

戦略的管理会計の基底

—管理会計とマーケティングの接点から—

藤 田 智 丈

I はじめに

1980年代以降、伝統的な管理会計の内向性を批判し、企業外部への志向を特色とする戦略的管理会計が研究されてきた。このような戦略性の取り込みは管理会計領域に限定した変化ではなく、マーケティングにおける戦略的マーケティング、ファイナンスにおける戦略的ファイナンスというように、様々な分野で同時代的に生じている。また、経営学としての議論以前にそもそも実務界において、戦略の重要性、必要性が強く認識されるようになった時代でもある。全社を未来の共通目標へと導く戦略を遂行するために、全ての機能が協調して動くことの必要性が強く認識された。

管理会計にこのような変化を引き起こした要因は多数あるが、重要なきっかけとなったのは、Porter(1985)の価値連鎖概念である。企業を単なる一存在とみるのではなく、社会システムとしての価値連鎖システムの中に位置づけ、企業の上流と下流双方を考慮し、サプライヤーから最終消費者までの流れ全体を最適化するという分析フレームを提供した。ここで重要となる価値とは、企業にとっての価値ではなく顧客にとっての価値でなければならない。また、企業内部においても、資源調達、製造、販売・マーケティングという一連の流れにおいて様々な活動は密接に関連しており、その全体的な流れを顧客の観点から最適化する必要性も指摘された。これらの考え方は当然のことではあるが、細分化した経営学・経営実務においては相互の関連を重視するという発想はあっても機能していないことも少なくなかった。

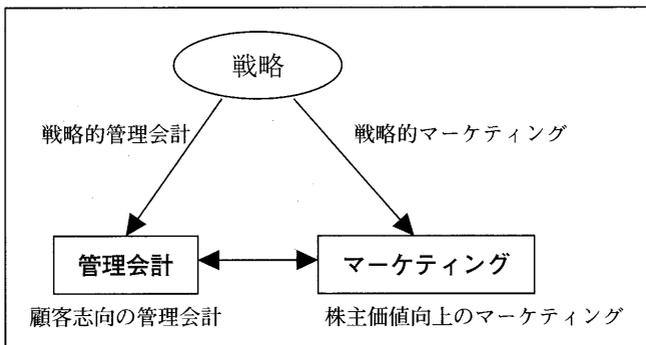
その後、さらにBSC(Balanced Score Card)という考え方が提唱され、戦

略を実現するための管理会計の役割について研究されるようになった。BSCでは、伝統的な管理会計が財務指標に偏っていたのに対し、成長戦略のもとで顧客や人材開発に関する指標といった非財務指標まで検討対象に含めている。満足いく財務指標の実現に繋がるように顧客の視点を考え、さらにその顧客の視点に繋がる内部ビジネスプロセスの視点、またその内部ビジネスプロセスの視点に繋がる学習と成長の視点というように、財務指標向上に繋がる因果関係の連鎖として成長戦略の実現を考えている。このように管理会計の検討対象は、財務からマーケティング、情報システム、人材開発といった領域へと広がっている。

一方、石井他(1996)によれば、競争戦略は伝統的にはマーケティングをルーツとする経営戦略の中心テーマの一つであった。その課題は、「産業ならびに市場セグメントにおける競争の状態と自社の地位についての基本的な認識を確認・共有しそれをもとにした経営資源の組み合わせを通じて競争相手に対して差別的な競争優位性を確立するための指針を確立すること」と説明されている。

以上のような戦略と管理会計、およびマーケティングの関係を簡単に図示すると、下図のように示すことができる。戦略論の影響を受け、外部志向性を持ち、成長戦略を実践することを担う戦略的管理会計。そして同様に戦略

(図：戦略と管理会計，マーケティングの関係)



論の影響を受け、成長戦略を志向する戦略的マーケティング。また戦略的管理会計や戦略的マーケティングは、前者が顧客志向や市場志向の考え方を取り込み、後者が価値創造という考え方を取り込むことで相互に接近していると考えられる。

では実際に戦略的管理会計の研究対象は何であろうか。一般的に、戦略的管理会計とは何かを探る際には、戦略の本質を考え、そこへ管理会計がいかに対応するかを探るといようなアプローチが用いられることが多い（安酸、新江、等）。そして、そのようなアプローチの結果として、ポジショニングカリソースかという議論の展開になることが多いようである。

しかし、このようなアプローチは十分であろうか。私見では、このようなアプローチは戦略の展開形態を検討しているにとどまっているように思える。戦略の本質を検討するのであれば、ポジショニングカリソースかといったアプローチだけではなく、戦略の根底にある「市場への適合のための設計図」という戦略の特徴に着目すべきである。戦略をこのように考えるならば、その本質にあるのは顧客志向ないしは市場志向ということになる。リソースかポジショニングかという議論は、この本質をどのように展開するか、または、実現するかという方法論の議論なのである。したがって、展開レベルの議論をするだけでなく、そもそも基底にある考え方を探っておく必要があるのではないだろうか。

もし戦略の基底にあるのが顧客志向や市場志向の実現という考え方であるならば、それは現代的管理会計の基底にあるものと共通である。現代的な管理会計の基底にあるのは、やはり顧客志向や市場志向である。

ところで、このような顧客志向や市場志向そのものを扱っているのは、分野としてはマーケティングがオリジナルとなる。であるならば、戦略的管理会計の基底を考えるには、マーケティング管理会計を検討することも、一つの有用なアプローチではないだろうか。戦略的管理会計の本質を考えるということはマーケティング管理会計を考えることと類似点も多く、そのうえで顧客志向や市場志向の実践をどう展開するかを考えるときに初めてポジショ

ニングカリソースかという方法論の議論になる。

本稿では、このような問題意識に基づき、まず戦略的管理会計の先行研究を参照して、そのアプローチや考え方について検討する。そして最後に、そのような考え方に基づく研究の方向性を提示する。

以下、次の章ではまず戦略的管理会計について検討する。さらに、続く章でマーケティング管理会計を検討して、これらの基底には類似の内容も多いことを示す。その際には2年前に変更されたマーケティングの新しい定義をふまえ、マーケティングの変遷を辿りながら、それに対する管理会計の対応について検討する。最後に、プロセスベースやリソースベースの観点から今後の研究課題を提示する。

II 戦略的管理会計

管理会計は伝統的に企業内部のマネジメントを対象としてきたが、80年代以降、新たな視点が登場してきている。それが企業外部との関係を取り込んだ戦略的管理会計である。

戦略的管理会計の捉え方は多様であり、定まった定義は無いが、基本的な文献としては、Shank and Govindarajan(1993)やBromwich and Bhimani(1994)が挙げられる。戦略的管理会計について Bromwich(1990)は、「企業の製品市場および競争業者の原価と原価構造に関する財務的情報の収集・分析、および多期間にわたるこれらの市場での企業の戦略と競争業者の戦略の監視に役立つ会計」と定義している。市場での戦略という点が明確に意識されているのが戦略的管理会計の特徴といえる。

また Bromwich and Bhimani(1994)は、戦略的管理会計を実施するには、会計担当者に対して良い印象をもっていない事業部長、企業の戦略担当者、マーケティングや製品開発に携わる部門と、より深い協力が必要となることを指摘している。ここでは、会計担当者がマーケティング部門から快く思われていないことが認識されている。

さらに、組織間関係の分析について、価値連鎖概念を用いてコスト面からみた具体的な手法を示したのが、Shank and Govindarajan(1993)である。彼らは戦略的な視点から価値連鎖概念に四つの収益性改善領域を強調している。それは、(1)供給者との関係、(2)顧客との関係、(3)事業単位の価値連鎖内のプロセス関係、(4)企業内での事業単位間の価値連鎖の関係、以上の四点である。企業内部の価値連鎖であれ、企業外部との価値連鎖であれ、ある活動のコストの増大がトータルコストを引き下げることがあり、複数の価値活動の因果関係を考慮し、管理することが重要とされている。例えば、適切な市場調査にコストをかけることで、無駄な商品開発を避けることができたり、より顧客が望む機能に限定して投資したりできることで、トータルコストは引き下げられるであろう。

このように戦略的管理会計は、伝統的な管理会計に欠けていた企業外部を志向したり、企業内外における価値連鎖を考え直したりするという新たな視点を持ったものである。この点において、企業内部の問題や、連鎖としてではなく独立した各部門として捉えがちであった管理会計研究において一種のブレイクスルーとなった。

この時代以降、様々な戦略的管理会計研究が行われてきたが、それらは安酸(2003)や伊藤(2004)に整理されており、さらに新江(2005)によって詳細な検討が加えられている。

安酸(2003)は、戦略策定における外部情報について、管理会計情報の有用性について調査している。そこでは、事業計画や戦略策定における外部情報については、競合他社の原価や収益性に関する会計情報よりも、競合他社の戦略や研究開発動向などの定性的情報がより重視される傾向の存在が明らかにされた。また、会計部門の戦略策定への関与について、必要な情報の収集と分析という観点から検討している。その結果、一般的になされている戦略的管理会計の提言とは異なり、会計部門の関与はあまり多くないことが明らかとなった。具体的には、競合他社の原価や収益性といった会計的な側面の分析を行っているのは、主に、販売・マーケティング部門と社長・企画室であっ

た。この調査結果は、実務でみられる傾向と一致している。マーケティング実務では、マーケティング担当部門は当初から会計部門の貢献など期待しておらず、独自に必要な情報を作成し分析することが行われることもある¹⁾。

伊藤(2004)は、戦略論自体が多様化している現状を踏まえて、戦略的管理会計が依拠する戦略論について調査している。それによると、戦略的管理会計に関連する文献のうち3分の2程度がポジショニングスクールに依拠していることが明らかとなり、資源スクール等へ多様化している戦略論からすれば戦略的管理会計は偏向していることが示された。また、従来の戦略的管理会計研究は競合分析のような手法を対象とした研究が中心であり、管理会計システムが経営戦略の策定・実行の過程でどのように機能しているかに着目するプロセス研究が必要であるとされている。

新江(2005)は、「戦略と管理会計との関係性がいかにあるか」という観点から、多様な分析をおこなっている。そこでは、戦略論自体に多様なアプローチが存在しているのであれば、その多様な戦略論との関係で管理会計研究についても検討していく必要があること、また、戦略的管理会計研究は、戦略の策定や実行に役立つ新たな管理会計手法の開発などを志向した研究(ツール研究)なのか、戦略との関連で特定の管理会計手法の運用過程に着目した研究(プロセス研究)なのかを区別する必要があること、といった点が問題意識とされている。このような問題意識のもとで、戦略的管理会計研究においては、アプローチの観点からはポジショニングに依拠するものが多かったこと、ツール研究だけではなくプロセス研究という方向性も存在していること、などが明らかにされた。

2004年の日本会計研究学会の統一論題は「コストマネジメントにおける新・旧思考の統合をめざして」であったが、そこで問題となるのは「新しい思考」とは何かということである。小林(2005)によれば、コストマネジメントの発

1) このような現象は、マーケティング管理会計に関する海外の調査でも明らかとなっている。例えば、後述する Foster and Gupta (1994)がある。

展は、20世紀半ばまでの時代は「科学的管理法の合理主義思考に支えられた伝統的なコストマネジメント」に特徴づけられ、その後の時代は「市場志向的な戦略的コストマネジメント」に特徴づけられる。市場志向的な戦略的コストマネジメントにおいては、顧客が要求する機能、価格、品質、信頼性などの要件を満たす製品やサービスをタイムリーに提供することが何よりも優先され、競争優位の獲得と持続が最大の挑戦課題とされる。そしてそのような課題に挑むためには、組織デザインとして環境の変化に迅速に対応できるフラットな組織が適格的であるが、組織内部だけでなく組織の壁を越えた組織外部とのネットワーキングの必要性が大きいことが説明されている。さらに、戦略的コストマネジメントの考え方では、相互依存性あるいは組織内外における関係性が重視される。それは、市場や外部環境あるいはサプライチェーンの上流や下流との関係の中で際だってくるが、組織内部でも各機能部門は相互に連携をとりながら市場の要求に対応することが重視され、会計はその相互作用を推進させるべきであることが主張されている。

このように、管理会計は戦略論をどのように捉えてきたか、管理会計は現代のマネジメントにおいてどのような役割を担っているのか、という課題が研究されてきている。ここで、戦略そのものの本質を確認しておきたい。戦略は多様な定義がなされているが、その本質について伊丹・加護野(2003)を参照すると、戦略とは「企業や事業の将来のあるべき姿とそこに至るまでの変革のシナリオ」とされている。重要なのは、いかにして将来の市場に企業が適応するのかという未来の設計図と、その未来に到達するための経路を示すということである。

本章では、上記のように戦略的管理会計を概観してきたが、以上のことから、戦略的管理会計における研究の方向性として次の二点を指摘できる。まず、顧客志向や市場志向の実践を支援する管理会計とはどのようなものを明らかにしていくこと。さらに、そのような研究をしていく上でのアプローチとしては、プロセスに着目することである。

Ⅲ マーケティングの変遷

本稿は戦略的管理会計の基底をマーケティング管理会計の観点から検討しなおすことを目的としている。戦略的管理会計研究が管理会計の対応すべき戦略論とは何であるのかを明らかにしようとしているのと同様に、マーケティング管理会計研究においても管理会計が対応すべきマーケティングとは何であるのかを明らかにしなければならない。

マーケティングの本質とは顧客満足の実践による利益獲得にあるといえるが、その内容はビジネスの変化に応じて常に発展してきている。ここでは、AMA (American Marketing Association) による定義を参照することで、その変遷を示す。

マーケティングの初期の考え方では、その対象は財やサービスを消費者に提供する流れそのものを検討対象としていた。このように企業と消費者の間の流れに着目するのがマーケティングの基本的考え方である。

1948年定義

Marketing is the performance of business activities that direct the flow of goods and services from producer to consumer or user.

(訳) マーケティングは、財やサービスを生産者から消費者や利用者に届ける流れを管理する業務活動を実行することである。

80年代になると、このような流れに着目するだけでは実務に対応できないとの認識が強まり、次のように定義が変更された。ここでは、個人を満足させるための交換パラダイムが導入され、またそのための働きかけとしていわゆる4P概念²⁾が導入された。

1985年定義

Marketing is the process of planning and executing the conception, pricing, promotion, and distribution of ideas, goods, and services to create exchanges

2) 4P概念とは、Product (製品政策)、Price (価格政策)、Promotion (販促政策)、Place (流通政策) のことであり、マーケティングの基本要素とされている。

that satisfy individual and organizational objectives.

(訳) マーケティングは、個人や組織の目標を満たす交換を実現するために、アイデアや財、サービスについて、概念化やプライシング、販促、流通を計画し実行するプロセスである。

交換パラダイムと4P概念の導入により、マーケティングの役割が消費者を満足させる交換を実現すること、および、そのために必要な要素として、概念化やプライシング、販促、流通といった要素が含意された。

このようにしてマーケティングは発展してきたが、一方でマーケティングの自己目的化の弊害も生じてきた。マーケティングの要素や手法が高度に発展する中で、顧客満足を通じた利益獲得という本来の目的が置き去りにされ、要素や手法の高度化自体が一人歩きする現象が見られるようにもなった。その結果として、マーケティングという職能が他の職能から切り離され、行き当たりばったりの行動（近視眼的な行動）がとられるようになってきた。

そのような弊害への反省などから、2004年に下記のようにマーケティングの定義が改められた。

2004年新定義

Marketing is an organizational function and a set of processes for creating, communicating and delivering value to customers and for managing customer relationships in ways that benefit the organization and its stakeholders.

(訳) マーケティングは組織的働きであり、顧客に対して価値を創造し、理解してもらい、提供するという一連のプロセスや、組織とその利害関係者の利益になるように顧客との関係性を管理するプロセスの集合である。

この新定義で新たに含意されたのは、価値創造と顧客関係性管理という発想である。顧客にとっての価値を提供するという観点は以前から重要であることは認識されていた³⁾が、それが積極的にマーケティングの文脈においても

3) 例えば、Porter(1985)は価値連鎖概念を提唱しているが、そこでの価値とは企業にとっての価値ではなく顧客にとっての価値である。顧客にとっての価値をいかに提供するかが競争優位を左右することが戦略論において広く認識されている。

取り込まれるようになってきた。また、顧客との関係について、一回ごとの取引を実現することに焦点を当てるのではなく、短期的には損失が出たとしても長期的な信頼関係を築くことで大きな利益を得るべきであるという顧客関係性管理の考え方も明示された。

このような顧客関係性管理(以下, CRM: Customer Relationship Management)は様々な言葉で説明されている。例えば、カスタマー・エクイティ (Rust *et al.*, 2000; Blattberg, *et al.*, 2001; 等) や顧客ロイヤルティ (嶋口・内田, 2004; 等) などがある。このように顧客関係性管理という考え方は、マーケティングにおいて広く一般的になってきている。

以上のように、マーケティングは価値創造や顧客関係性管理といった考え方を取り込みながら発展してきているわけであるが、その流れは近年、戦略論と結びつくことで、ビジネスにおける重要性をより増大させている。次章では、その戦略的マーケティングについて検討する。

IV 戦略的マーケティング

近年、戦略論研究が抽象的な概念からビジネスシステムといったより具体的な課題に対象を広げ、また、マーケティング研究は個別のマーケティング要素からそれらを統合したより広いマーケティングへと焦点を移すようになってきている。その結果として、両者ともビジネスシステムの研究を行うことが生じつつあり、両者の研究内容がオーバーラップし始めている。本章では、まずそのような戦略論の内容について概観し、そのうえでマーケティングからの戦略論への対応について検討する。

戦略論からビジネスシステムを研究する代表者としては加護野氏の一連の研究があるが、加護野・井上(2004)でその内容が広範囲に整理されている。それによると、競争には2種類のタイプがあり、製品そのものの競争と製品を生み出すビジネスシステムの競争に分けられる。製品そのものの競争優位が比較的容易にキャッチアップされやすいのに対して、ビジネスシステムの

競争優位は外部から見えにくく模倣困難であるがゆえに持続的競争優位の源泉となりやすいとされている。そのビジネスシステムの要素としては、分業構造、インセンティブ・システム、情報の流れ、モノの流れ、カネの流れ、の5点が挙げられており、それらの設計が重要である。ここで事業システムとは「経営資源を一定の仕組みでシステム化したものであり、どの活動を自社で担当するか、社外のさまざまな取引相手との間に、どのような関係を築くか、を選択し、分業の構造、インセンティブのシステム、情報、モノ、カネの流れの設計の結果として生み出されるシステム」と説明されている。ここで指摘されているように、分業構造や流れに着目することが重要であり、その設計に際しては、いかにして顧客志向、市場志向を実践するかという観点が重要となる。

このように戦略論研究が高次元の戦略からビジネスシステムのレベルへと研究対象を落とし込んでいる一方で、マーケティング研究はその対象をマーケティングの各要素レベルからビジネスシステムへと、より高次元の課題へと拡大させている（例えば、嶋口、2004; 小川、2003）。

嶋口(2004)によると、マーケティングはその生誕以来、常に革新的な市場受容の仕組み作りに腐心してきたが、その仕組みの中軸をなすものは、常に革新の適応とライバル優位を反映する事業コンセプトである。この「ユニークに満たされるニーズ」としての事業コンセプトが確定すれば、それに従って戦略や政策システムとしての仕組みができあがる。あとは、その仕組みに従って経営資源を選択と集中によって組織的に関連づけ、意図する目的成果に落とし込めばよい。ここで、関係性や顧客ロイヤルティを軸とした仕組みを正当化する根拠は「関係の経済性」にある。顧客との強い絆によって顧客維持率を高めれば、市場シェアは安定し、コストは削減され、利潤は大幅に上昇する。このために改めて投資としての信頼醸成、顧客囲い込み、ブランド・エクイティなどが強調された。関係性の前提条件が整ったら、企業は対象顧客との相互作用によって共創価値を創っていく。これにより、企業と顧客はさらに高い関係性を築くことになる。このような第一次的関係をつくっ

て、それをベースにさらなる相互作用を起こし、そのプロセスのなかで企業と顧客で共通の価値を追求し、その結果としてより高い関係性を築く。このようにビジネスの仕組みに対する考え方が説明されているが、顧客満足の追求とロイヤル・カスタマーの創造という点が今日的仕組み革新の重要な課題であり、それを実現するプロセスとしてどのようなものを築いていくかを検討しなければならない。

他方で、従来のような要素ごとに分析する還元主義的マーケティング研究だけでは限界が生じてきており、新たなアプローチとして統合マーケティングという考え方も現れてきている (Iacobucci and Calder, 2003; Schultz and Schultz, 2004; 等)。

Iacobucci and Calder (2003)によると、統合マーケティングは、企業戦略を起点とするプロセスであり、この前提にはもはやオペレーションの卓越性だけでは成功戦略を描けないという認識がある。オペレーションは、ほとんどの産業や製品領域で単なる必要条件にすぎず、真の戦略的課題は、差別化を図ること、産業分野や製品領域に変革を起こすこととされる。このような認識は前述のビジネスシステムの認識とも共通している。広義のマーケティングは企業戦略を構築する一つの手段であり、いかに企業戦略を実行に移すかという課題に対応する。

より実践的なマーケティングの議論としては、Kotler(2004a, b)が参考になるであろう。Kotler(2004a)はマーケティング成果を妨げる要因として以下の10点をマーケティングの機能不全の例として取り上げている。

1. 市場中心、顧客主導が十分に根付いていない
2. ターゲット顧客についての理解が足りない
3. 競合他社がどこかを見極めることも、その動きを追うことも実践できていない
4. 当事者との関係を適切にマネジメントできていない
5. 新しい事業機会を見つけ出す能力に乏しい
6. マーケティング計画とその立案プロセスに欠陥がある

7. 製品やサービスに関する方針が甘い
8. ブランド構築やコミュニケーションの努力が足りない
9. マーケティングのための組織体制に不備がある
10. テクノロジーを十分に活用していない

このような点の中で、特に1～5は戦略的管理会計研究でも指摘されていることであろう。

他方で顧客志向を徹底するためには以下の10点が重要な要素として挙げられている (Kotler, 2004b)。

1. 上級管理者層に、顧客志向の重要性を理解させる
2. 上級マーケティング担当者とマーケティング・タスクフォースを任命する
3. 社外から助言と支援を得る
4. 業績評価と報奨制度を改める
5. マーケティング分野の有能な人材を採用する
6. 充実した社内マーケティング研修プログラムを開発する
7. 先進的なマーケティング・プランニング制度を導入する
8. 優れたマーケティング成果を上げた社員・チームを表彰する制度を設ける
9. 部門中心から業務プロセス・結果中心へと、発想の転換を図る
10. 社員に裁量を与える

ここでは、マーケティングは単なる一部門の問題ではなく組織全体の問題であること、部門中心からプロセスや結果中心へと変えていくこと、などが指摘されている。

以上をまとめると、戦略的マーケティングの特徴は、戦略論というビジネスシステムの観点にあるといえるであろう。個々のマーケティング要素の議論ではなく、戦略を実行していくプロセス、仕組みとして考える点に特徴がある。

V マーケティング管理会計の視点からの検討

本章では、まずマーケティング管理会計とは何であるのかを説明し、マーケティングにおける管理会計の役割を検討する。そのうえで、前章までの現代のマーケティングの課題を踏まえて、マーケティング管理会計の研究課題を提示する。このことは戦略的管理会計の研究課題にも通じるものがあると考えられる。

1. マーケティング管理会計とは

いわゆるマーケティング管理会計という言葉自体はそれほど古いものではない。しかし、それが指し示す内容は、営業費管理会計という名前のもとで長い歴史を培ってきた。元来、管理会計はスタッフ機能を担っており、様々なライン機能に対してその役割を提供してきた。製造職能に対する標準原価管理や予算管理といった内容が典型であるが、同様に重要なライン機能である営業職能に対しても、管理会計は多様な役割を提供してきたのである。

営業費管理会計の系譜は藤田(2004)で検討した。ここでは本稿の議論に必要な範囲で、その概略を説明する。まずマーケティング管理会計ないしは営業費管理会計が何を対象としてきたのかについてであるが、松本(1959)によれば、営業費は19世紀には原価性が認められるようになったが、製造間接費と混合した状態で扱われていた。それが20世紀に入る頃にはその増大によって営業費を分離して管理する必要が生じ、営業費管理会計という課題が現れた。その後、営業費分析や予算統制が発達し、さらに標準予算管理や直接原価計算が導入された。このような営業費管理会計という視点に対して、西澤(1962, 1965)はマーケティング管理会計という視点から分析を行っている。そこでは、マーケティング活動を企業会計の観点から研究して、広範囲なマーケティングコストの分析が行われていた。

しかし70年代以降になると、マーケティング管理会計研究の問題点もより

認識されるようになった。例えば坂本(1975)は、従来の形態別分類や機能別分類によるマーケティングコストは、財務会計上の意義としては適切であるが、マーケティング・マネジメントに対応する会計思考としての意義は十分とは認めたいと述べ、会計の認識対象を、従来の販売からマーケティングへと転換する必要があるとともに、マーケティングが販売と異なる概念であることを理解することが必要であることを指摘している。

松本氏の研究は、営業費計算がなぜ必要とされるようになったのかという点や、なぜ営業費計算が財務会計から分離したのかといった点を明らかにした。また、西澤氏の研究は、営業費概念ではなくマーケティング概念から系譜研究を行うことにより、当時のマーケティングへの管理会計の対応を明らかにしている。以上のように、マーケティング管理会計の系譜研究を参照すると、これらには共通の視点があるように思われる。すなわち、マーケティングに関する管理会計がいかに対応し発達してきたかを明らかにしようとする視点である。実際、販売からマーケティングへ、そしてマーケティング自体の高度化へ、という変化に対応して管理会計はキャッチアップをしてきた。それがまたさらなるマーケティングの進化によって陳腐化してしまったならば、再度キャッチアップを目指して管理会計の役割を検討し直すことを繰り返してきた。

マーケティング管理会計研究は、管理会計研究において顧客志向や市場志向の必要性が言及されるようになった90年代以降に、より積極的に現代のマーケティングにおける管理会計の役割を検討するようになってきた。その典型的なものがFoster and Gupta (1994)であり、これをふまえて日本の現状や問題点について調査した日本会計研究学会特別委員会(1997)がある。

これらの研究はいずれも、製造分野における研究の蓄積が多い一方で、マーケティング分野での研究が少ないこと、及び、製造領域では優れた管理会計実践によって一定の成果が上げられている一方で、マーケティング領域では比較的手付かずのような状態が続いたため相対的にマーケティングコストの改善の余地が大きいことを認識している。

特にFoster and Gupta (1994)では、様々な産業において売上高に対するマーケティングコストの比率を調べているが、対象とされたどの産業でも30%を超えている。また、化粧品産業では50%超にも達している。さらに彼らによると、マーケティング・管理会計間の統合が少ないことから生じるテーマとして次の諸点が挙げられている。

(1) 焦点の違い

マーケティング文献では販売量や販売高を拡大することを重視しているが、管理会計文献ではコストの視点を重視する。

(2) 収益性

マーケティングでは優良顧客のリテンション(維持)が重要であるが、そのためには顧客ごとの収益やコストについてその態様やドライバーを把握すべきである(現状では把握されていない)。

(3) コストの性格の違い

製造コストは工場等のインフラ及び製品自体にコミットメントされる、いわば必然のコストであるが、マーケティングコストは裁量コストである。また、短期の意思決定においては、マーケティングコストが柔軟であるのに対し、製造コストは固定的である。

(4) マーケティングコストの効果性・効率性

ある種のマーケティングコスト(特に広告費)は、その成果との因果関係を把握するのが非常に困難である。

(5) マーケティング資産は無形資産

ブランドのように開発・維持に多額のコストがかかっているにも関わらず、その実態を把握・評価しにくいものが多い。

そして彼らは、今後の研究が望まれる領域として以下のような点を挙げている。

- (1) マーケティングと他の部門とでは活動の捉え方が違う。例えば、より短い納期スケジュールを立てたり、マス・カスタマイゼーションを手掛けることは、マーケティング部門にとっては収益拡大のチャンス

である一方、製造部門にとってはコストの増加と捉えられる。この捉え方の違い、すなわちコストの増加と収益の増加との間に会計的リンクを張ること。

- (2) それぞれのマーケティング活動が、価値付加型か価値非付加型であるかの判定
- (3) マーケティングにおける手法（顧客のリテンション等）の進歩と、管理会計における進歩（顧客別収益性分析等）との間を結びつけること。

このように彼らは、当時のマーケティングの進化を認識してそこへの管理会計の役割について探ったのである。

続いて日本においても、マーケティングと管理会計に関する学際的研究を行った日本会計研究学会特別委員会（1997）が現れた。この研究では、営業部門担当者に対する利用者サイドから見た管理会計情報の重要性について、上記Foster and Gupta(1994)に対応させて、次の二種類の質問がなされた。まず、現行の会計システムから得られる会計情報がどの程度有用性をもつか、そして、必要な会計情報をもし入手できるなら、その潜在的有用性はどの程度であるか、という点である。この調査によると、①多くのマーケティング対象者は現行の管理会計情報の役割に満足していない、②将来の管理会計情報の改善への期待が高い、という知見が得られている。

日本調査では製品ミックス決定と顧客ミックス決定への現行会計情報の有用性は比較的低く位置づけられているが、米国調査では第2位、第4位と比較的高順位に位置づけられている。これは、米国企業に比べて日本企業では、製品の選別、顧客の選別が厳しく行われていないことを暗示している。この調査が行われた時点では、日本企業は製品・顧客の選別をあまり行っていなかったとされるが、昨今のグローバル化による急激な競争激化により、日本企業の状況も大きく変化している。顧客別収益性分析のような利益の観点からの管理が重要であろう。

以上のように、マーケティング管理会計研究には、80年代までとは異なる

新たな役割や研究課題が生じてきた。この最大の要因は、前章でみたようにマーケティング自体が大きく変化していることによると考えられる。

2. 新たなマーケティングに対する管理会計の対応

マーケティングの変化については前章で取り上げたが、ここではそのような変化に対する管理会計の対応について検討する。近年のマーケティングにおける最も重要な変化はAMAの新定義に見られるように、価値創造と顧客関係性管理に象徴される。

価値に着目したDoyle(2000)によると、マーケティングとは「価値ある顧客とのリレーションシップを構築し、競争優位を創造することによって、株主へのリターンを最大化しようとするマネジメント・プロセスである」と説明されている。このようなマーケティングと従来のマーケティングにおけるテーマの変化は下表のように整理されている。

	従来	現代
目的	顧客価値の創造	株主価値の創造
戦略	市場シェアの増加	マーケティング資産の開発・管理
前提	市場での業績が上がれば財務面も改善する	マーケティング戦略は価値という視点で評価されるべき
貢献	顧客、競合他社、チャンネルに関する知識	株主価値を増加させるマーケティングの活用法に関する知識
焦点	マーケティング志向	マネジメント全般
主張点	顧客理解の重要性	株主価値の創造におけるマーケティングの役割
資産概念	有形	無形
論拠	利益の改善	株主価値の増加
業績指標	市場シェア、顧客満足、売上高利益率、投資利益率	株主価値、割引キャッシュフロー

彼の捉え方で最も重要なのは、マーケティングの目的が「顧客価値の創造」ではなく、「株主価値の創造」であるとしていることであろう。企業は本来は営利を目的としているのだから、その全ての活動は企業の利益獲得に貢献

しなければならないはずであるが、マーケティングにおいては企業全体の文脈から離れてマーケティング自体を自己目的化してしまうことがあった。一般的に、企業にとっての価値を追求するよりも、顧客にとっての価値を追求することが重要とされる。しかし顧客価値の創造自体が目的となってはならない。顧客価値の創造を通じた株主価値の創造、つまり、顧客価値を追求することで株主価値の創造に繋がるように目標を設定しなければならないのである。

さらに戦略論との結合を踏まえる Doyle(2000)は、長期的な成長戦略をマーケティングにおいても考える必要があることを指摘している。この成長機会としては様々な要素が挙げられているが、それらは並列なものではなく、進化概念として捉えられている。すなわち、まず、顧客維持率の向上、そして、顧客シェアの増大、新規顧客の獲得、新しい製品やサービスの開発、新規市場への参入、新しい流通チャネルの構築、国際的成長、買収と提携、現在の業界を超えた成長、の順に説明されている。これらは必ずしも線形な進化として説明されるわけではないが、顧客との関わり方という観点から成長機会の発展として整理したものとして興味深い。そして、そのような成長戦略の展開については、次のように説明される。まず、現状の評価、そして、戦略策定、行動、弾みをつける、迅速な実行、成長するための組織を作る、という展開である。

管理会計では戦略をオペレーションレベルに落とし込みマネジメントするBSC(Balanced Score Card)という手法があるが、このマーケティングからみた成長戦略も類似の考え方に基づいていると思われる。Kaplan and Norton(2004)は、BSCを発展させて戦略マップというマネジメント手法を提唱しているが、そこでも「企業価値創造のプロセス」という視点や無形資産の重要性が強調されている。

戦略的管理会計では、Porterの価値連鎖概念をもとにした価値連鎖分析が比較的早くから取り上げられてきた。価値連鎖分析に関する代表的文献はShank and Govindarajan(1993)である。彼らはいくつかの事例をもとに、

組織間または活動間の無駄を省くことでコストを削減できることを示していた。しかし、コストレベルの議論をするだけでは、得られる効果にも限界がある。より大きな効果を得るためには、前述の価値ベースのマーケティング戦略やBSCといった大きな戦略のフレーム、すなわち、いかに戦略を実践していくかというプロセスに着目して管理会計の役割を捉えていく必要がある。

Ⅵ マーケティング管理会計研究または戦略的管理会計研究の方向性

1. マーケティング管理会計や戦略的管理会計の基底

本稿では、管理会計、マーケティング、戦略論の結びつきについて見てきたが、そこではやはり顧客志向や市場志向をいかに実践するかという点において、共通の問題意識があることが分かった。管理会計は戦略論と結びついて戦略的管理会計に、マーケティングは戦略論と結びついて戦略的マーケティングに、そして管理会計とマーケティングは顧客志向や価値創造という観点から相互に接近している。さらに、戦略論はビジネスシステムという従来は戦術レベルとして扱っていた課題にまで落とし込んできており、プロセス志向の研究が必要とされる戦略的管理会計や、プロセスの発想を取り込んだマーケティングの新定義ともオーバーラップしてきている。

今後の研究は、管理会計、マーケティング、戦略論、いずれも軸足はそれぞれ独自の領域に起きつつも、顧客志向や市場志向を実践するためのプロセスという共通の課題ないしは問題意識をもって進めるのが一つの有力なアプローチといえる。

2. マーケティング管理会計研究または戦略的管理会計研究の方向性

戦略論の内容は石井他(1996)でも指摘されているようにマーケティングに関連する内容が含まれている。また近年はマーケティングの観点から戦略を

取り込む研究も増えてきている。そこで、戦略的管理会計を議論する際には、戦略論の具体的な内容ともなるマーケティングの観点からもみること、戦略的管理会計研究をより具体的に進めることができるのではないかと考えた。それが本稿の試みである。

本稿でみてきたように、戦略的管理会計研究やマーケティング管理会計研究においては、プロセスの観点から価値創造活動を研究することが有用である。では、実際にマーケティング管理会計研究や戦略的管理会計研究において、どのように進めていくことが有用であろうか。

このような課題に関して重要な知見を与えているのが、リソースベースビュー(以下、RBV)の代表論者であるBarney達による研究である(特にRay *et al.*, 2004)。本稿の最後に、彼らのリソースとプロセスを繋ぐ実証研究を参照することで、今後のマーケティング管理会計または戦略的管理会計の研究の一つの方向性を提示したい。

Ray *et al.* (2004)によると、戦略論においてはポジショニングかリソースかという議論が長らく行われているが、同様にリソースかプロセスかというテーマも対立する考え方であった。RBVの実証研究では、単に資源や能力と全社パフォーマンスの関係を探ることが多く、その際は全社パフォーマンスを従属変数に用いることが多かった。しかし、そのような変数は集約されすぎていて、本来持っている貴重な情報を語るできていないかもしれない。そこで彼らは、全社レベルのパフォーマンスではなく、ビジネスプロセスの有効性を示す指標を従属変数とすることで、より有効な分析を行おうとした。結果として彼らは、プロセス効率化は他のプロセスに相殺されるなどして、全社パフォーマンスに適切に反映されていない可能性がある」と指摘した。このことは、全社パフォーマンスという集約された情報だけを見ていたのでは真の競争優位に気づいていない可能性があるということを含意している。また、先行的な活動や実践は企業の資源や能力の開発を通じて経路依存的なプロセスの一部になり、それは未来の活動や実践を導入する能力を調整する、と指摘している。つまり、あるプロセスの活動や実践が未来の収益性

をどのように左右するかは、資源や能力の開発に依存するということである。

この Ray *et al.* (2004) は様々な含意をもっている。まず、戦略論の実証研究がビジネスシステムレベルのテーマに降りてきていることの重要な一例であること。次に、顧客サービスに関するプロセスを対象としていることから、新定義のマーケティングにおけるプロセス研究の方向性の一例にもなりうること。さらに、管理会計で最も重要な未来の収益性を操作する要因を探索する、ないしは、そのモデルを構築する上でのヒントともなっているであろう。

これからのマーケティング管理会計や戦略的管理会計の研究においては、単にパフォーマンス要因(遅行指標)とそれを変動させそうな要因(先行指標)との相関を探るのではなく、どのような経路依存によって、そのような現象が生じるのかを探り、明らかにしていく必要があるであろう。

【参考文献】

- 浅田孝幸・鈴木研一・川野克典(2005)『固定収益マネジメント』中央経済社
- 新江孝(2005)『戦略管理会計研究』同文館出版
- 石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎(1996)『経営戦略論(新版)』有斐閣
- 伊藤克容(2004)「『戦略的管理会計』論の意義と限界—strategic management accounting研究の方向性—」『成蹊大学経済学部論集』Vol.34(2), pp.1-22.
- 伊丹敬之・加護野忠男(2003)『ゼミナール経営学入門(第3版)』日本経済新聞社
- 小川進(2003)『稼ぐ仕組み:高収益「卸」の常識破りな新発想』日本経済新聞社
- 加護野忠男・井上達彦(2004)『事業システム戦略:事業の仕組みと競争優位』有斐閣
- 小林哲夫(2005)「相互依存生(関係性)をめぐる管理会計研究の課題」『会計』Vol.168(5), pp.744-754.
- 坂本清(1963)「営業費統制について」『企業会計』Vol.15(3), pp.68-73.
- 嶋口充輝(2004)『仕組み革新の時代』有斐閣
- 嶋口充輝・内田和成(2004)『顧客ロイヤルティの時代』同文館出版
- 西澤脩(1962)『営業費管理会計』ダイヤモンド社

- 西澤脩(1965)『マーケティング会計』中央経済社
- 日本会計研究学会特別委員会(1997)『市場・製品・顧客と管理会計の新しいパラダイム』
- 藤田智丈(2004)『マーケティング管理会計研究の貢献と限界』(博士論文)
- 松本雅男(1959)『営業費計算』国元書房
- 安酸建二(2003)「戦略策定における管理会計情報—日本企業の実態調査—」『流通科学大学
論集—流通・経営編—』Vol.16(1), pp.35-50.
- Barney Jay B. 2002, *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*, 2nd ed., Prentice Hall, Inc.
- Blattberg Robert C. and Gary Getz and Jacquelyn S. Thomas, 2001, *Customer Equity: Building and
Managing Relationships as Valuable Assets*, Harvard Business School Press. (小川孔輔・小
野謙司訳『顧客資産のマネジメント：カスタマー・エクイティの構築』ダイヤモンド
社, 2002年).
- Bromwich M. 1990, The Case for Strategic Accounting : The Role of Accounting Information for
Strategy in Competitive Markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15(1/2),
pp.27-46.
- Bromwich M. and Bhimani A. 1994, *Management Accounting : Pathways to Progress*, CIMA
(Chartered Institute of Management Accounting)
- Doyle Peter, 2000, *Value-Based Marketing*, John, Wiley & Sons, Ltd. (恩蔵直人 監訳『価値ベー
スのマーケティング戦略論』東洋経済新報社, 2004年).
- Foster G. and Gupta M. 1994, Marketing, Cost Management and Management Accounting, *Journal
of Management Accounting Research*, Vol.6, pp.43-77.
- Iacobucci Dawn and Bobby J. Calder, 2003, *Kellogg on Integrated Marketing*, John, Wiley & Sons.
(小林保彦・広瀬哲治 監訳『統合マーケティング戦略論』ダイヤモンド社, 2003年).
- Kaplan Robert S. and David P. Norton, 2004, *Strategy Maps*, Harvard Business School Press.
- Kotler Philip, 2004a, *Ten Deadly Marketing Sins: Signs and Solutions*, John, Wiley & Sons, Inc.
- Kotler Philip, 2004b, *Philip Kotler's FAQ's on Marketing*. (木村達也 監訳『コトラーのマーケ
ティング講義』ダイヤモンド社, 2004年).
- Kotler Philip, Dipak C. Jain, Suvit Maesincee, 2002, *Marketing moves: a new approach to profits,
growth, and renewal*, Harvard Business School Press.

Kotler Philip, Kevin L. Keller, 2006, *Marketing Management 12th ed.*, Pearson Prentice Hall.

Ray Gautam, Jay B. Barney and Muhanna Waleed A., 2004, Capabilities, Business Process, and Competitive Advantage: Choosing the Dependent Variable in Empirical Tests of the Resource-Based View, *Strategic Management Journal*, Vol.25 (1), pp.23-37.

Rust Roland T. and Valarie A. Zeithaml and Katherine N. Lemon, 2000, *Driving Customer Equity: How Customer Lifetime Value is Reshaping Corporate Strategy*, The Free Press. (近藤隆雄訳『カスタマー・エクイティ』ダイヤモンド社, 2001年).

Schultz Don and Heidi Schultz, 2004, *IMC: The Next Generation*, McGraw-Hill Companies, Inc. (博報堂タッチポイント・プロジェクト訳『ドン・シュルツの統合マーケティング』ダイヤモンド社, 2005年).

Shank J. K. and Govindarajan V. 1993, *Strategic Cost Management*, Free Press.