい。

²イラン革命に伴い、1978 年末に同国は石油の輸出を全面的に停止した。これを契機に原油価格は急速に高騰し、世界経済は再び石油危機に見舞われた。

小限に止めるための相当の努力」のために、目標利益と目標原価を達成する新しい管理方式である原価企画活動が自動車以外の製造業でも大いに必要とされ、利用されたことが察せられる。

さらに、プラザ合意後の急速な円高や日米貿易摩擦といった日本経済を取り巻く競争環境の変化と制約の中で、1980年代後半から1990年代初頭にかけて原価企画はさらに多くの企業で採用されるようになる（日本会計研究学会[1996,4頁]）。東証一部上場の全製造業を対象に郵送質問票形式で原価企画の実施状況を調査した神戸大学管理会計研究会[1992]によると、加工組立型産業（機械、電機、輸送用機器、精密機器）では調査回答企業の80%前後の企業が何らかの形で原価企画活動を実施していた。加えて、「これまで原価企画にあまり馴染まないと思われていた装置型産業（日本会計研究学会[1996,4頁]）」においても、少数の企業で原価企画活動が採用されていたことが明らかとなっている。

1980年代後半から1990年代初頭にかけて、アメリカでは製造業のリストラクチャリングが強く要求され、その中でABCが提唱され、実務への導入が進んでいった。同じ頃、安定成長を見せていたわが国では、総合的利益管理活動としての原価企画が広く注目され、製造業全般にわたりその適用が試みられていたのである。

一方でABCは、第1章で取り上げたように、その登場以降非製造業にも適用可能な経営管理用具であるという認識が広く浸透し、実務における導入が進むと共に、サービス組織の原価計算研究という大きな流れを生み出すきっかけとなった。それに対して原価企画は、伝統的な製品原価計算がかつてそうであったように、むしろ製造業スペシフィックな活動として取り扱われてきた。この点をより詳しく明らかにするために、次項では、日本会計研究学会[1996]が整理し、そのあるべき姿として提示している原価企画を取り上げる。

3-1-2 日本会計研究学会[1996]が提示する原価企画の「あるべき姿」

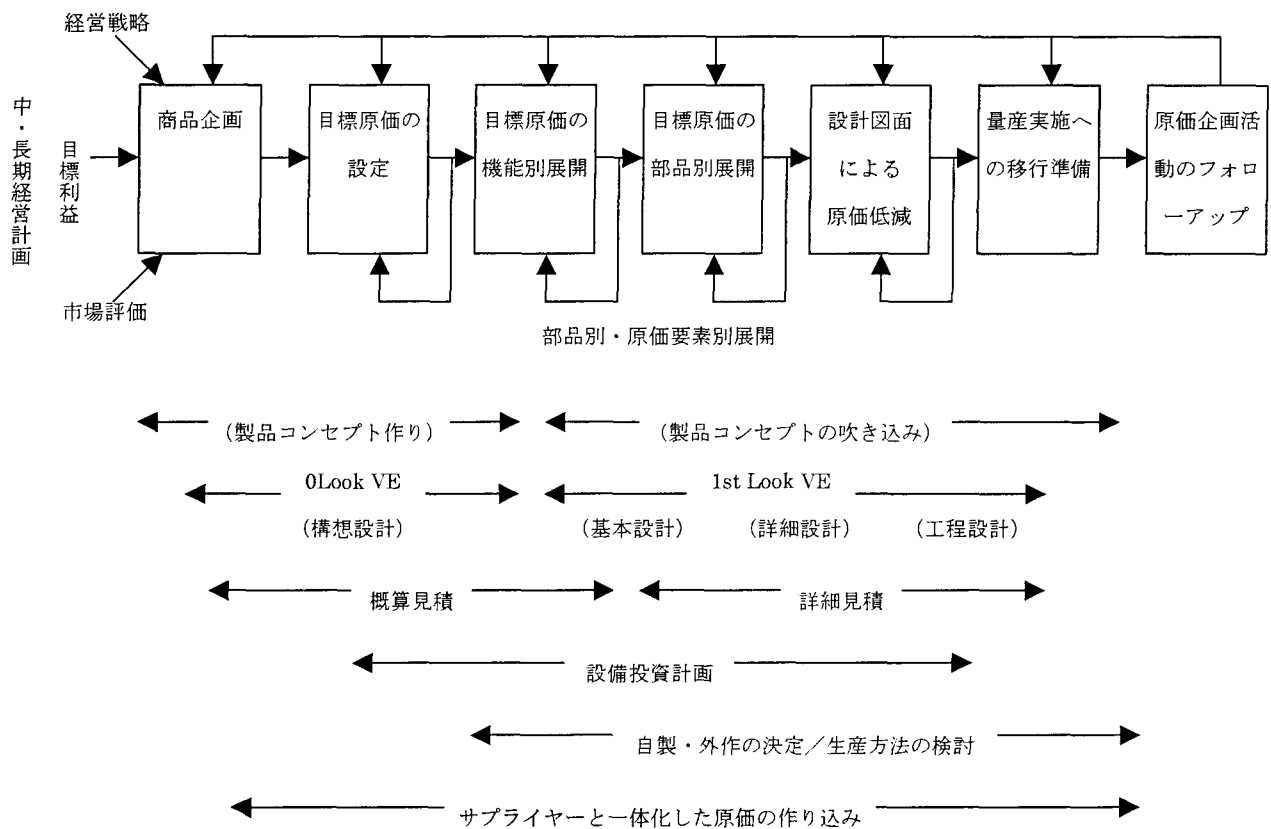
日本会計研究学会[1996]は、「原価企画が、さまざまな発展段階を経ながらも、究極的には、一定の「あるべき姿」に到達するであろうと考えており、その「あるべき姿」のなかに普遍的な原理が見出される（まえがき2頁）」という認識のもと、従来の原価企画研究にもとづいて原価企画の理想像を整理している。

日本会計研究学会[1996]は、まず、原価企画のあるべき姿を「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動（23頁）」と定義する。そして、「もっとも、ここでいう原価企画の「あるべき姿」というのは、本報告書で考える原価企画の本質についての最終的な理解を示すものではない。論理的必然性をもってそこまで進むであろうというのは、あくまで1つの仮説であって、今後の研究の積み重ねや原価企画の今後の展開から、原価企画がそのような発展可能性を有しないことが分かれば、原価企画の本質についてあらためて検討し直す必要がある。（25頁）」としながら、原価企画のメルクマールとして、（1）クロスファンクショナルな製品

開発活動、(2) 開発初期からのサプライヤーとの共同作業（デザイン・イン）、を取り上げる。なお、この2点は、「特に日本企業の原価企画活動を特徴づける（24 頁）」ものであるという。

日本会計研究学会[1996]は、あるべき原価企画のプロセスについて以下のような図表を示している。

図表 4-1 原価企画のあるべきプロセス



出所：日本会計研究学会[1996,46 頁]

はじめの「商品企画」から「目標原価の設定」にかけては、「経営戦略を反映しながら中・長期経営計画で設定された目標利益を実現できるような製品コンセプトを作る段階（46 頁）」である。この製品コンセプトを創出する段階で、開発する新製品の目標原価が概算として設定される。なお、日本会計研究学会[1996]は製品コンセプトを、「それが何をする道具なのか、どのように使うのか、それによって生活や行動がどのように変わるのか（10 頁）」を示す具体的メッセージの意味で用いている。つまり、製品コンセプトとは、新製品の機能や新製品が顧客にもたらす経験や満足を言語的に表したものである。

新製品の目標原価が概算として決まると、目標原価の細分割付が行われる。日本会計研究学会[1996]は、「次に、目標原価の機能別・部品別・担当者別・要素別展開（細分割付とも呼ばれる）の部分は、目標原価を機能別、部品別、担当者別等に分解するプロセスを意味するが、それを通じて製品コンセプトが組織のすみずみにまで吹き込まれる。（46 頁）」という。そして、これらの作業は、構想設計、基本設計、詳細設計、工程設計を順を追って進んでいくと論じている（47 頁）。つまり、このプロセスの概要は以下のとおりである。基本設計において具体的な製品機能が設計され、その過程で機能別に目標原価が割付けられる。具体的な製品機能を製品詳細設計図へと落とし込む過程で、部品別・設計担当者別等の目標原価割付が行われる。そして、部品別・設計担当者別等の目標原価を達成する詳細設計が行われる。さらに、工程設計においても、部品別目標原価を達成可能な製造工程が設計・開発される³。

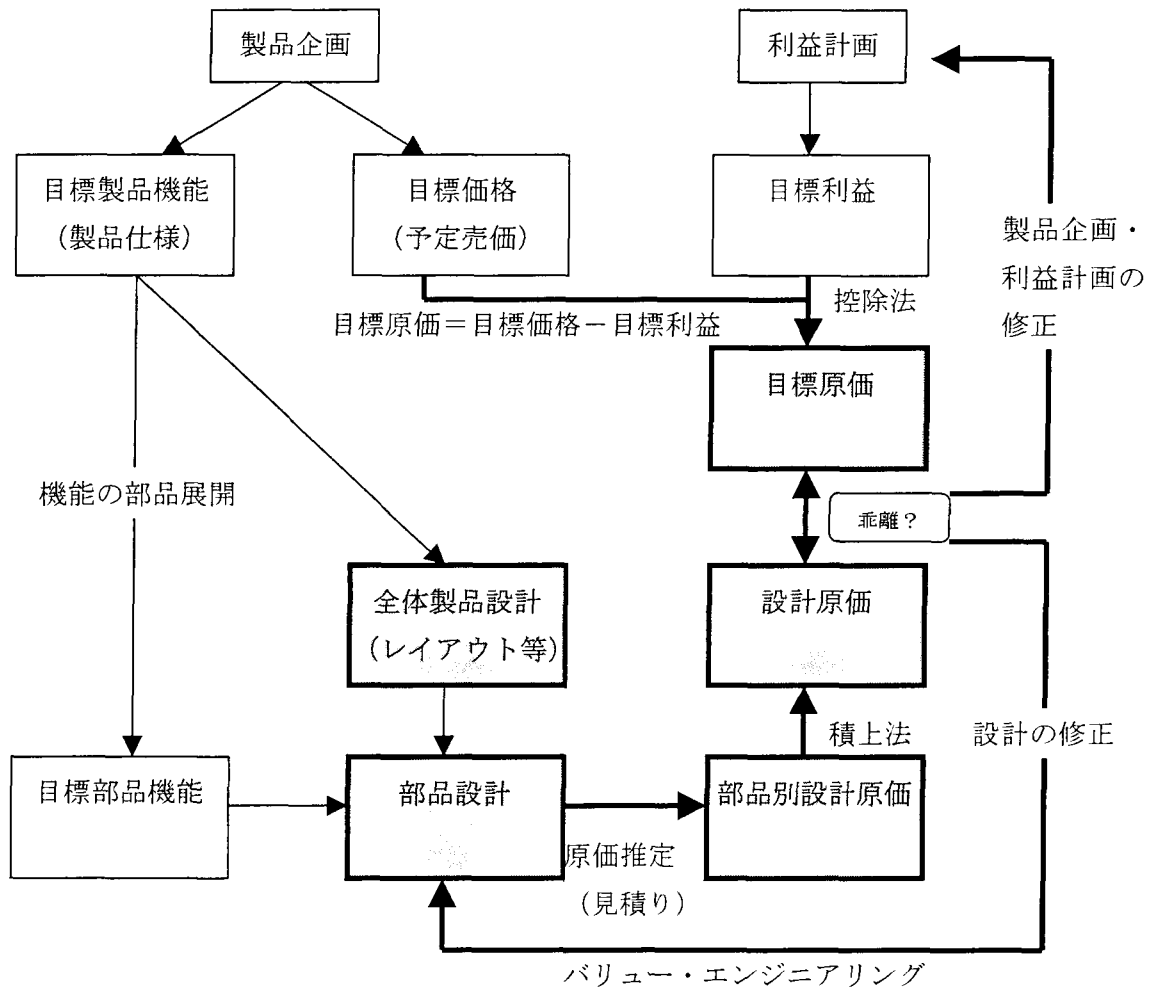
最後に、「原価企画活動のフォローアップ」であるが、これは「量産に入った直後のフォローアップ（初期流動管理）も含めて原価企画活動の評価と検討を行い、未解決な問題があれば、それに取り組む段階（47 頁）」である。なお、量産後に生産プロセスが安定するまでの期間は初期流動段階と呼ばれ（3 頁）、「未解決な問題を処理しながら、さらなるコストダウン活動を行う「原価改善」の活動が行われる。また、目標原価が達成されている場合にも、その厳しいコストレベルを量産段階で維持することは難しいことが多く、「原価維持」活動も引き続き実施されなければならない（47 頁）」という。

さて、こうしたプロセスを経て実施される原価企画活動は、「「クロスファンクショナルな製品開発活動」や「サプライヤーと一体化したコストの作り込み」として展開される（47 頁）」という。さらに、「製品開発が設計作業の繰り返しであるのと同様に、原価企画による目標原価の達成活動は、数多くのコストの推定とコストの計算の反復であり、節目節目でのコストの推定値が目標原価を達成していない場合には、新たなアクションをとる必要がある（47 頁）」とも日本会計研究学会[1996]は論じている。

以上のように、あるべき原価企画活動は製品開発活動と一体となって展開され、「まさに「広義の原価企画は製品企画・開発活動そのものだ」といっても過言ではない（藤本[2001,268 頁]）」ものである。ちなみに藤本教授は、狭義の原価企画について以下のような図を示している。広義の原価企画は、図表全体を示すものと理解してよいであろう。

³ なお、日本会計研究学会[1996]では工程設計に関する説明はほとんどない。原価企画における工程設計の役割は門田[1993]が議論しており（門田教授は、「加工費見積りのための工数見積り」という役割に主眼を置いて議論している）、ここではそちらを参考とした。

図表 4-2 製品開発と原価企画のフロー



注：太線は、狭義の原価企画に直接関わる部分

出所：藤本[2001,267 頁]

3-2 サービス組織スペシフィックな現象

これまでの整理から、原価企画は製造業とともに発展し、製造業を主眼において体系化が進んでいることが確認できた。このことは、原価企画プロセスの遂行と関係する組織能力（プロセス能力）、原価企画活動の実行環境と関係する組織能力（アーキテクチャ能力）、原価企画活動に利用される技術的手段と関係する組織能力（ローカル能力）、という3つの組織能力の観点から原価企画の成功要因を実証的に分析している吉田[2003]における、従来の原価企画研究の綿密なレビュー結果からも明らかである。

従来の原価企画研究において、サービス提供システムと関連した議論はほとんど全く存

在しない。もしあったとしても、ライフサイクル・コストを目標原価とする原価企画活動の文脈で簡単に取り上げられているのみであり（青田[1992]、加登[1993]）、サービス提供システムをどこまで分析的に認識し、利益および原価を作り込んでいるのかについては明らかにされていない。

こうした状況をふまえて、本論文では、従来の原価企画研究の議論を尊重しながらも、経営学におけるサービス研究が明らかにしてきたサービス組織スペシフィックな現象を考慮しながらサービス原価企画のあるべき姿を導き出したいと考えている。この研究アプローチは、第3章で取り上げた Corsten 教授のアプローチに習ったものである。なお、従来の経営学におけるサービス研究が明らかにしてきたサービス組織スペシフィックな現象は非常に多岐に渡る。ここでは、サービス原価企画を考えるうえで特に重要となりそうな 3 つのトピックスに絞って整理を行うこととする。

3-2-1 コンセプト不安定性 (concept vulnerability) ⁴

経営学におけるサービス研究が明らかにしてきたように、サービスの本質は「活動」にある。一方で、製品の本質は活動の結果としての「物質」にある。もちろん両者は、Shostack[1977]における分子モデルの議論に典型的に見られるように、連続体 (Rathmell[1966]) もしくはパッケージ (Albrecht and Zemke[1985]) としてプロダクト全体を構成する。ここで重要なのは、サービスは「活動」であり、サービス組織は「活動」もしくは「活動を行う権利」⁵を販売することをコア・プロダクトとするという点である。

サービスの本質が活動であるということは、サービス組織の経営プロセス（サービス開発・事前準備・オペレーション段階）に重要な特性を与える。オペレーション段階における顧客とサービス提供者の活動の変化が、サービス・コンセプトの変化と密接に関連しているのである。

製造業では、いったん量産段階に入った製品コンセプトは、不安定性が低くなる。自動車産業でいうならば約2年をサイクルとするマイナー・チェンジや約4年をサイクルとするフル・モデル・チェンジのように、目に見える形で製品構造を変えるためには基本的に特定の期間を経ることが必要とされる。それは、特定の製品コンセプトを製品詳細設計図、工程設計、実際の製造工程へと翻訳するためにかなりのコストがかかっているという財務的な理由と、いったん翻訳された製品詳細設計図、工程設計、実際の製造工程は顧客の要求にあわせて柔軟に変更することが難しいという技術的な理由によるものであろう。つまり、製造業では比較的長期間にわたって特定製品の構造は固定的になり、製品コンセプト

⁴ 本項で取り上げているように、ここでいうコンセプト不安定性とは、「サービス生産では、いったん確定したコンセプトが直接攻撃されやすい、より傷つきやすい、より脆弱である」といった意である。英語で表現すると concept vulnerability に相当する。

⁵ これは、顧客の活動のことを意味している。Lovelock 型ブループリントに典型的に見られるように、サービス組織は自身の活動を販売するとともに、顧客が活動する機会も販売しているのである。

も安定的となるのである。

一方、サービス組織ではサービス・コンセプトは常に不安定な状態に置かれている。サービス開発・事前準備段階によって、サービス・コンセプトはある程度は安定的になるものの（例えば施設、設備、マニュアルによって）、そこで実際に行われる活動については変動の余地が大きく存在している。サービス・マネジメント論が明らかにしてきたように、顧客のサービス経験を生み出す中心点はサービス・エンカウンターにあるのであり、そこでの活動は不均一性を伴う場合が多いのである。

サービス・マネジメント論の知見によると、この不均一性に対処するために、サービス・ブループリンティングのような綿密なマニュアル化が重要とされる。この種のマニュアルによって、顧客とサービス提供者、双方の活動を適切に管理しようというのである。なお、サービス提供システムの詳細設計は、図表 4・1 でいう詳細設計と工程設計の両方の属性を持っていると考えられる。

しかし、この種のマニュアルには限界がある。全ての詳細をあらかじめ想定し、マニュアルへと落とし込むことは不可能である。また、マニュアルが詳細になればなるほど、従業員は顧客を見ないでマニュアルのみを重視してしまいそうである。この問題に対処するために、サービス提供者にサービス・コンセプトを伝え、顧客の要求に対して柔軟かつ迅速に対応する能力を育てる仕組み（例えば OJT や従業員教育プログラム）が必要となる。ゆえに、サービス・マネジメント論ではインターナル・マーケティングが重要な研究分野となってきた。

インターナル・マーケティングの文脈で特に強調される顧客第一主義という観点からすると、より高い顧客満足のためのマニュアルの無視もしくはマニュアル自体の改善は望ましい行動とされよう。また、利益至上主義という観点からすると、より高い生産性を追求するためのマニュアルの無視もしくはマニュアル自体の改善は望ましい行動とされよう。しかし、それらは同時にサービス・コンセプトからの逸脱もしくはサービス・コンセプトの変容という可能性を有している。そのため、製造業では一般的に望ましいとされている量産段階における現場主導の継続的改善という現象が、サービス組織ではサービスの不均一性の原因となるだけでなくサービス・コンセプトとの兼ね合いから改悪と判断されてしまう可能性がある。

3-2-2 サービス・スケープの役割

前項で取り上げた、コンセプト不安定性というサービスの典型的な特徴は、物的証拠（physical evidence）を適切に設計することによってある程度の回避が可能となる。物的証拠は、一般的にサービス・スケープとその他の可視的要素に分けられる。サービス・スケープとは、可視的・物理的要素である施設や設備などが作り出すサービス生産の場のこ

とである。その他の可視的要素とは、従業員の服装やロゴ・マークなどである⁶。

顧客はサービス提供者とともにサービス生産活動を行うわけであるが、それがサービス・スケープにおいて行われる必要があるとき、サービス・スケープの適切な設計が重要成功要因となる。顧客はサービス・スケープにおいて、サービス提供者の活動を経験するだけでなく、また自身が活動を行うだけではなく、サービス・スケープがかもしだす雰囲気をも経験する。加えて、サービス・スケープがかもしだす雰囲気を経験することで、顧客と従業員はサービス生産者としての自身の役割を自覚し、適切な振る舞いをするように動機付けられる。

以上のような Bitner[1992]における議論をふまえると、サービス組織はサービス生産のために必要とされる施設や設備を、技術的側面だけでなく観念的側面を考慮した上で設計しなくてはならないことがわかる。自動車で例えると、顧客は運転性能だけでなく、スタイリングとレイアウトも重視するのである。つまり、サービス・スケープは、製造業でいうならば、工場設備ではなく、むしろ製品と類似の属性を持つと考えられる。

この属性とは、藤本教授が製品の統合性 (product integrity) ⁷と呼ぶものである。製品の統合性とは、「製品全体が醸し出す微妙なまとまりの良さといったようなもの (藤本・安本編著[2000,7 頁])」と表現され、言語的に表現することが難しい感覚的な属性のものとされている (例えば、「快適空間」や「コンパクト・カー」のように)。

製造業では、「一般的に言って、何が競争上の焦点となるかは産業によって異なるし、時間の経過とともに変化するもの (Clark and Fujimoto[1991,邦訳 52 頁])」であり、「市場が製品の首尾一貫性を重視する場合、効率的な製品開発を行うためには、製品開発プロセス自体の内的・外的一貫性を重視しなければならない (Clark and Fujimoto[1991,邦訳 53 頁])」と言われている。

サービスは典型的に、顧客が期待する経験と実際の経験とのギャップでその良し悪しが判断され (Parasuraman et al[1985])、顧客がサービスに接する全ての場面がサービス経験を形成するといわれる (Norman[1984])。つまり、ある程度の競争に直面しているサービス組織は、常にサービス統合性 (service integrity) が要求されているといえる⁸。この統合性を物的な形で体現しているのがサービス・スケープである。サービス経験を生み出す重要な要素として、そしてサービス統合性⁹を高める具体的な手段として、サービス・スケ

⁶ その他の可視的要素は、サービス・スケープのレイアウトを構成することが多いため、一括して議論がなされることもある。

⁷ Clark and Fujimoto[1991]の邦訳では、首尾一貫性とも訳されている。

⁸ 競争が存在しない場合には、この仮定はあてはまらないことに注意する必要がある。サービス経験が劣悪のものであったとしても、代替するサービスが存在しなければ顧客は当該サービスを再度経験することになる。さらにこうした状況では、サービス組織が統合性に注意を払うインセンティブが低くなると考えられる。

⁹ サービス統合性も、内的なものと外的なものに区分されると筆者は考えている。そして、コンセプト不安定性は、外部統合や外的首尾一貫性と表現されるものに関する議論である

ープの役割があるのである。

サービス・スケープの製品の属性から、その開発活動は製品開発プロセスと類似のものとなろう。ただし、サービス・スケープ開発プロセスでは、ユーザーが顧客だけでなく従業員も含まれることを考慮しなければならない。従業員のモチベーションや満足度を高める手段¹⁰としても、サービス・スケープは機能するのである。なお、ここでは原価管理対象としての重要性という観点からサービス・スケープに焦点をあててきたが、その他の可視的要素についても基本的にサービス・スケープと同様の属性を持っていると筆者は考えている。

3-2-3 顧客とサービス組織の関係性

製造業とサービス組織の間の根本的な相違は、顧客との関係性にもある。このことは、従来のサービス研究において不可分性や消滅性として議論されてきた内容と関連している。

製造業では、生産者は基本的に製造組織側である。そして一般的に、顧客は製造業が生産した製品をサービス組織から入手する。そのため、製造組織が顧客に対して中心的に考慮するライフサイクル・コストは、製品価格と、製品のランニング・コストや廃棄コストのような製品の消費にともなって発生するコストとなる。

一方でサービス組織では、顧客が生産者として位置づけられる。顧客はサービス提供システムにおいてサービス提供者とともに直接的にサービス生産活動を行う場合もあれば、サービス提供システムにおけるサービス提供者の活動を引き起こすのみの場合もある。また、顧客の活動をほぼ全てサービス組織が代替する場合もある。いずれにせよ、サービス組織はサービス提供システムの設計の際に、顧客の活動をも考慮しなくてはならない¹¹。

サービス・ブループリンティング研究の史的展開が示すように、近年のサービス研究では顧客の活動を設計し、管理することが重要な研究テーマとなっている。そこでは、サービス生産段階だけでなく、プレ・サービス段階とポスト・サービス段階をも管理対象としようとする傾向が見られる¹²。このことを如実に示すのが、第2章で取り上げたサービス価値等式である。

ことに注意されたい。一方で、内部統合や内的首尾一貫性と表現されるものは、サービス提供システムとサービス・スケープの統合性およびサービス・スケープ内の統合性のことである。

¹⁰ これは、製造業で重視される点であろう。

¹¹ 競争に直面しておらず、サービス・コンセプトやターゲット・セグメントが特定されていない場合には、この種の議論は無意味なものとなろう。本論文では、ある程度の競争と直面しているサービス組織を想定していることに注意されたい。

¹² この種の議論は歴史的に、マーケティング論における4つのPの1つ、Placeとの関連で研究されてきた。

$$\text{価値} = \frac{\text{顧客のために生み出された成果} + \text{プロセス品質}}{\text{顧客に提示した価格} + \text{サービス獲得費用}}$$

Harvard グループの研究によると、顧客はサービスの価値をその価格だけでなく入手に要する全てのコストを考慮した結果判断する傾向があるという。つまり、サービス組織は、顧客ライフサイクル・コストの議論において、サービス獲得費用（例えば予約の電話代や交通費など）にウェイトをかけなければならない。

以上を要するに、サービス組織では顧客が生産者となるため、サービス開発活動では顧客の活動を可能な限り広範囲に渡って作り込むことが必要となる。そしてその一環として、顧客が支払うサービス価格以外の費用についても考慮しながらサービス提供システムおよび収益モデル（いつ、どこで、どの財に対して、どうやって顧客に代価を支払わせるか）を設計しなければならない。

3-3 サービス原価企画の3つの柱

コンセプト不安定性、製品的な属性を持つサービス・スケープ、作り込まなければならない顧客の活動、という3点が、従来のサービス研究が明らかにしてきた重要なサービス組織スペシフィックの現象であると筆者は考えている。ここでは、従来の原価企画研究を基礎にこの3つの特性を考慮しながら、サービス原価企画のあるべき姿を導き出したいと思う。

図表4-1に表されているように、従来の原価企画研究では、製品原価を作り込むことが主眼とされている。サービス組織においても同様に、サービス原価を作り込むことがサービス原価企画の中心的な議論となろう。ただし、サービス原価企画を議論する際、こうした製造業的アプローチだけでは適切な体系化を行うことはできないと思われる。その理由は、「まさに「広義の原価企画は製品企画・開発活動そのものだ」といっても過言ではない（藤本[2001,268頁]）」という点にある。

あるべき原価企画活動は効果的な製品開発活動と一体となって展開される。これが筆者の原価企画観である。そして一連の製品開発活動の中で、目標原価計算という市価主導型原価計算（岡本ら[2003]）、コスト・テーブルという「特定目的の原価見積を一定の正確さの下に迅速・簡便に行うために作成された諸々の資料（田中[2002,75頁]）」などの会計的な技法が利用される。

それでは、サービス開発活動ではどうであろうか？そもそも効果的なサービス開発活動自体が体系化されていないというのが現状であるが、図表4-1に経営学におけるサービス研究の知見を反映させることによって、その理想像をある程度は想像できよう。本論文ではこれまで、サービス開発段階で考慮すべきサービス組織スペシフィックな現象をいくつか

明らかにしてきた。サービス開発段階では、サービス組織スペシフィックな現象を考慮しながらコンセプトを順次翻訳していく必要があると考えられる。

以上の仮定にもとづくと、コンセプト不安定性、製品的な属性を持つサービス・スケープ、作り込まなければならない顧客の活動、という3点は、効果的なサービス開発活動のための主要な考慮要因となる。そして、それらはそれぞれサービス原価企画活動の「柱」となるものと考えられる。こうして、サービス提供原価企画、サービス・スケープ投資企画、顧客ライフサイクル・コスト企画、というサービス原価企画の3つの柱を導き出すことができる。なお、この3つの原価企画活動（開発活動とも言い換えることができる）はパラレルに展開され、3活動間の整合性や統合性を高めることによってサービス・コンセプトが効果的に商品化されることを筆者は想定している。

3-3-1 サービス提供原価企画

サービス提供原価企画とは、サービス組織側の論理で原価および利益を作り込む活動であり、特にサービス提供システムにおけるサービス組織側の諸活動と関連したものである。これは、従来の原価企画研究が扱ってきた領域に相当する。そして、第3章で取り上げたCorsten教授のサービス原価企画は、この領域の議論として位置づけることができる。

Corsten教授は、サービス提供原価企画の主要技法として、VE、サービス・ブループリンティング、プロセス原価計算を取り上げた。そして「活動の外部化」を利用しながら原価を作り込むべきであることを主張した。サービス提供原価企画の方向性は、Corsten教授の主張に即したものであろう。それはサービスの本質が活動であるからである。一方で、Corsten教授の主張には多少の修正・拡張が必要となろう。サービスはコンセプト不安定性を伴うものだからである。

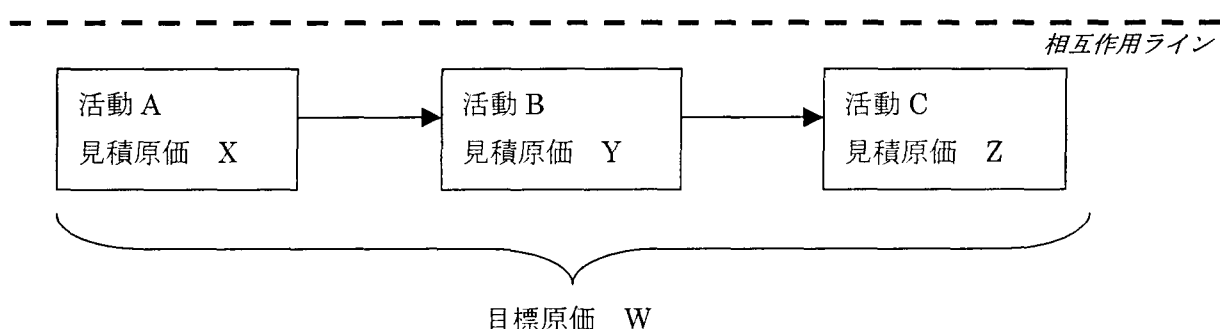
図表4-1の観点でいうと、構想設計で言語的に描写されたサービス・コンセプトは、まず基本設計によってサービス機能へと翻訳され、次いで詳細設計においてサービス提供システムの詳細設計図が記述される。Corsten教授の主張では、目標原価計算の結果算定された目標サービス原価は、機能別そして工程別に細分割付けされる。そして、この目標原価の細分割付けの際に、サービス提供システムの詳細設計技法であるサービス・ブループリンティングが利用できると彼は主張していると筆者は解釈している。

Corsten教授の議論は説明が不十分であるため、ここで筆者が補足を行いたい。サービス提供システムのある一部分（活動A、B、C）を設計する際に、同時に原価を作り込もうとするケースを考えてみよう（図表4-3）。この部分工程に関する目標原価はWと割付けられたが、当該工程の設計原価（ $X+Y+Z$ ）がWを超えていた（代替案1）。この時、考えられる設計変更の1つの選択肢として、当該工程を構成する活動を顧客に任ずことが考えられる。活動Aを外部的にした場合（代替案2）、設計原価（ $Y+Z+\alpha$ ）がWを下回るならば、財務的にはこの設計案が支持されよう。ここでいう α とは、活動の外部化に伴う増分原価である。

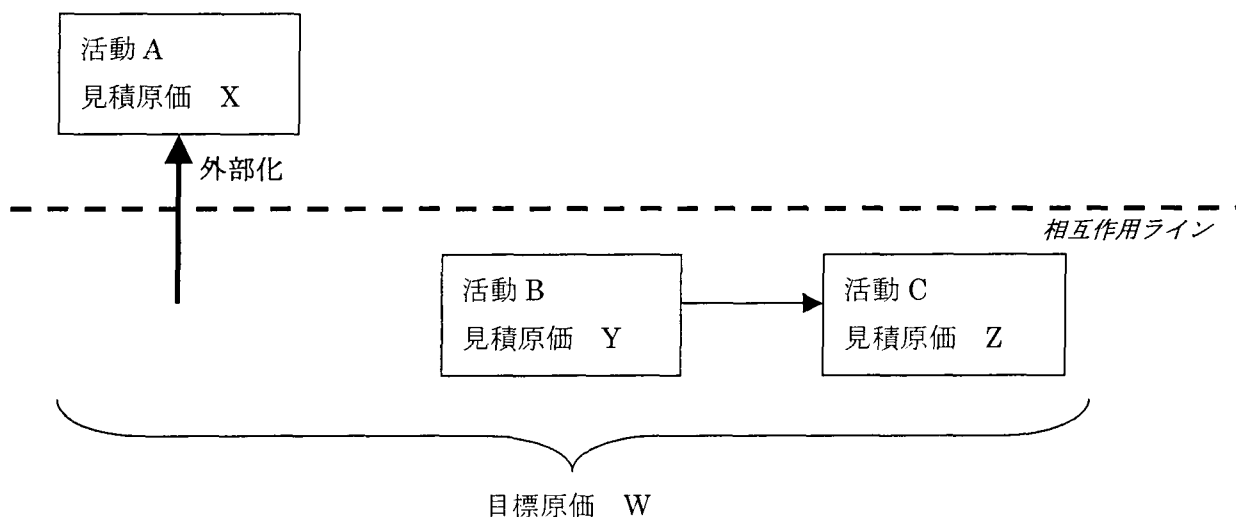
Corsten 教授のサービス提供原価企画のイメージは以上のとおりであると思われる。ここで、Corsten 教授が「活動の外部化」概念の適用対象を接客担当者の活動（つまり、フロント・ステージにおける活動）に限定していないことに注意する必要がある。サービス組織では、バック・ステージの活動も顧客に任ずことができるかもしれないのである。また、図表 4-3 の逆の場合は活動の内部化となることは言うまでもない。さらに、第 3 章で取り上げたように、「活動の外部化」には、特定のサービス生産に関してサービス提供者と顧客が完全に代替関係である、という仮定が設定されていることを忘れてはならない。この点を配慮したのが増分原価 α である。

図表 4-3 Corsten 教授のサービス提供原価企画のイメージ

●代替案 1



●代替案 2



以上のことを参考にすると、「活動の外部化」以外のその他の設計変更について考えられる選択肢は、以下のようなものがある。

- ・部分工程自体もしくは活動自体を削除する：例）活動 A、B、C を全て削除。
- ・活動自体を変更する：例）活動 A、B、C を活動 D、E にする。
- ・部分工程もしくは活動を機械に代替させる：例）活動 A を行う設備を開発する。
- ・活動の見積原価が下がる工夫をする：例）活動における予定資源利用量の削減、予定資源単価の切り下げ。

その他にも、その他の部分工程における目標原価を低くすることで、目標原価 W 自体を増加させ、当該工程の設計自由度を高めることも可能となろう。そして、様々な設計上の工夫およびテストの結果作成された新たな設計案は、コンセプトおよび機能設計との整合性について検証される必要がある。

さて、ここまでは活動プロセスというメガネをかけて議論するという点でサービス組織スペシフィックな原価企画活動であったが、生産段階（サービス組織ではオペレーション段階）における正常活動を想定している点で製造業の原価企画活動と同様の領域であった¹³。ここでサービス提供原価企画では、異常活動に対する適切な対処策とその原価を可能な限り設計しておく必要性が生じる。

経営学におけるサービス研究の知見によると、サービス生産の異常活動には少なくとも 2 つのタイプのものがある。1 つは、正常活動自体に異常が生じた場合に生じる活動である。もう 1 つは、正常活動とは全く異なる論理の活動（この種の活動は、しばしば顧客の要求が引き起こすものであろう）である。そしてこれらの異常活動は、現場で勝手にルーチン化されてしまうと、コンセプトを破壊してしまう可能性があるものである。

1 つめのタイプの異常活動は、サービス・ブループリンティング研究でいう失敗点の議論、サービス品質管理研究でいうサービス保証やサービス・リカバリーの議論に相当するものである。サービス生産は製品生産と比較して、仕損が顧客の不満に直結してしまう場合が多い。サービス生産活動における仕損が特に致命的となるのは、サービス・エンカウンターにおいてである。顧客が引き起こしたものであれ、接客担当者が引き起こしたものであれ、仕損を適切にフォローするための仕組みおよびその原価をサービス開発段階から可能な限り作り込んでおくことがサービス組織にとって重要となろう¹⁴。

2 つめのタイプの異常活動は、吉田[2002]でいうオプション・コストの議論と関連した問題である。サービス組織では、サービス内容に関する顧客との情報の非対称性や顧客ニ

¹³ 吉田[2002]はサービス生産の正常活動にかかる原価に相当するものを「マスターコスト」と呼んでいる。

¹⁴ サービス・リカバリーの適正費用水準についてあらかじめ認識しておくことの重要性は、Sasser et al[1990]で指摘されている。

ーズの突発性などの要因によって、マニュアル等で想定されていない活動¹⁵を要求されることがある。この種の異常活動も、サービス開発段階で可能な限り予想をしておく必要がある。この時注意すべきことは、コンセプトとの整合性であろう。サービス・マネジメント論においてエクセレント・カンパニーとして頻繁に取り上げられる高級百貨店、Nordstromにおいて20年間勤務し、役員も務めたコンサルタントのSanders氏は、以下のように語っている。

「私は何年にもわたって、顧客が求めているものを「ノードストロームらしくない」という理由だけで扱えなかったという従業員の不満を聞いてきました。この一言は、すなわち顧客がどんなに望んでいても、ノードストロームが自分たちの顧客に不相当と考えるものは販売しないということを意味しています。(Sanders[1995,邦訳 83 頁])」

正常活動とは全く異なる論理の活動には、許容可能なものとそうでないものが存在する。サービス組織は、この判定軸や公差、およびそこに費やすべき原価の目安についてもサービス開発段階で可能な限り作り込んでおくことが望ましいと思われる。

さて、ここでは従来の研究からサービス提供原価企画のあるべき姿の概観について考察した。ここでの分析から、製品原価企画とサービス提供原価企画との大きな相違点は、活動プロセスという観点から目標原価の細分割付けを行うこと、異常活動をも考慮する必要があること、の2点にあらうことがわかる。なお、サービス提供システムの詳細設計図は、コンセプト整合性、サービス機能整合性、経済性といった観点から承認意思決定がなされると考えられる。

3-3-2 サービス・スケープ投資企画

前述のように、サービス・スケープは「統合性が求められる製造物」という製品的な属性を持つ。このことは、サービス・スケープで顧客がサービス生産活動を行う場合に特に顕著となると考えられる。ここでは、図表4-1に表されている製造業の原価企画との相違点を強調する意味で、顧客がサービス・スケープに接するサービスを想定して議論を行おう¹⁶。

サービス・スケープは、その外観や内装といった形で、顧客にサービスに対するイメージや雰囲気を経験させるものである。そして顧客は、サービス・スケープにおける感覚的な経験を感じながら、サービス・スケープを利用してサービス生産活動を行う。サービス・スケープはこうした属性を持つため、その開発活動は図表4-1でいう設備投資計画よりも重要な位置付けのものとなる。

¹⁵ 吉田[2002]はこの種の活動を「オプションサービス」と呼んでいる。

¹⁶ 一方で、顧客がサービス・スケープにほとんど全く接することのないサービスも存在しよう（例えば、宅配サービスやコンサルティング・サービス）。この種のサービス開発活動では、図表4-1でいう設備投資計画と基本的に同様の活動が行われると考えられる。

ここで、サービス・スケープ開発プロセスでは、ユーザーとして顧客だけでなく従業員も含まれることを考慮しなければならない。サービス・スケープがかもした雰囲気を経験することで、顧客だけでなく従業員もサービス生産者としての自身の役割を自覚し、適切な振る舞いをするように動機付けられるからである。

さて、こうした特徴を持つサービス・スケープの開発には、それなりの投資が伴うことになる。また、サービス・スケープの建設費は設備投資であるから、一定の期間にわたって減価償却がなされることとなろう。サービス・スケープに関する投資額は、サービス提供原価企画の中で考慮されるべき費目である。また、当該サービス・スケープを利用する間は、サービス生産のキャパシティがある程度限定されてしまう。そのため、サービス提供システムの実現可能性およびその改善可能性、サービス提供システムとの整合性や統合性を考慮した上でサービス・スケープは設計されるべきである。

以上のことを考えると、サービス提供原価企画とサービス・スケープ投資企画は、ある程度同時並行的に、緊密なコミュニケーションを保って展開されることが望ましいであろうと推測される。両者は図表 4-1 でいう商品企画から分化する形でパラレルに展開し、サービス・スケープ開発活動は基本的には製品開発活動と同様のものとなるのではなかろうかと思われる。

3-3-3 顧客ライフサイクル・コスト企画

顧客ライフサイクル・コスト企画とは、顧客側の論理で原価および利益を作り込む活動であり、サービス組織の論理でいう収益モデルの設計も含む。要約すると、顧客の視点から VE を行い、それを基礎に顧客の活動を設計しながら、いつ、どこで、どの財に対して、どうやって顧客に代価を支払わせるかを作り込んでいく活動である。

前述のように、サービス組織は、顧客ライフサイクル・コストの議論において、サービス獲得費用にウェイトをかけなければならない。そして、顧客ライフサイクル・コストとサービス経験との適正水準（つまり、サービスの適正価値）を規定する必要性が生じる。繰り返すが、ここでサービス組織が考慮すべき顧客ライフサイクル・コストは、提示された価格とサービス獲得費用からなる。

サービス組織において、価格設定単位は非常に多様である。フロント・ステージにおけるサービス生産活動全てを包括する単位に価格を設定する場合もあれば、フロント・ステージにおける特定の財に対して価格を設定する場合もあろう。そのため、目標原価計算の初期ステップである目標価格の算定と同時に、もしくはそれ以前から、何に対して価格を設定するかについてイメージを持つておくことが必要となろう。その際、コンセプトとの整合性が重要な考慮要因であることはいうまでもない。

コンセプトがサービス機能へと翻訳される中で、価格設定単位はより具体的なものとなっていくであろう。この時、Fisk 教授や Lovelock 氏などが提案する、顧客の視点からサービス提供システムを記述するスクリプトやフローチャートが利用されよう（Fisk et

al[2004]、Lovelock[1994])。そしてこの段階で、プレ・サービス段階やポスト・サービス段階で発生するサービス獲得費用の作り込みが可能となる。なお、サービス・スケープの設計は、サービス獲得費用の作り込みと密接に関連すると思われる。

サービス獲得費用の見積りがなされた後は、Harvard グループが提案するサービス価値等式にもとづいた VE をより具体的に行うことができよう。そして、そこでの分析結果をもとに承認された顧客の活動を基準として、サービス提供システムの詳細設計が展開されていく。顧客の活動を基準にサービス提供システムを設計するというこの方法論は、Lovelock 氏が Lovelock 型ブループリントの議論において主張するものである¹⁷。

以上の考察から、顧客ライフサイクル・コスト企画は、サービス開発段階のかなり早い時期から行われ、サービス提供原価企画とサービス・スケープ投資企画とある程度同時並行的に、むしろそれらを引っ張っていく形で、緊密なコミュニケーションを保って展開されるであろうことが推測される。

第 4 節 サービス組織における原価管理のあるべき姿

4-1 サービス原価企画とオペレーション段階の原価管理

サービス原価企画は原価計算研究者からまだあまり注目されていないが、今後原価計算研究者が体系化していくべき重要な研究テーマであると筆者は考えている。その理由は、経営学におけるサービス研究の文脈で頻繁に指摘される「生産性と品質」問題は、サービス開発段階で中心的に解決すべき問題であるという点にある。

サービス・ブループリンティング研究の史的展開や第 3 節で見てきたように、オペレーション段階におけるサービス品質の適正水準とサービス生産性の適正水準は、サービス開発段階で大部分が規定される。その根本にあるのがサービス・コンセプトである。従来の「生産性と品質」問題を扱った多くの議論は、こうした源流管理の観点が欠けてしまっているように思われる。繰り返すが、オペレーション段階における「生産性と品質」は、サービス開発段階でサービス・コンセプトを基準として作り込まれるのである¹⁸。この「生産性と品質」を作り込む作業は、サービス原価企画活動をとおしてなされる。生産性は「アウトプット／インプット」であるから、まさにサービス原価企画活動が取り扱う内容そのものである。

¹⁷ Lovelock 氏と同じくサービス・ブループリンティングの体系化を試みている Zeithaml 教授と Bitner 教授も、顧客の活動を基準にブループリントを記述すべき旨を論じている。

¹⁸ 「適正生産性水準はコンセプトに依存する」という筆者のサービス生産観からすると、従来よく聞かれる「第 3 次産業の低生産性は問題だ。生産性向上が望まれる。」という類の発言にはもう少し注意深い分析が必要であるように思われる。

第3節では、従来の研究から、サービス原価企画のあるべき姿の概観について考察を行った。その結果、サービス原価企画は、サービス提供原価企画、サービス・スケープ投資企画、顧客ライフサイクル・コスト企画、という3つの柱から構成され、3つの活動はある程度の同時並行と、相互の緊密なコミュニケーションが必要となろうことが推定された。

サービス原価企画活動を以上のように想定すると、サービス原価企画とオペレーション段階の原価計算および原価管理との接点はサービス BOA 的なものにあると考えられる。この考え方は、第1章で取り上げた Brimson 氏と Antos 氏の研究に基本的に従ったものである。彼らが提案するサービス BOA は図表 4-4 のとおりである。

図表 4-4 銀行ローンのサービス BOA

アクティビティ	アクティビティ量測定 尺度	アクティビティ量	アクティビティ単位原価	ローン 5000 件に 対するライフサイクル・コスト	アクティビティ原価	合計
ライフサイクル・コスト						
ローンのデザイン	デザイン	1	5,000	5,000	1.00 (\$5,000/5,000 件)	
手続きのデザイン	手続き	5	200	1,000	0.20 (\$1,000/5,000 件)	
備品の取得	備品	1	50	50	0.01 (\$50/5,000 件)	
小計						1.21
申し込みの受付	申込書	1	150		150.00	
与信	報告書総数	3	30		90.00	
書類審査	審査	1	70		70.00	
ローン審査委員会 による審査	申請書	1	200		200.00	
ローン資料の作成	ページ	30	5		150.00	
貸付	貸付	1	100		<u>100.00</u>	<u>760.00</u>
総オペレーション原価						\$761.21
総報告書原価						\$150.00
ライフサイクル・オペレーション・原価報告の総原価						\$911.21

訳注：ここでいう「ライフサイクル・コスト」とは、特定会計期間における期間原価のことである。

出所：Brimson and Antos[1994,p.239.]

第 1 章で取り上げたように、彼らは、実績記録や継続的なサービス改善などのためにサービス BOA を利用することを想定している。そして、サービス BOA の内容は、サービス・デザインにおける設計資料を参考とすべきである旨を論じている。この議論を発展させると、サービス原価企画段階でサービス BOA 的な考え方を利用して目標原価明細書を作成し、この目標原価明細書やサービス提供システムの詳細設計図などを基礎に、オペレーション段階において運用される原価計算構造を構築し、目標アクティビティ原価を設定することが望ましいと思われる。

こうしてオペレーション段階へと落とし込まれた目標原価は、サービス・コンセプトが翻訳されたものであるという見方ができよう。つまり、設計情報のメディアとして、オペレーション段階における原価計算および原価管理の役割があるのである。この観点からすると、目標原価と実際原価の差異は（目標アクティビティ原価およびその差異は、例えば図表 4-4 でいう「アクティビティ原価」の欄に併記されることになろう）、「サービスがコンセプトどおりに、もしくは設計どおりに生産されていないかもしれない」といった注意喚起情報となる。そういった意味で、この種の原価計算システムは、標準原価計算的な機能を持つと考えられる。

ここでいう「標準原価計算的」とは、「(1) 製品の製造（または販売）のまえに、あらかじめ原価発生目標を指示し、(2) 製品の実際生産量（または販売量）について、実際に要した原価（実際原価）と、(3) 要すべきであった原価（標準原価）とを計算し、(4) これらの実績と標準とを比較して、両者の差異を計算し、(5) 差異発生原因を分析し、(6) その結果を報告する（岡本[1969,1 頁]）」という意味を示している。サービス組織では標準原価計算が上手く機能しないという指摘がよくなされるが、サービス組織においても標準原価計算的な発想は十二分に応用可能であるのではないかと筆者は考えている。その際、標準原価および公差を決める基準の根本はサービス・コンセプトにあり、コンセプトが順次翻訳されていく過程の延長線上でそれらは決定されることが望ましいと思われる。

4.2 サービス原価管理サイクル

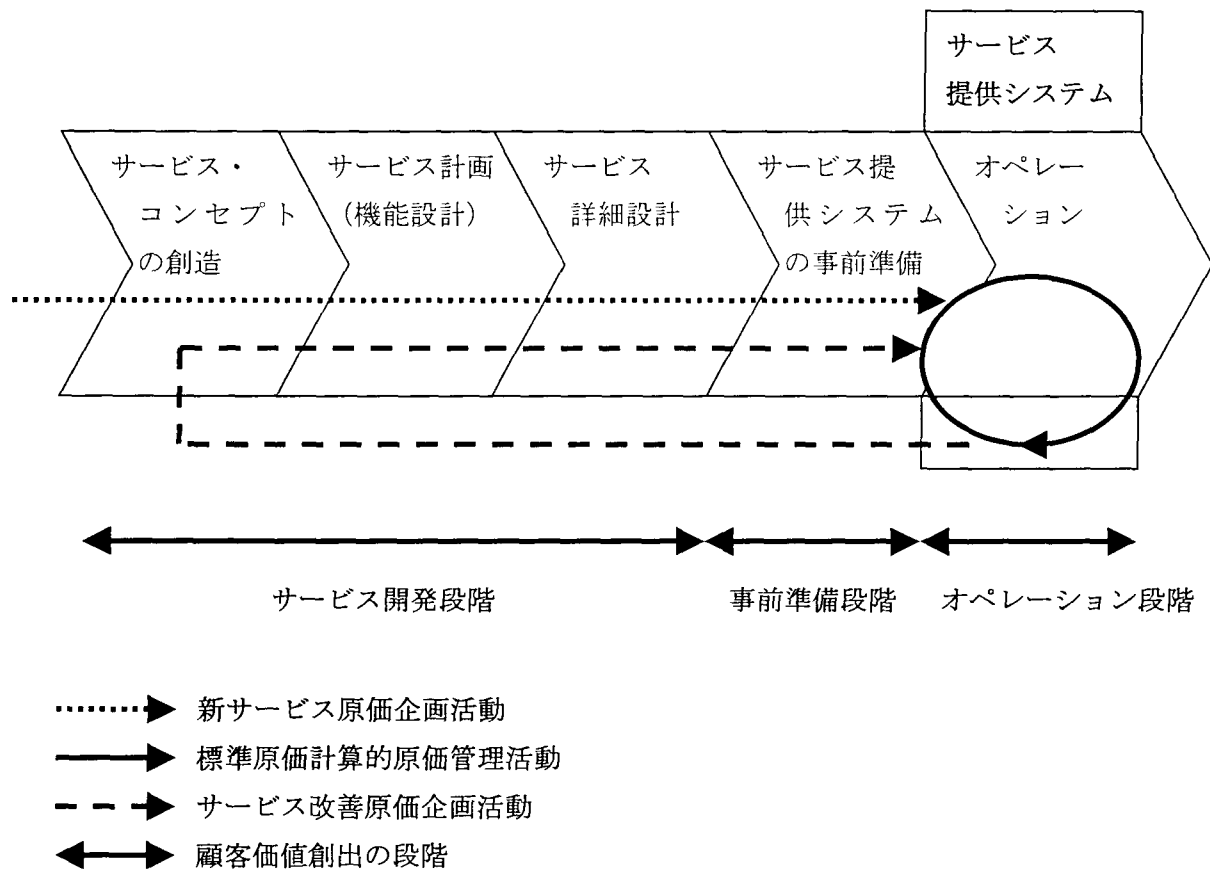
前項の標準原価計算的原価管理は、オペレーション段階においてコンセプト不安定性を抑えることを重視した議論であった。そこでは、顧客のニーズを熟知し、それを適切に翻訳し、強力なリーダーシップを取って確実に商品化していくスーパー・マン（藤本教授の用語法でいうならば重量級プロダクト・マネジャー）の存在を暗黙のうちに仮定していたといってよい。彼が創造したコンセプトおよび彼が中心となって開発したサービス提供システムは最適解であり、オペレーション段階はこの最適解を確実に実行する役割が強調されていたのである。

しかし、現実には人間の情報処理能力には限界があり、また、人間が知りうる情報も限

られている。そのため、サービス組織の経営プロセスはサイクル的な経過を辿り、オペレーション段階をとおした公式のコンセプト再解釈活動を行いながら事業を継続させていくものと思われる。つまり、サービスは漸進的に進化していくのである。これを原価管理の視点からイメージした図が図表 4-5 である。

公式のコンセプト再解釈活動とは、従業員が実際に顧客とともにサービスを生産してみ、気づいた問題点を、サービス組織が公式に改善案件として承認して改善を行う活動である。公式のコンセプト再解釈活動には、特に費用がかからないものもあれば、それなりの投資を伴うものもあろう。そして、この種の活動を迅速に行うためには、従業員に対してエンパワメントを行うことが有用となるかもしれない。いずれにせよ、この種の改善活動は既存の顧客満足やサービス経験を改善するための公式の活動であるから、それは従来のサービス・コンセプトを見つめ直す作業から始まろう。

図表 4-5 サービス組織の原価管理サイクル



再解釈されたコンセプトは、サービス開発段階をとおして順次翻訳されていき、最終的にオペレーション段階へと反映される。この一連の作業は、サービス改善原価企画活動と

でもいうべきものである。サービス改善原価企画活動の内容は、改善案件によって様々であろう。新サービス原価企画活動と同様のプロセスを経るものもあれば、非常に単純かつ迅速に行われるものもあろう。こうして修正されたサービス提供システムは、新たに目標原価が設定され、オペレーション段階における標準原価計算的原価管理活動へと移行する。

サービス組織における原価管理は、サービスが漸進的に進化することを支援し、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であるように思われる。

第5節 本章のまとめ

本章では、原価計算論、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究の知見を基礎に、サービス組織の原価管理のあるべき姿を推測した。本章で導き出したサービス原価企画の概要および原価管理サイクルの発想は、あくまでも従来の研究を基礎に筆者が整理したものにはすぎない。サービス実務を観察していないという意味で、まさに「机上の空論」である。しかしながら、サービス原価企画の3つの柱、原価管理サイクル、という2つの発想は、今後サービス実務における原価管理活動を観察し、革新的実務を発見し、整理・体系化を行っていく際の事前知識として有用となろう。

本章で明らかにしたことは以下のとおりである。

- ・ サービス組織はサービス開発段階で原価および利益を作り込む上で、コンセプト不安定性、製品的な属性を持つサービス・スケープ、作り込まなければならない顧客の活動、という3点を考慮する必要がある。
- ・ そのため、サービス原価企画活動は、サービス提供原価企画、サービス・スケープ投資企画、顧客ライフサイクル・コスト企画という3つのタイプの活動を行わなければならないであろう。
- ・ これらの活動にはある程度の同時並行と緊密なコミュニケーションが求められ、これらの活動をとおして原価、利益、生産性、品質は作り込まれる。
- ・ サービス原価企画活動とオペレーション段階の原価管理活動の接点はサービス BOA 的なものであり、サービス組織においても標準原価計算的原価管理は機能しそうである。
- ・ サービス組織における原価管理は、サービスが漸進的に進化することを支援し、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であるように思われる。

廣本教授はかつて、以下のように論じられた。

「従来、原価計算といえば製造業であり、商業（商品売買業）やサービス業においては原価計算の必要性はあまり認識されてこなかった。それは、原価計算が、従来、製造業と共に発展してきたこと、また、製品原価を計算するシステムとして理解されてきたためであろう。しかしながら、原価計算は、企業内部における資源利用の有効性と効率性を確保するために存在するのであり、決して製造業だけのものではない。いかなる企業でも、その内部活動が大規模かつ複雑になるなら、その活動を合理的に行うために、原価計算が必要となる。そして、その必要性は、競争が激化すればするほど増す。

近年では、商業においてもサービス業においても、原価計算の必要性が高まっていることは注目に値する。本書でも、若干ではあるが、非製造業における原価計算にも言及している。しかしながら、その本格的な議論は将来の課題として残されているといわざるをえない。（廣本[1997,21 頁]）」

サービス組織の原価計算および原価管理に関する本格的な議論は、原価計算論の将来の課題である。

終章 結語

第1節 要約と結論

サービス開発段階における原価管理の役割を十分検討した上で、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考える必要がある。本論文ではこの問題意識のもと、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、というサービス組織の原価管理論を議論するうえで欠かせない3分野の研究に注目し、その史的展開および研究内容を整理するとともに、それらの知見をもとにサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出した。本節では、本論文で明らかにしてきたことを要約しておきたい。

(1) 第1章 サービス組織の原価計算研究

原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究は1970年ごろに見られるようになった。しかし1970年代までの研究が取り上げたサービス組織に適切な原価計算システムの計算構造にはばらつきがあった。このことは、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネが当時存在していなかったことに起因すると考えられる。

1980年代に入っても、サービス組織の原価計算研究は停滞したままであった。この時期の原価計算研究者は、サービス実務における原価計算システムのイノベーションを見過していた。また、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マネジメント論で提案されていた、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネにも気づかないでいた。つまり、サービス生産を活動の連鎖として認識する発想が当時の原価計算研究者にはまだなかったのである。

ABC以前のサービス組織の原価計算研究は、サービス組織に適切な原価計算システムとはどんなものかについて議論していた。そこでは、オペレーション段階における、価格設定、収益性分析、原価管理が主要な原価計算目的とされた。特に収益性分析と関連して、適切な原価集計プロセスのあり方が議論された。そこでの中心的な研究対象は、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムであった。

サービス組織の原価計算研究が質的にも量的にも不十分であったという状況は、ABCという新たな製品原価計算モデルの登場によって一変する。ABCモデルは生産関係を活動プロセスとみなす。この見方を通じて、サービスの生産関係が意識されるようになった。つまり、原価計算研究者は、ABCという技法をとおして、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。そして、そのメガネの理論的正当性は、サービス実務におけるABCおよびABMの受容と展開が証明した。こうして90年代後半

には、「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解の一致へとつながっていく。

ABC 以降の研究を眺めてみると、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムについての議論だけでなく、それを基礎としたオペレーション段階における原価管理の議論が充実していることが注目される。このことから、サービス組織の原価計算研究は、歴史的に、オペレーション段階における原価計算および原価管理のあり方について集中的に研究してきたといえよう。その結果、サービス実務に対して ABC システムや ABM の導入が進んでいることは、サービス組織の原価計算研究の大きな貢献である。その一方で、サービス開発段階もしくは事前準備段階と関連した研究はほとんど全く存在しない。

以上のような史的展開を経て、近年では原価計算論の専門書においてサービス組織に関する説明が当たり前のようになされるようになってきている。また、いくつかの新奇性の高い研究もなされている。原価計算論においてサービス組織は研究対象として既にその地位を確立したといえよう。今後もサービス経済化が進展していくであろうことを考えると、サービス組織の原価計算研究は重要な研究領域としてさらに研究が積み重ねられていくであろうと思われる。

(2) 第2章 サービス提供システムの源流管理

サービス開発段階からオペレーション段階を管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方は、経営学におけるサービス研究の中心的分野であるサービス・マネジメント論ではかなり古くから議論されてきた。それは、サービス・マネジメント論の主要分野の1つであるサービス・デザイン分野を中心とするものであった。

そもそもサービス・マネジメント論とは、マーケティング論から分離したものである。以降サービス・マネジメント論は、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという5つの主要研究分野を形成してきた。これらが主要な研究分野となった基礎には、サービス提供者と顧客をサービス生産者とみなす考え方がある。そして、その内容はサービスのオペレーション段階だけでなく、サービス開発段階（特にサービス・デザイン分野）と事前準備段階（特にインターナル・マーケティング分野）をも包括的に扱ってきた。また近年では、原価計算論が取り扱ってきた概念や技法がサービス・マネジメント論に取り入れられる展開が見られる。

このような概要を持つサービス・マネジメント論において、サービス提供システムの源流管理は、1980年代初頭から「活動としてのサービス」概念と密接に結びついて議論されてきた。そこでは、いかにしてサービスの不均一性を抑えるか、いかにしてよりよいサービスを提供するか、いかにしてサービスの生産性を高めるか、といった問題意識からサービス企画・設計に関する議論がなされた。

サービス・デザイン分野の中核技術として、以上のような問題に対応してきたのがサービス・ブループリンティング研究である。サービス・ブループリンティングの基本コンセプトは、サービス提供システムを 2 次元の平面図に描写することにある。その平面図はサービス・ブループリントと呼ばれ、横軸は時間の経過とともに個々のサービス提供活動がおこる順序を表現する。一方、縦軸はサービスを提供する上で認識すべき重要な立場や役割を表す。

サービス・ブループリンティングは、効率的かつ効果的にサービス提供システムの全体像を設計する、サービス品質を計画的に平準化する、従業員に行動指針（活動標準や許容範囲など）を提供する、といった目的を達成するために、役割軸と時間軸という図の構造のもと「誰が」、「いつ」、「何を」行うかを定義する。具体的には、サービス提供システムをサービス生産活動の連鎖として記述するのである。

こうしたサービス提供システムの源流管理の議論において、収益性の観点はほとんど考慮されてこなかった。そもそもサービス・マネジメント論自体が、サービス組織の原価計算および原価管理に興味を示してこなかった。このことは、サービス・マネジメント研究者が「よいサービスを効率よく提供し続ければ財務的成果は自ずとついてくる」という理論的前提を置いていたことに起因するのではないかと考えられる。

（3）第3章 サービス提供システムの説明理論とその新展開

サービス・マネジメント論が研究を蓄積してきたサービス提供システムの源流管理についての議論は、近年ドイツ語圏において更なる展開を見せている。その中心となっているのが生産論派のサービス研究である。

生産論派のサービス研究は、Gutenberg 教授の理論を歴史的に受け継いできた。それらの研究は、サービス提供システムを工場のアナロジーで IPO 関係で捉え、生産要素体系を基礎にサービス提供システムを観察している。そのため、生産論派のサービス研究は、事前準備段階（事前結合、キャパシティの形成）とオペレーション段階（最終結合、キャパシティの利用）を中心とした説明理論的研究であったといえる。

生産論派のサービス研究は、Gutenberg 生産論を継承しているがために、サービス提供システムを IPO 関係で認識することに固執しすぎてしまっていた。一方で、サービスのアウトプットは、その無形性から定量化することが困難な場合が多い。そのため、生産論派のサービス研究は、サービス生産という経営現象を説明する理論として大きな矛盾を抱えていた。Maleri、Carp、Berekoven、Altenburger、Corsten 達は、この矛盾を解決するべくアウトプット測定の困難性を叫んだり、生産関数を構築する必要がないことを正当化しようとしたりしたが、生産論派のサービス研究のドイツ経営経済学における地位は向上することはなかった。

こうした状況の中、Corsten 教授は生産論派のサービス研究の方向性を変更する決断を下す。彼は 1991 年以降、英語圏のサービス・マネジメント論を中心に他分野の研究に対して

歩み寄りを図る。そしてその結果、彼は英語圏のサービス・マネジメント論を受け入れながら、その一方で生産論派のサービス研究の蓄積を可能な限り継承し、ユニークな理論体系を構築するに至る。そして現在では、彼のサービス・マネジメント論に内在する生産論的思考は、生産論派のサービス研究だけでなく、マーケティング論派のサービス研究者も一般的に参照するほどの共有知識となっている。

Corsten 学説の中で、サービス提供システムの源流管理の考え方は大いに活きている。生産論派のサービス研究の成果である「活動の外部的化」概念、製造業の原価企画、サービス・ブループリンティング、という 3 つのトピックスが融合する形で生み出されたサービス原価企画の議論がその代表的なものである。現在生産論派のサービス研究の第一人者である Corsten 教授が、サービス原価企画の有用性を指摘し、その方向性を示していることは注目に値する。

（４）第４章 サービス組織の原価管理

第１章から第３章までに取り上げてきた３分野の史的展開の全体像を整理すると以下のとおりである。

経営学におけるサービス研究は、1950 年代に見られるようになった。当初はマーケティング論を中心に研究がなされ、サービスとは何か、サービスを生産・販売するとはどういう現象であるのか、という説明理論的な研究がなされた。その一方で、経済のサービス化、サービスの低生産性が指摘され始めた 1970 年ごろから、原価計算論、そして原価計算論の基礎理論として位置づけられるドイツ生産・原価理論が、サービス生産という経営現象に興味を示し始めた。

1970 年代の経営学におけるサービス研究は、まだ非常に少数派であった。そして、この時期もマーケティング論を中心として研究がなされた。サービス・マネジメント論の個別研究領域としての確立に大きく寄与した「記念碑的論文」である Shostack[1977]が登場する頃、原価計算論では Dearden 教授がユニークな製品原価計算モデルを提案していたものの、サービス組織の原価計算研究への注目は集まらなかった。生産論派のサービス研究では、IPO 関係の呪縛から抜け出せず、サービス生産の分析的な説明理論としての致命的な欠陥を抱えたままであった。

1980 年代に入ると、サービス・マネジメント論を中心としてサービス研究がさらに蓄積されるようになる。経営学における位置づけはまだ少数派であったが、1980 年代をとおして、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという 5 つの主要研究分野が形成されていく。

サービス・マネジメント論の理論的発展に寄与したのが AMA 主催の 1981 年会議である。後年のサービス研究に大いに参考とされているいくつかの重要な研究成果が報告された 1981 年会議では、「サービスはプロセスである」というサービス提供システム観が提唱され

た。実体空間を活動プロセスとして「見える化」する新しいメガネが登場したのである。そして、サービス・デザイン分野を中心として、このメガネは微調整されていくこととなる。

一方で、1980年代のサービス組織の原価計算研究は、革新的な原価計算実務や、サービス・マネジメント論で開発されたサービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネに気づくことなく、停滞していた。それはまさに、1980年代末のABCの登場を首を長くして待っているといった状態であった。また、生産論派のサービス研究は、いまだにIPO関係の呪縛に苦しんでいた。生産関数をもたない生産・原価理論が構築されたり、類型論を重視したサービス生産論が展開されたりなど、IPO関係の呪縛を逃れるために様々な工夫がなされたが、周囲の注目を集めるものではなかった。

1990年代は、3分野の研究が大きな変容を見せた時期である。サービス・マネジメント論では、従来の原価計算論が扱ってきた様々なトピックスが応用されるようになる。特に、Harvardグループが集中的に研究を蓄積してきたロイヤルティ基準管理やサービス・プロフィット・チェーンにおける、顧客エクイティや顧客ライフサイクル・コストの議論が注目に値する。そして、ABCもサービス・マネジメント論の専門書の中で紹介されるようになってきている。また、「活動としてのサービス」を象徴するサービス・ブループリンティングも、サービス・マネジメント論の中では共有知識となり、さらなる体系化が進んでいる。

原価計算論では、ABCの登場がきっかけとなり、90年代に入って多くのサービス組織の原価計算研究がなされるようになる。当初はサービス組織に対するABCの適用可能性やより正確なサービス原価および顧客原価の集計に焦点があてられていたが、ABC研究がABMへと発展する中で、ABC研究に従う形で、サービス組織の原価計算研究はABMを重視するようになる。そして、90年代後半には「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABC および ABM」という見解の一致に向かう。この時期のほとんどのサービス原価計算研究は、サービス提供システムを活動プロセスとして観察している。原価計算研究者は、ABCをきっかけとして、実体空間を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。

生産論派のサービス研究は、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネに気づくことなく、研究の方向性を変化させる動きが見られるようになる。Corsten教授による、英語圏のサービス・マネジメント論を中心とした他分野の研究を積極的に受容するという決断は、サービス原価企画という新たな研究トピックスを生み出した。「活動の外部化」概念を中心とした彼の理論構成は、部分的に活動プロセスのメガネを用いていると解釈できよう。ここで「部分的」と表現するのは、彼のサービス提供システム観（つまり、多段階サービス生産モデル）は、財の生産活動である「結合」概念を基礎としているが、結合自体がサービスであるという発想は「活動の外部化」概念に関する議論以外にはほとんど見られないためである。

経営学におけるサービス研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では「活

動としてのサービス」というものの見方を支持する方向へ向かってきたことを示している。そして、「活動」概念を軸として、3分野の研究は融合の方向に向かい始めていることが注目に値する。

サービス組織の原価管理論を議論するに際し、各研究分野の史的展開が示唆する重要な点は以下のとおりである。

- ・3分野の研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では、サービス提供システムを活動プロセスという観点から観察するべきであることを明確に物語っている。
- ・サービス・マネジメント論と生産論派のサービス研究の史的展開は、サービス組織においてもサービスを開発段階から管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方が有効となろうことを明確に物語っている。
- ・サービス・マネジメント論と生産論派のサービス研究の史的展開は、事前準備段階も重要となろうことを示唆している（提供準備、サービス・スケープ、インターナル・マーケティングの議論がこのことを示している）。
- ・原価計算論の知見によると、オペレーション段階は、ABC および ABM によって適切な原価管理が期待できそうである。
- ・サービス・マネジメント論の知見によると、サービス組織では顧客が支払う総コストや顧客がもたらす生涯価値を考えることも重要となりそうである。

従来の研究をふまえると、サービス原価企画は、サービス提供原価企画、サービス・スケープ投資企画、顧客ライフサイクル・コスト企画という3つのタイプの主要活動から構成されるであろうことがわかる。それらは、サービス組織スペシフィックな現象であると考えられる、コンセプト不安定性、製品的な属性を持つサービス・スケープ、作り込まなければならない顧客の活動、という3点を反映したものである。そしてそれらの活動は、ある程度の同時並行と、相互の緊密なコミュニケーションが求められることが推定される。

サービス提供原価企画とは、サービス組織の論理で原価および利益を作り込んでいく活動である。製造業の原価企画に相当するサービス提供原価企画では、正常活動と異常活動に関する原価の作り込みが行われることが推測される。なお、第3章で取り上げた Corsten 教授のサービス原価企画は、この領域の議論として位置づけることができる。

サービス・スケープ投資企画とは、サービス生産の場となる施設や設備を総称した概念であるサービス・スケープに対する投資計画である。サービス・スケープは、その外観や内装といった形で、顧客にサービスに対するイメージや雰囲気を経験させる。そして顧客は、サービス・スケープにおける感覚的な経験を感じながら、サービス・スケープを利用してサービス生産活動を行う。サービス・スケープはこうした製品的な属性を持つため、その企画・開発活動は製品開発プロセスと類似のものとなり、製造業でいう設備投資計画よりも重要な位置づけのものとなろう。

顧客ライフサイクル・コスト企画とは、顧客の論理で原価および利益を作り込んでいく活動である。要約すると、顧客の視点から VE を行い、それを基礎に顧客の活動を設計しながら、いつ、どこで、どの財に対して、どうやって顧客に代価を支払わせるかを作り込んでいく活動である。サービス組織は製造業と比較して、顧客とより近い位置にいる。加えて、サービス組織は製造業と比較して、価格設定単位が非常に多様である。そのため、サービス原価企画では、顧客が支払う総コストおよびその詳細に対してもウェイトをかけなければならないと思われる。

サービス原価企画を以上のものと仮定すると、サービス原価企画とオペレーション段階の原価管理との接点は、サービス BOA 的なものになるであろう。サービス原価企画段階でサービス BOA 的な考え方を利用して目標原価明細書を作成し、オペレーション段階へと目標原価を落とし込むのである。この観点からすると、設計情報のメディアとして、オペレーション段階における原価計算および原価管理の役割を位置づけることができる。そして、設計情報を軸とすることで、サービス組織においても標準原価計算的な発想の原価管理が応用できそうである。

一方で、サービスはオペレーション段階をとおして漸進的に進化していくものと考えられる。これは、既存の顧客満足やサービス経験を改善する活動であるから、公式のコンセプト再解釈活動として展開されるべきである。原価管理の観点からすると、この種の活動はサービス改善原価企画とでもいうべきものである。サービス改善原価企画活動の内容は、改善案件によって様々であろう。新サービス原価企画活動と同様のプロセスを経るものもあれば、非常に単純かつ迅速に行われるものもあろう。こうして修正されたサービス提供システムは、新たに目標原価が設定され、再びオペレーション段階における標準原価計算的原価管理活動へと移行する。

サービス組織における原価管理は、サービスが漸進的に進化することを支援し、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であるように思われる。

第2節 残された課題

本論文は、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、という3分野の主要研究の大きな流れを、原価計算論の立場からたどってきた。本論文で明らかになったことは、サービス組織においてもサービス開発段階における原価管理は機能しそうであること、サービス組織においても標準原価計算的な発想は応用できそうであること、サービス組織ではサービス改善の際に原価企画的発想が必要となりそうなこと、である。これら一連の原価管理活動は、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であると考えられる。

以上のことは、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、という3分野の主要研究の大きな流れをたどった結果たどりついたものである。本論文を締めくくるにあたり、残された課題を整理しておきたい。

サービス組織の原価計算研究は、原価管理論として発展していくべきであると筆者は考えている。それは、21世紀の世界経済において、サービス組織の採算性問題がさらに重要となるであろうからである。本論文をとおして明らかになったように、1990年代に入ってから経営学におけるサービス研究は全体としてサービス組織の採算性問題を議論する方向に向かっている。この流れに対応し、本格的な研究を行うのは原価計算論の使命である。

サービス組織において真に適切な原価管理を体系化するためには、革新的なサービス実務を発見することが必要不可欠である。本論文では、サービス実務における原価管理活動を観察し、革新的実務を発見し、整理・体系化を行っていく際の「軸」を固めることに集中してきた。今後は本論文で導き出した、サービス原価企画の3つの柱、原価管理サイクル、という2つの発想を基礎に、サービス実務を観察していく必要がある。そしてそこから得られた知見を、よりよい理論の形成へと結びつける必要がある。

サービス組織の原価計算研究が発展することによって、製造業の原価計算研究にもフィードバックできる要素が多数存在する。さらには、原価計算論全体の発展にも貢献するものと思われる。本論文では「第2次産業対第3次産業」という見方をしてきたが、現実には製造業とサービス業を明確に切り分けることは困難である。ものづくりの論理（IPO関係）とサービスの論理（活動プロセス）が密接に結びついてプロダクト全体を形成していることは、サービス・マネジメント論で古くから指摘されてきたとおりである。この問題に適切に対処するためには、ものづくりの文脈における原価管理の議論とサービスの文脈における原価管理の議論が個別に洗練されていき、それらを基礎として最適な組合せやバランスを考察していく必要がある。このアプローチによって、多種多様なタイプの組織においてそれぞれ適切な原価管理を類型論的に整理していくことが可能となろう。

本論文をとおしてわかるように、研究は一朝一夕にその成果が実るものではない。複数の研究者が長い年月をかけて洗練していくものである。本論文には、文献選択が我田引水的事であること、原価管理のあるべき姿について推定する際に状況依存性をあまり考慮していないこと¹、原価計算および原価管理の個別トピックスに関する具体的な議論²が不十分で

¹ 中村[2002]は、サービス提供システムにおける資源消費のタイプによって類型論的にサービス組織の原価計算のあり方を整理しようと試みている。中村教授の類型化アプローチは、サービス組織の原価計算研究が発展していくために必須のものである。しかし、この種の議論を行う前に、サービス組織一般の理論についてある程度知識を得ておく必要があるように思う。本論文の観点による研究が、中村教授の観点による研究と結びつくことによって、さらによりよい理論へと向かっていくのではないかと筆者は考えている。

² 例えば、どの範囲の職能および資源まで生産関係の中で認識すべきかという議論である。これは、渡邊[2005]が議論している本社費配賦の問題とも関連するものであるが、本論文では全く触れていない。また、本論文では設計情報を伝える1つのメディアとしてオペレー

あること、といった問題もある。これらの点も、よりよい理論の形成のために今後研究を深めていく必要がある。

ション段階における原価計算および原価管理の役割を位置づけたが、この原価計算目的に適切な会計単位、会計期間、原価・利益概念についての議論は不十分であると言わざるをえない。

参考文献

●外国語文献

- Albrecht, K. and R. Zemke (1985), *Service America*, The McGraw-Hill Companies.
- Albrecht, K. and R. Zemke (2002), *Service America in New Economy*, The McGraw-Hill Companies. (和田正春訳『サービス・マネジメント』ダイヤモンド社、2003年。)
- Altenburger, O.A. (1979), "Potentialfaktoren als derivative Produktionsfaktoren der Dienstleistungsproduktion: Einige Gedanken zur Produktionstheorie der Dienstleistungen", *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 49.jg., S.863-872.
- Altenburger, O.A. (1980), *Ansätze zu einer Produktions- und Kostentheorie der Dienstleistungen*, Duncker & Humblot.
- Anthony, R.N. and G.A. Welsch (1977), *Fundamentals of Management Accounting*, 2nd ed., Richard D. Irwin.
- Antos, J. (1992), "Activity Based Management for Service, Not for Profit and Governmental Organizations", *Journal of Cost Management*, Vol.6, Summer, pp.13-23.
- Bateson, J.E.G. (1989), *Managing Services Marketing: Text and Readings*, Dryden Press.
- Baum, S.H. (1990), "Making Your Service Blueprint Pay Off!", *The Journal of Service Marketing*, Vol.4, Summer, pp.45-52.
- Berekoven, L. (1974), *Der Dienstleistungsbetrieb: Wesen – Struktur – Bedeutung*, Gabler Verlag.
- Berry, L.L. (1980), "Services Marketing is Different", *Business*, Vol.30, May/June, pp.24-29.
- Berry, L.L. (1983), "Relationship Marketing", in L.L. Berry, G.L. Shostack and G.D. Upah(Eds.), *Emerging Perspectives on Services Marketing*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Berry, L.L. and A. Parasuraman (1991), *Marketing Services: Competing Through Quality*, The Free Press.
- Berry, L.L. and A. Parasuraman (1993), "Building a New Academic Field: The Case of Services Marketing", *Journal of Retailing*, Vol.69, No.1, pp.13-60.
- Berry, L.L. and M.S. Yadav (1996), "Capture and Communicate Value in the Pricing of Services", *Sloan Management Review*, Vol.37, summer, pp 41-51.
- Bieberstein, I. (2001), *Dienstleistungs-Marketing*, 3. Aufl., Kiehl Verlag.

- Bitner, M.J. (1990), "Evaluating Service Encounters: The Effects of Physical Surroundings and Employee Responses", *Journal of Marketing*, Vol.54, April, pp.69-82.
- Bitner, M.J. (1992), "Servicescapes: The Impact of Physical Surroundings on Customers and Employees", *Journal of Marketing*, Vol.56, April, pp.57-71.
- Bitner, M.J. (1993), "Managing the Evidence of Service", in E.E. Scheuing and W.F. Christopher(Eds), *The Service Quality Handbook*, Amacom (a division of the American Marketing Association), New York, NY.
- Blattberg, R.C. and J. Deighton (1996), "Manage Marketing by the Customer Equity Test", *Harvard Business Review*, Vol.74, July-August, pp.136-144.
- Bode, J. (1993), *Betriebliche Produktion von Information*, Gabler Verlag.
- Booms, B.H. and M.J. Bitner (1981), "Marketing Strategies and Organizational Structures for Service Firms", in J.H. Donnelly and W.R. George(Eds), *Marketing Services*, Proceedings Series, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Bowen, D.E., R.B. Chase and T.G. Cummings (Eds.,1990), *Service Management Effectiveness: Balancing Strategy, Organization and Human Resources, Operations and Marketing*, Jossey-Bass Inc.
- Bowen, D.E. and E.E. Lawler (1992), "The Empowerment of Service Workers: What, Why, How and When", *Sloan Management Review*, Vol.33, spring, pp.31-39.
- Brimson, J.A. (1991), *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons.
- Brimson, J.A. and J. Antos (1994), *Activity-Based Management for Service Industries, and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons.
- Bussey, B.A. (1993), "ABC within a Service Organization", *Management Accounting*, December, pp.40-41,65.
- Carlson, D.A. and S.M. Young (1993), "Activity-Based Total Quality Management at American Express", *Journal of Cost Management*, Vol.7, spring, pp.48-58.
- Carlzon, J. (1987), *Moments of Truth*, Ballinger Publishing Company. (堤ゆう二『真実の瞬間』ダイヤモンド社、1990年。)
- Carp, H.-J. (1974), *Der Transformationsprozeß in Dienstleistungsunternehmen: Eine Untersuchung der Leistungserstellung im außerindustriellen Bereich, dargestellt am Beispiel der Verkehrsunternehmung*, Diss. Freien Universität Berlin.
- Chase, R.B. (1978), "Where does the Customer Fit in a Service Operation?", *Harvard Business Review*, Vol.56, November-December, pp.137-142.
- Chase, R.B. and R.M. Haynes (2000), "Service Operations Management: A Field Guide", in T.A. Swartz and D. Iacobucci(Eds), *Handbook of Services Marketing and*

- Management*, Sage Publications.
- Cheng, P.C. (1969), *Stearship Accounting*, Cornell Maritime Press.
- Clark, K.B. and T. Fujimoto (1991), *Product Development Performance*, Harvard Business School Press. (田村明比古訳『製品開発力』ダイヤモンド社、1993年。)
- Collins, F. and P. Munter (2001), "ABC for Service Firms: What's your real product? ", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol.12, No.1, pp.5-8.
- Cooper, R. (1988a), "The Rise of Activity-Based Costing—Part One: What Is an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Vol.2, summer, pp.45-54.
- Cooper, R. (1988b), "The Rise of Activity-Based Costing—Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Vol.2, Fall, pp.41-48.
- Cooper, R. (1989), "The Rise of Activity-Based Costing—Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?", *Journal of Cost Management*, Vol.3, Winter, pp.41-48.
- Cooper, R. and R.S. Kaplan (1988), "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, April, pp.20-27.
- Cooper, R. and R.S. Kaplan (1991), *The Design of Cost Management Systems: text, case, and readings*, Prentice-Hall, Inc.
- Cooper, R. and R.S. Kaplan (1999), *The Design of Cost Management Systems: text, case, and readings*, 2nd ed., Prentice-Hall, Inc.
- Cooper, R., R.S. Kaplan, L.S. Maisel and E. Morrissey and R.M. Oehm (1992), *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, IMA. (KPMG ピート・マーウィック/KPMG センチュリー監査法人訳『ABC マネジメント革命』日本経済新聞社、1995年。)
- Corsten, H. (1984), "Zum Problem der Mehrstufigkeit in Dienstleistungsproduktion", *Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung*, 30.jg., S.253-272.
- Corsten, H. (1985), *Die Produktion von Dienstleistungen: Grundzüge einer Produktionswirtschaftslehre des tertiären Sektors*, E. Schmidt Verlag.
- Corsten, H. (1988), *Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen*, R. Oldenbourg Verlag.
- Corsten, H. (1990), *Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen*, 2. Aufl., R. Oldenbourg Verlag.
- Corsten, H. (1991), "Externalisierung und Internalisierung als strategische Optionen von Dienstleistungsunternehmen", in M. Bruhn und B. Stauss(hrsg), *Dienstleistungs-qualität: Konzepte – Methoden – Erfahrungen*, Gabler Verlag.
- Corsten, H. (1994), "Produktivitätsmanagement bilateraler personenbezogener Dienstleistungen", in H. Corsten und W. Hilke(hrsg), *Dienstleistungsproduktion*, Gabler

Verlag.

- Corsten, H. (1997), *Dienstleistungsmanagement*, 3. Aufl., R. Oldenbourg Verlag.
- Corsten, H. (2001), *Dienstleistungsmanagement*, 4. Aufl., R. Oldenbourg Verlag.
- Cowen, S. and J. Melnick (1983), "Some Cost Accounting Concepts for Banks", *Cost & Management*, pp.33-38.
- Czepiel, J.A., M.R. Solomon and C.F. Surprenant(Eds,1985a), *The Service Encounter*, Lexington Books.
- Czepiel, J.A., M.R. Solomon, C.F. Surprenant and E.G. Gutman (1985b), "Service Encounters: An Overview", in J.A. Czepiel, M.R. Solomon and C.F. Surprenant(Eds), *The Service Encounter*, Lexington Books.
- Datar, S., and M. Gupta (1994), "Aggregation, Specification, and Measurement Errors in Product Costing", *Accounting Review*, October, pp.567-591.
- Datar, S. and R.S. Kaplan (1995), "The Co-operative Bank", *Harvard Business School Case No.9-195-196*, Harvard Business School.
- Dearden, J. (1963), "Profit-Planning Accounting for Small Firms", *Harvard Business Review*, Vol.41, March-April, pp.66-76.
- Dearden, J. (1967), *Cost and Budget Analysis*, 2nd ed., Prentice-Hall.
- Dearden, J. (1978), Cost Accounting Comes to Service Industries, *Harvard Business Review*, Vol.56, September-October, pp.132-140.
- Donnelly J.H. and W.R. George(Eds,1981), *Marketing Services*, Proceedings Series, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Ellinger, T. und R.Haupt (1982), *Produktions- und Kostentheorie*, C.E. Poeschel Verlag.
- Grönroos, C. (1981), "Internal Marketing – An Integral Part of Marketing Theory", in J.H. Donnelly and W.R. George(Eds), *Marketing Services*, Proceedings Series, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Grönroos, C. (1990), *Service Management and Marketing: Managing the Moments of Truth in Service Competition*, Lexington Books.
- Gummesson, E. and J. Kingman-Brundage (1991), "Service Design and Quality: Applying Service Blueprinting and Service Mapping to Railroad Services", in P. Kunst and J. Lemmink(Eds), *Quality Management in Services*, VanGorcum and Company.
- Gutenberg, E. (1983), *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band: Die Produktion*, 24. Aufl., Springer-Verlag.
- Fisk, R.P., S.W. Brown and M.J. Bitner (1993), "Tracking the Evolution of the Services Marketing Literature", *Journal of Retailing*, Vol.69, No.1, pp.61-103.
- Fisk, R.P., S.W. Brown and M.J. Bitner (1995), "Services Management Literature Overview: A Rationale for Interdisciplinary Study", in W.J. Glynn and J.G.

- Barnes(Eds), *Understanding Services Management*, Oak Tree Press, Dublin..
- Fisk, R.P., S.J. Grove and J. John (2004), *Interactive Services Marketing*, 2nd ed, Houghton Mifflin Company. (小川孔輔・戸谷圭子監訳『サービス・マーケティング入門』法政大学出版局、2005 年)
- Fisk, R.P. and P.S. Tansuhaj (1985), *Services Marketing: An Annotated Bibliography*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Fitzgerald, L., R. Johnston, S. Brignall, R. Silvestro and C. Voss (1991), *Performance Measurement in Service Business*, CIMA.
- Fuchs, V.R. (1968), *The Service Economy*, National Bureau of Economic Research. (江見康一訳『サービスの経済学』日本経済新聞社、1974 年。)
- Gerhardt, J. (1987), *Dienstleistungsproduktion: Eine produktionstheoretische Analyse der Dienstleistungsprozesse*, Bergisch Gladbach.
- Heinen, E. (1978), *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen*, 5 Aufl., Gabler Verlag.
- Heinen, E. (1992), *Einfuehrung in die Betriebswirtschaftslehre*, 9 Aufl., Gabler Verlag.
- Heskett, J.L. (1986), *Managing in the Service Economy*, Harvard Business School Press. (山本昭二訳『サービス経済化のマネジメント』千倉書房、1992 年。)
- Heskett, J.L. and R.T. Anthony (1992), "Note on Service Mapping", No.9-693-065, Harvard Business School Publishing Division.
- Heskett, J.L., T.O. Jones, G.W. Loveman, W.E. Sasser and L.A. Schlesinger (1994), "Putting the Service-Profit Chain to Work", *Harvard Business Review*, Vol.72, March-April, pp.164-174.
- Heskett, J.L., W.E. Sasser Jr, and L.A. Schlesinger (1997), *The Service-Profit Chain: How Leading Companies Link Profit and Growth to Loyalty, Satisfaction and Value*, The Free Press. (島田陽介訳『カスタマー・ロイヤルティの経営』日本経済新聞社、1998 年。)
- Heskett, J.L., W.E. Sasser Jr, and L.A. Schlesinger (2003), *The Value Profit Chain: Treat Employees Like Customers and Customers Like Employees*, The Free Press.
- Hiromoto, T. (1988), "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, Vol.66, July-August, pp.22-26.
- Hobdy, T., J. Thomson and P. Sharman (1994), "Activity-Based Management at AT&T", *Management Accounting*, April, pp.35-39.
- Horngren, C.T. (1977), *Cost Accounting: a managerial emphasis*, 4th ed., Prentice-Hall.
- Horngren, C.T., S.M. Datar and G. Foster (2003), *Cost Accounting: a managerial emphasis*, 11th ed., Prentice-Hall.
- Horngren, C.T., G.L. Sundem and W.O. Stratton (2002), *Introduction to Management*

- Accounting*, 12th ed., Prentice-Hall.
- Innes, J. and F. Mitchell (1995), "A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies", *Management Accounting Research*, June, pp.137-153.
- Ittner, C.D. and D.F. Larcker (2001), "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting Research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.32, pp.349-410.
- John, A. and C. Storey (1998), "New Service Development: a Review of the Literature and Annotated Bibliography", *European Journal of Marketing*, Vol.32, No.3-4, pp.184-251.
- Johnson, T.H. and R.S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房、1992年。)
- Kaplan, R.S. (1996), "Indianapolis: Activity-Based Costing of City Services (A)", *Harvard Business School Case No.9-196-115*, Harvard Business School.
- Kaplan, R.S. (2005), "Kemps LLC: Introducing Time-Driven ABC", *Harvard Business School Case No.9-106-001*, Harvard Business School.
- Kaplan, R.S. and S.R. Anderson (2004a), "Time-Driven Activity-Based Costing," unpublished working paper (#04-045), Harvard Business School.
- Kaplan, R.S. and S.R. Anderson (2004b), "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, Vol.82, November, pp.131-138.
- Kaplan, R.S. and R. Cooper (1998), *Cost and Effect*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社、1998年。)
- Kaplan, R.S. and S. Kallapur (1987), "American Bank", *Harvard Business School Case No.9-187-194*, Harvard Business School.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton (1992), "The Balanced Scorecard - Measure that Drive Performance", *Harvard Business Review*, Vol.70, January-February, pp.71-79.
- King, M., I. Lapsley and F. Mitchell (1994), *Activity-Based Costing in Hospitals*, CIMA.
- Kingman-Brundage, J. (1989a), "The ABC's of Service System Blueprinting", in M.J. Bitner and L.A. Crosby(Eds), *Designing a Winning Service Strategy*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Kingman-Brundage, J. (1989b), "Blueprinting for the Bottom Line", in *Service Excellence: Marketing's Impact on Performance*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Kingman-Brundage, J. (1991), "Technology, Design and Service Quality", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.2, No.3, pp.47-59.
- Kingman-Brundage, J. (1992), "The ABC's of Service System Blueprinting", in C.H. Lovelock(Ed), *Managing Services (Marketing, Operation and Human Resources)*, 2nd

- ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Kingman-Brundage, J. (1993), "Service Mapping: Gaining a Concrete Perspective on Service System Design", in E.E. Scheuing and W.E. Christopher(Eds), *The Service Quality Handbook*, Amacom (a division of the American Management Association), New York, NY.
- Kingman-Brundage, J. (1995), "Service mapping: back to basics", in W.J. Glynn and J.G. Barnes (Eds), *Understanding Services Management*, Oak Tree Press, Dublin.
- Kingman-Brundage, J., W.R. George and D.E. Bowen (1995), "'Service Logic': Achieving Service System Integration", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.6, No.4, pp.20-39.
- Kotler, P. (2003), *Marketing Management*, 11ed, Prentice Hall.
- Krause, A. (1998), *Die betriebswirtschaftliche Kulturanalyse*, Aachen.
- Levitt, T. (1972), "A Production-Line Approach to Service", *Harvard Business Review*, Vol.50, September-October, pp.41-52.
- Levitt, T. (1976), "The Industrialization of Service", *Harvard Business Review*, Vol.54, September-October, pp.63-74.
- Lings I.N. and R.F. Brooks (1998), "Implementing and Measuring the Effectiveness of Internal Marketing", *Journal of Marketing Management*, Vol.14, pp.325-351.
- Looy, B.V., P. Gemmel and R.V. Dierdonck (Eds.,2003), *Services Management an Integrated Approach*, 2nd ed., Pearson Education.(白井義男監訳『サービス・マネジメントー総合的アプローチ』ピアソン・エデュケーション、2004年。)
- Lovelock, C.H. (1984), "Developing and Implementing New Services", in W.R. George and C.E. Marshall (Eds), *Developing New Services*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Lovelock, C.H. (1988), *Managing Services: Marketing, Operations, Human Resources*, Prentice Hall.
- Lovelock, C.H. (1994), *Product Plus*, The McGraw-Hill Companies.
- Lovelock, C.H. (2001), *Service Marketing; Managing People, Technology and Strategy*, 4th ed., Prentice Hall.
- Lovelock, C.H. and J. Wirtz (2004), *Service Marketing; People, Technology, Strategy*, 5th ed., Prentice Hall.
- Lovelock, C.H., J. Wirtz and H.T. Keh (2002), *Service Marketing in Asia: Managing People, Technology and Strategy*, (Original edition, *Services Marketing*, 4th ed., 2001), Prentice Hall.
- Lovelock, C.H. and L. Wright (1999), *Principles of Service Marketing and Management*, Prentice Hall. (小宮路雅博監訳『サービス・マーケティング原理』白桃書房、2002年)

- Lovelock, C.H. and L. Wright (2002), *Principles of Service Marketing and Management*, 2nd ed., Prentice Hall.
- Lovelock, C.H. and R.F. Young (1979), "Look to Consumers to Increase Productivity", *Harvard Business Review*, Vol.57, May-June, pp.171-179.
- Mabberly, J. (1992), *Activity Based Costing in Financial Institutions*, Pitman London.
- Maleri, R. (1970), *Betriebswirtschaftliche Probleme der Dienstleistungsproduktion*, Diss. Universität Mannheim.
- Maleri, R. (1973), *Grundzüge der Dienstleistungsproduktion*, Springer-Verlag.
- Maleri, R. (1997), *Grundlagen der Dienstleistungsproduktion*, 4.Aufl., Springer-Verlag.
- Martinez-Jerez, F. and V.G. Narayanan (2003), "Internet Customer Acquisition Strategy at Bankinter", *Harvard Business School Case No.9-103-021*, Harvard Business School.
- Martinson, O.B. (1994), *Cost Accounting in the Service Industry — A Critical Assessment*, IMA.
- McCarthy, J. (1960), *Basic Marketing: A Managerial Approach*, Richard D. Irwin.
- McDonald, H.E. and T.L. Stromberger (1969), "Cost Control for the Professional Service Firm", *Harvard Business Review*, Vol.47, January-February, pp.109-121.
- Meffert, H. und M. Bruhn (2003), *Dienstleistungsmarketing*, 4. Aufl., Gabler Verlag.
- Meyer, A. (1983), *Dienstleistungs-Marketing: Erkenntnisse und praktische Beispiele*, Augsburg.
- Niemand, S. (1994), "Target Costing – für industrielle Dienstleistungen", *Controller Magazin*, 19(2), S.66-73.
- Niemand, S. (1996), *Target Costing für Industrielle Dienstleistungen*, Verlag Vahlen.
- Norman, R. (1984), *Service Management: Strategy and Leadership in Service Businesses*, John Wiley & Sons.
- Oettle (1970), "Die Dienstbereitschaft in einzelwirtschaftlicher und gesamtwirtschaftlicher Sicht", in *Dienstleistungen in Theorie und Praxis*, C.E. Poeschel Verlag.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml and LL. Berry (1985), "A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research", *Journal of Marketing*, Vol.49, fall, pp.41-50.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml and LL. Berry (1986), *SERVQUAL: A Multiple Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality*. Marketing Science Institution.
- Parasuraman, A., V.A. Zeithaml and LL. Berry (1988), "SERVQUAL: A Multiple Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality", *Journal of Retailing*,

- Vol.64, No.1, pp.12-37.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standard*, American Accounting Association. (中島省吾訳『会社会計基準序説 (改訳)』森山書店、1958 年。)
- Raffish and Turney (1991), "Glossary of Activity-Based Management", *Journal of Cost Management*, Vol.5, fall, pp.53-63.
- Rathmell, J.M. (1966), "What is Meant by Services?", *Journal of Marketing*, Vol.30, October, pp.32-36.
- Rathmell, J.M. (1974), *Marketing in the Service Sector*, Winthrop Publishers, Cambridge.
- Reichheld, F.F. (1993), "Loyalty-Based Management", *Harvard Business Review*, Vol.71, March-April, pp.64-73.
- Reichheld, F.F. (1996), *The Loyalty Effect*, Harvard Business School Press. (伊藤良二監訳『顧客ロイヤルティのマネジメントー価値創造の成長サイクルを実現するー』ダイヤモンド社、1998 年。)
- Research Report (1951), *Analysis of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions*, NACA.
- Roach, S.S. (1991), "Services Under Siege - the Restructuring Imperative", *Harvard Business Review*, Vol.69, September-October, pp.82-92.
- Rotch, W. (1990), Activity-Based Costing in Service Industries, *Journal of Cost Management*, Vol.4, Summer, pp.4-14.
- Rust, R.T., V.A. Zeithaml and K.N. Lemon (2000), *Driving Customer Equity: How Customer Lifetime Value is Reshaping Corporate Strategy*, The Free Press. (近藤隆雄訳『カスタマー・エクイティ ブランド、顧客価値、リテンションを統合する』ダイヤモンド社、2001 年。)
- Sanders, B.A. (1995), *Fabled Service*, Pfeiffer & Company. (和田正春訳『サービスが伝説になると時 「顧客満足」はリーダーシップで決まる』ダイヤモンド社、1996 年。)
- Sasser, W.E. (1976), "Match Supply and Demand in Service Industries", *Harvard Business Review*, Vol.54, November-December, pp.133-140.
- Sasser, W.E., J.L. Heskett and C.W.L. Hart (1990), "The Profitable Art of Service Recovery", *Harvard Business Review*, Vol.68, July-August, pp.148-156.
- Sasser, W.E., R.P. Olsen and D.D. Wyckoff (1978), *Management of Service Operations*, Allyn and Bacon.
- Sasser, W.E. and F.F. Reichheld (1990), "Zero Defections: Quality Comes to Services", *Harvard Business Review*, Vol.68, September-October, pp.105-112.
- Schlesinger, L.A. and J.L. Heskett (1991), "The Service-Driven Service Company",

- Harvard Business Review*, Vol.69, September-October, pp.77-85.
- Sephton, M. and T. Ward (1990), "ABC in Retail Financial Services", *Management Accounting (UK)*, April, pp.29-33.
- Shanahan, Y.P. (1995), "Implementing an Activity-Based Costing System: Lessons from the Australian Post", *Journal of Cost Management*, Vol.9, summer, pp.60-64.
- Sheuch, F. (1982), *Dienstleistungsmarketing*, Verlag Franz Vahlen.
- Sheuch, F. (2002), *Dienstleistungsmarketing*, 2. Aufl., Verlag Franz Vahlen.
- Shostack, G.L. (1977), "Breaking Free from Product Marketing", *Journal of Marketing*, Vol.41, April, pp.73-80.
- Shostack, G.L. (1981), "How to Design a Service", in J.H. Donnelly and W.R. George(Eds), *Marketing Services*, Proceedings Series, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Shostack, G.L. (1982), "How to Design a Service", *European Journal of Marketing*, Vol.16, No.1, pp.49-63.
- Shostack, G.L. (1984a), "Designing Services That Deliver", *Harvard Business Review*, Vol.62, January-February, pp.133-139.
- Shostack, G.L. (1984b), "Service Design in the Operating Environment", in W.R. George and C.E. Marshall (Eds), *Developing New Services*, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Shostack, G.L. (1984c), "A Framework for Service Marketing", in S.W. Bowen and R.P. Fisk(Eds), *Marketing Theory: Distinguished Contributions*, New York: John Wiley & Sons.
- Shostack, G.L. (1985), "Planning the Service Encounter", in J.A. Czepiel, M.R. Solomon and C.F. Surprenant(Eds), *The Service Encounter*, Lexington Books.
- Shostack, G.L. (1987), "Service Positioning through Structural Change", *Journal of Marketing*, Vol.51, January, pp.34-43.
- Shostack, G.L. (1992), "Understanding Services through Blueprinting", in T.A. Swaltz, D.E. Bowen and S.W. Brown(Eds), *Advances in Services Marketing and Management: Research and Practice*, Vol.1, JAI Press Inc., Greenwich, CT.
- Shostack, G.L. and J. Kingman-Brundage (1990), "Service Design and Development", in C.A. Congram and M.L. Friedman(Eds), *Handbook of Services Marketing*, AMACOM (a division of the American Marketing Association), New York, NY.
- Shostack, G.L. and J. Kingman-Brundage (1991), "How to Design a Service", in C.A. Congram(Ed), *The AMA Handbook of Marketing for the Service Industries*, AMACOM (a division of the American Marketing Association), New York, NY.
- Stauss, B. (1991), "'Augenblicke der Wahrheit" in der Dienstleistungserstellung:

- Ihre Relevanz und ihre Messung mit Hilfe der Kontaktpunkt-Analyse”, in M. Bruhn und B. Stauss(Hrsg.), *Dienstleistungs Qualität*, Gabler Verlag.
- Stauss, B. and B. Weinlich (1997), “Process-Oriented Measurement of Service Quality: Applying the Sequential Incident Technique”, *European Journal of Marketing*, Vol.31, No.1, pp.33-55.
- Steffen, R. und K. Schimmelpfeng (2002), *Produktions- und Kostentheorie*, 4.Aufl., Verlag W. Kohlhammer.
- Steven, M. (1998), *Produktionstheorie*, Gabler Verlag.
- Sweeny, R.B. (1997), “ABM Lifts Bank’s Bottom Line”, *Management Accounting*, March, pp.20-26.
- Turney, P.B. (1991), *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology.
- von Colbe, W.B. und G. Laßmann (1975), *Betriebswirtschaftstheorie, Erster Band: Grundlagen, Produktions- und Kostentheorie*, Springer-Verlag.
- Wöhe, G. und U. Döring (2002), *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 21. Aufl., Verlag Franz Vahlen.
- Wyckoff, D.D. (1984), “New Tools for Achieving Service Quality”, in *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Cornell University School of Hotel Administration.
- Yang, G.Y. and R.C. Wu (1993), “Strategic Costing & ABC”, *Management Accounting*, May, pp.33-37.
- Zeithaml, V.A. (1981), “How Consumer Evaluation Process Differ between Goods and Services”, in J.H. Donnelly and W.R. George(Eds), *Marketing Services*, Proceedings Series, American Marketing Association, Chicago, IL.
- Zeithaml, V.A. and M.J. Bitner (2000), *Services Marketing: Integrating Customer Focus Across the Firm*, 2nd ed., The McGraw-Hill Companies.
- Zeithaml, V.A. and M.J. Bitner (2003), *Services Marketing: Integrating Customer Focus Across the Firm*, 3rd ed., The McGraw-Hill Companies.

●和文文献

- 青田英輔 (1992) 「複写機事業での原価企画活動」『JICPA ジャーナル』5月号、66-71頁。
- 浅井慶三郎 (1989) 『サービスのマーケティング管理—ヒューマンビジネスの設計—』同文館。
- 浅井慶三郎 (2003) 『サービスとマーケティング (増補版) —パートナーシップマーケティング

- ングへの展望一』同文館。
- 荒井耕（2001）『病院原価管理論』一橋大学博士論文。
- 井原哲夫（1979）『サービス経済学入門』東洋経済新報社。
- 岡野浩（2002）『日本式的管理会計の展開：原価企画への歴史的視座〔第2版〕』中央経済社。
- 岡本清（1969）『米国標準原価計算発達史』白桃書房。
- 岡本清（1976）『原価計算（二訂版）』国元書房。
- 岡本清（1990）『原価計算（四訂版）』国元書房。
- 岡本清（2000）『原価計算（六訂版）』国元書房。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子（2003）『管理会計』中央経済社。
- 岡本清編（1982）『管理会計の基礎知識』中央経済社。
- 岡本清編（1993）『ソフト・サービスの管理会計』中央経済社。
- 小田切純子（2002）『サービス企業原価計算論』税務経理協会。
- 尾畑裕（1992）「固定費発生原因の生産・原価理論的分析と固定費配賦の理論」『産業経理』Vol.52、No.3、78-86 頁。
- 尾畑裕（1993）「サービス業の生産・原価理論とその製造業への適用」岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』中央経済社。
- 尾畑裕（1996）「原価計算論の再構築—ドイツにおける原価理論・原価計算論・コントロールリングの発展に学ぶ—」『會計』第149巻第4号、491-504 頁。
- 尾畑裕（1998）「ドイツ生産・原価理論の展開と原価計算—グーテンベルク・キルガーの所説を中心として—」『商学研究 一橋大学研究年報』、223-261 頁。
- 尾畑裕（1999）『ドイツ原価理論学説史』中央経済社。
- 尾畑裕（2000）「ドイツにおける原価企画の受容と展開」『會計』第157巻3号、186-198 頁。
- 片岡洋人（2005）『製品原価計算の基本構造に関する研究』一橋大学博士論文。
- 加登豊（1993）『原価企画』日本経済新聞社。
- 木島淑孝（1992）『原価計算制度論』中央経済社。
- 楠木建（1997）「システム分化の組織論：イノベーションの組織論のイノベーションに向かって」『ビジネス・レビュー』Vol.45、No.1、129-150 頁。
- 経済企画庁編（1997）『戦後日本経済の軌跡 経済企画庁50年史』大蔵省印刷局。
- 小林啓孝（1993a）「サービスの原価管理」『企業会計』Vol.45、No.12、60-65 頁。
- 小林啓孝（1993b）「サービス業務の管理会計」『産業経理』Vol.43、No.3、58-66 頁。
- 近藤隆雄（1996）「サービス・マーケティング研究とその実践的テーマ—これまでの発展と現状—」『マーケティングジャーナル』62号、48-56 頁。
- 近藤隆雄（1999）『サービス・マーケティング—サービス商品の開発と顧客価値の創造—』生産性出版。
- 近藤隆雄（2004）『新版 サービスマネジメント入門—商品としてのサービスと価値づくり—』

- 生産性出版。
- サービス企業生産性研究委員会編（1994）『サービス企業生産性向上のために』社会経済生産性本部。
- 櫻井通晴（1998）『新版 間接費の管理』中央経済社。
- 佐藤知恭（2000）『顧客ロイヤルティの経営』日本経済新聞社。
- 嶋口充輝・内田和成編著（2004）『顧客ロイヤルティの時代』同文館。
- 志村正（1987）「経済のサービス化と原価計算」『企業会計』Vol.39、No.4、58-63 頁。
- 高橋賢（2000）「ABC の変遷と原価配分の視点」『横浜経営研究』Vol.21、No.3、37-54 頁。
- 武脇誠（1993）「サービス業の原価計算」岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』中央経済社。
- 田中滋監修（1983）『サービス産業の発想と戦略』電通。
- 田中隆雄（1994）「原価企画の基本モデル：トヨタの原価企画を参考に」『會計』第 145 巻第 6 号、1-19 頁。
- 田中雅康（2002）『利益戦略と VE』産能大学出版部。
- 中村博之（2002）「サービス・デザインに基づく資源消費とコスト」『産業経理』Vol.62、No.2、24-32 頁。
- 西澤脩（1992）『営業費の会計と管理（三訂版）』白桃書房。
- 日本会計研究学会（1996）『原価企画研究の課題』森山書店。
- 挽文子（2002）「新たなマネジメント・システムの導入研究－バランスト・スコアカードの概念の発展に焦点を当てて（1）」『商学研究 一橋大学研究年報』、141-201 頁。
- 廣本敏郎（1986）「わが国製造企業の管理会計：ひとつの覚書」『ビジネス・レビュー』第 33 巻第 4 号、64-77 頁。
- 廣本敏郎（1988）「管理会計研究覚書」『一橋論叢』第 100 巻第 5 号、27-44 頁。
- 廣本敏郎（1993）『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 廣本敏郎（1997）『原価計算論』中央経済社。
- 藤野雅史（2003）『政府における管理会計の歴史的展開』一橋大学博士論文。
- 藤本隆宏（2001）『生産マネジメント入門』Ⅰ,Ⅱ 巻、日本経済新聞社。
- 藤本隆宏・安本雅典編著（2000）『成功する製品開発』有斐閣。
- 松本雅男（1959）『営業費計算』国元書房。
- 深山明・海道ノブチカ編著（2001）『経営学の歴史』中央経済社。
- 門田安弘（1993）「原価企画における工程設計の役割」『企業会計』Vol.45、No.10、17-23 頁。
- 山形休司（1968）『原価理論研究・ドイツ原価理論の展開』中央経済社。
- 山高桂介（1964）『銀行の原価計算』東洋経済新報社。
- 山本昭二（1999）『サービス・クオリティーサービス品質の評価過程―』千倉書房。
- 吉川武男（1994）『リストラ・リエンジニアリングのための ABC マネジメント』中央経済社。
- 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル（1997）『非製造業の ABC マネジメ

- ントー金融・保険・電信電話の実践から学ぶ』中央経済社。
- 吉田栄介（2003）『原価企画能力』中央経済社。
- 吉田康久（2002）『ABC による原価管理研究』中央経済社。
- 渡邊俊輔（1998）「サービス業における能率管理」『産業経理』Vol.58、No.3、110・116 頁。
- 渡邊章好（2005）「本社費・共通費配賦における内部相互補助の論理」日本原価計算研究学会第 31 回全国大会報告用ワーキングペーパー。