

非製造業の会計システムについて

田 中 浩

第1節 研究の端緒

本論文は、拙稿〔2002〕に引き続き非製造業の会計システムに関して原価計算システムを中核にして検討するものである。この研究は、まず既存の会計研究のよってたつ基盤を批判的にとらえることから始まった。すなわち従前の会計研究がその背後に想定する産業は、明示的でなくとも製造業であったのであり、非製造業が中枢を占めることは稀有であった。これは我が国のもならず諸外国でも同様である。会計とりわけ管理会計は、いずれの国においても、造船、鉄道、重工業、自動車、コンピュータなどの製造業の発展と共に進化したのであり、その理論基盤は製造業を前提に構築されている。

しかし、非製造領域に関する会計システムの重要性が認識され、これまでの製造業を前提とした会計システムを如何に非製造領域に転用するのかが、注目を集めはじめた。

この変化には、次の二つの理由が考えられる。第一は、非製造領域の産業自体の社会的重要度が増大したことである。例えば情報産業、流通産業は金融業とともに国家レベルで重要な産業であり、また観光関連のサービス業は地方都市の基幹産業となっている場合もある。第二に、製造業界において非製造領域が重要性を増していることである。言い換えれば、近年の製造業がサービス業に非常に類似した性格をもつように変化してきたということである。それは次の二つの意味においてである。①製造業においても、製造物の品質と価格のみならず、顧客（外部顧客）に対して提供するサービスが量的面でも重要性の面でも増してきた。②企業内部のプロセスにおいても、サービス業と類似の活動が多くなっている。それは事務関連の職務が膨大と成りつつあることだけではなく、たとえば製造現場にあっても、F AやC I Mといった生産システムの進化の結果、直接的に原料・仕掛品の加工を行う活動以外は、製造支援活動と称されてはいても、その内容は相当程度サービス業における諸活動と類似性をもっている。

しかしながら既存の会計研究は、直接的な加工作業という意味での製造現場を想定して生成されたものである以上、その会計理論は非製造現場に妥当するという確証はない。むしろ妥当しないし、その導入は困難であるという見解が自然であった。既存の会計システムは、製造業とりわけ、大規模工場を有し、しかもその内部製造プロセスが技術者により確立されている状況下で、その規模の経済を最大活用し、かつ生産性を最大化するために、科学的な管理手法を導入している組織を想定して構築されている。これに対して、非製造現場では、とりわけいわゆるサービス業では、小規模で、場当たりの改善手法が繰り返されるといった非科学的な状況下にあると想像され～それが誤解である場合もあるのだが～、科学的管理を前提として既存の会計システムの導入は困難であると考えられる、からである。さらに後述するがインプットとアウトプットの多様性や企業規模の小ささ、変化の速さなどを考えると、既存の会計システムは妥当しないだけでなく、その新規開発や研究という素地も充分には確立していない産業ではないのか、との見解もでてくる。

このような非製造領域に関する考え方がその分野における会計システムの必要性を強く認識させながらも、実はその実現を困難な問題と考えさせ、製造業の会計システムに比較し脆弱な研究領域となっている原因である。少なくともその研究が第二の分野であると捉えられてきたことは否めないだろう。

しかしながら今後はむしろ、次のように考えるべきである。非製造領域の会計システムを検討することは、真っ先に取り組むべき重要な課題であると。その研究は、単にサービス業のみならず製造業の会計システムにとっても重要な意味をもつ。誤解を恐れず表現するなら、飽和状態にある製造領域のシステム改革に新風を吹き込むのは非製造領域の会計システムの確立ではないだろうか。しかも、製造業の非製造領域への展開といった現象を考えると、非製造領域と製造領域とのリンケージを睨みつつ研究を行うことが必要となる。したがって、非製造業の会計システムと製造業の会計システムとを対比し、相互に参照しつつ検討することが必要である。

具体的には、この領域でも相当数多くの研究テーマが考えられるが、代表的には、①これまでの製造領域において確立した会計システムをとりあげ、その非製造領域での有効性を検討する、②活動基準原価計算の有効性を製造現場のそれと比較しつつ、非製造現場と製造現場の同時導入の可能性を探る、③原価理論～ドイツに源流を有する研究流派であるが～の枠組みで非製造現場の原価の特質を捉える、などが挙げられるだろう。本論では①について検討を加えていく。

第2節 目的別の検討～価格設定を中心に

本節の検討に先立って、まず本論文全体を通じた検討対象を考察しなくてはならない。すなわち非製造業の会計システムを概観する際、対象となる非製造業をどのように限定するか、あるいは類型化するかである。実は、この考察自体が、非常に微妙かつ重要な諸問題と深く関係し、膨大な検討を経た結果としてのみ、そのような対象の限定が可能なのである。だが、その詳細について本論では詳述せず、次の二点を確認するに留める。

まず第一点は、非製造業を狭く限定せず広く捕らえることが一般的であるという点である。これは産業構造分類にしたがって見れば、第一次産業（農・林・漁業）と第二次産業（鉱・建設・製造業）以外の第三次産業のすべてを対象として会計システムを考えることにつながる。第二点は、非製造業の会計システムがあくまで製造業の会計システムと対比されるものと考えられる点である。すなわち第一次産業や第二次産業中の鉱業、建設業などは特別な領域として考えられ、第二次産業中の製造業を取り上げ、これに対比するものとして非製造業の会計システムを検討しようと考えている。

さて、会計システムを巡る諸問題を検討する際、オーソドックスな手法は会計目的を提示し、目的別にそれに適合する会計システムとその諸問題を検討する手法である。従って、非製造業の会計システムについて検討する際も、会計目的別に検討を加えることが順当であるだろう。ここで会計目的とは次の諸目的である。

- ① 財務諸表作成目的または棚卸資産評価目的
 - ② 原価管理目的
 - ③ 短期計画設定目的
 - ④ 製品収益性分析（または意思決定目的）
- そして、これに付け加えるには、
- ⑤ 価格決定目的
- である。

これらの①から④について、原価計算技法という観点からは、Dearden (1987, pp.133-136) による検討が最も重要視されている。これによれば、非製造業において原価計算が有効に働くのは④の製品収益性分析であるとされる。また、これとは別に原価計算基準では、原価計算目的として⑤の価格計算のための原価資料の提供目的が第二項として挙げられている。そこで、あえて本節では、Deardenをはじめとする通常の検討にあまり登場しない⑤価格決定目的を検討対象にする。この目的を検討することは、その検討論文が稀であることから有意義であるのみならず、非製造業の会計システムの会計目的別検討が難解で、その議論の地平が遠く続くことを例証するものとなる。そして、この例証によって、むしろ次節において展開する非製造業の特質から会計システムを導く議論展開のようが得策であることが理解されるだろう。

さて、一般に価格決定のための原価計算としてその有用性を議論する際、第一の問題はその価格が企業の内部状態から決定されるものか、それとも企業外部の状況によって所与的条件にしたがって決定されるものか、ということである。第二の問題は、その内部状態のなかで原価はどのような重要性をもって取り扱われるかということである。第一の問題の解答は、現実の企業現場の価格決定メカニズムは、上記の一方だけではなくその双方の混合であることが大半である、そして価格決定プロセスとしては原価を出発点にする手法と市場価格を出発点にする手法とがありえるが、どちらの手法を採用かは該当する市場の状況や企業戦略との兼ね合いで決まる、という解答が最も妥当性がある。価格決定に原価が無関係に存在することはあり得ないということでは何れの企業であっても同じであるが、問題は、価格決定にあたって既存の原価状況という企業内部事情が不変のものとして取り扱われる程度、なのである。単純化して言えば、たとえば、市場価格が安く自社の既存原価構造が高コスト構造であった場合、既存原価に従属し高価格を設定する余地がある企業もあるし、市場価格に従属して高コスト構造を変化させるしか市場に残る方法がない企業もある。

ここでの興味は、どのように価格を設定すべきかではない。そうではなく、価格決定にあたって何れの場合でも、企業内部事情たる既存原価が市場価格に相対する情報として利用されるという事実であり、そのために妥当な原価計算を会計システムとして行う必要があるということである。

この問題と第二の問題とは同様に考えることができる。つまり企業内部事情の中で原価は、その内部事情考察の出発点に置かれる企業もあれば、最終点に置かれる企業もあるし、また原価が既定不変のものと看做される企業もあれば、原価を増減させ得る企業もあるのだが、いずれの場合でも、原価の決定によって、価格と原価の決定により販売量の見通しがつき、その時、損益の予測がつくという会計学の道筋は変らない。したがって重要なことは正確な損益予測を行う術として販売予想とともに妥当な原価計算を行わなければならないということである。

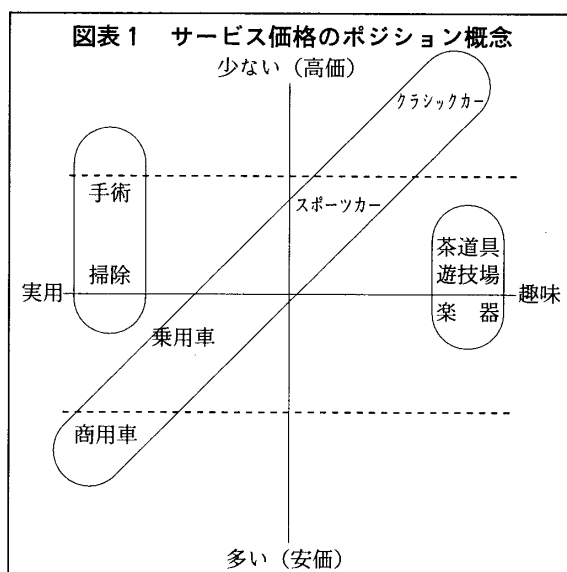
以上の価格決定と原価の問題は一般論であるのだが、非製造業の場合、特に議論するものがいくつかある。

まず第一点は、非製造業では、心理的あるいは精神的コストと呼ぶべき要素が大きく影響する点である。例えば清掃業では、「オフィスの掃除」と「バキュームカーの掃除」では格段にサービス提供者側の不快の程度が違い [白井, pp.41]、その結果、物的なコスト

は同額であっても、後者には精神的なコストが加重され、それが両者の価格体系に相違をもたらす。他にも、冠婚葬祭価格、観光地価格なども価格設定の問題と同時に、心理的コストの問題として捉えることができよう。

会計学的に考察すれば、本来の原価計算において原価消費と認められるのは物的資源の物理的消費ないし時間の経過による消費なのであるが、このような物的な消費としてのコストのみではなく、これに加えて価値観に関わる心理的あるいは精神的負担が「心理的コスト」として、価格を決定する際の基準としての原価に加算されていると、考えることができる。

これとの関連で白井[pp.42]はポジショニングによる概念分類を行っている（図表1参照）。



これは通常の製造業と非製造業の相違をポジショニングによって考えるものである。ここでは、製造業として、実用的な商用車から希少的趣味のクラシックカーまで、の左下から右上までポジショニングが移動する。これに対し非製造業のサービスでは、例えば手術では医療設備、医師の熟練度といった要件によって、実用枠中でサービスの希少価値あるものとして質的な点にポジショニングされ、これに対して同じ実用という概念の範囲内でも掃除などは量的な点にポジショニングされている。また、実用に反対するものとして、趣味の領域においてもその希少性が価格

への影響要因と考えてポジショニングを決定する。この結果、実用と趣味の領域においては、質的な面においての価格形成の単純比較は困難となる。この図表から白井は、製造業の場合は、供給量と製造コストにより価格が決定されるのに対し、非製造業の場合は、そこに価値観が混入する割合が非常に大きいと結論付け、さらにサービスにける製造原価に関しても必ずしも製造する接客要員の熟練度のみではない（たとえばバー、クラブなど）ことをあげ、価値観という複雑要素の関与を強調している。

このような検討を考え合わせ、それを会計学的な方向性として捉えなおしてみると、本論としての一定の結論が得られる。すなわち、非製造業の会計システム設計において、価格決定目的の上から精細緻密な原価情報よりも、価値観など多様な要素との関係を明示できる情報こそが必要である。会計原価システムとして閉じた環境での精緻さを追求するのではなく、本来の原価と他の要素との相互関係とその感度について、価値観情報の数値化を含めて、より包括的な情報システムを志向すべきである。

第3節 システム設定上の諸問題～原価凝着プロセスについて

次に、非製造業の会計システムを考察するときまず直面する具体的問題について以下に

述べる。拙稿 [2002, pp.123-128] において非製造業の特質を検討した際、

- ① アウトプットが可視できない
- ② アウトプットが貯蔵不能
- ③ 生産と消費の共時性、サービス提供者と顧客の共同作業
- ④ インプットの多様性
- ⑤ 小規模、労働集約型

の五つを特質として挙げ、このうち、①、③、⑤についてはある程度、その引き起こす諸問題について消化した。

その検討を踏まえつつ、まず本節では、包括的な理論構築の出発点を確認し、非製造業の会計システムとして志向すべき地点を明らかにする。そして次節以降では、この志向性を前提に、現状の会計システムで可能な限り有用な手法について、個別論点として先の拙稿で消化できなかった②と④を取り上げ、これを消化するための対策を考察する。

通常、「製造」とは材料等を加工組み立て変形する作業プロセスであり、このプロセスが明確に認識把握できることを特徴とする。明確なプロセスであるから、このプロセスを原価消費プロセスとしてつぶさに写し取り、原価を凝着させることがシステムとして可能であり、これをもって会計システムを構築することが可能となる。これに対して非製造業では、この原価凝着プロセスが確定しにくいという問題がある。この特質こそが非製造業の会計システムの理論構築を行う際の出発点である。

この特質についてより詳細に検討してみよう。

① 把握と対応の困難性

非製造業でも原価は確かに消費されているのだが、作業プロセスが多岐に渡り、各プロセスと原価の消費とを一对一で対応させることが非常に困難である、さらには作業プロセスをすべて把握すること自体が困難であるほどそれが多岐に渡る場合も少なくない。

② 個別企業の独自事象

作業プロセスが、同一産業であっても個別の企業現場によって大きく異なることが多く、それを一般化することが困難であるし、無理にそこから共通項を抽出しても、過度に抽象化され現実に～例えば原価計算の細則指針として～使用することは困難が予想される。

③ 作業員による多様性

さらに同一企業現場であっても、その時々によって、作業員によって、あるいは顧客によって、異なるプロセスをたどることが、非常に多い。特に標準化程度の低いサービスの場合、顧客の要求に作業員が応じることによってサービスの提供と消費を行うため、個別の顧客要求と作業員の応対形態によって、作業プロセスが大きく変化する。従って、企業内部での原価計算マニュアルの作成すら困難な場合もある。

④ 顧客による多様性

作業員による多様性は顧客によって加速される。これはサービス提供プロセスにおいて顧客との共同プロセスがあり得ることとも大きく関連しているからである。顧客との共同によるサービスの生産プロセスは、それがサービス内容の質的側面を決定するため極めて重要であるのだが、そのことが作業プロセスの把握を困難にしている。

④ 外見上の認識不能

最後に、作業プロセスの相違が外見上明確に認識できないことがある。作業プロセスの

相違は、作業時間、人員（人数とその作業員の単価）、補助部門の使用度、検査回数、再作業回数、クレーム回数、顧客アンケートによる満足度などの指標に現れない限り、客観的に認識不能であることが多い。たとえば清掃サービスにおいて、より心をこめた掃除と負の意味でのマニュアル通りの掃除との相違は、再作業やクレームなどが無く満足度指標に相違が無い限り、その作業プロセスの相違を情報システムが把握することはない。

以上、非製造業の特質として、原価凝着プロセスが確定しにくいという特質を上げ、その理由を検証した。もちろんこれらの諸問題は理論的には解決、ないし最小化できる。たとえば事前のシミュレーションにより詳細極まる状況を想定し、細かなパターン分類を行えば、ある程度は原価消費プロセスを現実的に即して写像することができる。しかしそのために要するコストとそこから得られるベネフィットは明確ではない。いわゆる、原価計算のためのコスト（Cost of Costing）という現実的で深刻な足かせのために、製造業と同様な形で原価の消費プロセスを徹底的に追尾し、それに対応する勘定連絡を構築することは適切であるとは考えられない。

したがって、現実的な検討の結果、会計的なインプット・アウトプットの測定（生産性の測定）は、精緻化の窮みを追求するよりも、アグリゲイトされた計算システムであっても、むしろ前節で提案した、会計以外の情報（例えば価値観情報）とのコンビネーションを図る、より包括的な情報システムの中核として会計システムを位置づける、包括的会計システムを追求することが妥当であると結論づけたい。精緻化よりも包括化、このような方向での進化こそ、非製造業において、会計システムがその存在意義を保ち、存続する最も有効な方向だと言える。

第4節 アウトプットと在庫問題

非製造業の会計システムとして精緻化よりも包括化を志向するとしても、その際には、いくつかの会計上の問題を解決しておく必要がある。その諸問題について、本論文では、アウトプットとインプットの纏わる問題として検討し、その解決策として将来志向ではなく、たとえ完璧ではなくとも現在既に実施可能な会計システムを提示する。なぜなら、既存の会計システムの有効運用によって諸問題が解決できるならば、それを会計システムとして中核に据え、包括的な情報システムの設計が容易になるからである。新しい会計システムを開発し、それを中核として、また新たな包括的情報システムを設計するのは、理論上は望ましいとしても、新たなシステムを二つ設計する「二重の新規創造」は、現実問題として、時間的にもコスト的にも、当面は困難であると考えられるからである（もちろんあくまで当面であって、そのような追求こそが会計学の使命であり、将来的に達成可能であることは言うまでもない）。

まずアウトプットに関する検討である。筆者なりに要すれば、非製造業のアウトプットには二つの特徴がある。一つ目はそのアウトプットが貯蔵不能あるいは、移動不能である場合が多いということ。二つ目はアウトプットが多岐に渡る、標準化ないし規格化してもその標準規格が多種多様になる場合が多い、ということである。本節では一つ目の問題を取り上げ、次節で多様性の問題を検討する。

通常のサービスの場合、その提供物としてのサービスが顧客に受給がされてサービスの

生産が完了する。事前にサービスの生産を完了し、それを在庫として貯蔵することは不可能である。また、一部貯蔵可能な場合、例えばホテル業における「きれいな室内」「すばらしい眺望」なども、通常の製造物のような移動転売が不可能であり、その意味で在庫として貯蔵不能であると考えられる。

この在庫不能の問題が、サービス作業における会計システムにおいて、製造業とことなる特別な会計システムが必要であると考えられる所以である。

非製造業においては、時間的、空間的に生産と消費が同時的に行われており、その結果、時空の異なる場での消費を求める場合、在庫による時空の移動ではなく、生産現場そのものの時空移動によってそれを行うことになる。

このような非製造業のアウトプットの特徴は、いくつかの手法で解決されつつある。例えば、旅行業における予約という方法は、一つの流通システムとして、この問題の解決にまで至らずとも緩和に役立っている。サービス製品そのものの在庫・移動は不可能であっても、その使用权を流通させることは可能なのである[白井, p.44]。これは消費量（予想消費量）によって生産量を調整する生産管理というよりも、一定の生産量は既定された後、予想在庫量を情報システム上に明示することによって、在庫の最小化するものである。それは在庫情報によって時空の異なる場で、消費の予約を獲得するものであり、「未来への消費管理（売上管理）」システムであるといえる。

次に技術革新による在庫問題の解決としては、白井[p.45]の示すように、グーテンベルが印刷技術や、エジソンの蓄音機など既に非常にさまざまな事例があるのだが、このなかには、既に非製造業ではなく製造業として認知されているものもある。例えば、以前は口頭での情報提供というサービスが印刷技術によって、執筆活動、印刷活動、販売活動という諸活動に分化し、最終印刷物という製造物によって在庫と流通が可能となった。

さらに現在、非常に急速な変化を遂げるコンピュータと携帯電話に付加される情報通信やマルチ・メディアにおいては、製造物とサービス活動が渾然一体となり、そこに関わる企業を製造業とも非製造業とも分類できなくなっている。今後は、その提供される内容が標準規格なものだけでなく、さらにより個別志向のものまで、在庫流通が可能となるような技術が開発されることが予想される。

このような技術進化によって、非製造業の在庫不能の問題は解消するのであれば、在庫不能の場合を想定した非製造業に特有の会計システムを設計する必要性は減少すると結論づけられる。

第5節 多様性と原価計算

既述のように非製造業では、同類のアウトプットであっても、微妙に作業プロセスを変化させ、多様なアウトプットを生み出す。このアウトプットの多様性によって、非製造プロセスに対する顧客の満足度を向上させるのであるが、このような多様性とそれを可能にするインプットとしての作業プロセスの変化は、原価計算上の困難な問題をもたらす。

製造業の場合、製品品種が多様化しているとしても、その一つ一つは既決のものであり、製造前にその詳細は決定されている。また、同一商品についての顧客の要求は、価格と個数、納期などの限られた要素であり、その多様性も限定されている。これに対し非製造業

では、提供する製品そのものについて顧客が要求する要素が多様であり、その結果、インプット自体が既決した内容と変化してくる。しかもその変化が作業員の裁量の範囲内として認められている、というより、そのような変化こそ作業員の行うべき重要な職務であり、その変化の行えない作業員は顧客対応者として不適格な人物と認識される。つまり、インプットの微妙な変化そのものを規格外とせず、適切な顧客対応として織り込むのであり、標準的作業プロセスからの乖離のすべてを予定外として考えるのではない。

この傾向は、サービスの生産・提供プロセスが、顧客による消費と同時に行われるような場合に顕著である。この場合、顧客である個人の好みに応じて、サービス内容を変化させることが行いやすいし、またそのような変化をつけること自体が当然のサービスとして求められ、標準的な作業プロセスへの拘泥は対面する顧客の失望を引き出しやすいため、予想外の変動が組織内の権限関係上は事後承諾として奨励されることさえある。例えば、医療や教育といった「顧客が主役」となる非製造業では、作業員たる医師や教師が、上司の事前承諾なしに、標準的作業プロセスを超えたサービスを顧客の求めに応じて行うことはしばしばあるし、そのような判断こそが当該作業員には求められている。

このような非製造業の特質に関して、原価計算システムとしてはどのように対処すべきか。この点については、第一に（１）実際原価の計算として、どの原価計算形態を採用すべきか、個別原価計算か総合原価計算か、その内容は何かが問題となる。第二に（２）原価管理目的として、あるいは事前原価計算として、原価計算システムをどう運用するか、標準原価計算は適応可能なのか、という点が問題である。以下、（１）、（２）と検討する。

（１）原価計算形態について～等級別原価計算

本来なら、顧客に応じた作業プロセスの相違を認め、原価計算対象を顧客別に区分する顧客別計算としての個別原価計算を行うべきである。しかし、顧客別に個別原価計算を適用することは、事務手数としてあまりに煩雑である。

そこで一つの現実妥当性の高い方法として等級別原価計算の適用が考えられる。

Rotch et al. [1990, pp. 106 - 119]は、医療サービスにおける等級別原価計算の有効性を事例によって示している。Medlucis と呼ばれるこのシステムは、正確な原価計算にもとづいて適正な医療価格設定のために開発導入されたものである。Evans et al.[pp.20-22]も指摘するように、現在、医療機関はより高水準の医療サービスの提供とより安価な医療費の両者を実現することが求められているのだが、この後者は価格決定に直結し、この価格決定という観点では、Medlucisの検討は第2節の一つの事例研究でもある。

医療現場において発生する原価にも、顧客である患者という観点から、個別費と共通費とに区分できる。Medlucis では、共通費に関して、①患者の症状に応じて変化する看護関連の原価、②患者の症状によって変化しないその他の原価、の二つに分類する。次に、①と②別々に原価計算を行う。①については、通常の等級別原価計算を行う。それは入院患者を37項目の指標によって、要する看護レベルに従って五つの等級に分類し、等価係数による按分計算を行うものである。②の看護に直接関連をもたない原価については、床面積を配賦基準とした共通費の配賦計算によって行う。これは共通費の配賦計算として行われるのだが、組別原価計算における組間接費の配賦計算と同じプロセスである。

さらに個別費（特定の患者に必要な薬品や検査などで、患者個別の認識把握が容易なもの）は、通常の個別費として患者ごとに集計する。

①、②の共通費と個別費を合算し、患者ごとに原価を計算し、そこから得られる原価情報によって原価意識の高揚に対応すると同時に、明瞭な価格設定の根拠として原価計算システムが機能する。

このケースは、本来なら非製造業においては、その作業プロセスの相違を詳細に追尾し、それに従って個別原価計算を適応すべきという理念に対して、その事務の煩雑さ、計算コストの高騰を考え、より簡略化したシステムを設定する事例となっている。

（２）標準原価計算の適応可能性

既述のインプットの多様性のため、非製造業では標準原価計算の適用が困難であると考えられる。

標準原価計算は、これまで原価管理目的に有効に機能するものとして製造業で運用されてきた。その原価管理上の有効性に疑問ありとする見解、その修正により十分機能するとする見解、さらには事前原価計算として財務諸表作成目的に有効な計算であるとする見解など、標準原価計算そのものについては、通説といえる結論はでていない。

ここでは標準原価計算の有効性を原価管理と財務諸表作成の両目的において有効であると考えて、その非製造業での適用を考察する。

標準原価計算は、その標準のタイトネスによって多少の相違はあるものの、科学的かつ統計的調査によって標準値を設定し、その標準値と実際値の乖離を差異として補足計算する。その前提は、作業プロセスが比較的一定で同一作業が反復的に行われること、標準からの乖離は例外事項であり、例外管理によって効率的管理が達成できることである。

この前提は製造業ではある程度確保できると考えられるが、非製造業においては困難である。その理由は、まず的確な標準の設定が不可能、あるいは高価であり、さらに標準を設定しても、その標準値と実際値との乖離が例外事項ではなく、当然予想される事項、むしろ顧客に応じた満足を与えた望ましいものであること、等である。

しかし、標準原価計算を利用する事例もある。例えば、レストランやファーストフードといった飲食業の一部業務、金融業の一部業務など、顧客別にその満足を考慮する必要がない多量の反復的な作業を行う場面においてである。この他にも、業務全体では作業プロセスが大きく変化するにしても、その一部業務がルーチンワーク化しておれば、その部分について標準原価計算のシステムが適用できるのである。

飲食業についてはMullett[1978, pp. 47 - 53]の例示がその詳細を報告している。

それによれば、ハンバーガーショップにおけるハンバーガー一個当たりの原価標準は、材料費は材料の構成比率分析に従って、各材料の原価標準が定められ、労務費に関しても製造と販売に区分し、時間研究の結果に標準賃率を掛けて原価標準が決定される。これは製造業におけるそれと同じであり、サービス業ならではの顧客対応～例えば、「ケチャップを多めにしてください」「肉はよく焼いて焦げ目をつけてほしい」といった顧客からの個別の要求は、その存在が前提とされていない。蛇足ながら、この例示は、業績評価と価格決定目的での導入例であるが、原価管理と財務諸表作成の両目的においても同様である

ことは言うまでもない。

またレストランでの事例では、全原価への影響が最も大きい材料費のみ、なかでも大部分を占める比較的少数の主要材料（エビ、ステーキ、チキン等）のみを対象として標準原価計算を適用し、購入価格差異、歩留差異、消費差異といった差異分析を行う。ここでも顧客対応など標準化されにくい作業部分については標準原価計算は適応されない。

このMullettの例は、飲食業のうち製造物の占める割合が高い部分にのみ標準原価計算を適用するものである。Mullettは非製造業全般に渡って標準原価計算の適用は、有用であると認めながら、その計算コストの観点から一部費目に限定すべきであるとしている。例えば、砂糖、パン等の安価な材料については、売上原価比率のデイリーでの比較検討などの標準原価を使用しない数値を用い、むしろ作業そのものを直接的に監督することで十分であると述べている。また間接費については標準の設定はないのであるが、これは間接活動を標準によって管理することの非効率であり、むしろ予算によって総枠で管理するものとしている。

また金融業に関してはArvey [1990, pp. 26~27] が標準原価管理の手法を紹介しているが、竹脇[p.111]も指摘しているが、その手法は予算管理と言えるものである。

第6節 結論と今後の課題

本論では、非製造業の会計システムについて、既存の会計システムの適応可能性を検討した。その結果、既存の原価計算システムが「部分的」という限定つきで有効であることが明らかとなった。同時に、この検討を通じて、非製造業における会計システムの実際の運用は、会計システムそのものの構築・運用コストが大きなポイントであり、この問題を実務上の問題として看過することができないことも明らかとなった。個別原価計算、等級別原価計算、標準原価計算、いずれもある程度機能する、少なくとも直接材料費や直接労務費に関しては有効に機能するのであるが、その会計システムの構築と運用のコストの問題があるが故に、簡略化されたシステムを採用したり、採用そのものを諦めたりすることになる。

このように考えると、今後の課題は既存の一般的な会計システムに関わる情報システムのコストを如何に引き下げるかが、重要なものとなる。この観点からは、コンピュータ会計システム～とりわけ安価なパソコンを利用した会計システムがどこまで有効であるかが問題となるが、この点は別原稿で検討することとする。

また、本論の検討から、原価会計情報と他の情報（例えば既述の価値観情報）とを統合する包括的な情報システムの中核として会計システムを設置することが望ましいこと、間接費の管理を中心として非製造業における予算管理の有効性を検証することという二つの問題も浮かびあがったが、この点も非製造領域における活動基準原価計算の検討とあせて今後の課題となる。

引用文献・参考文献

- Arvey R., "Controlling Service Sector Costs", CMA Magazine, 1990, July-August.
- Blumberg, Donald F., Managing Service as a Strategic Profit Center, McGraw-Hill, 1991.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan, The Design of Cost Management Systems, Prentice-Hall, 1991.
- Dearden, J., "Cost Accounting Comes to Service Industries", Harvard Business Review, 1978, September-October.
- Evans III, J.H., Y. Hwang & N. J. Nagarajan, "Cost Reduction and Process Reengineering in Hospitals", Journal of Cost Management, 1997, May/June.
- Fitzgerald and Moon, Performance Measurement in Service Industries, CIMA, 1996.
- Gardner and Lammers, "Cost Accounting in Large Banks", Management Accounting 1988, April.
- Heskett J.L., "Lessons in The Service Sector", Harvard Business Review, 1987, March-April.
- Hornigren, and Sundem, Introduction to Management Accounting, Prentice-Hall, 1987.
- Poage, J. L., "Developing Actionable Performance Measures for Government Programs", Journal of Cost Management, 2001, March/April.
- Johnson and Kaplan, Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, 1987.
- Levit, T., "Production-line approach to Service", Harvard Business Review 1972 September-October
- Mullett, M. J., "Benefits from Standard Costing in the Restaurant Industry", Management Accounting, 1978, September.
- Quinn and Gagnon, "Will Service Follow Manufacturing Into Decline?", Harvard Business Review, 1986, November-December.
- Rotch, W., B. R. Allen & C. R. Smith, Case in Management Accounting and Control Systems, 1990, Prentice Hall.
- Schmenner, R. W., Production/Operation Management: Concepts and Situations, 1990, Macmillan Publishing Company.
- Wills, D. W. "Codes for Cost Management in Field-Operating Organizations", Journal of Cost Management, 2001, September/October.

- 青木章通「サービス業の管理会計の基本的枠組み」, 『三田商学研究』, 1999年10月。
- 糸川博行「サービス業の企業革命」谷武幸編著『現代企業の管理システム』, 税務経理協会, 1994。
- 尾畑裕「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, 1993。
- 木下照嶽, 野村健太郎, 黒川保美編著『政府/非営利組織の経営・管理会計—政府/自治体/大学/病院』創成社, 2000年。
- 小林啓孝「サービスの原価管理」, 『企業会計』, 1993年12月号。
- 小林啓孝「サービス業務の管理会計」, 『産業経理』, 1993年10月号。
- 櫻井通晴『間接費の管理』, 中央経済社, 1998。
- サービス企業生産性研究委員会『サービス企業における生産性・顧客満足・職務満足』, 生産性研究所, 1995。
- 志村正「経済のサービス化と原価計算」『企業会計』, 1987年4月号。
- 畠山芳雄「サービスの品質とは何か」日本能率協会, 1988年。
- 杉本辰夫編『事務・営業・サービスの品質管理』日本規格協会, 1986。
- 竹脇誠「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, 1993。
- 田中 浩「サービス業における管理会計システムの基本的前提と課題について」『松商短大論叢』2002年3月。

玉川信行「百貨店における小規模店の戦略的マネジメント」谷武幸編著『現代企業の管理システム』, 税務経理協会,1994。

中村博之「製品サービスの戦略的提供とコスト管理」,岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』,中央経済社,1993。

廣本敏郎「サービス業における収益性分析とABC」岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』,中央経済社,1993。

山浦裕幸「サービス産業への原価計算の適用」岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』,中央経済社, 1993。

吉川武男,ジョン・イネス,フォークナー・ミッチェル編訳著『非製造業のABCマネジメント』中央経済社,1997。

白井義夫『レジャー産業のサービス・マネジメント』同友館,1999。

(本研究にあたっては、松本大学総合経営学部から学術研究助成を受けた。謹んで謝意を表したい)。