慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	価格決定のための製品・サービス別原価情報 : 文献サーベイに基づく考察
Sub Title	Literature review on product and service costing for pricing
Author	江本, 雅人(Emoto, Masato)
Publisher	慶應義塾大学大学院商学研究科『慶應商学論集』編集委員会
Publication year	2021
Jtitle	慶應商学論集 (Keio business and commerce review). Vol.30, No.1 (2021. 3) ,p.1- 16
JaLC DOI	
Abstract	本研究の目的は、製品・サービス別原価情報と価格決定の関係性について、先行研究のレビューを行なうことで、これまで学術的に解明されてきた事項および残された研究課題を明らかにすることである。そこで全部原価と変動費に関する比較、および活動基準原価計算と伝統的原価計算の比較という観点から、先行研究をレビューし、各研究群の知見を整理した。その上で、マネジャーの価格決定をプロセスと捉え、製品・サービス別原価情報が持つ機能を探索する必要性について議論した。
Notes	論文
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10088763-20210331-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

慶應商学論集
第30巻第１号
2021 年 3 月

価格決定のための製品・サービス別原価情報
―文献サーベイに基づく考察―

江　本　雅　人

＜要　　約＞

本研究の目的は、製品・サービス別原価情報と価格決定の関係性について、先行研究のレビューを行なうことで、これまで学術的に解明されてきた事項および残された研究課題を明らかにすることである。そこで全部原価と変動費に関する比較、および活動基準原価計算と伝統的原価計算の比較という観点から、先行研究をレビューし、各研究群の知見を整理した。その上で、マネジャーの価格決定をプロセスと捉え、製品・サービス別原価情報が持つ機能を探索する必要性について議論した。

＜キーワード＞
原価計算、原価情報、価格決定、経営意思決定

1.　はじめに

企業の利益最大化のための最も即時性が高く効果的な方法は、適切な価格を設定することである（Marn and Rosiello 1992）。しかし、適切な価格を導く唯一の方法論は存在せず、価格決定は会計学、経済学、マーケティングなど多様な理論的側面を含む複雑なプロセスである（Hornby and MacLeod 1996）。価格決定をするマネジャーには、顧客や市場といった外部要因と製品・サービスにかかる原価をはじめとする内部要因の両側面を睨んだ、多面的な思考が求められる。

製品・サービス別原価情報は、価格決定における重要な情報源として扱われてきた。原価計算の主要なテキストでは、製品・サービス別原価情報の価格決定への役立ちが必ず取り挙げられており（e.g. Drury 2008; Horngren et al. 2002）、『原価計算基準』においても価格計算に対する情報提供が原価計算の目的の１つとして位置づけられている。また多くの実態調査から、製品・サービス別原価情報は価格決定に用いる重要性の高い情報として扱われており（Emore and Ness 1991）、コスト・ベースの価格決定が広く用いられている実態が明らかにされている（Drury

and Tales 2006)。

そこで本稿では、製品・サービス別原価情報と価格決定の関係性について、先行研究のレビューを行なった上で、これまで学術的に解明されてきた事項および残された研究課題を明らかにすることを目的とする。

原価計算は19世紀のイギリスにおいて、製品の価格決定に役立つ原価情報を得ることを目的の1つとして誕生したとされる（岡本 2000, 3)。古くからの価格決定では、製品・サービス別原価に一定のマーク・アップを加算して価格を決定することが暗黙の内に前提としてきた（廣本・挽 2015）[1)]。こうした価格決定方式はコスト･ベースの価格決定と呼ばれ、式にすると以下のように表すことができる。

（コスト・ベース）＋（マーク・アップ）＝（製品・サービス価格）

製品・サービス別原価情報と価格決定の関係性に取り組む先行研究の多くは、上記の式のうちの「コスト・ベース」にどのような原価を用いるべきであるかに問題の焦点を当て、理論的考察、モデリングや実験室実験などによって原価計算手法間の比較検討をしてきた。こうした議論を概観するため、まず第2節において、全部原価と変動費について比較検討する。第3節においては、伝統的原価計算による全部原価（伝統的全部原価）と活動基準原価計算による全部原価（活動基準全部原価）ついて比較検討する。第4節では、これらの先行研究を整理した上で、先行研究に残された研究課題を示す。

2. 価格決定のための全部原価と変動費

(1) 価格決定のための全部原価

『原価計算基準』によれば、全部原価とは「一定の給付に対して生ずる全部の製造原価又はこれに販売費及び一般管理費を加えて集計したもの」である。ここで給付とは、一般に製品・サービスなどを指す（櫻井 2014, 6)。

製品・サービスにかかる全部原価を算定する全部原価計算においては、発生した原価を直接費（direct cost）と間接費（indirect cost）に分けることが重要となる。これらはそれぞれ、1単位の製品・サービスとの関連で、その発生が直接的に認識される原価は直接費、直接的に認識され

1) 今日ではコスト・ベースの価格決定の他に、マーケット・ベースの価格決定の実務も多く見られ、原価計算研究においては原価企画の分野で進展している。ただし、マーケット・ベースの価格決定においては目標価格から逆算した原価の作り込みに焦点が当てられており、本研究の着眼点とは異なるためこれは扱わない。

ない原価は間接費である（岡本 2000, 13）。製品・サービスの全部原価の算定には、直接費は製品・サービスに対して直接的に賦課されるが、間接費は何らかの基準に基づいて配賦されなければならない。

製造業において製品の全部原価は、財務諸表作成のために不可欠な情報であり、必ず算定される。貸借対照表における棚卸資産評価や損益計算書における売上原価算定は、全部原価を用いて行うからである（櫻井 2014, 9）。一方サービス業においては、多くの場合、サービスにかかる原価はすべて期間費用として扱われ、資産と費用に区別する必要がないことから、財務諸表作成のために全部原価を算定する必要はない。山浦ほか（2016）によるサービス業を対象とした原価計算の実態調査では、調査対象のうちサービス別原価を把握している企業は 37.8% であることが報告されている[2)]。

ここで全部原価をコスト・ベースとして用いることの長所については、以下の３点が指摘できる。１つめの長所は、全部原価の回収へと動機づけることができる点にある。企業がその製品・サービスを収益化したい場合には、最終的にはすべての原価が収益によって回収されなければならない（岡本 2000, 592）。全部原価をコスト・ベースとした価格決定は、これに動機付ける意味で合理的である。

２つめに、安定的で長期的視点に立った価格決定が可能という点である。一般的に経営者は価格の安定を望んでおり、顧客も価格の安定を望んでいる場合が多い（廣本・挽 2015）。 実際に、リスク回避型の意思決定者は全部原価に基づく価格決定を好むことも明らかにされている（Lere1986; Hilton et al. 1988）。また、企業がキャパシティを活用するために短期的視点から価格決定を行うと、競争企業が次々と値下げを行い共倒れになる場合もあるが、全部原価は業界の競争を安定化させるために役立つと言える（岡本 2000, 584）。

３つめに、全部原価は様々な利害関係者にとって最も納得感の高い原価であることも長所と言える（廣本・挽 2015, 458）。特に、公共性の高いサービスを提供する企業による価格決定や政府機関では、全部原価に類似した原価が用いられることが多い。例えば、電気通信事業においては古くから経営に要する原価に公正な報酬を加算した金額を基に価格決定されてきた（髙野 2004）。また、防衛省の物品調達においても、市場価格の算定が困難な物品についてはコスト・ベースの価格決定が行われているが、ここで用いられる原価は全部原価を基礎としている（櫻井 2014, 446; 森光 2016）。

一方、全部原価をコスト・ベースとして用いることの短所としては、以下の３点が指摘でき

2） ただし、サービス別原価を把握しているとする企業には、変動費のみをもってサービス別原価としている企業も存在することが考えられる。全部原価としてサービス別原価を把握している企業はより少ないことが想定される。

る。１つめに、市場の需要状況を無視しているという点である（小林 1976, 263）。不況の時は需要の弾力性に応じて低い価格をつけることも必要であるが、全部原価をコスト・ベースとした価格決定ではこれに逆行することさえ起こりうる（小林 1976, 263）。なぜなら、需要量が低下し、生産する製品（または提供するサービス）の量が減ると、製品・サービス１単位あたりに割り当てられる固定費が増え、全部原価は増大することになるからである。全部原価のみによって製品・サービスの価格が決定される場合は、不況であるほど価格が上昇するということが起きかねない[3]。

２つめに、全部原価を回収していない価格での注文を拒否してしまうという誤りが発生しうる点にある（岡本 2000, 585）。短期的な価格決定の状況を想定すれば、価格は変動費さえ上回っていれば損失の回避及び利益の増大に繋がる。全部原価をもって価格の下限であるという誤った認識をもたらしてしまえば、誤った選択がなされうることには注意が必要である。

３つめに、全部原価には間接費が含まれるが、その配賦計算がしばしば恣意的であるという点である。間接費配賦の正確性が低い場合は、全部原価のデータとしての信頼性は低く、コスト・ベースとして有効に機能しないことが考えられる（岡本 2000, 585）。この問題は、正確性の高い間接費配賦を志向する ABC によって解決しうることが知られているが、この点については第２節において後述する。

図表１　全部原価による価格決定の長所と短所

長所	短所
・全部原価の回収へと動機づける。 ・安定的で長期的視点に立った価格決定が可能である。 ・最も納得感の高い原価である。	・需要の弾力性を無視している。 ・全部原価を上回らない価格での注文を拒否する誤りが発生しうる。 ・製造間接費の配賦計算が恣意的である。

(2) 価格決定のための変動費

変動費とは、「営業量の増減に応じて、総額において比例的に増減する原価（岡本 2000, 48）」である。これとは反対に、「営業量の増減とは無関係に、総額において一定期間変化せずに発生する原価（岡本 2000, 48）」は固定費と呼ばれる。『原価計算基準』が示す原価計算制度において変動費の算定は必須ではないものの、変動費は「最も重要な部分原価[4]」として取り上げられている。

変動費・固定費は、それぞれ全部原価計算における直接費・間接費と混同されることが多いが、これらは全く異なった概念である。変動費・固定費は営業量の変化に基づく原価分類であ

3)　ただし、これは需要変化の激しい状況を想定した説明である。逆に、需要量やキャパシティ利用が一定である状況においては、全部原価の算定上の固定費の弾力的な配賦の問題は少ないため、価格決定に全部原価が用いられやすい（Hsu 2011）。

4)　『原価計算基準』第１章４（3）全部原価と部分原価

り、直接費・間接費は製品との関連における分類である。そのため、間接費にも変動費は存在するし、直接費にも固定費は存在する（櫻井 1998, 37）。

製品・サービス別原価を変動費と固定費に区分する原価計算手法は、直接原価計算（direct costing）と呼ばれる。全部原価計算はすべての原価を製品・サービスに負担させるという思考に基づいているが、直接原価計算は変動費のみをもって製品・サービス別原価と捉える（櫻井 2014, 17）。直接原価計算に基づく損益計算書では、売上高からまず変動費を差し引いて貢献利益を計算し、貢献利益から固定費を差し引いて営業利益を計算する（岡本 2000, 533）。

変動費を把握する原価計算手法は直接原価計算であるから、変動費をコスト・ベースとした価格決定についても、直接原価計算と結びつきの中で進展してきた。図表 2 は Betley（1973）が示す、直接原価計算を応用した段階的な価格決定法である。この価格決定法の中では、まず変動製造原価、変動製造間接費、その他の変動費（販管費や在庫保管費など）からなる変動費を合計して（1）変動費価格を算出する。この変動費価格は「絶対的価格下限（absolute minimum price）」であって、これを下回る価格での販売は不採算であることを示す。この変動費価格合計に、製品 1 単位に割り当てられる固定費を加算したものが（2）損益分岐点価格であり、この価格を上回れば適正な固定費額を回収できることを示す。この損益分岐点価格に利益額を加算し、（3）正規の販売価格が算出される。

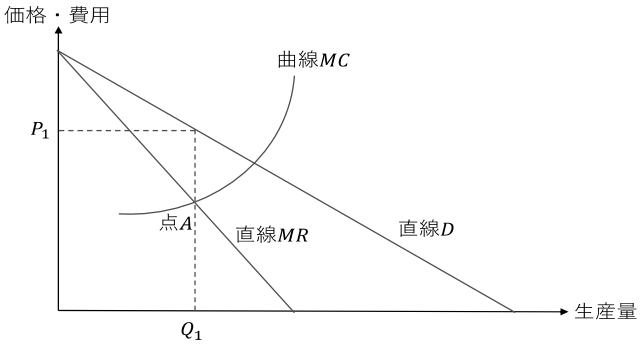
図表 2　直接原価計算を応用した価格決定法

変動製造原価	290,950	
変動製造間接費	103,400	
その他の変動費	71,440	
（1）変動費価格		465,790
固定費	360,960	
（2）損益分岐点価格		826,750
利益額	146,335	
（3）正規の販売価格		973,085

Betley（1973, 30）を一部修正

原価計算と価格決定にまつわる議論では、価格決定上考慮するべき原価は製品・サービスの 1 単位にかかる変動費であることが指摘されてきた。これには、1950 年代から 1960 年代にかけた管理会計の学術的進展の中で、管理会計学者によって新古典派経済学の理論が広く用いられたことが関係するとされている（Ryan et al. 2002, 71-72）。この新古典派経済学の理論において、不完全競争市場における最適な価格は図表 3 のように説明される。

図表３　新古典派経済学における価格決定



櫻井（2014, 441）を一部修正

縦軸は価格・費用を表し、横軸は生産量を示す。直線 D は需要曲線で、これは既知と仮定される。直線 MR は限界収益曲線（生産量の１単位追加によって得られる追加収益）を表し、曲線 MC は限界費用（生産量の１単位追加にかかる追加費用）を表す。企業は、限界収益が限界費用を上回る限り利潤が増大するが、逆に限界収益が限界費用を下回った時に利潤が減少することとなる。そのため、利潤最大化のためには限界収益曲線（直線 MR）と限界費用曲線（曲線 MC）の交点 A の x 座標 Q_1 が最適な生産量となる。したがって最適な価格は、需要曲線（直線 D）上で生産量 Q_1 と対応する価格 P_1 である。

このように新古典派経済学の理論では、不完全競争市場における利潤最大化の条件は限界収益と限界費用が等しくなる生産量における価格を設定することであると説明されてきた。ここで、経済学的概念としての限界利益は、会計学的概念の変動費と対応する。この理論によれば、価格決定上のコスト・ベースに用いるべき原価は変動費のみであり、価格の需要弾力性を考慮したマーク・アップを加算することによって最適な製品・サービス価格が算定されるべきである。また、固定費は価格決定とは無関連な原価であることになる。こうした理論的裏付けに基づいて、価格決定に用いるべき製品・サービス別原価は変動費であると主張する研究者は、「変動費主義者（marginalist）」と呼ばれることもある（c.f. Lucas 2003）。

ここで変動費に基づく価格決定の長所および短所について整理する。長所については、Betley（1973）が指摘するように、変動費は絶対的価格下限として機能する。また、新古典派経済学の理論に基づけば、価格決定のコスト・ベースとして用いるべき原価は変動費であり、マーク・アップの弾力的な設定によって市場状況にあった価格決定が可能である（廣本・挽 2015, 452）。マーク・アップの額は市場の需要状況を見ながら加算し、固定費の回収と利益の増大を目指すことが求められる。

変動費をコスト・ベースとすることには、上記のような長所が指摘できる一方で、いくつかの

短所も指摘されている。１つめは、変動費をコスト・ベースとした価格決定は、市場の需要状況が分かることを前提としている点にある（廣本・挽 2015）。図表３に示す新古典派経済学の理論では需要曲線（直線 *D*）が既知であると仮定されるいるが、実際にこの需要曲線を正確に把握できる場合は少ない。需要曲線が不明確である場合は、全部原価をコスト・ベースとして価格決定を行い、そこから市場の反応を見ながら試行錯誤的な価格決定を行わざるを得ない（岡本 2000, 584）。

２つめは、固定費をマーク・アップによって考慮するという方式では、十分にコスト差を反映した価格にならないことにある（廣本・挽 2015；Anthony 1983）。これについて Anthony（1983）は、高価な機械を利用する製品と安価な組立作業で作られる製品を製造している企業を例に挙げ説明している。これら２つの製品に同じマーク・アップを加算するとすると、高価な機械を利用する製品は公正な固定費額を負担しないことになる。そして安価な組立作業で作られる製品は必要以上の固定費額を負担することになり、その価格は高すぎて競争的でなくなってしまう場合がある、と指摘している。

３つめは、固定費の回収が十分にできない水準まで価格が低く設定されてしまう可能性があることにある（Webster 1971）。Kaplan et al.（1990）によれば、アメリカのトラック輸送業や航空会社では、変動費を基準とした価格決定を行ったことにより、破産寸前まで追い込まれた会社が多いという[5)]。変動費に基づいて価格を低くしてしまうのは企業側の運用の問題であって、直接原価計算自体の問題ではないという指摘も存在するが（Swally 1974）、直接原価計算自体に問題がなくても誤って適用されてしまう可能性がある点に注意が必要であることに変わりはない（高橋 2008）。ここまでに述べた価格決定における変動費の長短については、図表４のように整理できる。ただし、ここで取り上げた３つの短所は、変動費のみをコスト・ベースとして考慮した際の短所であることにも注意したい。図表２に示したような、変動費のみならず固定費も併記した製品・サービス別原価情報を用いれば、Anthony（1983）が指摘する公正な固定費額も認識することができる。

図表４　変動費による価格決定の長所と短所

長所	短所
・絶対的価格下限として機能する。 ・マークアップ率の弾力的な設定により、状況にあった価格決定が可能になる。	・需要状況が分かることを前提としている。 ・コスト差を十分に反映した計算でない。 ・価格が必要時用に低く設定されてしまう可能性がある。

5)　Kaplan et al.（1990）は AAA の 1989 年の年次総会におけるパネルディスカッションを記録した資料であり、本稿で取り上げている変動費の価格決定利用に関する指摘は、貢献利益法について長きにわたり研究・教育をしてきた J. K. Shank 教授によって言及されたものである。

(3) 価格決定における製品・サービス別原価の利用実態

それでは実際の企業での価格決定において、全部原価と変動費のうち、どちらの原価が好まれるのか。主な実態調査の結果は図表5の通りである。いずれの調査においても、価格決定に用いられる原価としては全部原価が支配的であることが分かる。

図表5 価格決定の実務で用いられる原価

文献	調査対象	調査結果
Govindarajan and Anthony（1983）	米国企業505社	全部原価：83% 変動費：17%
Mills（1988）	英国企業94社	全部原価の利用率 製造業：71% サービス業：68%
Drury et al.（1993）	英国の製造業	全部原価：77% 変動費：50%
Shim and Sudit（1995）	米国の製造業141社	全部原価：69.5% 変動費：12.1%
Drury and Tales（2006）	英国企業187社	全部原価：85% 変動費：15%

このように、価格決定に用いる原価については、新古典派経済学の理論は変動費が適切とする一方で、実務では全部原価の利用が支配的であるという理論と実務の乖離が存在する。この乖離はリアリティ・ギャップ（Reality Gap）と呼ばれ、この乖離に対する説明を試みる研究が展開されることになる（e.g. Hilton et al. 1988; Lere 1986; Lucas 2003; Lucas and Raffery 2008）。

ただし価格決定の実務における製品・サービス別原価の利用は柔軟であることも明らかにされている。Drury et al.（1993）による調査では、実務の価格決定において全部原価の利用が支配的であることと併せて、全体のうち32%の企業が全部原価と変動費の両方を用いていることも報告されている。この調査結果からは、一定数の企業では全部原価と変動費を価格決定の状況に応じて使い分けていることが分かる。また、Lucas and Raffery（2008）によるケース・スタディでは、全部原価と変動費の中間的な原価を価格決定に用いる企業の実態を明らかにしている。こうした中間的な原価の利用は、独自にカスタマイズした原価の利用と言える。

こうした実態を踏まえれば、「全部原価と変動費のどちらをコスト・ベースとして用るべきか」という二者択一的な問いは不適切であると考えられる。学術的に重要となるのは、全部原価・変動費にどのような長所（または短所）があるのか、また、どのようなコンテクストにおいて全部原価（または変動費）がコスト・ベースとして有用であるかを明らかにすることである。また実務においては、それぞれの長短を理解した上で、そのコンテクストに応じて用いる原価を柔軟に使い分けたり、独自にカスタマイズした原価を用いたりすることが求められると言えよう。

3．価格決定と ABC

(1) ABC の意義と展開

前節において述べた通り、全部原価をコスト・ベースとして用いる短所の１つとして、間接費配賦の恣意的である点が挙げられる。ただし今日では、ABC（Activity-Based Costing；活動基準原価計算）によって、間接費配賦の恣意性という問題は解消しうることが知られている。

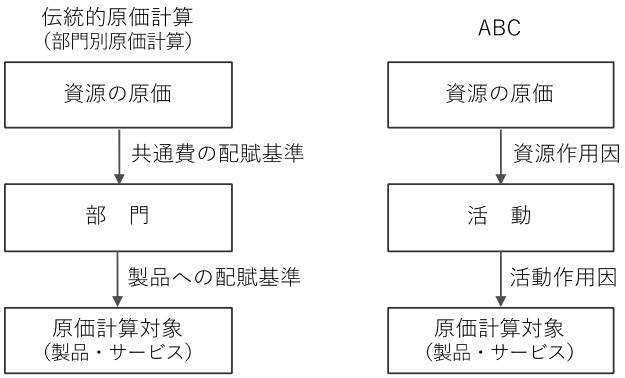
ABC は 1980 年代後半のアメリカにおいて、R. Cooper 助教授と R. S. Kaplan 教授により提唱された原価計算手法である。ABC が提唱された背景には、当時のアメリカの製造業が抱えていた問題が大きく関係する。当時アメリカの製造業者は、日本企業の市場参入によって大量生産品のマーケットシェアを落としており、工場の遊休生産能力を生かしてカスタム製品の受注・製造を多く行なっていた（廣本・挽 2015, 522）。しかし、こうした多品種少量生産はさらなる生産支援活動を必要としたため、間接費が増大し、企業業績が悪化するという悪循環に陥っていた（Ibid., 522）。

Cooper and Kaplan（1987）は、生産が多品種少量化し、間接費が増大した工場において、伝統的原価計算による全部原価の算定には歪みが発生していることを指摘した。その歪みとは、大量生産の製品には多大な間接費が配賦されており、少量生産品の原価が過小に計算されているというものである。こうした歪んだ全部原価のもとでは、誤った意思決定がなされかねない。こうした問題への対処として Cooper and Kaplan（1988）において提唱されたのが ABC であった。

伝統的原価計算と比べた ABC の特徴は、以下の２点にある（Cooper et al. 1992）。１つめに、原価を部門ではなく活動に集計する点である。伝統的原価計算では、発生した原価を一度部門に集計し、原価計算対象（製品・サービスなど）に配賦を行う。一方 ABC では、発生した原価を活動に集計し、原価計算対象に割り当てる。２つめに、恣意的な配賦基準ではなく原価作用因（コスト・ドライバー）を用いる点である。伝統的原価計算において、間接費は操業度関連の配賦基準を用いて配賦されていたが、これは恣意的な計算であるとして経営者や技術者から強く批判されていた（櫻井 1998, 46）。ABC では、資源・活動・原価計算対象の間にある資源消費の因果関係に基づいた原価の割り当てを行うことで精緻な間接費配賦を行い、正確性の高い製品・サービス別原価を算定することができる。

伝統的原価計算と比べたこれら２つの ABC の特徴は、図表 6 のように表すことができる。なお、図中の資源作用因と活動作用因を包括した概念が原価作用因である。

図表 6　伝統的原価計算と比べた ABC の特徴



櫻井（1998, 46）を一部修正

ABC は 1980 年代後半の提唱当時、製造業における正確性の高い原価算定を目的としたものであったが、1990 年代以降その貢献領域は拡大していく。顕著な拡大の方向性としては、① ABC 適用対象の拡大と②原価低減目的への拡大が指摘できる。

① ABC 適用対象の拡大について、ABC は製造業を適用対象と想定して提唱されたものであったが、その後サービスへの適用・検討も行われている。サービス業への適用例として、具体的な業種には、銀行（e.g. 谷守 2007）、ホテル（e.g. Noone and Griffin 1999）などが挙げられる。ABC 提唱以前は、サービスの原価計算は研究上の論点となることが少なかったが、ABC の登場を機にその適用可能性や導入事例が取り上げられるようになった。

②原価低減目的への拡大について、正確性の高い原価算定を志向した ABC は、原価低減のためのプロセス改善を志向する ABM（Activity-based Management；活動基準管理）へと応用されるようになった。Raffish and Turney（1991）によれば、ABM とは活動の管理に焦点を置く技法であり、原価作用因分析、活動分析および業績測定を含む技法である。ABC と ABM の相違は、製品・サービスの原価算定という測定の視点である ABC に対して、ABM はプロセスの視点に立脚し、原価低減を志向する点にある（櫻井 1998, 99）。

(2) 価格決定における ABC の有用性

先述の通り、実務の価格決定においてはコスト・ベースとして全部原価が好まれていることがいくつかの実態調査で明らかにされている。こうした実態を鑑みれば、ABC による活動基準全部原価は伝統的全部原価と比べて正確性が高いため、価格決定上のコスト・ベースとして有用性が高いことが考えられる（櫻井 1998, 61）。そもそも ABC は、価格決定やセールス・ミックスの決定への役立ちを第一の想定とした原価計算手法である（Cooper and Kaplan 1988）。Innes

and Mitchell（1991）における実態調査では、ABC を導入した企業の導入理由として、価格決定に対する課題意識が大きな理由の１つであることも明らかにされている。

また、製品に関わるアフターサービスは、その原価算定の難しさゆえに無料で提供されている場合も多いが、ABC による正確性の高いサービス原価をコスト・ベースとして価格決定を行うことで、適切な価格を設定することもできる。Narayanan（2003）は、ABC による活動基準全部原価をコスト・ベースとした価格設定を ABP（Activity-Based Pricing）と称し、こうした価格設定によって、企業にとってのモラル・ハザードや逆選択といった問題を解消しうることを示している[6)]。

それでは、どのような要因が ABC の価格決定に対する有効性を高めるのか。先行研究では、価格決定に対する ABC の有効性に影響を及ぼす要因として、企業の内的・外的環境要因が指摘されており、仮想市場における実験室実験を主たる方法として証拠が蓄積されている。価格決定に対する ABC の有効性に影響を及ぼす企業の内的・外的環境要因の解明を行う先行研究では、仮想市場における実験室実験を調査方法として研究が行われてきた。こうした先行研究では、以下に示すようないくつかの要因が指摘されている。

１つめに、有益な市場情報が存在しない場合である（Briers et al. 1999; Cardinaels et al. 2004b; Gupta and King 1997; Waller et al. 1999）。ここで有益な市場情報とは、競合他社の価格などを指す。有益な市場情報が存在しない場合は、価格決定上の製品・サービス別原価情報の重要性が増すため、その原価情報の正確性がより求められる。一方で、有益な市場情報が存在する場合は、製品・サービス別原価情報の正確性が求められにくくなる。Waller et al.（1999）による単一製品の販売を模した実験室実験では、伝統的原価計算による正確性の低い製品・サービス別原価情報を用いていても、有益な市場価格からの学習によって価格が最適な水準に収束していくことを明らかにしている。

２つめに、販売する製品・サービスが複数の市場に関わる場合である。Cardinaels et al.（2004b）は、複数市場を抱える企業を模した実験室実験において、有益な市場情報が存在する場合でも、正確性の高い製品・サービス別原価情報が必要となることを明らかにしている。これは、正確性の低い製品・サービス別原価情報を用いている場合、本来最適な価格決定が行われていても、会計的な損失を示してしまう場合があることが関係している。このような場合、価格決定を行う市場担当者は会計的な損失を回避するために、正確性の低い製品・サービス別原価情報に基づいて、最適でない価格決定を行うことになる。販売する製品・サービスが複数の市場に関

6） ここでのモラル・ハザードとして、例えば、無料のアフターサービスであるからという理由で顧客が必要以上のサービスを要求するという問題が挙げられる。また逆選択としては、アフターサービスを多く必要とする顧客のみが製品を購入するようになるという問題が考えられる。

わる場合は、有益な市場情報が存在する場合でも、正確性の高い製品・サービス別原価情報が必要となる。

３つめに、市場におけるポジショニング、すなわち、リーダであるかフォロワーであるかも関係する（Cardinaels et al. 2008）。市場のフォロワーである企業は、リーダーの企業の価格を参考に価格決定を行うことができるため、価格決定のために正確性の高い製品・サービス別原価情報を把握する必要性は低い。対して、市場のリーダーである企業は、市場から得られる情報がないため、正確性の高い製品・サービス別原価情報を把握する必要性が高くなる。

４つめに、事業環境の複雑さである。Cardinaels et al.（2004a）は、企業の販売部門を模した実験室実験を用いて、ABC と伝統的原価計算が適切な資源配分を実現するか検証を行っている。検証の結果、顧客の購買行動の複雑性が低い場合は、どちらの原価計算手法でも適切な資源配分を実現できるが、顧客の購買行動の複雑性が高まると ABC の有用性が高まることを明らかにしている。当研究は価格決定との関連を検証したものではないが、価格決定においても同じことが言えるであろう。すなわち、事業環境の複雑性が低い場合は、正確性の低い製品・サービス別原価情報でも最適な価格決定を実現しうるが、事業環境の複雑性が高い場合は、正確性の高い製品・サービス別原価情報に基づく価格決定が必要となることが考えられる。

4. おわりに

最後に本稿の発見事項について要約し、先行研究に残された課題を提示する。本稿でレビューした先行研究からは、製品・サービス原価情報と価格決定の関わりについていくつかの点が明らかになった。全部原価と変動費の比較においては、会計学が古くから理論的基礎としてきた新古典派経済学においては変動費をコスト・ベースとした価格決定が適切であるとしているが、実際の企業環境においては全部原価が用いられていることが多い。ただし、どちらの原価にも長所と短所が存在し、これらの２つの原価はそのコンテクストに応じて用いる原価を柔軟に使い分けたり、独自にカスタマイズした原価を用いたりすることが可能である。

また、全部原価に指摘される恣意的な間接費配賦という問題は、ABC によって解消しうることも知られている。ABC による精緻な間接費配賦によって計算される活動基準全部原価は、価格決定をはじめとする意思決定の質が高まることが想定されてきた。しかしながら、ABC は学術界で注目ほどには実務に浸透せず、それに伴って価格決定に活動基準全部原価が用いられることは少ない。こうした理論と実務の乖離は、活動基準全部原価が価格決定に求められるコンテクスト要因や ABC 実行上の成功・失敗要因によって解明が試みられてきた。この中で、ABC 実行上の成功・失敗要因に着目した先行研究からは、価格決定をはじめとするマネジャーの意思決定に製品・サービス別原価情報が用いられるためには、製品・サービス別原価情報から得られる

示唆をマネジャーが正しく理解し、これに基づく議論が促進されることが重要であることが示唆される。

このように、製品・サービス原価情報と価格決定の関わりを検討した先行研究では、「どのような製品・サービス別原価情報が価格決定に有用であるか」を焦点として研究が行われてきた。これは製品・サービス別原価情報が持つ「コスト・ベースとしての機能」への着目と言い換えることもできよう。

しかし、現実の企業環境における価格決定は、より複雑なプロセスの中で行われることが想定され、それに伴って製品・サービス別原価情報の機能もより多様なことが想定される（Lucas 2003）。近年の管理会計研究では、実際のマネジャーの具体的な業務に着目し、現実の企業環境において管理会計情報が果たしうる多様な機能を探索する必要性が主張されている（e.g. Hall 2010; Nielsen et al. 2015; Saukkonen et al. 2018）。

Hall（2010）は、管理会計情報が持つ機能を探索する上で、以下に示す３つの視点が重要であることを主張している。

①事業環境に関する知識の構築
—管理会計情報は、マネジャーが事業環境の知識を構築することに用いられる。事業環境の知識の構築には、オペレーションに関する仮説や予測を検証したり、問題や機会、潜在的な驚くべき事項を特定することを含む。
②言語的なコミュニケーションと議論
—マネジャーの業務にとっての管理会計情報の適合性は、マネジャーが管理会計情報を言語的なコミュニケーションと議論の中でどのように利用し、解釈するかによって決定される。
③管理会計情報以外の情報の存在
—管理会計情報はマネジャーが持つ情報の一部に過ぎず、管理会計情報の強みや弱みは単独で決定されるのではなく、マネジャーが自由に用いることができるその他の情報源との比較によって決定される。マネジャーが持つその他の情報としては、直接的な観察、非公式的な報告、業界・市場・経済のデータや専門的情報を含む。

Hall が示す３つの視点を踏まえれば、管理会計情報はマネジャーの意思決定に直接的に用いられるのみならず、「事業環境に関する知識の構築」と「言語的なコミュニケーションと議論」といった２つの重要な活動にも用いられる。管理会計情報は、これら２つの活動において有用に機能することで、マネジャーの意思決定がより洗練される。また、マネジャーは「管理会計情報

以外の情報」を多く持ち、これも合わせて２つの活動や意思決定に用いられる。

製品・サービス原価情報は管理会計情報の１つであり、価格決定は重要な意思決定の１つである。そのため、Hall による指摘は、製品・サービス別原価情報と価格決定の関係性についても当てはまる。価格決定の前提には、「事業環境に関する知識の構築」や「言語的なコミュニケーションと議論」といった２つの重要な活動が存在し、これらを通して最終的な価格決定がなされる。また価格決定には、「製品・サービス別原価情報以外の情報」が存在する。これには、市場情報や顧客情報のみならず、Hall が挙げる直接的な観察、非公式的な報告や専門的情報も含まれる。

こうした前提のもと、製品・サービス別原価情報と価格決定の関わりを検討した先行研究には大きく２つの残された課題が指摘できる。第１に、製品・サービス別原価情報が価格決定を行うマネジャーのどのような「事業環境に関する知識の構築」を促進するのかについは明らかではない。先行研究の多くは、製品・サービス別原価情報のコスト・ベースとしての機能に着目し、価格決定との直接的な関わりを検討してきた。しかし、価格決定を行うマネジャーが存在し、製品・サービス別原価情報が彼らの知識構築を通して機能すると考えれば、そこにはコスト・ベース以外の機能も存在することが考えられる。例えば Hoozee and Ngo（2018）の研究からは、製品・サービス別原価情報に対する理解がマネジャーの知識の構築を促進することを示唆しているが、どのような知識が構築されるかは明らかでない。

第２に、製品・サービス別原価情報が価格決定を行うマネジャーのどのような「言語的なコミュニケーションと議論」を促進するのかについは明らかではない。実験室実験を研究手法とした先行研究の多くは、単一のマネジャーが価格決定をすることを前提としてきた（e.g. Briers et al. 1999; Cardinaels et al. 2004a, 2004b, 2008; Gupta and King 1997; Waller et al. 1999）。しかし、価格決定は複数のマネジャー間での「言語的コミュニケーションや議論」を通して行われる場合も多分に存在する（Stacey 1996）。Chenhall（2004）からは、製品・サービス別原価情報がマネジャー間の議論が活性化しうることを示唆しているが、そこではどのような議論が行われうるのかについては明らかでない。

すなわち、これらの残された課題を解決するためには、マネジャーの価格決定をプロセスとして捉えた上で、製品・サービス別原価情報が持つ機能を探索する必要があろう。

参考文献

Anthony, R. N. 1983. *Tel it like it was : A Conceptual Framework for financial accounting*. Richard D. Irwin.

Betley, A. J. 1973. Contribution Pricing. *Management Accounting (USA)* March: 29-30.

Briers, M., Chow, C., Hwang, N. and P. Luckett. 1999. The effects of alternative types of feedback on product-related decision performance: A research note. *Journal of Management Accounting Research* 11 fall; 75-92.

Cardinaels, E., Roodhooft, F. and L. Warlop. 2004a. Customer Profitability Analysis Reports for Resource Allocation: The Role of Complex Marketing Environments. *Abacus* 40(2): 238-258.

Cardinaels, E., Roodhooft, F. and L. Warlop. 2004b. The Value of Activity-Based Costing in Competitive Pricing Decisions. *Journal of Management Accounting Research* 16(1): 133-148.

Cardinaels, E., Roodhooft, F., Warlop, L. and G. Van Herck. 2008. Competitive pricing in markets with different overhead costs: Concealment or leakage of cost information? *Journal of Accounting Research* 46(4): 761–784.

Chenhall, R. H. 2004. The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of Activity-Based Cost Management. *Behavioral Research in Accounting* 16: 19-44.

Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1988. *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*. Harvard Business Review 63(3): 96-103.

Drury, C. 2008. *Management and Cost Accounting 7th edition*. South-Western Cengage Learning.

Drury, C., Braund, S., Osborne, P. and M. Tayles. 1993. *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*. ACCA Publications, London.

Drury, C. and M. Tayles. 2006. Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study. *British Accounitng Review* 38(4): 405-425.

Emore, J. R. and J. A. Ness. 1991. The slow pace of meaningful change in cost systems. *Journal of Cost Management in the Manufacturing Industry* 4(4): 36-45.

Govindarajan, V. and R. N. Anthony. 1983. How firms use cost data in price decisions. *Management Accounting (USA)* July: 30-36.

Gupta, M. and R. D. King. 1997. An Experimental Investigation of the Effect of Cost Information and Feedback on Product Cost Decisions. *Contemporary Accounting Research* 14(1): 99-127.

Hall, M. 2010. Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society* 35: 301–315.

Hilton, R., Swieringa, R. and Turner, M. 1988. Product pricing, accounting costs, and use of product-costing systems. *The Accounting Review* 63(2): 195-215.

Hoozee, S. and Q. H. Ngo. 2018. The Impact of Managers' Participation in Costing System Design on Their Perceived Contributions to Process Improvement. *European Accounting Review* 27(4): 747-770.

Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M. and G. Foster. 2002. *Management and Cost Accounting 2nd edition*. Prentice Hall.

Hornby, W.B. and M. MacLeod. 1996. Pricing behavior in the Scottish computer industry. *Management Decision* 34(6): 31-42.

Hsu, S. H. 2011. Cost Information and Pricing: Empirical Evidence. *Contemporary Accounting Research* 28(2): 554-579.

Innes, J. and F. Mitchell. 1991. Activity based costing: A survey of CIMA members. *Management Accounting (UK)* 69(9): 28-30.

Kaplan, R. S., Shank, J. K., Horngren, C. T., Boer, G., Ferrara W. L. and M. A. Robinson. 1990. Contrivution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost Management: The New Paradigm. *Journal of Management Accounting Research* Fall: 15-21.

Lere, J. C. 1986. Product Pricing Based on Accounting Costs. The Accounting Review 61(2): 318-324.

Lucas, M. R. 2003. Pricing decisions and the neoclassical theory of the firm. *Management Accounting Research* 14(3): 201-217.

Marn, M. V. and R. L. Rosiello,.1992. Managing rice, gaining profit *Harvard Business Review* 70 September-October: 84-94.

Mills, R. W. 1988. Pricing decisions in UK manufacturing and service companies. *Management Accounting (UK)* November: 38-39.

Narayanan, V. G. 2003. Activity-Based Pricing in a Monopoly. *Journal of Accounting Research* 41(3): 473-502.

Nielsen, L. B., Mitchell, F. and H. Nørreklit. 2015. Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. *Accounting Forum* 39(1): 64-82.

Noone, B. and P. Griffin. 1999. Managing the Long-term Profit Yield from Market Segments in a Hotel Environment: A Case Study on the Implementation of Customer Profitability Analysis. *International Journal of Hospitality Management* 18: 111-128.

Raffish, N. and P. B. B. Turney. 1991. Glossary of Activity-Based Management. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industories* 5(3): 53-63.

Ryan, R., Scapens, R. W. and M. Theobold. 2002. *Research and Methodology in Finance and Accounting, 2nd edition.* Thomson, London, 70–73.

Saukkonen, N., Laine, T. and P. Suomala. 2018. Utilizing management accounting information for decision-making: Limitations stemming from the process structure and the actors involved. *Qualitative Research in Accounting and Management* 15(2): 181-205.

Shim, E. and E. F. Sudit. 1995. How manufacturers price products. *Strategic Finance* 76 (8): 37-39.

Stacey, R. D. 1996. *Strategic Management and Organizational Dynamics 2nd edition.* Financial Times Pitman Publishing, London.

Swally, R. W. 1974. The Benefit of Direct Costing. *Management Accounting* September: 13-16.

Waller, W., Shapiro, B. and G Sevcik. 1999. Do cost-based pricing biases persist in laboratory markets? *Accounting, Organizations and Society* 24(8): 717-739.

Webster, M. W. 1971. Installing a New Direct Cost System. *Management Accounting March*: 31-38.

岡本清（2000）『原価計算（六訂版）』国元書房。

小林健吾（1976）『現代原価計算全集：第４巻 直接原価計算』同文舘出版。

櫻井通晴（1998）『新版 間接費の管理』中央経済社。

櫻井通晴（2014）『原価計算』同文舘出版。

高野学（2004）「電気通信の料金設定と原価計算」『商学研究論集（明治大学）』20: 105-120。

高橋賢（2008）『直接原価計算論発達史－米国における史的展開と現代的意義－』中央経済社。

谷守正行（2007）「銀行 ABC の実態と課題」『原価計算研究』31(2): 34-43。

廣本敏郎・挽文子（2015）『原価計算論（第３版）』中央経済社。

山浦裕幸･長屋信義･山田庫平（2016）「わが国サービス業における原価計算の実態に関する調査研究」『産業經理』75(4): 183-211。

筆者　慶應義塾大学商学研究科修士課程修了