

1. 構成

本論文の構成は以下のとおりである。

序章 問題設定

- 第1節 サービスをとりまく環境
- 第2節 問題意識
- 第3節 研究の方法
- 第4節 本論文の構成

第1章 サービス組織の原価計算研究

- 第1節 はじめに
- 第2節 サービス組織と原価計算
- 第3節 サービス組織の原価計算研究—ABC以前の展開
- 第4節 サービス組織の原価計算研究—ABC以降の展開
- 第5節 サービス組織の原価計算研究の評価
- 第6節 本章のまとめ

第2章 サービス提供システムの源流管理

- 第1節 はじめに
- 第2節 サービス・マネジメント論の視点
- 第3節 サービス・ブループリンティング研究
- 第4節 原価計算論とサービス・マネジメント論
- 第5節 本章のまとめ

第3章 サービス提供システムの説明理論とその新展開

- 第1節 はじめに
- 第2節 生産論派のサービス研究の視点—1990年以前を中心に
- 第3節 生産論派のサービス研究の新展開—Corsten[2001]を中心として
- 第4節 生産論派のサービス研究の評価
- 第5節 本章のまとめ

第4章 サービス組織の原価管理

- 第1節 はじめに
- 第2節 3研究分野の史的展開が示唆すること
- 第3節 サービス組織と原価企画活動
- 第4節 サービス組織における原価管理のあるべき姿
- 第5節 本章のまとめ

終章 結語

- 第1節 要約と結論
- 第2節 残された課題

2. 本論文の目的

サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究という3研究分野の知見を基礎に、サービス開発段階における原価管理の役割を検討した上でサービス組織における原価管理のあるべき姿を考察する。

3. 問題意識

1960年代から1970年代にかけて、経済のサービス化、第3次産業の規制緩和、第3次産業の低生産性が注目されるようになった。それと時を同じくして、経営学においても、第3次産業に分類される組織（以下、サービス組織と呼ぶ）の経営管理問題が注目を集めるようになった。そして近年では、サービス組織の世界経済における役割がさらに増大する中で、サービス組織の経営活動に焦点をあてた研究がますます多くなされるようになってきている。

このような経済の大きなトレンドの中で、1990年ごろから、原価計算論においてもサービス組織の原価計算および原価計算を基礎とした原価管理（以下、原価管理と略す）のあり方が多く議論されるようになってきた。経済のサービス化がさらに進むであろう21世紀の世界経済において、サービス組織には長期的な視点から計画的にその事業を成功させていくことが強く求められている。そして、そのための経営管理用具として、原価計算および原価管理は大いに役立つべきである。本論文は、以上の理論的前提にたつものである。

それでは、サービス組織における原価管理のあるべき姿はどのようなものであるのか？サービス組織において原価管理の役割とはどのようなものであるのか？これらの点に関して、従来の原価計算論におけるサー

ビス組織の原価管理の議論は、顧客にサービスを販売・提供するオペレーション段階での議論を中心に研究を蓄積してきた。だが、サービス組織の原価管理にとって、それだけで十分であるかどうか疑問が残る。

製造業では、製品開発段階で発生原価の大半が決定してしまうことがある種常識となっている。このことは、サービス組織においてもある程度はあてはまることであると思われる。サービスの企画や設計の段階で、サービス生産を行うための施設、設備、従業員など、必要とされる資源の多くが規定されるであろう。また、資源の利用法として、サービス生産の手順やマニュアルも作成されるであろう。サービス組織においても、オペレーション段階における発生原価の多くがサービス開発段階で決定されてしまうことは容易に想像がつく。

そのため、製造業と同様に、サービス組織においても源流管理的発想を原価管理に取り入れることは可能であろうし、むしろそうしていくべきではなかろうか。サービス開発段階における原価管理の役割を十分検討した上で、サービス組織における原価管理のあるべき姿を考える必要がある。これが本論文における問題意識である。

4. 研究の方法

本論文は、サービス実務の観察ではなく、従来の研究を基礎に、サービス開発段階をも考慮したサービス組織における原価管理のあるべき姿を推定する方法を採用した。その理由は以下のとおりである。

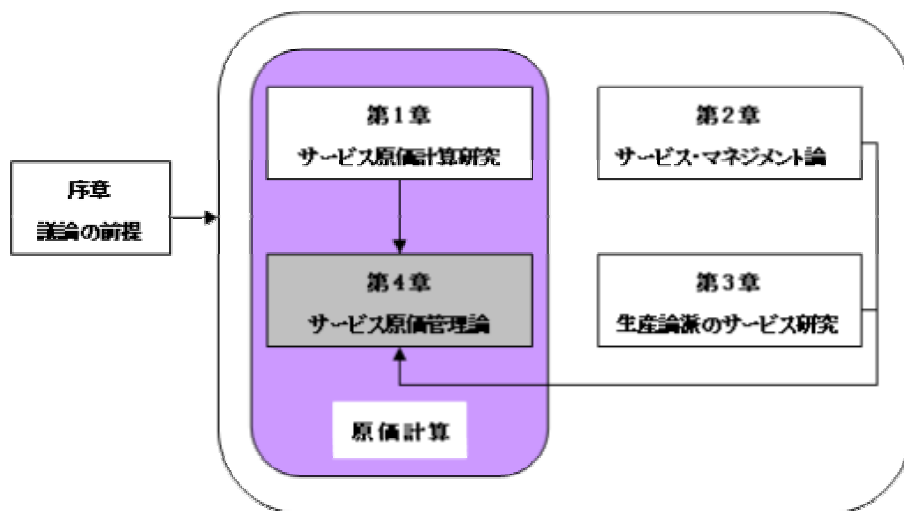
サービス開発段階からオペレーション段階を管理するという源流管理的の考え方は、原価計算論以外の領域で多くの議論がなされてきた歴史的経緯をもつ。それらの研究は、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マーケティングやサービス・マネジメントと呼ばれる研究領域(以下、サービス・マネジメント論と呼ぶ)においてなされてきた。また、原価計算論や生産管理論の基礎理論として研究が蓄積されてきたドイツ生産・原価理論におけるサービス研究(以下、生産論派のサービス研究と呼ぶ)も、近年サービス・マネジメント論の影響を受けて興味深い研究成果を出すに至っている。

つまり、サービス組織における原価管理のあるべき姿を推定するための資料はある程度豊富に存在するのである。これらの研究成果を整理・評価し、原価計算論の立場から再配列し、そこから得られた知見を基礎としてサービス実務を観察し、よりよい理論の形成に結びつける方が生産的であると思われる。

以上の理由から、本論文では、サービス組織の原価計算研究(第1章)、サービス・マネジメント論(第2章)、生産論派のサービス研究(第3章)、というサービス組織の原価管理論を議論するうえで欠かせない3分野の研究に注目する。そして、その史的展開および研究内容を整理するとともに、それらの知見をもとにサービス組織における原価管理のあるべき姿を導き出したい(第4章)。本論文で導き出す原価管理フレームワークは、今後サービス原価管理実務を観察していく際の、基本的なものの見方を示すものとなる。

本論文の全体像のイメージは図表1のとおりである。3分野の研究にそれぞれ1章を割り、かつ研究の史的展開を重視して整理しようとするのには理由がある。それは、「各分野の史的展開がどのような方向に向かっているのか」という大きな流れを重視しているためである。先に少し種明かしをしてみると、3分野の研究は、近年融合の方向に向かいはじめている。そしてその流れの中で、サービス原価企画という新たなトピックスが生まれつつある。原価計算研究者もこの流れに乗り遅れてはいけぬ。3分野の研究の融合の先には、よりよい理論が待っていると考えられるのである。

図表1 本論文の全体像



5. 第1章 サービス組織の原価計算研究

原価計算のサービス組織一般に対する適用可能性を議論した研究は1970年ごろに見られるようになった。しかし1970年代の研究が取り上げたサービス組織に適切な原価計算システムの計算構造には、顧客に対する直接費・間接費分類に注目して顧客原価を集計するもの、基本的に部門別計算と相違ないとするもの、プ

ロダクト分解を基礎として個別費および個別収益を集計するもの、とばらつきがあった。このことは、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネが当時存在していなかったことに起因すると考えられる。

1980年代に入っても、サービス組織の原価計算研究は停滞したままであった。この時期の原価計算研究者は、サービス実務における原価計算システムのイノベーションを見逃していた。また、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マネジメント論で提案されていた、サービス提供システムを活動プロセスとして見るメガネにも気づかないでいた。つまり、サービス生産を活動の連鎖として認識する発想が当時の原価計算研究者にはまだなかったのである。

ABC(活動基準原価計算)以前のサービス組織の原価計算研究は、サービス組織に適切な原価計算システムとはどんなものかについて議論していた。そこでは、オペレーション段階における、価格設定、収益性分析、原価管理が主要な原価計算目的とされた。特に収益性分析と関連して、適切な原価集計プロセスのあり方が議論された。そこでの中心的な研究対象は、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムであった。

サービス組織の原価計算研究が質的にも量的にも不十分であったという状況は、ABCという新たな製品原価計算モデルの登場によって一変する。ABCモデルは生産関係を活動プロセスとみなす。この見方を通じて、サービスの生産関係が意識されるようになった。つまり、原価計算研究者は、ABCという技法をとおして、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。こうして90年代後半には、「サービス組織に適切な原価計算および原価管理=ABCおよびABM(活動基準管理)」という一般的な見解が生まれるに至った。

ABC以降の研究を眺めると、オペレーション段階で常時継続的に運用される原価計算システムについての議論だけでなく、それを基礎としたオペレーション段階における原価管理の議論が充実していることに気がつく。サービス組織の原価計算研究は、歴史的に、オペレーション段階における原価計算および原価管理のあり方について集中的に研究してきた。その結果、サービス実務に対してABCシステムやABMの導入が進んでいることは、サービス組織の原価計算研究の大きな貢献である。その一方で、サービス開発段階と関連した研究はほとんど全く存在しない。

6. 第2章 サービス提供システムの源流管理

サービス開発段階からオペレーション段階を管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方は、経営学におけるサービス研究の中心分野であるサービス・マネジメント論ではかなり古くから議論されてきた。それは、サービス・マネジメント論の主要分野の1つであるサービス・デザイン分野を中心とするものであった。

そもそもサービス・マネジメント論とは、マーケティング論から分離したものである。以降サービス・マネジメント論は、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという5つの主要研究分野を形成してきた。これらが主要な研究分野となった基礎には、サービス提供者と顧客をサービス生産者とみなす考え方がある。そして、その内容はサービスのオペレーション段階だけでなく、サービス開発段階(特にサービス・デザイン分野)と事前準備段階(特にインターナル・マーケティング分野)をも包括的に扱ってきた。また近年では、原価計算論が取り扱ってきた概念や技法がサービス・マネジメント論に取り入れられる展開が見られる。

このような概要を持つサービス・マネジメント論において、サービス提供システムの源流管理は、1980年代初頭から「活動としてのサービス」概念と密接に結びついて議論されてきた。そこでは、いかにしてサービスの不均一性を抑えるか、いかにしてよりよいサービスを提供するか、いかにしてサービスの生産性を高めるか、といった問題意識からサービス企画・設計に関する議論がなされた。

サービス・デザイン分野の中核技術として、以上のような問題に対応してきたのがサービス・ブループリンティング研究である。サービス・ブループリンティングの基本コンセプトは、サービス提供システムを2次元の平面図に描写することにある。その平面図はサービス・ブループリントと呼ばれ、横軸は時間の経過とともに個々のサービス提供活動がおこる順序を表現する。一方、縦軸はサービスを提供する上で認識すべき重要な立場や役割を表す。

サービス・ブループリンティングは、効率的かつ効果的にサービス提供システムの全体像を設計する、サービス品質を計画的に平準化する、従業員に行動指針(活動標準や許容範囲など)を提供する、といった目的を達成するために、役割軸と時間軸という図の構造のもと「誰が」、「いつ」、「何を」行うかを定義する。具体的には、サービス提供システムをサービス生産活動の連鎖として記述するのである。

しかしながら、こうしたサービス提供システムの源流管理の議論において、収益性の観点はほとんど考慮されてこなかった。そもそもサービス・マネジメント論自体が、サービス組織の原価計算および原価管理に興味を示してこなかった。このことは、サービス・マネジメント研究者が「よいサービスを効率よく提供し続ければ財務的成果は自ずとついてくる」という理論的前提を置いていたことに起因するのではないかと考えられる。

7. 第3章 サービス提供システムの説明理論とその新展開

サービス・マネジメント論が研究を蓄積してきたサービス提供システムの源流管理についての議論は、近年ドイツ語圏において更なる展開を見せている。その中心となっているのが生産論派のサービス研究である。

生産論派のサービス研究は、Gutenberg教授の理論を歴史的に受け継いできた。それらの研究は、サービス提供システムを工場のアナロジーでIPO関係で捉え、生産要素体系を基礎にサービス提供システムを観察している。そのため、生産論派のサービス研究は、事前準備段階(事前結合、キャパシティの形成)とオペレーション段階(最終結合、キャパシティの利用)を中心とした説明理論的研究であったといえる。

生産論派のサービス研究は、Gutenberg生産論を継承しているがために、サービス提供システムをIPO関係で認識することに固執しすぎてしまっていた。一方で、サービスのアウトプットは、その無形性から定量化することが困難な場合が多い。そのため、生産論派のサービス研究は、サービス生産という経営現象を説明する

理論として大きな矛盾を抱えていた。生産論派のサービス研究者は、この矛盾を解決するべくアウトプット測定の大困難性を叫んだり、生産関数を構築する必要がないことを正当化しようとしたりしたが、生産論派のサービス研究のドイツ経営経済学における地位は向上することはなかった。

こうした状況の中、Corsten教授は生産論派のサービス研究の方向性を変更する決断を下す。彼は1991年以降、英語圏のサービス・マネジメント論を中心に他分野の研究に対して歩み寄りを図る。そしてその結果、彼は英語圏のサービス・マネジメント論を受け入れながら、その一方で生産論派のサービス研究の蓄積を可能な限り継承し、ユニークな理論体系を構築するに至る。そして現在では、彼のサービス・マネジメント論に内在する生産論的思考は、生産論派のサービス研究だけでなく、マーケティング論派のサービス研究者も一般的に参照するほどの共有知識となっている。

Corsten学説の中で、サービス提供システムの源流管理の考え方は大いに活かしている。生産論派のサービス研究の成果である「活動の外部化」概念、製造業の原価企画、サービス・ブループリンティング、という3つのトピックスが融合する形で生み出されたサービス原価企画の議論がその代表的なものである。現在生産論派のサービス研究の第一人者であるCorsten教授が、サービス原価企画の有用性を指摘し、その方向性を示していることは注目に値する。

8. 第4章 サービス組織の原価管理

第1章から第3章までに取り上げてきた3分野の史的展開の全体像を整理すると以下のとおりである。経営学におけるサービス研究は、1950年代に見られるようになった。当初はマーケティング論を中心に研究がなされ、サービスとは何か、サービスを生産・販売するとはどういう現象であるのか、という説明理論的な研究がなされた。その一方で、経済のサービス化、サービスの低生産性が指摘され始めた1970年ごろから、原価計算論、そして原価計算論の基礎理論として位置づけられるドイツ生産・原価理論が、サービス生産という経営現象に興味を示し始めた。

1970年代の経営学におけるサービス研究は、まだ非常に少数派であった。そして、この時期もマーケティング論を中心として研究がなされた。サービス・マネジメント論の個別研究領域としての確立に大きく寄与した「記念碑的論文」であるShostack[1977]が登場する頃、原価計算論ではDearden教授がユニークな製品原価計算モデルを提案していたものの、サービス組織の原価計算研究への注目は集まらなかった。生産論派のサービス研究では、IPO関係の呪縛から抜け出せず、サービス生産の分析的な説明理論としての致命的な欠陥を抱えたままであった。

1980年代に入ると、サービス・マネジメント論を中心としてサービス研究がさらに蓄積されるようになる。経営学における位置づけはまだ少数派であったが、1980年代をとおり、サービス品質、サービス・エンカウンター/経験、サービス・デザイン、顧客維持とリレーションシップ・マーケティング、インターナル・マーケティングという5つの主要研究分野が形成されていく。

サービス・マネジメント論の理論的発展に寄与したのがアメリカ・マーケティング協会主催の1981年会議である。後年のサービス研究に大いに参考とされているいくつかの重要な研究成果が報告された1981年会議では、「サービスはプロセスである」というサービス提供システム観が提唱された。サービス提供システムの中身を活動プロセスとして「見える化」する新しいメガネが登場したのである。そして、サービス・デザイン分野を中心として、このメガネは微調整されていくこととなる。

一方で、1980年代のサービス組織の原価計算研究は停滞していた。それは、サービス・マネジメント論で見られるようなサービス提供システムを活動プロセスとしてみる見方を獲得できていなかったからである。また、生産論派のサービス研究は、いまだにIPO関係の呪縛に苦しんでいた。生産関数をもたない生産・原価理論が構築されたり、類型論を重視したサービス生産論が展開されたりなど、IPO関係の呪縛を逃れるために様々な工夫がなされたが、周囲の注目を集めるものではなかった。

1990年代は、3分野の研究が大きな変容を見せた時期である。サービス・マネジメント論では、従来の原価計算論が扱ってきた様々なトピックスが応用されるようになる。特に、Harvardグループが集団的に研究を蓄積してきたロイヤルティ基準管理やサービス・プロフィット・チェーンにおける、顧客エクイティや顧客ライフサイクル・コストの議論が注目に値する。そして、ABCもサービス・マネジメント論の専門書の中で紹介されるようになってきている。また、「活動としてのサービス」を象徴するサービス・ブループリンティングも、サービス・マネジメント論の中では共有知識となり、さらなる体系化が進んでいる。

原価計算論では、ABCの登場がきっかけとなり、90年代に入って多くのサービス組織の原価計算研究がなされるようになる。当初はサービス組織に対するABCの適用可能性やより正確なサービス原価および顧客原価の集計に焦点があてられていたが、ABC研究がABMへと発展する中で、ABC研究に従う形で、サービス組織の原価計算研究はABMを重視するようになる。そして、90年代後半には「サービス組織に適切な原価計算および原価管理＝ABCおよびABM」という一般的な見解が生まれた。この時期のほとんどのサービス原価計算研究は、サービス提供システムを活動プロセスとして観察している。原価計算研究者は、ABCをきっかけとして、サービス提供システムの中身を「見える化」する適切なメガネを手に入れたのである。

生産論派のサービス研究は、サービス提供システムを活動プロセスとしてみるメガネに気づくことなく、研究の方向性を変化させる動きが見られるようになる。Corsten教授による、英語圏のサービス・マネジメント論を中心とした他分野の研究を積極的に受容するという決断は、サービス原価企画という新たな研究トピックスを生み出した。「活動の外部化」概念を中心とした彼の理論構成は、部分的に活動プロセスのメガネを用いていると解釈できよう。ここで「部分的」と表現するのは、彼のサービス提供システム観(つまり、多段階サービス生産モデル)は、財の生産活動である「結合」概念を基礎としているが、結合自体がサービスであるという発想は「活動の外部化」概念に関する議論以外にはほとんど見られないためである。

経営学におけるサービス研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では「活動としてのサービス」という見方を支持する方向へ向かってきたことを示している。そして、「活動」概念を軸として、3分野の研究は融合の方向に向かいはじめていることが注目に値する。

サービス組織の原価管理論を議論するに際し、各研究分野の史的展開が示唆する重要な点は以下のとおりである。

- 3分野の研究の史的展開は、「サービスを管理する」という文脈では、サービス提供システムを活動プロセスという観点から観察するべきであることを明確に物語っている。
- サービス・マネジメント論の史的展開とCorsten教授に代表される生産論派のサービス研究の展開は、サービス組織においてもサービスを開発段階から管理しようとする、いわゆる源流管理の考え方が有効となることを明確に物語っている。
- サービス・マネジメント論と生産論派のサービス研究の史的展開は、事前準備段階も重要となることを示唆している。
- 原価計算論の知見によると、オペレーション段階は、ABCおよびABMIによって適切な原価管理が期待できそうである。
- サービス・マネジメント論の知見によると、サービス組織では顧客が支払う総コストや顧客がもたらす生涯価値を考えることも重要となりそうである。

サービス原価企画は、サービス提供原価企画、サービス・スケープ投資企画、顧客ライフサイクル・コスト企画という3つのタイプの主要活動から構成されると考えられる。それらは、サービス組織スペシフィックな現象である、コンセプト不安定性、製品の属性を持つサービス・スケープ、作り込まなければならない顧客の活動、という3点を反映したものである。そしてそれらの活動は、ある程度の同時並行と、相互の緊密なコミュニケーションが求められることが推定される。

サービス提供原価企画とは、サービス組織の論理で原価および利益を作り込んでいく活動である。製造業の原価企画に相当するサービス提供原価企画では、異常活動をもある程度考慮したサービス原価や顧客原価の作り込みが行われることが推測される。なお、第3章で取り上げたCorsten教授のサービス原価企画は、この領域の議論として位置づけることができる。

サービス・スケープ投資企画とは、サービス生産の場となる施設や設備を総称した概念であるサービス・スケープに対する投資計画である。サービス・スケープは、その外観や内装といった形で、顧客にサービスに対するイメージや雰囲気を経験させる。そして顧客は、サービス・スケープにおける感覚的な経験を感じながら、サービス・スケープを利用してサービス生産活動を行う。サービス・スケープはこうした製品の属性を持つため、その開発活動は製品開発プロセスと類似のものとなり、製造業という設備投資計画よりも重要な位置づけのものとなる。

顧客ライフサイクル・コスト企画とは、顧客の論理で原価および利益を作り込んでいく活動である。要約すると、顧客の視点からVEを行い、それを基礎に顧客の活動を設計しながら、いつ、どこで、どの財に対して、どうやって顧客に代価を支払わせるかを作り込んでいく活動である。サービス組織は製造業と比較して、顧客とより近い位置にいる。加えて、サービス組織は製造業と比較して、価格設定単位が非常に多様である。そのため、サービス原価企画では、顧客が支払う総コストおよびその詳細に対してもウェイトをかけなければならないと思われる。

サービス原価企画を以上のものと仮定すると、サービス原価企画とオペレーション段階の原価管理との接点は、サービスBOA(Bill of Activities)的なものになるであろう。サービス原価企画段階でサービスBOA的な考え方を利用して目標原価明細書を作成し、オペレーション段階へと目標原価を落とし込むのである。この観点からすると、設計情報のメディアとして、オペレーション段階における原価計算および原価管理の役割を位置づけることができる。そして、設計情報を軸とすることで、サービス組織においても標準原価計算的な発想の原価管理が応用できそうである。

一方で、サービスはオペレーション段階をとおして漸進的に進化していくものと考えられる。これは、既存の顧客満足やサービス経験を改善する活動であるから、公式のコンセプト再解釈活動として展開されるべきである。原価管理の観点からすると、この種の活動は原価改善というよりは、サービス改善原価企画とでもいうべきものである。サービス・コンセプトやサービス機能を修正・洗練する活動を伴うからである。サービス改善原価企画活動の内容は、改善案件によって様々であろう。新サービス原価企画活動と同様のプロセスを経るものもあれば、非常に単純かつ迅速に行われるものもあろう。こうして修正されたサービス提供システムは、新たに目標原価が設定され、再びオペレーション段階における標準原価計算的原価管理活動へと移行する。

サービス組織における原価管理は、サービスが漸進的に進化することを支援し、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であるように思われる。

9. 結論と課題

本論文は、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、という3分野の主要研究の大きな流れを、原価計算論の立場からたどってきた。本論文で明らかになったことは、サービス組織においてもサービス開発段階における原価管理は機能しそうであること、サービス組織においても標準原価計算的な発想は応用できそうであること、サービス組織ではサービス改善の際に原価企画的発想が必要となりそうなこと、である。これら一連の原価管理活動は、サービス進化過程と一体となった原価管理サイクルとして展開されるのが理想であると考えられる。

以上のことは、サービス組織の原価計算研究、サービス・マネジメント論、生産論派のサービス研究、という3分野の主要研究の大きな流れをたどった結果とどついたものである。ここで、本論文で残された課題を整理しておきたい。

サービス組織の原価計算研究は、原価管理論として発展していくべきであると筆者は考えている。それは、21世紀の世界経済において、サービス組織の採算性問題がさらに重要となると思われるからである。本論文をとおして明らかになったように、1990年代に入ってから経営学におけるサービス研究は全体としてサービス組織の採算性問題を議論する方向に向かっている。この流れに対応し、本格的な研究を行うのは原価計算論の使命である。

サービス組織において真に適切な原価管理を体系化するためには、革新的なサービス実務を発見すること

が必要不可欠である。本論文では、サービス実務における原価管理活動を観察し、革新的実務を発見し、整理・体系化を行っていく際の「軸」を固めることに集中してきた。今後は本論文で導き出した、サービス原価企画の3つの柱、原価管理サイクル、という2つの発想を基礎に、サービス実務を観察していく必要がある。そしてそこから得られた知見を、よりよい理論の形成へと結びつける必要がある。

サービス組織の原価計算研究が発展することによって、製造業の原価計算研究にもフィードバックできる要素が多数存在する。さらには、原価計算論全体の発展にも貢献するものと思われる。本論文では「第2次産業対第3次産業」という見方をしてきたが、現実には製造業とサービス業を明確に切り分けることは困難である。ものづくりの論理(IPO関係)とサービスの論理(活動プロセス)が密接に結びついてプロダクト全体を形成していることは、サービス・マネジメント論で古くから指摘されてきたとおりである。この問題に適切に対処するためには、ものづくりの文脈における原価管理の議論とサービスの文脈における原価管理の議論が個別に洗練されていき、それらを基礎として最適な組合せやバランスを考察していく必要がある。このアプローチによって、多種多様なタイプの組織においてそれぞれ適切な原価管理を類型論的に整理していくことが可能となろう。

本論文をとおしてわかるように、研究は一朝一夕にその成果が実るものではない。複数の研究者が長い年月をかけて洗練していくものである。本論文で扱いきれなかった、原価管理のあるべき姿について推定する際の状況依存性の考慮、原価計算および原価管理の個別トピックスに関する具体的な議論などについても、今後時間をかけて研究していく必要がある。