

【研究ノート】

マーケティング管理会計の革新 —MAによる状況変化—

伊藤 克容

1. はじめに

近年のIT環境の変化とともに、従来、生産現場に比較して、それほど注目を集めてこなかった販売職能における管理会計手法（マーケティング管理会計）が大きな変貌を遂げている。マーケティング管理会計の歴史は意外に古く、伝統的な名称では、営業費計算、営業費原価計算として一括りに呼ばれてきた。ここで、営業費とは、販売費および一般管理費のことをいう。経営目的のために経常的に発生する営業費用から、製造原価を除いた概念である。

マーケティング管理会計の難しさは、販売プロセスの複雑さに起因する。営業費と製造原価とは、以下の3点で異なっていると考えられている（岡本2000, p.692）。

- 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

本質的なのは、製造プロセスに比較して、販売プロセスはインプットとアウトプットの間の因果関係の把握が困難であり、コントロール対象がブラックボックスになっていたことである。従来のマーケティング管理会計では、予算管理や販売セグメント別の収益性分析によって、インプットとアウトプットをコントロールすることによって、マーケティングプロセス全体を間接的に管理するしかなかった。顧客動向を捕まえる術がなかったからである。

デジタルデータの入手が容易となった現在では個別顧客の動向を追跡することによって、製造現場と同程度にまで、マーケティング活動の成果を可視化することができるようになった。従来まではブラックボックスとして処理されてきた販売プロセスは、製造プロセスと同程度にまで情報が入手でき、プロセスの状況が見えるようになった。看過できない大きな進展である。

本稿では、個別顧客の動向が追跡可能となった現在において、マーケティング分野における管理会計手法がどのように進化したのかについて検討する。

本稿の構成は以下の通りである。

第1節では本稿の作成意図および問題意識を提示する。

第2節で、歴史的経緯を概観し、なぜマーケティング管理会計が重要視されてこなかった

のかを考える。その理由は、2つある。

1つは、製造プロセスにくらべて、販売プロセスが可視化できなかったためである。詳細に分析しようとしても見返りが期待できないため、あきらめられてきたのである。もう1つの理由としては、制度会計で営業費が期間費用として処理されてきたことがあげられる。この2つの理由は表裏一体の関係にあるだろう。棚卸資産への営業費の跡づけが容易で明確な根拠が認められるのであれば、営業費の資産性も容認されたと考えられるからである。

次いで、第3節で、デジタルデータが入手できる以前にどのような「抵抗」がなされていたのかについて概観する。マーケティングプロセスはブラックボックスであるが、インプットとアウトプットの測定、分析を丹念に行うことで、ある程度まではコントロールすることができる。後年注目を集めた活動基準原価計算 (Activity based costing, ABC) の原型ともいわれる Longman & Shiff (1955) の提唱した営業費分析モデルなどがこうした系譜に連なる。予算管理、標準原価計算によるインプットのコントロールと収益性分析による事後的なコントロールが当時の状況では、実行可能な最善の解であった。

第4節では、デジタルデータの入手にともない、マーケティングプロセスがいかに可視化されたかを、MA (marketing automation) の事例をもとに考察する。MAの概念は、実務主導で展開されており、現時点で、未整理な状態であるが、デジタルデータを利用して、マーケティングプロセスを効率化する施策の典型であると考えられる。個別の顧客動向を追跡可能になったことで、マーケティングプロセスのコントロール方法は大幅に改善されている。

最後に、デジタルデータ入手前後を比較し、どのような点が革新的であったのか、新たにどのような課題が発生したのかを整理したい。

2. 未解決問題としてのマーケティング管理会計

(1) 因果関係把握の難しさ

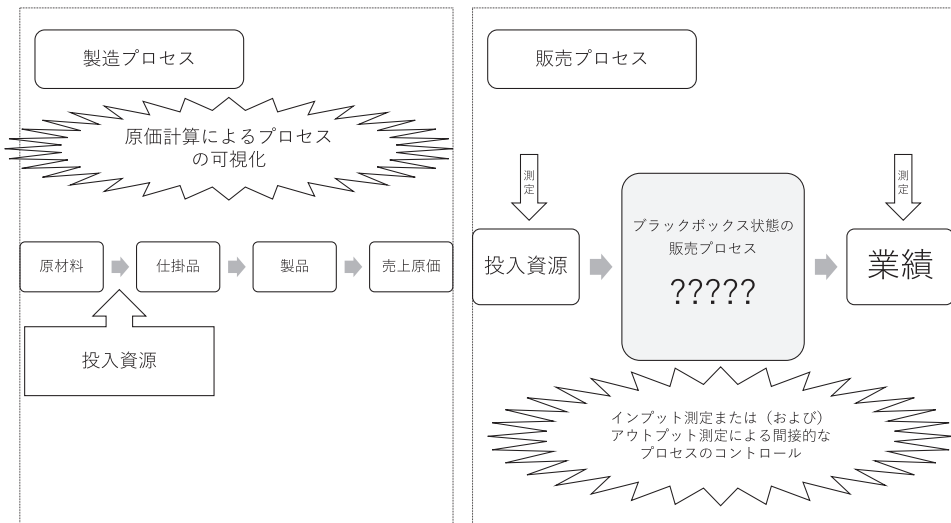
デジタルデータが入手可能となり、マーケティングプロセスにおいても、会計情報につながり得る数値を経常的に追跡し、PDCAサイクルを回すという手続きが実務では一般的に行われるようになった。ここで注意しなければならないのは、必ずしもそれが「管理会計」であるとは、意識されていないことである。その原因は、2つあると考えられる。

1つはデジタル情報を駆使して販売プロセスをコントロールしようとする担い手が、従来の製造業を中心とした大企業の経営管理層とは異なっていることである。IT分野においても、採用される管理手法は本質的には、生産現場の管理会計と同じであるが、用語法なども新たに開発されているため、相似性や類似性が見えにくくなっている。2つめは、管理会計研究の立場では、販売職能のコントロールは生産職能のコントロールに比して、二次的な問題として、あまり大きな関心が払われてこなかったことがあげられる。

管理会計研究でマーケティングプロセスが正面から取り上げられなかった理由は、問題の困難さによる。工場で発生する製造原価のコントロールが、アプローチしやすく、より重要な問題であると位置づけられてきた。

「工場では、通常、原価材の投入量と、それによって生ずる製品の産出量との関係は比較的正確に測定できる。しかし販売活動では、例えば広告費の投入によって、販売費がどれだけ増加するかを測定することは至難の業である。というのは、広告は顧客の心理に訴えて販売に影響をもたらす一要素にすぎず、製品の特徴、価格、包装、流通方法、競争企業の活動、季節的要因、経済環境の変化などが、相互に影響しあって、販売量の変化に結びつくからである。…これらの特異な性質のために、製造原価と比較して、営業費の管理と分析手法の開発は、いまだに不十分であり、今後の研究にまたなければならない」（岡本2000, p.693）とあるように、マーケティング分野の因果関係は、生産分野にくらべて把握することが困難であると考えられてきた。販売プロセスは捕まえにくいために、これを可視化し、貨幣情報として写像することを断念してきた歴史的な経緯がある。優先順位としては、生産現場におけるコントロール問題に多くの関心が寄せられてきた。マーケティング関連の費用（営業費）は、ブラックボックスである、あるいは、ブラックボスのままだでもやむを得ないと考えられてきたのである。

図表1 製造プロセスと販売プロセスの相違



出所：著者作成。

(2) 歴史的な背景

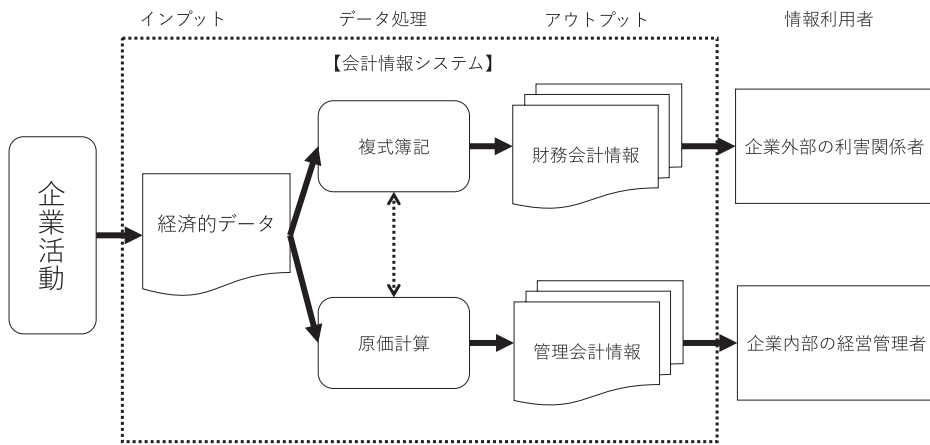
管理会計研究で、マーケティングが後回しになった経緯について、歴史的な視点からも考えてみよう。

「会計学の歴史は少なくとも15世紀末のイタリアまで遡るが、管理会計論はそれから400有余年の歳月を経て、20世紀のアメリカで誕生した」(廣本1993, p.1)と言われている。管理会計論成立の背景にあるのは、19世紀後半以降、大規模化、複雑化した米国における企業経営問題を的確に処理できる経営管理階層に対する社会的需要の増大である。1920年にJ. O. McKinseyがシカゴ大学で管理会計の講義課程を正式に開設し、1924年に管理会計講座の内容を網羅した体系的なテキストである *Managerial Accounting* が刊行されたのが、管理会計の生成であると考えられている(廣本1993, pp.39-78)。McKinsey (1924) をはじめ、当時の生成期の管理会計論に含まれる管理会計手法としては、財務諸表分析、標準原価計算、予算管理など「標準」概念を中心に据えた管理会計手法であった。とりわけ、科学的管理法と密接に結びついた標準原価計算の影響が大きかった。歴史的な経緯からも、販売職能のコントロールの精緻化については、生産現場に比較すると大きな関心は払われてこなかったことがうかがえる。

現在でも会計情報システムの全体像は、以下のように理解されている。

「会計情報システムは、企業活動によって発生する様々な大量の財務データを複式簿記と原価計算という会計独自のデータ処理機構を利用して、希少資源の有効配分に役立つ情報に加工し、これを企業内外の利害関係者に提供する。…複式簿記と原価計算は、財務会計情報の作成にとっても、また管理会計情報の作成にとっても必要であるが、どちらかといえば財務会計情報は複式簿記と密接に関連し、管理会計情報は原価計算と密接に関係するということである。その理由は、複式簿記が、会計期間に関連づけて収益と費用を比較する期間関係計算のデータを処理する機構であるのに対し、原価計算は、経営活動から生じるアウトプット(経営給付)とそのために必要なインプット(原価)を比較する原価・給付関係計算のデータを処理する機構だからである。したがって、複式簿記は、企業の期間的総合業績を把握するために役立つのに対し、原価計算は、個々の経営活動単位やプロジェクト単位別の業績を把握する目的に適している」(p.4)。

図表2 会計情報システムの全体像



出所：岡本ほか（2008），p.4より作成。

ここで確認すべきは、19世紀末の米国における製造業での実務から理論化された原価計算では、工場で発生する製造原価については詳細な追跡と分析が追求されるが、マーケティング関連の資源投入については、あまり細かく分析されずに済まされてきてしまったことである。

管理会計成立の基礎となった手法である標準原価計算が、製造現場のコントロールのために開発されたことに加えて、制度会計の影響も無視できない。「原価計算の主目的が公開財務諸表の作成にあるときは、営業費計算はあまり注目されてこなかった。なぜならば、営業費は期間損益計算上、期間原価として処理され、製品や仕掛品に割り当てることはないので単に費目別実際発生額を把握すればよかったからである」（岡本2000, p.691）。棚卸資産に跡づけなければならない製造原価に対して、営業費については期間費用として一括処理できることが認められたことは、マーケティング管理会計で詳細な計算を工夫するのが後回しにされた一因となったと考えられる。

マーケティングプロセスがブラックボックスであるとしても何も工夫がなされなかった訳ではない。デジタル化以前にどのような取り組みが行われていたのかを確認しよう。

3. デジタル化以前のマーケティング管理会計の改善

(1) 営業費計算の理論①原価分類

現在、IMA（Institute of Management Accountants）として知られている管理会計専門家による職業団体は、1919年にニューヨーク州BuffaloでNACA（National Association of Cost Accountants）として設立された。原価計算の先進的な理論、実務を普及させることが設立の

目的であった。1957年には、NAA (National Association of Accountants) に改称されている。

「マーケティング職能におけるコストコントロール」(Cost control for marketing operation) という報告書が、1954年に刊行された。以下のような構成になっていた。

第1章	マーケティング活動の原価管理
	序説
	用語の定義
	営業費管理に役立つ会計組織の計画
	営業費管理に役立つ会計用具
	事前原価管理のための予算の編成
	当座活動の原価管理
第2章	注文獲得費の管理
	序説
	広告および販売促進費の管理
	販売費の管理
	販売管理費の管理
第3章	注文履行費の管理
	序説
	注文履行費の予算編成
	保管費の管理
	運送費の管理
	営業事務費の管理
	売上高控除項目の管理

ここで重要なのは、原価分類(注文獲得費、注文履行費)と事後的な営業費分析(販売セグメント別収益性分析)である。

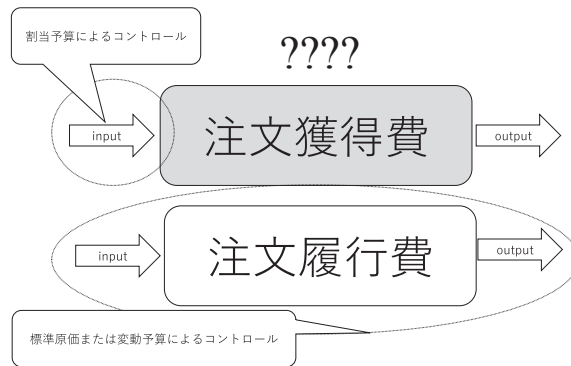
営業費計算における画期的な工夫としては、販売関連費用をその属性の違いから注文獲得費と注文履行費に大別したことが第1にあげられる。営業費といっても、その構成内容は一樣でないことが認識されていたのである。

注文獲得費(order-getting costs)としては、広告宣伝費、販売促進費、直接販売費、販売調査費などが例示されている。注文獲得費は、効果測定が困難であり、自由裁量固定費としての性格を持つことから、割当予算で管理すべきであるとされる。

注文履行費(order-filling costs, logistics costs)としては、倉庫費、運送費、掛売集金費などが例示される。注文履行費については、機械的、反復的な活動から発生することから、イン

プットとアウトプットとの関係性が理解しやすく、標準原価、変動予算による管理が可能であるとされる。

図表3 営業費の管理方法



出所：岡本（2000），pp.691-713より作成。

(2) 営業費計算の理論②販売費分析

第2のポイントは、販売費分析によるコントロールである。販売費分析では、事後的に販売費を再集計し、販売セグメント別のパフォーマンスがチェックされる。

販売セグメントの切り口としては、製品品種別分析、販売地域別分析、顧客種類別分析、注文規模別分析、販売経路別分析などが考えられる（岡本2000p, 700）。

経常計算で実施される場合と個別の問題に対応するために特殊原価調査として実施される場合の両方あり得る。また、どの範囲までの原価要素を販売セグメントに集計するかによって、純益法（製造原価、販売費及び一般管理費のすべてを集計）と貢献利益法（変動費及び個別固定費を集計）とに区分される。すべての費目を集計しようとする純益法はセグメントへの配賦計算の信頼性が劣ることから、責任センターにおける管理者の業績測定のために経常計算を実施する場合は貢献利益法がのぞましいとされる。松本（1959）、西澤（1962）では、様々なフォーマットの損益計算書のメリット及びデメリットが解説されている。信頼性の高い業績測定尺度を得るためには、多様な販売セグメントへの精緻な配賦計算が重要となる。精緻な販売費分析を実施しようとするれば、販売セグメントへの営業費の配賦計算を丁寧にしなければならないからである。

図表4 販売費分析の方法

	P製品	Q製品	R製品	合計
売上高	4,000	2,000	1,500	7,500
変動費	2,500	800	600	3,900
貢献利益	1,500	1,200	900	3,600
追跡可能個別固定費				
販売促進費	250	110	180	540
広告宣伝費	100	50	120	270
倉庫費	80	30	20	130
物流費	270	150	100	520
掛売集金費	15	5	20	40
販売事務費	300	200	100	600
製品損益	485	655	360	1,500
売上高利益率	12.1%	32.8%	24.0%	20.0%

出所：岡本（2000），pp.691-713より作成。数値は仮設例，貢献利益法を例示している。

精緻な販売セグメント別の収益性分析のためには，配賦計算の改善が必要となる。たとえば，Longman & Shiff（1955）は，当時の先進的な実務を紹介した著作として知られている。Longman & Shiff（1955）の営業費分析モデルでは，まず費目別原価が各機能（直接機能と間接機能とがある，「部門」よりも細かい原価計算対象）へ集計する。次いで間接機能に集計された原価が直接機能へ集計され，最後に最終的原価計算対象（製品と顧客）へ原価が割り当てられる。

営業費分析の中心概念である機能（function）とはどのようなものか。

「企業の販売業務に関連して行われる様々な活動（activity）は，機能と呼ばれる。…これらの機能が，営業費分析の考察対象である。なぜなら，すべての販売費は，これらの機能を確実に遂行するために発生しているからである。販売費は，機能によって発生させられる」（p.106）。また，別の箇所では，機能は「企業内で毎日，行われなければならない仕事（work）」（p.109）であると説明されている。活動と機能は類似の概念であり，後年注目されたABCに類似の計算が提唱されていたことがうかがえる。

機能別の原価を算定するために，費目別に集計された原価は各機能へと再集計する。集計された原価は，①各機能に個別に跡づけられる費目と②複数の機能にまたがって共通に発生する費目の2つに分類される。各機能は①直接機能（direct cost function），②間接機能（indirect cost function），③管理機能（management and overhead function）の3つに分類される。間接機能については，さらに補助機能（supporting function）と監督機能（supervisory function）の2

つに細分される。補助機能に集計された原価は、適切な基準で直接機能へと配賦される。間接機能に属するもう一方の監督機能は、直接機能や補助機能の監督・指揮に関わる。

間接機能（補助機能および監督機能）に集計された原価は、すべて直接機能へと再集計される。テキストを調べてみると、間接機能へ集計された原価を直接機能へ再集計する際には、階梯式配賦法が適用されている。理論的にのぞましい相互配賦法ではなく、階梯式配賦法を採用している理由は明示されていない。

費目別集計，機能別集計，間接機能に集計された原価の直接機能への配賦という一連のプロセスを通して，費目別に把握された原価が直接機能および管理機能へと集計される。費目ごとの原価を変動させる要因は，コントロール要因（control factor）とよばれる。コントロール要因を基準にして原価を製品と顧客に配賦する。

機能というかなり細かい原価計算対象を導入し，個別に配賦基準を工夫することで，でき得る限り精緻な営業費分析をしようとしていたのである。

(4) マーケティング・マネジメントにおける位置づけ

1950年代における展開を概観したが，予算管理と販売セグメント別の収益性分析による管理方法は，その後もマーケティング管理会計の中心的手法であり続けた。著名なテキストであるKotler & Keller（2006）でもマーケティング・コントロールの手段として，様々な収益性分析の手法が列挙されている。

図表5 マーケティング・コントロールの種類

コントロールの種類	主たる責任者	コントロールの目的	アプローチ
年間計画 コントロール	経営陣 中間管理職	計画通りの実績が上がっているかどうかの検証	売上高分析 市場シェア分析 売上高対費用比率 財務諸表分析 市場ベーススコアカード分析
収益性 コントロール	マーケティング・ コントローラー	利益をあげている分野と損失を出している分野の検証	製品ごとの収益性 地域ごとの収益性 顧客ごとの収益性 セグメントごとの収益性 取引チャネルごとの収益性 注文量ごとの収益性
効率性 コントロール	ラインおよび スタッフ部門の管理職 マーケティング・ コントローラー	マーケティング費用の効率性と効果に関する評価及び改善	セールスフォース（販売部門）の効率性 広告の効率性 販売促進の効率性 流通の効率性
戦略 コントロール	経営陣 マーケティング統轄 責任者	企業が市場，製品，チャネルに関して最善の事業機会を追求しているかどうかの検証	マーケティング効果の見直し マーケティング監査 マーケティング・エクセレンスの検証 企業の倫理的責任および社会的責任の見直し

出所：Kotler & Keller（2006），p.895より作成。

販売セグメントごとの収益性分析に加えて、効率性コントロールのために、管理指標が導入される。具体的には以下のような指標が例示されている。販売プロセスを可視化するためには、ひじょうに有用であるが、具体的に補足できる指標は企業内の資源消費に関するものであり、未だ顧客動向の把握には至っていないことが分かる。

図表6 効率性コントロールのための指標

領域	具体的な指標
セールスフォースの効率性	販売員1人あたりの1日の平均訪問件数 1回の訪問の平均時間 販売員訪問1回あたりの平均売上高 販売員訪問1回あたりの平均コスト 販売員訪問1回あたりの接待費 販売員訪問1回あたりの受注率 一定期間内の新規顧客数 一定期間内の顧客喪失数 総売上高に占めるセールスフォースの費用比率
広告の効率性	媒体ビークルが到達する標的購買者1,000人あたりの広告費 各印刷広告を認知した視聴者比率 広告内容と効果に関する消費者意見 広告実施前後における消費者の製品に対する態度の測定 広告によって生じた問合せ件数 問合せ1件あたりのコスト
販売促進の効率性	特別割引による売上高比率 売上高に対する陳列費用比率 クーポン償還率 デモンストレーションによって生じた問合せ件数
流通の効率性	売上高ロジスティックコスト比率 正確に履行された注文比率 納期遵守率 請求ミス件数

出所：Kotler & Keller (2006), pp.896-897 より作成。

予算管理、販売セグメント別の収益性分析を中心にしたマーケティング管理会計は、デジタルデータが入手可能となるまでは、最善の方法であり続けた。

田中(1998)では、マーケティング管理会計に関する当時の先進手法・概念が考察されている。具体的には、レベニュードライバー、ブランド・エクイティ、ABCD(商品属性にもとづくコスト展開)、販売チャネル別収益性分析などである。「裁量コストから管理可能コストないし数量関連コストへ」という的確な指摘も見られるが、基本的には伝統的なマーケティング管理会計を大きく変革するものではない。変貌を遂げるためには、顧客動向に関するデータが企業内に効率的に蓄積されるという前提が満たされる必要があった。

4. デジタルマーケティングの普及とマーケティング管理会計の展開

(1) MAとは

ウェブサイトを経由させることによって、日々、様々なデバイスを使い分け、オンラインとオフラインを行き来している顧客の購買行動に関するデータが自動的に収集される。顧客動向のデジタルデータが入手可能となったことで、顧客の購買プロセスの観察、把握ができるようになった。

このような状況のもとで、注目されているキーワードにマーケティングオートメーション (Marketing Automation, MA) がある。マーケティングオートメーションとは、日々のマーケティング活動で行う膨大な作業を簡素化・自動化し、マーケティング施策がどのように成果につながったのかを測定し、可視化するソリューションのことをいう。

一部では、20年以上前に提唱された「One to One マーケティング」(Peppers & Martha (1993)) の概念を具体的に実装したツールだと考えられている。先進大手企業でのウェブを活用したデジタルマーケティング実務がパッケージ化され、現在、後続企業にも普及しつつある状況が見られる。

(2) MAの機能

一般にMAの要素としては、見込み客の獲得 (リードジェネレーション)、有望な見込み客の抽出 (リードクオリフィケーション)、見込み客の育成 (リードナーチャリング) の3つがあげられる。MAは、上記の3機能を統合し、体系的に実現することを目指した概念である。

MAパッケージに含まれる、一般的な機能としては、リード管理、メールマーケティング、ランディングページおよび各種申し込み・問合せフォームの作成、キャンペーン管理、リードのナーチャリング (スコアリング)、リードライフサイクル管理、CRM統合、SFA連携、ソーシャルマーケティング機能、アトリビューション分析などがある。

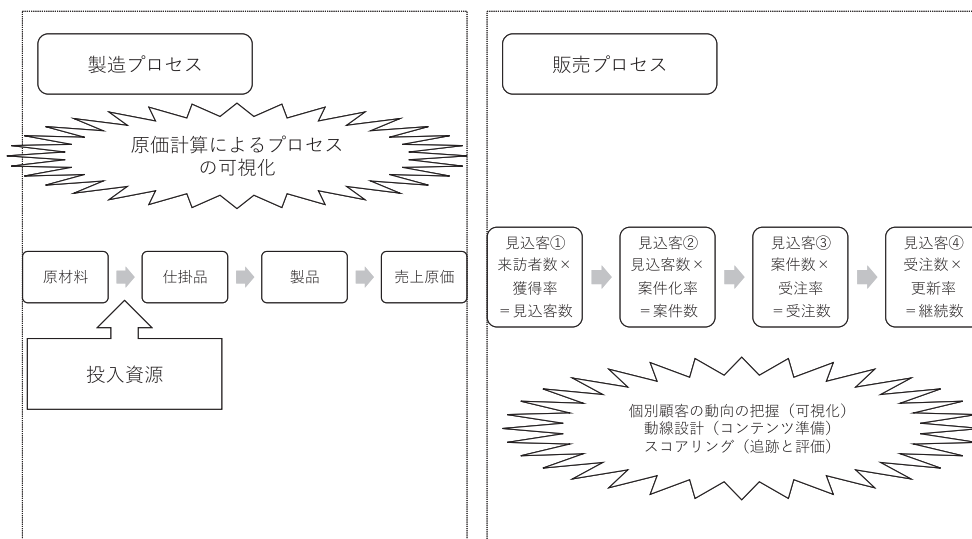
個別手法を寄せ集めたパッケージであり、技術的な新規性はないが、上手く活用できれば、大きな効果が期待できる。具体的なメリットとしては、顧客動線の設計、顧客の選別、省コストの3つが代表的であろう。

顧客動線の設計とは何か。顧客の動向にあわせて、購買プロセスに適切に誘導することをいう。見込顧客は、メールアドレスに紐づけて個人IDが付与される。オンライン・オフラインを問わず、すべての行動履歴はMAで一括して管理される。Webサイトの訪問、閲覧ページ、メール内URLのクリック、スコアなど様々な情報を蓄積することで、たとえば、見込顧客に表示するコンテンツを、検索ワードごとに最適なものと自動で差し替える。どのようなコンテンツ、動線が準備されているかによって、顧客の購買動向は大きく左右される。新規訪問ならポップアップでクーポンを表示し、既存顧客なら御礼のメッセージを表示するなど、パーソナライズされた「おもてなし」を演出することで、コンバージョン率を高める。

顧客選別では、たとえば、送信メールの開封状況やメールに記載したURLのクリック状況に応じて自動的に顧客をスコアリング(点数付け、評価)する。それぞれの顧客のスコアに応じて、対応を変えることで長期的に顧客を育成しながら、エンゲージメント(購買意欲と企業・製品への関心を含めた概念)を高めることができる。十分にスコアがあがった場合には、確度の高い見込み客として、営業へ引き継ぐなど顧客の状態に応じた対応をする。スコアリングには、業界や従業員規模、役職や位置情報をもとにした「属性スコア」、Webサイトの閲覧やセミナー参加などによって付与する「行動スコア」、過去3ヶ月間アクセスなしで0点にリセットするといった「鮮度」という3つの要素がある。自社の戦術に合致するように任意の点数を加算・減算することで、顧客の温度感を「見える化」することができる。

省力化は、ランディングページや申し込みフォームのテンプレートが利用可能なこと、データ管理、メール配信などが自動でできることにより、大幅に工数が削減できる効果をいう。

図表7 ブラックボックスが可視化される状況の出現



出所：著者作成。

(3) マーケティング管理会計に及ぼす影響

デジタルデータの蓄積により個別顧客の追跡が可能となったことで、従来は、ブラックボックスとされてきた販売プロセスが可視化される状況が出現しつつある。マーケティング管理会計は、インプットとアウトプットをコントロールすることで間接的に販売プロセスを管理していた状態から、個別顧客の動向を把握し、直接働きかけることが可能となったことで、

新たな様相を呈している。個別顧客の把握できることから、現在では、どのような「動線」を設計するかが重要な問題となっている。

5. 結びにかえて

本稿では、デジタルデータの蓄積にともない、顧客動向が直接把握できるようになったことにともない、マーケティング管理会計（営業費計算）の分野におけるこれまでの理論が陳腐化していることを指摘した。早急な更新、再構築が求められている状況だと考えられる。

以下では3点の研究課題を提示し、本稿の結びとしたい。

1つめは、顧客との「協奏（共創）」についてである。個別顧客の動向が追跡可能となったことで製造現場と同程度に詳細な情報が入手可能であるが、販売プロセスにおいては、顧客の心理的な要因が決定的な影響をもたらすことには変わりがない。近頃、「サービス・ドミナントロジック」（Vargo and Lusch, 2004; 2015）の概念が注目されているが、従来の製品を基本に据えた、価値提供プロセス（グッズ・ドミナントロジック）ではなく、すべての価値提供プロセスをサービスとしてとらえ、購買体験を演出するようなサービス・ドミナントロジックへの転換が必要になるとの指摘がある（藤川, 2010; 2011）。価値を創造するのは、企業だけではなく、企業と顧客が一緒になって価値を共創するという見解が多くの影響を与えている。価値創造が社内だけで完結するのではなく、顧客の行動にも依存するという考え方を採らなければならないのであれば、マーケティング管理会計にとっては、新たな課題が発生する（青木, 2017）。社内の行動を律するのは当然として、顧客の行動にも適切な影響を及ぼし、価値共創プロセスに貢献してもらわなければならない。結局のところは、魅力的なコンテンツを準備すること、顧客動線を丁寧に想定することに尽きるであろう（Schaffer, 2013）。

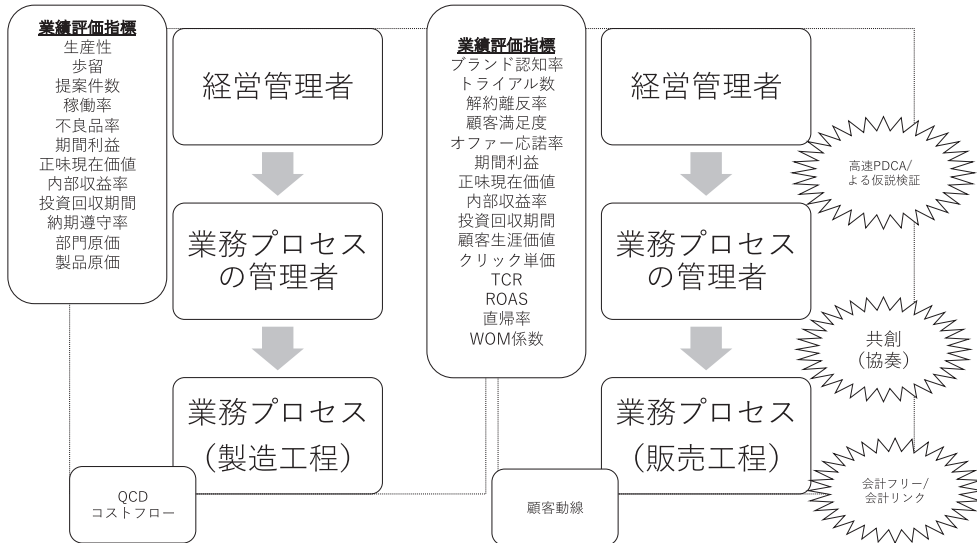
2つめは、PDCAサイクル高速化の影響である。たとえば、A/Bテスト（施策判断のための試験の総称）が容易になったことで、様々なフィードバック情報が入手できるようになり、試行錯誤に活用されている。従来の期間計算にもとづく、フィードバックループよりもかなり短期間でPDCAサイクルを一巡させることができる。どの程度効果があり、また上手く機能させるためにはどのような運用がのぞましいのかについて調査する必要があるだろう。

最後に具体的なプロセス管理指標と会計数値との関係性である。Jeffery（2010）では、「データドリブンマーケティング」を実施する際の管理指標として、ブランド認知率、トライアル数、解約離反率、顧客満足度、オファー応諾率、期間利益、正味現在価値、内部収益率、投資回収期間、顧客生涯価値、クリック単価、TCR（トランザクション子バージョン率）、ROAS（広告費用対効果）、直帰率、WOM係数（口コミ効果）の15の指標が列挙されている。会計数値に変換されるのは最終段階であり、中間段階は物量指標で管理されている（いわゆる「会計フリーアプローチ」）。具体的なトレードオフの解決には、個別指標が金額換算でき

る状態（「会計リンクアプローチ」）がのぞましい可能性がある。物量的な管理指標と金額情報との関連づけの方法についても、検証する必要があるだろう。

いずれにしても、製造現場と同じ状況が出現していることには、注目されるべきである。

図表8 マーケティング管理会計の3つの課題



出所：著者作成。

(成蹊大学経済学部教授)

謝辞

本研究に対して科研費の助成を受けています(課題番号17K04070)。MAの実務に関しては、野本纏花氏（テクニカルライター）から多くの貴重な情報を提供して頂きました。

参考文献

青木章通 (2017) 「サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開」『管理会計学』(日本管理会計学会) 25 (2), pp. 19-33.

岩本俊幸 (2016) 『B to B マーケティング&セールス大全』 同文館出版.

岡本清 (2000) 『原価計算 (6訂版)』 国元書房.

岡本清, 尾畑裕, 廣本敏郎, 挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』 中央経済社.

小川共和 (2017) 『マーケティングオートメーションに落とせるカスタマージャーニーの書き方』 クロスメディアマーケティング.

- 加藤希尊 (2016) 『カスタマージャーニー: 「選ばれるブランド」になる マーケティングの新技法を大解説』 宣伝会議.
- 田中隆雄 (1998) 『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.
- 永井俊輔 (2017) 『実践マーケティングオートメーション: 会わずに売れるリード育成法』 インプレス.
- 西澤脩 (1962) 『営業費管理会計』 ダイヤモンド社.
- 庭山一郎 (2016) 『究極のB to Bマーケティング: ABM』 日経BP.
- 長谷川健人・住岡洋光ほか (2017) 『マーケティングオートメーション導入の教科書: 優良顧客を自動で育てる仕組みづくり』 エヌディエヌコーポレーション.
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』 森山書店.
- 藤川佳則 (2010) 「サービス・マネジメントのフロンティア: サービス・ドミナント・ロジックの台頭」 『一橋ビジネスレビュー』 58 (1), 144-155.
- (2011) 「サービス・マネジメントのフロンティア: 価値共創の実務的示唆 日本企業の機会と課題」 『一橋ビジネスレビュー』 59 (2), 184-193.
- 松本雅男 (1959) 『営業費計算』 国元書房.
- 山田義照, 伊藤克容, 櫻井通晴 (1998) 「活動基準原価計算の革新性に関する歴史的考察: Longman & Shiff[1955]との比較から」 『専修大学経営研究所報』 124号 (1998年2月), pp.1-15.
- 横山隆治, 内田康雄 (2017) 『デジタル変革マーケティング』 日本経済新聞社.
- Jeffry, M. (2010). *Data-Driven Marketing: The 15 Metrics Everyone in Marketing Should Know*, Wiley. (佐藤純, 矢倉純之介, 内田彩香訳 『データドリブンマーケティング』 ダイヤモンド社, 2017年.)
- Kotler, P. and Keller, K. L. (2005). *Marketing Management (12th Edition)*, Prentice-Hall. (恩藏直人監修, 月谷真紀翻訳 『コトラー & ケラーのマーケティング・マネジメント (第12版)』 ピアソン・エデュケーション, 2008年.)
- Longman, D. and Shiff, M. (1995). *Practical Distribution Cost Analysis*, Irwin.
- Lusch, R. and Vargo, S. (2015). *Service-Dominant Logic: Premises, Perspectives, Possibilities*, Cambridge University Press. (井上崇通監訳; 庄司真人, 田口尚史訳 『サービス・ドミナント・ロジックの発想と応用』 同文館出版, 2016年.)
- National association of cost accountants. (1951). *The Analysis of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions*. (西澤脩訳 『マーケティングコストの分析』 日本生産性本部, 1964年.)
- (1954). *Cost Control for Marketing Operations*. (西澤脩訳 『マーケティングコストの

分析』日本生産性本部, 1964年.)

Peppers, D. and Rogers, M. (1993). *The One to One Future: Building Relationships One Customer at a Time, Crown Business*. (井関利明訳 『ONE to ONEマーケティング—顧客リレーションシップ戦略』ダイヤモンド社, 1995年.)

Schaffer, N. (2013). *Maximize Your Social: A One-Stop Guide to Building a Social Media Strategy for Marketing and Business Success*, Wiley.