

収益管理の研究

— 価格決定における先行研究レビュー —

Revenue Management: The Review of Previous Study on Pricing

経営学部現代経営学科

手嶋 竜二

TESHIMA, Ryuji

Department of Contemporary Business

Faculty of Business Administration

キーワード：価格決定, 収益管理, 管理会計, 原価計算, 先行研究レビュー

Abstract : Traditionally, management accounting focused on cost management of manufacturing industry. This is because, in business management, cost reduction may lead to the increase of profit. However, no matter how thoroughly this reduction may be done, there are physical limits and the approach from the revenue side is useful in order to increase the profit, which is the greatest corporate purpose. Certainly, there seems to be a limit due to demand, but there is no upper limit on earnings in numbers, so it is considered to be very effective to turn management efforts towards raising profits. Methods targeting an increase in the sales volume have been studied so far, which mean that selling prices have to be set to achieve the target profit of the company regardless of high and low. Therefore, the purpose of this research is to review previous research on pricing from a perspective of the revenue side, and to organize the conventional methods of price determination.

Keywords : pricing, profit management, management accounting, costing, review of previous research

I はじめに

従来、管理会計は主に製造業を対象にしてコスト・マネジメントを中心に行ってきた。もちろん、コスト低減を行えば、利益の増加をもたらすので経営管理には有効である。しかし、コスト低減を徹底的に行ってきた企業にとっては、一見するとコスト低減の余地がありそうだが、そのコスト低減を進めることによってかえってコストが増えたり、仕事に支障が出たりすると実務上コスト低減をする箇所がほとんどないと思われる。さらにコスト低減をどんなに徹底的に行っても、0円より少なくはならないのである。そこで、最大の企業目的である利益増大のためには、収益側からのアプローチが有用であると思われる。現実には需要による限度があると思うが、数字の上では収益の上限はないので、利益を上げるために収益側に経営努力を向けるのは非常に有効であると考えられる。収益側からのアプローチといえば、これまでも販売数量

の増加を目標とする方法が研究されてきた。しかし、販売価格についての研究は、コスト・プラスによる価格決定や市場にもとづく価格決定について行われてきたが、販売数量に関する研究に比較すると積極的に行われてこなかったように思われる。そのようななかで、価格に関する戦略といえば低価格戦略を取ることが多いが、企業の目標利益を達成するためには、価格が高い低いには関係なく価格決定されなければならない。

企業目標を達成するためには、低価格競争に巻き込まれてはいけないのである¹⁾。いったん顧客に低価格で販売してしまうと、その価格でしか購入しなくなる顧客層が存在するし、低価格競争は競争企業の体力を激しく消耗するので、もしその競争に勝っても成果が非常に小さいといえる。つまり、低価格戦略は、多数の企業が行っている販売戦略の1つであるが、それはボロボロの企業体質にするのである。さらに悪いことに低価格品は顧客からは喜ばれないばかりでなく、か

えて不満をもたれたりする可能性がある。したがって、熾烈な競争社会で生き残るためには戦果のない競争をしないように価格を高く維持でき、顧客から喜ばれるビジネス・スタイルが必要となる。実際に、手嶋・金川（2015ab）および金川・手嶋（2016）で取り上げた企業では、価格を上げることで（顧客数の低減が見られたが、それ以上に）収益の改善が見られたのである。

そこで、本研究の目的は、企業目標である利益最大化のために、収益側からのアプローチである価格決定について先行研究をレビューし、これまでの価格決定の方法を整理することにある。

II 先行研究

本節では、価格決定に関する先行研究をレビューする。価格決定の研究の流れに関して、戦前と戦後により大きく論点が異なっており、戦前では軍需品の調弁価格の決定が主であり、戦後では市場における価格の決定が主となった。本研究では、現在の価格決定方法である市場における価格決定方法について取り上げることにする。

1. 青木教授の所説

青木教授は、戦後の価格決定に関していち早く研究された一人であり、日本を代表する管理会計研究者でもある。まず青木（1959）において、原価と価格設定の関連は、その当時、公益事業の料金のほか、軍需品の調弁価格決定、および戦後の物価統制等にあって取り上げられてきたが、多くの業界において価格政策について当面している生産過剰、販売における過当競争との関係での最低価格を問題とするものになってきたのであった。

そこでは、原価と価格政策の問題の多様性を認識されており、原価と価格政策の関係は、それぞれの状況の違いに応じて多様であることを示されている。次の4点が、個別企業の立場に立った価格政策において考えられなければならないと考えられていた。すなわち、①長期価格政策と短期価格政策、②市場価格の有無、③市場生産の場合と受注生産の場合、そして④非反復販売と反復販売である。

また青木（1959）では、業界統一の原価計算制度を定めて、会社の原価計算水準を高め、各個別企業における原価数値活用の途をひろくとともに、価格設定資料としての原価の妥当性を確保し、さらに経営比較の

実施をととして業界全体の合理化を進めることも考えられていた。

次に、青木（1964）においても、やはり、「製品の供給者側においてはどうも原価と価格設定の関係についての認識の徹底を欠くきらいがあり、とかく販売競争が価格競争の形で行われ、この面での過当競争によって、経営の不安定をもたらしている業界や企業を数多く見受けることは遺憾である」（p.14）と述べられており、「企業の経営上の安定を保持する上において重要な意義をもつものであると考えられるところの価格設定の問題を、主として原価の面から」（p.14）取り上げられている。

そこで、青木（1964）において、NAA（1953）、Dickey（1960）、Horngren（1962）、Haseman（1963）、Murphy（1963）、Shillinglaw（1961）を調査した。その上で価格設定についてさまざまな状況があることを認識し、これを大別すると①標準製品の価格設定と受注製品の価格設定に、②全部原価計算による場合と限界利益計算（直接原価計算）による場合とのタイプに大別している。その場合に、製品原価を全部の原価にもとづいて行うか、部分原価で行うかということと、計算方法としての全部原価計算の使用とを混同してはならないことを指摘されていた。

この指摘を踏まえた上で、価格設定において全部原価計算が実務で強く支持されていることを認めながらも、会社が多数製品をもち、その個別の価格と売上量の関係分析ができないとか、市場で一定の価格が確立されている場合とか、また会社が正常価格や一定の希望価格を設定しようとする場合などを除いては、やはり直接原価計算の活用が望ましいとしている。

そして、青木（1965）では、価格設定と原価の問題について、特に直接原価概念を中心に取り上げている。当該論文において、価格ではなく売価という用語を用いるようになってきているが、本研究では、文脈上何ら問題ないと判断してここでは価格と置き換えた。

青木（1965）では、直接原価計算方式にもとづいていても、全部原価による場合よりも価格を下げて、それによって利益を増加しうるだけの売上量の増加がもたらされなかったり、競争各社が同じ考え方でやることにより、ますます価格水準を下げるようなことがあったのでは、特に需要量が価格引き下げによって新たに大きく開発されうるといった場合を除いては、従来以上に好ましくない泥沼に陥ってしまうことを懸念されている。これは、現代の状況にもまったく通じる意見であるといえる。

重要なポイントは、価格の引き下げが果たして需要の絶対量を増加せしめるものであるかどうかという点にあると青木（1965）は強調している。需要の絶対量の増加をもたらすような製品でない場合には、わが国の場合、市場も狭く、販売競争も激しいので、一般受注品や標準製品の価格政策において直接原価計算的方法を取ることは悪い結果を招く恐れもあり、多分に危険性をもっているとも指摘されていたことである。これは、またしても現代の状況にも当てはまる的確な指摘となっている。

2. 溝口教授の所説

溝口教授は、当初より価格決定を利益計画の一環として考え、そのためにも直接原価計算を価格決定に利用する推進派であった。まず溝口（1964）において、「直接原価計算が従来の伝統的的全部原価計算に全面的に代わりうる完結的原価計算システムであるためには、それは原価計算の基本的かつ根源的な目的の一つである価格決定におけるその全面的妥当性を自ら論証」（p.1）するために、主としてWright（1960）の所説を援用し、直接原価計算の価格決定機能についての積極的な論拠を示したのであった。

Wright（1960）は、プロダクト・ライン別の利益計画の総括表を提案した。そこでは、限界利益が計算され、最終的な目標としてプロダクト・ライン別の使用資本利益率が検討された。そして、各製品の価格は、直接原価×マークアップ率で計算される。マークアップ率は、予定売上高÷直接原価合計で算出する。個々の製品の直接原価のなかで、直接材料費と直接加工費との比率が一定でなく、ばらつきがある場合には、マークアップ率を材料費と加工費について区別することが提案されている。使用資本利益率を用いていることは、資本の回収も考慮に入っており理論的には優れたものといえる。

次に溝口（1966）では、「原価計算と価格政策の問題を、今日の段階において取り上げるとなると、内容はきわめて複雑多岐であって、容易に統一的な見解を見出すことができない」（p.251）ので、「価格政策と原価の関係を決定的に解明するための準備段階として、価格政策なるものの形態を総一的に把握しよう」（p.251）とした。

そこでは、トップ・マネジメントが決定し、販売価格設定の基本方針である価格政策は、次の6つの項目により決定されるとした。

①製品の競争状態

②製品の生産様式

③製品のライフ・サイクルから見た性質

④原価補償の原則

⑤経営能力利用の状況

⑥価格を適用する期間の長短

①、②、④、⑤の要因は、これまでも直接原価計算が有用なのか全部原価計算が有用なのかという議論でよく取り上げられた論点である。そこで溝口（1976）では、「利益計画が短期計画であることから価格決定に長期的価格政策の観点の反映しにくい」（p.20）ことを指摘しており、Böer（1974）の研究を手がかりに、③製品のライフ・サイクルから見た性質について、製品のライフ・サイクルの段階別に価格計算に伴う諸問題を解明しようとした。しかし、4段階に分けた製品のライフ・サイクルの捉え方が最も重要な条件であるが、現実的にこれらの段階を的確に把握することができるのだろうかということをもBöer（1974）に対して溝口（1976）は疑問を呈している。

そして溝口（1976）では、製品ライフ・サイクルの衰退期にある製品と新製品との代替の決定は、設備投資に関する決定問題にまで関連させるならば、まさに戦略的意思決定であると論じた。したがって、価格政策が価格と原価にかんする総合的計慮であるとしても、これには戦術的・戦略的意思決定のプロセスとのかかわりあいが含まれるということも指摘された。実務的には既出の設備投資額を回収し、その上で再投資あるいは定期的に設備投資する必要があるので、この指摘は今日においても非常に的を射た指摘であったといえる。

なお、溝口（1973）において、全部原価思考の原点を戦時統制経済時代における統制価格算定方式であるコスト・プラス方式の影響によるもので、「原価計算といえば、実費補償のための売価算定の手段であるという思想が一般化した」（p.20）と考察された。

その一方で価格が市場メカニズムで決定される、つまり個別企業の価格と原価は無関係であるという理解が、戦後の市場経済的秩序の回復に伴って見られるようになってきたとも述べられており、「こうした実務界に生じた思潮は学界人の研究活動にも影響を及ぼしたととられる節がある。このことが戦後における経営学、会計学の研究領域でこの問題に関する成果を比較的に少なくした理由に数えられる」（p.21）と説明されているとおりに、現在においても、それが発展した形態であるとしても、会計学の分野において価格決定に関する研究は少ないといえる。

3. 櫻井教授の所説

櫻井教授は、原価計算における価格決定方法を体系化され、さらに経済学モデルの要素を入れた価格決定方法を検討された。まず櫻井（1978）においては、原価加算契約における価格設定の基本的性格が考察された。ここでは、Horngren（1977）の研究にもとづき、原価加算契約においては価格設定、市場メカニズムにおいて決定される価格決定と用語を区分した。本研究では、この用語法も考慮し、市場メカニズムで決定する価格を検討しているので、価格決定という用語を用いている。

次に櫻井（1980）において、青木教授や溝口教授も検討したように、原価と価格との間に一義的な関係を見出すことは困難であると指摘され、それは以下のような要因を挙げられている。①原価、②需給関係、③競争状況、④ライフ・サイクル、⑤標準製品か受注製品か、⑥既存製品か新製品か、⑦短期価格決定か長期価格政策か、⑧マーケティングの効果、⑨企業の目的、⑩その他である。したがって、価格決定メカニズムは、会計モデルだけでなく、経済モデルやマーケティング理論などによる学際的研究によって、はじめて説明できると論じられたのであった。これについては非常に同感であり、今後の課題として取り上げなければならないものと感じている。

そして、櫻井（1985）では1950年代に行われたNAAの実態調査（1953）と1980年代に行われたGordon, Cooper, Falk, and Miller（1981）およびGovindarajan and Anthony（1983）の実態調査との比較・検討が行われた。NAA（1953）の他にもその頃のアメリカでは、Kaplan, Dirlam, Lanzilloti（1958）による大企業を対象とした研究やHaynes（1962）による小企業を対象とした研究が行われていたことが紹介され、アメリカにおいて価格決定の実証研究が盛んであったことが伺える。

その調査結果は、次の3点である。第1に、価格決定の目的に関して、1950年代に比較して目標投資利益率を採用する企業が後退し、それに代わって利益の絶対額や市場占有率を採用する企業が多くなってきている。第2に、価格決定のための原価に関しては、相変わらず全部原価計算が主体であることを明らかにした。第3に、市場構造との関係では、寡占体制下にある大企業は他者価格を見て価格を決める傾向にあるのに対し、中規模の企業では比較的高いところで価格を決めていることが明らかにされた。

これまでの研究を踏まえた上で櫻井（1986）では、

質問票による実態調査の結果をもとに、わが国の価格決定実践の一端を分析すると同時に、アメリカ・カナダの価格決定に関する実態調査との比較においてわが国の価格決定実践の分析・調査を行った。同調査では、「価格決定は企業にとって非常に微妙な領域」（p.28）であるにもかかわらず、わが国ではじめての本格的な調査であること、さらに質問票の回収率50%を超えたことは、特に成功した点であるといえる。

同調査は2つの論点がある。第1は価格決定に関する経営上の諸問題である。第2は、経済理論上の関係で価格決定のための原価がどうであるかであった。

第1に関して、おおむね、アメリカ・カナダで得られたのと同様の結論が得られた。しかし、アメリカ・カナダのそれと大きく異なったところもあり、そのなかの1つがわが国では売上高利益率を基礎にして価格決定を行う企業がきわめて多いということであった。第2の経済理論との関係では、価格決定は限界原価ではなく全部原価を基礎にするのが一般的で、しかも歴史的原価が多く用いられていることが実証された。

価格決定に関するテーマの研究では、少し時間が空いた櫻井（1997）では、経済モデルとの対比において原価計算による価格決定機構について考察された。ここでは、経済モデルの機構を概観し、その上で経済モデルの長所でもある現実事象の単純化という特徴を取り上げ、現実の企業への適用可能性という点で、会計モデルが経済モデルを補完し、代替的に活用される潜在的可能性を言及された。

櫻井（1997）において、価格決定は、通常は短期的な性質を有し、価格政策、設備の利用度、会社の目的などが価格決定に影響を与えるが、ここで価格政策は一般的に製品の価格決定に対する経営者の態度の表明であり、それは繰り返し起こる問題に対する常備の回答であるとした。また、価格決定のタイプを①通常原価計算の結果得られた原価を積み上げていくことにより決定される価格の計算と、②利益計画の一部として決定され、しばしば機会原価概念の活用が図られる価格決定問題とに区分するのが有用であることを言及した。それを踏まえた上で、櫻井（1997）では、図表1のように原価を基礎にして価格に関する意思決定を行う方法を体系的にまとめ、それぞれについて詳述された。

これまで見てきたように、価格決定において、原価は出発点となるが、価格と原価との間に一義的な関係を見出しにくく、両者の間にはさまざまな要因が横たわっている。櫻井（1997）は、価格決定を単純に原

価だけの問題として割り切ってしまうところ
に会計モデルの限界があると指摘した。価格決定
において、原価以外の要因として最初に考慮されなければ
ならないものに消費者需要を挙げ、次に競争状況、企
業目的、そして社会的責任等を挙げられた。といっ
ても、原価は価格決定における役割は大きく無視す
ることはできないとし、今後の課題は会計学として経済学
から吸収すべき点があれば、それらを会計モデルに
導入することであると言及された。この時代の研究に
は、原価と価格決定の問題に経済学の理論をどう取り
入れるかという側面が伺える。

図表1 コスト・ベースの価格決定法

コスト・ベース の価格決定法	(イ) 全部原価法	(1) 総原価法
		(2) 加工費法
		(3) 投資利益率法
	(ロ) 限界分析法	(1) 直接原価計算法
		(2) 増分分析法

出所：櫻井 (1997) p.113

Ⅲ 価格決定の基礎概念

先行研究のレビューにおいて見てきたように、価格
決定の方法には、大別して1. 経済学における価格決
定、2. 原価計算による方法により行われてきた。そ
れぞれの決定方法における基礎概念を整理する。

1. 経済学における価格決定

ある経営者は、自社製品の価格を設定するにあ
たり、価格は市場によって決まっているので自分が決定
する余地がないと考えている。このような考え方は、
経済学における需要と供給の考え方であって、そこ
では価格の決定プロセスは市場により売り手と買い手
によって価格が決まると考える。つまり、経済学では、
図表2で示されたように、価格の決定は需要曲線と供
給曲線を用いて説明される。完全競争市場の場合、あ
る市場の価格は需要と供給が均衡する点で決まる。完
全競争市場であれば、一物一価の法則により単一価格
(市場価格)となる(吉田他2014)。経済学では価格の
役割が重要なテーマの1つとなる(Pindyck 2009)。

図表2で需要曲線は買い手の購買意欲を表して
おり、価格が高ければ需要量は減少し、価格が低くな
ると需要量は増大するという関係がある。これとは対
照的に、供給曲線は、売り手の販売意欲を表して
おり、価格が低ければ供給量は減少し、価格が高くな
れば増大するという関係がある。そして、この需要曲
線と供

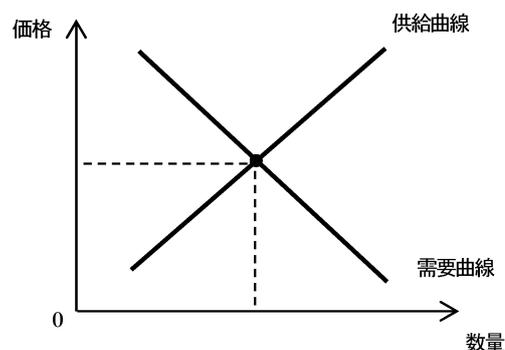
給曲線が交わる点で価格が決定されると仮定する。

しかしながら、完全競争市場は設定された条件が
限定されているので、今日の多くの企業にとって現実
的ではないと思われる。一般的な企業にとって、より
現実的な競争状態は独占的競争状態であると思われ
る。独占的競争状態の市場は、参入障壁が低く、多
くの企業がまったく同じではないが似通った製品を
販売することによって競争する市場である。たとえ
ば、コーヒーショップやレストラン、映画館、洋服
メーカーなどである。経済学では、少数の売り手に
支配されている寡占市場も設定されているが、本研
究において、より現実的な考察を行うために、独占
的競争状態の市場を対象にする。

それでは、独占的競争状態の市場を見ていくこ
とにしよう。需要曲線は、上述の独占企業でも見て
きたように、独占的競争状態にある企業も図表3で
示された右下がりの曲線であることが知られている。

独占的競争企業の場合、競合が多いので、売上
を伸ばすためには値下げを行わなければならない、
限界収入曲線は右下がりになり、需要曲線を下回
ることになる。図表3で示されたように、財・サー
ビスの価格に影響をもつ企業はすべて、限界収入
曲線が需要曲線を下回る。

図表2 需要曲線と供給曲線



出所：中谷訳 (2016), p.47より作成。

経済学では、すべての企業が利潤を最大化する
ために、限界収入が限界費用と等しくなるように生
産を行うと仮定される。企業の限界費用は、産出
物の生産をもう1単位増やすときの総費用の増
加である。図表3のように、多くの企業の場合、
限界費用曲線はU字形となる。限界収入曲線と
限界費用曲線が交差している数量のときの価格
が最大の利潤を生み出す。

利潤は、総収入と総費用の差であるが、平均
総費用(ATC)を使っても同じように利潤を示す
ことができ

る（図表3）。そのためには、利潤と平均総費用との関係を確認する必要がある。

$$\text{利潤} = \text{総収入} - \text{総費用 (TC)}$$

$$\text{総収入} = \text{価格 (P)} \times \text{数量 (Q)}$$

次の計算式が成り立つ。

$$\text{利潤} = (P \times Q) - TC$$

この計算式の両辺をQで割ると

$$\text{利潤} / Q = (P \times Q) / Q - TC / Q$$

$$TC / Q = ATC \text{ なので}$$

$$\text{利潤} / Q = P - ATC$$

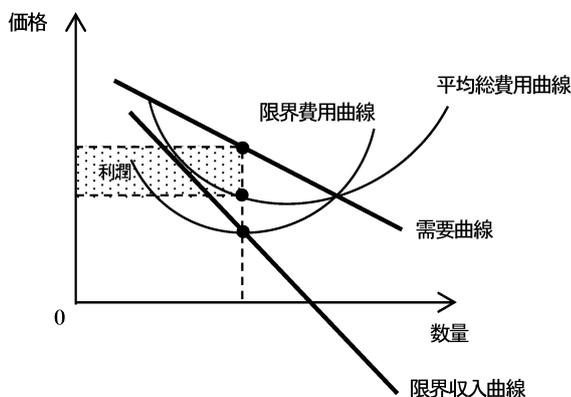
したがって、商品1単位当たりの利潤（平均利潤）は、価格－平均総費用となる。

ここで両辺にQを掛け直すと、総利潤と平均総費用の関係は

$$\text{利潤} = (P - ATC) \times Q$$

つまり、企業の総利潤は、価格と平均総費用の差に生産した商品の数量を掛けた値になるのである。

図表3 需要曲線・限界収入曲線・限界費用曲線・平均総費用曲線



出所：Hubbard (2013) p.230

以上、独占的競争状態の市場で価格がどのように決定するのか見てきた。しかし、経済学における価格決定において、「経済学者の関心は目に見える経済の背後にある法則を明らかにすること」（吉田他2014）であるので、価格を積極的に決定するというよりも、需給関係で結果として出てきたある価格を解明していることがわかる。したがって、価格を積極的に決定するには、さらなる情報が必要となるのである。

2. 原価計算における価格決定

(1) 全部原価計算による価格決定

企業の価格決定という問題は、以前より管理会計分野においては意思決定の領域、特に原価計算との関連で取り扱われてきた。原価計算における価格決定では、一般的にコスト・プラス法と呼ばれる方法が用いられてきた。コスト・プラス法は、総原価に一定率の（あるいは一定額の）利益を加えて価格を決定する方法である。コスト・プラス法では、まず目標とすべきマークアップ率を算定し、これを当該製品（または用役）の総原価に乘じ、そのようにして算定された利益に総原価を加算して次式のように価格を算定する。

$$\text{価格} = \text{総原価} + (\text{総原価} \times \text{マークアップ率})$$

実際には、企業において、原価計算によって得られる原価情報をもとに、そのままの情報を利用して価格決定が行われるわけではない。それは、価格決定に際して考慮すべき要因が非常に多く存在するからである。価格決定に影響を与える要因として、前述の、原価のほかに、①製品の競争状態、②製品の生産様式、③製品のライフ・サイクルから見た性質、④原価補償の原則、⑤経営能力利用の状況、⑥価格を適用する期間の長短が挙げられる（溝口1966）。しかし、いくつかの要因があるにもかかわらず原価情報が価格決定に対する影響要因のなかで中心かつ重要な位置を占めているのは、なぜであろうか。

また、価格決定に原価情報を利用するというが、一言に原価情報といっても、その原価情報が何を指しているかにより集計される原価が異なる。原価計算の問題としては、その原価情報の内容が全部原価であるのか部分原価であるのかということになる。つまり、全部原価＝全部原価計算と部分原価＝直接原価計算のどちらの原価情報が有用なのかという議論に至る。

全部原価計算と直接原価計算のどちらが有効かという議論（直接原価計算論争²⁾と呼ばれた）は、1960

年代、わが国においても行われた。そこでは、全部原価による価格決定が慣習的に行われており、直接原価計算の価格決定機能については疑問がもたれていたのであった（久保田1961）。

しかし全部原価計算方式には、次のような問題があった。全部原価計算方式による価格決定では、全部原価計算の計算構造上、固定費の配賦額のいかんにより価格額が変化するのである。全部原価計算方式では、完成品単位原価を求めるために販売数量が必要であるが、その販売数量は販売価格で変化するので、意思決定者にとって堂々巡りの問題となるのであった。

（2）直接原価計算による価格決定

部分原価による価格決定の方法は、直接原価計算によって行われた。それは、原価を変動費と固定費とに区分し、変動費のみをもって直接原価とし、主に短期的な価格決定に役立てようとする方法のことである。直接原価には変動製造原価だけでなく、変動販売費も含まれる。

段階差引計算としての直接原価計算方式によれば、直接原価（変動費合計）という価格の下限が認識でき、価格を積極的かつ弾力的に決定することができる。このとき、一般的に、キャパシティに余裕があるときは、通常の価格よりも低くても限界利益がプラスである限り、注文を引き受けることが固定費の回収となるので、価格を低くし注文を引き受ける意思決定を採択することが有効であると説明される。

しかしながら、本当に低い価格で注文を受けることができるのかという疑問が生じる。現実の問題として、いったん低い価格で注文を受けてしまうと、購入者は次回からその価格が基準となり、いつもの価格では購入しなくなるのではないか、もしくはキャパシティに余裕がなくても低い価格で注文を引き受けなくてはいけないようになるのではないかと感じるのである³⁾。櫻井（2009）では、直接原価計算についての正確で十分な知識がない限り、直接原価計算方式は長期価格決定にとって誤りを導きやすい価格決定方式であると考えられている。したがって、直接原価計算による価格決定では、ミスリードにならぬように注意し、企業全体を考えて固定費の回収も念頭に置いておかなければならない。

（3）直接原価計算と利益計画

直接原価計算を全部原価計算と比べたときの差異は、段階的な原価回収および利益計画との関係にある

と考えられる。つまり、直接原価計算では、変動費を販売価格の価格下限とすることからはじまり、設定された価格により段階的に原価を回収することができる。裏を返せば、段階的な価格決定が可能となるのである。この段階的な価格決定は、全部原価計算による場合には見られず、直接原価計算の価格決定における特徴である。

価格決定は、個々の製品について原価回収を考えるだけでなく、企業全体としての販売計画、生産計画等を含めた総合利益計画の一環として考えられる。たとえば、直接原価計算を用いると、変動費、限界利益、固定費（期間原価）、および売上高（操業度）によるCVP分析を行うことができ、利益最大化を目指す利益計画を策定することができる。利益計画の一環としての価格決定という意味においては、全部原価計算というよりも、直接原価計算の方が有効であるといえる（溝口1973）。

しかしながら、直接原価計算による有用性を認めるけれども、実際に販売できる、つまり顧客が購入する価格を決定しなければ、売上高や利益は実現しない。価格決定の際には、これまでも原価情報以外の要因を考慮しなければならなかったが、現在のような競争が激しく、顧客を獲得しなければならない環境においては、なおさら原価以外の情報の活用が求められる。

管理会計は学際的研究である。1980年代後半以降、管理会計は経営戦略論との関連で論じられ、拡大し、現在では管理会計の体系の見直しを考えさせられるようにまでなっている。そういった状況において価格設定についても同様に、その他の関連する領域を取り入れ研究を深めることが必要であると思う。そこで、価格設定にはいろいろな要素を考慮しなければならないが、マーケティング戦略の特に価格戦略を考慮することが必要となると思われる。

IV 価格決定の現代的意義 —利益の質と優良顧客—

価格は、企業収益を増大させる重要な要素の1つである。企業経営にとって、売上を上げることや利益を上げることが最大の経営課題となるが、そのためには、BtoBやBtoCのどちらにしても顧客が購入してはじめて売上に計上されるのである。サービス業では特に代金を支払ってくれる顧客を獲得することが非常に重要となるのである。

そのために顧客をその特性により分類することが必要である。売上を上げ、利益を上げるために必要とな

る顧客は、優良顧客である。優良顧客は無駄な駆け引きをして消耗することなく、誠実で信頼のおける本当の意味でのいわゆるお得意様である。したがって、優良顧客と取引があることが重要な収益獲得要因となるのである。さらに、同じ1円の利益でも、誰から代金をもらったのが利益の質を決めるといえる。

優良顧客を獲得するためには、誰が優良顧客であるのか識別する必要がある。その方法として、価格決定が考えられるのである。価格決定は、企業が行うことができる最初の顧客識別の方法である。つまり、価格設定を適切に行うことによって、優良顧客が明確になるのである⁴⁾。ここで注意して欲しいことは、図表4に示したように優良顧客と顧客別収益性の高い顧客とは異なるということである。もちろん、質が高く、かつ収益性が高いエリア1の顧客が最も望ましい。

エリア2のように比較的収益性の低い顧客だからといって、不良顧客ではないこともある。顧客であって欲しくない不良顧客は、不平不満が多く、無理な要求を平気で突き付けたり、代金の支払いがいつも遅れ、最悪の場合には、支払いがなかったりする顧客である。逆にいえば、優良顧客は、誠実・信頼があり、企業に対して無理な要求を突き付けることもないし、何しろ当社の顧客であって欲しいと願う顧客である。

優良顧客には、長く取引ができるように最大限の配慮をし、不良顧客には取引条件を改善する方法を提案する必要がある。そのために、従来型の価格決定ではなく、新たに価格決定を前向きに行うことによって優良顧客を獲得し、結果として企業の利益の最大化を目指すのである。

図表4 顧客の質と顧客収益性

高 収益性	3	1
	4	2
低	悪	良

顧客の質

出所：筆者作成

価格を前向きに行うためにはどうすればよいのだろうか。これまで、価格について市場が決定する、もしくは競合他社に価格を合わせざるをえないといって、多くの企業は消極的な姿勢で価格決定を行ってきた。その価格決定の方法には、従来からあるコスト・

プラス法を用いてきたのであった。そして、そういった企業では、個別の顧客の特性を見極めず、一律に価格決定を行い、価格がもたらす収益拡大効果を見逃してきたのである。

現在のようなインターネットや情報技術の発展した企業環境においては、企業は、ある一定の条件下でのみ異なった価格を提示するなど、価格を個別化していくのがよいと思われる。価格決定方法が単に正しいというだけでは、顧客に受け入れられないばかりでなく、企業が損失を被るかもしれないのである。顧客に受け入れられるためには、積極的な価格決定が必要となっているのである（Dolan and Simon 1996, 吉川訳 2002）。

V おわりに

本研究では、企業目標である利益最大化のために、収益の側面からアプローチする価格決定に関する先行研究をレビューし、そこから価格決定の課題を考察し、新しい価格決定のあり方について検討している。

先行研究レビューでは、青木教授、溝口教授、櫻井教授の研究を精査し、価格決定に関する時代背景や問題点について述べた。各教授の指摘は、現代の価格決定における問題に対しても十分に通じる指摘であった。

価格決定に関する基礎概念において、経済学モデルでは、独占的競争状態にある市場における需要曲線、限界収入曲線、および限界原価曲線から価格決定されることを説明した。原価計算による価格決定では、従来、コスト・プラス法を中心にした全部原価計算が用いられてきた。しかし、利益管理のためには直接原価計算による価格決定が重要であることが判明した。

今後の課題として、個々の顧客を視野に入れた積極的な価格決定を検討するために、マーケティングの価格戦略の1つであるプライシングをベースとした新たな価格決定方法を取り上げたいと考えている。

注

¹⁾ 経営学では、1980年代より経営戦略を策定し実行するという方法が主流となっている。経営戦略という語感より、どうしても競争相手を打ち負かす策と捉えられがちであるが、近年のブルーオーシャン戦略、ポーターの差別化戦略、古くは孫子の兵法によれば、第一に競争相手との直接対決を避けることを提案している。

- 2) この論争を通じて、原価計算と価格決定との関係が一層明らかになったと考えられている(安達1965ab, 青木1965)。
- 3) ただし企業の生き残り策の手段の1つとして、価格下限が判明している場合、どうしても売れ残りとなる(たとえば、廃版などの)製品を在庫として商品のまま保管しておくよりも、1円でも回収するために在庫処分として製品を販売して現金化の方が、財務健全性がよいと思われる。
- 4) 価格は、顧客にとっての一種のシグナルとなり、価値の基準となる(石橋他2014)。

参考文献

- 安達和夫(1965a)「価格政策と原価概念－原価プラス法と全部原価概念を中心として」『産業経理』第25巻4号, 87-91頁。
- 安達和夫(1965b)「価格政策と部分原価概念」『産業経理』第25巻5号, 53-58頁。
- 青木茂男(1959)「原価と価格政策」『経営学論集』31(0), 154-159頁。
- 青木茂男(1964)「原価と価格設定」『会計』86(6), 14-32頁。
- 青木茂男(1965)「売価政策における原価概念」『産業経理』25(4), 1965年4月, 66-71頁。
- 青木茂男(1977)「原価計算と価格設定」『産業経理』37(11), 1977年11月, 1-7頁。
- Dean, J., *Managerial Economics*, Prentice-Hall, 1951.
- Dickey, R. I.(1960), *Accountants' Cost Handbook*, John Wiley & Sons Inc.
- Gordon, L. A., R. Cooper, H. Falk, & D. Miller, *The Pricing Decision*, National Association of Accountants and the Society of Management Accounts of Canada, 1981.
- Govindarajan, V. & R. N. Anthony(1983), *How Firms Use Cost Data in Price Decision*, Management Accounting, July.
- Haseman, W. C. (1963), *Management Uses of Accounting*, Allyn and Bacon.
- Hayes, D., K., A. Miller (2010), *Revenue Management for the Hospitality Industry*, Wiley. (中谷秀樹訳『レベニュー・マネジメント概論－ホスピタリティー産業の経営理念』流通経済大学出版社, 2016年。)
- Haynes, W. W. (1962), *Pricing Decisions in Small Business*, University of Kentucky Press. (佐々木直人訳『価格決定－小企業における理論的・実証的研究』日本生産性本部, 1967年。)
- Horngren, C. T. (1962), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis: Solutions to Problems*, Prentice-Hall.
- Horngren, C. T. (1977), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis 4th ed.*, Prentice-Hall.
- Hubbard, R. G. (2013), Anthony Patrick O'Brien, *Economics 4th ed.*, Pearson. (竹中平蔵, 真鍋雅史訳『ハバード経済学』日本経済新聞出版社, 2014年。)
- 石橋春男, 橋口宏行, 中藤和重(2014)『よくわかる! ミクロ経済学入門』慶應義塾大学出版会。
- 金川一夫・手嶋竜二(2016)「収益管理の研究－フィットネス・クラブA社の事例研究を通じて－」『経営学論集』(九州産業大学経営学会)第25巻第4号, 73-90頁。
- Kaplan, A.D. H., J. B. Dirlam, R. F. Lanzillotti (1958), *Pricing in Big Business*, The Brookings Institution. (武山康雄訳『ビッグ・ビジネスの価格政策』東洋経済新報社, 1960年。)
- 久保田音二郎(1961)「価格計算と直接原価計算との関係」『国民経済雑誌』第104巻6号, 11-28頁。
- 溝口一雄(1964)「直接原価計算の価格決定機能」『国民経済雑誌』110(6), 1-12頁。
- 溝口一雄(1966)「価格政策の形態と原価の関係」片野一郎先生・松本雅男先生還暦記念論文集刊行会『現代会計学の基礎理論：片野一郎先生・松本雅男先生還暦記念論文集』同文館出版, 1966年, 251-260頁。
- 溝口一雄(1973)「売価決定と原価の関係」『企業会計』25(10), 20-24頁。
- 溝口一雄(1976)「直接原価計算と価格政策にかんする一考察」『国民経済雑誌』133(2), 18-33頁。
- Murphy, M. E. (1963), *Managerial Accounting*, D. Van Nostrand.
- N. A. A. (1953), *Research Report 24, Product Cost for Pricing Purposes*, August 1. (青木茂男訳『価格決定と原価計算』日本生産性本部, 1959年。)
- Pindyck (2009), R. S., Daniel L. Rubinfeld, *Microeconomics 7th ed*, Pearson/Prentice Hall, c2009. (姉川知史監訳『ピンダイク&ルビンフェルドミクロ経済学』KADOKAWA, 2014年。)
- Robert J. Dolan and Hermann Simon (1996), *Power Pricing: How Managing Price Transforms the Bottom Line*, The Free Press. (吉川尚宏監訳『価

- 格戦略論』ダイヤモンド社, 2002年。)
- 櫻井通晴 (1978) 「原価加算契約における価格設定の基本的性格」『企業会計』30 (5), 656-660頁。
- 櫻井通晴 (1980) 「価格政策と原価情報」『企業会計』32 (11), 1667-1675頁。
- 櫻井通晴 (1985) 「現代の価格決定実践－アメリカ・カナダの実態調査から－」『産業経理』45 (1), 18-28頁。
- 櫻井通晴 (1986) 「わが国の価格決定に関する実証的研究－アメリカ・カナダ企業との対比において」『専修経営学論集』(42), 1-29頁。
- 櫻井通晴 (1997) 「原価計算による価格決定の諸問題－経済モデルとの対比において－」『専修経営研究年報』, 107-134頁。
- Shillinglaw, G. (1961), *Cost Accounting, Analysis and Control*, R.D. Irwin.
- 手嶋竜二・金川一夫 (2015a) 「収益修正計算に関する研究－フィットネス・クラブ業界を対象として－」『産業経済研究』(日本産業経済学会) 第15号, 121-134頁。
- 手嶋竜二・金川一夫 (2015b) 「収益管理の研究－フィットネス・クラブA社の事例研究を通じて－」『経営学論集』(九州産業大学経営学会) 第25巻第4号, 73-90頁。
- Wright, W. (1960), "Direct Costs Are Better for Pricing," in *Direct Standard Costs for Decision Making and Control*, McGraw-Hill, 1962.
- 吉田良生 (2014) 『ミクロ経済学入門』成文堂。