

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 17 日現在

機関番号：12701

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2013～2015

課題番号：25780294

研究課題名(和文) マーケティング活動の投入産出関係に対するアカウンタビリティの管理会計学的研究

研究課題名(英文) A study on marketing accountability from a standpoint of management accounting for marketing

研究代表者

君島 美葵子 (KIMIJIMA, Mikiko)

横浜国立大学・国際社会科学研究院・准教授

研究者番号：50645900

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、管理会計学の視点から、マーケティング・アカウンタビリティに焦点を当てる。マーケティング・アカウンタビリティは、「マーケティング活動からどれだけの費用対効果を得られたのか」を説明する仕組みである。従来から、マーケティングは、営業費会計の研究対象となっており、『レレバンス・ロスト』や電子商取引の発展を分水嶺として変容している。その変容の中で、マーケティング・アカウンタビリティを果たすために、マーケティングROIの測定が行われている。その一方、顧客セグメント別損益計算書は、顧客セグメント別に複数のマーケティング・メトリクスを算定するための枠組みとして有用性がある。

研究成果の概要(英文)：In this study, I considered marketing accountability from a standpoint of management accounting for marketing. Marketing accountability is a system of explaining responsibility in giving details of marketing activities. These days, a top management team emphasizes on efficiency and accountability. So company members have to understand a cost-benefit performance in marketing activities. In a study of management accounting for marketing, it has undergone change in recent years. There are two major reasons for the change. One is "Relevance Lost" written by H. T. Johnson and R. S. Kaplan. The other is e-commerce. Marketing ROI and income statement by customer segments are useful as marketing metrics. They are useful to enhancing marketing accountability in a company.

研究分野：管理会計、原価計算

 キーワード：営業費会計 マーケティング管理会計 マーケティング・アカウンタビリティ 営業費 セグメント別
 損益 マーケティング・メトリクス マーケティングROI マーケティング監査

1. 研究開始当初の背景

(1)国内・国外の研究動向及び位置付け

マーケティング活動の投入産出関係は、特に産出部分の測定で課題があり、近年の研究で議論されている。たとえば、Farris et al. (2010) は、データに基づくマーケティング活動において、ビジネスの成功を得るために、マーケティング活動の成果測定と説明責任が必要であることを述べている。マーケティング活動の成果測定は、マーケティング・メトリクスを用いて行われる。Farris et al. (2010) は、「マーケティング・メトリクスを用いたマーケティング活動のアカウンタビリティ(説明責任)を果たすこと」を軸に、多種多様なマーケティング活動に適應するマーケティング・メトリクスを考察している。

国内のマーケティング・メトリクス研究に目を向けると、田村(2010)、本橋(2011、2012)、君島(2013)の研究がある。そのうち、マーケティング・メトリクスを管理会計学の視点から分析している研究は、本橋(2011、2012)、君島(2013)である。本橋(2011、2012)は、既存のマーケティング・メトリクスの実務導入状況を明らかにしている。その導入状況によると、マーケティング・メトリクスに関する情報システムの精緻化、情報分析力の向上が必要であるという。それに対して、君島(2013)では、マーケティング活動を企業内で説明するうえで、管理会計情報は有用であることを述べている。その情報を算定するための管理会計技法には、「予算、セグメント別収益性分析、原価の投入産出関係」という複数の視点が含まれる。これらの視点には、マーケティング活動のコントロールにも役立ちがある。このような役立ちを通じて、管理会計技法を通じて算定された財務指標が、マーケティング・メトリクスとして位置づけられる。

(2)本研究の着想に至った経緯

マーケティング活動は、主に商学領域での研究対象となっている。それに対して、管理会計学では、マーケティング活動が、営業費会計、あるいはマーケティング管理会計という枠組みで考察される。その中で、マーケティング活動の成果測定は、研究課題の1つとして取り上げられている。この研究課題に関連して、たとえば、君島(2013)では、マーケティング・メトリクスとアカウンタビリティとの関係性を取り上げている。その関係性は、マーケティング活動の投入分である原価を所与としている。

その一方で、実務面に目を向けると、本研究の申請段階で、わが国のマーケティング・メトリクスの活用実態が明らかにされていなかった。このような状況を受け、わが国のマーケティング・メトリクスの実態に即して、マーケティング活動の原価(投入)と活動の評価尺度(産出)という関係性を管理会計学の視点から解明することの意義を見だし

た。このような解明によって、マーケティング活動の投入産出関係に対する新理論構築、あるいは当該理論の実務的応用を目指すことにした。

2. 研究の目的

本研究の目的は、日本企業を対象として、企業競争力の源泉となる「マーケティング活動の投入産出関係」の明確化を、先行研究分析による理論構築研究、特定企業の事例研究という視点から解明しようとするものである。これらの視点からの研究アプローチは、研究目的達成に必要な不可欠であり、関連性を持たせながら研究を進めた。

本研究は、営業費会計、あるいはマーケティング管理会計研究の基盤構築であり、将来の商学等研究との学際的研究に向けた取り組みと位置づけている。この取り組みでは主に、管理会計学的視点から「投入産出」関係に着目している。ここでの「投入産出」とは、経営資源(主に原価)の「投入」とマーケティング活動から「産出」された成果物の測定尺度との関係性を指している。

3. 研究の方法

研究の目的を達成するために、本研究は、次の2段階の方法を採った。それは、「先行文献の検討、その検討に基づく申請者独自の理論構築」、「の結果を踏まえた、日本企業のマーケティング活動における投入産出関係の認識・管理に関する実態調査の実施・実態解明」である。

本研究に関連する一連の先行研究は、管理会計学にとどまらず、商学ほかの領域まで及んだ。そのため、先行研究に基づいて独自の理論を生み出すというプロセスは、本研究の着想段階よりもさらに重点的に取り組んだ。先行研究の考察は、営業費会計の国内外文献、マーケティング・メトリクスの国内外文献を対象とした。それに対して、実態調査は、企業各社のインタビューを実施した。その理由は、マーケティング・アカウンタビリティのあり方が、企業を取り巻く環境や業界特性に依存するためである。

4. 研究成果

(1)営業費会計の変容

企業を取りまく社会背景や経済背景は、営業費会計の変容に影響を与える。その背景は、さまざまであり、本研究は、その背景の1つとして電子商取引の発展を取り上げた。このような研究成果は、図書『管理会計の変革』第5章所収の「電子商取引の発展と営業費会計の変容」、および学会発表「企業活動の全体最適化にむけた営業費会計の役割とその課題」で発表した。

電子商取引の発展の中で、営業費会計は、「情報ニーズの拡張」と「管理会計の変容」という因果関係を通じて説明することができる。この因果関係は、仮説的分析モデルを

用いて描写する。

電子商取引の発展は、インターネット通信販売を展開するきっかけとなり、販売活動を多様化した。この多様化は、営業費会計への情報ニーズを拡張する。営業費会計は、業績評価指標、レベニュー・ドライバー、会計技術の制約を経て、変容を遂げる。

それに対して、営業費会計の理論と実務のギャップをつかむためには、企業属性に対応した個別の営業費会計を考察する必要がある。その考察に基づいて、管理会計の変容に関する論理が明示された。考察に用いた事例研究は、図書『管理会計の変革』第8章、第11章、第13章所収の各論で論じている。

(2) 営業費会計と『レレバンス・ロスト』

Johnson and Kaplan の『レレバンス・ロスト』は、管理会計再構築の議論を行っている。その議論には、Activity-Based Costing (ABC) の範囲内で営業費計算をどのように位置づけるかという研究課題が含まれる。このような研究成果は、雑誌論文「営業費会計に対する『レレバンス・ロスト』の貢献」で発表した。

『レレバンス・ロスト』を通じて ABC が注目されるようになった契機は、伝統的原価計算の欠陥とされている。この欠陥は、財務報告目的の全部原価計算システムの中で、製造間接費配賦による製品原価の歪みが生じるという趣旨であった。Johnson and Kaplan は、『レレバンス・ロスト』の中で、このような計算技法の欠陥を指摘することだけに止まらなかった。その理由は、ABC を通じて営業費が製品別に跡づけられた後、結果として算定されたセグメント別情報の活用までを想定していたためと考えられる。

同時期に、ABC を用いて営業費を配分する計算例は、さまざまな論者が提示した。たとえば、Lewis (1991) は、ABC が営業費計算にとって有用であることを明らかにしている。Lewis (1991) は、ABC を用いた営業費配分も包含したセグメント別収益性計算書を示した。セグメント別収益性計算書の情報は、セグメント管理だけでなく、統合的なマーケティング活動を実施するためにも利用できるという。具体的な情報利用として、セグメント別業績評価、セグメント別意思決定などがあげられる。このように『レレバンス・ロスト』では、1980年代後半以降の営業費会計研究発展に影響を与えている。

(3) マーケティング・アカウンタビリティ

本研究の中心課題は、「マーケティング・アカウンタビリティ」を管理会計学の視点から考察することである。マーケティング・アカウンタビリティの研究に関しては、概念規定からはじまり、その周辺研究領域の先行研究整理も含まれる。このような研究成果は、雑誌論文「営業活動に対するアカウンタビリティの考察 管理会計研究の見地から」

および学会発表「マーケティング活動のアカウンタビリティと管理会計」で発表した。

アカウンタビリティ概念は多岐にわたり、さまざまな分類方法がある。その方法の1つは、質的分類と呼ばれる。質的分類によると、アカウンタビリティには、「管理会計上のアカウンタビリティ」という概念が存在する。この概念は、会計上のアカウンタビリティに管理的アカウンタビリティが作用することで定義される。一方、マーケティング・アカウンタビリティ自体にも、定義がある。この定義は、American Marketing Association (2005) によって規定され、マーケティング ROI などの指標を用いることが明記されている。これらの指標は、マーケティング資源やマーケティングプロセスの管理で活用される。実際に、マーケティング活動において、マーケティング・アカウンタビリティを果たすためには、投資対効果を表す数量的指標が求められている。したがって、「企業内」という概念の共通性に着目して、「管理会計上のアカウンタビリティ」と「マーケティング・アカウンタビリティ」とを比較考察することは、本研究を進展させるために大きな意義があった。

そこで、本研究は、「管理会計上のアカウンタビリティ」と「マーケティング・アカウンタビリティ」の両概念を含む、新たなアカウンタビリティ概念を考察することにした。新概念創出に際しては、マーケティング活動の投資対効果を示す指標が鍵概念となることを前提として、考察を進めた。この考察では、碓氷 (1997, 2001) の定義を参照している。この定義を用いると、マーケティング活動の投入産出関係は、企業内部でのマーケティング活動に対する権限委譲と資源使用、そこから得られた成果との関係として説明できる。このような関係は、マーケティング活動の投資対効果を測定する指標によって説明され、そこではマーケティング ROI を活用することができる。このように、マーケティング ROI は、マーケティング研究の蓄積と実際の業務からの使用要請がある。しかし、マーケティング ROI の計算式は、一般化されていない。これは、現存の指標の再検討、あるいは新指標の開発が求められていることを示唆する。このような観点からも、マーケティング・アカウンタビリティの考察は、管理会計学の視点から継続していく必要がある。

マーケティング・アカウンタビリティを果たしているかどうかは、マーケティング監査を通じて明らかにできる。マーケティング監査には、さまざまな定義がある。たとえば、浦郷 (1998) によると、マーケティング監査の最も重要な部分が、評価基準や採用基準の判断であり、それらの基準で説明可能な要素が、能率と有効性であるという。この能率と有効性に基づいて考察すると、両者は、測定内容が異なるものの、マーケティング活動の投入産出関係を測定するという点では共通

性を見いだすことができる。この共通性とは、マーケティング監査の一部としてマーケティング活動の投資対効果の測定が含まれることを意味する。

(4)顧客セグメント別損益計算

マーケティング活動で発生する原価は、損益計算の形式を用いて閲覧、分析することができる。このような損益計算構造と情報活用に関する研究成果は、雑誌論文「市場セグメントにおける顧客関連原価の配分 原価階層の議論を中心として」で発表した。

マーケティング活動で発生する原価は、その活動特性に合わせて市場セグメントへ配分されることもある。その配分は、顧客関連原価の原価階層を構築することで実現できる。顧客関連原価の原価階層は、Kaplan (1990) が提唱した製品関連原価の原価階層概念に基づいている。その一方で、原価階層は、直接原価計算論においても研究が進められてきた。その研究の中で、セグメント設定の研究は、経営者のセグメント情報の関心の高さを背景にしていることが指摘される。セグメントには、「責任」という基準で配分される原価計算対象としての位置づけがなされる。そのため、セグメントは、責任と権限の内容、その所在を計算上で明らかにすることができる。セグメントの設定には、Marple (1967) の研究が反映されている。この研究では、原価計算目的に応じて、異なる目的には、異なる原価を作成することの意義を指摘している。たとえば、原価計算目的を、マーケティング活動の意思決定とする。このような原価計算目的には、顧客関連原価とその原価階層が必要となる。実際に、顧客関連原価とその原価階層は、フォスター (1995) や Horngren et al. (2012) の研究で取り上げられている。フォスター (1995) の研究では、原価階層の試論として、製品・顧客以外の原価概念を対象とすることに研究課題を見いだした。それに対して、Horngren et al. (2012) は、Cooper and Kaplan (1991) の原価階層を踏まえて、実際の計算例を示している。Horngren et al. (2012) の原価階層の特徴は、はじめの3段階にある、顧客アウトプット単位レベル原価、顧客バッチレベル原価、顧客維持原価を顧客単位レベル原価として集計しているところにある。顧客関連原価の原価階層では、さまざまな要因から生じる取引上の値引きを考慮した価格から計算を開始し、特に顧客単位レベル原価の集計範囲を明示することができる。したがって、顧客関連原価の原価階層は、顧客関連原価自体をより詳細に分析できるようにした。しかし、このような原価階層は、企業実務の管理会計に対する有用性の有無が明らかにされていない。以上のことから、セグメント管理に対する原価階層の有用性は、今後の研究課題とすることができる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計3件)

君島 美葵子、市場セグメントにおける顧客関連原価の配分 原価階層の議論を中心として、横浜経営研究、査読無、第36巻第1号、2015、133 - 144、

<http://www.cba.ynu.ac.jp/gakkai/kaisi/36.html>

君島 美葵子、営業活動に対するアカウントビリティの考察 管理会計研究の見地から、産業経理、査読無、第74巻第3号、2014、149 - 157

君島 美葵子、営業費会計に対する『レレバンス・ロスト』の貢献、神奈川大学国際経営論集、査読無、第47号、2014、87 - 97、

<http://klibredb.lib.kanagawa-u.ac.jp/dspace/handle/10487/12557>

〔学会発表〕(計2件)

君島 美葵子、マーケティング活動のアカウントビリティと管理会計、日本会計研究学会、横浜国立大学、2014年9月5日(神奈川県横浜市)

君島 美葵子、企業活動の全体最適化にむけた営業費会計の役割とその課題、日本会計研究学会、中部大学春日井キャンパス、2013年9月5日(愛知県春日井市)

〔図書〕(計1件)

中村 博之、高橋 賢、望月 信幸、堺 昌彦、君島 美葵子、諸藤 裕美、小川 哲彦、金藤 正直、木村 麻子、岡田 幸彦、中央経済社、管理会計の変革、2013、264 (63 - 76、113 - 132、165 - 177、195 - 203)

6. 研究組織

(1)研究代表者

君島 美葵子 (KIMIJIMA, Mikiko)

横浜国立大学・大学院国際社会科学研究院・准教授

研究者番号：50645900