



## サービス業での原価計算の可能性

国立大学法人小樽商科大学ビジネススクール准教授  
ビジネス創造センター研究部スタッフ

堺 昌彦

### 1. はじめに

昨今の道内の経済状況は非常に厳しいものがある。このような中で企業に求められているのは、経費を削減することと同時に、新たな収益源を開拓することであろう。しかし、これを闇雲に行うことは、本来企業にとって必要な経費の削減や、採算をとることがほぼ不可能な無謀な新規投資に繋がってしまう危険性がある。原価計算は、このような危険性に対処するのに非常に有効な手法である。本稿では、道内においても比較的数の多いサービス業について、原価計算の有効な適用について紹介したい。

### 2. 原価計算の機能

原価計算というと、通常、製造業での製品の原価を計算するものと理解されることが多い。これは一面では正しく、今日一般に用いられている原価計算は、製造業を中心に発展してきたものであり、製品原価の算定をその機能の1つとしている。だが、原価計算の本来の機能は、モノである製品の原価を計算するだけではない。原価計算は、厳しい競争環境のもとで、企業の限られた資源を、効果的かつ効率的に活用するための情報を提供することを目指して発展してきた。企業の資源の投入と利用の実態を可視化することによって、合理的な意思決定をサポートすることこそが原価計算の本来の機能といえる。このような観点からすると、原価計算は、製造業だけに限定されず、サービス業においても十分にその機能を果たせるものといえよう。以降では、サービス業との親和性の高いABC（活動基準原価計算）とよばれる原価計算手法の考え方と、そのサービス業への適用の可能性について概説する。

### 3. サービス業におけるABC

ABCは、製品の原価をより正確に計算するために工夫された原価計算手法である。ABCでは、まず、企業内で行われている活動を識別する。この識別した活動に焦点をあて、資源の投

入を活動ごとに集計する。そして目的に応じて設定された対象に、これら活動をさらに集計することで、企業が行っていることを可視化するのである。

このように、ABCは、活動に焦点をあてた計算構造をとっているため、サービス業との親和性が高い。それではサービス業にABCを適用することによって、どのようなことができるのだろうか。本稿では、ABCの代表的な用途である顧客の収益性の測定について紹介する。

サービス業で合理的な経営管理活動を行うにあたっての大きな問題は、製造業での「製品」にあたるサービス業での「サービス」の定義が困難なところである。顧客に対して何を販売しているのかを一様に定義することが困難なのである。しかし反面で、このような特性は、サービス業では、顧客に提供する価値を企業が柔軟に決定できるということを意味している。そして、ABCは、このようなサービス業の特性を維持したまま、アウトプットの収益性を測定することが可能なのである。

ABCは、資源の投入を活動に集計し、その後、目的に応じてそれらの活動を何らかの対象に集計する。ここで、顧客に企業内の活動を集計するというのがABCの有効な活用法の1つである。サービス業では、多様なニーズに応えるために、顧客ごとに、さまざまな活動を組み合わせ提供している。ここで、ABCで、資源→活動→顧客という集計を行うことによって、どの顧客に対してどのような活動を提供し、そのためにどれだけの資源が投入されたのかを可視化することができる。この情報と、顧客が企業に支払っている対価の情報を対照することで、企業の収益構造が明らかになる。

企業の合理的な意思決定は、収益構造の理解があってはじめて可能になるものである。今日のような厳しい競争環境下にあっては、企業が行っていることを可視化する適切な原価計算の導入は極めて重要であろう。