

顧客別収益性分析とマーケティング・コスト

成 松 恭 平

I はじめに

「同じ利益が、すべての顧客から生ずるとするのは幻想である」(Ward, 1992, p.117)。需要が供給を上回るモノ不足といわれる時代から、現在は、特別な事象が生じない限り、日常生活に困らない、どちらかといえば過剰ともいえるモノ余りの状況といえることができるかもしれない。こうした成熟した経済にある消費者のニーズは多様である。単に衣食住を充たせばよかった時代の顧客相手にビジネスを展開する企業経営とは現在は異なる。

モノが欲しくても手に入らない時代、企業は、自社の既存製品・サービスを、消費者に提供すればよかった。しかし、モノ不足の時代とは異なり、とりあえず物質的には充足感を感じている現代社会において、企業は、より厳しい競争環境にさらされている。一応は満足している消費者の潜在的なニーズ・多様な嗜好を見極め、掘り起こすと同時に、同じ市場・同じ製品を扱っている競争企業とは異なる特徴を自社に見出し、それをターゲットとする顧客に訴求し、受け入れてもらうことで生き残っていく。こうした厳しい環境に直面する経営者・経営管理者の視点も、自社ありきではなく、市場ありきの姿勢に変わってきている。広く消費者に受け入れられる製品・サービスというよりも、ある特定の顧客層に満足してもらえる製品・サービスを企業は見つけ出すことに向かっている。

そうした環境で企業を存続させ成長させていくためには、経営者のビジョンとともに、それを達成していくための企業戦略ないし競争戦略が必要である。「企業戦略の究極は、識別された競争相手に対する特定の市場における特定の製品に関連する。このことから、競争戦略のための会計は、

製品と市場と競争相手についての情報」(Ward, 1992, p.117)を収集、分析することが期待される。今日の経済の成熟期を迎えるまでの成長期において、企業はさまざまな市場とさまざまな製品を扱うことで大きく成長してきた。そのさいに、巨大化した企業全体の業績を測定すると同時に、それぞれの分野(製品種類、顧客、販売地域、事業部など)での業績測定も必要となっていた。そのために、管理会計では、それぞれの分野の業績評価と意思決定に有用だと思われる直接原価計算を利用したセグメント別損益計算書の適用を推奨してきた。これは、どのセグメント(製品種類、顧客、販売地域、事業部など)が、企業全体の利益に貢献しているのかの評価から、はたまた製品種類の生産・販売中止の決定、重点化すべき販売地域の特定など、経営意思決定に有用な会計情報を提供するために考案されたものである。

したがって、これまでみかけるセグメント別損益計算書の例示は、製品別損益計算書あるいは事業部別損益計算書が大方である。これは、製品は作れば売れるという、いわゆる生産者志向あるいは販売志向の考え方で、経営を前提にした構成になっているといえないだろうか。今日の成熟した経済状況において、つまり、未開拓な大きな市場をあてにした、既存製品で新市場を開拓するというよりも、市場拡大があてにならないことを前提とした、既存市場での既存製品の市場浸透、あるいは、既存市場での新製品開発に企業経営は、より重要性をおく必要があるのではないだろうか。これは、前述の多様化した消費者への訴求の方向性と一致する。有用な会計情報の提供は、そのような経営者または経営管理者の要求に応える必要がある¹⁾。収益は顧客の購買活動から生まれる。そのため企業は、顧客の購買行動を促す活動をとることになる。その場合、「顧客の行動がその企業の業務活動ひいては使用する資源を決定するため、顧客ごとの収益性が売上に比例せず、費用が顧客ごとに大きく異なる」(青木、2010、2頁)ということになる。収益増加のためのマーケティング活動が、企業経営の

主たる課題となる。そこに、顧客別収益性分析の役割が期待される。そこで、本稿では顧客別収益性の要素である顧客収益と顧客コスト、とくに、顧客購買行動を促進する、あるいは、顧客購買行動の結果生ずるマーケティング・コストの管理方法を再吟味するとともに顧客別収益性分析の有効な計算モデルについて考察することにする。

Ⅱ 顧客別収益性分析

1 顧客別収益性分析が必要な理由

実は、営業現場では、かなり以前から顧客管理を行うにあたってABC分析という手法を使っている。売上の8割は、顧客の2割で達成する、というパレートの法則を利用した管理手法である。顧客識別によって、企業全体の8割を稼ぎ出す2割の顧客にたいして重点的な営業・販売活動をしかけると同時に、残りの顧客8割の営業・販売活動の見直しを図ることができるからである。しかし、営業部門が入手できる情報は限定的である。多くのばあい、売上高あるいは売上総利益によって、上記の判断をするしかない。そのため、これだけの情報で、顧客や担当する営業、あるいは営業部門の仕事の効果性・効率性を問うことは問題がありすぎる。もっと詳細な業績評価あるいは意思決定情報を提供できないのだろうか。

「企業の繁栄は、意思決定のさいに強い顧客への興味をもつことである」(Horngren et al., 1987, p.581)。製品が利益を生み出すのだろうか、地域が利益を生み出すのだろうか、部門が、事業部が利益を生み出すのだろうか。あるいは、そうしたセグメント別損益計算書の分析によって、製品、地域、部門、事業部の廃止・継続の意思決定をしてよいのだろうか。同じ製品でも顧客によって利益の出る場合も、損失を発生する場合もありうるし、地域のなかでも利益の出る顧客もいれば、損失を発生する顧客もいる、その他も同じことである。利益を生み出す大元は、そうしたセグメントを構成する顧客ではないのだろうか。顧客こそ利益のすべてである²⁾。こう

考えると、管理会計の分野において、これまで顧客別の収益性分析に多くの議論が割かれていないことが不思議である。

顧客による収益性の相違は、収益あるいは費用の相違によって生ずる。収益の相違の多くの要因は、顧客に販売する製品アイテムの相違、販売単価、数量である。大口の取引先だからといって、その取引高に応じた利益貢献をしているとは限らない。取引規模が大きくなると、顧客の交渉力が強くなるため、厳しい値引き要求を呑んだり、納期や納品頻度、品質などに対する他の顧客には提供していない高い質のサービス要求を受け入れざるをえない場合もしばしば見られる（田中、1995、634頁）。

収益性のもう一方の要素である顧客によるコストの相違は、顧客が利用する企業の経営資源と量によって異なる。大口顧客の納期や納品頻度、品質などに応えるための資源準備と消費はコストを発生させる。また、ABC分析による残りのB・Cに应ずる7～8割の顧客に対して、2割の売上または利益をあげるために、相対的に非効率な活動によって、多くの資源を消費することにもなる。フォスターによる調査では、「顧客の多くは、マーケティング、発送及び顧客サービスなどのいわゆる下流の領域において、顧客が会社の諸資源を利用する度合いは、大いに異なっている」（フォスター、高橋抄訳、1995、129頁）とのことである。例えば、マーケティング支援に対する全面的な支援を要求する場合と全くそうでない場合、各家庭から大企業までのあらゆる流通経路の相違の場合である。ときに顧客によってサービスレベルが異なり、その影響が上流の活動に影響を及ぼす場合などもある。顧客の要求に応じて、製品仕様を急遽一部変更することで、追加のコストが発生するなどは、そうした場合かもしれない。また、サービス関連企業では、諸資源の利用のしかたはかなり異なるということも述べている（フォスター、高橋抄訳、129頁）。

顧客ごとに収益とコストが異なるばかりか、収益とコストの相関関係があいまいであるということが、顧客別損益計算書の必要性が認められたと

しても、管理会計研究として取り組みにくいテーマであったのかもしれない。しかし、「マーケティング活動または営業費の管理は、製造活動または製造原価の管理に比べて極めて立ち遅れた現状にあるので、これらを科学的に管理する道を開くことが、これからの重要な課題（西澤、1994、19頁）」であるといえるだろう。

2 セグメント別損益計算書における貢献利益計算とコスト分類

「管理会計は、主に企業経営者のために、戦略の策定を支援するとともに、策定された戦略に従って意思決定あるいは業績評価を行うことで、受託された資本を有効に運営することに関係する。経営者の意思決定のためには、主として計画設定の情報が必要となり、業績評価には主に統制ないしコントロール情報が必要である。管理会計では、経営組織に結びつけて業績評価を実施するシステムである責任会計が基礎概念になる」（櫻井、2004、13頁）。コスト、収益の発生について責任をもてるということ、その責任をもつために意思決定の権限をもてるということが重要である。これらがなければ、どんな情報を提供しても、それらの情報が絵に描いた餅となる。

表1 セグメント別損益計算書

	A	B	C	D	合計
I 売上高	×××	×××	×××	×××	×××
II 変動費	×××	×××	×××	×××	×××
限界利益	×××	×××	×××	×××	×××
III 個別固定費	×××	×××	×××	×××	×××
1) マネジド・コスト	×××	×××	×××	×××	×××
管理可能原価	×××	×××	×××	×××	×××
2) コミットド・コスト	×××	×××	×××	×××	×××
貢献利益	×××	×××	×××	×××	×××
IV 共通固定費					×××
営業利益					×××

(筆者 作成)

わが国では、売上高から変動費を差し引いた利益を限界利益³⁾と呼び、この限界利益から、セグメントに直接跡づけることのできる個別固定費を差し引いた利益を貢献利益という。ここまでがセグメント別で算定された利益となる、さらに全社的な利益との整合性をとるために全社の共通固定費を一括して差し引き営業利益を算出することになる。セグメント別損益計算書という意味では、貢献利益までの算定が重要である。

固定費という「漠然と管理不能費であるといった見方が支配的であった。キャパシティ・コスト⁴⁾の理論は固定費の管理に新しい道を開いたという意味で大きな意義をもつ」(櫻井、2004、244頁)。ここで、貢献利益を算定するために差し引いた個別固定費は、マネジド・コストとコミットド・コストに区分できる。マネジド・コストは、プログラムド・コストあるいは自由裁量原価ともいわれる。経営者あるいは経営管理者の意思決定によって発生額を決定することができる。そのためコストの投入とその効果が必ずしも明確ではなく、操業度との関係も直接的でなく不明瞭である。毎期の短期的な予算で管理される管理可能費である。

マネジド・コストは、さらに、操業度との関係からポリシー・コストとオペレーティング・コストに分けることができる。ポリシー・コストは、交際費、広告宣伝費、従業員訓練費などの直接操業度と関連性のない費目が、オペレーティング・コストは、販売促進費・監督者給料などの一定の操業度を維持する費目が含まれる。したがって、管理の方法は、ポリシー・コストは割当型予算が、オペレーティング・コストは、変動予算が適している。

コミットド・コストは、過去の意思決定によってすでに発生原因や発生額が決定しているコストである。物的設備や人的資源に関連して発生する減価償却費、役員報酬などが該当する。これらの費目は、短期的には削減が困難な管理不能な長期的なコストである。中長期的な計画で適切な意思決定が必要なものである。

また、現在の経営活動水準を継続するときには発生するが、活動水準を縮小あるいは停止した場合には発生を回避できるコストのことを、回避可能原価という。セグメント別損益計算では、変動費と個別固定費が回避可能原価となる。

Ⅲ マーケティング・コストの管理

小林は、マーケティング・コストについて次のように述べている（小林、1998、43頁）。マーケティング・コストは、マーケティングにかかわるすべてのコストであり、いわゆるマーケティング・ミックスの各要素の創出と維持・運用にかかわるすべてのコストを意味する⁵⁾。したがって、マーケティング・コストは、流通にかかわる流通コストだけではなく、製品の価値を作り出す側面にかかわるコストも含む。顧客の求める製品を適切なタイミング、価格で適切な量を適切な場所に提供するために発生するすべてのコストがマーケティング・コストである⁶⁾。

このマーケティング・コストをいかに管理するか。管理するためには、その投入と産出の関係が明確であることが必要である。しかしながら、マーケティング・コストは、産出、本稿ではとくに顧客と特定して検討しているのだが、それとの関係でどこまで明らかにできるか、また明らかにする方法があるのかが問われることになる。

マーケティング・コストは、いくつかの観点から分類⁷⁾できるが、管理の視点から注文獲得費と注文履行費という分類を取り上げたい⁸⁾。この場合、注文獲得費には販売費と販売活動の管理費が、注文履行費には、物流コストと物流活動の管理費が含まれることになる。注文獲得費はポリシー・コストの性質を有しており、割当型予算で管理するのがよいとされている。一方、注文履行費は物的、定型的、反復的処理の側面が強く、物的標準や標準原価による管理、変動予算による管理⁹⁾が可能であるとされている（小林、1998、43-44頁）。

1 広告宣伝費の管理

注文獲得費の代表的な費目である。特定の広告主が有料で各種の媒体を通じて非人的なコミュニケーション¹⁰⁾を行うことを広告といい、そのために要する費用¹¹⁾を広告宣伝費あるいは広告費という。広告宣伝費には、広告媒体費、広告代理店費などの支払広告料、広告部門の人件費、製作費、管理費などがある。前述したように、ポリシー・コストであり、割当型予算による管理が適している費目である。広告宣伝費は、生産活動におけるほどインプットとアウトプットの関係が明確なものではない。

そこで、広告宣伝費を管理するために、まず、広告宣伝自体の性格・内容について検討しておくことにする。アメリカ・マーケティング協会(AMA)が発行した『マーケティング用語辞典(第2版)』(1995年)では次のように定義している。広告とは、「営利企業……が、特定のターゲット市場……に対して、製品・サービス……について、伝達または説得をするために、大量伝達が可能な媒体のタイムまたはスペースを購入して、告知や説得的メッセージを提出することである」。企業である限り、広告宣伝費をインプットとしたならば、そのアウトプット効果として、売上に繋がることが期待される。マーケティングの目的が、短期的な売上増加か、長期的なブランド構築かにより、その広告の果たす役割と、コミュニケーション方法が異なることになる¹²⁾。したがって、予算設定は、それらの目的に沿った効果があげられるような政策的決定がなされるべきだし、それにそって広告宣伝費と効果の関係が測定できることが必要である。

そこで、広告予算の決定方法は、絶対的に優れた方法があるわけではないが、次のようなものをあげることができる(嶋村、2008、141-145頁)。

① 売上高比率法 (percentage of sales method)

前年度または過去数年間の平均売上高、あるいは、来年度の目標売上高に一定比率を掛けて広告予算を求める方法である。売上高を原

因として、広告費予算を結果として求める方法は、因果関係が反対のような気がする。この考え方で、広告費予算を設定すると、売上高の縮小に比例して広告費予算も縮小することになる。しかし、売上高が減少することを止めるために、広告費予算を増加する決定をしなければいけないこともあるだろう。

② 競争者対抗法 (competitive parity method)

競争相手とする企業が実際に支出している広告宣伝費総額をベンチマークとし、自社の広告予算を設定する方法である。これは、競争相手の広告宣伝費予算が明らかな場合、ある一定の意義があるかもしれないが、独自の企業目標、マーケティング目標の達成とは必ずしも一致するとは限らない。

③ 支出可能額法 (all available funds method/all you can afford method)

資金的に負担可能な金額を広告宣伝費にまわすという方法である。他の支出の残りを当てるという方法である。

④ 任意増減法 (arbitrary method)

トップの判断・経験や勘によるものである。

⑤ 目標課題達成法 (task method)

まず、マーケティング目標 (マーケット・シェア、売上高など) を決め、そのための広告目標 (知名率、購入意図率など) を決める。この広告目標を達成するための広告活動を決め、その費用を見積もる。こうして年間の総広告宣伝費予算を決定する。

嶋村は、こうした予算決定方法は、かなり便宜的なもので、どれか1種類を使って、簡単になされるということではなく、いくつかが併用されることが普通であると述べている (嶋村、2008、145頁)。とはいえ、できるだけ合理的に管理していくことが期待される。わが国の企業の実態調査によれば、広告予算と売上高や利益と結びつけて設定しようとしている企業が

多いようである（嶋村、1998、145頁）。

古川他は、売上高と広告宣伝費の関係について、科学的に検証した海外の研究から、次のような一般化を導いている（古川他、2003、170頁）。

- ① 広告量を増やすだけでは、売上げの増加につながらない。
- ② 広告量を増やし、クリエイティブ、メディア、ターゲット層の変更が伴えば売上げの変化もありうる。
- ③ 広告が売上げに影響を与える場合は、効果は初期の段階から現れる。後になって効果があがってくることはない。
- ④ 広告効果は、既存製品より新製品のほうが現れやすい。
- ⑤ 広告は売上げに長期的に影響する。広告量を削減しても売上げはすぐには減少しない。一定のレベルで継続的に広告を投下するよりも、断続的なキャンペーンや広告のパルスが効果的である。
- ⑥ 売上げに対する広告の短期的効果は、価格の影響と比較してはるかに小さい。

広告と売上に対する影響は、わかりにくいですが、それでも上記のような微弱ではあるが関係が見出されるということは、かなり限定的ではあるが管理可能な部分への、チャレンジができるということでもある。

広告宣伝費は、最終的な目標としては売上高の増加ということになるが、認知度あるいは消費者の購買心理への影響などの効果目的もある。その意味では、目標課題達成法で広告宣伝費予算を決定する方法は、売上高比率法よりも、より費用対効果を確認するためには、よい方法のように思える。

しかし、この方法は、ある広告タスクを実行した際に、どのような効果が得られるか、いわゆる因果関係がわかっていることが前提である。たとえば、ある広告を何回実行したら、どのような購買心理・行動が生まれるかはわかっていない。目標課題達成法で設定した目標を達成するための「広告タスクを科学的にかつ合理的に決定していくことは実際には不可能とってよい」（小林（啓）、1998、53頁）のである。

そのように考えてくると、目標課題設定法も広告宣伝費予算設定にはあまり効果を期待できないようである。

ただ、小林（啓）は、目標から効果までの枠組みでの検討作業が強制されることによって、洞察力が高まり、因果の視点で物事をみていく能力が高まる。この能力は企業を合理的に経営していくうえで強く要請される能力である。また、ある目標に対して、それを達成するためのタスクを設定することは、ある種の仮説を設定することであり、結果検証することで、仮説の妥当性をある程度検証できる。「目標→広告タスク→効果」についての学習を積み重ねていくことが可能である。学習は不確実な世界に対処していくための重要な手段であると、この方法の価値について述べている（小林（啓）、1998、53頁）。

2 販売促進費の管理

市場のニーズに合致した製品・サービスを生み出しても、その存在を知らなければ、消費者は購入できないし、流通業者も取り扱うことができない。より多くの販売実績を追求するためには、市場への告知だけではなく、消費者に購入する気になってもらい、実際に購入してもらわなければならない。そのために新聞、テレビ、雑誌などの広告媒体を使用することを広告といい、より直接的に購買に働きかける懸賞や特売などの活動を販売促進という（渡辺他、1998、14-15頁）。

このような消費者や流通業者への働きかけを、ひと括りにしてマーケティング・コミュニケーションという¹³⁾。このマーケティング・コミュニケーションは、広告、人的販売、販売促進、パブリシティの4つの方法に分けることができるが、販売促進は、その一つである。販売促進の活動には、POPツール、報奨金、リベート、試供品の提供、催事などがある。これらに要した費用を販売促進費という。販売促進活動は、広告よりも、売上高の増大に目に見える形で寄与することを期待したものである。

したがって、より具体的な販売目的を設定することが可能である。広告の効果を長期的に持続するブランド・エクイティやブランド・ロイヤルティの形成に貢献する可能性のあるものとする、販売促進活動は、短期的で即効性のあるものということができる（小林（啓）、1998、47頁）。販売促進活動は、売上高との関係を生産活動ほど明確にしめすことはできないが、広告宣伝活動よりも、直接的な影響をあたえようとするものであるから、その効果測定には検討の余地があるだろう。「販売促進活動の中には毎期経常的に行われる活動や問屋・小売店との関係や企業・ブランドイメージを維持していくために継続的に行っていくことが望まれる活動もあるので、これら固定的に支出する費用をベースとして次期にそれとは別に行う活動を立て、これら活動の費用を上乗せすることにより予算を設定していく方法もよく行われている」（小林（啓）、1998、48頁）ということである。したがって、販売促進費は、オペレーティング・コストと考え、変動予算として管理していくことが可能ではないだろうか¹⁴⁾。

広告宣伝費も販売促進費も、注文獲得費として、ポリシー・コストとしての性格を多く含むものだが、今日の厳しい競争環境の中で、これらのコストの役割を考えると、より科学的・合理的な判断のできる関係を見出す研究を促進する必要があるだろう。

3 物流費の管理

物流費は、売上や生産の結果として売上高や生産量との関連性がある程度みられる注文履行費である。物流費は、物流領域ごとに、支払形態別あるいは物流機能別、その他必要に応じてさまざまに分類・集計する方法がある（西澤、1994、126-138頁）。

物流領域別は、ものの流れによる分類で、調達物流費、生産物流費、社内物流費、販売物流費、返品物流費、廃棄物流費に分類して集計する。

支払形態別とは、財務会計における費用の発生を基礎とする分類で、自

社払物流費と他社払物流費があり、自社払物流費には自家物流費と委託物流費がある。自家物流費は、材料費、人件費、用役費（電気・ガス・水道料）、維持費（修繕費、租税公課、賃借料など）、一般経費（旅費交通費、消耗品費など）および特別経費（減価償却費と社内金利）に分類して集計する。

物流機能別では、物資流通費と情報流通費および物流管理費に大別する。物資流通費とは、製品を物理的に移送することで消費される経済価値をいい、包装費、輸送費、保管費、荷役費および流通加工費に分類する。情報流通費とは、在庫管理、注文処理、顧客サービスなど物流に関する情報を処理伝達するための費用をいう。物流管理費とは、物流計画、調整、統制に関する費用である。

その他には、製品別、部門別、販売地域別、顧客別などに分類し、直接物流費と間接物流費に区分する適用方法別分類、物流操業度の増減に基づいて固定物流費と変動物流費に分類する物流操業度分類、特定の管理者層による管理可能性からみた管理可能物流費と管理不能物流費の分類などがある。

広告宣伝費が売上を上げるためのポリシー・コストであるのに対して、獲得した売上との関係で発生する物流費は、オペレーティング・コストに属するので、変動予算による管理が適切であろう。

物流費の管理について、さらに物流の主軸とする3つについて考えてみることにする。

(1) 輸送費の管理

輸送費¹⁵⁾とは、各種輸送機関により物品（貨物）を一定の場所から他の場所へ送り出すコストをいう。その機能には、集める、配る、運ぶ、中継する、積み込む、とりおろす、仕分けするなどの一連の作業コストが含まれる（西澤、1994、152頁）。

輸送費は、物流費のなかでも金額的に相当の比率を占めている。輸送費

管理で最も重要なことは、現在使用の輸送機関が最適かどうかである。さらに有利な輸送手段が存在しないかを、サービスの質を含めて、常に検討することが必要である。自家輸送をしている場合は、固定費部分と変動費部分に分解して、それぞれ管理することになる。また、損益分岐点分析を活用して、外部の輸送手段と自社の輸送手段による輸送費の比較分析を行い、どちらが有利かの判断をすることも可能である（櫻井、2004、375頁）。

(2) 保管費の管理

貨物の時間的効用を高める機能が保管で、輸送とともに、物流の支柱をなしている。倉庫にはいろいろな種類があるが、コスト管理の観点から最も重要なものは流通倉庫¹⁶⁾である（西澤、1994、173-174頁）。

流通倉庫による保管費発生の管理には、まずは保管場所としてではなく、貨物の流れを調節する場所として、流通戦略上の立地となっているのか、自動化は十分すすんでいるか、配送センターとして十分利用されているか、輸送と保管の総合的な管理を試みているか、自家倉庫と営業倉庫のいずれが有利となるかなどが重要な点となる（西澤、1994、177頁）。

自家倉庫の管理に関しては、固定費と変動費に区分した変動予算による管理が活用される（櫻井、2004、376頁）。

(3) 包装費の管理

包装費とは、物品の輸送、保管、取引または使用などにあたって、その価値および状態を保護するために、適切な材料、容器などを施すコストをいい、個装費、内装費および外装費の3種に大別する。個装費は、消費者の手元にわたる最小単位の包装で、商品の一部として販売促進などの目的による商業包装費といわれる。商品の一部を構成するので、製造原価の一部として扱われる。内装費および外装費は、工業包装費とよばれる（西澤、1994、139-141頁）あるいは輸送包装費と呼ばれ、物流費とされる。輸送、

荷役、保管のための容器、ダンボール箱、包装のための人件費などがその内容となる。

包装費は変動費となるものが多いので、標準原価計算の原理を活用して、人件費の削減に努力すべきものである（櫻井、2008、376頁）。

IV 顧客別収益性測定分析表の事例

多くの企業は、全体的な業績に目を向けている。すべての顧客が、同じ利益を上げているわけではない。収益性の高い顧客も、収益性の低い顧客もいる。「異なる顧客に対して異なる取り扱い方をすれば、企業全体の収益は改善できる」（ポール他、小野他監訳、2011、177頁）。通常、低い収益性の顧客はいらない。そのためには、顧客ごとに、その収益性がどのような貢献をしているかという測定をしなければならない。

田中は、「顧客別収益性は、分析の主体によって、分析対象の区分や分析方法が異なってくる」（田中、1995、640頁）と述べて、表2のメーカーの事例を示している。

そして、さらに分析主体が、卸売業の場合は、顧客は主として小売企業または生産財を利用するメーカーであり、小売企業の場合は、主として個人となる。しかし、個人別分析はコスト・ベネフィットの視点から効率的ではなく、顧客をなんらかのカテゴリー別に分析することが適切であると述べている（田中、1995、640頁）。

これに対応するコスト項目を、製造原価以外のコストについて、財務会計の損益計算書項目では不十分であるとして、表3のような例示をしている。

ウィンチェル社の事例を分析すると、収益性が悪いのは、大規模小売店であり、次に悪いのが卸売である。個人消費向けはいずれも赤字であることがわかる。企業全体の純売上高に対する産業用比率は約89%、個人消費率は約11%であり、粗利益率が産業用で約35%、個人消費で約20%であ

表2 ウィンチェル社チャネル別収益性報告(マーケティング・コスト分析)
1985年

単位 \$ 1,000

	個人消費		産業用				合計
	大規模小売店	卸売	建築請負用	産業用部品	政府	OEM	
純売上高	<u>10,694</u>	<u>3,120</u>	<u>79,434</u>	<u>25,110</u>	<u>402</u>	<u>9,200</u>	<u>127,960</u>
材料費	8,503	2,083	25,089	6,886	99	2,869	45,529
労務費	29	62	4,798	1,437	33	724	7,082
間接費	<u>150</u>	<u>268</u>	<u>22,172</u>	<u>6,503</u>	<u>154</u>	<u>3,146</u>	<u>32,393</u>
合計	<u>8,681</u>	<u>2,413</u>	<u>52,059</u>	<u>14,826</u>	<u>266</u>	<u>6,739</u>	<u>85,004</u>
粗利益	2,013	707	27,375	10,284	116	2,461	42,956
粗利益率	0.19	0.23	0.34	0.41	0.29	0.27	0.34
マーケティング費用							
コミッション	696	270	4,682	1,344	12	372	7,376
広告費	46	12	132	38	0	2	230
カタログ費	36	14	504	160	0	0	714
共同広告費	380	90	416	120	0	0	1,006
販売促進費	494	128	394	114	0	2	1,132
品質保証費	2	2	64	22	0	4	94
販売管理費	908	268	5,696	1,714	20	351	8,957
現金割引	<u>118</u>	<u>56</u>	<u>892</u>	<u>252</u>	<u>12</u>	<u>114</u>	<u>1,444</u>
合計	2,680	840	12,780	3,764	44	845	20,953
一般管理費	<u>907</u>	<u>265</u>	<u>6,740</u>	<u>2,131</u>	<u>36</u>	<u>781</u>	<u>10,860</u>
営業利益	<u>-1,574</u>	<u>-398</u>	<u>7,855</u>	<u>4,389</u>	<u>36</u>	<u>835</u>	<u>11,143</u>

(出所) 田中隆雄稿 (1995)「顧客別収益性分析」『会計』第148巻第5号、11月号、639頁。

る。産業用チャネルのうち建築請負用の売上高が全売上高の6割を占めると同時に営業利益額も大きい、また、産業用部品も営業利益率が17%と高い。ここで、マーケティング費用が、顧客別(主体別)に個別費として賦課できたものなのか、共通費として配賦されたものか不明ではあるが、効果性分析をすることでさらに、それぞれの分野の改善余地が生まれるのではないだろうか。

以上のように、顧客別収益性分析によって、顧客別収益および顧客別コストの両者の差異から、なぜ収益性が異なるかの重要な洞察を得ることができる。ここで、Horngren他による事例を見てみることにする。活動基

表3 顧客収益性分析におけるコスト項目の例

- (1) 売上高
- (2) 直接費
 - 製造直接費
 - 顧客に固有の費用
 - パッキング・コスト……特殊な包装、荷姿
 - 納品コスト……納品の頻度
 - 在庫維持コスト……倉庫料、金利
 - 値引き
 - 営業活動費……営業人件費、訪問交通費、旅費、接待費
 - リベート……取引高に応じたバックマージン
 - 製品支援コスト……特別な仕様（機能、外観、色）
 - 営業支援費……商品見本、カタログ、チラシ、景品
 - 要員派遣費
 - 技術支援費……使用方法の説明、セット・アップ
 - 顧客サービス……電話による相談、巡回・点検
 - 品質保証費……保証期間内のクレーム処理費
 - 代金回収費
 - 金融費用……基準回収期間を超える受取勘定の金利
- (3) 顧客別貢献マージン……(1) - (2)
- (4) 顧客別間接費および割当費
 - 製造間接費
 - 顧客共通費の割当額……TV広告費（製品広告）
 - 営業部門共通費の割当額……管理者給料、家賃、マーケティング調査
- (5) 顧客別利益……(3) - (4)
- (6) 共通費割当額
 - 本社管理費
 - 広告宣伝費（本社）
 - 本社研究開発費
- (7) 純利益……(5) - (6)

（出所）田中隆雄稿（1995）「顧客別収益性分析」『会計』第148巻第5号、11月号、642頁。

準原価計算（Activity-Based Costing: ABC）を利用した顧客別収益性分析である。事例の会社は、ボトル・ウォーターの販売をするために、2つの流通チャネルをもっている。1つは、スーパーマーケット、ドラッグストア、その他のストアを含む卸売流通チャネルであり、他の1つはビジネス顧客への小売流通チャネルである。すべて定価販売されたなら、ボトル1本あたり0.10ドルの粗利益を稼ぐことができる。

顧客別収益性分析は、なぜ顧客別収益性が異なるかについて、可能な限り詳細に跡づけることで価値がたかまる。

定価販売をせず値引きをしているのは、購入量の増加を促進するためで

表4 顧客別収益性分析

	A	B	G	J
1. 販売ボトル数	1,000,000	800,000	70,000	60,000
2. 定価(\$)	0.60	0.60	0.60	0.60
3. 実際販売価格(\$)	0.56	0.59	0.55	0.60
4. 売上(1×3)(\$)	560,000	472,000	38,500	36,000

(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis-*, 10th ed., Prentice Hall, p.582.

ある。Horngrenらは、実際販売価格だけで記録していたならば、値引き率を簡単に跡づけることができない。値引き額を制限することは、顧客別収益性を維持するために不可欠である。したがって、値引き販売には理由があるはずである。たとえば、顧客が大量に購入してくれる、販売数を伸ばすことができる拡販効果がある、または、営業担当者の交渉能力に問題がある、売上を上げることだけを目標としたための機能不全、競争相手との値引き競争などが考えられる。どのような理由によって、値引きを行うのか、また、その値引き額は妥当なのかを検証し、事後の対策を考えることができるようにする。本例では、Gへの販売数は、A社の7%、全体の3.6%である。それにもかかわらず、他の流通チャネルと比較して、最も高い値引き率である。現在の値引き率が妥当なのか、そうでなければ、今後、どのような対策があるのか、こうしたことを考えるための有益な情報を提供しているといえるだろう。

顧客収益は、顧客別収益性分析の一方の要素であり、もうひとつの要素としてコストがある。つぎに、コストについて考えてみる。

事例の会社は、ABCシステムを使用して、ボトルのコストを直接費とし、その他に多数の間接費プールをもっている。

ABCの理論的展開は、2つある。1つは資源供給と資源利用とに区分し、ABCは資源利用に基づく理論であること、他の一つは、間接費と支援のコストについての階層性を発見したことである(櫻井、1995、93頁)。

櫻井は、コストの階層性の解明は、活動の識別に有用であるとして、工場コストの階層性と顧客コストの階層性について、活動とコスト・ドライバーの類型化を試みている。そこで、事例を検討する前に、櫻井の顧客コストの階層性についての見解をみとめることにする（櫻井、1995、96-98頁）。

櫻井は、オグイン [O'guin, 1991] による4つの分類を示している。(1) 注文レベルの活動 (orders level activities)。個々の顧客への販売と配達に関連した活動である。たとえば、①受注処理、②発送作業、③請求業務、および④輸送の活動である。注文レベルの活動で発生したコストを個々の顧客に賦課することは、比較的容易であるが、その相関関係は、製品ほど明確ではない。(2) 顧客レベルの活動 (customers level activities)。注文には関係しないが、個々の顧客に関連した活動である。たとえば、①販売員のセールス活動、②与信と代金回収、③返品、④カタログ印刷と配付などである。顧客レベル活動によって発生したコストを個々の顧客に賦課することは困難である。(3) 市場レベルの活動 (markets level activities)。特定の市場への参入または市場確保に必要な活動である。たとえば、①市場開発、②広告活動、③販売促進、および④マーケティングである。特定の顧客別に市場レベル活動のコストを跡づけることは困難であるが、市場との関係分析にはこのレベルの活動の活用が可能である。(4) 企業レベルの活動 (enterprise level activities)。企業全般にかかわる活動である。企業レベルの活動には、①役員の仕事、②ライセンス、③労災保険、および④販売全体のコンサルタントがある。企業レベルの活動から発生したコストは、個々の顧客に負担させることはきわめて困難である。下層にいくほど、顧客との関係づけは難しくなる。

さて、本例に戻る。Hornngrenらは、5つのコスト階層として示している。

◆顧客単位レベルのコスト (Customer output-unit-level costs)

顧客に各単位 (ボトル) を販売するために実行される活動で犠牲にな

る資源。

例は、各ボトルの製品取り扱いコストである。

◆顧客バッチレベルのコスト (Customer batch-level costs)

顧客にボトルを複数まとめて販売するために実行される活動で犠牲になるコスト。

例は、顧客注文あるいは配送コストである。

◆顧客支援レベルのコスト (Customer-sustaining costs)

ボトル数に関係なく、あるいは配達のグループに関係なく、個々の顧客をサポートするために取られる活動で犠牲になるコスト。例は、顧客訪問コストあるいは顧客サイトのディスプレイ・コストである。

◆流通チャネルのコスト (Distribution-channel costs)

単位当たりの製品、あるいは、製品バッチ数、あるいは特定顧客ではなく、特定の流通チャネルに関係する活動で犠牲になるコスト。例は、小売流通部門の管理者給与である。

◆企業支援のコスト (Corporate-sustaining costs)

個々の顧客あるいは流通チャネルに跡づけできない活動で犠牲となるコスト。

例は、トップマネジメント費および一般管理費である。

Hornrgrenらのコスト階層分類は、オグインの分類とは異なる。Hornrgrenらの分類は、製品コストの階層分類に準拠している。製品コストの階層は、①単位レベルの活動、②製品バッチレベルの活動、③製品支援活動、④工場支援活動と分類している。これはオグインもHornrgrenらも同じである。Hornrgrenらの顧客コストの分類は、この製品を顧客に変えたにすぎない。ただし、コスト階層に流通チャネルのコストが追加されている。

本例では、単位レベル・コスト、バッチレベル・コスト、支援レベル・コストの3種類が発生している。

表5はHornrgrenらの例による会社の顧客に関連する活動と、その活動

に対するコスト・ドライバーおよび配賦率、コスト階層を示している。

表5 活動とコスト・ドライバー

活動	コスト・ドライバーと配賦率	コスト階層カテゴリー
受注	\$100/購入注文	顧客バッチレベル・コスト
顧客訪問	\$80/顧客訪問	顧客支援レベル・コスト
配達輸送機	\$2/配達運送距離	顧客バッチレベル・コスト
製品ハンドリング	\$0.02/販売個数	顧客アウトプット単位レベル・コスト
急送便	\$300/急送便	顧客バッチレベル・コスト

(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*, 10th ed., Prentice Hall, p.583.

表6は、顧客別のコスト・ドライバー量を示している。

表6 コスト・ドライバー数

	顧客			
	A	B	G	J
購入注文数	30	25	15	10
顧客訪問数	6	5	4	3
配達数	60	30	20	15
1配達あたりの運送距離	5	12	20	6
緊急便回数	1	0	2	0

(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*, 10th ed., Prentice Hall, p.583.

表7は、ABCシステムを利用した顧客別収益性分析を示したものである。顧客別収益で述べたように、顧客Gは、顧客Aの取引規模の7%である。しかし、購入注文の50%、営業訪問の66.7%、デリバリーの33.3%、急送便は顧客Aと比較して2倍の利用である。顧客Gに1回あたりの購買注文数を増やし、注文回数を減らしてもらえないかどうか、営業担当者は、顧客Gへの訪問回数について減らすことはできないのか、配達回数も減らすことはできないか、急送便を減らすことはできないかなどの交渉を行い、

表7 Spring物流 小売4店の顧客別収益性分析 2001.6

	顧客			
	A	B	G	J
収益 定価 \$ 0.60×1,000,000; 800,000; 70,000; 60,000	600,000	480,000	42,000	36,000
割引 \$ 0.04×1,000,000; \$ 0.01×800,000; \$ 0.05×70,000; \$ 0×60,000	40,000	8,000	3,500	0
収益 (実際価格による)	560,000	472,000	38,500	36,000
売上原価 \$ 0.50×1,000,000; 800,000; 70,000; 60,000	500,000	400,000	35,000	30,000
売上総利益	60,000	72,000	3,500	6,000
顧客レベルの営業コスト				
受注 \$ 100×30; 25; 15; 10	3,000	2,500	1,500	1,000
顧客訪問 \$ 80×6; 5; 4; 3	480	400	320	240
配達 \$ 2× (5×60); (12×30); (20×20); (6×15)	600	720	800	180
製品処理 \$ 0.02×1,000,000; 800,000; 70,000; 60,000	20,000	16,000	1,400	1,200
緊急便 \$ 300×1; 0; 2; 0	300	0	600	0
合計	24,380	19,620	4,620	2,620
顧客レベルの営業利益	35,620	52,380	-1,120	3,380

(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), Cost Accounting -A Managerial Emphasis-, 10th ed., Prentice Hall, p.584.

将来の顧客Gへの販売機会を維持させてもらうことができよう。

ただし、一般的にいうならば、大口の取引先に比較して、小口の取引先は、効率性が悪い。予定外の急な仕事を請けることで、注文を受けてきた企業の、またそれを支援するかどうかという問題でもある。自社の組織体制が、顧客Gを支える組織体制になっているのかどうか、より高いレベルでの経営意思決定も必要になってくるのではないだろうか。

顧客別収益性分析は、そうした意思決定をする機会を提供してくれるという意味で高い情報価値をもつことになる。

また、顧客別収益性分析によって、コスト引き下げの行動をとることができるということである。たとえば、購入注文あたり100ドルのコストを見積もっているが、これは企業内での効率的な注文プロセスをつくることで、顧客からの注文回数が同じだとしてもコストを減らすことができるだ

ろう。

顧客別収益性分析のための各種の表が、管理者に有用な情報をもたらすことがわかる。まず、顧客グループが、全体収益にたいしてどのように重要であるかを理解することができる。

表8のパネルAは、顧客別の営業利益でランク付けしている。第3列の

表8 顧客別収益性分析 (2001.6)

パネルA：顧客別営業利益のランク付け

顧客	顧客別 営業利益	顧客別 収益	累積 営業利益	全社営業利益 の累積率
B	52,380	472,000	52,380	39%
A	35,620	560,000	88,000	66
C	20,650	255,000	108,650	81
D	16,840	247,000	125,490	94
F	6,994	123,500	132,484	99
J	3,380	36,000	135,864	101
E	3,176	193,000	139,040	104
G	-1,120	38,500	137,920	103
H	-1,760	38,000	136,160	102
I	-2,160	37,000	134,000	100%
	<u>134,000</u>	<u>2,000,000</u>		

パネルB：顧客別収益のランク付け

顧客	顧客収益	顧客別 営業利益	営業 利益率	累積収益	累積 収益率
A	560,000	35,620	0.064	560,000	28%
B	472,000	52,380	0.111	1,032,000	52
C	255,000	20,650	0.081	1,287,000	64
D	247,000	16,840	0.068	1,534,000	77
E	193,000	3,176	0.016	1,727,000	86
F	123,500	6,994	0.057	1,850,500	93
G	38,500	-1,120	-0.029	1,889,000	94
H	38,000	-1,760	-0.046	1,927,000	96
I	37,000	-2,160	-0.058	1,964,000	98
J	36,000	3,380	0.094	2,000,000	100%
	<u>2,000,000</u>	<u>134,000</u>			

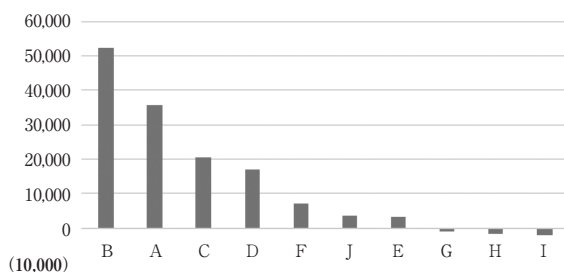
(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), Cost Accounting - A Managerial Emphasis-, 10th ed., Prentice Hall, p.586.

累積営業利益は、第1列の顧客別営業利益を順次加算したものである。顧客B、顧客A、顧客Cの3顧客の累積営業利益は、108,650ドルである。全社合計134,000ドルのうち、81%を占めることがわかる。この3顧客との良好な関係を維持することが重要であることがわかる。

表8のパネルBは、顧客別の売上高ランキングである。売上高ランキングの下から4顧客のうち3顧客が赤字である。また、顧客Eは、193,000ドルの売上があるにもかかわらず、営業利益は相対的に低い。これは、前任の営業担当が、目標売上高を達成しようとして、かなりの値引きを実施した結果であるかもしれない。

表9は、営業管理者が、わかりやすい顧客別収益性分析としてよく利用する。この表から、劇的に収益性の高い顧客は、左端で突出して示される、他方で、損失を与える顧客は右端に位置する。顧客収益性の累計は、個別顧客の収益性がプラスからマイナスに転じる直前に、最大値となる。このときには、全社の利益総額に対して100%を超えている。収益性がマイナスの顧客に進むと、累積収益はますます減少する。最終的には、顧客すべてが累積されると、総収益性も100%となる。

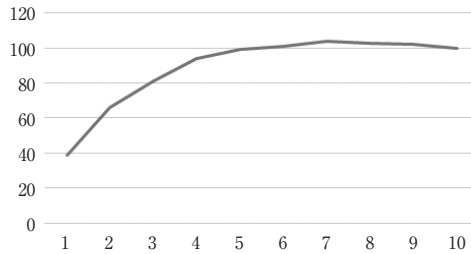
表9 顧客別営業利益



(出所) Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), Cost Accounting -A Managerial Emphasis-, 10th ed., Prentice Hall, p.587.

表10は、その関係を示したもので、鯨型曲線といわれる。

表10 鯨型曲線



(筆者 作成)

表11と表12は、ABCシステムによる貢献利益法を適用したマーケティング・コストを取り入れた顧客別収益性分析のひな形である。

表11 事業部別損益計算書

	A事業部	B事業部	C事業部
1. 売上高	80,000	70,000	100,000
2. 標準変動費			
製造変動原価	40,000	14,000	50,000
物流費	10,000	6,000	20,000
限界利益①	30,000	50,000	30,000
3. 管理可能固定費			
製造原価	4,000	10,000	2,000
物流費	2,000	4,000	4,000
貢献利益②	24,000	36,000	24,000
4. 販売促進費			
広告費	10,000	4,000	8,000
直接販売費	8,000	20,000	16,000
価格促進費	1,000	2,000	2,000
販売拠点別利益③	5,000	10,000	-2,000
5. 平均販売促進収益性指数 (①/4)	2	2	1
6. 増分変動標準限界利益率*1	10,000	-10,000	20,000
7. 増分特定販売促進費*2	4,000	-4,000	10,000
8. 増分販売促進収益性指数 (6/7)	3	3	2

(注) *1 この変動増分標準限界利益は、分析される期間の前期との対比で定められた利益の金額である。*2 この増分販売促進費は、分析される期間の前期との対比で示された費用である。

(出所) 櫻井通晴 (2004) 『管理会計 (第3版)』同文館、379頁。

表 12 Ali の多段階貢献利益計算書

	製品ライン (1)			製品ライン (2)			総額
	製品A	製品B	総額	製品C	製品D	総額	
総売上高	650,000	400,000	1,050,000	850,000	600,000	1,450,000	2,500,000
(-) 変動単位基準原価	200,000	135,000	335,000	200,000	265,000	465,000	800,000
増分貢献利益	450,000	265,000	715,000	650,000	335,000	985,000	1,700,000
(-) 単位、バッチ、製品基準原価	160,000	62,000	222,000	140,000	80,000	220,000	442,000
(-) 超過キャパシティ原価	20,000	3,000	23,000	10,000	20,000	30,000	53,000
製品貢献利益 I	270,000	200,000	470,000	500,000	235,555	735,000	1,205,000
(-) ブランド維持原価			55,000			175,000	23,000
ブランド貢献利益			415,000			560,000	975,000
(-) 製品維持原価			25,000			130,000	155,000
(-) 超過キャパシティ原価			5,000			10,000	15,000
製品ライン貢献利益 II			385,000			420,000	805,000
(-) 顧客、チャネル維持原価							370,000
営業貢献利益 III							435,000
(-) 製品、マーケティング、管理能力維持原価							200,000
(-) 超過キャパシティ原価							55,000
能力貢献利益 IV							180,000

(出所) 君島美葵子 (2013) 「ABC の原価階層と貢献利益法の統合—顧客セグメント別損益計算書への適用」『国際経営論集』No.45、p.112.

顧客別収益性分析のための会計情報について検討してきた。しかし、これまでの議論で示してきた会計情報は、どの顧客にどれくらいの経営資源を割り当てるかを決定するための一つの要素であることも述べておきたい。本稿で示した顧客別収益性分析は、短期的な評価であり、長期的な視点で検討したものではない。顧客は、取引が継続する可能性が高ければ高いほど、顧客の価値は高くなる。顧客のロイヤルティは高い資産価値があると考えられるからである。また、顧客の産業の成長可能性と顧客自体の成長可能性による顧客成長の潜在性がある。名のある顧客をもつことから、販売力を高める効果がある。顧客は、アイデアを生むための重要な資源であり、そのような顧客は価値がある (Horngren et. al, 1984, p.587)。

今回、本稿で論じた顧客別収益性分析のための会計情報には、短期的な業績を示すという性格上、顧客のもつ長期的な資産性という視点が欠けて

いた。長期的な収益性という視点でみたならば、本稿で示した計算書は誤ったシグナルを提供することになるかもしれない。短期的な情報で、顧客との関係を絶つことは慎重にならなければならないだろう。

V むすび

多くの企業は全体的な業績に目を向ける。すべての顧客が同じ利益を上げるわけではない。良好な収益性をあげている顧客も、収益性に欠いている顧客もいる、ということが覆い隠されている。各顧客が最終的に収益にどのような貢献をなしたかということ測定することが必要である。ポール他は、「異なる顧客に対して異なる取り扱い方をすれば、企業全体の収益性は改善できる（ポール他、小野他監訳、2011、177頁）」と指摘している。

そこで、顧客別収益性分析がなぜ今必要なかを明らかにし、そのあと、顧客別収益性分析の計算モデルとして、セグメント別損益計算書における貢献利益法の利用と、そのコスト分類について述べた。本稿では、とくに顧客収益をあげるために重要と考えたマーケティング・コストについて具体的な内容、とくに広告宣伝費、販売促進費、物流費をとりあげて、顧客別収益性分析のための計算書に計上する場合の課題について検討した。その後、顧客別収益性分析の事例で実際の適用について詳細にみてきた。

マーケティング・コストの特性を考えた場合、ABC（活動基準原価計算）システムを適用した貢献利益法による顧客別収益性分析の活用の可能性が高いことを明らかにした。その実践的な運用を考えるために、これまでに検討されてきた具体的なセグメント損益計算書をいくつか提示した。

また、主たるマーケティング・コストは、マネジド・コストとなるため、その管理方法は予算が中心になることも再確認した。

別言すれば、マーケティング・コストは、顧客との関係性を見つけ出すことが難しいということと、顧客との関係性も生産プロセスと比較して明

らかでない部分が多いということである。

より精緻な顧客別収益性分析の議論をおこない、実践的な活用が可能となるように、実際の企業のマーケティング・コストの予算管理方法の実態調査と、マーケティング・コストの効果的な測定方法について詳細な検討を行うことを今後の課題としたい。併せて、マーケティング分野の研究業績を参考にしながら、今回、検討できなかった顧客価値の長期性という観点から、顧客の資産性を考慮に入れた顧客別収益性分析についても検討の必要がある。

注

- 1) ジョージ・フォスターは「多くの企業が、顧客指向であるべきだと主張している。しかしながら、ほとんどの管理会計システムにおいて、顧客はそれほど重要視されていない。大部分のシステムでは、製品、部門あるいは地域といったものに焦点が置かれている。現存する管理会計システムから顧客別の収益性の数値を導き得るのはごくほんのわずかしかない。」(フォスター、高橋邦丸抄訳、1995、128頁)と述べている。
- 2) Wardは、「収益性の高い製品をもつのではなく、収益性の高い顧客をもつこと」の意義を次のように述べている。「製品を作り出すことはコストを発生する原因であり、他方、製品を販売することは利益を生み出すことである。製品の販売を達成するためには、企業は顧客をもたなければならない。したがって、企業が顧客を維持し開発することは重要成功要因となる。ロイヤリティのある既存顧客を維持し、その製品範囲を拡大して販売することは、既存製品で新規顧客を見つけ出すよりも、今日の経営環境においては、より費用対効果がありそうである」(Ward, 1992, p.118)。
- 3) アメリカの文献では、売上高から変動費を差し引いた利益を、固定費の回収と営業利益に貢献するという意味で、貢献利益と呼んでいる(櫻井、2008、245頁)。
- 4) 原価を発生原因から分類した場合、アクティビティ・コストとキャパシティ・コストに分けることができる。アクティビティ・コストとは、生産・販売などの経営活動を行うことによって、比例的に発生する傾向をもつ。ほぼ、変動費と同義である。他方、キャパシティ・コストは、生産・販売などの経営活動を行うための経営能力を準備・維持することで発生するコストである。

- 5) アメリカ・マーケティング協会によれば、マーケティングとは「生産者から消費者または使用者までの商品およびサービスの流れを管理する事業活動」である。換言すれば、したがって、その活動により発生するコストを、マーケティング・コストということもできる。
- 6) 西澤は、マーケティング機能を実施するための具体的なコストとして、「市場調査費、商品化計画費、広告宣伝費、販売促進費、人的販売費、荷造包装費、倉庫保管費、運送配達費、営業事務費」(西澤、1994、15～16頁)などをあげている。
- 7) 機能的には、①販売費、②物流コスト、③マーケティング管理費と分類できる(小林、1998、44頁)が、ここでは管理の視点からの分類をとりあげた。
- 8) 小林(健)は、ヘッカート=ウィルソンの販売活動の4分類をコストの性格から3つに分類しなおしている。①販売数量に応じて生ずる変動費あるいはアクティビティ・コスト、具体的には、荷造・梱包、発送、販売獲得、注文書取り扱い事務、売掛金管理などによって発生するコスト、②経営者の方針で、発生額が決まる固定費、すなわちマネジド・コスト、広告宣伝費、販売促進費などである。③過去の意思決定によって投資された設備維持のために発生する固定費、販売活動に関連して保有するスタッフの費用、すなわちコミットド・コストがある(小林(健)、1996、204頁)。
- 9) 経営管理者の意思決定によって発生額が決定されるコストをマネジド・コストという。マネジド・コストには、操業度の観点からみて、直接関連性をもたないポリシー・コスト、一定の操業度を維持するために必要なオペレーティング・コストに分類できる。注文履行費は、後者のオペレーティング・コストにあてはまる。
- 10) 非人的というのは、メッセージが人対人によって行われなかったことを意味し、非個人的という意味ではない。
- 11) 広告は、あくまでも有償であり、新聞、テレビなどの広告媒体の意向により採否の決められるパブリシティとは異なる。
- 12) 広告の果たす役割として4つのコミュニケーション機能をあげることができる、1つは情報提供である。これは、製品成分、使用方法、安全性、価格などの情報である。2つめは、販売促進のための説得である。潜在的なニーズを顕在化し、ブランド選考や行動意図を形成することを目指すものである。3つ目は、広告主の意図したブランドの象徴的な意味を頭の中につくる、「意味づけ」に重点を置いたコミュニケーションである。4つ目は、広告主のミッションや理念の表明が受け手からの共感や自発的支持を得ることにより、長期的信頼関係を形成するようなコミュニケーションである(岸、2008、18頁)。
- 13) 消費者の購買心理プロセスを一般化したAIDA (attention, interest, desire, action) モデルというものがある。最終的に購入しそうな顧客に効率的にア

ブローチする方法としてまずプル戦略として広告とパブリシティを使う。これらの活動によって製品・サービスを認知してもらい (attention)、興味を引いて (interest)、欲求を促す (desire)。このあと、販売促進や人的販売などのプッシュ戦略によってさらに動機づけを行い、実際の購買行動へとつなげる。近年成長の著しいeコマースはAIDAのすべてをWeb上で完結できる(古川他、2003、154頁)。

- 14) 販売促進活動は、生産活動におけるほどインプットとアウトプットの関係がはっきりしていない。したがって、販売促進費はポリシー・コスト的色彩が強く、割当型予算で管理していくことが一般的である(小林(健)、1998、47頁)との指摘がある。企業によって、販売促進活動の具体的な内容は異なるので、割当型予算か変動予算のどちらで管理していくことが、よりよいのかは個々に判断していくことになるのではないだろうか。しかし、できるだけ、効果の測定を合理的・科学的にすすめるためには、変動予算的な要素を探し出していく必要がある。
- 15) 輸送に類似した用語として、人の移動と貨物の移動の包括したものが交通・運輸・輸送・運搬の各用語である。交通は、人と貨物の移動に直接、間接に関連する場合に使用される。運輸は、人と貨物の移動やその実施機関に直接関連する領域をさすときに利用する。移動行為を直接表すのが運搬と輸送であり、工場内の移動が運搬(マテハン)、工場外の移動が輸送といわれる。運送・通運・配達・配送は、貨物の移動だけを表す用語で、人の移動は表さない。運送とは特定の箇所から特定の箇所に移動させることをいい、運送のうち駅と、荷送人または荷受人との間をトラックで移動させる行為が通運と呼ばれる。特定の箇所から多数の箇所に順次配っていくのが配達で、この配達に発送を加えたものが配送である(西澤、1994、151～152頁)。
- 16) 機能を基準とすると、保管倉庫と流通倉庫とに分類できる。保管倉庫とは、貨物を貯蔵しておく倉庫で、物資欠乏の時代には、品物を蓄積し盗難や火災を防ぐために有効に機能していた。しかし、品物が市場で飽和状態、流行がめまぐるしく変化する今日においては、保管機能の有効性はあまりない。それよりも、必要な時点で、必要な商品を必要な数量を調達できる倉庫、流通倉庫が有効である(西澤、1994、173～174頁)。

参考文献

- 青木章通(2010)、「顧客価値を評価する顧客別収益性分析の進展と課題—顧客生涯価値との関係からの検討—」『会計学研究』第36号、1～25頁。
- 岸志津江(2008)、「広告とは何か」岸志津江・田中洋・嶋村和恵『新版現代広告論』有斐閣、3～29頁。
- 小林健吾(1996)、『体系予算管理』東京経済情報出版。

- 小林啓孝 (1998)、「流通システムとマーケティング・流通コスト」田中隆雄編著『マーケティングの管理会計—市場、顧客に関する会計測度—』中央経済社、pp.41-55.
- 櫻井通晴 (1995)、『間接費の管理 ABC/ABMによる効果性重視の経営』中央経済社。
- 櫻井通晴 (2004)、『管理会計 (第三版)』同文館出版。
- 嶋村和恵 (2008)、「広告予算の決定方法」岸志津江・田中洋・嶋村和恵『新版現代広告論』有斐閣、135～156頁。
- 田中隆雄 (1995)、「顧客別収益性分析」『会計』第148巻第5号、11月号、633～648頁。
- フォスター、ジョージ稿・高橋邦丸抄訳 (1995)、「顧客別収益性分析 (上・下)」『企業会計』10月号、Vol.47、No.10、128～132頁、および、11月号、Vol.47、No.11、92～96頁。
- 西澤脩 (1994)、『営業管理費入門 (改訂版)』税務経理協会。
- 古川一郎・守口剛・阿部誠 (2003)、『マーケティング・サイエンス入門』有斐閣。
- 渡辺隆之・守口剛 (1998)、『セールス・プロモーションの実際 (第2版)』日経文庫。
- ポール・W・ファリス、ネイル・J・ベンドル、フィリップ・E・ファイファー、デイビッド・J・レイブシュタイン著、小野晃典・久保知一監訳 (2011)、『マーケティング・メトリクス—マーケティング成果の測定方法』ピアソン桐原。
- Foster, George and Mahendra Gupta (1994), Marketing, Cost Management and Management Accounting, Journal of Management Accounting Research, Fall 1994.
- Foster, George and Mahendra Gupta and Lief Sjoblom (1996), Customer Profitability Analysis: Challenge and New Directions, Journal of Cost Management, Spring 1996.
- Horngren, Charles T., George Foster, and Srikant M. Datar (1987), Cost Accounting -A Managerial Emphasis-, 10th ed., Prentice Hall, pp.581-590.
- Ward, Keith (1992), Strategic Management Accounting, Butterworth-Heinemann Ltd. pp.117-143.
- Wilson, Richard M. S. (2010), Accounting for Marketing, Sengage Learning, UK.