



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	コンテンツ産業における管理会計の研究：放送事業の事例を中心に
Author(s)	吉見, 明希
Degree Grantor	北海道大学
Degree Name	博士(経営学)
Dissertation Number	甲第14033号
Issue Date	2020-03-25
DOI	https://doi.org/10.14943/doctoral.k14033
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/91536
Type	doctoral thesis
File Information	Aki_Yoshimi.pdf



博士論文

コンテンツ産業における管理会計の研究
—放送事業の事例を中心に—

北海道大学大学院 経済学院

吉見 明希

目次

第 1 章 序論	1
第 2 章 コンテンツ産業の概要とその研究成果	3
第 1 節 コンテンツ産業の定義	3
第 2 節 コンテンツ産業の拡大	4
第 3 節 コンテンツ産業の位置づけ	7
(1)創造産業	7
(2)文化産業	9
(3)コンテンツ産業との比較と位置づけ	10
第 4 節 これまでの管理会計研究	13
第 5 節 コンテンツ産業に関連する研究の展開	16
(1)文化と会計の融合	16
(2)コンテンツ産業の管理会計研究	21
(3)管理会計的視点—Lapsley and Rekers [2017]を例として—	24
第 6 節 小括	29
第 3 章 コンテンツ産業の管理会計上の特徴	31
第 1 節 ビジネスとしてのコンテンツ	31
第 2 節 コンテンツの流通過程と管理会計	39
第 3 節 小括と事例研究の必要性	40

第 4 章 コンテンツの制作と管理会計	43
第 1 節 原価企画の一般的理論	44
第 2 節 事例の概要	48
(1)北海道放送株式会社の概要	48
(2)HBC における DVD の制作プロセス	49
(3)DVD の制作における価格・費用の決定	52
第 3 節 事例の検討	56
第 4 節 事例の小括	59
第 5 章 コンテンツの販売と管理会計	63
第 1 節 事例の概要	63
(1)札幌テレビ放送株式会社の概要	63
(2)地方テレビ放送局としての STV の特徴	64
(3)海外展開における STV	64
第 2 節 事例の検討	67
(1)コンテンツの販売方法	67
(2)コンテンツの損益分析	68
第 3 節 事例の小括	70
第 6 章 結語	72
参考文献	75

第 1 章 序論

近年、先進国において製造業からサービス業へと、実務の軸足が動いている。また、製造されるものにも、有形財だけではなく、ソフトウェアや特許権などをはじめとした無形財が多く含まれるようになった。そこで、管理会計の研究分野においても、従来の製造業と有形財を前提とした原価計算から、サービス業や無形財に対して関心を広げる動きがあらわれている。その中で、コンテンツ産業やコンテンツも、サービス業や、無形財のうちの 1 つとして位置づけられるものとなりつつある。

ここで、コンテンツ産業は、コンテンツ・ビジネスを行う企業の集まりである。また、コンテンツ・ビジネスは知的創造物であるコンテンツを生産（制作）¹し流通させることによって、収益を得る事業のことを指す。なお、コンテンツ自体は、文化や娯楽に関係する「情報の内容」として捉えられる。

ただし、コンテンツやコンテンツ・ビジネスの具体的な範囲は、論考によって様々である。さらに、コンテンツ産業は技術先進国として発展してきた日本が、今後の中心的な産業になり得るものとして重要視している産業の 1 つでもある。特に、日本のコンテンツ産業は世界的にみても先進的な成長を遂げており、国内外への発信が顕著に行われている。

一方で、現在に至るまで、管理会計の視座からの研究は乏しい。本論の関心は、コンテンツ産業を管理会計論の立場から検討することにある。このとき、なぜこれまでにコンテンツ産業に対する管理会計的研究が少なかったのかが、まず疑問として生じる。この点についての一定の理解を得ることが、本論の第一の課題となる。

このために、本論では、本章に続く第 2 章および第 3 章において、文献研究による定性的な整理を通じて、コンテンツ産業と管理会計の関係性について、どのように扱われてきたのかを検討する。このうち第 2 章では、コンテンツ産業とは何かという、いわば基本的な定義がどのように行われてきたのかをみる。これは、管理会計論におけるコンテンツ産業のここまでの位置づけを明らかにすることにも通じるものである。そして第 3 章では、価値連鎖

¹ 本論では、コンテンツの生産を制作と表記する。

の工程をもとに、研究としてではなく、ビジネスとして捉えたときのコンテンツの財としての特徴と、そしてそこからみたコンテンツ産業が独自に持つ管理会計上の特徴は何かを示す。

続く第 4 章と第 5 章では、第 2 および第 3 章での検討結果をもとに、事例分析が行われる。ここで扱われる事例は、いずれも地方の民間放送局のものである。地方民間放送局は、ネットの普及も相まって、その独自のコンテンツの制作、および流通に力を入れつつある。それは放送局が位置する地域的な特性によっても程度が異なるが、このうち特に本論でとり上げる北海道は、全国的にも注目を集めるプロスポーツのチームが本拠地を置いていることや、外国人が北海道に観光や特産物の面において特に関心を持っていることなどの要因があり、したがってコンテンツ・ビジネスに力を入れている傾向がある。

本論では、このような点から札幌市に本社を置く 2 つの地方民間放送局を事例としてとり上げた。ここでは、コンテンツ産業における管理会計が、どのような特徴を持つのかを明らかにするために、その実務を検討することになる。まず第 4 章における事例では、コンテンツの一次流通、すなわち、コンテンツを制作し、それを一次的に販売することを検討する。そして第 5 章では、コンテンツの二次流通、すなわち、過去に清算しそのためのコストを回収し終わっているコンテンツを、再度販売することに伴う事例研究を行う。これらを通じて、コンテンツ・ビジネスの特異性から生じる管理会計上の特徴を具体的に明らかにすることが期待される。

最終章である第 6 章は、本論における研究から得られた結論を示すものであり、かつ今後の研究上の課題を明らかにするものである。

第 2 章 コンテンツ産業の概要とその研究成果

本章では、第 1 節から第 3 節において、コンテンツ産業の定義と位置づけを整理する。そして、コンテンツ産業に関連する研究の展開を、文献研究をもとに定性的に整理し、明らかにする。また、第 4 節および第 5 節において、海外における研究と日本における研究の比較より、コンテンツ産業に対する管理会計の視座からの研究が、これまで行われてこなかったことを示す。

第 1 節 コンテンツ産業の定義

コンテンツ(contents)は、用語としては物事の内容や、中身といった意味である。ただし、ビジネスとしてのコンテンツという場合には、「情報の内容²⁾」を意味する。このコンテンツを扱う企業活動を、コンテンツ・ビジネスと呼ぶ。つまりコンテンツ・ビジネスとは、「情報の内容」を制作し、メディアを通して流通させる企業活動を指す。コンテンツには様々な種類があり、コンテンツ・ビジネスを行う企業がコンテンツ産業に分類される。

ただし、コンテンツ産業の定義やコンテンツの範囲については、明確な合意はない。このうち、「コンテンツ産業」については、先行研究においても、いくつかの異なる定義がみられる。河島[2009]は、経済学、地理学、法学などの研究成果をもとに、文化経済学の観点からコンテンツ産業の経営と政策上の課題をまとめている。ここでコンテンツ産業については、「音楽、映像、ゲーム、マンガ、アニメなどの文化的・娯楽的作品を製品として生産、流通、販売していく営利産業」としている。また日本においては、特にデジタル情報での生産、流通を、主に営利目的で行うポピュラー文化、サブカルチャー産業、メディア産業を指すとする³⁾。

また菅谷・宿南[2007]は、経営学における産業構造を分析するうえで、コンテンツ産業をマンガやアニメ、フィギュア、ライトノベル、ゲームなどのコンテンツを複製して流通させ、財として扱う産業としている。ここで「コンテンツ」は、工業製品と同様に複製同士の違いは問われず、オリジナルそ

²⁾ あずさ監査法人[2010]、3-4 頁。

³⁾ 河島[2009]、3 頁。

のものを扱うアートと区別している⁴。一方で半澤[2013]は、コンテンツを「個人では不可能な水準の資金をかけ、多数の才能が制作に参加することで実現され」、個人制作のコンテンツとは違う価値を持つとしている⁵。すなわち、コンテンツ産業におけるコンテンツは、複製によって生産されるだけでなく、組織による制作への参加が求められるのである。

コンテンツの範囲についても、上記の定義に含まれるものの他に、あずさ監査法人[2010]では「映画、ゲーム、音楽、放送、演劇、出版、新聞、ネット配信等⁶」とする一方、デジタルコンテンツ協会[2009]は「映像、音楽、ゲーム、図書など、動画・静止画・音声・文字・プログラムなどの表現要素⁷」とするなど、やはり具体的な範囲は明確ではないことには注意しなければならない。

以上を鑑みたうえで、本論では、文化や娯楽に関連する「情報の内容」であるコンテンツの制作と流通を行う事業を、「コンテンツ・ビジネス」と呼ぶ。この結果、コンテンツ産業は、コンテンツ・ビジネスを行う企業の集合体として形成されているものと理解される。

第2節 コンテンツ産業の拡大

日本のコンテンツ産業の市場規模は2017年時点で11.8兆円であり⁸、図表1に示すように、現在も拡大傾向にある。

⁴ 菅谷・宿南[2007]、3-4頁。

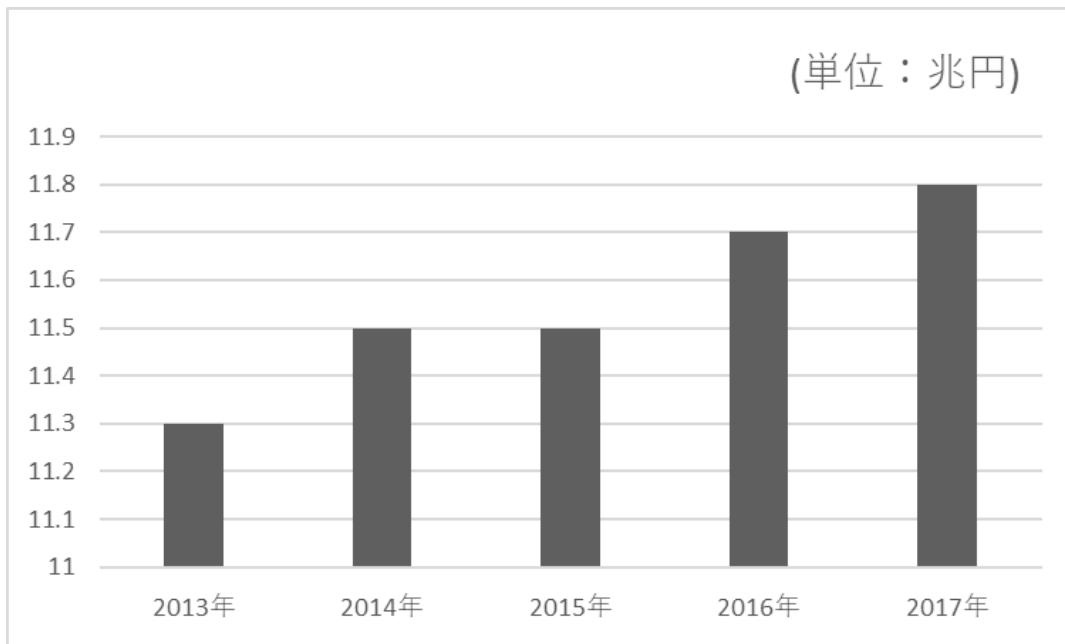
⁵ 半澤[2013]、69頁。

⁶ あずさ監査法人[2010]、3-4頁。

⁷ デジタルコンテンツ協会[2009]、4頁。

⁸ 総務省[2019a]、4頁。

図表 1 日本のコンテンツ市場規模の推移



(総務省[2019a]、4 頁をもとに筆者作成)

実務においても、日本のコンテンツ産業の発展に伴った産業構造の把握が行われている。デジタルコンテンツ協会は、毎年『デジタルコンテンツ白書』を刊行し、日本のコンテンツ産業の市場動向や産業政策を分野別に詳細にまとめている。また、政府やその外縁機関においても、同様の研究が行われている⁹。この他にも、コンテンツ産業に携わる企業の増加と規模の巨大化に伴い、監査法人によって実務状況の整理が行われている¹⁰。これらの資料から理解されることは、日本のコンテンツ産業が、学術的にも分析が必要な、重要な産業になってきているということである。

一方で、コンテンツ産業の国際競争力には、国によってその分野に大きな違いがある。たとえば、アメリカでは映画やテレビ、ポピュラー音楽のコンテンツに強身を持つのにたいして、日本では漫画とアニメーション、そしてゲームのコンテンツが特に独自の発展をみせている。さらに、クラシック音楽と演劇は欧州が強いという特徴がある¹¹。また日本においては、政府が知

⁹ デジタルコンテンツ協会[2009]、総務省[2019b]、労働政策研究・研修機構[2005]

¹⁰ 監査法人トーマツ[2004]、監査法人トーマツ[2007]、あずさ監査法人[2010]

¹¹ 田中[2013]、279 頁。

的財産戦略本部を設置し、いわゆるクールジャパン戦略の中で、特にコンテンツ産業を、成長を推進すべき重要な産業として位置づけており、国際的な競争力の強化に注力している。

日本のコンテンツ産業は、日本独自の文化や消費方法、法律の状況などを背景として発展している。たとえば、日本の「アニメ」や「マンガ」は、英語でいう animation（アニメーション）や comic（漫画）からは異なる意味内容を持つものとして、世界に発信されるようになっている。すなわち、アニメーションと漫画ひとつをとっても、日本と海外とでは、そのコンテンツ産業の発達過程が違うために、あたかも異なるコンテンツであるかのような発展がなされ、市場が拡大したと考えられる。したがって、そのビジネスを行うにあたって用いられる管理会計も、異なる可能性があることに注意する必要がある。

今や、日本のコンテンツ・ビジネスは、海外にも広がっている。たとえば、コンテンツのうちマンガでは『ワンピース』や『NARUTO』、アニメでは『新世紀エヴァンゲリオン』や『機動戦士ガンダム』、ゲームでは『マリオ』や『ポケモン』、キャラクターとしては『ハローキティ』や『初音ミク』など、世界に発信されて知名度を持ったコンテンツが存在する。さらにコンテンツ・ビジネスの展開にあたって、たとえば、Netflix は日本のアニメーション制作会社である Production I.G と契約し、オリジナルアニメーションの制作を行っている。すなわち、日本では既に、アニメは放送局の番組や映画として制作するものに留まらない。このような日本のアニメが、どのような管理会計の下に制作され、世界に発信・流通されているのかを理解するためには、より広範に日本のコンテンツ産業を会計的視点から分析することが必要であろう。

日本と海外とのコンテンツ産業の管理会計の違いもまた、重要な論点となり得る。しかし、本論においては、日本におけるコンテンツ産業の位置づけの重要性、発展、そしてその将来性を鑑み、特に日本のコンテンツ産業に焦点を絞って、検討対象とする。

第3節 コンテンツ産業の位置づけ

コンテンツ産業について研究するにあたって、第1節で述べたコンテンツ産業の範囲は曖昧である。ここでは、コンテンツ産業に何が含まれるのか、という範囲の問題を明らかにするためにも、コンテンツ産業と近接的な産業を比較しながら、コンテンツ産業の産業的位置づけを明らかにすることとする。そのような、コンテンツ産業に近接し関連を持つ産業として、創造産業と文化産業という2つの産業を検討し、コンテンツ産業を位置づけることを試みる。

(1) 創造産業

創造産業¹²とは、知的創造物を不特定多数に発信する産業である。言い換えると、創造産業では、創造的活動を行うことで知的創造物が生産される。ここで、イギリスの Department for Digital, Culture, Media & Sport（以下 DCMS とする）は、創造的活動を以下のように定義する。

「他とは異なっている創造性、技術そして能力を起点とし、また知的財産の創出と開拓を通して富と仕事を創り出す潜在能力を持った活動¹³」

また、創造産業の具体的な範囲として、DCMS [2001]では広告、建築、絵画と骨董市場、造形、デザイン、ファッションデザイン、映画と動画、娯楽ソフトウェア、音楽、芸能、出版、ソフトウェアとコンピューターサービス、テレビとラジオをとり上げている¹⁴。これらのうちのいくつかは、コンテンツ産業の範囲にも含まれている。

創造産業が近年注目されてきた要因として、河島[2013]は、1980年代からのポスト工業社会（ポスト・フォーディズム）や経済のサービス化・グローバル化による先進国経済の構造的変化により、それに適応する地域

¹² 創造産業は、英語の **creative industry** を日本語訳したものであるが、この単語は日本においてはあまりなじみがないために、訳者によって若干の単語の違いがある。本論では創造産業と表記を統一する。

¹³ DCMS [2001], p.2.

¹⁴ *Ibid*, p.2.

経済再生戦略の重要な一要因として、文化的豊かさが位置づけられるようになったと指摘する。そして、1990年代以降には、各国政府において創造産業への期待が高まり、創造産業を対象にした都市集積や産業育成、輸出奨励などが政策として取り組まれるようになってきたとしている¹⁵。また、社会学者のフロリダ[2007]は、このような創造産業の都市集積について、その成長と経済学としての資本の生成能力があることを指摘する¹⁶。なお、ここでは、クリエイティブな仕事、言い換えれば創造的活動を行う者として、建築家、美術専門家、エンジニア、科学者、芸術家、作家、上級管理職、プランナー、アナリスト、医師、金融、法律の専門家が挙げられている。これは、知的創造物を不特定多数に発信する（知的創造物を製造業的な規模で生み出す）産業という、本論でとり上げた創造産業よりもより広い概念として、創造産業を捉えていることに留意する必要がある。

DCMSによる創造産業の定義とその推進の提案は、フロリダ[2007]が指摘したように先進国を中心に各国に広がり、アジアにおいても展開された¹⁷。たとえば、Yoon and Ro [2013]は、中国の上海において創造産業特区(creative industry clusters)が設置されたことに注目し、その制度について整理を行っている。また河島[2013]は、創造産業に関する政策について、DCMSの定義が経済的に大きな貢献を果たし、世界的に創造産業を都市再生政策に取り入れるようになったことを指摘する¹⁸。

以上のように、創造産業は、1980年代以降の経済の構造の変化によって重要視されるようになった産業であることが理解される。

創造産業において生産されるものの多くは、個人のアイデアや創作によっても創ることができるものである。たとえば、絵画を描くことや小説を書くことは、個人が個人の趣味として創作し生み出すことができるものであり、必ずしもビジネスを目的として行うものではない。しかし、これが産業として成立するためには、個人による創作物に留まらず、一定以上の数量が生産され、取引が行われる状態、すなわちビジネスが成り立つ必要

¹⁵ 河島[2013]、381-385頁。

¹⁶ フロリダ（井口訳）[2007]、36頁。

¹⁷ 同上、36頁。

¹⁸ 河島[2013]、382頁。

がある。本論では、創造産業を定義するにあたり、そこで創り出される知的創造物は、一定以上の数量が存在し市場での流通が行われており、さらに企業間の取引や競争によりその市場がある程度の規模を有することを、創造産業が産業として成立する条件としている。

さて、創造産業は先進国における成長産業の 1 つであるにも関わらず、サービス業とは異なる特徴を有する。創造産業では、知的創造物が生産される。人間の知や経験の集約によって創られ価値を生む創造産業は、有形とは限らないが、製造業のようにモノを生み出すことを前提とした産業であるといえよう。たとえば、創造産業には多くのソフトウェア産業が含まれている。ソフトウェア産業を製造業とするかサービス業とするかという問いについては、創り出されるモノが無形であるという点ではサービス業的であるが、無形であっても「財」が大量生産されるという点で、限りなく製造業に近い産業として理解でき、研究上も製造業と同一線上に置くことができる。

すなわち、創造産業は、新たに企画・開発された知的創造物を大量生産するという特徴から、製造業的な側面を持つことになる。

(2)文化産業

文化産業とは、特に大衆文化を事業に利用する産業をいう。すなわち、大衆に深く支持される文化に付加価値を付け、財やサービスを販売する産業である。具体的にはスポーツや、飲酒などがこの産業で利用される代表的な大衆文化の例である。

文化産業は、基本的には製造業のように独自の製品を生産することではなく、既存の大衆文化を利用した有形・無形の財やサービスを提供する。たとえば、スポーツであれば関連グッズの生産を行い、飲酒であれば酒そのものの製造に留まらず、酒を注ぐためのグラスや、飲酒をする場所などを提供する。このとき、関連グッズの生産のために、時には製造業的側面を持つこともある。しかし、文化産業は、一義的には無形で非定型の文化が産業の本質としてあり、これに付帯したサービスを広く展開する産業である。そして、文化産業はその成長や発展に伴い、産業が新たな大衆文化を生み出すこともある。

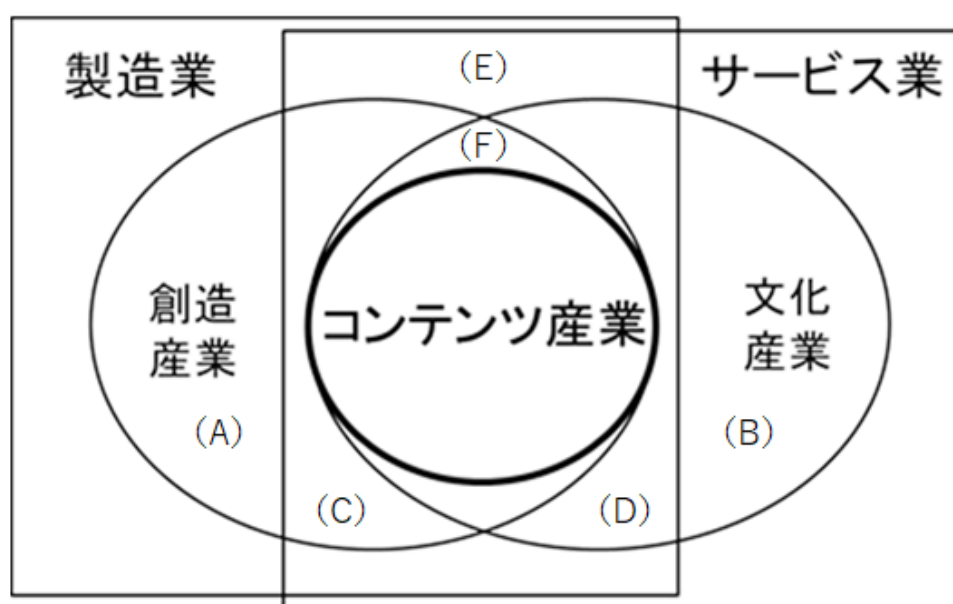
したがって、文化産業は、その無形で非定型の文化をもとに財を提供するという特徴から、サービス業的な側面を持つ。

(3)コンテンツ産業との比較と位置づけ

以上をまとめ、コンテンツ産業と比較対照すると、コンテンツ産業とは、創造産業でありながら、文化産業としての性格も持つ産業であることが理解される。コンテンツ産業に属する企業は、大衆文化に根付いた知的創造物であるコンテンツを制作し、主にメディアを利用して流通させるところに特徴がある。

ここで創造産業と文化産業、及びコンテンツ産業についての関係を整理すると、図表 2 となる。

図表 2 創造産業と文化産業、コンテンツ産業の関係



(吉見[2018]、38 頁、図表 1 をもとに筆者加筆)

製造業に属する企業も、サービス業的な事業や性格を持つことがあり、製造業の性格が強い創造産業も、サービス業的な動きをすることがある。図表 2 では概念整理上製造業とサービス業を区分しているが、現実の企業はどちらかに明確に分けられるとは限らない。現代は各々の企業が様々な

方法で製造業とサービス業を組み合わせで事業が行われている。

図表 2 では、創造産業は知的創造物を大量生産するという特徴から製造業に含め、文化産業は無形で非定形の文化を利用していることからサービス業に含めている。創造産業でありながら大衆文化を利用しない産業がある一方で、文化産業でありながら自身で知的創造物を創っているわけではない産業も存在する。たとえば、創造産業の例として挙げたテレビでは、自主制作の番組によって知的創造物を創ることを想定している。また、テレビはドラマやアニメーションなどのコンテンツを扱うこともある。さらに、テレビ局が広報活動目的でマスコットキャラクターをデザインすれば、キャラクターというコンテンツをもとに関連グッズの制作や新たな番組の制作が行われることもある。自主制作の番組を主軸に考えればテレビは創造産業に含まれ、その中でもドラマやアニメーション、あるいは自社のキャラクターを主軸に考えればコンテンツ産業に含まれる。

また、図表 2 に従うと、コンテンツ産業に含まれないものの、創造産業や文化産業に関連する産業と、創造産業や文化産業に関連するが、製造業やサービス業の枠組みのどちらかには含まれない産業の存在が示唆される。以下に、図表 2 をもとに場合分けを行い、それに当てはまる例を挙げる。

(A)創造産業であるが、サービス業ではないもの

少量受注生産や「一点もの」を製造する際には、この分類に含まれる。たとえば、デザインや絵画、プログラムなどがこれに含まれる。ただし、一点ものを作る際に特定の顧客と綿密にコミュニケーションをとり、それ自体もビジネスの内容として捉えるのであれば、サービス業の側面が含まれるために、後述の(C)の分類に入ることがある。

(B)文化産業であるが、製造業ではないもの

日本発祥の居酒屋文化や、イギリス発祥のパブ(Pub, Public House)による飲酒文化、もしくはプロスポーツにおける試合観戦事業はこの分類に含まれる。

(C)創造産業であり、サービス業であるが、文化産業でないもの

たとえば、服の製造や、コンピュータのソフトウェアの製造がこの分類に含まれる。新たな創造的アイデアをもとに製造されるが、それ自体は文化に関連しないものがここに含まれる。ただし、服の製造においては、よりデザイン性に特化し、ニッチなターゲティング戦略をとる企業も存在する。そのときのデザイン性はしばしば特定の地域に集中する傾向がみられ、独自の文化を生み出すことがある¹⁹。このとき、服の製造は文化産業の側面を含む可能性が出るために、後述の(F)、もしくはコンテンツ産業の分類に入ることがある。

(D)文化産業であり、製造業であるが、創造産業ではないもの

たとえば、酒の製造事業のうち、特に少量生産のものがこの分類に含まれる。近年では、日本においても季節や地域ごとの限定ビールを醸造する企業があらわれている他、醸造所のある土地の気候や素材を活かした地ビールの生産も各地で行われるようになっている。

(E)創造産業と文化産業ではないが、製造業でありサービス業でもあるもの

たとえば、車のメンテナンス、アフターサービスなどがこの分類に含まれる。一般的な製造業がサービスを複合して提供するときには、この分類に含まれるものと考えられる。

(F)創造産業であり、文化産業でもあるが、コンテンツ産業でないもの

たとえば、車に特定の文化に沿ったオプションを付ける場合には、この分類に含まれる。特定の文化に沿ったオプションとは、アニメやマンガ、ゲームなどに登場するキャラクターを用いた車の塗装²⁰や、国旗の柄や企業のロゴデザインを用いた車の塗装などがこれに含まれる。

コンテンツ産業はコンテンツをオリジナル作品として開発し、またそれを複製する点では製造業におけるモノづくりを行う。すなわち、コンテンツ産業は、無形の創造物をもとに複製財を工業的に大量生産する。財の大

¹⁹ たとえば、東京都内では、原宿系ファッションや渋谷系ファッションといった、特定の地域名がついたデザインを持つ服の傾向がみられる。

²⁰ 一般的に、痛車（いたしゃ）と呼ばれている。

量生産を行う点は、製造業と似通っている。また、これは創造産業の特徴でもある。

一方で、コンテンツの提供とは、顧客への娯楽の提供である。顧客に目に見えない満足を提供することは、サービス業の特徴である。特に演劇や映画などは、その場でのライブや経験が財となる。これらは、きわめてサービス業的だといえる。また、創造物は大衆文化に基づいている。大衆文化が創造物となり、娯楽として顧客へ提供されるのである。これは、文化産業の特徴でもある。

したがって、コンテンツ産業は、コンテンツという大衆文化に基づいた知的創造物を創り出し、そこからサービスやモノといった派生物を大量に生産するきわめて特徴的な産業なのである。

また、大衆文化に基づいた知的創造物は、消費者に「楽しみを満たす経験」として提供される。すなわち、コンテンツは経験財である。経験財とは、消費者が経験することによって消費する財である。通常の財は、消費する前に財の機能や品質をある程度把握し、提示される価格から財を消費するかどうかを消費者自身で評価し、判断することが可能である。これに対し、経験財は消費する前に財の内容を把握することはできず、提示された価格に見合った財であるかどうかを、経験（消費）に先立って消費者自身が評価し判断することは困難である。したがって、コンテンツの本質的価値は、消費者が経験するための、コンテンツそのものが持つ面白さであるといえる。

第4節 これまでの管理会計研究

これまでの管理会計研究は、研究対象の拡大と、研究手法の拡大によって展開してきている。

まず、研究対象の拡大とは、製造業を前提とした研究から、サービス業へと視野を広げていることを指す。これは、日本を含む先進国が、市場の中心を製造業からサービス業へと移したことに起因する。

日本の管理会計は、重工業のマネジメントに特化した製造業を対象とした研究により進展してきた。日本の1970年代以降の世界でも類をみない経済

の急成長は、製造業の急成長によるものである。そして、日本の製造業の成長は、それを支えた特殊な管理会計が基盤となっている。たとえば、トヨタ生産方式のかんばん方式(Just-in-Time; JIT)やアメーバ経営、さらには原価企画、Total Quality Control(TQC)などが挙げられる。

しかし、現在の日本の市場の中心は、製造業からサービス業へと変わってきている。製造業からサービス業への産業の中心の転化に伴い、日本の管理会計研究においても、サービス業に焦点をあてた研究が1990年以降に活発にみられ始める。小林[1993]は、当時の原価管理の研究について、従来は主に製造業の製造部門の原価管理を中心にして論じており、サービス業やサービス部門の原価管理については関心を集めていなかったと指摘する。そのうえで、経済におけるサービス関連の活動のウェートの増大に対応し、サービスの原価管理も考えていかねばならないとしている²¹。

ここで、サービス業と製造業の相違点として、製造業において扱う財が有形であるのに対して、サービス業において扱う財は無形であることが挙げられる。しかし、管理会計の視点からは、この違いのみによってサービス業全体を扱うべきではない。青木[1999]は、サービス業が有形の財やバックヤードのプロセスといった製造業と共通した構成要素も有しており、サービス業でも製造業と共通した構成要素が占める比率が大きい業種ないし企業の管理会計については、製造業において通常利用されている管理会計と共通する部分が比較的多いといえるだろうとしている²²。また、それに続く青木[2000]では、サービス業が提供するサービス財は、無形の部分と有形の部分、非定型的な部分と定型的な部分がある混合的な財であるとしたうえで、原価管理と利益管理においても財の形態に適する混合的な手法を採用すべきとしている²³。

すなわち、製造業の管理会計は、モノづくりの管理会計であり、材料から製品の完成及び流通に至るまでの有形で定型的な財を前提として管理してきたが、サービス業の管理会計は、無形で非定型的な部分も持つ混合的な財

²¹ 小林[1993]、60頁。

²² 青木[1999]、148頁。

²³ 青木[2000]、89、106-107頁。

を対象として管理を行わなければならない難しさを有している。さらに、現実の実務をみるに、製造業においてもアフターサービスなどサービス業に関わる事業も増えており、産業の持つ特徴ごとに採用される管理会計手法も異なると考えられる。サービス業についての管理会計を検討する際には、産業による特徴を踏まえる必要がある。

以上のように、管理会計研究においては、製造業からサービス業への研究対象の拡大がなされてきた。会計が捉える研究対象は、時代の変化に即して製造業からサービス業に広がった。これに伴って、サービス業の会計は、有形財から無形財へと研究対象を広げた。

この一方で、他の研究分野との融合による、研究手法の拡大も起こっている。研究手法自体が、大きくは、記述アプローチと数理アプローチに分かれており、この2つの方法はしばしば、融合が試みられている。これは、たとえばVEや利益分析に利用される工学および統計学と会計学の融合としても捉えられる。また、フーコーなどの哲学ないしは社会学と会計学や、心理学と会計学との融合が行われている。

研究手法の拡大は、学際的会計研究と言い換えることもできる。学際的会計研究とは、伝統的な個々の研究領域を超えて、別の知識や学問分野など、新しい領域と関わることで、新たな探求の余地を切り開くことである²⁴。現代の社会現象は、複数の知識や学問分野にまたがってこそ説明可能な複雑な事象であるために、その会計学的研究のためには、従前の研究領域を拡張する必要があるとする主張である。

研究手法の拡大は、研究対象が起こす事象を説明するためのレンズの強化とも言い換えることができる。すなわち、時代の変化によって研究対象の拡大がもたらされた。そして、多様化した研究対象を捉えるためのレンズも、別の学問との融合によって絶えず変化し、強化されてきた。その結果としての研究手法の拡張は、会計学に大きな影響をもたらしている。特に、管理会計論と財務会計論、および管理会計論と経営学の境界線は曖昧になってきている。本論においても、コンテンツ産業における管理会計を説明する前に、財務会計論や経営学における先行研究を扱う。これは、管理会計論と他の分

²⁴ Jeacle and Carter [2014], p.1233.

野の曖昧な境界線を、先行研究で扱われていない重要な論点を提示することによって指摘したいためである。

以上をまとめると、管理会計研究は製造業からサービス業へと研究対象を広げるとともに、学際的研究として研究手法を同様に拡大してきたことが確認できる。

ここで、コンテンツ産業の研究は、研究対象の拡大と、研究手法の拡大の両方に関与する。コンテンツ産業が、先述のように製造業とサービス業の両方の特徴を持つことから、研究対象が拡大するにあたって、注目される研究対象となることは自明である。また、コンテンツ産業は文化産業の側面を持つことから、文化とビジネスの融合として捉えることができるために、文化と会計の融合として、研究手法の拡大にも関与する。したがって、コンテンツ産業について分析するときには、より広い範囲の学問から生まれた見識と、会計学の融合が必要となる。

第 5 節 コンテンツ産業に関連する研究の展開

(1)文化と会計の融合

コンテンツ産業に関連する会計の研究は、海外では欧州を中心に、現在の先端的論題の 1 つとしてとり上げられている。それは、文化と会計の融合に関する研究である。

会計学における文化と会計の融合は、Hopwood [1994]の「会計と日常生活(accounting and everyday life)」が発端である。この論題は、社会学と会計学の融合を示す一例である。

Hopwood [1994]は「会計は今や、我々の日常生活のあらゆる面において存在している²⁵」としている。この論文は Editorial として発表されたものであるが、その後の論考に大きな影響を与えた。既に日常生活が深く関わる会計学の研究成果はいくつか発表されてきており、Hopwood [1994]は、それらを 1 つの会計科学の論題として統合的に理解すべきことを提唱したのである。

なお、コンテンツ産業に含まれる産業についての会計研究成果も、

²⁵ Hopwood [1994], p.299.

Hopwood [1994]以前にも、多数ではないものの存在している。特に、アメリカのハリウッドを中心とした映画産業や、イギリスのウェストエンドとアメリカのブロードウェイにおける演劇産業、テレビを中心としたメディア産業を対象とした会計研究は、産業自体が長い年月にわたって存在していることもあり、一時期から現在に至るまで散見されている。

Hopwood [1994]を受ける形で、Jeacle [2012]は「会計と大衆文化(accounting and popular culture)」を論題として示した。そこでは、研究題目(research agenda)として、2つのフレームワークを示している。1つは、現代社会には大衆文化という特定のガバナンスの潜在性があることである。いま1つは、監査の視野の領域の広がり、会計と大衆文化との内的つながりを生むことである。このフレームワークをもとにして、Jeacle [2014]、Jeacle and Carter [2017]といった、会計と大衆文化を論題とした議論の展開方法が続けて検討されている。Hopwood [1994]以降に登場する同様の論考は、日常生活に入るものの1つとして大衆文化が挙げられたことから、Hopwood [1994]およびJeacle [2012]の論旨に影響を受けたものであることが多い。

特に、Jeacle and Carter [2014]は、学際的会計研究(interdisciplinary accounting research)の観点から会計現象を捉えとし、その方法論を明確化している。ここでは、学際的会計研究によって、新たな創造的な視野を広げる可能性のある、3つの創造的な領域(creative space)が提示される。ここでいう領域(space)には、単なる研究領域という意味に止まらず、新しく、未開拓で、いわば研究の空白となっている領域という意味合いを含んでいるものと考えられる。

そのような領域の第1は、「メディアの領域」である。Jeacle and Carter [2014]は、現代のメディア産業において、会計がどのように関わっているのかを理解する必要があるとしている²⁶。メディアの領域は、当然ながらコンテンツ産業と深く関わりを持つ。コンテンツ産業は、その発信にあたって何らかのメディアを介するのであり、ここでもその特徴が示されていることが理解される。

²⁶ Jeacle and Carter [2014], p.1234.

第 2 は、「仮想の領域」である。仮想とは、インターネットの普及による仮想世界のことを指す。Jeacle and Carter [2014]は、インターネットの普及によって企業情報が拡散され、企業はそれに対抗するための手段をとってきたとする²⁷。そのような仮想の領域については、2 つの論点が表示されている。その 1 つは、ソーシャルメディアの普及によって、インターネットを通じたエンターテインメント（映画やスポーツ、セレブのゴシップなど）の消費が増加していることである²⁸。

いま 1 つは、ユーザーレビューの台頭が、Power [1997]で示されている社会における監査の役割の拡張との類似点を持つことである²⁹。ここでいうユーザーレビューとは、人々が購入および利用した事象についてインターネット上で意見や感想を述べて、人々同士が共有することを指している。Power [1997]は、会計情報が必ずしも関わらずとも、社会においては監査にあたる事象が、実践的に行われていることを指摘している。Jeacle and Carter [2014]は、ユーザーレビューが、ある人による事象に対する保証や評価にあたることから、Power [1997]の指摘するような、「人々が常にお互いに詳しく調べ合う³⁰」、監査の実践の一例であると考えているのであろう。

仮想の領域もまた、コンテンツ産業との関わりがある。上記の 2 つの論点のうち、前者では、エンターテインメントの消費の増加が挙げられているが、コンテンツとなるエンターテインメントもある。また後者についても、インターネット上においてコンテンツがユーザーレビューの対象となることはしばしばであり、その結果、思いも寄らぬ形でヒットコンテンツが生まれることも珍しくはない。コンテンツ産業にとって、仮想の領域はもはや無視できないものであるばかりか、その存在を前提とし、むしろその利用を積極的に企画する必要があるものとなっている。

第 3 は、「大衆文化の領域」である。この領域は、Hopwood [1994]を起点として展開されているとされている。社会的慣行もしくは組織的慣行と

²⁷ Jeacle and Carter [2014], p.1235.

²⁸ *Ibid.*, p.1235.

²⁹ *Ibid.*, p.1235.

³⁰ Power [1997]、訳書 1 頁。文章にあわせ一部表記を改変している。

しての会計の理解が、大衆文化を研究対象とすることによって促進される。ここでは、大衆文化の形成において、会計は基幹技術の役割を果たすとする。また、会計の視点から大衆文化をみることによって、幅広い分野の主題を理論化し洞察することができる³¹。

Jeacle and Carter [2014]は、大衆の思考を受容することは、社会と組織における実務としての会計の理解を拡張し、伝統的に会計の範囲とされてきた領域を超えて、会計の力を示すことを可能にすることを結論として示している³²。

コンテンツ産業は、Jeacle and Carter [2014]にいう 3 つの領域のそれぞれにまたがって展開される産業であるといえる。コンテンツ産業は、メディアや、または仮想世界を通し、さらには大衆文化と密接に関わってコンテンツを提供する。すなわち、Jeacle and Carter [2014]の指摘する学際的会計研究における創造的な領域を開拓するにあたっては、コンテンツ産業をその研究対象とすることは、それぞれの領域について会計学的アプローチによることができることを意味し、きわめて重要であると考えられる。

以上のように、大衆文化と会計の融合は、現在大きく注目される会計学上の論題となっている。しかし、この研究には、様々な視点が混在しているのが実態である。それは大まかに以下の 3 点に分類できる。

第 1 の視点は、大衆文化と会計、もしくは特定の大衆文化に対する会計士の立ち位置を探るものである。Hopwood [1994]は、世間一般が会計専門職に対して持つ視点が、社会全体と広告、メディア、教育、公共関連や組織管理の世界から生まれる組織の実務の交差によって変わってきたと指摘している³³。より具体的な事例研究として、大衆音楽における会計や会計士の立ち位置についての研究(Jacobs and Evans [2012], Smith and Jacobs [2011])がある。他にも、Czarniawska [2017]は、同様の論文を多数紹介したうえで、記述的アプローチにおける研究の出現の例として、会

³¹ Jeacle and Carter [2014], p.1237.

³² *Ibid.*, p.1237.

³³ Hopwood [1994], p.299.

計と大衆文化をとり上げた。

第 2 の視点は、大衆文化を展開するメディア(media)について考察するものである。マクルーハン[1987]は、メディアを文化と社会の変容を探る方法として、学問としての体系を提示した。したがって、文化と会計を論じる際にも、メディアが深く関連するものとして登場する。たとえば Amans et al. [2015]は、フランスの舞台芸術の 2 つの非営利組織について事例研究を行った。ここでは、それぞれの組織の特徴に合わせた複雑な予算管理のプロセスを分析している。さらには、Kornberger et al. [2017]のように、Uber や eBay、Airbnb に代表される、プラットフォーム事業の研究も存在する。これらは、日常生活もしくは大衆文化に深く結びついているが、大衆文化そのものではなく、大衆文化を伝える媒体についての研究であることに留意が必要である。

第 3 は、文化がビジネス化するときににおける会計の役割を探るものである。Dambrin and Lambert [2017]は、コスメティック企業の人的管理に着目し、ブランドマネージャーを大衆文化の作り手に育てる際、その自己研鑽が有効な手段であることを示した。ここでは、製品を具体化することにより、ブランドマネージャーが消費の媒介者となりベクトルとなる。また、Jeacle and Carter [2012]では、ファッションチェーン店の事例において、創造性と統制の媒介手段としての会計の役割を調査し、チームの印象の維持や組織の財務機能の範囲を超えた、チームの当事者により会計が使われていることを示した。

会計と大衆文化を論題とした場合、多くの先行研究は第 1 の分類にあてはまる。言い換えれば、会計や会計士を、フィクションを通して見る以外の会計と文化の研究は主流でない。これは、会計と日常生活が、会計がいかにして文化を分析し、最終的には社会を分析するかが目的であるためである。

ただし、上述の第 3 の分類の研究が、全く注目されていないわけではない。ヴォーゲル[2011]は、エンタテインメント・ビジネスと名付けてコンテンツ産業の実務をとり上げた。エンタテインメント・ビジネスでは広告が重要であるとし、財務的視点から個別の産業構造を紹介している。

以上をまとめると、欧州を中心として、文化と会計の融合をはかった研究成果を散見することはできる。これらの研究成果は、上述のようにおよそ3つに分類することができるが、このうち、第3の分類に属する研究は、他の2つの分類のものに比べるとその数は多くはない。しかしながら、本論において述べるコンテンツ産業における管理会計は、まさしくこの第3の分類に当てはまる。すなわち、本論は文化がビジネス化するときの、管理会計の役割を探るものの一環であり、特に日本において特に発展したサブカルチャー、エンタテインメント・ビジネスに焦点をあてたものとなる。

(2) コンテンツ産業の管理会計研究

ここまでは、会計と日常生活および、会計と文化の視点から先行研究を整理した。そこで、本項では、第2節で示した位置づけに基づき、創造産業および文化産業、コンテンツ産業についての研究を、わが国における文献を含めて整理する。

まず、包括的な視点での創造産業についての管理会計の研究は、ここまではわが国ではほとんどみられていない。また海外においても、Kornberger et al. [2017]など、創造産業のうちの特定の産業に注目して事例研究を行ったものが散見されるにすぎない。

一方で前述のように、創造産業は、製造業の特徴を持って財を生み出すことを前提としているため、製造業における管理会計の手法をこれに適用することや、実務上の比較検討は可能と考えられる。

また、文化産業の面においては、Dambrin and Lambert [2017]や Amans et al [2015]など、管理会計分野においても、大衆文化を対象にした研究があらわれはじめている。しかし Jeacle [2017]は、現在においても大衆文化の背景と、文化を生み出し管理する組織との関係における会計の役割のいずれについても、会計学からの研究は進んでいないと指摘している³⁴。

そして、コンテンツ産業自体を対象とした管理会計の研究は、日本においても、諸外国においても、欧州における会計と大衆文化の研究のいくつかにコンテンツ産業に含まれる業種についての記述がある程度に留まっており、管理会計を領域とした研究はさらに限られる。たとえば、先述し

³⁴ Jeacle [2017], p.2.

た Amans et al. [2015]は、演劇を対象とした管理会計を領域とする文献である。また、Smith and Jacobs [2011]、Jacobs and Evans [2012]は管理会計を領域とはしていないが、ポピュラー音楽を対象としており、会計や会計士が、歌詞の中でどのような描写をされているかについて分析している。一方で、文化産業とコンテンツ産業を区別した上での研究はここではなされていない。

ゲーム等の娯楽系メディアソフトも、創造産業の1つであるメディアが扱うコンテンツという意味で、本論にいうコンテンツとほぼ同義と考えられる。山根[1995]、山根[1996]および山根[1998]は、ソフトウェア産業の中でも娯乐的なものをエンタテインメント・ソフトウェアや娯楽系メディアソフトと位置づけ、その特徴の整理を行っている。また、メディアに流通させるソフトウェアの管理会計の特徴が、小林・山根[1996]によってまとめられている。

山根[1998]は、音楽、ゲーム、漫画出版、演芸興行、映画等の娯楽系メディアソフトを扱う企業を対象にし、それらの企業に必要な管理会計の役割の価値を提言した。このとき、娯楽系メディアソフトは、コンテンツまたはマルチメディアソフトとも呼ばれるとしている。また、娯楽系メディアソフトには、創意によって生まれるメディアソフトの新奇性価値、1つの情報をメディアを通じて多重利用することによって生む連結性価値、長期にわたり生み出し続ける回帰性価値があると整理している³⁵。ただし、山根[1998]の指摘した管理会計の役割は、具体的な管理会計手法に言及するものではなく、基礎的な整理に留まっている。

江頭[2012]は、映画産業におけるコンテンツにライフサイクル・コストリングを適用することについて、その収支構造から検討した。江頭[2012]においては、製造業とコンテンツ産業の違いを「コンテンツ産業が著作物を利用したインタangibleズである点³⁶」と述べている。

以上より、産業構造についての分析の先行研究は存在するものの、具体的な開発と管理に関する会計的研究はほぼないといえる。コンテンツ産業

³⁵ 山根[2018]、148-150 頁。

³⁶ 江頭[2012]、37 頁。

に対する日本の管理会計の研究は、コンテンツ産業が日本を含む先進国において重要な産業であるにも関わらず、わずかな萌芽的研究に留まっている。

会計と大衆文化の論題においては、大衆文化を展開するメディアについて考察するものや文化がビジネス化するときにおける会計の役割を探る研究は少ない。日本においても、山根[1998]の指摘した娯楽系メディアソフトの管理会計の役割は、具体的な管理会計手法に言及するものではない。さらに、その後には、娯楽系メディアソフトを対象にした管理会計研究はみられない。

ただし、経営学や文化経済学といった会計学の外縁分野では、日本のコンテンツ産業が研究対象となっている。ここでは、現在の文化や、文化的な特徴を持つ産業の研究は、社会全体を会計というツールでいかに分析するかという探求が主となっている。すなわち、文化的な特徴を持つ産業そのものが、実際に行っている会計についてはあまり注目されていない。しかし、実務上ではコンテンツ産業は、他の産業と分けて分析を進める必要があるほど、特徴的で重要な産業である。また、具体的な戦略やマーケティング、経営管理についての研究は稀少である一方で、組織や産業構造についての研究は、既に多く存在する。

たとえば、経営学において、日本では、新宅他[2003]、藤原[2009a]、河島・生稲[2013]など、事例や具体的な産業別に産業構造の詳細な分析が多く行われている。また、コンテンツ産業全体に共通する特徴として、出口[2009]はコンテンツを流通するためのプラットフォームの構造に焦点を置いて分析している。また、田中[2009]は海外との比較から、日本独自のコンテンツ産業のシステムを分析している。

半澤[2013]では、アニメーション産業のデジタル化を事例に、デジタル技術の発展に伴ってコンテンツ産業の流通体制や制作体制、企業間関係に変容が迫られており、極端に大規模なものか非常に小規模なコンテンツでないと、十分な収益を上げられないと指摘している³⁷。これは既存のコンテンツ産業の流通体制や制作体制、企業間関係などコンテンツ産業の産業

³⁷ 半澤[2013]、69-70 頁。

構造研究である。

さらに、コンテンツ産業が文化産業の一面を持つことから、文化経済学の観点からの研究も存在する。河島[2009]は、経済学、地理学、法学等の研究成果をもとに、コンテンツ産業の経営と政策上の課題をまとめている。ここでは、河島[2009]はハリウッドの映画産業と音楽産業、広告産業、テレビ放送産業、ゲーム産業のそれぞれの特徴をとり上げて説明している。

また、生稲[2012]は、ゲーム産業の事例を踏まえて、経営学の観点からより具体的な管理に踏み込んだ研究を行っており、開発ノウハウの蓄積がイノベーションにおいてコンテンツの魅力を下げる開発生産性のディレンマ(Development productivity dilemma)を指摘している。開発ノウハウの蓄積が、コストと品質にどのように関与するかは管理会計の興味の1つである。

以上より、コンテンツ産業に関する管理会計研究は、欧州においても日本においても、緒についたばかりであることが確認できた。一方で、経営学や文化経済学といった外縁分野では、日本のコンテンツ産業は1つの研究対象となっている。

(3)管理会計的視点—Lapsley and Rekers [2017]を例として—

コンテンツ産業についての数少ない管理会計研究の例として、Lapsley and Rekers [2017]を上げることができる。ここでは、従来の「戦略的管理会計(Strategic Management Accounting; SMA)」について疑問を呈したうえで、「実践としての戦略(Strategic as Practice; SaP)³⁸」が重要であることを、文献整理と大衆劇場の事例分析をもとに示している。

なお、SMAとは、戦略の策定と実行のための会計であり、1980年代以降現在に至るまでに多くの研究が重ねられてきた³⁹。しかし、Lapsley and Rekers [2017]は、SMAには一貫する定義や基本となる枠組み、または実務に適用する際の型が存在していないために、実務上ではあまり使われて

³⁸ SaPは、Whittington [1996]に端を発した研究手法である。実践としての視点から、戦略の内容の研究や、そして戦略のプロセス研究のみではなく、戦略に関わる人がどのような人で、どのようにして戦略の実現に影響を及ぼすのかについて、詳細に研究することを指す。

³⁹ 櫻井[2015]、578頁。

こなかったことを問題視する。そして、実際の戦略はトップダウンではうまくいかないにも関わらず、SMA の議論では、上層が行うべき戦略立案の基本概念を作ろうとする傾向がみられることから、実際の実務には適用しにくいと指摘している⁴⁰。

また、Lapsley and Rekers [2017]は、従来の SMA ではファジー・フロント・エンド(fuzzy front end)に対応できないことを指摘している⁴¹。ファジー・フロント・エンドは、新製品開発を行う前段階のことを指す⁴²。原価企画でも、VE(value engineering)において、主に 0 Look VE とよばれる、商品企画段階の製品コンセプトを綿密に作成する、マーケティングの段階が存在する⁴³が、ファジー・フロント・エンドも開発を行う前段階の検討を、より綿密に、試行錯誤して行う必要性を示しているものと考えられる。ここでの Lapsley and Rekers [2017]の指摘は、従来の伝統的な SMA の理論では説明できない事象が存在していることを示している。すなわち、ファジー・フロント・エンドは Jeacle and Carter [2014]が指摘する現実の複雑化であり⁴⁴、従来の会計学のみでは説明できない事象といえる。

そこで、Lapsley and Rekers [2017]では、新しい場面での戦略の策定を研究し、SMA のより有意義な基本概念を定めるためには、意図的な機械的行為でない SaP の視点が重要であるとする⁴⁵。実際の戦略は「本質的な社会的プロセスである実践⁴⁶」であり、激しい競争の中で、新しいものや製品の品質、および顧客の認識に関心を寄せるためには、実践において洗練された方法(sophisticated manner)を導出する必要があるとしている⁴⁷。

Lapsley and Rekers [2017]の第 3 節では、研究の背景として文化産業

⁴⁰ Lapsley and Rekers [2017], p.48-49.

⁴¹ *Ibid.*, p.47.

⁴² ファジー・フロント・エンドについては、Khurana and Rosenthal [1997]がまとめたものが多くの論稿の基礎となっている。

⁴³ 櫻井[2015], pp.327-328.

⁴⁴ Jeacle and Carter [2014], p.1233.

⁴⁵ Lapsley and Rekers [2017], p.49.

⁴⁶ *Ibid.*, p.50.

⁴⁷ *Ibid.*, p.47.

および文化的コンテンツについての説明を行っており、たとえばファッション、音楽、芸能などが文化産業にあたるとしている⁴⁸。この論文では、ケーススタディの対象としてウェストエンド・ミュージカル⁴⁹がとり上げられるが、これも当然ながら文化産業に含まれることになる。

Lapsley and Rekers [2017]は、ウェストエンド・ミュージカルでは、場所固有の印象や象徴、連関などが財の品質に影響し、競争関係がある他の製品とは一線を画す優位性の源になるとして、このような財を「文化的コンテンツ(cultural content)」としている⁵⁰。もちろん、ここでいう文化的コンテンツは、文化産業における製品のことを指しているとみるべきであろう。

Lapsley and Rekers [2017]が、ウェストエンド・ミュージカルを文化産業として捉え、そこで生み出される財を文化的コンテンツとして概念整理を行ったことは注目に値する。もちろん、ここで上げられた文化的コンテンツは、ウェストエンド・ミュージカルに留まることはなく、文化産業はミュージカル以外の他の産業も含んでいる。このように考えれば、Lapsley and Rekers [2017]の述べる文化産業は、事実上コンテンツ産業と同義か、あるいは文化産業を包含したコンテンツ産業と理解されよう。

Lapsley and Rekers [2017]の第4節および第5節では、事例研究として、ウェストエンド・ミュージカルにあたるアメリカのニューヨーク市とカナダのトロント市の複数の劇場における劇場プロデューサーをとり上げている。ここでは、ミュージカル劇場での新規の興行作品について、その立ち上げを行う際の戦略決定がどのように行われるかを明らかにするために、ウェブサイトやブログなどの公表文書と、産業状況の確認のための各種イベントへの参加、そして劇場および制作会社とマーケティング企業、メディア、業界団体へのインタビュー調査を行っている⁵¹。

⁴⁸ Lapsley and Rekers [2017], p.49.

⁴⁹ ウェストエンドは通常、英国のロンドンにある一部の限定された地域のことを指すが、Lapsley and Rekers [2017]では、ロンドンに限らず、ミュージカル劇場が局所的に集中する地域で行われるミュージカルを総称してウェストエンド・ミュージカルとしている。

⁵⁰ Lapsley and Rekers [2017], p.49.

⁵¹ *Ibid.*, p.50.

この事例研究の結果として、まず、ミュージカル作品である新製品の開発と立ち上げにおいて、劇場プロデューサーが SaP の主要な参加者であることが明らかにされている。劇場プロデューサーは、戦略的プロセスを支援する仲介組織を特定し、検証する活動を行い、新しい文化的コンテンツを市場に出すにあたっての経路を交渉し、製品の評判形成を行っている⁵²。

仲介組織は、具体的にはマーケティングパートナーなどの生産部門、すなわち川上に属するものから、メディア、業界団体、オピニオンリーダーなどの消費者、すなわち川下に近いものまでである⁵³。これらは、文化的コンテンツの品質を維持するための、第三者による品質検証の役割も担う。Lapsley and Rekers [2017]は、仲介組織は、新製品が貴重で価値あるものとして認識されるように活動していると述べる⁵⁴。特に現在のミュージカル作品は、成功すれば作品が作られた特定の場所を離れて上演されることもあるために、「どの組織が潜在的な消費者の需要を確定するのに役立つのか。仲介組織の検証によって、市場へのルートが仲介される⁵⁵」ことを通じて、文化的差異を埋め更なる販売展開に寄与することになる。

また、受賞やニュース報道、専門家によるレビュー、また雑誌・新聞上の批評なども仲介組織に含まれており、これらは事業の継続の判断や上演にかかる費用の計算の参考とされているとする⁵⁶。すなわち、仲介組織は、ウェストエンド・ミュージカルの持つ局所集中的な特徴を維持しつつも、特定の地理的環境から離れ、文化的差異を埋めながら公演し続けるにはどうすればよいのか、そのための情報を提供しているものと読み取れる。

以上より、Lapsley and Rekers [2017]の事例では、戦略的判断の活動主体である劇場プロデューサーは、発生するリスクを巡っての関係諸組織との交渉を通じて、作品の個性と顧客の関心のバランスを維持することを重要視しているとみられる。そのような劇場プロデューサーの行動は、戦

⁵² Lapsley and Rekers [2017], p.47, pp.50-51, p.53.

⁵³ *Ibid.*, p.50.

⁵⁴ *Ibid.*, p.47, 50.

⁵⁵ *Ibid.*, p.50.

⁵⁶ *Ibid.*, p.52.

略的思考と顧客の意見を埋め込むための、「やや洗練された、やや乱雑なプロセス⁵⁷」であると述べている。生産者は黒字の収益を得られる可能性を高めるための管理と、顧客の期待の創造を高めるために市場へのルートを作成するのに、仲介組織を利用している⁵⁸。

Lapsley and Rekers [2017]では、企業体としての劇場プロデューサーの財務的視点は、損益計算書における最終損益への関心に留まっていることが明らかにされている。このような、会計が二次的な位置に置かれ、あくまで最終的な損益を示すという歴史的な役割のみを担っている事実は、戦略立案の基本概念として SMA を定義しようとする、従来の議論には一致しないことを示す根拠の 1 つとされている⁵⁹。

さらに Lapsley and Rekers [2017]は、消費者も、文化的コンテンツの購入後の失望のリスクを減らすために、仲介組織を利用しているとする⁶⁰。つまり、消費者も購入した製品の品質の評価に、たとえば評論家の劇評のような、第三者の検証と勧告を求めているといえる。ここでいう消費者はすなわち顧客のことであるが、この顧客の捉え方は、従来の SMA および管理会計における顧客とは異なることが指摘されている。つまり、文化的コンテンツの消費者すなわち顧客の存在は、難解で複雑であるが、従来の管理会計研究では一属性としての顧客サービスとしてしか捉えられてこなかったとする⁶¹。しかし大衆文化産業の実務をみると、顧客は、より繊細な特定と検証が必要となる存在であることが見いだせる。そこで、Lapsley and Rekers [2017]はこれを見出す過程において、SaP を重要視しているのであろう。

Lapsley and Rekers [2017]は、実際の社会においてはその産業の状況に合わせた複雑な実務が行われており、それぞれの実務に合わせた戦略を立てることが重要とされていることを示している。そして、これからの SMA の議論において、SaP の視点を持つにあたっては、まず大衆文化産

⁵⁷ Lapsley and Rekers [2017], p.52.

⁵⁸ *Ibid.*, p.53.

⁵⁹ *Ibid.*, p.50, 53.

⁶⁰ *Ibid.*, p.53.

⁶¹ *Ibid.*, p.48, 52.

業における SMA の実務を探るのである。すなわち、SMA および SaP の研究においては、大衆文化産業における会計実務が、大きな貢献を行うことを指摘しているといえる。

以上より、Lapsley and Rekers [2017]は、コンテンツ産業の一角を担う文化産業をとり上げて、これを管理会計的視点から検討する方法を示した意欲的な業績と評価できる。この中では、Lapsley and Rekers [2017]の従来の SMA に対する問題点の指摘が、SaP の視点によって浮彫りにされていることに注目したい。また、Lapsley and Rekers [2017]は Jeacle and Carter [2014]にいう大衆文化の領域を対象とした論考であるが、事例研究の中では仲介組織の存在と顧客との関係において、多分にメディアや仮想の領域に関わる要素が現出している。本論でも指摘したように、これらはいずれもコンテンツ産業が連関する領域であって、その意味では、Lapsley and Rekers [2017]は明らかにコンテンツ産業の管理会計研究を志向した業績の 1 つとみることができる。

また、コンテンツの定義を大衆文化に根付いた知的創造物とし、その産業的特徴を、コンテンツ産業と関わりを持つ創造産業と文化産業の整理から示した。そして、コンテンツ産業が創造物の大量生産および大量販売を行う製造業の側面と同時に、娯楽物を提供するサービス業の側面も持つことを明らかにした。

一方で、Lapsley and Rekers [2017]は、コンテンツ産業についての管理会計研究は殆ど未開拓の領域であることを改めて示し、その可能性を示唆したと考えられる。

第 6 節 小括

本章では、本論においてコンテンツ産業の管理会計研究を行うにあたっての、基礎的な整理を行った。従前の産業の理解からは、コンテンツ産業は製造業とサービス業の両者の性格を持つが、生産物が基本的には無形であるが故の特徴を持つ。また、創造産業と文化産業という産業の分類からみれば、コンテンツ産業はこれらの両者の性格を併せ持つ。そのような独自の性格を有するコンテンツ産業が、日本の産業構造の変化に伴って重要な産業となっ

ている現在、その管理会計研究の重要性は大きい。

日本をはじめとする先進工業国では、おしなべて経済の「ソフト化」が起ころ。すなわち、製造業からサービス業へと産業の重点が移行し、有形物から無形物の生産と、その無形物に付加価値を付ける産業へと移行していく。会計学も、このような製造業からサービス業への傾向に対応し、そして新たな付加価値を分析するための、学際的研究を広げねばならない。

このとき、コンテンツ産業の管理会計は、きわめて有意義であると考えられる。コンテンツ産業に対する管理会計研究の必要性は、研究対象の拡大と、研究方法の拡大の両方に起因している。コンテンツ産業は、製造業でもありサービス業でもある。したがって、コンテンツ産業の管理会計の研究は、今後の製造業とサービス業を対象とした研究の橋渡しになると考えられよう。Jeacle and Carter [2014]は、コンテンツ産業を対象とした会計研究が、会計学の「空白」を埋める新たな領域の開拓に資することを述べる。

また、Lapsley and Rekers [2017]は、その中でも管理会計研究の可能性を示唆している。しかし、コンテンツ産業の管理会計研究を行う際には、ただ特定の産業についてサービス業的な側面だけ、もしくは製造業的な側面だけを観察したうえで研究を進めるのではなく、創造産業や文化産業の特徴、さらにはコンテンツ産業の持つ独自の特徴を踏まえたうえで研究を進めることが肝要であることが理解される。

それは、研究の到達点というよりも、コンテンツ産業についての管理会計研究が、未だ緒についたばかりの段階であり、しかしながら可能性に満ちた必要な研究分野であることを示唆している。

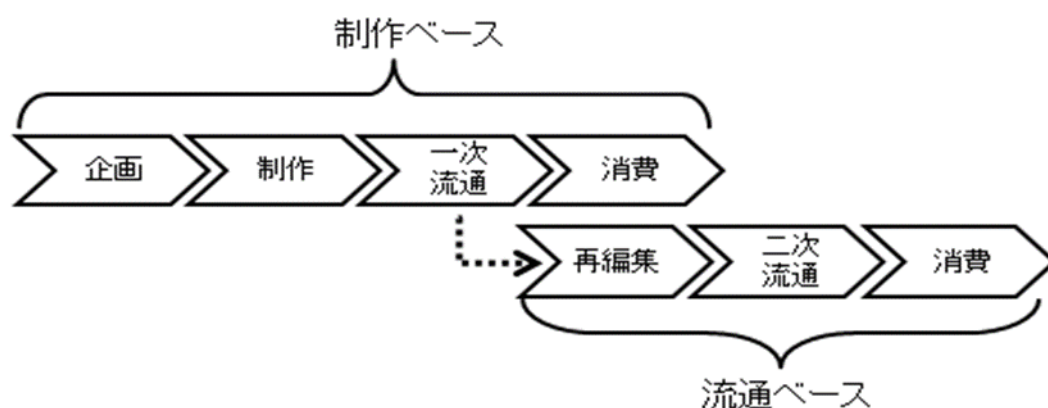
この研究を具体化するには、コンテンツ産業が実際に行っている会計を研究する必要がある。そのときには、次章で検討するここまでに展開された管理会計研究からの視点の他に、コンテンツ産業の構造が会計とごく近い領域の研究によって明らかになっていることから、それらの成果も踏まえた研究が必要である。

第 3 章 コンテンツ産業の管理会計上の特徴

第 1 節 ビジネスとしてのコンテンツ

コンテンツの制作においては、製造業と類似する形で制作ベースのコンテンツと流通ベースのコンテンツが存在する。制作ベースとは、一次的に新たなコンテンツの企画と制作を行い、販売する段階を指す。制作ベースでは、生産段階の管理会計が用いられる。その販売に際しても、生産（制作）のための費用を回収するための販売方法が決定している（一次流通）。対して流通ベースとは、既にコンテンツの制作は完了しており、多くの場合には制作費用の回収は済んでいる。それを二次的に多様な販売方法を用いて販売する（二次流通）。ここでは、一次流通と異なって販売方法を決定して制作されたものではない製品の流通であるから、販売段階の管理会計が用いられる。以上の関係は、図表 3 のように示すことができる。

図表 3 コンテンツにおける制作ベースと流通ベース



（吉見[2019a]、83 頁、図表 1 をもとに筆者作成）

このような分類は、たとえば藤原[2009b]が、放送産業の構造について、番組を作る点で制作をソフト、設備を通じて番組を届ける点で流通をハード

と呼ぶ区分に類似する⁶²。コンテンツの制作においては、顧客の嗜好や市場の傾向を把握し、消費者の感性に伝達するようにしつつ、流通後の費用回収方法を検討する必要がある。そのため、制作ベースは流通ベースの管理会計と密接な関わりを持っていることに留意する必要がある。

また、コンテンツ産業におけるコンテンツの制作には、アイデアの創造と複製が存在する。コンテンツ産業では、1つのアイデアを形成したうえで、それを複製したものを流通させて販売する。たとえば、ゲームや音楽の制作には、必ずマスターと呼ばれる1つのアイデアを特定の形にしたものが存在する。これを販売するときには、マスターをゲームソフトや、CD、インターネットといった媒体に複製して、世界の市場に拡散する。

ここでは、制作ベースと流通ベースのコンテンツが混在しているが、管理会計上はこれを区別しておく必要がある。製作ベースのコンテンツを論じるときには、創造から一次流通にかけての過程が重要視されるべきである。一方で、流通ベースのコンテンツを論じるときには、コンテンツの複製方法や二次流通における工夫が重要視されるべきである。

コンテンツは種類も内容も多岐にわたるが、ここで、ビジネスとして捉える際のコンテンツに共通する特徴として、マルチソースとマルチユースがある。これにより、コンテンツは再販可能性と、複製コストの低さの2点において特異性を持つ。

まずマルチソースとは、1つのコンテンツが多くの素材から構成されることである。たとえば、1つの映画の制作にあたっては、カメラの映像だけでなく文字や音楽、衣装、俳優の演技など様々な素材が用いられる。小林・山根[1996]は、情報のデジタル化によって文字、映像、音楽等の融合がより容易になり、高速通信環境の普及による大容量の情報の通信が可能になったとしている⁶³。

次にマルチユースとは、1つのコンテンツが、扱うメディア、すなわち媒体によって多様に変化し得ることを指す。たとえば、商業アニメーションとして作られたコンテンツがゲーム機という媒体を通せばゲームとなり、スク

⁶² 藤原[2009b]、195-196頁。

⁶³ 小林・山根[1996]、47頁。

リーンを通せば映画化され、出版を通せば書籍化され、キャラクターグッズが発売されることもある。このとき、商業アニメーションとしてのもののコンテンツのうち、一部を切り取りまたは変形して、別の媒体を通すことで再販売が可能となる。

したがって、マルチソースとマルチユースの特性から、コンテンツは多様な制作方法と多様な展開方法を持っており、企画と販売方法次第で自在に再販が可能となる。

また、複製コストの低さも、コンテンツが持つ情報のデジタル化が進んだことにより実現されている。オリジナル、マスター、原盤など様々な言い方があるにしろ、コンテンツの多くがメディアを介する前はデジタルデータとして存在する。データは基本的に複製コストがかからず、また複製が容易である。

本論でとり上げるコンテンツは、管理可能なコンテンツである。コンテンツの流通を行うにあたっては、マルチソースでマルチユースの特徴を持つコンテンツの費用や収益化の方法を、自身でコントロールする必要がある。

一方で、管理不可能なコンテンツも存在する。コンテンツがマルチソースであることから、実務上では1つのコンテンツを制作するのに多くの企業に関わることが多い。その結果、様々な企業がコンテンツ制作の費用を負担し、コンテンツの持つ法的権利の一部、たとえば著作権の一部のみを所有し収益を得るにも関わらず、実際のコンテンツ制作のコントロールは基幹となる別の企業が行うことが起こる。このことは、特に多くの企業が1つのコンテンツに関わることになる映画やアニメーション、テレビドラマの制作において顕著となる。また、たとえば自動車産業において自動車を構成する数多くの部品の一部を製造するサプライヤー企業が、大手自動車メーカーや自動車そのものに対しては、しばしば影響力が小さくなることと同様である。

したがって、マルチソースの観点から、コンテンツの制作には多くの素材が必要である。たとえば、映画を作るためには、監督、プロデューサー、役者、たくさんの専門的なスタッフが関わる。彼らは、映像、写真、音楽、声、動き、CGなどの素材を組み合わせ、1つのコンテンツを作る。さらにこれを販売するときには、マルチユースの観点を用いて、作られたコンテンツ

の素材の組み合わせや、コンテンツを伝達するメディアを変えて、コンテンツの再拡散を試みる。映画は、メディアを映画館から DVD に変更しても販売できる。また、脚本だけを抜き出して紙に印刷すれば出版することができる。さらには、脚本と演出をアレンジして、メディアを TV に変更すれば、ドラマシリーズとして放送することも可能かもしれない。このように、制作過程と流通過程のそれぞれに、消費の機会が与えられることが、コンテンツ産業の特徴である。

なお、マルチソースおよびマルチユースは、どのコンテンツにも共通する特徴であるが、複製コストの低さは、ライブや演劇、生放送などの、その場でコンテンツを作り上げ、消費者が五感を持って消費するものには限定的にしか適用されない。消費者をチケットや時間、会場の大きさなどで限定し、その場限りでコンテンツが生産される様子を消費者が感受することによって、特別な価値をもたせるようなコンテンツは、むしろ複製が困難となる必要があるとされる。

さらに、大木・柳川[2008]は、複製コストの低さが、デジタル技術の進展に伴って限りなくゼロに近づいた状態をフリーコピーと呼んだうえで、フリーコピーが行える経済では、消費者による複製が行われ、ビジネスが成り立たなくなる危険性を指摘する。また、そこで、コンテンツの供給者はフリーコピーによって、以下の 5 つの方法を発想するとした。第 1 は、付録や付属品、おまけなどのアナログ製品を付属させて収益を上げる方法である。第 2 は、先述のように、その場限りで提供されるコンテンツであるライブで収益を上げる方法である。第 3 は、インターネット上の消費者によるコミュニティーもしくはチャット機能を生成して、便利で居心地の良い「場」を提供する方法である。第 4 は、オンラインゲームにおける課金方式や、購入によるポイント加算機能など、他者への複製が不可能なシステムを付随することによって、コンテンツの複合供給サービスをする方法である。第 5 は、任天堂の Switch やソニーの Play Station シリーズに代表されるような、ゲーム機などの新しいハードウェアとその利用に限定したコンテンツを供給する方

法である⁶⁴。

5つの方法のうち、第1の方法は、コンテンツのマルチソースとマルチユースの特徴を活かし、コンテンツに関連する付随品を作り出している例である。第2の方法は、先述のように、複製をわざと困難にすることで、かえってコンテンツの本質的価値を保つことができることがあるということを示している。第4の方法も、複製をわざと困難にしている点では第2の方法と一致する。なお、第3や第5の方法は、コンテンツそのものというよりもコンテンツを提供するにあたってのメディアの整備と捉えることができるため、本論で述べるコンテンツの特徴には直接関連しない。

以上のように、コンテンツはマルチソースおよびマルチユースの特徴を持ち、その活用方法によって制作ベースおよび流通ベースといった、様々な展開が可能であることが明らかとなった。このような財自体の持つ柔軟さは、コンテンツが経験財であることに原因すると考えられる。

ここでは、第2章第5節でとり上げた、Lapsley and Rekers [2017]におけるウェストエンド・ミュージカルの例をとり上げる。Lapsley and Rekers [2017]によると、ウェストエンド・ミュージカルは、典型的かつ文化的な経験財の例であるとする⁶⁵。すなわち、経験財であるミュージカルは、まず先にチケットを提示された価格で購入し、その後実際に劇場で鑑賞する経験することで消費されるのである。Lapsley and Rekers [2017]は、経験財は、不確実性というマイナス面がある一方で、特別な経験が得られるであろう期待という望ましい特性を併せ持つとしている⁶⁶。この不確実性とは、価格に見合った財の内容が消費者に与えられるか保証されないことを指していると考えられる。対して、望ましい特性とは、財の内容が見えないからこそが消費者に経験への期待をもたせ、それ自体が経験財の価値を高める要素となっていると考えることができる。

このような経験財を扱うウェストエンド・ミュージカルは、局所集中型の産業である。たとえばロンドンであれば、ウェストエンドという局所的な「場

⁶⁴ 大木・柳川[2008]、38-44頁。

⁶⁵ Lapsley and Rekers [2017], p.49.

⁶⁶ *Ibid.*, p.53.

所」に限定されていることで、文化的な枠組みを生み出している。かつ、そこでのミュージカル同士の競争から、創造性の促進に対して効果的に寄与する⁶⁷。第2章第5節でも述べたように、Lapsley and Rekers [2017]は、ウェストエンド・ミュージカルのような、文化産業における製品のことを指して「文化的コンテンツ(cultural content)」としている⁶⁸。

Lapsley and Rekers [2017]は、文化的コンテンツという特殊な新製品開発とその販売に焦点をあてている点に独創性がある。コンテンツ産業では、ビジネスとして成り立つように費用をさげつつ、顧客満足をもたらすため品質を上げなければならないというディレンマがあらわれやすい。これはコンテンツが娯楽的な製品であり、また経験財の側面を持つ以上、顧客がコンテンツを消費して得られる満足感が、そのままそのコンテンツの価値となるためである。なお、Lapsley and Rekers [2017]のウェストエンド・ミュージカルの例は、あくまでコンテンツが経験財であることを示す例である。ウェストエンド・ミュージカルを含む演劇は、その場でコンテンツを作り上げ、消費者が五感を持って消費するものに当てはまる。そのため、複製コストの低さの点では、たとえばロングラン公演として同じ劇場で同じプログラムを繰り返し公演したとしても、公演までの人件費や舞台設営費用などの固定費の通減など、限定的にしか適用されない。

ただし、ここで「限定的」とは、演劇においても、複製コストを低くして展開する方法が存在することを示す。先述した大木・柳川[2008]のフリーコピーによる5つの方法のうち、ミュージカルの公演自体は第2の方法であるライブの一種である。このうえで、たとえば劇場内限定でパンフレットなどの関連グッズを販売すると第1の方法となる。さらに、特定の劇団のファンクラブを作成し、ホームページやSNS等を通してファンクラブの会員同士による交流をもたせ、観劇回数に応じたポイント制度などの、会員限定のサービスの提供を行えば、第2の方法や第3の方法にあてはまる。公演を録音・録画したものをテレビやインターネット配信など、特定のメディアに限定して公開すれば、第5の方法となる。

⁶⁷ Lapsley and Rekers [2017], p.49.

⁶⁸ *Ibid.*, p.49.

以上より、コンテンツは経験財であり、消費者に提供するための工夫として、マルチソース・マルチユースの特徴を持つ。一方で、管理会計の視座よりこの特徴を捉えたときには、以下の問題点が浮上する。

第1は、コンテンツの制作および流通方法が一律でないことによる、管理可能性の範囲の決定が困難ということである。1つのコンテンツの制作においても、多様な流通方法が存在する一方、それを何かしらの手法を用いて管理しなければならない。このとき、流通方法に従って、制作や再編集の過程において全く違う手続きがとられることがある。すなわち、1つのコンテンツに対して複数の工程が存在する場合があるということである。このとき、たとえば、活動を基準として一律に原価計算を行う選択肢が考えられるが、複数の工程で、複数の企業が全く異なる形で関わるときに、活動基準の測定指標の設定は、大きな問題となるであろう。

また、できあがる完成品も、たとえそのもととなったコンテンツが1つだとしても、完成品としての製品は多種であることがある。したがって、現行の実務では、各工程を細かく分け、個々に管理を行うこととなる。すなわち、完成品の持つ1つのコンテンツ、という共通性から離れて、それぞれの完成品にあわせた個別の管理方法を検討しているのが現状である。

第2は、コンテンツは経験財であることから、費用対効果の測定が難しいことである。コンテンツの制作および流通におけるリスクは、大きく分けて完成リスクと、販売リスクが挙げられる。完成リスクは、制作時に途中で何らかのトラブルにより企画がとん挫するリスクである。コンテンツは、完成後の販売をもってはじめて資金回収がなされ、また、掛かる費用の多くが制作時に消費されることから、コンテンツが完成するかどうかは、費用負担を行う企業にとって大きな懸念となる。販売リスクは、販売者が望む売上を達成できるかどうかの、販売前の判断が困難であるリスクである。これは、コンテンツの本質的価値が消費者の娯楽、経験であることから、経験した消費者が心理的に面白さを感じるかどうか依存していることに起因している。

したがって、完成リスクと販売リスクを低減するために、コンテンツ産業では費用対効果をある程度測定するための、何らかの管理手法をとっているものと考えられる。たとえば、日本の映画やアニメーション、ドラマ等の映

像コンテンツにおいては、製作委員会方式による管理が多くみられる。製作委員会方式とは、幹事となる企業を中心にして、1つのコンテンツ制作に対して複数の企業が合同で参加して投資する方式である。参加する企業は、出資比率に応じた利益の配分を得られる他、広告宣伝の独占、二次的著作物の制作の権利など、コンテンツに関わる特定の権利を得ることができる。この方式は、複数企業からの出資による資金調達であることから、コンテンツの制作および流通におけるリスクを分散させる効果を持つ。

また、監査法人トーマツ[2003]によると、コンテンツの制作から流通までは、企画、資金調達、制作、投資をもととした広告宣伝・マーケティング、流通・販売、維持・管理の過程をたどるとしている⁶⁹。この流れは、通常の製造業の価値連鎖と類似している。

このように、プロジェクト型で管理を行う、または製造業の価値連鎖と類似した過程をたどるといった手法によって、コンテンツ産業において管理会計を行おうとする動きがみられる。

以上より、コンテンツは経験が本質的価値であり、複製が行われることが大きな特徴となる。複製が行われず、1点もので作成された作品が評価されるものはコンテンツ産業の枠組みからはずれる。また、すべてのコンテンツにはマルチソースとマルチユースの特徴がある。さらに、複製コストが低いこともコンテンツの特徴となるが、コンテンツの種類によっては、わざと複製コストを高くするものもみられる。特に、ライブや演劇などの、その場でコンテンツが制作され、消費者にリアルタイムで消費されるようなコンテンツは、複製コストは高いか、全く同じものを作ることは不可能であることもありうる。

ただし、本論で中心に扱うのは、複製が容易でそのコストも安いと考えられるコンテンツである。すなわち、制作において、マスターとよばれる複製のための大元のデータが作成され、その複製はデータの複写であるために、コストが低くなるものである。

⁶⁹ 監査法人トーマツ[2003]、4頁。

第2節 コンテンツの流通過程と管理会計

コンテンツの本質的価値は、その消費によりヒトが得る経験である。したがって、産業においても消費者が経験をする段階、すなわち流通過程が、本質的価値である経験の、消費者への受け入れられ方に大きく影響すると考えられる。

また、主に先進国における製造業からサービス業への研究の中心の転化は、現在の生産の状況における、需要と供給の多様化に起因するものであると考えられる。需要の面では、市場の成熟とともに消費者が製品の機能をよく理解するようになり、また経済的余裕の発生によって嗜好の多様化が発生している。製品の革新がある程度落ち着くと、消費者の嗜好に合わせた製品やサービスの提供が企業の課題となっている。供給の面においても、工程や完成品のそれぞれにおいて多様な生産方法および供給方法がとられるようになり、少品種大量生産から、多品種少量生産への移行の傾向がみられている。高嶋・桑原[2008]は、マーケティングにおける製品ライフサイクルでは、成熟期において需要の多様化と市場細分化の強化が認められると指摘する⁷⁰。製品ライフサイクルの成熟期におけるマーケティングと同様にして、経済全体の成熟期においても、需要の多様化と市場細分化の強化に即したマーケティングが、特に注目されるようになったと考えられる。

たとえば、Lapsley and Rekers [2017]の第6節では、事例研究の結論として、制作者である劇場プロデューサーと消費者の間に仲介組織があり、それを制作者と消費者の両者が利用していることを指摘する⁷¹。そのうえで、「このミュージカル・シアター・プロダクションのケースでは、大衆文化は、ほとんどの文献の戦略的管理会計の典型的な産業設定の範囲を超えており、それによって組織内の戦略策定に関する代替の視点を提供している⁷²」とする。ここでは、SaPは戦略を実務上の過程において発生した特徴的な取引を、解釈することによって分析するものとして位置づけられており、文化的製品の市場での成功の可能性は、文化的コンテンツの製造過程のみならず、それ

⁷⁰ 高嶋・桑原[2008]、88-90頁。

⁷¹ Lapsley and Rekers [2017], p.53.

⁷² *Ibid.*, p.47.

が消費者に達するまでの流通過程の構造によっても大きく左右されることを示唆している。

したがって、コンテンツ産業は、流通過程がきわめて重要な産業である。一方で、伝統的な管理会計の研究は、製造業の製造過程を重視してきた。それは、流通過程に注目した管理会計研究が、製造過程のものと比較して少ないことを意味する。

流通過程に注目した管理会計研究のうち、たとえばマーケティングと管理会計についての研究は、サービス業への注目やコンピュータによる販売における計数管理の技術的進歩をもとに、販売費および一般管理費をあわせた営業費の計算から展開し、近年注目を集めている。君島[2012]は、先行研究をまとめたうえで、営業費会計が営業費だけではなく、市場や顧客の視点にたつて業績評価を行うマーケティング会計へと移行したとしている。

製造業を中心とした従来の管理会計では、一般に生産段階の管理会計と販売段階の管理会計を分けて研究されてきた。製造業は、企画から販売までの間に生産段階と販売段階を経る。企画から製品になるまでの段階は原価計算を基礎として、流通及び販売の段階は営業費計算を基礎として管理がなされる。伊藤[2018]は、販売職能における管理会計手法をマーケティング管理会計としたうえで、生産における管理会計手法よりもプロセスの点で「複雑な割に情報が少なく、何をどうすれば成果に結びつくのか、因果関係が理解できなかったため」、販売段階の管理会計研究が進んでこなかったことを指摘している⁷³。

第3節 小括と事例研究の必要性

以上より、コンテンツ産業についての管理会計研究がこれまで行われてこなかった理由として、コンテンツがサービスの側面や独自の特徴を持つ財であったことと、流通過程を重視する産業であったことを指摘できる。そこで、コンテンツ産業を対象とした管理会計の研究には、この産業の持つ特殊性にあわせた、制作と流通それぞれの過程における管理の研究が必要である。

たとえば、コンテンツは個人ではなく企業がプロジェクトとして企画と制

⁷³ 伊藤[2018]、32頁。

作を行うことが多い。そこでコンテンツを制作するための資金調達を行うにあたっては、投資意思決定の必要がある。また、予算や利益計画を行う際には、制作されるコンテンツのライフサイクルを見据えた計画が重要であり、顧客に娯楽を提供することを目標とした原価企画に類似する企画時点での検討や販売、マーケティングに関わる会計からのアプローチが考えられる。さらに、企画から流通に至るプロセス間における予算管理や原価管理においても、コンテンツ産業独自の手法が用いられている可能性がある。コンテンツの流通にあたっては、その付加価値を念頭におく必要があり、これらを総合したコンテンツ産業の管理が求められる。

このように、コンテンツ産業における制作過程と、コンテンツの流通前後における管理内容を明らかにし、そこに管理可能な利益と費用の存在を具体的に見出すためには、コンテンツ産業の事例研究を通じた、管理会計手法の検証が必要である。

ここで Jeacle and Carter [2014]は、放送産業を事例としてとり上げている。インターネットの台頭で曖昧になっているものの、伝統的なメディアは放送分野と印刷分野に峻別される⁷⁴。このうち、特に放送分野について、英国の国営放送である BBC の例をとり上げている。BBC は、予算管理の欠如を補うため、伝統的であった一般的な会計システムを変更し、国内に点在する各部門が個々の企業であるかのように仮定して取引を行うモデルを作った。そして、それぞれが利益センターとして機能するように、各部門が自身で番組の管理を行うようにした。すなわち、BBC のネットワークに内部市場を作ったのである。これにより、かけた費用と作られる番組の創造性について、各部門自身で判断することが恒常化したことと、会計計算を習慣化して放送に取り入れることによって、いくつかの番組ジャンルを内容に関係なく、採算をとりづらいという理由で採用しにくくした一方で、より時代の風味を捉える番組が増えたことを指摘している⁷⁵。そこから、「会計の問題は、現代の生活に現れるテレビメディアのコンテンツのタイプに深く関係して

⁷⁴ Jeacle and Carter [2014], p.1234.

⁷⁵ *Ibid.*, p.1234-1235.

いる⁷⁶⁾と結論づけている。

河島[2009]も、コンテンツ産業の一部として放送産業をとり上げ、日本の放送産業について、その営業と放送内容においては、電波の有限希少性や、報道に関する正確性、中立性への要求、品性を持った番組づくりへの期待などの理由から、法的規制との関係が強いとしている。また、NHKが受信料を徴収して資金を得ているのに対して、民間放送は番組に設けたCM枠をスポンサーに売り、広告収入を得ることによって資金を得る。したがって、民間放送における視聴率は、事業のための重要な指標となる⁷⁷⁾。

以上のような研究成果を踏まえ、本論では、第4章および第5章において北海道の地方放送局を事例としてとり上げる。日本のテレビ放送会社は、日本放送協会(NHK)と地上波の民間放送とインターネットや衛星放送などの通信による放送局にわかれている。このうち、本論でとり上げる事例は、いずれも地上波の民間放送局である。地上波の民間放送は、キー局と呼ばれる東京の5社(日本テレビ放送網、TBSテレビ、テレビ東京、テレビ朝日、フジテレビジョン)を中心に、系列と呼ばれる受信局のネットワークの展開によって、全国規模でなされている。日本の地方放送局は、東京のキー局とは予算規模や事業内容が大きく異なる。これらを単純に比較することは難しく、本論では地方放送局のみを事例の対象としている。

一般的にはコンテンツの制作はキー局で行われ、地方放送局はこれを流通(放送)させるだけ、と理解されているように思われるが、実態は必ずしもそうではない。地方放送局の中でも、北海道は、その観光資源、スポーツ興行への国内外からの注目が強いことから、北海道の地方放送局もこれを活用した事業の事例がみられる。なお、北海道の地方放送局の事例研究については、経営学の見地から北海道テレビ放送(HTB)のドメイン・コンセンサスの形成戦略を検討する加藤[2015]や加藤・笹本[2016]が挙げられるが、本論では管理会計的視点から、コンテンツ産業としての地方放送局の事例を検討することとする。

⁷⁶⁾ Jeacle and Carter [2014], p.1235.

⁷⁷⁾ 河島[2009]、205-208頁。

第 4 章 コンテンツの制作と管理会計

第 3 章では、コンテンツ産業が扱うコンテンツには、大きく分けて制作ベースのものと流通ベースのものがあることを示した。このうち、制作ベースは、コンテンツの企画から一次流通までを指す。コンテンツ産業の中でも制作ベースは、コンテンツという新たな知的創造物の制作が行われる点で、創造産業の側面がより強いと考えられる。すなわち、コンテンツという新たな商品を作るという点においては、製造業的な特徴を持っている。コンテンツ産業においても、一定の品質を達成し、一定の費用に収められた製品を作るためには、体系づけられた管理が必要となる。そしてそこでは、従来の製造業における管理と同様の手法がとられている可能性が十分にある。

そこで本章では、地方放送局における DVD 作品の制作事例を通して、コンテンツの制作ベースにおける制作・流通過程を、従来の管理会計手法との比較を通して分析する。制作ベースのコンテンツ産業では、コンテンツを新たに企画し、制作し、一定の方法をもってメディアを介して流通させる。中でも、コンテンツを新たに企画・開発し制作する過程は、製造業における開発・製造工程と似た過程を経るものと考えられる。

一方で、コンテンツには、財の本質的価値が「消費者が経験する面白さ」であるという、経験財の特徴がある。また、そのため、費用対効果の測定が難しいという特徴が存在する。したがって、制作ベースの実務においては、特に顧客のニーズを捉えて企画する取り組みが重要となる。

そこで、制作ベースにおいては、コンテンツ産業の制作と、製造業における製造が似た過程を踏むことを仮定したうえで、その企画・開発段階で行われている活動を中心に、流通までの過程を原価企画の理論を念頭において分析する。原価企画は、製造業において発達した日本独自の管理会計手法であり、企画・開発段階における取組と、顧客のニーズに応じた管理に取り組む点が、一次流通過程を含む制作ベースにおけるコンテンツ産業に関連すると考えられる。また、事例研究を通して、コンテンツの制作ベースにおける管理会計の特徴は何かを明らかにする。

第1節 原価企画の一般的理論

コンテンツの制作においては、一般的な製造業における有形の製品開発や製造工程と似た特徴がある。すなわち、コンテンツという商品を新たに制作する過程が含まれる点においては、製造業における製品開発と類似するために、その管理においても製品開発時の手法と似たものが用いられていると考えられる。

そこで、原価企画の理論を利用して、これまで当該理論の研究の対象とされてきた製造業と、コンテンツ産業の実務の比較を行う。まず、事例の検討を行うにあたり、原価企画理論の概要を代表的な文献である、加登[1993]ならびに日本会計研究学会[1996]を中心として整理する。

加登[1993]は、原価企画を JIT(Just In Time)生産とならぶ日本企業の経営システムとしている⁷⁸。これは、原価企画がトヨタ自動車の原価管理として始まったことにも関連している。また、日本会計研究学会[1996]では、原価企画が電機、機械、精密機器等において普及していったことの背景として、「顧客ニーズの多様化と関連しながら多品種少量生産あるいは多商品化が進み、製品のライフサイクルも短縮化され、高品質、多機能の製品を低価格で次々と市場に提供することが企業にとって一層重要な課題となった⁷⁹」と指摘している。すなわち、原価企画は、もともと製造過程で削りきることでできないコストを、さらに削る目的で考案されたものなのである。

加登[1993]では、「原価企画の根本思想は、コスト低減のあらゆる可能性をその発生源から検討し、目標として定めたコストを達成することにある⁸⁰」としている。すなわち、原価企画は、製品の生産プロセスにおける源流地点で費用の検討を行うことで、管理可能なコストを全て洗い出す目的を持って行う活動である。

一方で、日本会計研究学会[1996]では、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図

⁷⁸ 加登[1993]、15-16 頁。

⁷⁹ 日本会計研究学会[1996]、3 頁。

⁸⁰ 加登[1993]、28 頁。

る、総合的利益管理活動⁸¹⁾」と定義している。原価企画は、その普及に伴って、原価削減から総合的利益管理に移行していった。その結果として、顧客視点、市場視点を重視することが、原価企画において注目されることとなった。

また、原価企画の理論も、製造業からサービス業へと研究対象が拡大したことによって、その適用範囲を広げようとしている。田坂[2010]は、サービス業に対して原価企画を適用しようとする先行研究についてまとめ、その適用可能性について検討した。また、谷守・田坂[2013]は、サービス業を「サービスを商品として扱っている業態であり、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する産業⁸²⁾」と定義したうえで、銀行業への原価企画の適用について、事例研究を行っている。同様に、妹尾・福島[2012]は質問票調査によって、原価企画に対するコンテキスト要因について、製造業との比較を行い、戦略的リスクが高い企業では原価企画活動が行われることを示した。

さらに、岡田[2007]は、サービスを提供する際のシステムとしてアイデアを構築する過程においての原価企画を、製造業における原価企画と分けてサービス原価企画としたうえで、そのあるべき姿を提案している。サービス原価企画、または原価企画を含めたサービス原価管理については、他にも岡田・荒井[2009]、岡田・堀[2014]、サービス業における適用実態を調査した岡田・生方[2017]などの研究がある。これらの研究は、これまで蓄積されてきた製造業を前提とした管理会計手法の研究を、サービス業に引き継ぐことを狙いとしている。すなわち、研究領域のサービス業への拡張に伴って、製造業を前提とした管理会計手法の適用可能性を模索しているのである。

さらに、加藤[2014]は、サービス業に分類された通信業の典型として、地方放送局を事例として、そのコスト管理の現状と問題点を指摘している。このうち、特に、番組制作コストの原価改善にあたって、番組の制作プロセスに、原価企画の流れと似た活動が行われていることを指摘している。当該事例では、番組単位で収入から手数料や目標利益を差し引いて、必要経費であ

⁸¹⁾ 日本会計研究学会[1996]、23 頁。

⁸²⁾ 谷守・田坂[2013]、67 頁。

る番組制作費が算定され、その枠内で番組制作を行うべく活動しているとしている⁸³。本章では、適宜加藤[2014]の指摘するコスト管理の現状との比較も行う。ただし、加藤[2014]では地方放送局の番組の制作やコスト低減のための全社的取り組みについての事例が扱われており、本章で後述する DVD の販売による収入の確保については、中心としては扱われていないことに留意されたい。

以上をふまえて、原価企画の理論を構成する要素を以下の 3 点に分けて整理する。

①源流管理

源流管理は、生産過程の源流にさかのぼって管理を行うことをいう。源流管理においては、コストテーブルを用いて、原価の構成別原価枠を決定すること⁸⁴や、コンセプト主導、マーケティングとの結合、ラグビー方式による製品開発、日本的サプライヤー関係⁸⁵といった特徴がみられる。

②付随する管理会計手法

神戸管理会計研究会[1992a]では、原価企画の定義を「原価発生の源流に遡って、VE などの手法をとりまじえて、設計、開発、さらには商品企画の段階で原価を作り込む活動⁸⁶」としている。源流管理を円滑に行えるように、コンカレント・エンジニアリングや VE、デザイン・レビュー、品質管理、TQC などの管理会計手法が付随して用いられることがある。特に、VE による随時の目標原価と実際原価との折衝は、原価企画においてよく用いられる手法である。

この他にも、職務横断的、もしくは全社的参加による折衝を行うチーム活動と、目標の管理も付随する管理会計手法に含まれる。たとえば、加登[1993]では目標コストの算定に「CS のためのマーケティング、経営戦略、管理会計、目標管理、情報システム、VE」、目標コストの達成に「目標管理、マイル・ストーン管理、情報システム、カイゼン活動、VE、QC、デザイン・レビュー、JIT」といった多岐にわたる補助的な方法を取り上げ

⁸³ 加藤[2014]、129 頁。

⁸⁴ 加登[1993]、132 頁。

⁸⁵ 同上、79 頁。

⁸⁶ 神戸大学管理会計研究会[1992a]、88 頁。

ている⁸⁷。

③逆機能の克服

原価企画には、複数の逆機能が指摘されている。逆機能とは、本来意図した機能を果たす場合に認識される、当初は予想しなかった欠点や盲点のことを指す⁸⁸。

加登[1993]は、原価企画の逆機能としていくつかを指摘しているが、ここではそのうちの2点を取り上げている。第1は、サプライヤーの疲弊である。サプライヤーの疲弊とは、メーカーによる絶え間ないコストの引き下げ要請、設備投資意思決定がメーカーに従属すること、開発期間の短さなどによって、サプライヤーに大きな負担がかかる現象のことを指している⁸⁹。第2は、行き過ぎた顧客志向による弊害である。これは、顧客満足を目指すあまりに、顧客からみて必要でない機能や過剰な品質の作り込みが発生し、かえって顧客にコストの負担を強いてしまうことをさしている⁹⁰。すなわち、第2の逆機能は、過剰機能・過剰品質を指す。

以上より、原価企画は、源流段階における目標原価の設定と管理という中心部分と、それを円滑に実行するための補助的な方法があわされている管理会計手法である。したがって、原価企画の適用を考えるためには、まず源流管理がどのような目的で、どのようにして行われているのかを確認する必要がある。そのうえで、活動を円滑に進行するために、どのような補助的な方法が使われており、原価企画にどのように寄与しているのかを確認しなければならない。また、原価企画を用いた事例検討を行う際には、コストの発生源と、達成手段、コストの検討、製品への組み込み方に特に注目すべきである。

⁸⁷ 加登[1993]、29頁。

⁸⁸ 日本会計研究学会[1996]、120頁。

⁸⁹ 加登[1993]、282-285頁。

⁹⁰ 同上、290-291頁。

第2節 事例の概要

(1)北海道放送株式会社の概要

北海道放送株式会社（以下 HBC）は、1951 年創立の、北海道札幌市に本社をおく地方放送局である。同社の公式ホームページによると、従業員数は 233 名（2019 年 4 月 1 日時点）で、北海道の各地に放送局を置く他、東京、大阪、北京に支局を置いている。また、テレビ放送の他にラジオ放送も行っている⁹¹。

HBC は地上波の民間放送で、TBS 系列に属する。HBC では、通常の放送の他にも、映画作品やイベントへの出資、DVD の制作・販売、国内・海外への番組および素材販売、キャラクターグッズ販売など、幅広い事業を取り扱っている。このうち、DVD の制作・販売は、HBC 自身が費用と収益を管理し、制作から販売までを自身で中心に担う事業である。したがって、制作ベースのコンテンツの特徴を把握するためには適切であり、本論では DVD の制作・販売を事例としてとり上げる。

本事例の取り扱いにあたり、HBC の編成局ライツ・コンテンツ部シニアマネージャーの田中 正人氏に対して、2018 年 2 月、2019 年 4 月、2019 年 9 月に各 1 時間程度、インタビュー形式の聞き取り調査を実施した。同氏は DVD 制作・販売を担当する部署の中心人物である。また、同氏に対して 2018 年 2 月から 2019 年 10 月にかけて、複数回にわたって電子メールによる聞き取り調査、またそれに関連するやりとりを電子メールにて行った。以下の本節の情報は、これらの調査内容の他、調査の際に受け取った関連する資料の内容に基づいている。

HBC では、2009 年より、株式会社 GAORA（以下 GAORA）と共同で、北海道に拠点を置くプロ野球チームである、北海道日本ハムファイターズ（以下、ファイターズ）に関連する DVD の制作を行っている。株式会社 GAORA とは、スポーツチャンネルを展開している衛星放送事業者である。TBS 系列局に属する株式会社 MBS メディアホールディングスの連結子会社であり、ファイターズの試合中継を番組として編成している。また、ファイターズは、日本のプロ野球球団であり、本拠地を札幌にしているた

⁹¹ 北海道放送株式会社公式ホームページを参考した。

め、HBC はコンテンツの素材を得やすい。

なお、HBC ではファイターズに関連する DVD 制作の他にも、複数の DVD 作品の制作に携わっている。しかし、本論では現在事業として継続的に実施しており、シリーズとして同様の企画・制作のプロジェクトが繰り返し発生していることや、また、一度放送した番組を収録した DVD ではなく、構成内容を含めて新規に企画し制作していることから、ファイターズに関する DVD 制作に絞ってとり上げる。

(2)HBC における DVD の制作プロセス

HBC でのファイターズに関する DVD 制作は、主にファイターズの 1 選手に焦点をあてることをコンセプトとしている。また、このようなコンセプトの DVD は、基本的にファイターズから独自に許可を得て制作される。さらに、注目されている 1 選手に焦点をあてた商品とすることで、北海道というローカルな題材でかつ野球ファンを対象としている。そして、ファイターズに関連する DVD 企画は 2010 年以降、2019 年 10 月時点で 17 作品にわたって立てられており、企画を繰り返し行う過程で、ある程度の市場規模が判明する。言い換えれば、販売枚数が予測可能となっている。

なお、企画時の費用は HBC と GAORA の共同出資であり、費用等の調整を担当するのも、HBC と GAORA の担当者である。現在では共同での制作に対し 2 社間で一定の信頼が得られており、経験による制作プロセスの固定化も進んでいる。過程の全般において、HBC と GAORA の担当で複数回にわたる協議が行われている。協議には、過程の中途によってファイターズの担当者や、制作の担当者であるプロダクション(制作会社)、流通の担当者である流通会社が入ることがある。

企画から流通までの過程について、本論では企画段階、制作段階、流通段階に分ける⁹²。また、それぞれの段階の前後において行われる活動もある。

まず、企画段階では企画担当者が中心となって活動する。企画担当者は、

⁹² 企画段階、制作段階、流通段階の段階分けは、事例の整理のために筆者が行ったものである。

コンテンツにあたる映像の被写体、すなわち権利者であるファイターズに企画の許諾をとる。そして、販売価格、販売数やコンテンツの内容を、企画担当者が中心となって検討し決定する。このとき、費用とその内訳についても決定される。実際の制作は、制作担当者である、下請けにあたる制作会社が担当する。企画担当者は、企画から流通までの費用管理と、工程管理を担当する。

企画段階の後半から制作段階にかけて、コンテンツに用いる素材の収集が行われる。ファイターズの DVD の制作においては、新規にインタビュー等を収録する部分がありうる一方で、殆どの素材は試合中継等で事前に HBC や GAORA が所持している映像となる。そこで、素材の収集は企画担当者が共同で行う。すなわち、本事例においては、費用の管理者がコンテンツのもととなるソースを所持している。これは、コンテンツの内容に企画担当者が大きく関わるができることとともに、素材収集のための費用が抑えられるため、費用の削減にもつながる。したがって、地方放送局の独自の工夫であるといえる。

次に、制作段階では、DVD に収録する映像の他に、パッケージやブックレット等の付録を制作する作業が行われる。制作担当者は、下請けにあたるプロダクションや、デザイナーに企画担当者が発注することによって決定する。制作段階の間は、費用の管理者である企画担当者が、進捗を適宜確認することが行われる。ただし、本事例においては、制作担当者もある程度固定化しており、制作過程に一定の経験や信頼関係がみられるために、進捗を確認するための行動はあまり多くみられていない。なお、制作段階の終了は、本論ではマスターと呼ばれる、複製前のコンテンツが完成した時点を指している。

制作段階から流通段階にかけては、発売に向けたプレスリリースや、テレビや新聞等を通じたプロモーション活動を、企画担当者と流通担当者が中心となって行う。流通担当者は、流通会社であり、企画担当者が委託する形で決定される。企画段階においても、流通会社を含んだ検討が行われることがある。

流通段階では、流通担当者が商品の流通を行う。流通会社には、発売の

2週間前には完成品を納入するなど、円滑な流通のために業界において一般的な納品日が決められている。流通担当の販売会社は、全国への販路の確保と共に、プロモーションを担当する。

なお、販売直前には初回販売の予約量（イニシャル）が集計される。初動の販売量によって実際の販売量の推移がおおよそ推測できるため、イニシャルは売上のベンチマークとして扱われている。このような商品の制作は、利益を得るために費用や価格帯の検討が細かく行われている一方で、万一、事前に利益の創出が難しいと判断された企画においても制作されることがあるという。たとえば、イニシャルの集計時に予想販売量を下回る企画も存在する。しかし、シリーズとして継続することで地方放送局に対して、地方の野球チームを応援することによる、地域住民の理解や印象の向上、関連企業との関係継続といった企業の社会的責任(CSR)にも貢献するものとして捉えられている。

以上の流れについて、2018年3月に実際に発売されたDVD製品の場合を例として制作過程をまとめたものが、図表4となる。

図表 4 DVD の制作過程と実際の例

段階	順番	時期	作業内容
企画段階	①	2017年8月まで	DVD作成のための計画をHBCとGAORA(以下、企画者)で協議
	②	2017年9月中旬	DVD制作企画が始動
	③	2017年10月初旬	ファイターズへのDVD制作許可を依頼するための文書を作成
	④	2017年10月下旬	ファイターズにDVD制作許可を依頼
	⑤	2017年11月初旬	ファイターズより制作許諾がおりる。 販売数と発売時期、販売価格について、企画者と流通会社による検討
	⑥	2017年11月下旬	発売日・内容物(枚数や付録など)・価格が決定
	⑦	2017年12月中旬	映像(コンテンツ)の内容を決定 DVD発売のリリース解禁日について企画者、流通会社で協議 ファイターズとも同様の協議が行われる。
制作段階	⑧	2017年12月22日	売上枚数を想定し、費用を大まかに決定 制作費が判明した段階で、プロダクションに制作を発注
	⑨	2018年1月中	DVDの制作及び販売をプレスリリース 予約受付を開始し、プロモーション活動が本格化
	⑩	2018年2月上旬	映像コンテンツの制作、付録の制作 映像コンテンツの完成・付録の納品。プロダクションにてナレーション収録
流通段階	⑪	2018年2月上旬～3月上旬	DVD媒体へのプレス・印刷 初期プレス・印刷量を検討
	⑫	2018年3月上旬	流通会社の倉庫に完成品を搬入
	⑬	2018年3月21日	発売
※網掛け部分は制作準備段階を兼ねる			

(HBC から提供された実際の進行表に基づき筆者作成)

なお、上記例の場合は⑪と⑫の間にあたる、2018年2月下旬の時点で

初回販売の予約量（イニシャル）が集計されている。

表 1 にある通り、DVD の制作は企画から流通までが約半年であり、これは他のプロジェクトでもおおよそ同様であるという。そして、このうちの約半分である約 3 カ月は、企画段階にあたる。

(3)DVD の制作における価格・費用の決定

DVD の販売価格は、DVD1 枚あたりの値段の相場が 1 枚あたり 3,000 円から 4,000 円程度と、おおよその額が市場において決まっている。そのうえで、企画担当者はコンテンツのコンセプトについて、売れると予想される枚数がある程度予測し、販売価格を最終的に決定する。これによって、販売価格に枚数を乗じたものが、予測された売上となる。

なお、図表 4 に示された進行日程のうち、田中氏は図表 1 の④2017 年 10 月下旬の検討段階が、ビジネスの成功のために一番重要視しているとしている。販売価格の決定にあたっては、売上の目算が多いものについては、DVD の枚数を増やす、付録を増やす等によって、提供するコンテンツの量を多くし、販売価格も高く設定することが検討される。一方で、販売数の想定が低い場合でも、ニッチターゲットに向けて高価格を設定することで、ある程度の売上を確保しようとすることもある。すなわち、販売価格は完全に固定的ということではなく、企画担当者がそのときのコンテンツのコンセプトによって、調整がなされる。

また、図表 4 のうち企画段階の最後である⑦において、目標の費用が詳細に決定される。費用は大きく分けて、コンテンツ制作費、付属物の制作費、コンテンツオーサリング費、権利処理費用、流通経費の 5 種類に分かれる。コンテンツ制作費は、映像コンテンツの制作費である。付属物の制作費には、パッケージ、ブックレット等の制作費用が含まれる。これらの制作費に大きく費用が割り振られる。そしてコンテンツオーサリング費とは、DVD へのエンコードにかかる費用である。権利処理費用は、コンテンツに関連する権利の所有者に支払われる費用のことを指す。具体的には、放送の出演者への出演料や映る場所への利用料、音楽を放送するための著作権料とこれらの交渉のための費用である。本事例の場合は、球団や球場、音楽等が、費用が発生する基準であるコストドライバーに相当する。流通

経費は、全国流通のために販売会社に払う費用である。一般的に、売上の5割程度を支払う契約となっていることが多い。

これらの費用は、発売後のDVDの売上によって回収される。そして、DVDの値段はある程度市場の動向より相場が決まっているため、1枚あたり数千円程度の価格決定が、企画時点でなされることとなる。そのうえで、上記の費用をDVDの売上で発生する金額の範囲内に収まるように予め配分する。すなわち、価格と販売枚数が先行して決定され、価格×販売枚数によって全体の収益が確定するために、次に、収益から利益が差し引かれ、費用の上限が決定される。

そして、図表1の⑦のように、費用の詳細と配賦割合が決定される。このとき算出されたそれぞれの費用の上限について、制作中に大きく変更されることはない。言い換えれば、ここで確定した制作費内に実際原価が収まるように管理が行われる。

なお、費用の原資はすべてプロデューサーによるものである。このうち、コンテンツと付属物の制作費は外注した制作会社において消化される。コンテンツオーサリング費、権利処理費用、流通経費は、プロセスの進行に応じてプロデューサーによって支払われる。

以上の内容を、実際に目標原価をシミュレーションしたものが、図表5に示されるものである。

図表 5 DVD 制作にかかるシミュレーション例 93

①	販売価格									
	9000									
②	製造・販売枚数 (3枚組/税抜9000円を想定)									
		1,000 枚		2,700 枚		3,000 枚		10,000 枚		
③	固 定 費	コンテンツ制作費								
		デザイン関連 (ジャケット、ブックレット、含むデータ提供料)								
		コンテンツをDVDにするための費用 (エンコード&オーサリング費)								
		権利処理費用								
		固定費計								
	変 動 費	プレス、アッセンブリ費用	¥350	1,000 枚	¥350,000			¥3,000,000		¥3,000,000
		ジャケット・ブックレット印刷代	¥1,000	1,000 枚	¥1,000,000			¥1,200,000		¥1,200,000
		ロイヤリティ	¥800	1,000 枚	¥800,000			¥500,000		¥500,000
								¥1,500,000		¥1,500,000
		変動費計			¥6,200,000			¥6,200,000		¥6,200,000
④	③	プレス、アッセンブリ費用	¥350	1,000 枚	¥350,000	¥350	3,000 枚	¥1,050,000	¥350	10,000 枚
		ジャケット・ブックレット印刷代	¥1,000	1,000 枚	¥1,000,000	¥1,000	3,000 枚	¥3,000,000	¥1,000	10,000 枚
		ロイヤリティ	¥800	1,000 枚	¥800,000	¥800	3,000 枚	¥2,400,000	¥800	10,000 枚
		変動費計			¥2,150,000			¥6,450,000		¥21,500,000
	④	総費用	¥8,350,000					¥12,005,000		¥27,700,000
		売上 (50%) で割る額	¥4,500,000					¥12,150,000		¥45,000,000
		利益	¥-3,850,000					¥145,000		¥17,300,000
		一収当たり単価	¥8,350					¥4,446		¥2,770
⑤	④	総費用	¥12,650,000					¥12,650,000		¥27,700,000
		売上 (50%) で割る額	¥13,500,000					¥13,500,000		¥45,000,000
		利益	¥850,000					¥850,000		¥17,300,000
		一収当たり単価	¥4,217					¥4,217		¥2,770
	⑤	総費用	¥12,005,000					¥12,005,000		¥27,700,000
		売上 (50%) で割る額	¥12,150,000					¥12,150,000		¥45,000,000
		利益	¥145,000					¥145,000		¥17,300,000
		一収当たり単価	¥4,446					¥4,446		¥2,770

93 田中氏によるシミュレーションに、筆者が①～④の番号を振った。なお、数

図表 5 の数値自体は、架空の DVD 制作を想定して、田中氏が実際のシミュレーションと類似する形で作成したデータである。ここでは、販売枚数が約 2,700 枚で損益が分岐するようにシミュレーションが行われている。

まず①で、販売価格を決定した価格のうえで、ある程度の販売枚数を予測する。そこで、次に②で販売枚数を数パターン想定する。

そして、③で各費用の見積もりが行われる。これらの費用は固定費分解が行われている。コンテンツ制作費のうち映像本体(マスター)の制作費と、付属物制作費のうちデータの制作費、コンテンツオーサリング費、権利処理費用は固定費として扱われている。一方で、コンテンツ制作費のうちプレス・アッセンブリにかかる費用、付属物制作費のうち印刷代、権利処理費用のうち、球団に支払われるロイヤリティは変動費用として扱われている。

④では、上記までの内容をもとに総費用が集計され、次に価格×販売枚数から、流通経費を差し引いた売上が計上され、この売上から総費用を差し引くことで、企画者が得る利益が算出されている。そして、販売枚数のパターンのうち、2,700 枚以降のものが目標利益および原価として採択され得ることになる。

以上のように、シミュレーションでは変動費と固定費の区別が行われており、販売枚数を複数パターン想定したうえで、販売価格を欄にいれると一目でそれぞれのパターンにおける費用と売上、利益が判明するように設計されている。このシミュレーションでは特に変動費に注目しており、貢献利益の違いが意識されたシミュレーションとなっている。

DVD の制作において特徴的なことは、制作費を中心とする固定費の多さである。固定費分解を行ったうえでシミュレーションを行う形式とされているのは、販売枚数による 1 枚当たり費用の増減の影響が大きいからであると考えられる。田中氏が、「普通の商品と違って、原価があるようでない」と述べていたことも、コンテンツの制作が人件費を中心とする固定費

値や表記等は提供されたデータのままであるが、本例は架空のシミュレーションであり、実在の数値ではない。

に大きく影響する証左である。

なお、目標原価の削減に取り組む際には、主に固定費のうち権利処理費用の削減によって調整される。素材として使用した映像に権利処理費用が多くかかるものが偏在することがあるため、そのような映像を減らすことによって権利処理費用を抑え、固定費を削減する工夫が可能となっている。一方で、制作費そのものを減らすことは不可能ではないものの、コンテンツそのものの品質の低下や、下請となる制作担当者への負担につながるため、基本的には消極的である。

第3節 事例の検討

本事例からは、以下の3点が指摘できる。

①市場による価格決定と源流管理

本事例の特徴は、DVDの価格を決めるにあたり、本質的価値であるコンテンツの内容に関わらず、ある程度の市場価格相場が予め決まっていることである。ただし、相場は完全に固定されているわけではなく、コンテンツのコンセプトによって、想定される市場規模重要視したうえで、顧客のターゲティングに合わせつつ、販売価格のドライバーである販売枚数と1組あたりの枚数、付属物を決定する。すなわち、販売枚数の予測にあたっては、コンテンツのコンセプトが重要視されている。

また、価格の決定をもととして費用の上限が確定し、その中で、図表2のように、コストの発生源泉を整理する。そして、コンテンツの制作費を確保しつつ、他の費用をどのように調整し、利益を得られる形で制作するかが課題となり、ここで固変分解を利用した目標原価の設定が行われる。また、ここで割り当てられた費用は、実質的なコストテーブルとして機能する。すなわち、価格と販売予定数量にあわせてシミュレーションされた全体の目標原価が、固変分解のうえでDVDの作成に必要な原価の要素別に割り振られる。そして、ここで決められた各項目の目標原価にしたがって、実際原価が目標原価を超えないように管理が行われる。このとき、制作費を極力低減しない一方で、権利処理費用を低減することによって費用の効率化をはかる工夫もなされている。このような、企画時点での価格決

定と目標原価の決定は、まさしく原価企画的であるといえる。なお、これは加藤[2014]が指摘した、番組の制作プロセスにおいて目標原価の枠内で番組制作を行うコスト管理の方法とも共通するものである⁹⁴。

実際原価との折衝においても、折衝可能な費用とそうでない費用の分けが企画時点で行われることで、逓減できる費用と逓減方法が明確となっている。本事例では、ロイヤリティや権利処理費用は事前の取り決めや制度で決まっている部分が多く、流通経費も同様であった。また、コンテンツや付録の制作費については、コンテンツの品質を落とす危険性があった。このため、権利処理費用の増減を考えたことになるが、素材の組み換えによって権利処理費用を調整する取り組みは、企画者が素材集めにも直接関わっているからこそ、柔軟に対応可能であった項目である。

さらに、企画から流通の過程において複数の作業が、ラグビー方式的に行われる点も指摘できる。たとえば、企画段階の後半で平行して素材収集作業が行われ、制作段階においてプロモーション活動も並行して行われる。そして、各職能の担当者が流通まで綿密に関わる。これによって、企画から流通の過程において、企画・制作・流通全ての担当者が複数工程にまたがって参加しているといえる。

②付随する管理会計手法

コンテンツの制作自体が、芸術的要素を含む専門技術を必要とすることも要因ではあるが、本事例では明確に企画担当者、制作担当者、流通担当者の職能分担が行われている。企画担当者が設定した目標原価をもとに制作担当者がコンテンツを制作し、売上のうちの幾分かを得るかわりに、コンテンツのプロモーションを含めた販売活動を流通担当者が担っている。したがって、コンテンツの企画段階から素材収集段階では制作担当者が、制作段階では制作担当者が原価低減努力を行っているといえる。なお、制作段階においては、企画担当者による制作担当者の進捗管理が適宜行われている。

そして、協議において適宜チーム活動として連携がとられていることも確認できる。コンテンツの制作においては、特に制作の担当者が確定して

⁹⁴ 加藤[2014]、129 頁。

いることは、品質の確保においてプラスに働く可能性もある。ただし、担当者が少ないことによって、しっかりとした職能分担と密な連携がとられているともいえる。

特に、本事例では、複数の企業にまたがる組織間関係が綿密である。本事例においては、参加者に対して信頼関係が確立されており、過去の成果を踏襲する傾向がみられている。経験財であるコンテンツの制作においては、綿密なコミュニケーションによって、チーム全体がコンテンツの内容を把握しておく必要があるであろう。プロデューサーによる進捗管理は、コミュニケーションの継続にも寄与しているといえる。

また、本事例は、北海道の地方放送局が中心となったファイターズとの独占契約によるコンテンツ制作であり、これは北海道というローカルな市場を利用したコンセプトである。これによって、DVD制作をシリーズ化して、安定的に繰り返して同様の企画を行うことができたと考えられる。販売枚数の決定に際しては、市場規模の把握が課題となるが、本事例では販売枚数の決定のための経験の蓄積に、コンセプトの設定が生かされたものなのである。

③逆機能の克服

市場により決まっている販売価格の存在は、コンテンツ制作では、特に可能な過剰品質、過剰機能の抑制要因として捉えることができる。また、経験財として消費されるコンテンツは、コンテンツの中身が経験するまでは消費者に開示されないという情報の非対称性が存在するために、制作側から見れば芸術作品のような高い完成度を求めることも可能である。すなわち、制作費をかければかけるほど、機能や品質を向上させられる可能性がある。しかし、大衆文化として大量に複製されて販売されるためには、価格の上限を策定し、最寄り品に近い商品にする必要がある。したがって、販売枚数に応じた費用の上限が予め設定されるのである。

一方で、本事例においても、サプライヤーの疲弊に対する対策はほぼ講じられていない。制作費の削減に消極的である傾向や、進捗をプロデューサーが逐次確認することはあるものの、基本的には上限の定められた制作費を割り振ったうえで、下請けである制作会社やデザイナーに原価低減努

力が委ねられる構造となっている。本事例では、少ない担当者で品質における信頼関係が確立されていることにより、協同するチームのメンバーが少なく固定的であり、大きな疲弊といった問題はみられていない。言い換えれば、たとえばチームのメンバーを入れ替えた際に、費用や利益がどのように変わるかといった意思決定は、本事例では前提としていないことになる。

さらに、本事例では企画担当者が素材収集を行うことで、制作費を抑える試みがなされていたが、企画担当者である HBC と GAORA の従業員の給料は、企画の外において支払われる費用とされていることを指す。したがって、素材収集を企画担当者が自製することが、厳密にどの程度費用の低減に貢献しているかは、本事例のみでは十分に把握できない。加藤[2014]では、番組制作の際に人件費や機械設備にかかる減価償却費などの、現金支出を伴わないコストに関しては、各番組の収支計算書に計上されないことと、番組を自製するか外注するかの意思決定の際に、どちらが妥当であるかについて、営業現場で意見が分かれることを述べた⁹⁵うえで、「番組の自製と外注の意思決定に資する原価情報の提供の必要性が意識され始めている⁹⁶」と指摘している。本事例でも企画担当者の人件費はシミュレーションに参入されておらず、同様の指摘が可能であろう。

第 4 節 事例の小括

以上より、コンテンツ産業におけるコンテンツ制作においても、製造業において発達した原価企画的活动が行われていることが確認された。

ただし、元来の原価企画が源流管理による費用の削減を目的としたのに対して、本事例におけるコンテンツ産業の原価企画は、市場によって予め定められた価格に基づいて、コンテンツを制作するために用いられたものである。すなわち、コンテンツ産業においては、その販売方法に合わせた制作ベースの構築を重要視している。本事例が原価企画であったのも、制作ベースにおいて販売（一次流通）過程に合わせた企画・制作過程が組まれたことによ

⁹⁵ 加藤[2014]、129 頁。

⁹⁶ 同上、129 頁。

るものである(図表 3)。

コンテンツの制作においては、顧客や市場の要望から確定された価値の中で、コストの調節が行われる。伝統的な製造業では、製造過程における原価低減の限界から、源流段階でのコストダウンへと移行したのに対し、コンテンツ産業は、前提として初期から利益活動として顧客のニーズを捉えていたが故に、これまでの管理会計研究の研究対象とはなっていないものと考えられる。

一方で、本章での考察には以下の 2 点において限界がある。

第 1 は、逆機能の克服についての掘り下げの必要性である。本章では、制作の費用管理を行った HBC への調査に留まっており、実際に制作を担った他社への調査は行われていない。しかしながら、与えられた制作費の中でどのように費用を低減するかなど、HBC 以外の制作企業でも独自の努力が行われている可能性がある。また、素材収集を企画担当者が行うことについて、費用の低減への貢献がどの程度行えているかは明確でないことを指摘した。一方で、DVD の制作においては、素材となる映像データが、財の本質的価値である「消費者が経験する面白さ」に大きく影響するであろうと考えられる。したがって、企画担当者がコンテンツの本質的価値を確保するために素材収集を行うことで、どの程度費用対効果が得られているのかは、より詳細な検討の余地がある。

第 2 は、コンテンツ産業に含まれる他のビジネスによって、手法が変化する可能性である。本章の事例は、ファイターズの選手についての特集として、ジャケットのデザインやブックレットなどの付属物を付けることによって販売している。しかし、実際にはインターネット上で、DVD に収録されたコンテンツの映像と同じか類似した映像を、無料で観ることができる事象が発生している。それらはしばしば、適切な権利処理を行わずに違法にアップロードされたものであるために、本章で挙げたような本来かかるべき費用を無視したものである。一方で、DVD の販売事業に対する脅威となっていることも明らかである。

実際に、インタビューにおいても、田中氏は、DVD の販売事業については、インターネットの台頭によって今後事業規模が縮小する可能性に言及し

ていた。付属物を付けたコンテンツの販売は、本質的価値である映像自体には影響を与えないために、特別に付属物が魅力的でない限りは、インターネット上の映像との価格競争となってしまうことが避けられない。また、特別に魅力的な付属物を制作すると、主役のコンテンツが目立たなくなる危険があるばかりか、付属物の制作費が膨張し、主役のコンテンツの制作費を圧迫するおそれがある⁹⁷。

したがって、本章の事例は、比較的小人数のチームで行われる DVD の制作であったが、今後はコンテンツ産業に含まれる、他の事業に対しても調査する必要がある。たとえば、本事例よりも大きな規模で制作される映画や、プラットフォームが比較的新しく、権利処理費用の問題が複雑になると考えられるインターネット配信といった事業との、本事例との制作過程の違いは、一般的な制作ベースのコンテンツの特徴を把握するうえで必要であろう。

なお、本章ではサービス業における原価企画についても言及したが、サービス業における独自の原価企画と、コンテンツ産業における原価企画の取り組みを比較するところまでは至っていない。ただし、加藤[2014]のように、サービス業としてのみコンテンツ産業を捉えることには、難しさが存在する。その原因は、コンテンツ産業が製造業の側面も持つためである。

先述の谷守・田坂[2013]によるサービス業の定義に照らしたとき、サービスに対して無形性、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った性質を挙げていた。しかし、コンテンツは本質的価値である経験財そのものは無形性を持つものの、ライブなどの、生で消費するコンテンツのように、生産と消費が同時にできるものもあれば、本事例のようにマスターを制作し、複製して商品として流通させ消費するような、製造業と同様に生産から消費までにタイムラグがあり、在庫を抱える可能性があるコンテンツも存在する。

一方で、一般的に言って、コンテンツの制作の実務的取り組みと、従来の

⁹⁷ たとえば、日本のアニメの DVD 作品は、しばしば付属物が豪華になる傾向にある。アニメは多くがテレビ放送にて一度放送されるために、テレビの録画機能や、インターネットでの配信などによって繰り返し視聴が可能となっている。そのため、DVD による収益の確保にあたっては、付属物によって購入者を増やして販売する傾向にあるものと考えられる。

管理会計の理論を比較することによって、原価企画理論の枠組みを、新たな産業にも適用し拡張できるとすれば、サービス業の特徴をも持つコンテンツ産業における原価企画と、従前のサービス業におけるそれとを比較する必要がある。

たとえば、岡田[2007]では、サービス原価企画においては顧客が共同生産者として位置づけられるために、顧客の活動を作り込み、収益モデルを構築する作業が必要であるとしている⁹⁸。この点は、コンテンツがどのようにして販売されるのか、言い換えれば消費者が経験をどのようにして享受するのかという、コンテンツのサービス財的な側面において、消費者の活動を源流段階で作り込むことが可能であるかもしれない。むしろ、岡田[2007]の述べるサービス原価企画が、生産と消費が同時に行われるサービス財に課題を持っていることに対して、製造業的側面を持つコンテンツ産業は、本事例のように制作から消費までの時間にタイムラグを持たせることもできるために、サービス業よりも管理可能性が高いといえる。

⁹⁸ 岡田[2007]、116-117 頁。

第 5 章 コンテンツの販売と管理会計

本章では、流通ベースの管理可能コンテンツについて検討を行う。流通ベースのコンテンツは、コンテンツ独自の特徴がより強くあらわれると考えられるため、その事例研究は、コンテンツ産業の管理会計上の特性を示すために適している。

当該事例は番組の海外販売において、日本の放送局の中でも特に先駆的な取り組みを行っているものであり⁹⁹、その取り組みはコンテンツ産業の特異性をより顕著に表している。本章では、コンテンツの流通ベースにおいて行われている販売方法と損益分析の活動について、費用分析および顧客別収益性分析の視座から検討する。また、コンテンツの販売において、独自の特徴は何かについて明らかにする。そして、製造業を中心とした既存の費用や収益性の分析手法が、コンテンツ産業のようなサービス業の特徴も持つ産業であっても、一定程度の普遍性と拡張可能性があることを示すとともに、コンテンツ産業の管理会計にとって新たに必要と考えられる検討事項を示す。

第 1 節 事例の概要

(1) 札幌テレビ放送株式会社の概要

札幌テレビ放送株式会社（以下 STV と表記する）は、1958 年創立の札幌に本社を置く地方放送局である。札幌以外にも、北海道の各地に放送局を置き、東京と大阪に支社、名古屋とモスクワに支局を持つ¹⁰⁰。なお、STV は日本テレビ系列に属する。

系列に分かれた日本の放送形態では、国内での番組の取引は同系列内でのやりとりが中心となる。そのため、コンテンツの販売を研究の対象とするにあたって、本章は通常の系列内のコンテンツのやりとりではない、STV が独自の判断でコンテンツを販売できる、系列に関わらない海外への販売を事例として取り扱う。

STV は、自身で制作を行い地上波において放送を行った番組の、海外

⁹⁹ 『日本経済新聞』2017 年 12 月 23 日、40 頁。「地方局 4K に挑む」

¹⁰⁰ 札幌テレビ放送株式会社公式ホームページを参考にした。

販売を先駆的に展開している。海外販売の取り組みは、地上波における放送時点で制作費用の回収が行われた後の番組を利用したものであるために、高い利益率を持つ。また、継続的に複数の番組を販売できているため、一定程度の売上を安定的に達成している。この実績をもとに、STV は同系列の全国の放送局に対して、販売や編集の方法についての指導と共有を行う活動を行っている。

本論では、2018 年 2 月に、インタビュー形式の聞き取り調査を STV のコンテンツの番組販売を行う部署における、番組販売担当者を対象に行った。聴取者は 1 名で、聴取時間は 2 時間程度である。以下の本章における事例情報は、聞き取り調査の結果に基づいている。

(2) 地方テレビ放送局としての STV の特徴

STV では、『どさんこワイド 179』などのローカル生ワイド、『ブギウギ専務』『1×8 いこうよ！』などのいわゆる地元バラエティ番組を自主制作している。また、北海道の商品を専門に取り扱った通販番組の制作と、通信販売業を合わせて行っている。

一方で、STV では海外に販売する目的でのバラエティ番組やドラマの制作は基本的には行っていない。また、一般的にはアニメーションの海外輸出も増えているが、この制作についても行っていない。これらのコンテンツは海外販売において大きな収益を上げやすいため、キラーコンテンツと呼ばれる。国内の放送のみならず海外へ販売することも可能であるが、制作コストが大きく、予算の制限のある地方放送局では原則的には制作が難しい状況にある。さらに、特定の番組の企画方法やノウハウをコンテンツとして販売する方法もあり、これをフォーマット販売という。キラーコンテンツやフォーマット販売は、制作物が多く 1 番組あたりの予算の大きなキー局が行うことが多い。また、制作物の一部を素材として他局に販売する素材販売は、全国的に頻繁に行われている。

(3) 海外展開における STV

STV では、北海道という地域性を活かした番組を海外に販売している。北海道は広大な自然と観光資源を有しているため、北海道という地域をコンテンツの題材にすることで海外の顧客に対する魅力を持つ。

前述のように、STV が海外に販売する番組は、そもそもは海外販売用に制作されたものではない。一度国内放送において放送を行った既存の番組そのものか、既存の番組の一部を、海外での放送向けに再編集したものである。すなわち、番組の制作費は、国内での放送時にスポンサーによる広告収入によって既に回収が終わっており、海外販売にあたって新たに発生した再編集費用とその回収のみが必要であり、企画が組まれる。

具体的には、国内での放送から字幕や音楽などを抜いた映像部分のみを、再編集が可能となるように、制作段階で予め別個に保存しておく。これは、字幕は海外販売時に販売先の言語を付けなおす必要があり、また音楽は著作権法上放送の認められるものに差し替える必要があるためである。たとえば、『どさんこワイド 179』は原則として生放送であるが、その中の数分である料理コーナーの部分のみを抜き取り編集して、複数日分集めたものを料理番組の商品として、海外に販売している。

海外販売のための費用は、再編集費用と権利処理費用、営業費となる。これらの費用が海外販売によって回収され、余剰を利益とする。再編集費用は、主に再編集を担当する人件費である。このうち、権利処理費用については第4章で述べた費用と同様であるが、本事例の場合には、一度放送された番組が素材であっても、再編集されたものが再び放送される場合には、再び出演者や映る場所、音楽等の権利も発生する。そのため、改めて費用を支払う必要がある。また営業費には、広告用のパンフレットとサンプルビデオ、販売スタッフの出張費が含まれる。

制作された番組は、海外の番組販売マーケットにおいて出品する。このマーケットとは定期的開催される市場であり、予め定められたブースにおいて、プロモーションビデオと番組リストをカタログ化して買い手に提示する。このとき、既に海外向けに再編集された番組を、販売先の顧客ニーズに合わせた一定期間にわたって放送できるよう、一定時間に区切られた番組を複数作り、1セットとして販売する。したがって、販売のためにはある程度の制作本数と内容の充実が必要となる。ブースに来場した買い手となる外国の放送局は、プロモーションビデオとカタログを参考にして、販売価格を提示する。この販売価格は、主に買い手の持つ流通力、具体的

には視聴者数によって提示される。つまり、同じ番組であっても、顧客の流通力によって販売価格は異なることになる。なお、最終的な販売価格は、提示された販売価格をもとに交渉によって決定する。したがって、マーケットに出品するまでは、具体的にどの放送局と契約できるかは不確定である。

これを踏まえて、STV では流通ベースのコンテンツにおいてかかる費用を予め決めておく必要がある。これはマーケットに出品するときには番組は完成していなければならないため、流通ベースのコンテンツにかかる、先に挙げた費用は大方が既に費消されているためである。そこで、STV では、事前に売上の予測が行われる。上述のように、顧客となる放送局の規模によっておよそその販売価格がわかる。具体的には、顧客の国の人口と番組数、放送可能地域、平均視聴率、視聴者の1人当たりの可処分所得から、海外での放送において当該地域のスポンサーが出すと考えられる価格を推測する。そして、そのうち顧客の利益を差し引いた幾割かをコンテンツの購入価格（STV にとっては販売価格）として提示されると考えられるため、予め売上高の予測計算が可能なのである。

一方で、流通ベースにおける制作費用である再編集費用をどの程度かけるかによって、顧客の規模が変化するという。再編集費用を多くかけた丁寧な作品であれば、大きな規模を持つ顧客と大口の契約が可能となる。反対に、小さな規模の顧客に売る目的であれば、再編集費用を節約することになる。ただし、再編集をかけて費用を大きくして、費用回収ができないことを前提に作ることもある。これは、商品を海外向けにアピールし、繰り返しマーケットに出品するにあたって、顧客からの注目を集めることが目的である。

そして契約が成立して販売価格が決定すると、納入の期日までにテロップ等や指定のあった編集を完了し、納入を行う。納入する商品はデータであるので、送信にあたっての費用はほとんどかからない。したがって、地上波における本放送に比べて、海外販売においては販売による利益率が高いという利点を得られる。一方で、販売の規模が多くないことや海外向けの専用コンテンツとして作られているものではないことから本放送に比

べて売上に占める割合は小さいことが、STVにおける課題となっている。

第2節 事例の検討

(1) コンテンツの販売方法

STV の番組の海外販売の事例にみる大きな特徴は、販売方法と収益化のモデルにある。

販売方法については、国内の放送によって既に費用回収が済み、そのままであれば商品としてのライフサイクルが終わるはずの番組を用いて、収益を上げる取り組みが行われている。先述のように、キラーコンテンツやフォーマット販売、素材販売に加えて、本ケースにおける既存の番組の再編集による販売といったように、番組の販売方法には複数存在する。

このように、もとは1つの番組というコンテンツから、多岐にわたって販売方法を拡張できることは、コンテンツの再販可能性の特徴によるものである。

さらに、販売に際してかかる直接費についても、従来の販売活動における費用の検討と同じくする部分と、異なる部分が存在する。

島田[2004]によれば、販売活動におけるコストの分類において、直接費はパッキング・コスト、納品コスト、在庫維持コスト、営業活動費、技術支援費、品質保証費、代金回収費、金融費用などである。このうち本事例においては、島田[2004]が示した費用と同様にパッキング・コストと営業活動費はかかっている。これに対し、納品コストと在庫維持コストはかかっていない。納品コストや在庫維持コストがかからないのは、コンテンツの複製コストが低い特徴から生じる。

また、本事例の場合には、新たに権利処理費用がかかっている。これは品質保証費に近いが、コンテンツがマルチソースの特徴を持つことから、出演料や著作権料などのコンテンツの構成要素を維持するために必要とする、独自の費用である。

このように、コンテンツの再販可能性は、番組の海外販売の事例においても多様な販売方法によって示される。また、コンテンツの複製コストの低さは、販売活動におけるコストを抑えることを可能にしている。さらに、

コンテンツがマルチソースであることから、別途特別にかかる費用も存在する。

(2) コンテンツの損益分析

本事例は、企業間の取引、すなわち B to B の取引である。島田[2009]においては、管理会計および原価計算の分野では顧客別収益性分析 (Costumer Profitability Analysis; CPA) が顧客管理の方法であり、分析に影響を与える要素として取引の継続性、顧客属性、顧客数を挙げた。このうち取引の継続性は、取引期間が長ければ企業の顧客としての確実性が高いが、短い場合や頻度が少ない場合は不確実性が大きくなることをさしている。また、頻度の大きさや契約の解約制限によっても流動性は異なる。顧客属性は、顧客の名前、住所、財務状況、経営組織を指す¹⁰¹。

島田[2009]の分析に従うと、本事例では、取引の継続性はマーケットでの一期一会での取引になるために比較的短い。顧客属性は取引時になれば詳細に把握しているが、取引の前までは不確定である。そして、重要な属性として、顧客の持つ放送地域の人口（視聴者数）が追加される。また顧客数は、商品の内容やセットでの値段によって変化する。

一方、島田[2009]の分析においては、B to B 分析では顧客取引の継続性は長期で、顧客属性の取得度は高く、顧客数は少ない¹⁰²。したがって、特に顧客取引の継続性と属性の取得について、本事例とは相違がみられる。前者は、本事例が完成品をマーケットに出品してから契約相手を探す形式であるため、顧客取引の継続性を鑑みているわけではないことが相違の原因であると考えられる。後者は、番組の海外販売において、独自に属性把握モデルを構築していることが相違の原因であり、注目すべき点である。本事例では、顧客属性は顧客の国の人口と番組数と放送可能地域、平均視聴率、視聴者の一人当たりの可処分所得である。以上の関係は図表 6 にまとめられる。

¹⁰¹ 島田[2009]、60 頁。

¹⁰² 同上、61 頁、図表 1。

図表 6 CPA の分析要素による比較

CPA の分析要素	B to B 分析 (島田 [2009])	B to C 分析 (島田 [2009])	本事例
取引の継続性	長い	短い	短い
顧客属性の取得度	高い	低い	取引の前まで不確定
顧客数	少ない	多い	商品の内容や再編集費用に よって変化

(吉見[2019a]、87 頁、図表 2 をもとに筆者作成)

また販売プロセスの管理会計において影響をもたらす要因に、注文獲得費の問題がある。岡本[2000]は、製品の機能や価格、デザイン、放送、季節的要因その他多くの要素が複雑にからみあい、顧客の心理に影響を及ぼした結果であるため、注文獲得費の発生額は、経営者が方針で定めざるを得ないことを指摘する¹⁰³。これは本事例の場合も同様であり、マーケットにおける契約の成立は顧客となる放送局の担当者の心理に影響を及ぼした結果である。そして、多く再編集費用をかけて凝った作りにすれば多くの担当者の心理に影響を与え宣伝効果を得ていること、また再編集費用の決定の際に用いる顧客属性と売上高の関係は、番組販売を行う部署内でマーケットに様々な番組を繰り返し出品した経験から想定される顧客の属性を判断し、計算していることが本事例における聞き取り調査を通じて確認された。

さらに岡本[2000]では、営業費と製造原価の違いを、①決定的な影響をもたらす顧客の心理的な要因、②販売方法の多様性と変動性、③困難な因果関係の測定としている¹⁰⁴。本事例では、流通ベースのコンテンツを扱っているため、営業費が費用の中心となっている。番組がコンテンツという

¹⁰³ 岡本[2000]、698 頁。

¹⁰⁴ 同上、692-693 頁。

娯楽的なものであるがゆえに、①はマーケットでの顧客の反応が影響する。一方で、②は既にマーケットという固定の販売方法で完成品を売るために、再編集の時点で多様性と変動性をもたせることになること、それによってある程度は、③においても再編集費用と顧客の規模に因果関係がみてとれ、収益の予測が可能となっている。すなわち、本事例では営業費の特徴と製造原価の特徴の両方が備わっているといえる。

本事例は、顧客志向や市場志向の販売を行っている。島田[2004]は顧客別の収益性分析において、直接の販売先企業または個人を対象にして、管理会計では変動費のみならず固定費も顧客別に賦課または配賦していること、販売コストの低減による収益性の改善を重要視していることを上げた。さらに、問題点として顧客獲得活動において、宣伝広告活動の正確な特定は困難であり、効果の精密な算定もほとんど不可能であるため、宣伝広告費に関する精密な顧客セグメント分析方法を考察しなければならないことを上げている¹⁰⁵。

これに対して、本事例における費用は、具体的な顧客別には把握されていない。販売するまで顧客が誰になるかわからないため、費用情報の集計単位は、商品ごとに想定された仮定の顧客となる。その一方で、完成品をマーケットに出すために、費用の上限を先に算定する必要がある。そして再編集費用を原価とすれば、原価と販管費を含めた総費用の上限が直接的に商品の完成度に結び付くために、顧客となる放送局の規模や数を予め想定しなければならない。結果として、すべての費用と収益の算定が、実際の顧客が確定する前に行われるのである。

第3節 事例の小括

以上より、本事例の収益性モデルの特徴は、コンテンツを完成品としてマーケットに出してから顧客がわかるために、顧客の規模やおおよその数を特定の属性から再編集の段階で予測して、費用の上限とでき上がる番組の質を決めてから再編集を開始するところにある。

コンテンツにはマルチソースとマルチユースの特徴があることから、制作

¹⁰⁵ 島田[2004]、78頁。

ベースのみならず、流通ベースで新たな利益を生み出すことができる特異性があることは既に示した。また、コンテンツには通常の販売段階においてかかる費用がある一方で、複製コストの低さからかからない費用があり、管理会計上からみた独自の費用も存在することを示した。さらに、コンテンツが独自の特徴を持つ中でも収益性モデルを確立していることを、既存の管理会計手法と比較検討することによって明らかにした。現在、番組の海外販売事業が進んでいる日本の地方の放送局は、STVを含めた数局に留まる。これは、キラーコンテンツが作れないことと、海外販売に足る魅力的なコンテンツの不足が原因である。コンテンツは娯楽として消費されるために、そのものが魅力的である必要がある。本論では、海外でも観光資源として注目される北海道を題材とし、魅力的なコンテンツとして備えているケースのみを取り扱ったが、コンテンツの本質的価値である魅力が費用及び収益性へのどのように影響するのかについては、未だ検討の余地がある。

また、コンテンツにかかる費用や収益性の分析は、他の放送局や番組以外のコンテンツを扱う企業を対象とした事例等も用いることによる、更なる分析を必要とする。本章は、コンテンツの流通ベースに焦点をあてた事例であったために、コンテンツの制作ベースやコンテンツのライフサイクル全体における費用や収益性については把握されていない。したがって、制作ベースにおけるコンテンツの分析や、制作ベースにおけるコンテンツの流通ベースにおける収益性への影響についての検討も今後必要である。

第 6 章 結語

本論では、管理会計の視座からコンテンツ産業の特徴を明らかにした。その要点は以下の 3 点にまとめられる。

第 1 は、コンテンツに独自の製品価格決定方法である。製造業における販売は、原価に利益を加算したものが市場価格と考えられ、その後市場価格から許容原価を算定する方法へと移行してきた。一方で、コンテンツ産業の事例では、消費者のニーズを反映した経験財を制作するために、市場価格から費用をひいたものが利益となる考え方が実務上浸透しているものと考えられる。

従来まで考えられてきた価格の決定では、マージンを増やすためのマーケティングと、コストダウンを目指すための原価計算や管理会計手法が前提とされてきた。一方で、コンテンツにおいては、決められた市場価格の中で、「顧客を満足させるための品質を達成するために最低限必要な費用の積み上げ」と、「ビジネスとして継続するために必要なマージンの確保」が存在していることは注目に値する。

第 2 は、コンテンツの持つ複製コストの低さとマルチソース・マルチユースの特徴である。これによって、コンテンツ産業の販売において、低原価で多様な販売方法による二次的な収益の確保が可能である。

一方で、コンテンツそのものの価格付けは、経験則や人気などの、非常に曖昧な基準で決定されている。これは、コンテンツが商業価値だけでなく、文化的価値を含む経験財であり、中身をみないと顧客からは価値が分からないためである。通常の製造業等の商品は、原価にライセンス料や、ブランドの形で価値を上乗せする、という考え方であるが、コンテンツの場合はブランド形成がなされていない時点で、価格決めを行わなければならない。

第 4 章の HBC の事例での企画の内容とターゲティングに基づく販売枚数の予測や、第 5 章でみた STV による、再編集費用の多寡による交渉相手の予測とマーケットでの値段交渉では、企画時点で市場からの要請による価格決定が行われていることを確認した。そこでは、固変分解による金額ベースでの費用の分類や、顧客の持つ視聴者数といった指標が、コンテンツの曖昧

な基準を明瞭化するために用いられた。

第3は、コンテンツを産業として成立させるために、その重要部分である販売においては、従前の管理会計的手法が部分的に用いられていることである。本論における事例では、制作ベースにおける原価企画、流通ベースにおける顧客別収益性分析が該当する。ただし、コンテンツ産業において用いられた原価企画的手法は、原価低減よりも、顧客のニーズに対応した価格と、品質をそなえたうえで利益を獲得することが第1の目的にあったことには留意したい。

なお、本論では、制作ベースはHBCにおけるDVDの制作（第4章）、流通ベースはSTVにおける番組の海外販売（第5章）を事例として検討した。しかしながら、DVDの販売の事例を、放送した野球の中継映像を素材として販売するという意味で捉えれば、流通ベースとして検討することが可能である。また、海外販売の事例も、番組の制作時点から海外販売を目途にいった企画を行うことが可能であり、その際には制作ベースが含まれる。

本論の問題点として、取り上げた2事例はどちらも放送業のものであり、たとえばアニメーションやゲームといった、他のコンテンツ・ビジネスの実務には触れていない。既に述べたように、コンテンツの範囲は広範である。他の多様なコンテンツの制作ベースおよび流通ベースにおいては、コンテンツのもつ特徴の違いが影響して、本論第4章および第5章で取り上げた手法以外の管理方法が行われている可能性がある。これは、コンテンツ産業における管理会計を検討するという視座から考えれば、本論の一定の限界を示すものである。

また、本論では制作ベースの管理と流通ベースの管理をそれぞれ別の事例により検討した。したがって、たとえば制作ベースの企画時点から、流通ベースでも展開することを想定にいった制作ベースと流通ベースを一貫させた管理が、実務では行われている可能性は十分に考えられるものの、本論では取り上げることができていない。以上の本論の問題点は、今後の追加的な事例調査等を通じて、本論における研究を発展させ得る課題と考えられる。

また、コンテンツは文化的財と商業的財を融合したものといえるが、創造とビジネスは厳密には乖離する。品質を追求したコンテンツは、芸術作品（ア

ート)へと昇華される可能性があり、採算を度外視して作品を制作することもまた可能である。一方で、商業的に大衆へ販売することを考えるならば、ある程度追求する品質に限界が生じるであろう。コンテンツの、文化的財としての価値と商業的財としての価値を融合したまま統合的に研究することは、非常に困難である。

本論は、管理会計的な視座を持った研究であり、コンテンツの商業的財としての側面に注目したものであるといえる。しかしそのことは、コンテンツの文化的財としての価値を否定するものではない。しかしながら、コンテンツが産業として成立するためには、コンテンツの商業的財としての価値への注目は必然的であるといえ、今後も発展的に研究が行われる必要がある。

参考文献

(邦文文献)

- 青木章通[1999]「サービス業の管理会計の基本的な枠組み」『三田商学研究』第 42 巻 4 号、133-159 頁。
- 青木章通[2000]「サービス業における経常的な管理会計の検討」『三田商学研究』第 43 巻 2 号、89-108 頁。
- あずさ監査法人[2010]『コンテンツビジネスの会計実務』中央経済社。
- 生稲史彦[2012]『開發生産性のディレンマ—デジタル化時代のイノベーション・パターン』有斐閣。
- 伊藤克容[2018]「マーケティング管理会計の展開」『管理会計学』第 26 巻 2 号、32-46 頁。
- ヴォーゲル, H. (助川たかね訳) [2011]『ハロルド・ヴォーゲルのエンタテインメント・ビジネス—その産業構造と経済・金融・マーケティング』、慶應義塾大学出版会。Vogel, H. [2010] *Entertainment Industry Economics: A Guide for Financial Analysis 8th Edition*, Cambridge University Press.
- 江頭幸代[2012]「ライフサイクル・コストの適用可能性—映像コンテンツを事例に」『原価計算研究』第 36 巻 2 号、36-47 頁。
- 大木良子・柳川範之[2008]「急速に変化するコンテンツ業界」、新宅純二郎・柳川範之編『フリーコピーの経済学』第 1 章所収、16-46 頁。
- 岡田幸彦[2007]「サービス原価企画の理論的考察—サービス・マネジメント論を中心として」、一橋大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア 3』第 6 章所収、有斐閣、107-126 頁。
- 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」『會計』第 177 巻 1 号、63-78 頁。
- 岡田幸彦・荒井耕[2009]「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』第 33 巻 1 号、54-63 頁。
- 岡田幸彦・生方裕一[2017]「サービス原価企画の実態分析の追試」『會計』

- 第 191 卷 6 号、703-714 頁。
- 岡田幸彦・堀智博[2014]「サービス原価企画の実態分析」『會計』第 185 卷 6 号、802-814 頁。
- 岡本清[2000]『原価計算（六訂版）』国元書房。
- 加藤敬太[2015]「起業家活動と組織化—北海道テレビ放送におけるドメイン深化のプロセス分析」『組織科学』、第 4 卷 2 号、55-68 頁。
- 加藤敬太・笹本香菜[2016]「北海道テレビ放送におけるドメイン戦略—地方テレビ局から地域メディアへの転換とドメイン・コンセンサス」『経済論叢』（京都大学）第 190 卷 3 号、19-38 頁。
- 加藤典生[2014]「ローカル放送会社におけるコスト管理の現状と課題—サービス産業の原価計算導入効果に関する一考察」『企業会計』第 66 卷 12 号、127-133 頁。
- 加登豊[1993]『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社。
- 河島伸子[2009]『コンテンツ産業論—文化創造の経済・法・マネジメント』ミネルヴァ書房。
- 河島伸子[2013]「コンテンツ産業政策の発展にむけて」、河島伸子・生稲史彦編著『変貌する日本のコンテンツ産業—創造性と多様性の模索』終章所収、ミネルヴァ書房、381-394 頁。
- 河島伸子・生稲史彦編著[2013]『変貌する日本のコンテンツ産業—創造性と多様性の模索』ミネルヴァ書房。
- 監査法人トーマツ[2004]『通信コンテンツマネジメント』日本経済新聞出版社。
- 監査法人トーマツ[2007]『コンテンツビジネス マネジメント Ver2.0』日本経済新聞出版社。
- 君島美葵子[2012]「営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容」『横浜経営研究』第 33 卷 4 号、106-124 頁。
- 神戸管理会計研究学会[1992a]「原価企画の実態調査(1)」『企業会計』第 44 卷 5 号、86-91 頁。
- 神戸管理会計研究学会[1992b]「原価企画の実態調査(2)」『企業会計』第 44 卷 6 号、74-79 頁。

神戸管理会計研究学会[1992c]「原価企画の実態調査(3)」『企業会計』第 44 卷 7 号、84-89 頁。

小林啓孝[1993]「サービスの原価管理」『企業会計』第 45 卷 12 号、60-65 頁。

小林啓孝・山根節[1996]『マルチメディア管理会計』中央経済社。

小山友介[2009]「2 つのコンテンツ産業システム」、出口弘・田中秀幸・小山友介編著『コンテンツ産業論—混淆と伝播の日本型モデル』第 3 章所収、東京大学出版会、61-90 頁。

櫻井通晴[2015]『管理会計（第 6 版）』同文館出版。

札幌テレビ放送株式会社公式ホームページ

(<https://www.stv.jp/index.html>, 最終閲覧日：2018/9/10)

島田康人[2004]「顧客別収益性分析の進展:期間的な問題を考慮した意思決定方法の検討」『原価計算研究』第 28 卷 2 号、71-80 頁。

島田康人[2009]「顧客別収益性分析の適用方法の考察」『原価計算研究』第 33 卷 2 号、59-68 頁。

新宅純二郎・柳川範之・田中辰雄編著[2003]『ゲーム産業の経済分析 コンテンツ産業発展の構造と戦略』、東洋経済新報社。

菅谷実・宿南達志郎[2007]『トランスナショナル時代のデジタル・コンテンツ』慶應義塾大学出版会。

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』第 36 卷 1 号、45-57 頁。

総務省[2017a]『メディア・ソフトの制作及び流通の実態に関する調査研究報告書』

(http://www.soumu.go.jp/iicp/chousakenkyu/data/research/survey/telecom/2017/115623_02.pdf, 最終閲覧日：2018/06/30)

総務省[2017b]『平成 29 年度版 情報通信白書』

(<http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/h29.html>, 最終閲覧日：2018/06/29)

総務省[2019a]『メディア・ソフトの制作及び流通の実態に関する調査研究

報告書』

(http://www.soumu.go.jp/main_content/000630317.pdf, 最終閲覧日 : 2019/11/29)

総務省[2019b]『令和元年度版 情報通信白書』

(<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r01/pdf/01honpen.pdf>, 最終閲覧日 : 2019/12/15)

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」『久留米大学商学研究』第 16 巻 2 号、49-69 頁。

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」『久留米大学商学研究』第 17 巻 3・4 合併号、61-86 頁。

高嶋克義・桑原秀史[2008]『現代マーケティング論』有斐閣アルマ。

田中絵麻[2009]「メディアミックスの産業構造—企業間取引と製作委員会方式の役割」、出口弘・田中秀幸・小山友介編著『コンテンツ産業論—混淆と伝播の日本型モデル』第 6 章所収、東京大学出版会、159-186 頁。

田中辰夫[2013]「コンテンツ産業とメディア寡占—文化に競争はなじまないのか?」、河島伸子・生稲史彦編著『変貌する日本のコンテンツ産業—創造性と多様性の模索』第 10 章所収、ミネルヴァ書房、279-306 頁。

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』第 73 巻 3 号、66-76 頁。

出口弘[2009]「コンテンツ産業のプラットフォーム構造と超多様性市場」、出口弘・田中秀幸・小山友介編著『コンテンツ産業論—混淆と伝播の日本型モデル』第 1 章所収、東京大学出版会、3-40 頁。

デジタルコンテンツ協会[2001]『デジタルコンテンツ白書 2001』デジタルコンテンツ協会。

デジタルコンテンツ協会[2009]『デジタルコンテンツ白書 2009』デジタルコンテンツ協会。

日本会計研究学会[1996]『原価企画研究の課題』森山書店。

半澤誠司[2013]「デジタル技術の発展は文化的多様性への福音か?—アニメ産業における産業構造変化とデジタル化の関係性」、河島信子・生稲史彦

- 編著『変貌する日本のコンテンツ産業—創造性と多様性の模索』第 3 章所収、ミネルヴァ書房、69-96 頁。
- 藤原正弘[2009a]「コンテンツ市場の構造と市場外観」、出口弘・田中秀幸・小山友介編著『コンテンツ産業論—混淆と伝播の日本型モデル』第 2 章所収、東京大学出版会、41-60 頁。
- 藤原正弘[2009b]「通信・放送融合の論点—豊かなコンテンツの未来に向けて」、出口弘・田中秀幸・小山友介編著『コンテンツ産業論—混淆と伝播の日本型モデル』第 7 章所収、東京大学出版会、189-213 頁。
- フロリダ, R. (井口典夫訳) [2007]『クリエイティブ・クラスの世紀』ダイヤモンド社。 Florida, R. [2005], *The Flight of The Creative Class*, HarperCollins Publishers.
- 北海道放送株式会社公式ホームページ(<http://www.hbc.co.jp/>, 最終閲覧日: 2019/11/1)
- マクルーハン, M. (栗原裕、河本伸聖訳) [1987]『メディア論—人間の拡張の諸相』、みすず書房。McLuhan, M. [1964] *Understanding Media: The Extensions of Man*, The MIT Press.
- 労働政策研究・研修機構[2005]『労働政策研究報告書 No.25 コンテンツ産業の雇用と人材育成—アニメーション産業実態調査』
- 山根節[1995]「エンタテインメント・ソフトウェア・ビジネスのマネジメント・コントロールに関する一考察」『慶応経営論集』第 12 巻 3 号、119-153 頁。
- 山根節[1996]「エンタテインメント・ソフトウェアと管理会計」『慶応経営論集』第 13 巻 3 号、143-161 頁。
- 山根節[1998]「メディアソフトの管理会計」『企業会計』第 50 巻 2 号、146-153 頁。
- 吉見明希[2018]「コンテンツ産業に関する管理会計研究の現状と課題」『会計理論学会年報』第 32 号、34-43 頁。
- 吉見明希[2019a]「コンテンツ販売におけるマーケティングと管理会計」『原価計算研究』第 43 巻 1 号、81-90 頁。
- 吉見明希[2019b]「コンテンツ産業と管理会計の新領域—Jeacle and Carter

[2012]と Lapsley and Rekers [2017]の知見を通して」『経済学研究』（北海道大学）第 69 卷 1 号、51-58 頁。

（英文文献）

Amans, P., Mazars-Chapelon, A., Villesèque-Dubus, F. [2015]

“Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations”, *Management Accounting Research*, Vol.27, pp.47-66.

Czarniawska, B. [2017] “An emergence of narrative approaches in social sciences and in accounting research” edited by Hoque, Z., Parker, L.,

Covalski, M. and Haynes, K. [2017] *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, Routledge, pp.184-199.

Dambrin, C. and Lambert C. [2017] “Beauty or not beauty: Making up the producer of popular culture”, *Management Accounting Research*, Vol.35, pp.35-46.

Department for Digital, Culture, Media & Sport [2001] “Creative Industries Mapping Documents 2001”

(<https://www.gov.uk/government/publications/creative-industries-mapping-documents-2001>, Last Reference date:17/8/2017)

Hopwood, A. [1994] “Accounting and everyday life: An introduction”, *Management Accounting Research*, Vol.19, No.3, pp.299-301.

Jacobs, K. and Evans, S. [2012] “Constructing accounting in the mirror of popular music”, *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol.25, No.4, pp.673-702.

Jeacle, I. [2012] “Accounting and popular culture: framing a research agenda”, *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol.25, No.4, pp.580-601.

Jeacle, I. and Carter, C. [2012] “Fashioning the popular masses: accounting as mediator between creativity and control”, *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol.25, No.4, pp.719-751.

Jeacle, I. and Carter, C. [2014] “Creative spaces in interdisciplinary

- accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol.27, No.8, pp.1233-1240.
- Jeacle, I. [2017] “Managing popular culture”, *Management Accounting Research*, Vol.35, pp.1-4.
- Khurana, A. and Rosenthal, S. [1997] “Integrating the Fuzzy Front End of New Product Development”, *MIT Sloan Management Review*, Vol. 38, No. 2, pp.103-120.
- Kornberger, M., Pflueger, D. and Mouritsen, J. [2017] “Evaluative infrastructures: Accounting for platform organization”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.60, pp.79-95.
- Lapsley, I. and Rekers, J. [2017] “The relevance of strategic management accounting to popular culture: The world of West End Musicals”, *Management Accounting Research*, Vol.35, pp.47-55.
- Power, M. [1997] *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. 國部克彦・堀口真司訳[2003]『監査社会—検証の儀式化』東洋経済新報社。
- Whittington, R. [1996] “Strategy as Practice”, *Long Range Planning*, Vol.29, No.5, pp.731-735.
- Smith, D. and Jacobs, K. [2011] ““Breaking up the sky”: The characterization of accounting and accountants in popular music”, *Accounting, Auditing & Accountability*, Vol.24, No.7, pp.904-931.
- Yoon, H. and Ro, S. [2013] “An Analysis of Shanghai Government’s Promotion of Creative Industry Clusters” 『デザイン学研究』第 60 巻 1 号、51-60 頁。
- Yoshimi, A. [2018] “Exploring Management Accounting Research in the Japanese Content Industry”, *Discussion Paper Series A*, No.2018-333, Graduate School of Economics and Administration, Hokkaido University.