

<書 評>

小田切純子著 『サービス企業原価計算論』

(税務経理協会, 平成14年4月)

両 頭 正 明

I

小田切教授は長年にわたる研究成果をまとめられ、この程出版された。ご同慶の至りである。こんにちわが国においてサービス経済化が急速に進行し、サービス企業が国民経済のなかで大きな比重を占めるようになってきている。このような時に、本書が出版されたことは誠に時宜をえたものといえる。

II

まず、本書の特徴を述べておこう。

まず第一に、こんにちまで、原価計算は製造業を中心に論じられており、サービス企業についての考察は極めて少なかった。本書はサービス企業における原価計算の適用可能性、有効性についてわが国で初めて理論的考察を行い、サービス企業のいくつかの業種を取り上げて、それぞれの特性をふまえて、それらの業種に適切な原価計算を考察している先駆的な研究業績である。

第二に、第4章と第5章は日本郵船(株)の稲垣純男氏との共同研究の成果であることと第11章がアメリカの原価計算を基礎にしていること以外はドイツの原価計算実務を参考に論述している。

第三に、本書はⅡ部構成になっていて、第Ⅰ部ではサービス企業原価計算の基礎として、サービス企業の特性と原価計算(第1章)、用役給付の生産理論と原価理論(第2章)、サービス企業の品質コストマネジメント、第Ⅱ部では業種別原価計算が論じられている(第4章～第11章)。

III

つぎに、本書の概要を紹介しよう。まず、第1章「サービス企業原価計算の基本問題」であるが、生産性の低いサービス企業の実産性を向上させるためには原価計算が重要になる、という認識が著者が本書を表した問題意識である。サービス企業の実産性を製造業と対比することによって原価計算が十分に導入されなかった理由が明らかにされている。その実産性として、(i) 外部要素の存在 (ii) アウトプットの標準化困難性 (iii) 無在庫性 (iv) 原価構成 (v) 事業所規模をあげている、以上のようなサービス企業のもつ実産性のため、とくに財務諸表の要請がなかったこと、作業の標準化が困難であったこと、帳簿組織と会計制度の未整備などにより、サービス企業では原価計算の条件が満たされてこなかった。ところが、サービス企業も激しい競争市場のなかで生き残りをはかるために実産性の向上が求められる。ここにサービス企業における原価計算導入への必要性がある、とされる。つぎに、サービス企業における原価計算システムの導入とその効果について、原価管理、利益管理、事業効率性について説明され、最後にサービス企業へのABCの適用について検討している。サービス企業においてはABCは極めて好都合であり、アクティビティによる配賦が原価計算システム設計に置換しうる。これにより、事業効率改善に役立つ原価情報が得られ、サービス企業の実産性向上に貢献するとされる。

つぎに、第2章「用役給付の実産理論と原価理論」であるが、本章では実産理論・原価理論の視点から用役給付（サービス）実産を考察し、さらに、それを基礎にした原価計算について検討している。まず、実産理論の用役給付への適用可能性について論じている。従来の実産理論について考察し、つぎに、マレリーの用役給付実産の実産要素システムを検討している。その場合、内部実産要素と外部実産要素を区分して説明している。この分類は「実産者自身のための用役給付」と「買い手・利用者のための用役給付」とに識別し、用役給付の実産という場合は後者を指す。前者は内部実産要素の結合による用役給付実産であるのに対して、後者は外部実産要素が付加された結合であるとされる。また、

生産要素は本源的生産要素と派生的生産要素に区分することができる、としている。アルテンブルガーはこの「派生素素」の概念を使用して用役給付生産の構造を解明しようとする。つぎに、アルテンブルガーは用役給付生産の基本的モデルを提示している。つぎに、用役給付生産の原価作用因について論じている。そこではアルテンブルガーによってグーテンベルクとハイネンの原価作用因を検討している。

つぎに、第3章「サービス企業の品質コストマネジメント」であるが、本章ではサービス企業に共通する品質の特性および品質コストについて論じた後、医療サービス機関を取り上げ、その特徴を明らかにし、サービス企業における品質コストマネジメントを考察する。生産物としてのサービスの特性としては、無形性、一過性、非貯蔵性、即時性、非再現性、不可逆性、多要素性、情緒性といったものがあり、このような特質ゆえに品質が明確化しにくいといえる。品質測定尺度として①知覚品質②態度としての品質③品質と満足④期待と品質の比較⑤サービスの品質があげられている。医療サービス分野では伝統的にすべての患者が可能な限り最高のケアを希望している。医療サービスにとっての設計品質として、信頼性、有形物（設備機器）、即応性、保証、熱意の5つのエレメントが挙げられる。これらの各次元において提供されるべきサービス品質のための仕様を明示的に設計することが重要であるとされる。そうすれば医療従事者はそれら設計仕様に適合するサービスを創出するための最小のコストを探求できる、としている。

以上第I部の三つの章はサービス企業の原価計算に共通する基礎を論じたものである。以下第II部はサービス企業の業種別の原価計算を取り扱っている。順次その内容を紹介しよう。

第4章「海運業の原価—伝統的輸送形態を中心として—」は日本郵船㈱の稲垣氏との共同研究の成果である。海運業の業務、つまり、海運用役の基本特性として即物性、即時性があり、派生的特性として①Peak-LoadとOff-PeakLoad②キャパシティコスト③付帯用役④生産所要時間⑤時間費用⑥機会原価をあげている。海運経営を原価の視点から論じた研究は多くはない、としてつぎの分類をあげ

ている。(i) 一般的(財務会計的)分類 これには、船費、運航費、借船料に分類される。①船費イ船員費ロ船用品費ハ潤滑油費ニ船舶修繕費ホ船舶雑費ヘ船舶保険料ト減償償却費ヲ設備金利リ店費(一般管理費)メ借船料②運航費イ貨物費ロ燃料費ハ港費(ii) 管理的原価分類(その1) 直接費と能力費に区分し、能力費を動的な能力費と静的な能力費に分類している。動的な能力費を距離的費用と場所的費用に分けている。(iii) 管理的原価分類(その2) 転移可能固定費と本来的固定費に区分し、①転移可能固定費として、イ借船料ロ運航費(イ)貨物費(ロ)燃料費(ハ)港費②本来的固定費として、イ一般管理費ロその他海運業費用をあげており、(iv) 外国船主の原価分類①直接航海費②間接航海費③経営管理費 つぎに、海運業の原価計算についてつぎのように述べている。(1) 運航採算の方式 不定期船は一船単位で注文生産的運送行為をなし、競争市場も世界的な広範囲のものであるのに対して、定期船は市場生産、見込生産ともいえる。(2) チャーターベースとハイヤーベース C/B, H/Bによる計算は一種の配船管理といえるのであり、航路、積荷の選択基準である。(3) 海運企業の損益分岐点 転移可能固定費に上乗せした固定費総額と収益線との交点が損益分岐点である。最後にまとめとしてつぎのように述べている。定期船部門では複合一貫輸送あるいは総合物流サービスを提供することが必要である。原価・価格競争から品質競争へと移行する傾向がある。また、こんにちでは「多品種少量物流」および「リアルタイム物流」が物流サービスに期待される。サービスの生産には、各種の資源を消費する活動が必要であり、ABMでは、この資源消費活動をサービスに結び付けているとし、また、ABCを用いることによって間接費の配賦が精緻化される、とされている。

つぎに、第5章「国際コンテナ輸送と原価計算においては、コンテナ輸送方式は個々の輸送機関の輸送効率を高かめ、各輸送機関相互間の積み替えを容易にし、陸海空の各輸送機関の円滑なコンビネーションによって、全輸送行程の輸送効率も高める作用がある、とする。荷主の立場から見ると、貨物の包装費が節減され、在来の輸送方式に比べて貨物の盗難・損傷事故等が著しく減少しdoor to doorの国際複合一貫輸送が可能となった。運賃水準の引き上げが困難な状況に

において取りうる手段は、コスト水準を低下させること、限られた運賃レベルのなかで少しでも貢献利益の高い貨物を集荷することである。今後、日本船社はコスト削減努力を一層深化させる必要があり、欧米船社と同様にコンソーシアムを基盤としたサービス差別化、コンソーシアム内の協調によるコスト合理化に求められよう、としている。

つぎに、第6章「物流専門企業（倉庫業）の原価計算」 倉庫業は2つ以上の原価計算対象にサービスを提供するために費消されており、したがって、間接費の割合が高いといえる。間接費は配賦基準を用いて配賦される。倉庫費配賦の一般手順は以下のとおりである。①倉庫費配賦金額の集計②原価計算対象の明示③配賦基準の選定④配賦基準数量の計算⑤配賦率の計算⑥配賦金額の計算である。このことからさらに進んで、倉庫機能別の倉庫費配賦が行われる。この機能別倉庫費配賦では、3大機能、すなわち、荷役・保管・管理の機能別に総倉庫費を分類し、各機能別に別個の配賦基準を選定する。したがって、より明瞭で的確な倉庫費配賦率を計算できる、としている。ABCの適用についてつぎのように述べている。倉庫業ABCはつぎのような手順で実施される。まず、コストセンターとしての活動を識別する。つぎに、原価要素を活動別に集計する。活動別に集計した原価を原価計算対象別に計算する。直課可能な原価要素は可能な限り活動に直課し、間接費はコストドライバーを選択し配賦を行う。このコストドライバーは資源ドライバーという。活動と倉庫サービスの因果関係を反映するコストドライバーを選択する。これは活動ドライバーという。活動ドライバーによって最終的に原価計算対象別コストが計算される。K社のケースが述べられている。

つぎに、第7章「航空輸送経営の原価計算」であるが、本章ではまず、航空輸送企業の一般的な原価構造を検討し、ベルチの所説にもとづいて、貨物輸送の原価計算を意思決定指向的補償貢献額計算として考察している。ベルチの所説にもとづいて、意思決定指向的補償貢献額計算についてとくに航空貨物部門について検討している。ベルチの提示する原価計算システムの本質はリーベルの基礎計算である。原価に関する情報を経常的組織的に把握準備し、これにもと

づいて多様な原価計算目的に利用するというものである。基礎計算では原価の基準値対象への帰属が明らかにされる。ここで基準値対象と理解されるのは原価場所、顧客、給付単位で、これら基準値対象に帰属計算されるのは、基礎計算では直接原価のみである。ベルチは航空輸送企業の貨物部門の基礎計算の一般フォームを提示している。これはリーベルの基礎計算を基本にしているが、ベルチの場合は直接的に把握された本源的な原価のみならず、直接的には把握されないが帰属可能な額も包摂されている。つまり、配賦された真でない間接原価も問題になっている。さらに、リーベルは基礎計算を企業全体関連のデータ集積として実現させようとするのに対して、ベルチの基礎計算は部分基礎計算のみを意図している。ベルチは航空輸送企業で一般的な企業規模の場合、そこに生ずる原価情報の数量構成は企業全体に関連する表示を不可能にするであろうと考えているが、これは洞察性、操作性という点でもまたデータの加工技術的な見地からも妥当と考えられる、としている。さらに、ベルチは給付ボリュームから生ずる中期的・間接的な作用を受ける原価つまり動的経営原価の概念を考えて、リーベルの場合では完全に放棄されている真の間接原価の配賦にあたるものを行うのである。

つぎに、第8章「銀行経営における原価計算」であるが、本章では銀行経営の特質を規定することから出発し、ドイツにおける相対的・直接原価計算による銀行経営の原価計算を取り上げ、実際の適用の問題について考察している。銀行経営に適切な原価計算システムとして、フィッシャーとブルノルドによって、リーベルの相対的・直接原価計算が提案されている。相対的・直接原価計算の基本原理は製品ないし給付への恣意的でない配分は不可能とみなして、真の間接原価の配賦を放棄することにある。リーベルはむしろ一義的な帰属可能性にしたがって、直接原価と間接原価の区分を相対化するのである。このような考え方にしたがって、帰属計算階層あるいは関係対象階層が構築される。そのさい、原価種類は以下のメルクマールにしたがって多様な原価範疇に分類される。原価の支出特性により支出作用的原価と非支出作用的原価に、主作用因に対する態様により給付原価と準備原価、時間的帰属計算可能性により期間直接原価と期

間接原価に区分される。基礎計算から相対的直接原価をベースにした多様な補償貢献額計算が導出される。リーベルでは、基礎計算は目的指向的な応用計算のために関連性をもつあらゆる貨幣的および物量的数値を、過去および未来に関係づけて提供すべきものと性格づけた。そして、この基礎計算は、特定の計算目的に向けられたものではなく（目的中立性）、一種のデータベースとして機能することが期待されている。銀行経営の場合、原価の分類は経営原価と価値原価に区分する。経営原価は給料、賃貸料、保守費、広告宣伝費といった通常の技術的組織的な給付生産により発生する原価であり、価値原価は金融上の給付生産から発生する支払利子などの原価である。基礎計算と応用計算は互いに補完的なシステムとして機能している。応用計算は利用者が基礎計算を基盤としてそれぞれの問題に対して選択的に利用するものである。

つぎに、第9章「保険経営における原価計算」であるが、わが国では保険企業の原価計算の研究は極めて少ない。これは保険商品が製造業の製品とは全く異なり、不確定な支払責任を負っており、損害率の変動から原価は事後的・可変的で長期的にみても不確定な要素が強いこと、保険内部事務は製造業または他のサービス企業とは実際上比較できないと思われること、また、保険事業の運営が適切に行われているかどうかは、多数の保険契約者のみならず、国民経済全般に与える影響が大きいことから、厳重な規制が存在することなどが主だった理由であろう。そして、保険原価の範囲、原価計算手続と適用などが論じられている。

つぎに、第10章「郵便事業の原価計算」であるが、本章ではわが国とドイツの郵便原価計算システムを取り上げて検討している。郵便事業の原価計算の構築に係わる経営作用因としてつぎのものをあげている。①用役給付事業としての郵便事業に独特の有効な手続②原材料の加工は行わないこと③常に変化する操業度—在庫が持てないので操業度がつよい影響力を持ち原価に作用する④広範囲に点在する生産場所⑤連結生産—重要な原価構成部分が共通費の形で発生すること。わが国の郵便事業の原価計算は昭和25年に定められた原価計算規定にもとづき、財務会計目的の原価計算および料金算定目的の原価計算として行

われた。また、時代の流れにあわせ、環境の変化に応じて、作業方法の合理化、機械化に伴う原価の増減分析、業種別損益分析、業種別直接原価計算を制度外に実施してきた。遅ればせながら、原価管理や利益管理のために標準原価計算や直接原価計算の導入が検討されているところである。現行の原価計算手続としては、費目別計算、作業部門別計算、部門別郵便業種別計算、費目別郵便業種別計算、郵便業種別原価の計算、業種別1通あたりの原価の計算をあげることができる。しかし、郵便事業における原価計算は、月次では直接標準原価計算を採用し、年度末には実際全部原価計算を実施し、業種別実際全部原価を算定する計算システムとして構築することが提案されている。ドイツにおける郵便事業の原価計算は、従来、全部原価ベースの実際原価計算であったが、責任・意思決定の権限を下位の分権的組織単位に委譲する意図から「分権的給付原価計算」のシステムへと変更された。この新しいシステムへの移行により、意思決定および計画のデータ、とくに価格の基礎づけならびに設定、自製・外注の選択、新サービスの導入、既存サービスの中止・抑制等のための情報がえられ、一方では原価経済性のコントロールが可能となる。また、部分業務の経済性のコントロール、意思決定の分権化のための基礎を提供する。また、新システムは限界計画原価計算であり、変動費と固定費の分離により部分原価情報がえられる。そしてそれは、原価費目別計算、原価部門別計算、経営給付計算、原価負担者計算、経営指標システムからなっている。原価負担者計算においては、原価の補償貢献額が算定される。ABCを郵便事業の収益性分析に適用することを提案している。

最後に、第11章「専門サービス企業における原価計算の適用」であるが、まず、エンジニアリングサービス会社について、アメリカのチャフィナン=タイルポートによる事例を検討している。このA社のケースでは伝統的なシステムの欠陥が証明されたが、さらに重要なことはABCが製造業と同様にサービス業においても実行可能なことが明らかにされたことである。会計事務所へのABCの適用についてピロングの事例について考察している。つぎに、ローチの事例により情報サービス会社を考察している。以上みてきた、専門サービス企業（知識提供型）の原価計算はABC/ABMというツールを用いて展開されてきた。専門サ

サービス企業の原価構造，また，収益構造をよりよく理解するにはABCが適している。ABCは専門サービス企業が生産するサービスや顧客の収益性の測定にあたって，有用な情報を提供できる。また，新しい事業戦略や原価管理，業績評価のためにも適切な尺度を提供する。サービス企業の各々の差異を考慮して業種別に原価計算システムを考察する意義は大きい，とされる。

IV

これまで，本書の特徴とその内容を紹介してきたが，最後に読後感を述べておこう。まず，著者はサービス企業の原価計算論を論じる場合，サービス企業の業種別にその原価計算を取り上げて考察している。サービス企業の特徴からいってこのことは妥当性を持つが，なおも，サービス企業全体についての原価計算論の構築が要請されるのではないだろうかということ指摘することができる。

第2に，現代的な原価企画，原価維持，原価改善という原価管理のプロセスをサービス企業の原価計算に適用することができないかどうかということである。サービス企業の特徴からいってもこのような原価管理プロセスが適用される可能性があるのではないかとということである。

第3に，第4章の海運業と第10章の郵便事業についてはわが国の事情が説明されているが，わが国のサービス企業の原価計算についてももう少し説明すべきであったかと思われる。そうすることによって，サービス企業の原価計算の特徴がより明らかになってくるのではないか。

以上の感想は評者のたんなる囑望にすぎない。いささかも本書の価値を低くするものではないことは言うまでもない。本書はサービス企業の原価計算論という未開拓の領域に正面から取り組んだ力作である。実務家，学生，研究者に一読を薦めたいものである。

(滋賀大学名誉教授，大阪学院大学企業情報学部教授)