

サービス原価企画の課題と展望

関 洋 平

1. はじめに

近年、製造業を前提としてきた管理会計手法である原価企画が、サービス業でも議論されている。製造業以外での原価企画の活用は、原価企画研究における新しい潮流であり、既存の原価企画研究とは異なる視点での研究成果が生み出されつつある。サービス業における原価企画に関する研究成果が蓄積されてきた今、改めて立ち止まって先行研究での議論を振り返る必要があるだろう。そのためにも、現時点でのサービス業の原価企画に関する議論を整理して、研究の課題と展望を明らかにすることが求められる。現時点での研究の課題と展望が明らかになれば、サービス業における原価企画の研究を今後更に進展させていく上での指針となるためである。

さらに、サービス業に関する議論を越えて、原価企画研究全体を考える上でも、近年進展してきたサービス業における原価企画を無視することはできない。サービス業において原価企画を活用することが可能であるならば、原価企画全体の枠組みを、製造業を前提としたものからサービス業も含まれるものとして再検討する必要があるためである。よって、サービス業における原価企画研究の課題や展望は、単にサービス業における議論にとどまらず、原価企画研

究全体に対しても、何らかの示唆を与えるだろう。

上記の研究背景に基づき、本論文ではサービス業における原価企画研究について、現状を整理した上で、その課題と展望を明らかにすることを目的とする。そして、目的を達成するために、サービス業の原価企画に関する先行研究を中心に、文献レビューを行っていく。なお、本論文では以降、サービス業における原価企画を「サービス原価企画」と呼称して議論を行っていく。

本論文の構成であるが、第2節「サービス原価企画の概要」では、サービス原価企画の概要として、その定義・活用状況・特徴について、全体的な先行研究のレビューを行う。第3節「サービス原価企画の業界」では個別のサービス業の業界ごとに、サービス原価企画の先行研究のレビューを行う。第2節と第3節を合わせて、サービス原価企画研究の現状を明らかにする。第4節「サービス原価企画の課題」では、サービス原価企画の課題についてVEと組織間協働の2点を取り上げて検討する。第5節「サービス原価企画の展望」では、サービス原価企画の展望について公共サービスでの原価企画の活用を取り上げて検討する。第4節と第5節を合わせて、サービス原価企画研究の課題と展望を明らかにする。最後に、第6節「おわりに」で、第2節から第5節までの内容をまとめた上で、サービス原価企画研究の課題と展望が、原価企画研究全体に与える示唆について言及する。

2. サービス原価企画の概要

本節ではサービス原価企画の概要として、その定義や活用状況、特徴について順番に示す。サービス原価企画について、先行研究では多様な定義が行われている。岡田（2007）は、原価企画の定義自体にサービスも包括する形で、原価企画を「製品・サービスの開発プロセスと一体となって展開される原価・利益の作り込み活動」と定義している（p.108）。また、庵谷（2009）は、サービス業における原価企画は、サービス提供主体の企画・設計段階でその機能とコ

ストを作りこみ、同時にサービス提供に適合した組織設計の見直しも図る活動 (p.213) と説明している。他にも、田坂 (2012) は、製造業における原価企画実務に対応するサービス業の実務を、「戦略的コストマネジメント」と呼称した上で (pp.334-335)、戦略的コストマネジメントを「新サービスの企画・設計、購買、提供、販売までのプロセスで、目標原価を設定し、原価および利益の作り込みを図る、戦略的原価低減活動」と定義している (p.339)。さらに、谷守・田坂 (2013) ではサービス業の原価企画を「新サービスの企画・設計の段階で目標原価を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コストマネジメント活動」と定義している (p.67)。そして関 (2016) では、サービス業の原価企画が「サービス業において、製造業の原価企画と共通の成立条件を有するサービスの作りこみ」 (p.113) であると前置きした上で、サービス業の原価企画の成立条件が「目標原価に基づく源流管理、VE 等の支援ツール、(社内・社外を問わない) 協力関係」と述べている (pp.118-122)。

上記のように、先行文献では、それぞれの切り口でサービス原価企画が定義されている。それらの定義を整理してみると、サービス原価企画の対象が「サービス業」であることが前提となっていることが、当然であるが確認できる。さらに、サービス原価企画がサービスの企画・設計・開発段階での作りこみ、つまりは源流管理であるという点も全ての定義で何らかの形で盛り込まれている。そして、サービス原価企画が原価管理 (コストマネジメント) であるという内容も、全ての定義に共通して含まれている。特に、目標原価が原価管理の基準になるという要素に関しては、全ての定義ではないものの、田坂 (2012) や谷守・田坂 (2013)、関 (2016) の定義に含まれている。一方で、庵谷 (2009) の「組織設計の見直し」、田坂 (2012) や谷守・田坂 (2013) の「戦略」、関 (2016) の「VE 等の支援ツール」や「協力関係」といった要素は、一部の定義に含まれているだけで、先行研究における共通見解であるとは見て取ることはできない。よって、先行研究の定義をまとめると、サービス業の原価企画が概ね「サー

ビスの源流段階での、「目標原価に基づくサービスの作りこみ」として議論されていることがわかる。

続いて、サービス原価企画の実務での活用状況に関して、わが国においては吉田他（2012）の東証一部上場非製造業を対象とした調査で、原価企画を利用している（新サービスや商品の企画・開発段階において目標原価の設定・管理活動を実施する）企業は42.5%という結果がある（p.109）。また、妹尾・福島（2012）の調査でも同様に、東証一部非製造業を対象とした調査によって原価企画の採用率が39.1%（pp.49-50）という結果が出ている。そして、上東（2014）の上場企業を対象にした調査では、非製造業での原価企画実施率は24.8%（p.132）であった。さらに、吉田他（2015）の東証一部上場企業を対象にした調査では、非製造業での原価企画利用率は46.6%（p.314）という結果であった。わが国を離れると、Yazdifar and Askarany（2012）のイギリス・オーストラリア・ニュージーランドの企業に対して行われた調査で、サービス業の原価企画採用率が18.4%（試験中も含めると23.5%）（p.388）であった。

上記のように複数の先行研究が、サービス業や非製造業における原価企画活用状況について調査を行っている。調査によってその対象や結果が異なるため、サービス原価企画活用状況についての傾向は現時点では判断しにくい部分はある。しかし少なくとも、国内や海外を問わず、サービス業において原価企画を活用している企業が一定の割合で存在していることが明らかとなっている。

さらに、サービス原価企画の特徴について、岡田（2007）は、サービス原価企画活動は、サービス・コンセプト創出段階における目標原価計算からはじまり、顧客側の論理で原価・利益を作り込んでいく顧客ライフサイクル・コスト企画活動が次に行われ、サービス組織側の論理で原価・利益を作り込む活動であるサービス提供原価企画活動へ続くと言う一連の流れになると主張している（pp.118-122）。このように、岡田は、サービス業における原価企画という可能性に着目した上で、その一連の流れについて検討している。そこで述べられて

いる流れは、提供するサービスのコンセプトを決め、目標原価を定めた後、顧客とサービス組織の両面の論理で実際にサービスを作り込むという意味で、対象が製品であるかサービスであるかという差異を除けば概ね製造業の原価企画と同様の流れであることが伺える。さらに、岡田（2010）は「成功するサービス」を生み出しているサービス組織に対する現地調査を行った。その結果として、全ての高業績の事業者は「効果性のサイエンス⁽¹⁾」・「効率性のサイエンス⁽²⁾」・「統合のアート⁽³⁾」・「仮説検証とサービス進化」という4点の、サービス原価企画だとみなしてよいと思われる活動を試行・実行していることが判明している（pp63-75）。このように、成功している高業績のサービス組織においては、原価企画的な活動が行われていることが確認されている。特に、岡田（2007）で述べられていた顧客ライフサイクル・コスト企画活動の手段である効果性のサイエンスと、サービス提供原価企画活動の手段となる効率性のサイエンスが実施されているという意味において、高業績のサービス組織が岡田（2007）の主張するようなサービス原価企画の流れに沿った実務を行っていることが確認できる。そして岡田・堀（2014）は原価企画のメルクマールとして「目標原価計算的思考」と「VE的思考」に焦点をあてて、その程度の高低から原価企画的なサービス企業と原価企画的でないサービス企業を分類し、その特徴や差異について質問票調査を行った。その結果、原価企画であるサービス企業が全体の15.4%で原価企画でない企業が17.5%であること（残りの67.1%はどちらともいえない）や、原価企画であるサービス企業は顧客ライフサイクル・コスト企画活動とサービス提供原価企画活動に類する活動を実施する傾向にあることなどが示された（pp.83-91）。このように、岡田・堀は目

-
- (1) サービスの効果性（価値、品質、顧客満足度など）に関する統計・計量系の手法。顧客ライフサイクル・コスト企画活動の手段（岡田，2010，pp.69-71）。
 - (2) 目標原価や目標費用を達成するための効率追求的なアプローチ。サービス提供原価企画活動の手段となる（岡田，2010，pp.70-71）。
 - (3) VE的思考による効果性（価値）と効率性（原価）の統合（岡田，2010，pp.71-72）。

標原価計算と VE を原価企画のメルクマールと位置付けたいうえで、質問票調査でサービス業の企業の傾向を調査している。その結果として、原価企画的なサービス企業では、岡田（2007）においてサービス原価企画のプロセスとして指摘されている顧客ライフサイクル・コスト企画活動とサービス提供原価企画活動を実施している傾向が確認されている。つまり、目標原価計算的思考や VE の思考を有しているサービス企業は、単に目標原価や VE を意識しているだけでなく、サービス原価企画のプロセスを実際に行っているということである。なお、岡田・生方（2017）によって、岡田・堀（2014）の追試が行われているが、そこにおいても原価企画的なサービス企業が原価企画的なサービス開発活動を行っている蓋然性が強く確認されている（p.711）。このような、岡田を中心とする一連の研究は、サービス原価企画のプロセスにおいては顧客ライフサイクル・コスト企画活動とサービス提供原価企画活動が行われることを明らかにしている。

また、田坂（2010）は、サービス業における原価企画の適用可能性を検討している。そして、製造業の原価企画と比較した時のサービス原価企画の特徴としてサービスの「不可分性」に着目し、サービス業では生産と消費が同時に行われ、企画・設計段階と量産段階を明確に区別することができず、原価改善と原価企画の区別が難しいことを指摘している（pp.211-221）。ここで述べられているように、少なくとも製造業とサービス業を比較した場合、サービス業の方が原価改善と原価企画の区別の可能性が難しいことが想定できる。さらに、田坂（2012）は、サービス業において原価企画ないし戦略的コストマネジメントを展開するための論点を整理している。特に、マネジメントの対象や源流管理、原価企画の目的などの多岐にわたる論点に関して、製造業の原価企画とサービス業の原価企画の比較を行っている。そして、製造業とサービス業の間での差異として、サービスの不可分性により原価改善と原価企画の区別が困難であり、既存サービスの改善もサービス業のマネジメントの対象に含まれるこ

などを指摘している (pp.319-337)。ここでも、田坂 (2010) と同様に、サービスの不可分性という特徴が着目されている。この2点の先行研究からわかるように、田坂はサービス原価企画の製造業と比較した時の最大の特徴として、不可分性により源流段階が不明瞭であること、結果として原価企画と原価改善の区別が困難であることを指摘している。

また、厳密には原価企画ではないが、サービス・リエンジニアリングという名称で、サービス業における原価企画と類似する概念が議論されている。伊藤 (2016) ではサービスの品質とコストの統合的なマネジメントを志向するアプローチであるサービス・リエンジニアリング (service re-engineering : SRE) (p.2) が提唱されている。そこにおいては製造業、とりわけ加工組立型メーカーにおける商品開発にあたり目標原価を基準として品質を作り込んでいくようなアプローチが、サービス業でも最優先課題と位置づけられるのではないかと (p.7) と指摘されている。このサービス・リエンジニアリングと原価企画の違いについて、岡田 (2016) は、サービス原価企画はサービス提供システムの根幹部分の設計・改良に関心があるが、その一方でサービス・リエンジニアリングは既存のサービス提供システムにおける日々のサービスを漸進的に改善していくことに関心があると位置づけられる (p.30) と説明している。このようなサービス・リエンジニアリングの議論の、製造業における原価企画的なアプローチのサービス業における活用を目指すという方向性は、サービス原価企画の議論と共通している。その一方で、サービス原価企画の議論は、あくまで「原価企画」という管理会計手法の枠の範囲内の議論である。そのため、田坂 (2010) や (2012) における、サービス業において企画・設計段階と生産・量産段階の区別が難しいという主張が事実であるとしても、企画・設計段階というサービス生産の源流からサービスを作り込むという発想が基本になるであろう。他方、サービス・リエンジニアリングは、名前の通り「リ」エンジニアリングであり、既存のサービス提供システムの改善が志向されるものである。つ

まりは、田坂によるサービスの段階の区別に基づくと、サービスの生産・量産段階にこそ重きが置かれているとみなすことができる。

上記のような、サービス原価企画に関する代表的な議論をまとめると、サービス原価企画の特徴として何が指摘できるだろうか。第1に、岡田（2007）で指摘されるように、対象が製品であるかサービスであるかという点を除いては、サービス原価企画も製造業の原価企画とほぼ同様のプロセスである。つまり、対象がサービスであるという点以外は、サービス原価企画と製造業の原価企画に根本的な違いはないということである。ただし、適用対象が製品とサービスとで異なる以上、根本的な要素以外での差異は存在するであろう。

第2に具体的な製造業との差異として、田坂（2010）や（2012）において指摘されるように、サービスの不可分性に由来して、源流段階が特定しにくいという製造業の原価企画との差異が生じる可能性がある。実際にサービス業において原価企画を活用する際に、どこまでサービスの企画・設計段階と生産・量産段階の区別が可能であるかは、対象とする業種や具体的なサービスによって、ある程度異なるであろう。しかし、少なくとも全てのサービス業が、製造業のように明確に企画・設計段階と生産・量産段階の区別ができるとは限らないことが想定できる。ただし、サービスの源流段階が特定しにくいとしても、あくまで原価企画である以上は、何らかの形でサービスの源流を意識・志向する活動であることに違いはない。

つまり、サービス原価企画は、製造業の原価企画と比較したときに、適用対象がサービスであるという差異を有している。そして、サービスが適用対象であるが故に、どこまでが源流段階なのかを特定しにくい可能性がある。しかし、それ以外の点においては、根本的にはサービス業における原価企画も製造業のそれと同様の管理会計手法である。

3. サービス原価企画の業界

第2節でサービス原価企画全体についての概要を示したが、サービス業には多様な業界が存在する。同じサービス業でも、業界が異なれば、原価企画活用の状況も異なることが想定される。よって、本節ではサービス業の業界ごとに、サービス原価企画の先行研究をレビューし、整理していく。サービス原価企画が議論されている業界には、医療業界・銀行業・公共サービス・宿泊業・鉄道業・製造小売業・流通業・飲食業の8種類がある。本節では、それぞれの業界について、どのように先行研究で原価企画の議論が行われているかを確認する。

医療業界での原価企画は、荒井（2009; 2010a; 2010b; 2011; 2015）などの、一連の研究で議論されている。代表として荒井（2011）によると、医療界における原価企画⁽⁴⁾は、医療提供プロセスの設計開発に際して、患者への一連のサービスの質・安全性・収支（採算）・在院日数等を同時考慮して費用対成果としての価値を作り込んでいく活動であると説明される。それは、言い換えると診療報酬（価格）に見合った医療サービスの成果の作り込みであり、国民・患者の医療費支出に見合った成果の企画であるとも説明される（p.序1）。また、医療業界には「診療プロトコル」という特定の疾患の患者に対して、入院何日目に各職能（機能）領域においてどのような行為等をどれだけどのタイミングで実施するかを標準として設定した総合診療計画が存在する。つまり、診療プロトコルは疾患種類ごとの標準的な診療プロセスの設計図（仕様書）である（p.序2）。そして、診療プロトコル開発活動には、原価企画の構成要素と共通する要素が多いことを述べている。そこでは、当該疾患に関係する各職能の専門家からなる職能横断的なチームの活動により、医療の質（有効性）と原価が源流段階で作り込まれる（p.21）と説明される。このように、医療業界で

(4) 荒井においては「価値企画」として議論されている。医療業界で、原価企画という語の「原価」という表現が誤解を生む可能性を避けるためである（荒井，2011，序1）。

は原価企画が診療プロトコルの設計・開発において活用され、診療サービスの作り込みが行われている。

そして、医療業界の原価企画の効果に関して、質問票調査で効果の検討が行われている。荒井（2015）は、DPC 関連病院に対して実施した管理会計の現状に関する質問票調査の結果に基づいて、原価企画の効果や影響について検討を行っている。その結果として、広義の原価企画は、採算性や効率性に影響を及ぼすことなく、医療の質の向上をもたらしていることを明らかにしている。さらに、企画活動の評価まで実施する狭義の原価企画は、採算性に影響を及ぼすことなく、効率性にもよい効果を与えていることを明らかにしている。つまり、損益情報に基づき本来の原価企画をすると、医療の質やプロセス効率性だけでなく、採算性にもよい効果をもたらされ、医療サービスの価値が著しく向上することを示唆する結果である（pp.737-748）。質問票調査の結果からは、広義の原価企画を実施するだけでも医療の質の向上につながるが、狭義の意味での原価企画を実施することによって医療の質だけでなく効率も向上することを確認できる。

銀行業での原価企画については、谷守・田坂（2013）の先行研究が存在する。彼らは、銀行業の商品サービスを大きく顧客に対するデリバリ・チャネルの機能に関する企画・開発・提供・運用（ATM など）と、資金の運用や提供に関する新商品の企画・開発・販売・保守に分類している。そして、デリバリ・チャネルでの原価企画の適用例としてコンビニバンキング事業における ATM 開発を、後者の例として法人リテール融資の商品開発を指摘している。ATM 開発に関しては、初年度で損失を出さないと言う目標利益を定め、メーカーやシステムベンダーとの交渉や調整を行いながら、ATM の機能とコストを作り込んだことを示している。法人リテール融資の商品開発では、調達金利や経費率などの金融商品の原価に相当する要素が存在し、それについて目標原価の設定や原価低減が行われたことを示している（pp.68-73）。つまりは、銀行業のサー

ビスを大きく2つに区分した上で、原価企画を活用して両方のサービスを作り込むことができると述べられている。

公共サービスでの原価企画について、溝口（2009）は、個別受注型PFI⁽⁵⁾への原価企画の適用について言及している。そこでは、PFI案件における原価管理手法として原価企画が活用でき、実際に中部国際空港建設の事例において原価企画やVE等を活用して原価削減に成功した事例があることが示されている（pp.568-572）。また、目時（2010）は、公共サービスでの原価企画⁽⁶⁾に注目してフィールドリサーチを行った。そして、大分県庁の公共事業におけるVE実践において、目標原価を制御基準としながら公共サービスに係るアウトカムの作り込みを行う目標原価管理に係る実務が観察された。大分県での具体的な取り組みであるが、まず当初予算額の15%削減というコスト削減目標が設定され、利用者ニーズやコスト見積りめの調査が行われた。そして、製造業のVEのように、機能定義・機能整理・機能別コスト分析・機能評価が実施された。そして、分析に基づいて改善案が検討された（pp.66-74）。さらに、大西（2010）は、公的組織での原価企画について、業務処理手順が決まる法令・通達等の作成段階で、現場での業務の流れを考え抜いた法令・通達を作成するというイメージになると議論している（p.22）。上記の研究では、公共サービスでも原価企画やVEを活用して、目標原価に基づいたサービスの作り込みが行われていることが示されている。また、法令や通達の作成に関する原価企画の活用も検討されている。

宿泊業での原価企画について、庵谷（2009）はホテルの客室部門と料飲部門に区別して議論を行っている。そして、客室部門は客室の減価償却費や人件費などの固定費の割合が高く、固定費は客室の消耗品程度であり変動費の大幅な

(5) PFIとはプライベート・ファイナンス・イニシアティブの略称（溝口，p.561）であり，社会資本整備に対して民間資金の活用などによって民間が事業化することをいう（溝口，p.573）。

(6) 目時（2010）においては，製造業のイメージが強い原価企画との差別化のために「目標原価管理」として議論されている（p.69）

改善には限界があるため、客室を企画・設計する段階から原価企画を適用していくことが有用だとしている。一方で、料飲部門では食材や飲料といった変動費の割合が高いため、サービス提供主体としての料理を企画・設計する段階で原価企画を適用することが有用だとしている。更に、客室部門と料飲部門双方で、ルームサービスなどのサービス提供プロセスを共同設計していく際にも原価企画が応用できるとしている (pp.213-214)。ここでは、あくまで宿泊業における原価企画の活用が議論されているだけであり、実際に宿泊業で原価企画が活用されているかどうかについては言及されていない。また、清水・庵谷 (2010) は、わが国の宿泊業の管理会計について質問票調査を行った。その中で、原価企画については、新サービスや新商品の企画・開発における目標原価を設定・管理しているホテルが82.6%であった。一方で、目標原価の設定や管理において目標原価の低減よりも収益予測の方が重視されていることや、製造業のような企画・開発専門部署の設置や関連部署の協働といった取り組みの程度は高いとは言えない結果であったことも示している。その上で、質問票調査の結果を受けて、目標原価を設定・管理しているホテルが多数確認できたが、製造業で実施されている原価企画のような目標原価の管理が行われている可能性は小さいと結論づけている (pp.18-19)。この調査においては、ホテルにおいてサービスや商品の開発に目標原価が活用されているが、単に目標原価が設定されているだけで原価企画的な管理は行われていないことが示されている。つまり、庵谷 (2009) や清水・庵谷 (2010) において確かに宿泊業の原価企画は議論されているが、実際に原価企画を活用している宿泊業の企業の存在は確認されていない。

鉄道業での原価企画について、庵谷 (2009) は、設備や車両といった固定資産をサービス生産前段階で作り込んでいくことが不可欠であるとして、そこに原価企画の適用可能性がありえると議論している。また、原価企画適用の際には、サービスの企画・設計段階でダイヤ改定案を反映させることが望ましいと

議論している (pp.214-215)。このように、鉄道業でも原価企画が議論されている。そこでは、設備や車両といった固定資産の作り込みにおいて原価企画が活用可能であると指摘されている。一方で、鉄道業において、具体的に原価企画が活用されている事例は確認できていない。

製造小売業での原価企画について、Margonelli (2002) は、スウェーデンの家具小売り企業の IKEA が製品の設計において目標原価を活用していることや、家具を製造するサプライヤーに対して、サプライヤー間での競争を促進すると同時にパートナーとしても扱っている (pp.106-109) ことを示している。ここでは、製造小売業において原価企画が活用されている事例が示されている。IKEA のような製造小売業は、製品の設計・開発を自社で行った上で、製造過程は外部に委託し、自社での小売を行っている。つまりは、製品完成までの段階に焦点を当てれば、製造工程を100%サプライヤーに依存している製造業であると認識できる。そのため、ほぼ製造業と同様の形式で原価企画を活用して、製品を作り込むことが可能である。なお、IKEA のような製造小売業をサービス業であると分類することに関しては、意見が分かれるかもしれない。製造小売業という業態自体が、ある種製造業と小売業 (つまりはサービス業) の中間的な性質を有しているためである。しかし、製造小売業では、製品の設計・開発を行っているとしても、製造自体は行っていないため、純然たる製造業でないことは確かである。よって、本論文においては、伝統的に原価企画が議論されてきた製造業以外における原価企画の活用に着目するという意味で、製造小売業をサービス業に含めて議論している。

流通業での原価企画について、加登他 (1996) が取り上げている。彼らは、流通業⁽⁷⁾での製販同盟や戦略的提携を原価企画の枠組みで捉えられるのではないかという仮説に基づき、流通業の原価企画について検討を行っている

(7) 流通業には卸売業や輸送業なども含まれるが、ここでは主に小売業の文脈として議論されている

(pp.113-114)。まず、原価企画のフレームワークを(1)「利益の作り込み(総合的利益管理活動)の思想の下に」、(2)「サプライヤーまでを巻き込んで」、(3)「源流管理」、(4)「クロスファンクショナルな活動を通して」、(5)「コストダウンと価格・品質において顧客満足を満たす製品を開発、生産するもの」だと定め、上記のフレームワークに基づいて製販同盟を分析している(pp.116-118)。そして、質問票調査を行った結果、原価企画のフレームワークは流通業にも適用でき、製販同盟は流通業における原価企画であると検証された。一方で、原価企画の成果がコスト削減よりも製品の差別化の達成に結びつくことや、原価企画の逆機能が顕著には見られなかったという、製造業の原価企画と流通業のそれとの差異も確認された(pp.119-125)。このように、流通業においても製販同盟という形で原価企画が実施されていることが示されている。

飲食業での原価企画について、近藤(2017)はレストランサービスに対してインタビュー調査を実施した。その結果として、レストランにおいても、メニューの価格を採算の基準として目標となる店舗の原価を定め、製造業と同様に源流管理・職能横断的チーム活動・原価削減方法としてのVE・原価企画のフォローアップが効果的に機能していることが判明した。一方で、レストランサービスにおける原価企画の製造業との差異として、製造業よりも原価企画のフォローアップやコンセプト一貫性のある原価企画活動が重要となる可能性を指摘している(pp.35-41)。近藤は、上記のようにレストランサービスという飲食業においても、原価企画が活用されている事例を示している。

上記の通り、サービス業においても、原価企画は医療業界・銀行業・公共サービス・宿泊業・鉄道業・製造小売業・流通業・飲食業などの多様な業界で議論が行われている。そのような研究成果から、原価企画はサービス業において、ごく一部の業界で限定的に活用可能性があるわけではなく、多くのサービス業において活用可能な管理会計手法であることがわかる。

具体的な業界に目を向けると、先行文献で原価企画が議論されている業界の

中でも、医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業においては、活用方法に差異はあるものの何らかの形で原価企画が実施されていることが確認できる。医療業界においては診療プロトコル開発活動が原価企画に類似しているということであった。銀行業においては、ATM というインフラと金融商品の開発の両方で、目標利益や目標価格が意識されていた。公共サービスにおいては、公共事業を対象としたPFIやVE活動の中で目標原価の設定等が行われていた。製造小売業においては、製品の設計において目標原価が設定されていた。流通業においては、製販同盟が原価企画に相当する活動であることが示されていた。飲食業においては、レストランで製造業と同様に原価企画が活用されていることが示されていた。

一方で、宿泊業と鉄道業に関しては、原価企画の活用が議論はされているが、現時点で原価企画の実施例は確認されていない。原価企画を議論可能な下地があると言う意味では、本節で言及していないその他のサービス業と比較すると、宿泊業や飲食業においても原価企画活用の可能性が大きいとは判断できる。しかし、現時点では、宿泊業や鉄道業で原価企画が活用可能であると言い切ることもできない。

以上、本節で示してきたように、サービス業の中でも、医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業においては原価企画が活用されている。そして、宿泊業や鉄道業に関しては、原価企画の活用は確認できないものの、先行研究で原価企画が議論されていた。このことから、サービス原価企画は一部のサービス業に限定された議論ではなく、多様なサービス業で原価企画の活用可能性があるかと判断できる。

4. サービス原価企画の課題

本節ではサービス原価企画の課題として、VEと組織間協働を取り上げる。第2節で原価企画の特徴について先行研究を見てきた結果、サービスの源流段

階で目標原価を設定してサービスを作りこむという点においては、サービス業における原価企画は製造業とほぼ同様であることが確認できた。しかし、上記の議論では無視されてきた側面が存在する。製造業で原価企画を活用する上では、支援ツールとしての VE の活用や、組織の内外を問わない協力関係が重要な役針を果たすはずである。先行研究でも、第2節で示したように、関(2016)は、サービス業の原価企画の成立条件として VE 等の支援ツールや社内・社外を問わない協力関係の存在を指摘していた (pp.118-122)。しかし、本節の第1項と第2項でこの後示すように、サービス原価企画の先行研究において、VE の活用は製造業の原価企画と比べると重要視されていない。また、組織内での協力関係(協働)の重要性については先行研究で概ね確認されている⁽⁸⁾ものの、組織間での協力関係(協働)については、十分な議論が行われてきたとはいえない。そのため、サービス原価企画における VE や組織間協働の役割について、不明瞭な部分が多く残っている。よって、サービス業において原価企画を活用する上で、VE の活用や組織間協働の役割が課題となっているのである。上記の理由により、VE と組織間協働という2点のサービス原価企画の課題について、それぞれ先行研究における議論をレビューしながら検討していく。

4.1 サービス原価企画における VE の活用

製造業で原価企画を活用する上で、目標原価を達成するための支援ツールとして VE が重要な役割を果たしていた。原価と機能のバランスを取りながら価値を高めるという VE の基本的な考え方が、製品の機能や品質を向上させつつ目標原価を目指して原価の低減を図るという原価企画のプロセスに合致するためである。

サービス原価企画と VE の関連について議論している先行研究には、岡田

(8) 例えば、吉田(2012)の調査では、特に非製造業における原価企画の活用で、部門間協働に顕著な効果がある (p.81) ことが明らかとなっている。

(2010), 岡田・堀 (2014), 田坂 (2010; 2012), 上東 (2014), 関 (2016), 関 (2017) などがある。VE に関して, 岡田 (2010) は, 成功するサービスを生み出しているサービス組織では, 効果性のサイエンスと効率性のサイエンスを束ね, 所要利益獲得を目指して原価・価格・価値の関係を決定する作業が行われていると議論している。そして, それは統合のアートと呼ぶべき内容であり, VE 的思考の活動であると議論している。しかし, 統合のアートにおいて VE は観念的には行われているが, 体系的に利用されているとは言い難いとも指摘されている (pp.63-75)。つまりは, サービスの価値と原価を同時に作り込むためには VE 的思考が必要であるが, それを越えて実際に VE が活用されているとは言えないと議論されている。

また, 岡田・堀 (2014) は原価企画のメルクマールとして「目標原価計算的思考」と「VE 的思考」の2つに焦点をあて, どちらの度合いも高いサービス企業を原価企画的であるとみなしている (p.803)。ここでは, 原価企画の要件として VE 的思考を取り上げているが, その理由については詳細な言及はない。

田坂 (2010) はサービス業での VE の取り扱いについて, VE は重要なツールではあるが必須ではないと主張している。その上で, サービス業の原価企画において, VE は価値工学的に用いられなくても, 概念的には活用できると主張している (pp.221-222)。そして, 田坂 (2012) も, 価値工学的に VE を活用することは困難であるが, 形を変えて観念的に活用することはできる (pp.328-329) と主張している。つまりは, 岡田 (2010) の立場とほぼ同様に, 観念的な VE 的思考の重要性は肯定するものの, VE の活用自体は必須ではないと議論している。

一方, 上東 (2014) の質問票調査では, 非製造業における目標原価達成手段を7点リッカートスケールで尋ねた結果, VE が4.67点をつけている (p.147)。このように, 目標原価の達成手段として, VE が7点リッカートスケールの中間的な値である4点を超える点数をつけている。

そして、関（2016）は、第2節でも示したように、サービス業の原価企画ではVEを含む何らかの支援ツールが必須となる（pp.119-120）ことを主張している。しかし、サービス原価企画の支援ツールがVEに限定されるものだとは議論していない。さらに関（2017）は、上記のような先行研究におけるVEに関する議論や、サービス業における原価企画やVEの事例を参照し、サービス原価企画におけるVEの役割を考察している。その結果、先行文献においてはサービス原価企画において必ずしもVEが活用されるわけではないと主張されていることを示しながらも、サービス業で原価企画を活用していく上で必要になるツールとして、VE以外の存在は想定しにくいことを述べている。そして、サービス業のVE事例に基づいて、実際にサービス業において、公共サービス・鉄道業・空港・飲食業・物流業・教育業・介護などの多様な業界で、サービスを作り込むためにVEが活用されていることを示している。その上で、多様なサービス業の業界でVEを活用することができるため、サービス原価企画においてもVEが原価と機能のバランスを取りながらサービスの価値を高めるためのツールとして重要な役割を果たすことを示している（pp.21-40）。つまり、関（2017）では、本項で示したような先行研究を踏まえた上で、サービス業においてVEが重要な役割を果たしていることが示されているのである。

上記の先行研究では、少なくともサービス原価企画においてVE的な思考が必要であるという点に関しては共通見解を見て取れる。その一方で、単なるVE的な思考ではなく、ツールとしてVEを活用していくことが可能であると主張しているのは、関（2016）と関（2017）である。岡田（2010）や田坂（2010）などでは、VEはサービス原価企画において実際は活用されていない、もしくは活用することが困難であると主張されている。VEは製造業を中心に用いられる手法であり、サービス業でVEを活用することは、確かに一見困難であるようにも思える。しかし、関（2017）でも主張されているように、実際にサービス業において、VEは様々な業界で活用されているのである。さらに、上東

(2014) の質問票調査の結果からも、サービス業（調査では非製造業）において目標原価の達成手段としてVEが一定の評価をされていることが確認できる。

よって、サービス原価企画を活用する際にVE的思考が重要であるのならば、あえて単なるVE的思考に留めずに、実際にサービスを対象としてVEを活用していくことが可能なのではないだろうか。

とはいえ、実際に第3節で示したサービス原価企画の事例でVEの活用が確認できるのは、溝口（2009）のPFIの事例や、目時（2010）の大分県の事例、近藤（2017）のレストランの事例だけで、決して多いとは言えない。今後のサービス原価企画研究では、サービス原価企画においてどのようにVEが活用され、効果を発揮するのかについて、さらに調査を深めていく必要がある。

4.2 サービス原価企画における組織間協働

製造業の原価企画においては、バイヤー・サプライヤー間などでの組織間協働が非常に重要な役割を果たしている。そうであるならば、サービス原価企画においても組織間協働が重要な役割を果たしている可能性を想定できる。しかし、製造業とサービス業では業態が異なるため、サービス原価企画において製造業と同様に組織間協働が可能であるのかどうかについて、検討する必要がある。

サービス原価企画における組織間協働について議論している先行研究には、関（2016）と関（2017）がある。関（2016）は、第2節でも示したように、サービス業の原価企画では社外・社内を問わない協力関係が必要条件となる（pp.119-121）ことを主張している。特に、組織間協働に限定すると、サービス業固有の特徴として、製造業のように比較的近い業界でサプライチェーンが構成されるとは限らないので、サプライヤーの技術への依存や異なる業界同士での協力関係の構築が必要になると主張されている（p.121）。ここでは、サービス原価企画でも製造業と同様に組織間協働が必要であるが、サービス業の場

合は組織間協働に関して製造業と異なる特徴を有していることが述べられている。

関（2017）は、医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・宿泊業・鉄道業という多くのサービス業に関する原価企画の先行研究に関して、組織間関係に焦点を当てて検討している。そして、医療業界・銀行業・製造小売・流通業の事例は、程度の差こそあれ、何らかの組織間関係による影響を受けていることを指摘している（pp.23-28）。一方で、原価企画の事例から視点を広げ、サービス業のVE事例における組織間協働の存在についても目を向けた結果、VE事例においては組織間協働の実施は確認できなかったとも述べている（pp.28-39）。そして、サービス原価企画とサービス業におけるVE事例の状況を踏まえ、サービス業において製造業と比較すると組織間協働が重視されていないと結論付けている（p.38）。ここでは、サービス原価企画の先行研究では組織間関係の存在が確認できるが、製造業の原価企画では重要なツールの1つであるVEのサービス業での活用においては組織間協働が確認できなかったことが指摘されている。

上記の先行研究を踏まえると、サービス原価企画において、少なくとも組織間協働を実施する余地は存在するであろう。関（2017）では、医療業界・銀行業・製造小売・鉄道業という4種類のサービス業において、程度の差はあるが組織間関係が原価企画活用に影響を与えているということが示されていた。つまり、サービス原価企画を活用する上で、組織間関係を無視することができないような状況は生じうるのである。そうであるならば、組織間の関係性を意識しながら効果的に原価企画を活用するために、関係する組織との協働は1つの選択肢になるだろう。他方、関（2017）は医療業界・銀行業・製造小売・鉄道業以外のサービス業での原価企画活用についても検討しているが、そこにおいては組織間関係による影響は受けていないということになる。そして、原価企画をVEと同一視することはできないにしても、原価企画との類似点の多い

VEのサービス業における活用では、組織間協働が実施されていることを確認できなかった。そこから、サービス原価企画において、組織間協働を実施する余地は存在していたとしても、現時点で組織間協働が広く行われているわけではないことがわかる。

ただし、関（2017）が言及していないような事例の一部でも、サービス原価企画における組織間関係の存在を確認できる。例えば、溝口（2009）は、PFIという公共サービスの民間資本による整備で原価企画が活用されていることを述べていた（pp.568-572）。この事例は、公共サービスと民間資本との間での組織間関係が存在しているとみなすことができる。また、近藤（2017）のレストランに関する事例では、店舗の新規オープン時の設備会議に外部のデザイン業者が参加し、価値連鎖の上流を意識して食材の仕入れ先との提携を進めている（pp.38-39）ということである。つまり、外部のデザイン業者や仕入れ先との組織間協働が行われている。上記の事例の存在も踏まえると、関（2017）での指摘と比べると、実際のサービス原価企画活動において、組織間協働は実施されているのかもしれない。

いずれにせよ、溝口（2009）や近藤（2017）の事例を含めて検討しても、一部のサービス業においては原価企画活用の際に組織間協働が実施されているが、その具体的な実態や効果に関しては、ほとんど判明していないのが現状である。

よって、今後サービス原価企画研究を進めるうえで、より一層組織間協働に焦点を当てる必要があるだろう。とはいえ、一言でサービス業といっても多様な業界が存在している。そのため、サービス業において原価企画を活用する上で、組織間協働を実施することが重要になる業界も、そうではない業界も存在することが想定される。よって、組織間協働への焦点の当て方も、サービス業の業界によって異なることになる。例えば、組織間関係による影響を全く受けていないサービス業の業界では、組織間協働の余地は存在しないので無視して

も構わないだろう。また、今まで原価企画が議論されていない新たなサービス業の業界で原価企画の活用を試みる際は、原価企画活用にあたって組織間協働が重要となるのかどうかを検討すべきであろう。そして、既に何らかの形で組織間関係による影響を受けていることが確認されているような業界に関しては、組織間協働に関する実態や効果について、より調査を深めていく必要がある。先述したように、組織間協働が確認されているサービス業の業界においてすら、その実態に関して判明している内容は少ないのである。上記のような研究を進めていくことで、サービス原価企画における組織間協働の役割を明らかにしていく必要がある。

5. サービス原価企画の展望

サービス原価企画の展望を検討する上で、サービス業の業界という視点が重要になる。第3節で述べたように、多くのサービス業でサービス原価企画を活用することが可能である。しかし、サービス業でも業界が異なるとその特色は異なるため、サービス原価企画について深く議論をするのであれば、ある程度業界を絞って議論する必要がある。よって、サービス原価企画の展望を考えた時に、今後特にどの業界で、サービス原価企画を活用することが求められるのかを検討する必要がある。そして、サービス原価企画が求められる業界として、公共サービスでの原価企画活用可能性を指摘できる。

公共サービスで原価企画の活用可能性がある理由であるが、一言でいうと原価企画活用によってサービスの価値向上余地が大きいことが想定されるためである。公共サービスにおいても、限られた税収や予算の中で、可能な限り価値のあるサービスを提供する必要がある。公共サービスにおける価値について、例えば松尾（2016）は、公共サービスにおける価値の創造は、住民等に対するサービス効果の向上と、自治体内部の経済性・効率性向上の両面で捉える必要がある（p.72）と述べている。サービスの価値を高めるために、提供するサー

ビスの効果の向上と経済性の向上の両面が必要であるのは、一般企業における製品やサービスの提供と同様である。しかし、公共サービスは必ずしも市場で評価されないため、税収や予算の減少に応じた安易なコスト削減の結果、サービスの効果が低下したとしても、その状況が是正されにくいと想定される。そのため、公共サービスにおけるコストマネジメントの技法として、単なるコスト削減ではなく、目標原価内で製品やサービスを作りこんでいく、原価企画が適している可能性がある。よって、公共サービスにおいて原価企画を活用することで、限られた税収や予算の範囲内でサービスの効果を高めたり、税収や予算が削減されてもサービスの効果を維持したりすることが可能になると期待される。上記の理由により、今後のサービス原価企画の展望として、公共サービスでの原価企画活用が求められる。

それでは、公共サービスで原価企画を活用する上で、その特徴や課題として何が指摘できるのだろうか。まず、公共サービスで原価企画を活用する上での特徴として、組織間連携の重要性を指摘できる。近年では、公共サービスが価値を高めるためにも、組織間連携が重要であると議論されている。松尾（2016）は、自治体の価値創造を持続的かつ着実に進めていくためには、協働や相互作用を通じて価値を高めていくことに関する戦略的フレームワークや具体的方法論が必要である（p.75）と主張している。そして、組織間連携による価値創造の取組が標準となれば、自治体における価値創造の効果と財政節減効果は全国規模では相当大きいものとなると述べている（p.85）。ここで述べられているように、公共サービスでも組織間連携が重要であるならば、サービスの価値を高める管理会計手法であり、組織間協働が重要となる原価企画を方法論として活用することで、公共サービスの価値を高めることができるのではないだろうか。

具体的な公共サービスにおける組織間協働のプロセスとしては、PPPやPFIが存在している。根本（2011）では、PPP（Public/Private Partnership）は、

公共的な事業を官・民・市民が連携して行うことの総称的概念であり、わが国でも PFI、指定管理者などのさまざまな制度や手法を用いて実践が積み重ねられてきた (p.19) と述べている。実際に、PFI に関しては第 3 節で言及した溝口 (2009) で、原価企画活用の事例が存在していた。このような、PPP や PFI における原価企画の活用も、公共サービスで原価企画活用を検討する上では重要な論点になるかもしれない。

一方で、公共サービスで原価企画を活用する上での課題も存在している。本論文では公共サービスにおける原価企画の課題として、目標原価に関する課題と、組織間協働に関する課題の 2 点を指摘する。まず目標原価に関してだが、一般的な公共サービスは利益目的で実施されているわけではない。そのため、目標原価を定める際に基準になるような、利益や原価の概念が、一般企業とは異なる状況にある。この点に関して、松尾 (2016) は、自治体において価値をどう評価するかに関しては、企業活動に相当する利益やコストのような明快な基準がないので、価値の測定そのものからある種の障壁を伴う (p.84) と述べている。このような状況では、原価企画を活用するとしても、目標原価を一般企業と同様に設定することは困難である。特に、公共サービスは利益目的で実施されていないため、本来目標原価を定めるための前提となる、目標利益が基本的には存在しないことが、公共サービスと一般企業との最大の違いになると想定される。その違いを踏まえつつ、公共サービスで適切に目標原価を設定する方法について検討することが必要である。例えば、公共サービスにおいては、制約条件である予算などを直接的に目標原価として設定し、目標原価の範囲内で可能な限り価値あるサービスを作り込むことが可能かもしれない。以上のように、目標原価の設定が、公共サービスで原価企画を活用する上での課題となる。

そして、組織間協働に関してだが、公的サービスが他組織と契約を結ぶ場合、一般的にはその都度競争入札を行うことが想定される。よって、公共サービス

は一般企業と比較して、特定の組織と長期的なパートナーシップを結ぶことが難しい。競争入札の結果、その都度決定される取引相手との協働も決して不可能ではないだろう。しかし、長期的なパートナーシップや信頼関係は、組織間協働に重要な役割を果たしている。例えば、Cooper and Slagmulder (1999) は、組織間の相互作用と信頼について、以下のような説明を行っている。バイヤー・サプライヤー間における信頼の存在が、高度かつ互恵的な方法で両者の相互作用を可能にする。そのため、信頼関係は組織間におけるコスト管理の基礎となるものであり、コストを効果的に削減し、それと同時に製品の性能および品質も向上させる。そのような信頼関係は、双方の企業が長期間にわたって関係を持続する場合にのみ構築・維持できる (pp.92-94, 清水・長谷川訳, 2000, pp.57-58)。ここでは一般企業を前提とした説明が行われているが、程度の差こそあれ、公共サービスでも長期的な関係性によって構築された信頼関係が、組織間協働にとって重要になることが想定される。よって、公共サービスにおける原価企画活用では、競争入札で取引相手を選択するという選択の中で、どのように組織間協働を実施してくかが課題となるだろう。

上記のように、公共サービスでの原価企画活用には課題があり、現時点では公共サービスでは製造業と同様の形で原価企画を活用していくことができるのか、定かではない部分もある。しかし、少なくとも公共サービスにおいても原価企画的な発想でサービスの価値を高めていくことが有効であるのは確かであろう。今後は、公共サービスでの原価企画に着目し、製造業と同様の原価企画が活用できるのかどうか、仮にそれが不可能だとしても、原価企画的な発想で公共サービスの価値をどのように高めていくことができるのについて、研究が求められる。

6. おわりに

まずは、本論文の内容をまとめる。第2節「サービス原価企画の概要」では、

サービス原価企画について、定義・活用状況・特徴などの概要を示した。そして、サービス業でも概ね製造業と同様に原価企画が活用でき、実際に一部のサービス業では原価企画が活用されていることを明らかにした。第3節「サービス原価企画の業界」では、多様なサービス業の業界に関するサービス原価企画の先行研究を示した。その結果、サービス業の中でも、医療業界・銀行業・公共サービス・製造小売業・流通業・飲食業で原価企画が活用されていることが明らかとなった。第4節「サービス原価企画の課題」では、サービス原価企画の課題としてVEと組織間協働に着目した。サービス原価企画において、VEも組織間協働も、製造業と同様に重要だと想定されるが、現時点では未解明な部分も多いことを示した。そして、VEや組織間協働の役割や実態を明らかにすることがサービス原価企画研究の課題となることを示した。第5節「サービス原価企画の展望」では、サービス原価企画の展望として公共サービスについて言及した。そこでは、公共サービスにおいては原価企画活用可能性が高いことが期待されるが、一方で目標原価の設定や組織間協働などの点に関して、原価企画活用の課題を抱えていることを示した。本論文では、上記のようにサービス原価企画研究の、課題と展望を明らかにした。

最後に、本研究によって明らかにした内容が、サービス原価企画を越えて、原価企画全体に対して与える示唆について2点言及したい。第1に、製造業における原価企画では当然のように重要視されてきたVEや組織間協働に関して、サービス原価企画ではその重要性を改めて問い直す必要があるという点である。第4節で明らかにしたように、サービス原価企画におけるVEや組織間協働は、製造業と比較すると必ずしもその実態や効果が明確ではない。原価企画という管理会計手法を製造業とサービス業の両方を含むものとして再整理するのであれば、原価企画を活用する上で、VEや組織間協働に関して、製造業とサービス業でどのような共通点と差異があるのかを明らかにしていく必要があるだろう。そして、製造業とサービス業に共通するような要素が、原価企画

という管理会計手法がVEや組織間協働に関して、本質的に有している特徴であるとみなすことができる。

第2に、公共サービスにも原価企画の活用可能性があるという点である。第5節で示したように、現時点では課題を抱えているものの、公共サービスにおいて原価企画を活用する可能性があることが判明した。仮に、公共サービスでも原価企画が活用可能であるならば、単なるサービス業での活用を超えて、原価企画の枠組みを再検討する必要があるだろう。公共サービスのような非営利組織では、営利組織である一般企業とは原価や利益に関する捉え方が異なるはずである。原価企画が公共サービスでも実施しうる管理会計手法であるならば、原価企画における原価や利益概念も、非営利組織を視野に入れて再検討しなければならない。一方で、公共サービスのような非営利組織は営利組織と形態が大きく異なるので、原価企画的な発想でサービス価値を高めることが可能でも、それを原価企画と呼称するのは不適切であるかもしれない。いずれにせよ、公共サービスのような非営利組織で原価企画を活用できるのかどうかは、原価企画という管理会計手法の根本に立ち返って検討すべき論点となるであろう。以上2点が、本論文による原価企画研究全体への示唆である。

参考文献

- Cooper, R., and R. Slagmulder (1999), Supply chain development for the lean enterprise, Portland, OR: The IMA Foundation for Applied Research, Inc.; 清水孝・長谷川恵一訳 (2000), 『企業連携のコスト戦略』, ダイアモンド社.
- Margonelli, L. (2002), "How IKEA designs its sexy price tags" Business2.0 October, pp.106-112.
- Yazdifar, H. and D. Askarany (2012) "A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand", Production Economics 135, pp.382-392.
- 荒井耕 (2009) 「済生会熊本病院における診療プロトコル開発活動の展開—医療サービス原価企画の先進事例」『産業経理』 69(3), pp.82-95.
- 荒井耕 (2010a) 「日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス原価企画の登場—その特質と支援ツール・仕組みの現状」『原価計算研究』 34(1), pp.56-65.
- 荒井耕 (2010b) 「DPC 環境下の診療プロトコル原価企画の実態—病院特性別の実施状況分析」『産業経理』 70(3), pp.85-99.
- 荒井耕 (2011) 『医療サービス価値企画—診療プロトコル開発による費用対成果の追求』中央経済社.
- 荒井耕 (2015) 「DPC 関連病院における価値企画の効果—医療サービス価値企画の有効性評価」『会計』

- 187(6), pp.737-751.
- 伊藤嘉博 (2016) 「サービス・リエンジニアリングの意義とその基本概念」(伊藤嘉博編著『サービス・リエンジニアリング』中央経済社)
- 上東正和 (2014) 「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60(2), pp.129-168.
- 庵谷治男 (2009) 「サービス業におけるコスト・マネジメントの限界と原価企画の適用可能性—原価計算の技術的側面と利用目的的側面から」『商学研究科紀要』68, pp.207-218.
- 大西淳也 (2010) 「公的組織の人的資源の管理と管理会計」『信州大学経済学論集』61, pp.1-33.
- 岡田幸彦 (2007) 「サービス原価企画の理論的考察—サービス・マネジメント論を中心として」(一橋大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア第3号』有斐閣).
- 岡田幸彦 (2010) 「サービス原価企画への役割期待」『会計』177(1), pp.63-78.
- 岡田幸彦 (2016) 「サービス・リエンジニアリングの位置づけと手法に関する一考察」(伊藤嘉博編著『サービス・リエンジニアリング』中央経済社).
- 岡田幸彦・堀智博 (2014) 「サービス原価企画の実態分析」『会計』185(6), pp.802-814.
- 岡田幸彦・生方裕一 (2017) 「サービス原価企画の実態分析の追試—二〇一六年調査から」『会計』191(6), pp.703-714.
- 加登豊・橋元理恵・平岡幸一郎・博野英二 (1996) 「流通業における原価企画」『会計』149(1), pp.113-127.
- 近藤大輔 (2017) 「レストランサービスの原価企画—株式会社ぶどうの木のレストラン事業部の考察」『メルコ管理会計研究』9(2), pp.35-44.
- 清水孝・庵谷治男 (2010) 「わが国宿泊業における管理会計の実態」『早稲田商学』424, pp.1-30.
- 関洋平 (2016) 「原価企画の成立条件—サービス業での取り組みに基づく再検討」『原価計算研究』40(2), pp.112-124.
- 関洋平 (2017) 「サービス原価企画における VE と組織間協働—サービス業の VE 事例に基づく検討」『早稲田商学』(449・450), pp.19-21.
- 妹尾剛好・福島一矩 (2012) 「日本企業における原価企画の探索的研究—製造業と比較したサービス業の実態」『原価計算研究』36(1), pp.45-57.
- 田坂公 (2010) 「原価企画の新展開と課題—サービス業への適用可能性」『久留米大学商学研究』16(2), pp.211-231.
- 田坂公 (2012) 「サービス業における戦略的コスト・マネジメント—原価企画の本質からの考察」『久留米大学商学研究』17(3, 4), pp.317-343.
- 谷守・田坂 (2013) 「銀行業への原価企画適用の事例研究—サービス業における原価企画の進展」『産業経理』73(3), pp.66-76.
- 根本祐二 (2011) 「PPP 研究の枠組みについての考察 (1)」『東洋大学 PPP 研究センター紀要』(1), pp.19-28.
- 松尾亮爾 (2016) 「自治体価値創造における組織間連携の意義」『ビジネス&アカウンティングレビュー』(17), pp.71-90.
- 溝口周二 (2009) 「PFI による公共事業の原価管理」『会計』176(4), pp.561-574.
- 目時壮浩 (2010) 「公共サービスにおける目標原価管理—大分県庁におけるフィールドリサーチをもとに」『原価計算研究』34(1), pp.66-77.
- 吉田栄介 (2012) 「テンション・マネジメントとしての管理会計—原価企画と業績管理の実証分析」『三田商学研究』54(6), pp.75-86.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2012) 『日本の管理会計の探究』中央経済社.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘 (2015) 「わが国管理会計の実態調査 (第2回) 製造業と非

製造業との比較—原価管理編』『企業会計』67(2), pp.314-319.

謝辞

この論文は、早稲田大学会計研究所のセミナーにおける講演に基づき、加筆・修正を加えたものである。また、この研究は科研費の若手研究（B）、課題番号17K13830「サービス業における原価企画の実務の効果的なサプライチェーンでの活用の研究」の助成によるものである。