

## 科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年6月9日現在

機関番号：32682  
 研究種目：基盤研究（C）  
 研究期間：2010年度～2012年度  
 課題番号：22530496  
 研究課題名（和文） 固定収益会計モデルの構築

研究課題名（英文） Develop the model of Fixed Revenue accounting

### 研究代表者

鈴木 研一（SUZUKI KENICHI）  
 明治大学・経営学部・教授  
 研究者番号：80309674

研究成果の概要（和文）：理論的考察や実証分析、事例研究によって、固定収益会計モデルが構築された。ここで、固定収益会計モデルとは、マーケティング学や経営工学において大きな関心を集めながらも管理会計学では注目されてこなかった関係性マーケティングという概念に着目し、その概念に依拠した顧客戦略を実行するための管理会計モデルである。なお、この研究成果は2013年に本として出版される予定である。

研究成果の概要（英文）：Based on theoretical considerations, empirical analysis and case studies, the model of fixed revenue accounting was developed. Here, the fixed revenue accounting is a management accounting model to execute customer strategy based on the relationship marketing that has attracted attention in the area of marketing and management engineering but been unwatched in that of management accounting. In 2013, a book that organizes the results of this study will be published.

### 交付決定額

（金額単位：円）

|        | 直接経費      | 間接経費    | 合計        |
|--------|-----------|---------|-----------|
| 2010年度 | 1,200,000 | 360,000 | 1,560,000 |
| 2011年度 | 600,000   | 180,000 | 780,000   |
| 2012年度 | 700,000   | 210,000 | 910,000   |
| 年度     |           |         |           |
| 年度     |           |         |           |
| 総計     | 2,500,000 | 750,000 | 3,250,000 |

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：関係性マーケティング、収益管理

### 1. 研究開始当初の背景

#### (1) 研究の動向

レビット等の研究に端を発した関係性マーケティングは、マーケティング学におけるエポックメイキング的成果であり、90年代に理論的な体系化がなされ、顧客戦略の考え方を一変した。しかし、戦略を実行するために管理会計は必須であるにも関わらず、関係性マーケティングに立脚した顧客戦略を計画化し、その遂行を促すための管理会計モデル

は存在していない。

#### (2) 着想に至った経緯

関係性マーケティングでは、顧客を新規客、固定客、非固定客、離反客に分ける。この背景には、顧客それぞれとの取引状況を把握できるという前提がある。一方、これまでの管理会計学モデルでは、企業間取引を除き、このような前提を置くものは殆どない。顧客それぞれの取引状況を電子的に記録・蓄積する

ことがコスト的に困難と想定していたからである。しかし、今やそれが容易になりつつある。この発想の転換が顧客との取引データによって新規客、固定客、非固定客、離反客という顧客セグメントを生成する固定収益会計という着想に結びついた（図1）。

図1 固定収益会計システムにおける損益計算書

|              |     | 計 | 新規客 | 固定客 | 非固定客 | 離反客 |
|--------------|-----|---|-----|-----|------|-----|
| 売上高          | 製品A |   |     |     |      |     |
|              | 製品B |   |     |     |      |     |
|              | 製品C |   |     |     |      |     |
| 計            |     |   |     |     |      |     |
| 売上原価         |     |   |     |     |      |     |
| 粗利益          |     |   |     |     |      |     |
| セグメント個別変動販管費 |     |   |     |     |      |     |
| 限界利益         |     |   |     |     |      |     |
| セグメント個別固定販管費 |     |   |     |     |      |     |
| 貢献利益         |     |   |     |     |      |     |
| セグメント共有固定販管費 |     |   |     |     |      |     |
| 営業利益         |     |   |     |     |      |     |

※変動費は顧客数をドライバーとする。

### (3) これまでの研究成果

本研究が目指す固定収益会計モデルの分析ステップは次のとおりである。

Step 1「顧客セグメント設定」：誰が固定客か？

Step 2「顧客収益性分析」：固定客は利益やキャッシュフローをもたらしたか？

Step 3「差異分析」：なぜ収益や利益が増減したか？～

Step 4「顧客構成変化分析」：いかに顧客構成が変化するか？

Step 5「固定収益ドライバー分析」：固定客は何を求めているか？

Step 6「中期計画策定」：固定客をいかに獲得していくか？

この枠組みに従ってこれまでの研究成果と残された課題を述べる。Step1「顧客セグメント設定」については、固定収益会計の損益計算書のホテル業A社と小売業B社への適応事例研究の中で取引頻度が有力な基準になるという示唆を得た。しかし、理論的体系化が未了である。Step2「顧客収益性分析」については、理論研究や実証研究、適応事例研究によって分析モデルが構築された。Step3「差異分析」については、1つのモデルを考案し、適応事例研究によって有効性を確認した。今後の課題は、このモデルの発展的体系化である。Step4「顧客構成変化分析」については、適応事例研究の中で発案されたモデル（Bathtubモデル）の適応可能性を理論的に考察した。今後、このモデルを収益等の予測モデルとして発展させる必要がある。Step5「固定収益ドライバー分析」については、実証研究によって分析モデルが構築された。Step6「中期計画策定」については、キャッシュフロー計算書モデルの提案という基礎的研究が終了した。これらの研究を踏まえた計画法の開発が今後の課題である。

## 2. 研究の目的

本研究課題「固定収益会計モデルの構築」は、近年、マーケティング学や経営情報工学において大きな関心を集めながらも管理会計学では注目されてこなかった「関係性マーケティング」という概念に着目し、その概念に依拠した顧客戦略を実行するための管理会計モデルを構築することを目的としている。申請者は、すでにこの分野において基礎的な研究を進め、「固定収益会計」という概念を発案している。固定収益会計は、顧客との取引データ（取引頻度他）に基づく新規客、固定客、非固定客、離反客という顧客セグメントからなる会計であり、これまでの管理会計学にはない新しい会計である。これを更に発展させ、実証的な作業に基づいて理論モデルを構築する。

### 3. 研究の方法

これまでの研究の中で残された次のⅠ～Ⅳの課題を解決し、固定収益会計モデルを構築する。

#### 研究課題Ⅰ「顧客セグメント設定法開発」

アンケート調査による企業実践把握や実際の企業の取引データ分析によって顧客を固定客と非固定客とに区分する方法論を開発する。

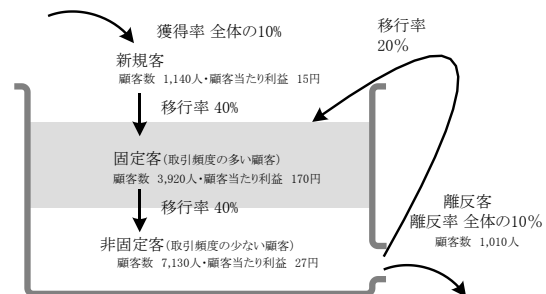
#### 研究課題Ⅱ「差異分析モデル構築」

インタビュー調査による企業実践把握や実際の企業の取引データ分析によって、差異を顧客数の変化による差異と顧客当たり金額の変化による差異という2つの切り口から展開する分析モデルを構築する。

#### 研究課題Ⅲ「顧客構成変化分析モデル構築」

申請者が考案したBathtubモデルにマルコフ確率過程等を適用し、Bathtubモデルを顧客構成変化による収益（売上高）や利益（キャッシュフロー）予測モデルとして完成させる（図2）。

図2 Bathtub Modelの概念図



#### 研究課題Ⅳ「中期計画策定法の開発」

固定収益会計における中期計画は固定客ターゲットに向けた部門（あるいは企業）横断的計画である。そこで、プロジェクトマネジメントに着目し、研究代表者が検討したプ

プロジェクト・ベース計画論を適応して計画法を体系化する。

#### 研究課題Ⅴ「固定収益会計モデル構築」

以上の研究成果とこれまでの研究成果を踏まえて、固定収益会計モデルの全体系を構築する。

#### 4. 研究の成果

本研究における5つの研究課題に関わる研究実績の概要は以下のとおりである。

#### 研究課題Ⅰ「顧客セグメント設定法開発」

宿泊業A社に対するアンケート調査を実施した。さらに、顧客単位の売上データを入力し、顧客ロイヤルティの生成過程のプロセスをパス解析によって明らかにするとともに、顧客セグメントの設定基準の代替案についてデシル分析によって検討した。また、主要顧客かかわる顧客単位の売上高データを入力し、売上高の変動状況を解析した。加えて、その結果の妥当性について同社に対してインタビュー調査を行った。これらの結果をもとづいて学会報告、日本語論文投稿を実施した。現在、顧客セグメント設定法を含む英語論文作成（2013年度、海外ジャーナルに投稿予定）している。

#### 研究課題Ⅱ「差異分析モデル構築」

A社および電子部品製造業B社においてインタビュー調査による企業実践把握をするとともに、取引データ分析を入手して、差異を顧客数の変化による差異と顧客当たり金額の変化による差異という2つの切り口から展開する分析モデルを構築した。さらに、2つの方法から算出された差異の間の関係性を解析した。最後に、A社およびB社においてインタビュー調査を行い、その差異が一定の有効性があることを確認した。これらの解析およびインタビュー調査結果とこれまでの研究成果を統合、学会報告を実施した。現在、差異分析モデルを含む英語論文作成（2013年度、海外ジャーナルに投稿予定）している。

#### 研究課題Ⅲ「顧客構成変化分析モデル構築」

Bathtub Model が井尻雄二教授の利速会計におけるモメンタム測定の具現化モデルの一つであることを発見し、Bathtub Model との理論的接点を考察した。その結果、Bathtub Model を前述の差異分析モデルへの適応することによって計算される顧客数差異概念が利速会計の概念と類似し、さらにそれを発展させた概念であることが明らかとなった（図3）。また、A社の過去5か年の顧客単位の売上高データに基づいてBathtub Model の予測能力を検証した。その結果、Bathtub Model

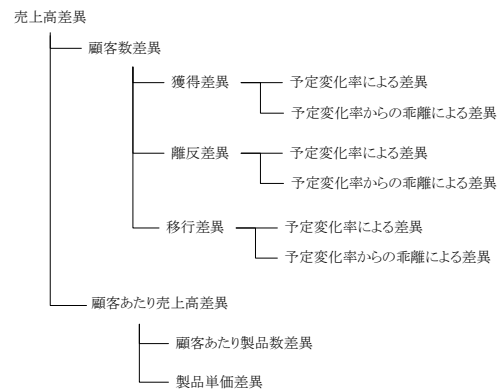
が成熟化した事業においては高い精度で将来予測できること、一方、成長している事業においての予測能力が低いことが明らかとなった。しかし、Bathtub Model における変化率は安定的ではなく、マルコフ確率過程を用いることが難しいことが明らかとなった。

なお、本モデルに対して南オーストラリア大学の Gurd Bruce 博士（Associate Professor、International Graduate School Of Business、University of South Australia Business School）が興味を示し、共同研究に発展した。

#### 研究課題Ⅳ「中期計画策定法の開発」

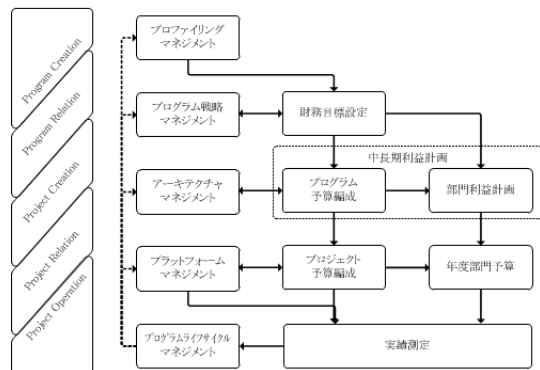
プロジェクト&プログラムマネジメントの知識体系であるPMBOKとP2Mの概

図3 Bathtub Modelを使った顧客数差異の展開



念を初版からレビューし、その変遷を確認するとともに、中期経営計画への適応可能性について理論的に考察した。それを踏まえて、PBGTというプロジェクト&プログラムマネジメントをベースとして代表者が開発した技法を社会人院生の協力を得て製薬会社に適応した。インタビュー調査をとおして、PBGTが中期計画と年度計画の関連性を強めるという示唆を得た施した製薬会社の適応事例研究が論文として公表された。

図4 PBGTのフレームワーク



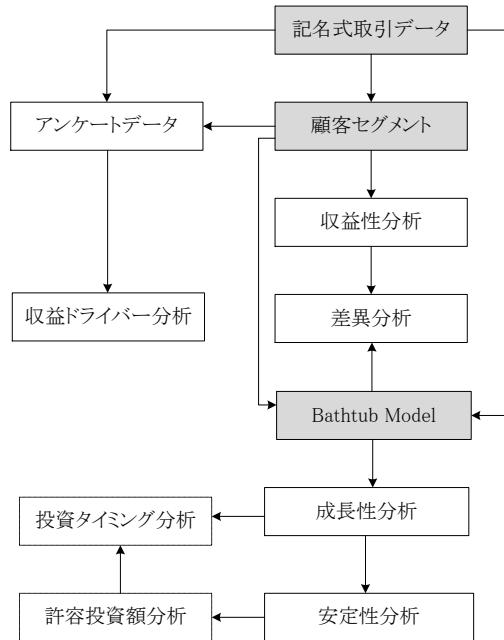
また、同社会人院生の協力の下で実施したカーナビ会社への適応事例研究を学会報告した。さらに、国内プラント会社4社、米国シアトル（マイクロソフトとエクスペディア）

でのインタビュー調査を実施し、国内分の成果の学会報告と論文投稿を実施した。

研究課題V「固定収益会計モデル構築」

出版社（創成社）から出版承諾を受け原稿を作成中、2013年度に出版予定（図5）。

図5 固定収益会計モデルにおける分析体系



5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計5件）

- ①鈴木研一・松岡孝介、従業員満足度、顧客満足度、財務業績の関係：国内ホスピタリティ産業における検証、管理会計学、査読有、2013、掲載決定
- ②齊藤毅・鈴木研一、EVMにおけるABCを用いた差異分析・コストコントロールの適用—わが国プラント製造企業でのアクションリサーチ、戦略経営ジャーナル、査読有、掲載決定、2013
- ③細田雅洋・松岡孝介・鈴木研一、日本企業におけるCSR促進のためのマネジメント・コントロール・システム—12社とのインタビュー調査にもとづく実態分析—、原価計算研究、査読有、2013、掲載決定
- ④中村正伸・松岡孝介・鈴木研一、Project & Program Budgeting (PBG)の有効性の考察—わが国製薬企業でのアクションリサーチ、戦略経営ジャーナル、査読有、Vol. 1/No. 2、2012、137-151
- ⑤鈴木研一、固定収益会計、社会科学研究所紀要、査読有、第50巻第2号、2012、24-90

〔学会発表〕（計5件）

- ①鈴木研一・松岡孝介・細田雅洋・富田大資・榎美菜、従業員満足度、顧客満足度、財務業績の関係、日本管理会計学会全国大会、2012年08月26日、国士舘大学
- ②細田雅洋・松岡孝介・鈴木研一、日本企業におけるCSR促進のためのマネジメント・コントロール・システム：12社とのインタビュー調査にもとづく実態分析、日本原価計算研究学会全国大会、2012年9月9日、横浜国立大学
- ③中村正伸・鈴木研一、プロジェクトとプログラムドリブンの予算管理のアクションリサーチ、国際戦略経営学会全国大会、2012年9月23日、立命館大学
- ③齊藤毅・鈴木研一、EVAを用いたコストマネジメントの課題、国際戦略経営学会全国大会、2012年9月23日、立命館大学
- ④中村正伸・細田雅洋・富田大資・鈴木研一、プロジェクトとプログラムについて—マネジメント・コントロールのフレームワークと事例研究、日本管理会計学会全国大会、2011年10月9日、関西大学
- ⑤鈴木研一、顧客関係性評価のための管理会計モデル：固定収益会計の提唱、国際戦略経営学会全国大会統一論題報告、2010/9/10、亜細亜大学

〔図書〕（計3件）

- ①鈴木研一（分担執筆）、中央経済社、業績管理会計、2010、412
- ②鈴木研一（分担執筆）、中央経済社、原価計算入門、2010、236
- ③鈴木研一（分担執筆）、白桃書房、経営学の扉、338、2012

6. 研究組織

(1) 研究代表者

鈴木 研一 (SUZUKI KENICHI)  
 明治大学・経営学部・教授  
 研究者番号：80309674

(2) 研究分担者

( )

研究者番号：

(3) 連携研究者

( )

研究者番号：