

学籍番号:CD162001

市場志向における管理会計の役割期待に関する研究

—製品・サービスの企画・開発段階に焦点をあてて—

The Role of Management Accounting for Market-orientation in New  
Product and Service Development Phase

(要 旨)

大学院 商学 研究科  
博士後期課程 会計・金融 専攻  
氏名: 浅石 梨沙

## 1 問題意識

経営者は企業経営における本質やその基本的姿勢の重要性をしばしば強調してきた。それは社会の役に立つものを開発して過不足なく供給し、適正な価格で販売して利益を得るといった企業経営の全体に関わる問題であったり、製品がシェアをとれるかどうかは競合との競争の問題ではなく、製品の本質的なディファレンスを追求した結果であることであったり、あるいは利益獲得に結び付かない安売りによるマーケットシェアの獲得の否定などであった。これらの主張から見えてくるのが、顧客にとって価値ある製品の開発、そしてそれらの製品の適正な価格での販売による利益獲得の重要性である。

このような問題の重要性は、市場志向というキーワードとともに管理会計研究においても議論されてきた。これらの議論のなかでは、“売れる製品”をつくるために顧客の声に耳を傾けることの必要性や、顧客にとっての価値を提供することの重要性が強調されてきた。たとえば市場志向の管理会計システムとして度々とりあげられる原価企画は、顧客満足につながる製品を開発し、同時に企業も利益を獲得することを支援してきたといわれている。しかしながら一方で、その逆機能として顧客にとって価値をもたらさない過剰機能・仕様の製品開発が行われたり、他企業との横並びの製品開発が助長されたりと、上述の市場志向とは反する結果を生み出してきたことも指摘されている。また、総合的利益管理活動であるべきとされていながらも、その研究上の関心はコスト面に偏っている。特に価格に関して、原価企画を採用することが価格決定権の事実上の放棄につながるといった問題や、原価企画の採用企業がさらされている過酷な価格競争を緩和するための研究の必要性などが近年指摘されるようになっている。

市場志向の管理会計システムが顧客にとっての価値を生み出し企業に利益をもたらすことに貢献していると考えられている一方で、様々な問題点が指摘されていることを考えてみると、ここで行き当たるのがそもそも管理会計研究における市場志向とは何かという問題である。近年の経営学においては顧客価値を重視した企業活動の重要性が強調されている。このような指摘がなされていることを鑑みると、顧客にとっての価値を提供しようとするとき、そこには何か新しい問題が生じてきているのかもしれない。また、多くの日本企業が価格競争とシェア争いに集中していることも問題視されてきている。このことは、企業において目的と手段を取り違えるような事態が起こっていることを示唆しているのかもしれない。このように考えていくと、市場志向といったときにそこで一体何が重視されているのか、そしてそのとき管理会計にはどのような役割が期待されているのかを改めて検討することが必要であると考えられる。

管理会計の先行研究において市場志向の内容について踏み込んだ議論は、大きく(1) 技術志向との対比における市場志向に関する研究、(2) 市場志向の管理会計のパ

ラダイム構築を企図した研究、および(3)マーケティング研究における市場志向概念に着目した管理会計研究の3つに分類できる。これらの先行研究について検討してみると、管理会計研究における市場志向の議論では、市場志向におけるニーズへの適応とニーズの創造という2つの発想があることが認識されていることや、企業にもたらされる様々なベネフィットを期待して企業が顧客満足の向上を測ること、そして顧客満足の向上のためには顧客配分価値の増大が必要であり、そのために企業においてはレベニュー・ドライバーの分析が必要とされることなどが論じられてきたことがわかる。また、管理会計とマーケティングとの接点という観点から市場志向という概念に注目し、マーケティング研究における市場志向概念を援用して市場志向の企業における管理会計手法の活用状況を記述しようとする試みなどもなされてきた。

このように、管理会計研究においては市場志向という概念が様々な側面から論じられてきた。ただし、このように多様な議論がなされてきたものの、これらの議論には共通する部分もみられる。すなわち、顧客にとって価値ある製品・サービスを提供しようとする姿勢は一貫しており、これを鑑みるに、様々な市場志向の考え方がとられているからといって、これらは全く別の概念について議論しているわけではない。むしろ、市場志向という大きな同一の概念について、これを捉える視点や範囲が少しずつ異なっていたと考えられる。ただし、議論のベースが一貫していないために市場志向の実現における管理会計の役割が必ずしも明確ではないことや、市場志向を議論するにあたってこの概念にどのような要素が含まれるのかといった点については曖昧さが残っているという問題は残されている。

## 2 研究目的および研究課題

先行研究の検討によって、これまでの管理会計研究においては、市場志向という概念が様々な意味で用いられてきたことが明らかとなった。このように市場志向が様々な意味で論じられているため、その時々によって市場志向のどのような要素に注目しているのかが異なる。このため、管理会計が市場志向の実現にどのような役割を果たしているのかについては統一的な視点にたった分析がなされているわけではなく、結果として市場志向における管理会計の役割が明確になっているとはいえない状況にある。このような状況を受けて、本研究では、市場志向の実現における管理会計の役割を明確にすることを研究目的として設定した。

この研究目的を達成するため、第1の研究課題として、市場志向の要素を明らかにしたうえで、各要素ごとに管理会計の役割期待を考察することとした。さらに、市場志向における重要な発想の転換が提供する製品・サービスの捉え方にあることから、市場志向においてはどのような製品・サービスを提供するかの大部分を決定づける製品・サービスの企画・開発段階が重要であると考えられる。そこで、第2の研究課題として、製品・サービスの企画・開発段階に焦点をあてて市場志向における管理会計の役割ないし役割期待を考察することとした。

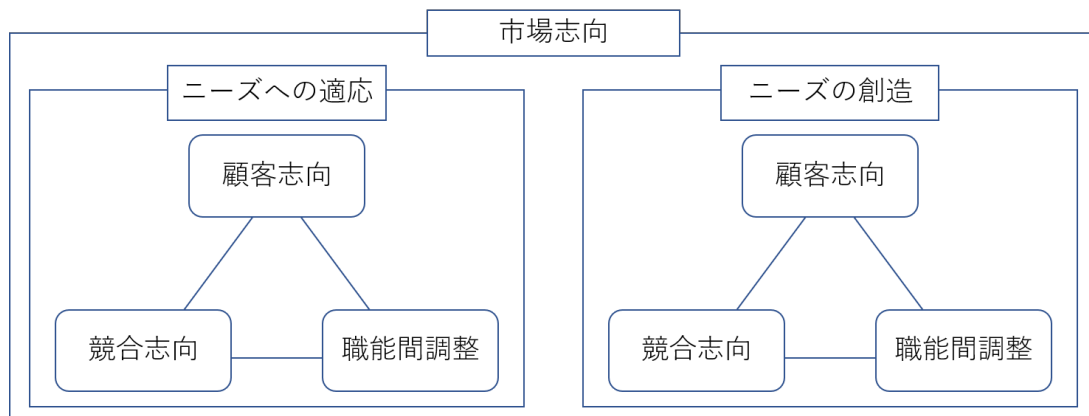


図1 本研究の分析フレームワーク

これらの研究課題に取り組むにあたっての研究方法として、本論文ではマーケティング研究における市場志向研究に着目した。そこでマーケティング研究における市場志向概念の定義とモデルについて検討たうえで、第1章における先行研究の検討も踏まえたうえで図1に示される本研究の分析フレームワークを設定した。

図1に示されるように、本研究では、市場志向には現在の顕在的・潜在的ニーズや、競合との競争関係によって規定されてくるニーズへ適応するための顧客あるいは競合情報の収集・分析とそれに沿った職能間調整を行う「ニーズへの適応」という課題と、現時点では不確実性の高いターゲット顧客（セグメント）に関する仮説の設定と、この仮説に基づいた顧客あるいは競合情報の収集・分析とそれに沿った職能間調整を行う「ニーズの創造」という課題があると考えている。そのなかで、顧客志向、競合志向、職能間調整という要素それぞれについて管理会計がどのような役割を果たしているのか、あるいは果たすべきであるのかを考察することとした。

### 3 製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割期待

本研究ではまず製品の企画・開発に注目し、そこでの市場志向と管理会計の役割について検討した。製品の企画・開発において用いられる管理会計手法である原価企画をとりあげ、原価企画が採用されている状況における製品の企画・開発について検討した。具体的には、まず原価企画のプロセスとそのなかで行われる原価低減活動についての全体像を確認した。そのうえで、原価企画の発展に伴ってそのプロセスに含まれるようになった商品企画段階が顧客にとっての価値を創出するにあたって重要な意味をもっていることを指摘し、商品企画段階での活動とそこで用いられるツールについての検討を行った。そのうえで、原価企画の有用性に影響を与えるであろう原価企画の逆機能および原価企画における製品コンセプトの不可視化に関する議論について検討をくわえた。さらに、原価と同時に利益に影響を与える収益側の要素として価格

に注目し、原価企画における価格決定の実態調査についても検討をくわえた。

原価企画が採用される状況につづいて、原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発についても検討をおこなった。具体的には、原価企画の有用性が高くないと考えられているハイテク産業における原価管理のアプローチについて検討をくわえた。さらに、これまで市場に存在しなかったような新製品の企画・開発を推進している花王における商品開発体制と、商品開発に際して用いられている評価尺度であるP&Aについて検討をくわえた。また、ここでも利益に影響を与える収益側の要因として価格に注目し、低価格を志向した事例とプレミアム価格を志向した事例の2つの事例の検討を通じて、価格決定における損益計算の活用と原価管理への影響について検討をくわえた。

これらの検討をふまえて、分析フレームワークにもとづき、ニーズへの適応とニーズの創造のそれぞれの課題のもとでの市場志向の各要素において、どのような活動が必要とされ、そこに管理会計がどのような役割を果たしているのか、また果たすべきであるのかを考察した。まずニーズへの適応においては、顧客の顕在的・潜在的なニーズに関する情報を収集・分析するとともに、これを製品コンセプトとしてまとめたうえで、この製品コンセプトを中心とした顧客に対する共通理解の確立が目指される。したがってここでは、製品コンセプトの実現にかかる原価を製品に細分割付する方法を洗練化させることや、チームの分割あるいは製品モジュールの区別によって製品コンセプトの実現のために重要な部分に重点的に原価をかけられるような仕組みを確保することが必要とされていた。また、特に価格決定においては、競合製品との関係で規定されてくる価格に対する顧客のニーズに応ずるために、価格競争力を確保するという意味で目標原価計算方式による原価管理が果たしている役割を指摘した。ただし、製品によっては価格決定において競合価格の参照が意味をなさない場合があり、この場合においては価格決定において損益計算が重要な役割を果たすことを指摘した。さらに、職能間調整においては、原価企画における原価企画関連部門と非関連部門の間の軋轢と同様の問題が常に生じうる。このような問題を克服するためには、原価の細分割付の根拠となる製品コンセプトと原価との対応関係がより具体的に提示される必要性があることを指摘した。

ニーズの創造においては、まず誰がターゲット顧客となり得るのかについての仮説を設定することが重要となる。そのうえで、その仮説にもとづいた顧客の購買誘因、すなわちレベニュー・ドライバーの分析とそのレベニュー・ドライバーを生じさせるために必要となる活動の識別が必要となる。ここで管理会計には、レベニュー・ドライバーの分析と関連付けて必要であると識別された活動のために必要な原価を過不足なくかけられることを支援する役割を果たすことが求められる。このような管理会計の役割として、花王におけるP&Aという評価尺度の活用や、価格決定における損益計算などが重要な役割を果たしていることを指摘した。また、ニーズの創造の場合には、ニーズへの適応とは異なり競合志向は重要でない可能性が高いことも指摘した。さらに、職能間調整においては、研究開発とマーケティングや、そのほかにも製造、購買、生産、物流といった様々な職能間での調整が必要とされる。この職能間調整に

あたっては、その軸となる人物が必要とされる可能性があること、またその人物が、損益計算に関する会計情報にもとづいた職能間調整を行っている可能性のあることを指摘した。

## 4 サービスの企画・開発における市場志向と管理会計の役割期待

サービスの企画・開発段階における市場志向と管理会計の役割を検討にあたっては、近年研究がはじめられたサービス原価企画を取り上げて検討を行った。サービスへの原価企画の適用は、サービスそのものを適用対象とするのか、輸送サービスにおける鉄道車両のように、サービス提供主体（モノ）を適用対象とするのかといった議論があった。このうち、ここではサービスそのものに原価企画を適用するサービス原価企画の議論に焦点をあて、まずその理論的な枠組みについて検討をくわえた。サービス原価企画の理論的枠組みに関する議論では、顧客が生産活動に参加するというサービスの特性を反映して、従来の原価企画のプロセスに修正がくわえられていた。このようなサービス原価企画の理論的な枠組みの蓋然性については、後に行われた高業績事業者を対象とした実態調査によって、これと類似する活動の存在が明らかになっている。さらに、サービス原価企画の理論的枠組みにもとづいて行われた産業横断的な実態調査においても、原価企画的な企業ほど、サービス原価企画と同様の活動を行っている可能性の高いことが示唆されている。さらに、サービス原価企画の理論的枠組みに沿って行われたケーススタディでは、従来の製品を対象とした原価企画とサービスを対象とした原価企画の共通点と相違点がより具体的に明らかにされている。

これらの検討にもとづいて、本論文の分析フレームワークにもとづいた考察を行った。この考察においてまずはじめに明らかになったのは、サービス原価企画については、ニーズへの適応とニーズの創造という2つの課題の両方に貢献しうるシステムとしてこれが用いられているということであった。すなわち、ニーズへの適応とニーズの創造という異なる課題に対して、一つのシステムがその両方に貢献し得ることが明らかとなった。

まず顧客志向については、顧客活動の設計が行われることと、この顧客活動の設計がサービス提供活動の設計と同時並行的に行われることというサービス原価企画の特徴が、このシステムを市場志向の異なる課題の両方に対応できるシステムにしていることを指摘した。すなわち、ニーズへの適応という課題においては、この特徴によって顧客志向と原価管理との関係がより強固になっていると考えられる。また、ニーズの創造という課題においては、この特徴によってサービス・コンセプトを実現するために必要とされる顧客の活動と、そのような顧客の活動を引き出すためにサービス提供側で必要とされる活動とを常に対応させながら収益および原価を作り込んでいくことが可能となっている。

次に競合志向については、ケーススタディから、サービス原価企画においては競合サービスの価格を参照した価格設定が行われているところにこれが表れていることを指摘した。このような価格決定の方法は製品の原価企画と同様であり、ニーズへの適応という課題に即してみれば適当であると考えられる。しかしその一方で、ニーズの創造という課題からは必ずしも適当ではなく、サービス原価企画がニーズの創造を含めて市場志向の実現に貢献するシステムとして機能するためには、競合価格の参照以外の方法による価格決定の方法を検討することが重要な課題である可能性を指摘した。

最後に職能間調整については、ケーススタディによって、サービスの原価を作り込むにあたっては機能別あるいは活動別の原価の細分割付が行われていないことが発見されていた。すなわち、サービス原価企画では、原価の機能別・活動別の細分割付による原価低減ではなく、損益計算書を用いての収益と原価の比較衡量による原価管理が行われているのである。このように原価の細分割付を行わないこと、すなわち損益計算にもとづく原価管理および職能間調整を行うことは、むしろサービス・コンセプトを反映した原価の作り込みに貢献している可能性がある。この点を鑑みれば、サービス原価企画の理論が製品とサービスという対比から行われる議論以上の意味を有している可能性を考慮するべきであると考えられる。

## 5 結論と課題

経営者はしばしば企業経営に対する基本的な姿勢の重要性を指摘してきた。これは、企業の存在意義という極めて大きな問題から、競合他社との関係、あるいはマーケットシェアに対する考え方などさまざまであった。しかしいずれにせよ重要なことは、たとえ表面上は同様の行動あるいは結果に至るとしても、その本質的な考え方を誤れば、これは後々には企業経営を脅かす問題に発展しかねないということであった。このような基本的な姿勢の重要性は管理会計についても同様であろう。本研究では、このような企業の姿勢を市場志向という観点から捉えている。そのうえで、市場志向における管理会計の役割を明らかにすることが本論文の目的であった。本研究では、管理会計研究におけるこれまでの市場志向に関する議論の検討をふまえ、さらにマーケティング研究における市場志向の概念を援用することによってこの目的を達することを試みた。具体的には、市場志向における大きな課題としてニーズへの適応とニーズの創造という2つの課題を認識し、それぞれの課題のもとで、顧客志向、競合志向、職能間調整という要素のそれぞれにおいてどのような活動が必要とされ、それに対して管理会計がどのような役割を果たしてきたか、またどのような役割を果たすべきであるのかを考察した。

本研究においてこのような市場志向における課題の識別とそこでの市場志向の要素を区別したうえでの考察を行ったことによって、これまで曖昧であった市場志向における管理会計の役割期待を明確にすることができたことが本研究の最も重要な貢献で

ある。市場志向，すなわち顧客にとっての優れた価値を作り出すことと，これによって長期的な利益を獲得しようとするとき，管理会計にいかなる役割を期待できるのかを理解しておくことはより適切な管理会計システムの選択や利用につながる。また，適切や役割を期待するということを裏返せば，これはある管理会計システムに何を期待すべきではないかを理解することにもつながる。管理会計システムに対しては度々その逆機能や限界が指摘されることがある。しかしこれが，その背後にある志向の重点の相違と管理会計システムへの役割期待のミスマッチであるとすれば，そのような逆機能あるいは限界を克服しようとする事自体がむしろ適切ではない。また，本来であれば有用なはずの管理会計システムの背後にある志向を理解していないことで，その利用方法を誤る危険もある。

上述の点と関連して，市場志向の異なる課題あるいは異なる要素においても，同じ管理会計手法が異なる使い方によってそれぞれにおいて役割を果たし得ることが明らかにされたことも本論文の重要な貢献である。特に本論文では，製品の企画・開発とサービスの企画・開発の両方について体系的な分析を行った。このことによって，まず製品の企画・開発のなかでは，ニーズへの適応とニーズの創造という異なる課題のもとであっても，製品の価格決定において損益計算が重要な役割を果たしていることが明らかとなった。価格は顧客にとっての価値に影響を与えるという意味で重要なレベニュー・ドライバーの1つとなる。しかしそれだけではなく，価格をどの水準に決定するのかによって，企業側の原価管理にも影響があること，さらに言えばこの原価管理への影響が単に製造原価を単価あたりいくらまで引き下げなければならないかという問題にとどまらないことに注意しなくてはならない。顧客にとってある製品がどのような価値をもっているのかをターゲットとなる顧客に十分に理解してもらうことができなければ，顧客にとっての価値の創出するために設定された製品コンセプトは実現されない。結果として，顧客にとっての価値は創出されないし，企業も利益を獲得することはできない。このように考えれば，製造原価を対象にこれについて目標原価を設定してこれを機能別に細分化するだけでは十分かつ効果的な原価管理とはならないことは明らかである。すなわち，製品が顧客の手に渡るまでの全ての活動を，それぞれの活動間の相互作用も考慮にいれながら同時並行的に検討していくことが必要不可欠なのである。この点において，市場志向において顧客にとっての価値の創出と企業にとっての利益の獲得が同時追求されること，そして，この両方の目的にとって損益計算は重要な役割を担っているといえるのである。

さらに，製品とサービスの両方についてともに体系的な分析を行ったことで，それぞれを対象とした理論をさらに発展させられる可能性が明らかになった。サービスの企画・開発のために理論化されたサービス原価企画においては，顧客活動の設計とサービス提供活動との関係が価格決定の局面にとどまらず考慮されるべきことが明確となっていた。このようなサービス原価企画の特徴は，製品を対象に発展してきた原価企画の技法をサービスに応用すべく，製品の製造とサービスの提供との特性の違いに注目して理論化されたものである。すなわちこれまでは，製品を前提として発展してきた理論や技法を，製品とサービスの相違点に注目して修正してサービスに応用



するというアプローチがとられてきたのである。しかしながら、前述のように、顧客にとっての価値の創出と企業にとっての利益の獲得という両方の目的を達するためには、製品の場合にも製品と顧客との関係のあらゆる段階を考慮にいれなければならない。このことを鑑みれば、サービスを対象に発展してきた理論や技法を製品に適用することもまた、これまでのアプローチと同等かそれ以上に重要なことであるといえよう。

このような重要性が強調されることによって、今後喫緊の課題として研究が蓄積されるべき領域も明確になってくる。このなかでも特に価格決定をめぐる問題は、製品の企画・開発においてニーズへの適応を課題とする場合にもニーズの創造を課題とする場合にも、未だに研究が十分に蓄積されているとはいえない。特に原価企画においては、個々の企業にとっては価格は所与であるとの前提がとられてきたこともあり、価格決定について研究上十分な注意は払われてこなかった。しかしながら、先にも述べた通り、価格決定は顧客のレベニュー・ドライバーの1つとしても重要であるし、識別されたレベニュー・ドライバーとの関係で重要となる企業の活動を適切に識別し、その実行に必要な原価を確保するうえで重要である。言い換えれば、価格は企業と顧客を結ぶ重要な接点の1つであり、企業の利益獲得に重要な影響を与える要素なのである。サービス原価企画についても、これが市場志向の実現を支援する重要なシステムであることが示唆される一方で、価格決定についてはいまだ踏み込んだ議論はなされていない状態である。したがって、今後はこの点に注目したうえで、理論的・実証的にもさらなる研究を積み重ねていくことが必要である。

また、サービス原価企画の理論を製品にも応用することが有用であることを結論において指摘したが、サービス原価企画については近年研究が始められたばかりであり、理論的考察も実証研究も、製品の原価企画に関する研究に比べると未だ数が限られている。サービス原価企画における価格決定についても理論的な可能性と明らかにされている実態との間には未だ乖離が生じている。したがって、今後さらなる実証的な研究を蓄積しながら、その理論を裏付けるとともに、製品への知見の応用において生じる具体的な問題を検討するなどの研究をすすめていくことが必要であろう。