

宿泊業の労働生産性向上に対する原価企画の貢献に関する一考察

A consideration on the contribution of target costing on labor productivity increase in the lodging industry

吉岡 勉*・田坂 公**・青木 章通***
Tsutomu YOSHIOKA*, Ko TASAKA**, Akimichi AOKI***

[要旨]

本研究の問題意識は、サービス業の労働生産性を上げるために、労働生産性の算出公式の分子である付加価値の上昇と、分母である労働時間の短縮との関係性について考察することである。付加価値額と労働時間との関係性について検討することの意義とは、いずれかの最大化を図ることにはない。両者を有機的に結び付け、包括的にその影響を見ることにある。本研究では、サービス原価企画の、宿泊業の労働生産性向上への貢献について検討し、インタビュー調査に基づき、本研究における仮説を創出した。業務量の減少または業務時間の短縮、また、人的資産の価値向上が、労働生産性の向上に寄与するとの仮説である。

[キーワード]

原価企画、労働生産性、宿泊業、人的資産

1. はじめに

日本における労働生産性の低さは、残念ながらよく知られている。図表1は、OECD加盟37カ国の時間当たり労働生産性を比較したものである。2019年の日本の労働生産性の数値（労働時間1時間当たり47.9USドル）は、その経済規模から鑑みるに十分とは言えない。また、図表2は、OECD主要先進7カ国の時間当たり労働生産性の順位の変遷を示したものである。

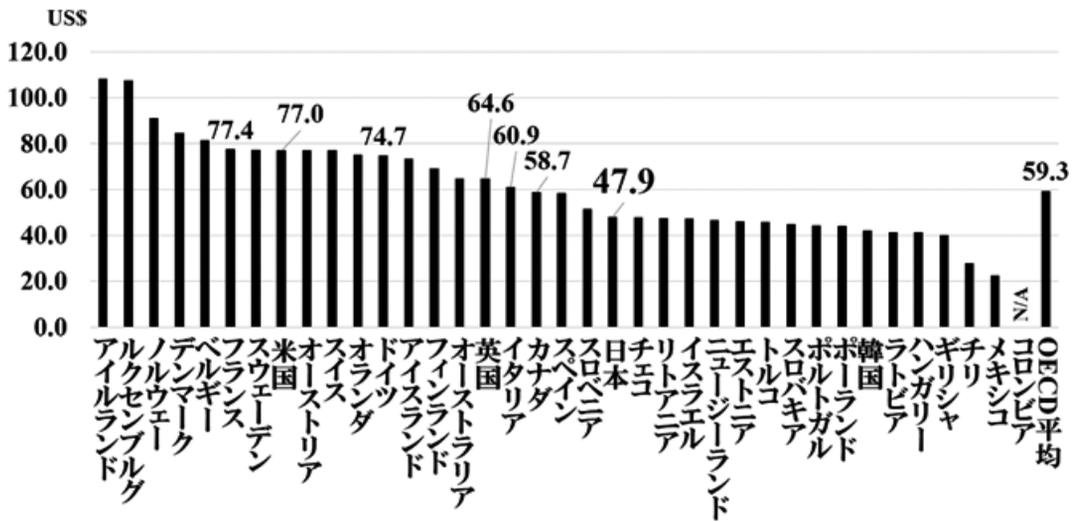
わが国の労働生産性の順位は一時的に低下したのではなく、約50年に渡って一貫して相対的に低位にあり、1970年代や1980年代の経済成長期においても、2000年代の低成長期においてもその傾向は変わることはない。経済状況に関わらず労働生産性が低いということは、構造的な要因が存在していることを示唆している。したがって、その要因の解消に対して管理会計研究の視点からアプローチし、労働生産性向上に向けた何らかの示唆を見いだすことには大きな意義がある。

また、本研究では、研究対象としてサービス業、なかでも宿泊業に着目する。なぜならば、日本における宿泊業の労働生産性は、他の産業との比較において低いことが明らかになっているからである。図表3は業種別の従業員一人あたり付加価値額を示している。

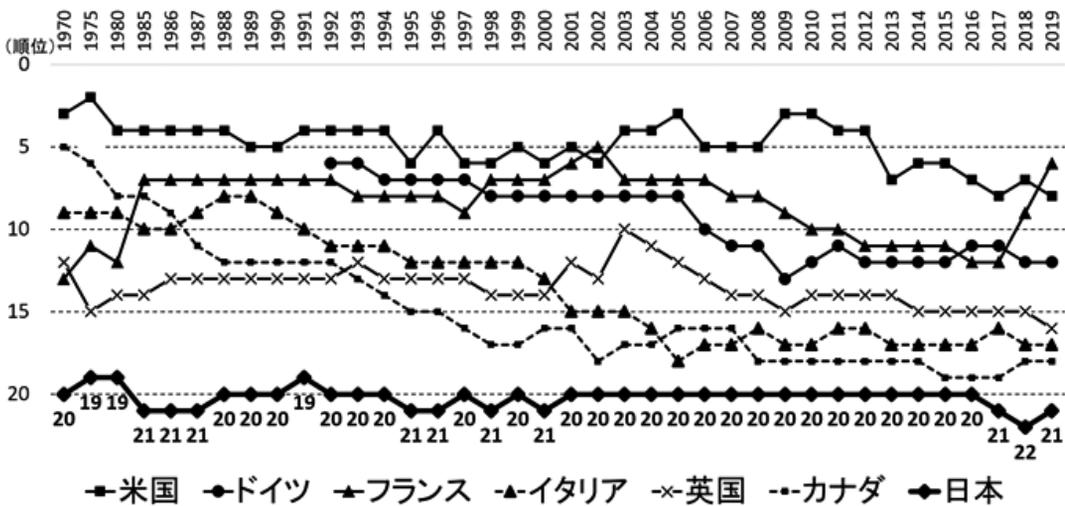
* 東洋大学国際観光学部教授

** 福岡大学商学部教授

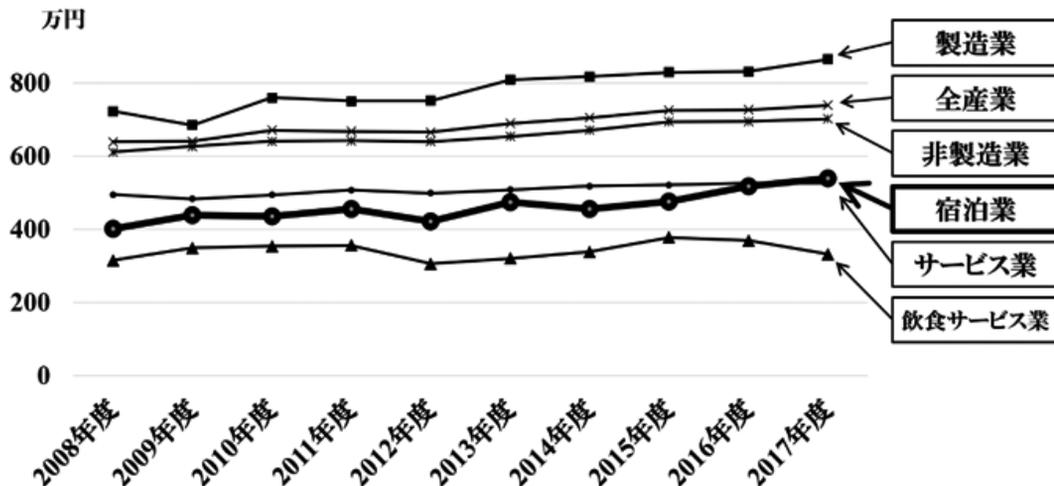
*** 専修大学経営学部教授



図表1：OECD加盟諸国の時間当たり労働生産性（2019年／37カ国比較）
出典：日本生産性本部（2020）より筆者作成



図表2：主要先進7カ国の時間当たり労働生産性の順位の変遷
出典：日本生産性本部（2020）より筆者作成



図表3：従業員一人あたり付加価値額
出典：財務総合政策研究所（2018）より筆者作成

Covid-19 のパンデミックにより、宿泊業を含む観光産業は大打撃を受けていることは周知の事実である。しかし、現時点において時期は定かではないが、再び観光産業が活況を呈するようになることは想像に難くない。そこで、日本の宿泊業の労働生産性の問題は、解決されなければならない課題といえよう。

本研究は、宿泊業の労働生産性向上に対し、原価企画による貢献を考察するものである。

2. サービス業における労働生産性と原価企画との関係

一般的に社会が豊かになると国内消費が増えるので需要過多になりやすく、経済は消費主導で回るようになる。1960年代半ばまでのかつての日本は貧しく、国内消費が弱かったことから輸出主導で経済成長を実現したが、その段階は既に終了している。アメリカは世界からあらゆるモノを買い入れる豊かな消費国の頂点とあってよい存在だが、日本も徐々にそうした国へと変貌しつつある。

ところが、日本の場合、消費国へのシフトが進んでいるにもかかわらず、国内の産業構造は依然として従来型（メンバーシップ型の労働形態等）のままとなっている。サービス産業に従事する労働者の割合が圧倒的に多く、彼らの支出が日本の消費を支えているはずである。ところが、日本の場合、サービス産業の賃金水準は先進国の中でも著しく低く、国内消費を低迷させる最大の原因となっている。その結果、図表2で示したように、日本の労働生産性は欧米諸国の先進国に比べて著しく低い水準になる。

日本が注力すべきなのは、サービス産業の付加価値を上げ、賃金上昇を通じて国内消費を活発にすることである。そのような中、日本政府は一律28円の賃上げを発表した（日本経済新聞、2021年7月14日）。しかし、業種を区別しないで一律的に28円上げというのでは、体力のない中小企業はかえって倒産してしまいかねないと考えられる。日本政府の方針は、現実を決して見ていないもので、非常に危惧されるものとの見方もある。

本研究の問題意識は、サービス業の労働生産性を上げるために、労働生産性の算出公式の分子である付加価値の上昇と、分母である労働時間の短縮との関係性について考察することにある。付加価値額と労働時間との関係性について検討することの意義とは、いずれの最大化を図ることにはない。両者を有機的に結び付け、一括してその影響を見ることにある。付加価値はそのサービスの提供によって実現される収益とコストとの関係に大きな影響を受ける。管理会計の領域では、かかる問題意識は原価企画の領域において議論されてきた。したがって、本研究ではまず原価企画、とりわけサービス業における原価企画の先行研究をサーベイし、いかなる知見が蓄積されてきたかを確認する。しかし、原価企画の導入だけでは分母の労働時間の短縮を実現することは難しい。また、次節で考察するが、製造業と比較してサービス業の原価企画は発展途上であり、導入企業も多いとは言えない。したがって、本研究では原価企画のエッセンスを取り入れつつ、労働生産性の向上を意図した包括的なフレームワークを提示する。本研究は仮説創出型の研究であり、そのケース研究として、長崎バスターミナルホテルに半構造的なインタビュー調査を行った。

本研究の流れは以下の通りである。第3節では、先行研究にもとづき、サービス業において原価企画の適用が有望であること、一方で原価企画の導入によって生じた未利用キャパシティを有効に

活用することが労働生産性の向上には貢献すること、原価企画の導入はその事業の戦略と結び付けてインタンジブルへの投資も戦略予算として実施する必要があることを述べる。第4節では、ケース研究として、長崎バスターミナルホテルへの半構造的なインタビュー調査を紹介する。第5節では、前節までに得られた知見から考察を行う。最後に本研究をまとめる。

3. サービス原価企画の先行研究

3.1. サービス業の原価企画の定義

本研究では、製造業の原価企画の定義を援用して、サービス業を対象とした原価企画（本研究では「サービス原価企画」と呼称する）を「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」と定義する。ただし、製造業の戦略的コスト・マネジメント活動は、新商品の企画・設計段階での原価企画だけでなく商品ライフサイクルを通じての原価維持や原価改善までを含む。そこで、サービス原価企画における戦略的コスト・マネジメント活動とは「新サービスの原価企画から、サービスのライフサイクルを通じて行われる原価維持や原価改善までを含む戦略的原価低減活動」とする。

3.2. 先行研究

わが国における原価企画研究は、自動車産業に代表される製造業をその主たる研究領域として発展してきた。また、製造業の中でも加工組立型の産業に適用事例が多く見られる（櫻井，2019）。これらの原価企画の特徴はサービス業においても引き継がれると予想される。したがって、サービス業においても、装置産業よりも労働集約的にサービス財を作り上げる業態、受注生産品ではなく標準的な大量生産品のサービス財を生み出す業態への適用例が今後は増えていくと予想される。

サービス業を対象とした原価企画が管理会計の分野で議論され始めたのは1990年代以降である。サービス業の定義は広範であるが、サービス業の経営管理上の特性が十分に議論されていなかったこともあり、原価企画をサービス業に適用する研究に結びつけることが容易ではなかった。また、サービス業は非製造業と換言されることも多く、業種によってその特性も大きく異なる。その結果、当該領域の先行研究は、サービス原価企画の全体像、特定のサービス業またはサービス群に限定して議論される傾向がある（庵谷，2009；荒井，2010；岡田，2010；田坂，2010，2012；妹尾・福島，2012；吉田・福島・妹尾，2012；Yazdifar and Askarany，2012；山本，2012；谷守・田坂，2013；岡田・堀，2014；関，2016；秋山，2017；日本管理会計学会スタディグループ，2020）。サービス業の業種別の原価企画に関する先行文献については、図表4を参照されたい。なお、本稿の3.4.および3.5.で述べる要件を満たすことができればサービス業でも原価企画を適用できると本研究では考えている。

先行研究の多くが2000年代以降に刊行されていることから、サービス原価企画の研究は比較的新しい論点であり、多くの論点も今後検討されていくことが推察される。このような点を反映してか、サービス業における労働生産性を向上する観点からは、原価企画を検討した先行研究はほとんど存在しない。すなわち、労働生産性という観点から見ると、サービス原価企画の先行研究は分子である「付加価値額」の増加に貢献することを意図して研究が進められてきた。

| | | |
|---|------------------------|---------------------------------|
| 全体像 岡田(2010), 庵谷(2009) 田坂(2010, 2012) 妹尾・福島(2012) 山本(2016) 岡田・堀(2014) 関(2016) 日本管理会計学会 スタディグループ(2018) Yazdifar and Askarany (2012) | 医療 | 荒井(2010) |
| | ホテル | 庵谷(2009) |
| | 鉄道 | 庵谷(2009) |
| | IT, ソフトウェア | 櫻井(1994a, 1994b) |
| | レストラン | 近藤(2017) |
| | ウェディング (ホテル) | 田坂(2015) |
| | 銀行 | 谷守・田坂(2013) |
| | 在宅サービス | 秋山(2017) |
| | 公共サービス | 目時(2010) |
| | プラットフォーム 企業 (ビル賃貸業) | 田坂 (日本管理会計学会 スタディグループ, 2018) |

図表 4：サービス原価企画の先行研究の整理
出典：筆者作成

3.3. サービス業の経営管理上の特性

サービス原価企画の特性について考察するために、製造業とサービス業との違いについて確認する。サービス原価企画は特定のサービス業またはサービス群に限定して議論される傾向があるが(庵谷, 2009; 荒井, 2010; 田坂, 2010, 2012)、サービス財に固有の特性が原価企画の形態や有効性に影響を及ぼす可能性がある。

サービス財が保有する特性については、様々なものがある。サービス業は、本質的には形のない財を取り扱う産業である(経済産業省編, 2007, p.22; Kotler and Keller, 2006, p.402)。また、Vermeulen (2004) は、製造業とサービス業の違いを①無形性(intangibility; 実体がなく無形である)、②同時性(simultaneity; 生産と消費が同時に行われる点)、③多様性(heterogeneity; 顧客の価値が不均一である点)、④在庫不可能性(perishability; 在庫として保存できない点)の4点に整理している。

本研究でも基本的にこの主張に従うこととする。すなわち、本研究でサービス原価企画を考察するときには考慮すべきサービス業は、「サービスを商品として扱っている業態」であり、サービス商品は「無形性、生産と消費の同時性、顧客価値の多様性および在庫不可能性という性質を有している」という前提を置く。

上記の4つの特性は、相互に関係を有している。すなわち、サービスは無形で在庫が不可能であるため、サービス提供者と顧客が出会う対人的なサービス提供局面においては、サービス商品の生産と消費が同時に行われる。顧客が認識するサービスの質は、この生産者と顧客とが遭遇するプロセス(サービス・エンカウンターと呼ばれる)の設計に大きな影響を受ける。しかし、顧客が認識する価値やサービスに対して求めるものは顧客によって多種多様であるため、サービス提供プロセスは不均質になりがちである。また、サービスは無形で在庫が不可能であるため、あらかじめ需要予測を行ったうえで、提供能力を準備する必要がある。この提供能力はキャパシティともよばれる。本研究の対象となる宿泊産業においては、客室のような短期的には提供量を変更不可能なキャパシティ(増築や部屋の改装を行わない限り、提供可能客室数を変動させることは困難である)、人的資源(従業員)のような中期的にしか変動できないキャパシティ(雇用調整を需要動向に合わせて頻繁に行うことは難しく、人員計画に沿った調整が実行される)が存在している。これらの事前に

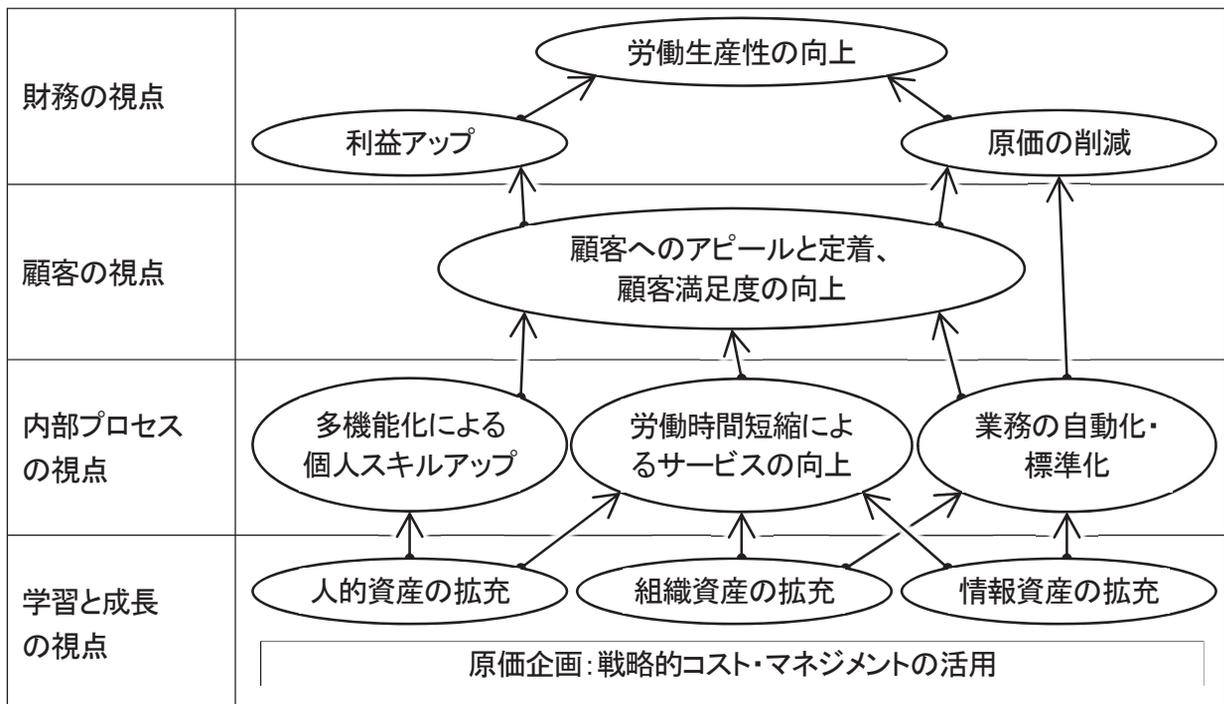
決定され、可変的でないキャパシティからどれだけの利益を生み出すか、また一定の人的資源をいかに効率的に活用するかが労働生産性に対して直接的な影響を及ぼす。

原価企画という視点からは、収益に直接的に跡付け可能な費用だけでなく、人的資源の管理を念頭に置くべきである。競合他社や需要動向を見据えた宿泊商品の価格設定(ラックレートの設定)は、宿泊産業においては一般的に行われている。また、その際に必要利益を確保するために許容原価以下にサービスコストを抑える試みも宿泊産業では広く行われている。とりわけビジネスホテルと呼ばれる宿泊特化型で標準的なサービスを提供する形態の宿泊施設では、原価の見積もりも比較的容易である。宿泊というサービスに対する直接費は一部の変動費(アメニティや客室清掃などの外注費用)を除くとその多くは固定費である。宿泊産業は典型的な労働集約型産業であり、人的なサービスの効率化を推進することで単位当たりコストを引き下げ、必要利益を確保しようと試みる傾向がある。宿泊特化型のホテルではサービス原価企画における戦略的コスト・マネジメント活動はなじみやすいが、他方で目標原価の達成のために作業の効率化のみを追求する活動になりがちである。

近年、原価企画は単なる目標利益の作り込みではなく、企業の戦略と結び付けて管理すべきであるという主張がなされている。すなわち、原価企画を戦略志向(=戦略的コストマネジメントアプローチ)だけではなく、戦略そのものをどうするのかという視点でとらえていく時代に突入していくということである(田坂, 2020, p.112)。

商品単位当たりの利益を確保するために作業の効率化を追求することは重要であるが、一方で人的資産や情報資産といったインタンジブルズへの投資を行い、業務の質の向上を伴う効率化を実現すべきである。

原価企画と労働生産性の因果関係を戦略マップで可視化すると次のように描くことができる(図表5を参照)。戦略マップは、戦略を可視化しインタンジブルズがどのように企業価値を創造する



図表5: 事業戦略と結び付けられた原価企画
出典: 筆者作成

のかを明示するためのフレームワークである (Kaplan and Norton, 2004, p.60)。

労働生産性という視点からは、原価企画の導入によるサービスの単位当たりの利益の作り込みが、必ずしも労働生産性を向上させない点に留意する必要がある。なぜならば、上述のように、客室や顧客とのエンカウンターを担当する人的資源の提供量は短期的には可変的でなく、新規の需要や販売価格の向上を伴わない作業時間の短縮は従業員の手待ち、すなわち未利用キャパシティを生じさせるからである。原価企画の導入、そしてインタangibleズへの投資を行って業務の所要時間が短縮しても、実労働時間は短縮せず、労働生産性は向上しない可能性がある。

原価企画の導入による労働時間の削減は、目標原価の達成に向けた活動の過程で生じた未利用キャパシティをサービス品質の向上に活用する、もしくはサービス生産の平準化が可能なバックオフィスの活動など他の逼迫した活動に転換することによって、はじめて労働生産性の向上に貢献する。

3.4. 原価企画の適用要件

筆者は、製造業であろうと、サービス業であろうと、原価企画活動を構成する要素として、次の5つが満たされるべき考えている。

- ① **源流管理が重視される**：生産およびサービスの上流での基本設計、詳細設計の段階を重視して、生産準備、量産という生産のプロセスにつながる。
- ② **戦略性がある**：外部の競争環境や顧客のニーズを勘案して戦略的な経営計画の策定ができる。
- ③ **市場志向性がある**：マーケットインのアプローチであり、市場の状況から予定販売価格を決定し、次いで目標利益との関係から許容原価が導かれ、一方、技術者（またはサービス提供者）の現状見積り（成行原価）を基礎に原価低減活動を行い、許容原価との摺り合わせから目標原価が導かれる。
- ④ **原価低減活動がある**：計画段階で原価管理を実施することで、それだけ経営構造を変革する余地が高く、そのプログラムは極めて戦略的である。つまり、戦略的コスト・マネジメントのプロセスに当たる。
- ⑤ **原価低減のためのツールが存在する**：製造業の場合では主としてVEが用いられるが、サービス業におけるVEは製造業のそれに比べると観念的な内容に修正される。また、サービス業は多種多様であるから、原価低減手法は業態によりVE以外の手段もありうる。

3.5. サービス原価企画固有の要件：顧客総合採算での活動

サービス原価企画は顧客単位での原価企画になる可能性がある。谷守・田坂（2013）での銀行業の金融商品コンテンツおよび田坂（2015）でのホテル婚礼宴会部門においては、顧客の単位で原価企画が行われていた。サービス業は無形のサービスを扱うことで顧客の満足度を高めるビジネスであるため、サービス業の原価企画は商品やサービスの単位で行われるが、原価維持や原価改善の段階では顧客総合採算の観点で原価改善活動が行われていると推察される。

特定の顧客と短期ではなく長期の付き合いを前提として取引することが、サービス業では多く見受けられる。むしろリピート顧客を数多く獲得することがサービス業での安定経営に繋がる。言い

換えると、顧客生涯価値を基準として、当該顧客から得られる目標顧客収益から、目標顧客利益を控除して目標顧客原価を設定できれば理想的である。従来、このような考え方は困難であったが、近年のビッグデータ解析、IoT や AI（人工知能）技術の進化といった情報通信技術の発展により、様々な製品・サービスから収集されるデータを分析し、再び製品・サービスにフィードバックして製品やサービスの機能、性能を著しく向上させることが可能となった。将来におけるサービス業は、顧客生涯価値を基準として、いわゆる顧客総合採算での原価企画を行うことが検討されるであろう。

これらの要件を満たしていれば、サービス業であっても原価企画を遂行できるインフラがあると考える。宿泊業界においてもこれらの要件を満たせば、原価企画は適用可能である。

4. インタビュー調査

4.1. インタビュー調査の概要

前節では、宿泊産業における原価企画が商品単位当たりの所要利益の確保のために有望であること、一方で単なる作業の効率化は労働生産性の向上に貢献しない可能性があることを考察した。では、実際にサービス提供の現場では、この両者の問題に対してどのように対処しているのだろうか。本研究においては、上記の課題に対する示唆を得る方法として、長崎自動車株式会社のグループ企業（完全子会社）である長崎バスホテルズ株式会社を調査対象とし、同社の宿泊施設に対するインタビュー調査を実施した。

長崎自動車株式会社は長崎市内に本社を置く企業であり、路線バスおよび貸し切りバスなどのバス事業及び宿泊施設の運営（3施設を保有・運営）を中核的な事業として長年に渡り行なっている。インタビュー調査の概要は、図表6の通りである。2回のインタビューはいずれも対面方式で実施され、親会社の常務取締役であるA氏には宿泊施設の経営のみならず、グループ企業としての宿泊事業の位置づけや設備投資の評価の観点から、実際に宿泊施設の運営を担当するB氏、C氏、D氏からは宿泊施設における運営の実態や課題という観点から回答を依頼した。

同社では複数の業態の宿泊施設を運営しているが、インタビュー調査を依頼したのはサービス原価企画の導入に適する、標準的なサービスを提供する宿泊特化型のビジネスホテルである。本宿泊施設は朝食の提供も外部の業者に委託しており、自社は標準的かつ高品質のサービスの提供に特化している。インタビュー先の宿泊施設のハードウェアは定期的にメンテナンスを行っているものの競合他社と比較して競争力を有するものではなく、人的サービスの効率化およびその質の向上が経営上の大きな課題となっている。

同ホテルにおいても競合他社を見据えた価格設定および所要利益を確保するための目標原価の達成に向けた取り組みを行っている。同社では原価企画そのものは導入されていないが、経営者は原価企画的思考については理解している。また、価格と利益から逆算される目標原価の作り込み、そして顧客に提供する機能とコストの関係（観念的なVE思考）を注視しながら高品質のサービス提供に向けた業務改善を行なっている。

本インタビュー調査においては、サービス・エンカウンターが発生するチェックイン業務およびその業務を行う従業員（人的資産）への投資という観点から、コスト削減、サービス品質の向上、

労働生産性の向上がどのような関係を有しているかについて半構造化されたインタビュー調査を実施した。

図表6：インタビュー調査の概要

| 調査対象先 | 調査日・場所 |
|--|---|
| 長崎自動車株式会社 常務取締役 A氏 長崎バスホテルズ株式会社 上席執行役員・総支配人 B氏 | 2020年11月8日 15:00-18:00 長崎バスターミナルホテル会議室 |
| 長崎自動車株式会社 常務取締役 A氏 長崎バスホテルズ株式会社 上席執行役員・総支配人 B氏 総務部 部長 C氏 総務部 課長 D氏 | 2021年7月6日 12:00-15:00 長崎バスターミナルホテル会議室 |

出典：筆者作成

4.2. インタビュー調査からの発見事項

4.2.1. チェックイン業務の改善

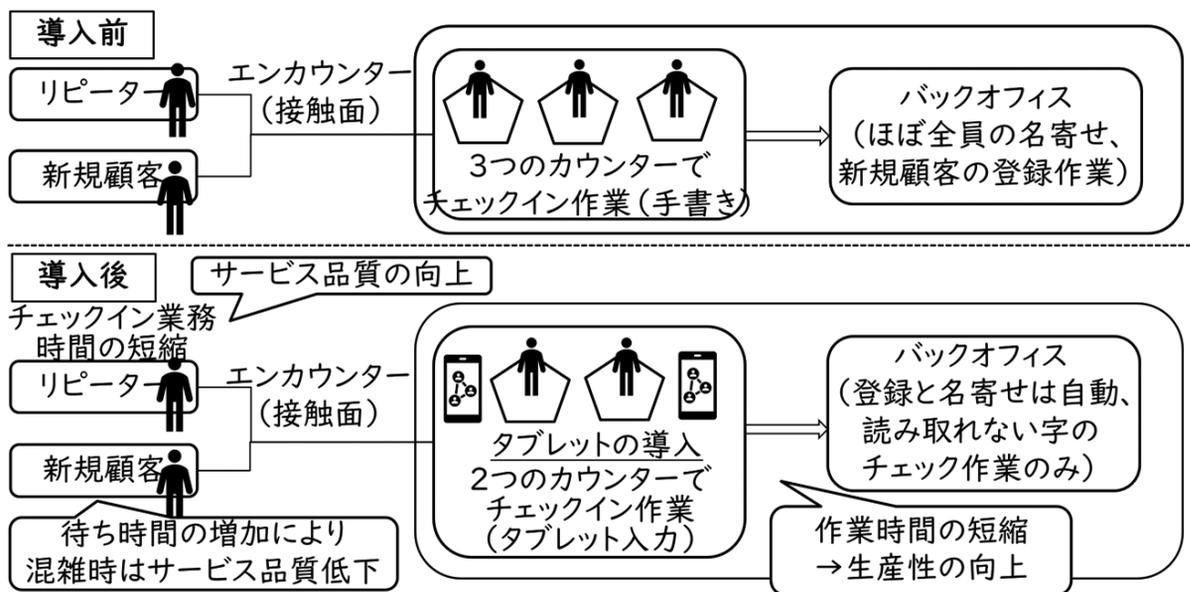
本節では、チェックイン時におけるペーパーレス対応の導入（情報資産への投資）という施策について考察する。チェックイン業務はビジネスホテルの一連の業務のなかで大きな比率を占めており、この業務を効率化することはコストの削減につながる。また、チェックインはサービス・エンカウンターが生じる業務であるから、この業務の質を向上させることは顧客の満足度を向上させ、顧客をつなぎとめる効果があると期待される。

一方で、チェックインカウンターには常時スタッフを配置する必要があることから、業務の効率化は従業員の手待ちを生じさせるだけであり、労働生産性の向上には貢献しない可能性もある。同社においても、このチェックイン業務の改善は大きな課題であった。そこで、コロナ禍で非接触型のサービスが求められていることもあり、懸案であったタブレット端末の導入とペーパーレスでのチェックインのためのシステム投資に踏み切ったのである。

本来の導入目的は、①チェックイン業務の短縮化、②チェックイン業務の担当者の余剰時間を顧客対応に振り向けることによってサービス品質を向上させ、顧客満足度を向上させることであった。しかし、コロナ禍の低稼働時において、ペーパーレス対応は異なる導入目的のもとで一時的に運用されている。低稼働ではあるために売上が大幅に低下しているにもかかわらず、発熱の確認や消毒といったチェックイン時の作業は増加し、それに伴う投資も必要になっている。その結果、チェックイン業務に要するコストは、低稼働にもかかわらず増加することになった。同ホテルでは、収益減少時におけるコスト増加を防ぐため、ペーパーレスのためのシステムを導入すると同時に、チェックイン業務者を3名から2名に減少させた（図表7参照）。

この取り組みの影響は、下の図表8のように現れている。顧客側に現れる影響と、企業側に現れる影響とに分けて説明する。

まず、顧客側に現れる影響について説明する。チェックイン業務時に名前を伝えれば、リピーターは追加で情報を入力する必要がなくなった。したがって、チェックインに要する時間（チェックインという業務1単位あたりの所要時間）は短縮された。同時に、コロナ対応のため顧客との物理的な接触も減少する。顧客が認識するサービス品質は向上し、チェックイン業務に要する単位原価



図表7：タブレット端末の導入による労働時間の短縮とサービス品質の向上
出典：筆者作成

は低下すると期待される。他方、新規顧客はペーパーレスであってもタブレット端末に情報を記入する必要がある。したがって、新規顧客のチェックイン時間（単位当たりの業務の所要時間）が大きく短縮されることはない。

コロナ禍の低稼働時には、ピークタイムが生じにくいいため、チェックインカウンターを2つに減らしてもサービス品質が大きく損なわれることはなかった。しかし、稼働率が向上するとピークタイムの待ち時間が長くなり、サービス品質が低下する可能性がある。

次に、企業側（宿泊施設）に生じる影響について述べる。労働生産性という観点から見ると、ペーパーレス対応の導入は、業務時間に影響を及ぼした。コロナ禍の低稼働時にはピークタイムが生じにくいことから、チェックイン業務の担当者を2名に減少させている。担当者の減少は、シフトの変更を通じて労働時間の短縮に大きく貢献する。また、ペーパーレス対応の導入により、バックオフィスにおける顧客データの入力および名寄せ（リピーターの確認）業務は不要になった。この点も、労働時間の短縮に貢献している。

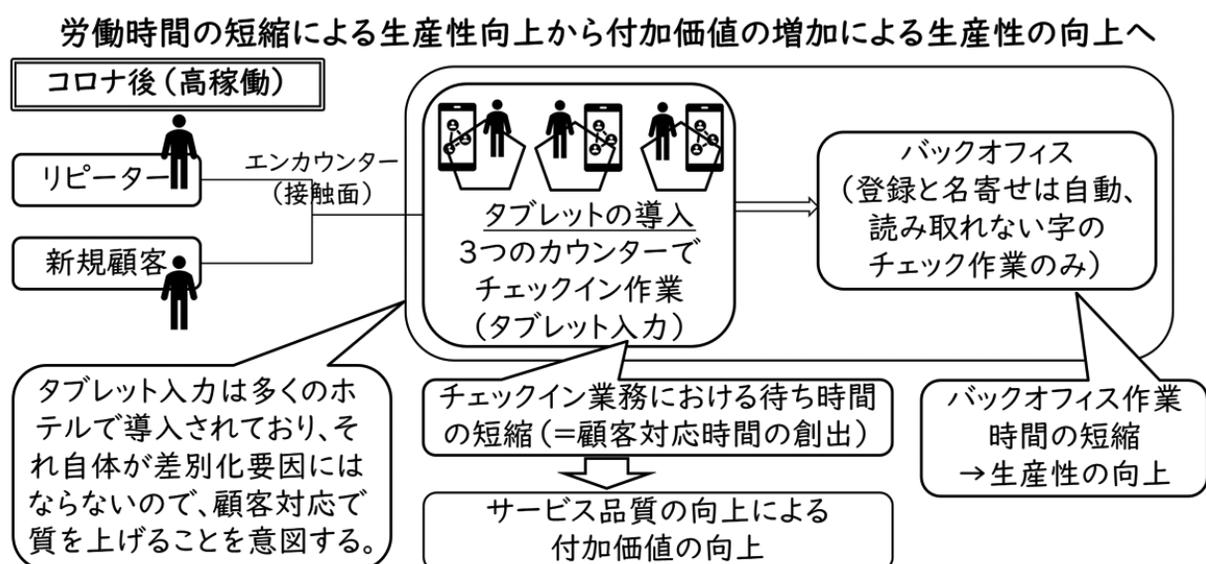
以上をまとめると、次の通りである。コロナ禍における稼働率の低下、それに伴う収益の低下、及びコロナ対応のための追加コストが生じたことにより、コストとりわけ固定費の削減が必要となった。チェックイン業務におけるペーパーレス対応の導入およびチェックイン業務担当者の削減は、労働時間の短縮に貢献する⁽¹⁾。しかし、この総労働時間の短縮は、チェックインの待ち時間を長期化させる可能性があり、サービス品質を低下させる可能性がある。したがって、この施策が生産性に及ぼす影響を定量的に評価することは困難である。サービス品質の低下を未然に防ぐため、オフピークに合わせて提供キャパシティ（チェックイン担当者の数）を変動させるという考え方もある。しかし、状況に応じて人的キャパシティの提供量を柔軟に変動させることは難しいこと、法令によりホテルに滞在するスタッフの数を一定以下にはできないため難しいとされている。

コロナ終息後について、同社では図表9のように考えている。稼働率の向上及びそれに伴う収益の増加が実現できれば、チェックイン業務の担当者の数を増やすことができる。これによって、チ

図表8：コロナ禍におけるチェックインのペーパーレス化の影響

| | ピークタイム (待ち時間が長い) | オフタイム (待ち時間がない、もしくは短い) |
|---------------------|---|--|
| 顧客側 の影響 | <ul style="list-style-type: none"> ・[リピーター] 待ち時間は長いチェックイン時間は短縮される ・[新規顧客] 待ち時間は長く、チェックイン時間は変わらないためサービス品質は低下している | <ul style="list-style-type: none"> ・[リピーター] チェックイン時間が短縮され、サービス品質が向上する ・[新規顧客] 大きく変わらない |
| 企業側 (導入側) の影響 | <ul style="list-style-type: none"> ・チェックイン業務の人数を減らした分だけ総労働時間が短縮(処理能力の低下は、顧客の待ち時間に転嫁) ・バックオフィスの時間は短縮 | <ul style="list-style-type: none"> ・チェックイン業務の人数を減らした分だけ総労働時間が短縮 ・バックオフィスの時間は短縮 |

出典：筆者作成



チェックインの待ち時間や、チェックイン業務の時間は、減少することが見込まれ、従業員側に手待ち時間すなわち顧客対応可能時間が生じることになる。従業員による顧客対応の増加はサービス品質の向上を促し、リピーターの増加による稼働率および平均客室単価（Average Daily Rate; ADR）の向上を促すであろう。顧客の満足度の向上を伴って行われる価格の向上は、労働生産性に対して、付加価値の向上という視点から貢献することになる。

4.2.2. 人的資産への投資

前節では、チェックインのペーパーレス化のための情報資産への投資が単位原価の削減をもたらすこと、またサービス品質の向上を通じて労働生産性の向上に貢献することを述べた。同社は、目標原価を考慮するとき単なる作業の効率化だけでなく、研修を通じてもう1つのインタンジブルズである人的資産の価値の向上を図っている。

同社では、利益を従業員の研修に回すことを重視してきた。従業員の技能が上がることによって売上が向上することを親会社の役員（A氏）が確信しているからである。費用対効果の試算はしていないが、労働時間の短縮（および、それに伴う人件費の削減）よりも、スペシャリストを育成

することでチームとしての売上の向上を見込んでいる。また、ヒューマンスキルと具体的なスキルとは同等に重視している。

同社では、従業員は費用ではなく資産とみなすべきであると考えられている。この資産の価値を向上させることが、ホテルの経営にとって非常に重要である。上に述べた研修は、人的資産の価値を向上させるための施策とみなすべきである。以上のように、同ホテルにおいては、情報資産や人的資産といったインタンジブルズへの投資も積極的に行っている。商品単位当たりの目標原価を達成するためのコスト削減と、インタンジブルズへの投資を包括的に実施することで、長期的な労働生産性の向上に寄与していると思われる。

4.2.3. 原価企画の適用可能性

長崎バスホテルズ株式会社の新商品サービスの開発事例を検討するにあたり、原価企画適用の要件を①源流管理、②戦略性、③市場志向性、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、および⑥顧客総合採算での活動、の6点から検証する。

まず、宿泊という商品サービスは、予約申込・調査・企画段階から顧客の予算に基づいて、原価を作り込んでいる。この段階で競合他社の状況は分析済みである。この点で「源流管理」が行われている。なお、長崎バスターミナルホテルは観光の中心地に位置しており、交通の便は良好であり、ブランディングも低くはない。そうはいっても、新しい長崎駅は2022年秋ごろに「西九州新幹線」の開通が予定されており、土地開発は近郊で様々な状況下で進められている。したがって、宿泊サービスも、外部の競争環境や顧客のニーズを勘案して、戦略的な中期経営計画の策定が行われているという意味で「戦略性」がなければならない。長崎バスホテルズの目標販売価格設定は、サービスに見合う対価を顧客に提供するという点を徹底しながら、他社をベンチマークして中期経営計画を策定しており、その点で「戦略性」をもつ。

続いて、市況から予定販売価格（あるいは目標販売価格）を決定し、次いで目標利益との関係から許容原価が導かれる。長崎バスホテルズの場合、目標原価の算定方式は「折衷法」であると考えられる。製造業の原価企画の場合、顧客の予算に応じたサービス提供者（現状見積り＝成行原価）を基礎に原価低減活動を行い、許容原価との摺り合わせから目標原価を導く「折衷法」が最も多い。長崎バスホテルズも、立地・交通網がよいとはいえ、ビジネスホテル群という性格を理解した上で折衷法による目標販売価格を設定および目標原価を算定している。したがって、「市場志向性」が成立しやすいといえる。

他方、長崎バスホテルズは、宿泊業界であり、建物は陳腐化・不適応化による減価償却による価値の低下は避けられない。そこで、長崎バスホテルズが設定している価格プランに、基本的には顧客を誘導するが、定期清浄化、原状回復維持のための改修工事など、顧客のリクエストに応じた目標原価の積上げ修正、さらに原価改善が行われることになる。

長崎バスホテルズは、宿泊業としての空間価値の1つ1つを見直して、サービス価値の向上と、さまざまな計画的・規則的な原価低減を行っている。本事例である長崎バスホテルズは、タブレット端末の導入という情報資産の投資に踏み切った。タブレット端末自体はホテルにとって新商品とはいえないが、チェックイン時間が短縮化していくことで、顧客へのサービス価値の向上につながる。つまり、タブレット端末への投資は、単位当たり目標原価達成のための戦略的コスト・マネジ

メント活動であり、**原価低減のための原価企画のツール**である。

チェックイン時間の短縮化・簡素化は、リピート顧客に高い満足度をもたらす可能性がある。顧客生涯価値を基準として、リピート顧客から得られる目標顧客収益から、目標顧客利益を控除して目標顧客原価を設定できれば理想的である。さらに、タブレット端末により収集された顧客情報は、ビッグデータ解析、IoT や AI により、様々なサービスから収集されるデータを分析し、再びサービスにフィードバックして顧客サービスを著しく向上させることが可能となる。将来における宿泊業は、顧客生涯価値を基準として、いわゆる**顧客総合採算での原価企画**を行うことが検討されるだろう。

長崎バスホテルズは、前節 4.2.2. でも述べたように、従業員への教育・研修に対して年間数千万円の人的資産への投資を行っている。この研修は、ベーシックスキル研修に始まり、ヒューマンスキル、テクニカルスキル、複合スキル研修へと上がっていく。これらのヒトへの投資には、「ヒトはみえない資産」という A 氏の強い思いがある。これらの活動は、多額の経費がかかる可能性があるが、無駄な労働時間の減少、従業員の論理的思考能力の向上など、従業員の何らかのスキルアップにつながっている、そのため、中長期的には売上が向上しており、この原因として「**原価低減活動**」に効果もみられたという。

商品単位当たりの利益を確保するために作業の効率化を追求することは重要であるが、長崎バスホテルズは、従業員教育への人的資産やタブレット端末導入のような情報資産といったインタンジブルズへの投資を行い、業務の質の向上を伴う効率化を実現していった。すなわち、原価企画の導入による労働時間の削減は、目標原価の達成に向けた活動の過程で生じた未利用キャパシティをサービス品質の向上もしくはサービス生産の平準化が可能なバックオフィスの活動など他の逼迫した活動に転換することによって、労働生産性の向上に貢献した。

以上より、長崎バスホテルズの事例を検討するにあたり、①源流管理、②戦略性、③市場志向性、④原価低減活動、⑤原価低減ツールの存在、⑥顧客総合採算での活動の6点を満たしていると考えられる。もちろん、完全な原価企画を実施できていないわけではないが、本研究での事例は、サービス業で原価企画適用が行われている重要な事例研究の1つであることが明らかとなった。

5. 考察

前述のとおり本研究の問題意識は、サービス業の労働生産性を上げるために、労働生産性の算出公式の分子である付加価値の上昇と、分母である労働時間の短縮との関係性について考察することにある。付加価値額と労働時間との関係性について検討することの意義とは、いずれかの最大化を図ることにはない。両者を有機的に結び付け、一括してその影響を見ることにある。また、本研究は仮説創出型の研究である。そこで、先行研究レビューとインタビュー調査より考察し、仮説を導出したい。

仮説1：原価企画の視点によるチェックインの待ち時間、および、チェックイン業務の減少は、客室稼働率およびADRの向上をもたらし、それが付加価値の向上に貢献する。

前述のとおり、チェックインの待ち時間やチェックイン業務の減少は、従業員に手待ち時間を生み出し、その手待ち時間において顧客対応を実施可能になる。そして、顧客対応を増やすことは、サービス品質の向上につながる。これが、リピーター増加や客室稼働率、ADRの向上につながると考えられる(吉岡, 2020)。リピーターの増加や客室稼働率、ADRの向上は、当然ながら収益の増加を、そして付加価値の向上を引き起こすことになると考えられる。

時間当たり労働生産性の算出公式をごく単純に理解すると、分子である付加価値を増加させるか、分母である総労働時間を減少させることによって、この労働生産性を向上させることになる。しかし前述のとおり、総労働時間を減少させることには法的側面による限界があるばかりか、ホテル運営上の安全性、スタッフのスキル等の要因による限界もある。

そこで考えられることは、いわば必要不可欠ともいえる総労働時間の内容に着目し、いかに収益拡大、目標利益の獲得に向けた活動に用いる時間を捻出するかという視点である。仮に従業員の業務(活動)を原価あるいは資源の消費と捉えるならば、チェックイン業務などいわゆるルーチンワーク的な業務そのもの、およびその業務に要する時間を減少させ、収益および利益を増加させるための業務(活動)を行い得る状況を創り出すかという視点といえる。

仮説2：従業員研修等による人的資産への継続的な投資が、収益の増加と目標利益獲得の達成をもたらす原価の作り込みに寄与し、それが労働生産性の向上に貢献する。

従業員を資産と見なすと称する企業は少なくない。しかし実態がそのとおりかどうかという点には注意を要する。資産と見なすというからには、その価値を向上するべくいわば投資が不可欠だからである。つまり、そのような投資を行っているか否かは、従業員を資産と見なすと称しているだけか、実態を伴っているかを判別する材料といえるだろう。

そして、真に人的資産の価値向上に取り組むのであれば、それは付加価値の拡大や労働時間の適正配分を含めた、労働生産性の向上に寄与するものと考えられる。ビジネススキル、ヒューマンスキルとも、そのような貢献をもたらし得るといえそうである。

原価の作り込みという点についていえば、たとえばサービス・エンカウンターの場面を担当する従業員がいかに原価を意識するかという問題を挙げられる。とはいえ、顧客満足の獲得も不可欠であり、適切な原価までも削減することに言及しているのではない。サービスを生産する者として、いかに適切な原価によって顧客へ提供するサービスを生産するか、また、作り込まれた原価のなかでいかに適切なサービスを提供するか、という視点を持てる従業員へと育成することは、企業側にとって人的資産の価値向上になるだけでなく、従業員本人にとっても自らの価値向上になる。そしてその価値向上は、その企業の労働生産性向上に貢献すると考えられるのである。

6. おわりに

本研究の問題意識は、サービス業の労働生産性を上げるために、労働生産性の算出公式の分子である付加価値の上昇と、分母である労働時間の短縮との関係性について考察することであった。付加価値額と労働時間との関係性について検討することの意義とは、いずれかの最大化を図ることにはない。両者を有機的に結び付け、一括してその影響を見ることにある。

日本政府は一律 28 円の賃上げを発表した（日本経済新聞，2021 年 7 月 14 日）。しかし、業種を区別しないで一律的に 28 円上げるというのでは、体力のない中小企業はかえって倒産してしまいかねないと考えられる。日本政府の方針は、現実を決して見ていないもので、非常に危惧されるものとの見方もある。そこで、わが国の労働生産性を上げたいのであれば、本研究のような労働生産性の算出公式の分子である付加価値の上昇と、分母である労働時間の短縮との関係性について考察するという、一歩踏み込んだ具体的な方向性が必要である。

本研究では、サービス原価企画の、宿泊業の労働生産性向上への貢献について検討し、インタビュー調査に基づき、本研究における仮説を導出した。業務量の減少または業務時間の短縮、また、人的資産の価値向上が、労働生産性の向上に寄与するとの仮説である。

本研究の限界として、当該仮説を一般化できていないことがあげられる。今後は、ケースを積み上げていき、仮説の検証、修正を深化させていくことが必要である。

謝辞

インタビュー調査にご協力いただきました企業のご担当者様に、記して謝意を表す。また、本研究は、東洋大学井上円了記念研究助成を受けたものである。記して謝意を表す。

[注]

(1) 必要労働時間の短縮は、雇用調整助成金の増加という形で企業の利益にも直接的な影響をもたらすが、短期的な施策であると考えられることから、本研究はその点については考察しない。

[参考文献]

- 秋山盛. 2017. 「在宅サービス介護事業におけるサービス・リエンジニアリング—サービスが目指すべき方向性の探究—」『原価計算研究』41(1): 51-63.
- 荒井耕. 2009. 「済生会熊本病院における診療プロトコル開発活動の展開：医療サービス原価企画の先進事例」『産業経理』69(3): 82-95.
- 荒井耕. 2010. 「日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス原価企画の登場：その特質と支援ツール・仕組みの現状」『原価計算研究』34(1): 56-65.
- 庵谷治男. 2009. 「サービス業におけるコスト・マネジメントの限界と原価企画の適用可能性：原価計算の技術的側面と利用目的的側面から」『商学研究科紀要』68: 207-218.
- 岡田幸彦. 2010. 「サービス原価企画への役割期待：わが国サービス分野のための研究教育に求められる新たな知の体系の構築に向けて」『会計』177: 63-78.
- 岡田幸彦・堀智博. 2014. 「サービス原価企画の実態分析」『会計』185(6): 802-814.

- 加登豊・橋元理恵・平岡幸一郎・博野英二. 1996. 「流通業における原価企画」『会計』149(1):113-127.
- 経済産業省編. 2007. 『サービス産業におけるイノベーションと生産性向上に向けて』財団法人経済産業調査会.
- 近藤大輔. 2017. 「レストランサービスの原価企画—株式会社ぶどうの木のレストラン事業部の考察—」『メルコ管理会計研究』9(2):35-44.
- 財務総合政策研究所. 2018. 『財政金融統計月報第798号』.
- https://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g798/798.htm (2021.08.01 閲覧)
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計 第5版』同文館出版.
- 櫻井通晴. 1994a. 「原価企画の管理会計上の意義」『税経通信』3月号、14-23.
- 櫻井通晴. 1994b. 「原価企画の管理会計上の意義」『税経通信』4月号、2-17.
- 清水孝・庵谷治男. 2010. 「わが国宿泊業における管理会計の実態」『早稲田商学』424: 1-30.
- 関洋平. 2016. 「原価企画の成立条件: サービス業での取り組みに基づく再検討」『原価計算研究』40(2): 112-124.
- 妹尾剛好・福島一矩. 2012. 「日本企業における原価企画の探索的研究: 製造業と比較したサービス業の実態」『原価計算研究』36(1): 45-57.
- 田坂公. 2010. 「原価企画の新展開と課題—サービス業への適用可能性—」『商学研究 (久留米大学)』16(2): 49-69.
- 田坂公. 2012. 「サービス業における戦略的コスト・マネジメント—原価企画の本質からの考察—」『商学研究 (久留米大学)』17(3)(4): 61-87.
- 田坂公. 2015. 「サービス業における原価企画の留意点—ホテル婚礼宴会部門の事例を中心として—」『韓国日本近代学』48: 389-404.
- 田坂公. 2018. 「サービス原価企画と顧客マネジメントの関係—サービス原価企画の特徴と課題」日本管理会計学会スタディグループ『サービス業における顧客マネジメント』<最終報告書>所収.
- 田坂公. 2020. 「変革期にある原価企画—その未来像の考察」『会計・監査ジャーナル』777: 107-115.
- 谷守正行・田坂公. 2013. 「銀行業への原価企画適用の事例研究: サービス業における原価企画の進展」『産業経理』73(3): 66-76.
- 谷守正行. 2018. 「サービス原価企画の論点整理と要件定義—製造業のサービス化とクラウドサービスを前提に—」『専修商学論集』107: 115-133.
- 日本管理会計学会スタディグループ. 2020. 「原価企画の今日的課題と対応に関する実態調査」『産業経理』80(2): 168-183.
- 日本生産性本部. 2020. 『労働生産性の国際比較 2020』.
- https://www.jpc-net.jp/research/assets/pdf/report_2020.pdf (2021.08.01 閲覧)
- 目時壮浩. 2010. 「公共サービスにおける目標原価管理—大分県庁におけるフィールドリサーチをもとに—」『原価計算研究』34(1): 66-77.
- 山本浩二. 2012. 「サービス評価因子と新サービスのための顧客ニーズの取り込み—VEの観点からのアプローチ」『企業会計』64(12): 73-81.
- 山本浩二. 2016. 「サービス・リエンジニアリングのためのVEアプローチ」(伊藤嘉博編著『サービス・リエンジニアリング』中央経済社所収).
- 吉岡勉. 2020. 『ホスピタリティ戦略会計—ホスピタリティ—レベニュー・サイクルの構築』Next Publishing Authors Press.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2004. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press. 櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳. 2005. 『戦略マップ—バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社.
- Kotler, P. and K. L. Keller. 2006. *Marketing Management Twelfth Edition*. Prentice-Hall. 恩蔵直人監訳、月谷真紀

- 訳. 2008. 『コトラーとケラーのマーケティング・マネジメント (第12版)』ピアソン・エデュケーション.
- Marshall W. van Astyne, Geoffrey G. Parker, S. Choudary. 2016. Pipelines, Platforms, and the New Rules Strategy. *Harvard Business Review*. 94(4): 54-62. 有賀裕子訳. 2016. 「パイプライン型事業から脱却. せよプラットフォーム革命」『Diamond ハーバード・ビジネス・レビュー』41(10): 26-38.
- Vermeulen. P. 2004. Managing product innovation in financial services firms. *European Management Journal*. 2: 43-50.
- Yazdifar, H. and D. Askarany. 2012. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia, and New Zealand. *International Journal of Production Economics*. 135 (1): 382-392.

A consideration on the contribution of target costing on labor productivity increase in the lodging industry

Tsutomu Yoshioka*, Ko Tasaka**, Akimichi Aoki***

[Abstract]

This article examined the relationship between the increase in value added, the numerator of the formula for calculating labor productivity, and the reduction in working hours, the denominator, in order to increase labor productivity in the service industry. The significance of examining the relationship between value added and working hours is not to maximize any one of them, but to organically link both and comprehensively examine their effects. This article examined the contribution of service cost planning to the improvement of labor productivity in the lodging industry. The hypothesis for this study is generated based on an interview survey. The hypothesis is that a decrease in workload or a reduction in work hours, as well as an increase in the value of human assets, will contribute to an increase in labor productivity.

[Keywords]

Target costing, labor productivity, lodging industry, human assets

* Professor, Faculty of International Tourism Management, Toyo University

** Professor, Faculty of Commerce, Fukuoka University

*** Professor, School of Business Administration, Senshu University