

ホスピタリティ産業における 価値創造に関連する原価の測定

田代景子

目次

- 1 はじめに——犠牲から創造へ
- 2 価値移転の原理
- 3 顧客価値の創造と価値創造原価計算
- 4 ホスピタリティ産業におけるナレッジ関連コスト
- 5 ホスピタリティ産業における顧客価値関連コスト
まとめにかえて——顧客価値による企業力向上

1 はじめに——犠牲から創造へ

原価は、痛み (pain) であるといわれる。原価は、犠牲であるといわれる。原価の元来の意味を問う場合には、ネガティブな言葉が羅列される。「コスト (cost) の本質は価値犠牲 (sacrifices) である。」¹⁾。原価概念は、一般概念では「稀少資源の経済的犠牲」であるが、これでは概念として曖昧であるので、原価概念は派生原価概念で把握される。「派生概念としての原価は基本的には経済的価値犠牲をいかに測定するかによって類型化される」²⁾。

プロダクト X を産出するためのコストは、X が産出されるために犠牲と

1) 木島 (1992) 29頁。

2) 木島 (1992) 30頁。

なった価値で算定される。ここでの犠牲となった価値は、支出原価だけではなく取替原価で測定されることもあるが、原材料M、労働力L、それ以外のE、これらMLE全ての犠牲の上に、Xは生み出される。Xは、MLEが変容したのものとして構成されているともいえるが、それらにはMLEの無駄も含まれることもある。MLEのすべての犠牲が、Xにすべて変換したわけではないが、しかし、X誕生は、MLEの犠牲で成り立っている。地球上の稀少資源Mは費消されて消失し、限りある人生の幾分か時間がLとして費やされ、それ以外のEもまた当然のごとく利用され消費されていく。これは、新しい生命を生み出すために、世代交代をし続ける生物の営みにも似ている。新しい命が生まれ、前世代の命は去る。自然の摂理である。しかし、この生命の営みと異なる点は、そこに「犠牲」があるかどうかである。新しいプロダクトXの形成は、すべて「犠牲」で成り立っているとすれば、Xは犠牲の総計である。それに対して、シュマーレンバッハは、給付（この場合はプロダクトX）を「固有の経営目的から作られた価値創造」と定義している³⁾。

労働集約的産業の代表であるホスピタリティ産業は、プロダクトとしてのサービスは、まさに、人（従事者）による人（顧客）のための両者が共有する感動という価値創造である。そこでは、従事者の稀少資源である時間を費やすものと考えられる。しかし、そのサービス提供そのものが従事者の自己実現や満足（ES）をもたらすものであり、他に類をみない感動を顧客とともに共感することが、ホスピタリティ産業における労働資源の費消である。それは、ペインや犠牲であってはならないと考える。このような場にあっては、自分の時間を切り売りするイメージはなく、労働力の価値犠牲というよりは労働力による感動価値という創造であると思う。

3) 櫻井（1986）48頁。

本稿では、労働集約的産業の代表であるホスピタリティ産業を取り上げて、サービス従事者の「犠牲」から従事者と顧客が共有する「創造」への原価計算の模索を試みるものである。

2 価値移転の原理

プロダクト X（原価対象）を産出するためのコストは、Xが産出されるために犠牲となった原材料 M、労働力 L、それ以外の E の犠牲の上に、X は生み出される。X は MLE が変容したのものとして存在する、という論拠は、原価計算における「原価の凝着性」という仮定から成立している。

木島は「原価の凝着性」について明確に述べている。すなわち、「発生した原価は、すべて何らかの原価対象に粘着する性質があるとする仮定である。現実には原価にそうした属性があるわけではないが、この仮定に基づかない限り、原価を原価対象に集計することは理論的にできない。とくに製造活動および準備にかかわって発生した原価のすべてを製品に集計する合理性は、原価の発生を原因とし、製造活動の成果たる製品を結果として犠牲にすることによって、その両者の間に相関性を想定することで支えられている」⁴⁾という。原価計算上、一定の給付価値に価値が転嫁し、それが材料費、労務費、経費そして製造原価ならびに製品原価と原価配賦の問題は、伝統的原価計算への批判として常に議論されているものであるが、原価給付への原価凝着性の基礎となっている考え方である。原価計算上、一定の給付価値に価値が転嫁し、それが材料費、労務費、経費、そして製造原価ならびに製品原価というかたちで跡づけられてゆくのも、この原価の凝集力によるものである。

廣本によると⁵⁾、原価会計において、原価は当該資源の取得原価の基礎

4) 木島（1992）18頁。

5) 廣本（1997）31頁。

として計算されることは、極めて重要な意味を持つとし、原価凝着性について指摘している。

すなわち、第1に、現実の取引で成立した価格を基礎に原価計算が行われるので、原価情報の客観性が提供されること。第2に、原価を計算するということは、投入・利用される財貨ないし用役の取得原価を、その資源の投入・利用量に応じて、原価対象に配分していくこと。この原価対象の配分プロセスが原価凝着性である。原価の凝着性は、原価計算対象への原価集計上、一連の過程を跡づけられ、集計されるための技師的な位置づけをなすもので、原価配分論の基礎とされているものである。

原価対象の原価を算定することは、その対象に関連性のある要素が粘着するかどうかで擬制しているということであるが、この粘着の性質は多くはネガティブな犠牲やペインであることは否めない。しかし、犠牲やペインでなくとも、粘着する要素はあると考える。ホスピタリティ産業の場合、その粘着性のひとつは感動である。

ホスピタリティ産業の従事者はサービスAを産出し、顧客がBという満足を得て、従事者はCという達成感を得て、さらに両者はDという感動を共感しあう。このサービスAへの粘着性は、Aに粘着するものに他ならないが、CやDには犠牲やペインは見られない。しかし、CとDはあくまでもBが達成されることが前提である。よって、まずは、Bすなわち顧客満足に関して、コストの算定が必要になる。

価値移転と原価の凝集性は、原価計算の根幹をなす概念である。顧客価値を考える上で、顧客の凝集力は認められるが、価値の測定にもまた擬制がつきまとい、客観性が問題になる。

また、東海によると、伝統的原価計算の理論や技法の問題点として、「コスト意識は管理者が他の者に要求するものである、という認識」⁶⁾をあげている。コスト意識は管理者が他の者すなわち被管理者等に要求するも

のであるという認識は、コスト意識の醸成を管理の目的において必要とされるということであり、本来醸成されるべき意図とは異なる。ホスピタリティ産業においては、顧客に直接対応する現場スタッフであるサービス従事者こそ、コスト意識を持つべきものであり、管理されるために醸成されるようなものではないからである。その意味では、現場から管理者まで一貫したコスト意識を醸成することは、企業行動全般にわたるコストの連鎖を総合的に整理していくことに他ならない。東海によると⁷⁾、マネジメントにおいて、「コスト」は、人間の組織の行動を、経済的なスケールで測定したものであると考えることが提言されている。原価測定対象は、企業経営における行動のすべてである。

ホスピタリティ産業におけるプロダクトとは、従事者が提供し顧客がしてもらうことである。そのプロダクトの品質維持には、サービスの品質を高いレベルで維持していくこと、顧客が納得いく価格に対して、合理的な決定がなされている必要がある。ホスピタリティ産業における従事者こそ、この2つの要素に接近し、柔軟に対応しなければならない。価値移転は、ホスピタリティ産業における従事者のコスト意識の形成が重要である。

3 顧客価値の創造と価値創造原価計算

次に、ホスピタリティ産業における顧客価値の創造について述べることにする。

キャプラン・ノートンによるバランススコアカード（BSC）でも、顧客の視点が、4つの視点のひとつとして挙げられている。今や、顧客の視点は、重要な業績評価のひとつである⁸⁾。

6) 東海（2007）284-292頁。

7) 東海（2007）284-292頁。

西澤によると⁹⁾、顧客価値とは、顧客面から見た企業価値であり、顧客における実現価値から、顧客の価値犠牲を控除して評価される。顧客満足により、顧客価値を創造する経営が顧客価値創造経営である。顧客価値は、顧客が受け取る実現価値から顧客が放棄する価値犠牲を控除して算定され、その増大が戦略目標とされる。ここで、実現価値とは、顧客が受け取る価値で、各種の源泉から発生するものである。また、価値犠牲とは、顧客が放棄する価値で、顧客が製品またはサービスを購入する場合には、商品購入代のほか、将来コストも含まれる。また多くの製品やサービスには、当初の購入代のほかその使用法の学習代もかかっている。顧客価値を考える上で、原価計算システムが直裁的な関与をすることは、顧客価値を反映した価格計算を合理的に行い、その価格設定についての説明責任を果たすことである。

ホスピタリティ産業では、提供されるサービスは、人員によって異なる。サービスを提供するためのコストは、そのサービスという給付に擬制されて、凝着され集計される。よって、全く同じサービスで同じ人件費であっても、顧客価値が異なる場合がある。顧客価値に基づく原価計算はいかにあるべきだろうか。

山本によると¹⁰⁾、価値移転的原価計算からの脱却が提言されている。企業における原価計算は、原価意識の発現形態だとされるが、原価意識とは、費用財（原価財）の投入と収益財の産出との関係に関して考慮することであり、投入と産出との因果関係を意識することである。原価計算システムの成立は、企業において、原価意識的行動が繰り返されて定型化され、原価計算と原価情報の流れが制度化されることによってなされたと述

8) キャプラン = ノートン (1997) 110, 124-127頁。

9) 西澤 (2007) 396-397頁。

10) 山本 (2011) 14-15頁。

べている。さらに、製品以外への原価計算対象の拡大もさることながら、給付単位計算にかかわる限りにおいても、その役割期待を満たすために技術的特徴を支える要素が展開されてきたとしながらも、そこで変化しなかった概念が、原価の凝着性や凝集力という思考である、と指摘している。原価の凝集性や凝着力は、価値移転的原価計算の基礎である。原価計算実務の多様性や経営環境の一層の変化により、価値移転的原価計算が実務で目的適的に十分にできていなかったものがあるのも事実である。「価値移転的原価計算を否定するのではないが、むしろそこからの脱却の方向性を考えることが重要ではないか」¹¹⁾と提言している。

「価値移転的原価計算は、投入の価値生産物への価値移転を忠実に反映させようとする思考であるが、生産物間で、消費する費用財の価値金額が同じものは収益財の価値金額も同じと考えることが妥当するものであろうか。たとえば、材料の消費額が同じであれば、製品はどれも同じ価値をもつということで製品の収益力を判断して競争優位をもたらすといえるのであろうか。もちろん原価と収益財の価格との差である利益が製品の収益力の差をもたらすというのは計算式上は正しいが、収益力に対して今日の製造業を取り巻く環境は、これまでものづくりの経済的価値を創出する価値軸とは異なる価値軸が求められる時代になったといえないであろうか。従来の原価計算では、考慮する価値軸が不足しているかもしれない。」¹²⁾という問題提起がなされている。

ホスピタリティ産業においては、時給と実働時間が同じであれば、本来は同じ経済的価値を持つことになる。しかし、この価値は顧客にとっての価値とは異なる。ホテル宿泊予約において、値段の高低にはかかわらず指定日の客室を購入したい直前予約のビジネス目的の顧客と、3ヵ月前から

11) 山本（2011）14-15頁。

12) 山本（2011）14-15頁。

早割の予約をしていたリゾート目的の顧客が、同じ日の同じグレードの客室を購入しても、それぞれの顧客の価値は異なる。同じグレードの客室が提供するサービスの内容は同じでも、顧客が客室に求める目的が異なる場合、顧客による価値は異なってくる。前者の顧客の価値は「時間」であり、後者の顧客の価値は「価格」である。しかし、前者の「時間」に価値を見出す顧客に対しても、正当な価格であることを説明しなくてはならない。これはいわゆる正規料金で、公共料金の算定方式に近いものであり、顧客が正当であると受け入れられる価格でなければならない。

かつての製造業での競争のように、有形資産の効率的利用、規模の経済性による大量生産によって優位を獲得できた時代に展開されてきた原価計算と異なり、ホスピタリティ産業が拡張している時代の原価計算が模索される必要がある。下流のサービスにいたる顧客価値創造に移行した価値創造的原価計算の可能性を検討しなければならない。

高松によると¹³⁾、価格計算のための原価計算とは、経営計画における価格計算ではなく、たとえば政府の調達価格や公企業に納入する製品価格を決定することである。この場合には、原価計算方式が確立されており、原価加算契約に基づき、製品の製造原価と管理販売費を含めて原価が算定され、それに適切な利益を加算して価格が決定される。したがって原価資料が価格算定のために不可欠な要素になる、という。しかし、企業の利益計画の一環として行われる価格政策は経営計画における価格計算ではない、という。

ここでの価格政策は、不特定多数の利害関係者が納得して受け入れられる価格設定であることを説明するためでもある。顧客あるいは公共サービスを受け入れる住民にとって価値のある活動の集積としての価格設定であ

13) 高松 (2006) 15頁。

るべきである。

フィクス = グローブ = ジョンによると¹⁴⁾、サービス価格と価値の関係について述べられている。価値とは、関連費用に対するサービスの便益の評価である。顧客は、サービスから得られる便益やニーズの充足が、費用あるいは価格を上回れば、そのサービスは価値があると知見する。

顧客価値を考える上では、付加価値活動について類型化する必要がある。中村によると¹⁵⁾、活動基準原価管理では、活動を付加価値活動と、非付加価値活動とに分けて考えることになる。付加価値活動とは、顧客にとっての製品やサービスの価値を生み出すために不可欠な活動のことである。製品の設計や組立のような活動やサービス業での顧客に直接かわかる活動は、製品やサービス価値を生み出すためになくてはならない活動であるので、付加価値活動とされる。付加価値活動は、製品価値を生み出すために必要なので、この活動を無くしてしまうというようなことはできない。非付加価値活動とは、顧客にとっての製品やサービスの価値を生み出すために必ずしも必要ではない活動のことである。運搬や保管などの活動は、現場のレイアウトの見直しなどを行うことによって削減できる可能性のある活動であるので、非付加価値活動とされる。非付加価値活動は、削減することが可能である。特に、サービス業においては、実現価値がその時その場所でなければ成立しないため、顧客にとっての付加価値活動は価値犠牲を超えたものでなければならない。

さらに、西澤によると¹⁶⁾、価値活動は、「企業が、その製品を設計し、販売し、支援するために実施する社内プロセスまたは活動」と定義されている。すなわち、価値活動に要するコストから、企業の提供物に対し買手

14) フィクス = グローブ = ジョン (2005) 158-159頁。

15) 中村 (2007) 152-153頁。

16) 西澤 (2007) 391頁。

が進んで支払う金額を控除したもので、これを、マージンという。ここでは、価値活動マージンと称する。価値活動マージンを得るために実施される価値活動は、主要活動と支援活動に識別されている。これらの各価値活動をどう連鎖するかによって、① コスト優位、② 差別化優位の成果がもたらされる。すなわち、① コスト優位とは、トータル・コストが市場の平均以下となれば、企業は相対的なコスト優位を享受することができる。② 差別化優位とは、事業部門が提供する製品の方が、競争相手が提供する製品より高品質でリスクが少なく、性能が優れていると顧客が関知する場合には、差別化優位が発生する。

また、サービス&ホスピタリティ・マネジメント研究グループによると¹⁷⁾、サービスやホスピタリティに関連する企業においても、会計情報は重要な役割を果たす。サプライヤーから商品を仕入れてそのまま販売する販売店であれば、販売した商品の単位あたりの原価は仕入れたときの原価によって把握できる。ところが、レストランなどの飲食店では、購入した材料を加工して商品を提供しているので、材料費の他に加工作業にかかる原価も発生しているから、販売した商品の単位あたりの原価の計算は複雑になる。また、ホテルの客室部門では、加工作業をせずにサービスを提供しているので、材料費はほとんどかからないが人件費や設備関連の原価が発生するので、提供したサービスの単位あたりの原価を計算するには工夫が必要である。

原価計算は、もともとは材料を製品に加工する製造業において発達してきた計算技法であるが、これをホスピタリティ企業に適用することによって、提供する商品やサービスの単位あたりの原価を計算することができる。それぞれの種類の商品やサービスの単位あたりの原価を把握した上で

17) サービス&ホスピタリティ・マネジメント研究グループ (2011) 221-222 頁。

販売価格を決定しなければ、商品やサービスを提供するのにかかる原価より安い販売価格を設定する危険性もある。本来はもっと高い販売価格である商品やサービスが原価を下回るような価格で提供されれば多くの顧客は喜んで購入し、人気の商品やサービスになることもあるだろう。ところが、その商品やサービスは、売上総利益の段階で、売れば売れるほど損失が増加することになる。こういった事態を避けるためにも、提供する商品やサービスの原価計算は必要となる。

また、廣本によると¹⁸⁾、信頼できる情報は、客観的な数値であるだけでなく、情報利用者の立場からする主張値との偏差が小さい数値である必要がある。これは顧客価値に関連するものである。このことは、原価計算担当者に対して、次の2つのことを示唆するものである。

第1に、原価計算担当者は、信頼できる情報を提供するために、常に原価発生との因果関係を追求し、資源が何のためにどこへどれだけ投入されているのかを実際に観察して、原価が発生する現場の活動に精通し、因果関係をより適切に把握する努力を絶えず行うことが必要であること。第2に、原価計算担当者は、より信頼性の高い情報を提供するために、時には、客観性を犠牲にしても、情報利用者の立場からする主張値との偏差を小さくすることが必要になること、である。

この客観性を犠牲にしても偏差を小さくすることにおいては、倫理上の問題も懸念される。あるいは、顧客セグメントによって変動する価格設定を是とするRMにおいてもまた、倫理的な抵触が懸念される。管理会計担当者の倫理については、岡本・廣本・尾畑・挽が、企業倫理と管理会計担当者の倫理的行動規範¹⁹⁾として、述べている。

ホスピタリティ産業におけるレベニュー・マネジメント (RM) について

18) 廣本 (1997) 32-33頁。

19) 岡本・廣本・尾畑・挽 (2008) 25-26頁。

ては、時として、その倫理的な問題点が指摘されることがある。すなわち、同じサービス内容であっても、顧客によって価格設定が異なることである。エアラインであれば、隣同士の顧客であっても、一方は正規料金を支払っているにもかかわらず、かたや半額の割引料金で利用している、というのがその実態である。その価格の不平等さを、正当なものとして顧客が納得することが、顧客価値形成において最も重要である。

管理会計担当者として、倫理上正しい行為と正しくない行為が明白である場合もあるが、現実にはそれらの多くは両者の境界線上にあって、判断に迷うこともしばしばであろう。しかしながら、管理会計担当者は、客観性をまずもって、その行動規範としなくてはならない。情報は、公正に、客観的に伝達しなければならない。情報利用者が情報等を理解する上で、当然影響を及ぼすと予想されるすべての関連情報は、情報利用者に関示しなければならない。先のレベニュー・マネジメントであっても、客観性を保持しなくてはならない。換言すれば、それは顧客価値を正当に評価することに他ならないと思う。また、価格づけについて、顧客への説明責任を果たすことともいえる。

4 ホスピタリティ産業におけるナレッジ関連コスト

ホスピタリティ産業で、従業員サイドで重視すべきものは、提供されるサービスの均一化である。現実には、感動を創造できるサービス従事者と、創造できないサービス従事者の両方が存在するのが一般的であろう。しかし、それでは、提供されるサービスの品質にばらつきが生じてしまう。顧客は、高いサービスのあとに低いサービスを受けた場合、極端な不満足感を抱いてしまい、ひいては顧客の離反につながることになる。顧客維持のためには、サービスの品質に均一化が重要な課題である。

ホスピタリティ産業では、感動を創出し共有する仕組みとして、従業員

同士の感動創出の成功事例を共有するための組織学習も重要である。ホスピタリティ産業は、従事者個々人のパーソナリティーに依存する部分がないとはいえない。しかし、サービスの品質を維持し、品質コストを低減させるためには、従来までに成功したサービスのスキルを蓄積し、後進の従事者にナレッジとして引き継ぎ、さらに、低コストでナレッジを検索していくことを可能にする必要がある。どれほど見事なホスピタリティを実現し、感動を共有することができても、サービスはその場限りのものであり、翌日までさえも続かない。

伊藤によると²⁰⁾、イネープリング・コントロールの本質は、組織学習を促進するマネジメント・コントロールである。イネープリング・コントロールは、いかに組織活動を促進するかという問題に直接的に対応したマネジメント・コントロール側からの処方箋として位置づけることができる、という。

ホスピタリティ産業における感動創出についての組織的学習は、劇場での演劇に似ている。演じる役者と観客が、その1回限りの上演を共有する。観客の感動は、役者にも喜びと感動を与える。しかし、同じ演目はこの回限りの上演ではなく、その夜あるいはその翌日にも次の上演がある。今回の上演がたまたまうまく行って感動の共有化ができただけであるなら、次回以降は無惨な結果が待っているかもしれない。演劇は、個々人の研鑽は勿論のこと、舞台全体としての組織学習が必要である。例えば、前回同じ役をやった役者が、今回の役者に稽古をつける。前回の舞台装置の意匠を継承し、さらに工夫をこらす。役者のスター性に依存せず、上演期間内に連日異なるキャスティングであっても演劇の品質を維持しようとする代表的な劇団Sの取り組みは、まさに組織学習の極みであるといえよ

20) 伊藤（2011）149頁。

う。

イネープリング・コントロールは、事前に達成することが期待されている目標水準や業務改善の具体的な手段が明確になっていないような状況下で組織学習を活発化させるためのマネジメント・コントロールの方法論である²¹⁾。

イネープリング・コントロールは、組織成員の能力を活用し、組織ルーティンを改善させるねらいを持ち、組織成員の学習を支援し、偶発的事象については組織成員自らが効果的に対応できるようにする。ホスピタリティ産業では、顧客に対峙するその時その場所でのサービス従事者が効果的な対応をするような創造的な活動が要請される。イネープリング・コントロールは、この創造性の促進が期待される²²⁾。この創造的な活動が、ホスピタリティ産業において共有されるべき感動の発露である。

イネープリング・コントロールの4つの特性は、修復可能性、部門内透明性、全体透明性、柔軟性が挙げられる。修復可能性とは、業務プロセスにおいて問題が生じた際に、担当者自らがそれを修復できること。部門内透明性とは、業務プロセスの特定部分がどのように機能しているかを、担当者が理解していること。全体透明性とは、ここのプロセスがシステム全体とどのように関連しているのかを、担当者が理解していること。柔軟性とは、コントロール・システムをどのように利用するかが担当者に一任されること²³⁾。以上の特徴は、ホスピタリティ産業におけるサービス従事者に求められる特質に他ならない。

イネープリング・コントロールの成功要因として、組織成員の「当事者意識（関与の度合い）」が挙げられている。この指標は、現場でのデータ入

21) 伊藤 (2011) 152頁。

22) 伊藤 (2011) 156頁。

23) 伊藤 (2011) 158頁。

力・作成するなどの部門内透明性を高めることによって強められる。イネープリング・コントロールの成功は組織成員の高いモチベーションを前提とする一方、イネープリング・コントロールを導入することによって、組織成員の当事者意識にもプラスの影響がみられた²⁴⁾。これは、成功したサービスによって生まれる感動を一過性のものにせず、従事者で共有され、さらには財産として蓄積されるべきものである。

ホスピタリティ産業においてサービスは、受け継がれ磨かれてきた技術力と、感動をもたらすナレッジの集積といえよう。それらのナレッジを利用するには、その集積から、適時利用できるように検索を可能にしておく必要がある。そこで、以下、検索コストの問題について取り上げたい²⁵⁾。

組織が大きくなるにつれ、割り当てられた仕事や繰り返しの業務を処理するために必要な知識の検索コストがますます問題となってくる。ナレッジ・マネジメントの主要な目的のひとつは、このようなコストの削減にあるのは間違っていない。ナレッジ・マネジメントを行えば、マネージャーはより反応のよい、機敏で効率的な組織を創造することができるだろう。最小限のコストで知識と業務とを結びつけることができれば、売り手の大きな競合相手がいる業界では競争優位を勝ち取ることができるかもしれない。しかし、コスト重視の厳しいアプローチでは、ナレッジ・マネジメントに本来備わっている限界が出てくる。つまり、極端に数量化を強調しすぎたり、現在のビジネス状況にのみ焦点を当ててしまったり、未来への視野を狭めてしまう危険性が生まれてくるのである。

ナレッジ・イネープリングの見地からいえることは、検索にかかるコストとは、組織の個人やグループが効果的に活動するために必要な全コストを指す。つまりトータルな検索コストに関しては次の公式が成り立つ。

24) 伊藤（2011）161頁。

25) クロー＝一條＝野中（2001）208-211頁。

$$\begin{aligned} \text{トータルな検索コスト} &= \text{データ検索コスト} + \text{情報検索コスト} \\ &+ \text{知識検索コスト} \end{aligned}$$

検索コストの総額を削減するためには、以下の3点が必要である。第1に、専門分野、文書、データベース、手続き、日常業務をカテゴリー化した上で、それぞれを担当するメンバーの個人リストを作成することにより、既存のデータや情報を健在化させること。第2に、知識のインフラを設け、多くの人々にアクセス可能とすること。検索コストを抑えるためには、このインフラが使いやすくないといけない。第3に、顧客に対する技術指導といったような価値創造的な業務を行う上で知識がすぐに利用できる場合に限り、トータルな検索コストを控除できること。

したがって、ナレッジ・マネジメントでは利用可能な知識の在庫管理をしっかりと行わなければならない。ここでいう知識の在庫管理とは、情報のストックがどこにあるのか、また関連業務にその情報をどのように生かせばよいのかを知っている専門家を明らかにしておくということである。そのためにはカテゴリー化をしっかりと行っておかななければならない。データや専門知識は知識の利用者がすぐに理解できるような方法で分類されていなければならない。

しかし、形式的な知識しか認識されておらず、重要だと考えられている知識やスキルだけが検索可能という事態は回避すべきである。つまり、形式的な知識しか認識されていないということである。これでは、組織はきわめて因習的になり、予期せぬ幸運に対して全く目を閉じてしまうことになる。既存の情報でカテゴリー化できるものが好まれ、整理が難しい新情報や知識は隅に押しやられかねない。知識インフラは極めてダイナミックでなければならない。確かに、頻繁にアップデートされるインフラのメンテナンスや検索にかかわるコストは上昇してしまうことになるのだが、ダ

イナミックでなければ情報、知識、イノベーションの新しい源が企業には見えてこなくなるだろう。

単純に検索コスト（データ検索コストと情報検索コスト）の削減を進める可能性を秘めている IT ソリューションだけに投資するのではなくて、むしろ経営陣は組織のメンバー間に関係性の価値といったものを築き上げるために投資すべきである。良好な関係を通じてのみ暗黙知の共有は起こり、その知識がより大きな集団で利用可能になり、社内全体でイネーブリング・コンテキストが生まれる。人間関係がしっかりしており、また非常に雰囲気もよければ、組織のメンバーは積極的に自分の知識や専門知識が必要とされる領域を見つめだしていくであろう。こうすれば総検索コストの削減に貢献することができる。しかし、組織内でのケアが少ないと、どのようなインフラや精密なコンピュータ・ネットワークであっても、知識を自由に利用できるようにはならない。

検索コストの過度なコントロールや、またそのためにナレッジ・ビジョンを浸透させることにともなう一番の問題とは、情報や知識を顕在化させたり、知識インフラや知識の在庫システムを設けたり、情報技術を利用する点にあるのではない。むしろ主たる問題は、知識創造が非常にダイナミックなものであることを十分に認識していない点にあるといえる。

5 ホスピタリティ産業における顧客価値関連コスト

原価計算目的のひとつ「価格設定目的」にこそ、顧客価値を創造するための原価計算の端緒があるのではないかと思われる。個々では顧客価値に直接的にかかわりが発生すると思われるプロフェッショナル・サービスの価格設定について取り上げる。コトラー・ヘイズ・ブルームによると²⁶⁾、

26) コトラー・ヘイズ・ブルーム（2002）219-241頁。

プロフェッショナル・サービスでは、サービスと価格が必ずしも一定ではなく、顧客価値をどう見極めるかによって価格が変動するからである。

プロフェッショナル・サービスの価格設定において第1に検討しなければならないのは、価格戦略の目標は何かということである²⁷⁾。

価格戦略の目標は、当期利益を最大化させる、市場に浸透させる、上層を吸収する、必要最小限の利益を確保する、の4つに類型化される。最大限の利益を獲得したいと考えている組織と、必要最小限の利益が上がればよいと考えている組織とでは、価格設定は異なる。

価格設定の目標をもとに、組織の価格戦略における価格水準と価格提示方法について検討する²⁸⁾。

価格水準の選定は、コスト志向型価格設定、競争志向型価格設定、需要思考型価格設定に類型化される。コスト志向型や競争志向型はどちらも、顧客ではなく、自社と競合他社を基準にした価格設定方式である。したがって、顧客が基準価格を把握していない点や、金銭以外の負担を重視する点、価格をもとに品質を評価する点などを考慮していない。他方、需要志向価格設定では、顧客にとっての価値をもとに価格を決める。つまり、サービスに対して顧客がいくらなら払ってくれるかを基準に、価格設定を行う方法である²⁹⁾。

また、「価値＝便益－コスト」という式から、サービスに対して顧客が感じる価値を増強する方法も、3つ導出されている。すなわち、

- ① 便益を増してコストを据え置く方法
- ② 便益はそのままコストを削減する方法
- ③ 便益を増し、同時にコストも削減する方法

27) コトラー＝ヘイズ＝ブルーム（2002）222頁。

28) コトラー＝ヘイズ＝ブルーム（2002）224頁。

29) コトラー＝ヘイズ＝ブルーム（2002）224-232頁。

であり、いずれの方法でも、顧客が感じる価値を増強することが可能になる。

以上のように、価格戦略は、価格水準と価格提示方法という2つの要素によって定義される。価格水準を決めるには、コスト志向型、需要志向型、競争志向型という3つの設定方法が考えられる。

価格は、顧客関連において、最も密接な関係にあるものである。価格には、サービス提供者から受取者への最も重要な情報が含まれている³⁰⁾。

プロフェッショナル・サービスを提供する組織にとって、近年、価格設定の重要性はますます高まりつつある。価格についての顧客の知識が豊富になった結果、いっそう慎重に、熟慮の上で価格を設定することが組織に求められている。

顧客がサービスと製品との価格を同じ基準で評価することはない。顧客がプロフェッショナル・サービスの価格についての評価をする際には、以下の3つの特徴がみられる。すなわち、

- ① サービスの価格に対する評価基準が曖昧であるか、評価基準が不足している
- ② サービスの場合、顧客は金銭以外の負担も負う
- ③ サービスの価格が品質評価の際の大きな要因となる

である。

サービス&ホスピタリティ・マネジメント研究グループによると³¹⁾、伝統的な管理会計状報は、製造業や製造部門の原価データを中心にとらえ、経理部門が作成し、トップ・マネジメントやミドル・マネジメントなどの企業組織の一部の人だけが経営上の意思決定や業績管理のために会計情報を利用していた。しかし、情報技術の進展により、製造業や製造部門だけ

30) コトラー＝ヘイズ＝ブルーム（2002）238-240頁。

31) サービス&ホスピタリティ・マネジメント研究グループ（2011）219頁。

ではなく、ホスピタリティ関連の企業や、販売部門、スタッフ部門なども含めたあらゆる組織のいたるところで管理会計情報を作成・利用することができるようになってきている。企業組織の経営効率をあげるためには、経理部門・会計部門以外の人々にも、さらには企業の全構成員に会計の知識が必要になる。営業の最前線にいる人たちも、管理会計情報の作成をしたり、それぞれの現場での意思決定を行ったりするようになる。1人1人の従業員が、コスト意識を持って仕事をするだけでなく、収益についても考慮し、収益から費用を差し引いた利益を管理するように心掛けた業務遂行を行うことができるようになる。企業が激しい競争を勝ち抜くためには、経営の効率性を追求しなくてはならないが、効率性の尺度のひとつとして用いられるのが会計情報である。

ホスピタリティ産業での特徴として、労働集約的産業であることによる人件費の圧迫、固定費の圧迫が指摘されている³²⁾。固定費は、販売量の増減にかかわらず一定である。変動費は、追加的販売量に関連する増分原価である。例えば、レストランでは、賃借料・ユーティリティーなど、提供されるゲストの数に関連なく発生する固定費が生じる。各追加的ゲストに提供されるごとに、レストランでは、ゲストに販売されるFBの増分コストが発生する。RMによる収益適正化戦略は、高い固定費に関連する産業において、最もよく機能する。もし、固定費（固定的オペレーティングコスト）は比較的高く、変動（増分）販売費が低い状況でのRMであるなら、収益適正性を許可する方法で、在庫を管理するための良好な方策となりえると思われる。

32) Kotler, Bowen and Makers (2003) pp. 432-433.

まとめにかえて——顧客価値による企業力向上

顧客価値を創造するためには、サービスの品質を高いレベルで均一化し、顧客に納得のいく価格で感動を享受してもらうことが、ホスピタリティ産業たる所以であり、使命でもある。

ホスピタリティ産業における無形のプロダクトという価値創造のために費やされるコストはさまざまであり、その複雑性や不透明性により、有形のプロダクトと比較して原価の測定がより困難である。しかしながら、価値創造は、顧客価値創造のみならず、従事者自身の価値創造である。各々の従事者の価値創造は、積み重なった総体である企業全体の価値創造である。これは、企業力の向上に貢献する。

従業員サイドでは、ナレッジ関連のコストを測定することは、従業員の原価意識の向上に寄与する。顧客サイドでは、顧客関連コストを測定することは、個々のケースに対するプロダクトとしてのサービスの価格決定に対して説明責任を果たすことになる。

感動の共有化は、従事者のナレッジの共有化による原価意識の向上と、顧客への価格の説明責任が基盤となって創造されていくものである。偶発的なサービスの成功や、無償で提供されるサービスからは創造されるものでない。従事者および顧客がともに感動を共有化するためには、安定したサービスの成功と、有償によるサービスの提供が基盤となる。

従業員サイドのコスト算定と顧客サイドのコスト算定の両面を対象とすることにより、より価値創造的な企業経営を行うことが可能となり、企業力の向上に貢献することが期待される。

参考文献

- 伊藤克容 (2011) 「組織学習活動を促進するマネジメント・コントロールに関する考察」『成蹊大学経済学部論集』第42巻第1号, 149-169頁。
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計』第2版, 中央経済社。
- 木島淑孝 (1992) 『原価計算制度論』中央経済社。
- ゲオルグ・フォン・クロー, 一條和生, 野中郁次郎 (2001) 『ナレッジ・イネーブリング』東洋経済新報社。
- 櫻井通晴 (1986) 『経営原価計算論』中央経済社。
- 櫻井通晴 (1997) 『管理会計』同文館出版。
- サービス&ホスピタリティ・マネジメント研究グループ (2011) 『サービス&ホスピタリティ・マネジメント』産業能率大学出版部。
- 高松和宣 (2006) 『原価・管理会計』五紘舎。
- 東海幹夫 (2007) 『原価計算・管理会計』清文社。
- 西澤脩 (2007) 『原価・管理会計論』中央経済社。
- フィクス／グローブ／ジョン (小川孔輔・戸谷圭子監訳) (2005) 『サービス・マーケティング入門』法政大学出版部。
- 廣本敏郎 (1997) 『原価計算論』中央経済社。
- フィリップ・コトラー＝トーマス・ヘイズ＝ポール・ブルーム (白井義男監修・平林祥訳) (2002) 『プロフェッショナル・サービス・マーケティング』ピアソン・エデュケーション。
- 山本浩二 (2011) 「価値移転の原価計算からの脱却」『日本原価計算研究学会第37回全国大会』14-15頁。
- ロバート・S. キャプラン＝デビット・P. ノートン (吉川武男訳) (1997) 『バランススコアカード』生産性出版。
- Philip Kotler, John Bowen and James Makers, *Marketing for Hospitality and Tourism*, 3rd, Prentice Hall, 2003.