

# 営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容

—— 注文獲得費の視点から ——

君 島 美 葵 子

## 1. はじめに

企業をとりまく環境の劇的変化は、企業経営や経営管理に大きな影響を与え、管理会計システムにもその影響が波及した。

2010年より日本会計研究学会のスタディ・グループとして「情報ニーズの拡張と管理会計の変容」が設定され、2012年に最終報告書が公表された。最終報告書では、管理会計理論の変容と管理会計実務の変容という2つの視点から管理会計の現代的なあり方を提言しようとしている。本報告書の序章では、研究の問題意識が明らかにされている。そこでは、これらの2つの視点から提言を行う動機を次のように説明している。

「管理会計の現代的なあり方を提言するには、これらの2つの視点から、管理会計の変容論理をよりリアルに読み解くことが必要である。なぜなら、管理会計は、専門書や論文の中に存在するのではなく、組織経営の現場に存在しているのである。管理会計論はあくまでも、現実の管理会計実務の生成論理等を解明するとともに、現実の管理会計実務がよりよくなるように、時には規範を語り、時には啓蒙しているにすぎない。現代そして将来の現場に存在する管理会計が付加価値を生まないコストセンターとならないために何が必要であるのか、本研究ではこれを解明することに挑戦するのである。」(中村, 2012, 3頁)

このような記述から、本稿で研究対象とする営業費会計においても現代的意義を解釈する余地があるように思われる。その理由は、本稿で取りあげる『マーケティングの管理会計』の研究以降、わが国において営業費会計を研究した文献は見られないというところにある。特に近年では電子商取引の発達が見られるが、それを踏まえた営業費会計の検討がなされていない。そのため、企業全般の営業活動の展開に影響を与えたと考えられる社会背景や経済背景について取りあげ、営業費会計への情報ニーズの拡張が求められる理由を探る必要がある。また、営業費の情報ニーズの拡張に対して、どのような要因が作用すれば、営業費会計の技法や概念の変容が見られるのかを明らかにすることも求められる。以上のことから本稿の研究目的は、「営業費会計に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容を捉えること」としたい。

本稿の構成は次のとおりである。まず、企業全般の営業活動の展開に影響を与えたと考えられる社会背景や経済背景を検証する。そのような背景として、企業と消費者間の電子商取引の発展に伴うインターネット通信販売市場の拡大を示す。そして将来的に企業の販売チャネルと

してインターネット通信販売が台頭すると考えられる(2.1, 2.2に該当)。次に、1940年代から現在までの営業費会計の先行研究を取りあげ、営業費会計の現在の位置づけを検討する(3.1, 3.2に該当)。これらの検討に基づき、注文獲得費の視点から営業費会計の変容に影響を与える要因としてレベニュー・ドライバーと営業活動の業績評価指標を取りあげる(3.3, 3.4に該当)。そして、日本会計研究学会スタディ・グループの「情報ニーズの拡張と管理会計の変容」の分析モデルを説明し(4.1に該当)、その分析モデルを適用した営業費会計に関する分析モデルを構築する(4.2に該当)。最後に、本稿のまとめと今後の検討課題を述べる(5に該当)。

## 2. 電子商取引の発展とインターネット通信販売の拡大

近年の販売活動にとって、情報通信分野の発展とは、電子商取引を促進するとともに、消費者による製品・サービスの購入をより容易にするものとして位置づけられる。本章で取りあげる内容は、そのような電子商取引とインターネット通信販売の動向である。電子商取引の参入事業者数の増加は、インターネット通信販売市場にも大きな影響を与える。そのため本章の検討課題は、電子商取引の発展とインターネット通信販売の現状を描写し、企業全般の営業活動の展開にどのような影響を与えているのかを検証するところにある。

### 2.1 電子商取引の発展

情報通信分野の発展は、販売活動における取引にも影響を与えている。いいかえれば、このような発展は、電子商取引の実態を捉えることで検討することができる。

『平成21年消費者向け電子商取引実態調査報告書』によれば、「平成16年を境に電子商取引へ参入する事業者が急激に増加している」(経済産業省, 2010a, 23頁)という。

図1は、電子商取引への参入時期別事業者数を1年ごとにとりまとめたデータである。図1のデータを見てみると、調査対象期間内でもっとも電子商取引参入事業者が多いのは、平成18年から19年の6,856事業者であり、次が平成16年から17年の6,161事業者であることがわかる。また表1のデータからは、平成16年から平成17年までの大幅参入が裏付けられる。そこでは、平成14年から平成15年と比較して77.9%の増加が見られる。このような急激な増加の主な要因は、小売業、製造業、卸売業の参入事業者数の増大であると考えられる(経済産業省, 2010a, 38頁)<sup>1</sup>。また、平成18年から平成19年と平成20年以降の差として、35.0%の純減が見られる。このような急激な減少の主な要因もまた小売業、製造業、卸売業の参入事業者数の減少と考えられる(経済産業省, 2010a, 38頁)<sup>2</sup>。ただし平成20年以降の調査期間内に、リーマンショックが発生したことから、それが取引形態への参入障壁となったとも考えられる。

このような電子商取引参入事業者による消費者への販売形態をまとめたグラフは、図2のとおりである。たとえば、「インターネットのみ」であれば、販売チャネルがインターネット通信販売のみであることを示し、「インターネットと通信販売」<sup>3</sup>であれば、インターネット通信販売

<sup>1</sup> 統計表第4表より前年調査期間比で、全体として2,698事業者の増加、そのうち小売業は1,288事業者、製造業は477事業者、卸売業は332事業者の増加が見られ、合計で純増数の8割弱を占めている。

<sup>2</sup> 統計表第4表より前年調査期間比で、全体として2,403事業者の減少、そのうち小売業では1,154事業者、製造業では454事業者、卸売業では267事業者の減少が見られ、合計で純減数の8割弱を占めている。

<sup>3</sup> ここでの「インターネット」とは、電子商取引による通信販売を示しており、「通信販売」とは、カタログなどの電子商取引以外の通信販売を示している。

図1 電子商取引への参入時期別事業者数<sup>4</sup>

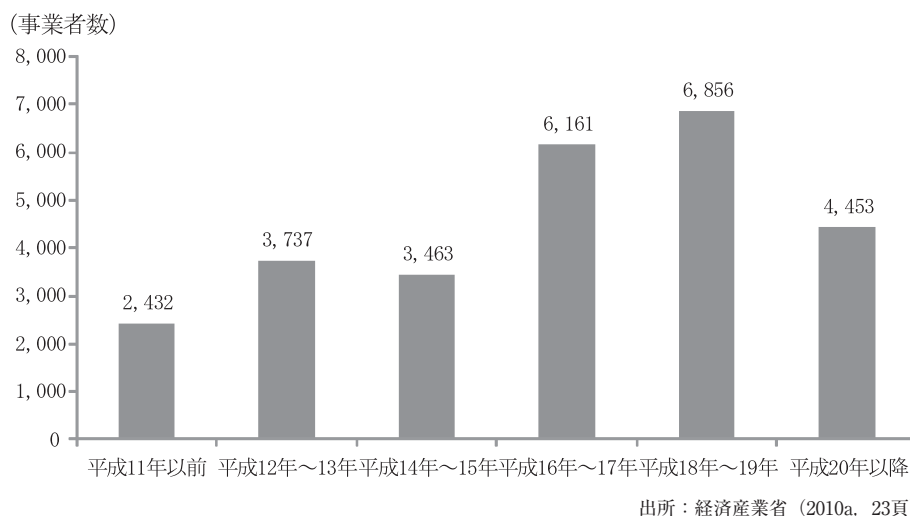


表1 電子商取引参入事業者数の伸び率 (前調査期間比)

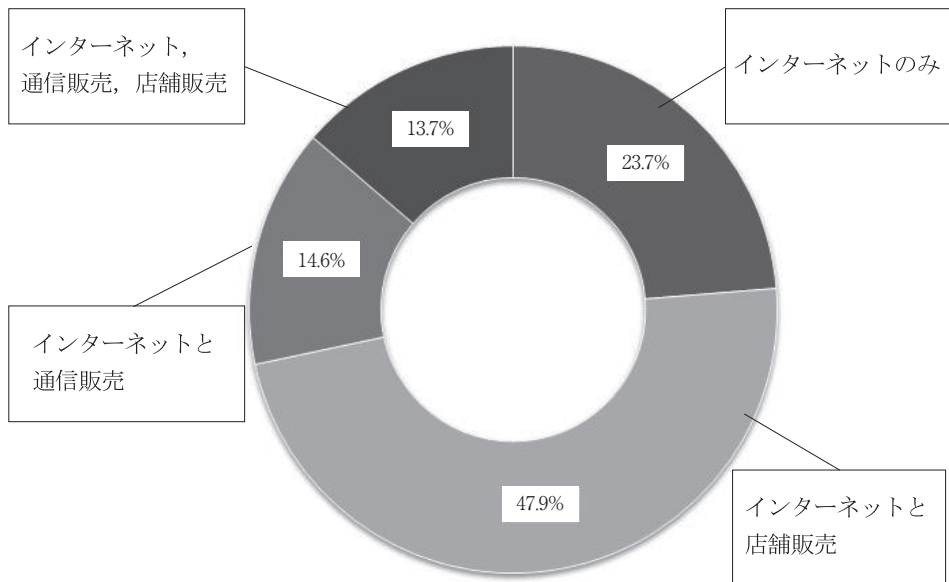
期間	平成12年～13年	平成14年～15年	平成16年～17年	平成18年～19年	平成20年以降
伸び率	53.7%	-7.3%	77.9%	11.3%	-35.0%

出所：経済産業省 (2010a, 23頁) より筆者作成

と通信カタログ販売という2つの販売チャネルを通じて販売活動が行われることを意味する。図2で示した販売形態の具体的な割合を見ると、対象事業者数27,558事業者のうち「インターネットのみ」は23.7% (6,540事業者)、「インターネットと店頭販売」は47.9% (13,197事業者)、たとえば、「インターネットのみ」であれば、販売チャネルがインターネット通信販売のみであることを示し、「インターネットと通信販売」であれば、インターネット通信販売と通信カタログ販売という2つの販売チャネルを通じて販売活動が行われることを意味する。図2で示した販売形態の具体的な割合を見ると、対象事業者数27,558事業者のうち「インターネットのみ」は23.7% (6,540事業者)、「インターネットと店頭販売」は47.9% (13,197事業者)、「インターネットと通信販売」は14.6% (4,034事業者)、「インターネット、通信販売、店頭販売」は13.7% (3,787事業者)となる。

したがって、電子商取引が各事業者へ浸透している状況を明らかにすることができ、電子商取引事業者の具体的な販売方法として、インターネットと店舗販売を併用した通信販売チャネルの活用が半数弱を占めることがわかる。

<sup>4</sup> 調査対象は、消費者向け電子商取引を行う事業者である。ここでの参入時期とは、インターネット上における店舗を開設した時期をさす。本調査の対象期間は平成20年度 (2008年4月～2009年3月)であり、年度における1年としている。調査対象事業者数は56,199事業者であり、有効回答率は49%であった。なお、本調査の継続的調査結果は公表されていないため、直近の資料として本調査を採用した。

図2 販売方法別事業者数の割合 (N=27,558)<sup>5</sup>

出所：経済産業省 (2010a, 21頁)

## 2.2 インターネット通信販売市場の拡大

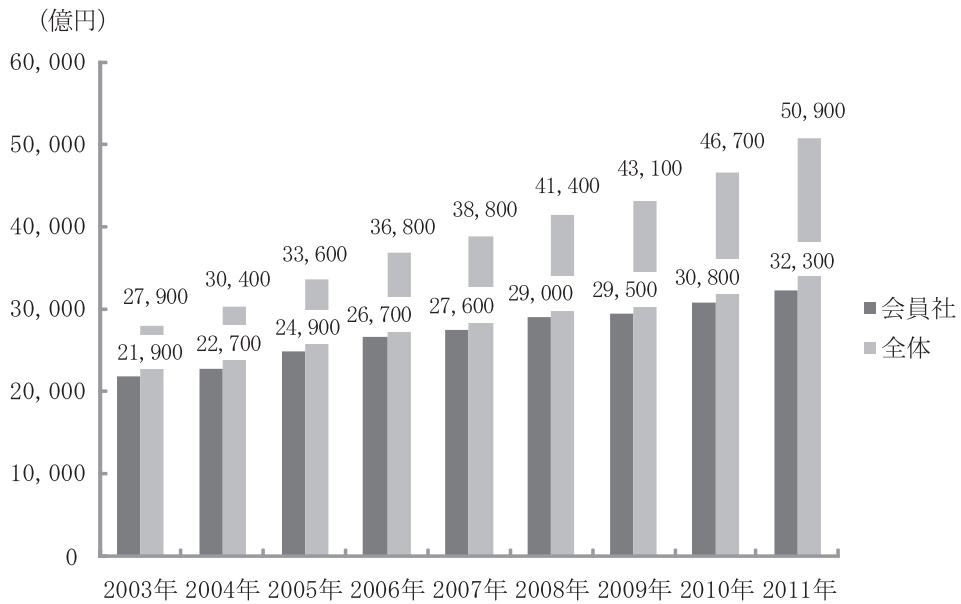
2.1では、電子商取引を導入している事業者の規模と、各事業者が採用する販売チャネルの内訳を示した。そこからインターネット通信販売のみならず、インターネット通信販売とその他の販売チャネルを併用した販売活動を行っていることを読み取ることができた。そこで本節では、インターネット通信販売に焦点を当てて、その市場の動向を明らかにしていきたい。まず図3において、通信販売全体の売上高の推移を示す。図3より、通信販売業界全体の2003年から2011年までの売上高の推移は、右肩上がりに増加していることがわかる。年度ごとの通信販売市場全体の売上高を見てみると、2003年度では、2兆7,900億円であり、2011年度は、5兆900億円であった。すなわち、通信販売市場の売上高が、9年間で2兆3,000億円も増加しており、その増加率が約55%という驚異的な市場規模の拡大が見られるということになる。

次に図4では、インターネット通信販売の取引規模の推移<sup>6</sup>を示す。図4より、インターネット通信販売の取引規模は増加傾向にあることがわかる。このような通信販売業界の拡大を踏まえて、消費者によるインターネット通販の利用意識を捉えておきたい。図5はインターネット通信販売を介した購入動向に関する調査結果を示しており、「インターネット通販で買う商品が増えた」という問いに対する回答である。図5の棒グラフは、左から「とてもあてはまる」、「や

<sup>5</sup> 2009年10月1日現在の事業者数の割合を示している。

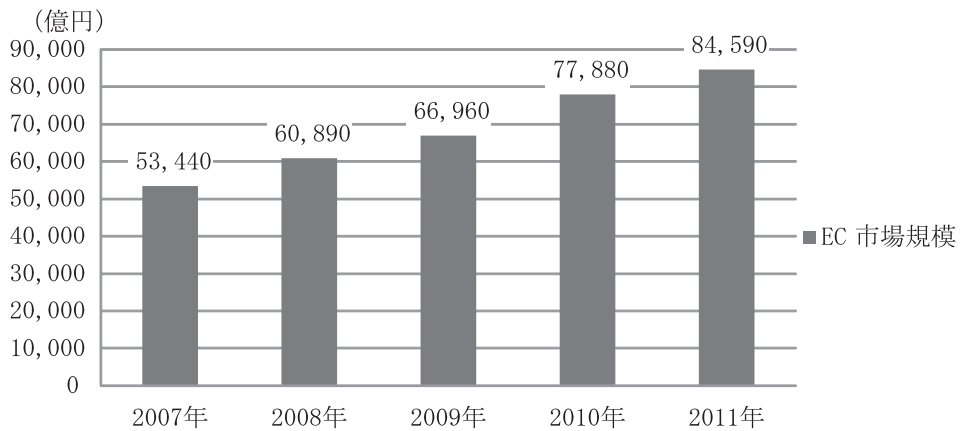
<sup>6</sup> ここでの市場は、日本におけるBtoC-EC市場を対象としている。BtoC-EC市場規模は、企業と消費者間でのECによる取引金額とする。ここでの消費者への販売とは、家計が費用を負担するものを指し、消費財であっても、個人事業者の事業用途の物品購入は原則として含まない。家庭向けに敷設された公衆インターネット回線等を介し、PCやテレビモニターを通じて電子商取引が行われる形態のほか、携帯電話・PHS、PDA、カーナビなどによるモバイルコマースも含まれる。昨今モバイルでの電子商取引が一般的になってきたことから、本調査結果をインターネット通信販売取引の推移を説明するデータとして取りあげた。

図3 通信販売の売上高の推移



出所：日本通信販売協会 (2012, 16頁)

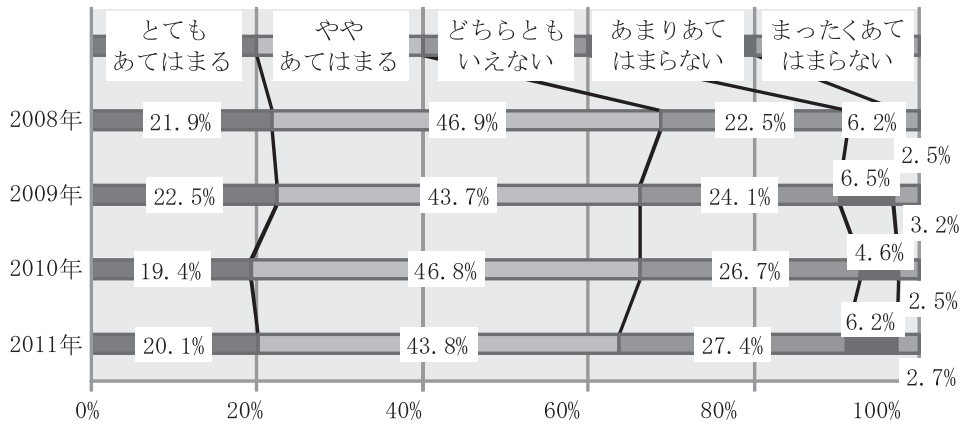
図4 インターネット通信販売の取引規模の推移



出所：経済産業省 (2010b, 47頁), 経済産業省 (2012, 52頁) より筆者作成

やあてはまる], 「どちらともいえない], 「あまりあてはまらない], 「まったくあてはまらない」という5つの回答がそれぞれ対応している。また, 図5の調査結果を構成する2011年調査の男女別, 年代別回答傾向は, 図6のとおりである。図5では, 2008年から2011年の「とてもあてはまる], 「ややあてはまる」, の割合を各年単位で合計し, その割合を比較すると, ほとんど差が見られない。そして図6から「とてもあてはまる」と「ややあてはまる」の回答の合計を見

図5 インターネット通信販売における商品購入の増加に対する消費者意識



出所：日本通信販売協会（2011，47頁），日本通信販売協会（2012，51頁）より筆者作成

図6 インターネット通信販売における商品購入の増加に対する回答の内訳

	N	とてもあてはまる	ややあてはまる	どちらともいえない	あまりあてはまらない	まったくあてはまらない
全体	2,000	20.1	43.8	27.4	6.2	2.7
男性計	1,000	17.0	43.5	30.1	6.3	3.1
女性計	1,000	23.2	44.0	24.6	6.0	2.2
男性20代	250	17.6	40.8	32.8	6.0	2.8
男性30代	250	16.0	46.4	28.8	4.4	4.4
男性40代	250	18.4	40.8	31.6	7.2	2.0
男性50代	250	16.0	46.0	27.2	7.6	3.2
女性20代	250	22.8	42.4	25.2	5.2	4.4
女性30代	250	26.0	41.6	26.0	4.4	2.0
女性40代	250	20.4	47.2	25.2	6.4	0.8
女性50代	250	23.6	44.8	22.0	8.0	1.6

出所：日本通信販売協会（2012，51頁）

てみると、男性計は60.5%に対して、女性計は67.2%となる。特に女性30代の67.6%（26.0% + 41.6%）、女性50代の68.4%（23.6% + 44.8%）については、7割に近い回答であり高い割合を示していることがわかる。

### 2.3 本章のまとめ

本章では、電子商取引の発展とインターネット通信販売の現状を描写した。数ある通信販売形態のなかでインターネットを取りあげた理由は、インターネットの普及が全世界的に進められており、国内事業者は国内を対象とするだけではなく、海外へも目を向けた通信販売活動を

展開していくと考えられるためである。将来的に、企業における「対消費者」の販売活動では、インターネット通信販売の役割を看過できないということである。

まず、図1と表1、および図2から、電子商取引への参入事業者の増加と電子商取引を活用した販売形態の割合について説明した。図1と表1から前調査期間と比較した場合、平成16年から平成17年までのデータでは、電子商取引への参入時期別事業者数の急激な増大が見られた。その一方で、平成20年以降のデータでは、急激な減少が見られた。このような参入の増減は、主に小売業、製造業、卸売業の参入事業者数の増減に依ることが読み取れた。特に平成20年以降のデータが対象とする期間内にリーマンショックが起きていることから、これらの業種での参入事業者数が大幅に減少したのではないかと推測できる。また図2では、「インターネットと店舗販売」や「インターネットと通信販売」など電子商取引を含めた販売チャネルを活用した販売活動が展開されていることを示した。電子商取引の導入によって、従来からの店舗販売やインターネットを介さない通信販売に加えてインターネット通信販売からも販売チャネルを選択できるようになった。これは、販売活動の多様化を意味する。そして図2で見られるように、インターネット通信販売は、従来からの販売チャネルと併用することもできる。したがって、インターネット通信販売が新たな販売チャネルとして登場したことによって、販売活動の多様化をもたらした。

図3と図4では、通信販売業界全体の売上高を概観したうえで、インターネット通信販売の取引規模の推移を明らかにした。通信販売業界全体とインターネット通信販売の取引規模のそれぞれで年々拡大傾向にあることを示した。また図5と図6では、インターネット通信販売の利用に対する消費者意識を示し、「インターネット通販で買う商品が増えた」かどうかという質問に対して、2011年では調査対象の6割程度が「増えた」という傾向にあることが明らかになった。したがって、図3から図6では、インターネット通信販売の取引規模の拡大から、企業側から見るとインターネット通信販売チャネルへの将来にわたる有用性があり、消費者側から見るとインターネット通信販売の利用の一般化が進んでいることを裏付けている。

以上のことから、企業全般の営業活動の展開に影響を与えたと考えられる社会背景や経済背景は、電子商取引の発展に伴うインターネット通信販売の展開であるといえる。

### 3. 営業費会計の変容とその要因

前章では、電子商取引、インターネット通信販売の発展を描写し、その影響が販売活動の多様化へとつながることを明らかにした。販売活動に対するこのような状況を指摘できる一方で、営業費会計の研究動向から、2000年代以降は営業費会計そのものを検討しようとする動きがほとんど見られない。たとえば、営業費会計に関連する直近の研究として『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』があげられる。しかし、この研究は1990年代後半の検討であって、2000年代以降は検討されていない。このような点からまずは営業費会計の先行研究の検討を行ったうえで、それらの考え方が現在でも適用可能であるのかを捉える必要がある。

営業費会計の先行研究を検討するために、本章では、1940年代から1990年代前半まで、1990年代後半というように2つの時代区分を設けることにする。1940年代から1990年代前半までの営業費会計に関する先行研究の特徴は、第二次世界大戦後の消費者へ対する販売促進であったり、物流の効率化を図ったりというような企業側に立った営業活動を背景にして検討されているところにある。この時代の営業費会計では、営業費の概念やその分類、営業費の計算、その

管理が検討される。そして代表的な論者は、1954年のNAA調査報告書、1959年の松本雅男教授の研究、1992年の西澤教授の研究などがあげられる。それに対して1990年代後半以降の営業費会計に関する先行研究の特徴は、顧客価値を創造するための企業活動を前提としているところにある。その前提に基づき、市場や顧客を鑑みたマーケティング活動に関する管理会計技法が検討されている。このような検討は、日本会計研究学会の特別委員会（1995年度～1996年度）がマーケティングの管理会計と位置づけて研究を進めてきた。これらの成果を集約した文献として、先に取りあげた『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』がある。

一般に、管理会計の変容を示す分水嶺として取りあげられる研究は、Johnson and Kaplan (1987)といわれる。Johnson and Kaplan (1987)においても営業費会計に関して検討しているが、そこでは営業費が損益計算書へ毎期一括計上されていることを指摘し、製品品種別や製品別に原価が跡づけられないことに対する問題提起を行っている (Johnson and Kaplan, 1987, pp. 244-247.)。このような問題提起は、1940年代から1990年代前半で検討されている営業費会計の研究でも行われていると考えられる。そのため本稿では、営業費会計に特化した検討を行う『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』を分水嶺とした。

本章の目的は、営業費会計の研究過程を2つの時代区分から描写することによって、2000年代の営業費会計の研究に適用可能な概念を顕在化することにある。そして本章では「1. はじめに」で述べたとおり、注文獲得費に焦点を当てた営業費会計の現代的意義を見いだすための概念を検討していく。

### 3.1 1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計の枠組み

#### 1) 営業費の機能別分類

##### a) 営業の機能

営業費の機能別分類における「機能 (function)」は、論者によってさまざまな解釈がなされている。たとえば、Matz, Curry and Frankは、「特定の費目 (item) に関連づけることができる同種の活動からなる単位 (a homogeneous unit whose activity)」(Matz, Curry and Frank, 1952, p. 630.) であるとしている。また、松本雅男教授は、「営業費の機能別計算を行うためには、営業費の集計単位となる機能の決定が必要である」(松本, 1959, 67頁) と述べており、機能が原価の集計単位であることを解釈できる。さらに、西澤脩教授は、Heckert and Minerの「営業機能」の定義<sup>7</sup>を適用して、機能が「営業費を集計すべき主要な営業活動」(西澤, 1992, 79頁) であると解釈している。ここで西澤教授は、営業機能における重要事項が、純粋なマーケティング活動のことでなく、営業費分析におけるコスト・センターであるとしている (西澤, 1992, 79頁)<sup>8</sup>。したがって、営業費分析の必要性から、2つ以上のマーケティング活動が1つの機能に結合され、反対に1つのマーケティング活動が2つ以上の機能に分割されることもあるという (西澤, 1992, 79-80頁)。

したがって、Matz, Curry and Frank, 松本教授, 西澤教授の解釈を集約すると、機能とは、原価の集計単位であり、機能の範囲は、原価分析の用途により適宜決定でき、機能には、活動

<sup>7</sup> 具体的に明示されていないが、ここではHeckert and Miner (1953, p. 18) が該当すると考えられる。

<sup>8</sup> 純粋なマーケティング活動とは、コスト・センターとなる営業機能をさらに細分化したときの活動をさす。たとえば、営業機能の1つとして広告機能があり、その機能に対して広告費を集計する場合を考える。この場合の純粋なマーケティング活動とは、広告活動に含まれる社内の広告代理店との交渉や競合他社の広告の調査活動などが該当する。



特性を決定づける役割があると考えられる。

b) 営業費の分類

山城章教授の研究である『配給原価計算』では、配給費 (distribution cost) が、経営管理費 (administration cost) と販売費 (selling cost) とに大別でき、製造工程一般を対象とする製造費 (production cost) と対立的に理解されることを説明している (山城, 1943, 188頁)。このような記述から、山城教授は、企業活動が製造活動と販売活動とに区分され、各活動の原価が認識されるところまで検討されていることがわかる。

その後、清水晶教授の研究である『販売会計』では、販売費、広告費、および管理費の論述にあてられており、第3章「販売費の計算」では、販売費の構成要素、すなわち販売費の内容とその分類が説明されている (清水, 1954, 67-125頁)。しかしこの段階では「注文獲得」と「注文履行」という販売費の機能別分類が言及されていない。

その一方で、清水教授の著書と同年にNAAの調査報告書である *Cost Control for Marketing Operations* が公表された。本書では、調査報告書の25番 (1954)、26番 (1954)、27番 (1954) を対象としている。これらの調査報告では、鮮明に「注文獲得費」と「注文履行費」という言葉を打ち出し、その定義を行っている。そこから「注文獲得費」と「注文履行費」を各論として位置づけ、研究を行ったのは、NAA (1954) が最初であると認識できる。

松本雅男教授の研究『営業費計算』では、営業費の機能別分類について、Frazer (1912)、NAA (1954)、Brown (1956) の分類を取りあげている (松本, 1959, 68-70頁)。特に松本教授は、NAA (1954) の分類、すなわち注文獲得費、注文履行費、販売管理費を踏まえた原価分類の見解を示していることから、NAA (1954) の流れを汲んだ機能別分類を想定していることがわかる (松本, 1959, 71-85頁)。

西澤脩教授の研究『営業費の会計と管理』では、営業費の機能別分類について、「営業費は、広義の販売費と一般管理費に大別され、さらに前者は、狭義の販売費 (selling cost) と物流費 (physical distribution cost) に細分される。販売費は、注文獲得費 (order-getting cost) とともに称されるように、主として売上注文を獲得するための営業費であり、・・・物流費は、注文履行費 (order-filling cost) とともに称されるように、主として売上注文を履行するための営業費であり、・・・前者は所有権の流れに関する費用であり、後者は製品の流れに関する費用である」 (西澤, 1992, 26頁) と定義している。

たとえば、製品を販売するための注文獲得活動では、その活動を構成する各機能を経ることによって、「会社の」製品が「顧客の」製品へと所有権が移転することを意味する。それに対して、注文履行活動では、「顧客に所有権が移転した」製品を会社から顧客へ流通させるということである。この例えを踏まえれば、西澤教授の販売費の機能別分類に基づく原価の捉え方には、「販売活動の個々の機能だけではなく、その機能によってどのような販売プロセスを生み出しているのか」までを考慮していると考えられる。

2) 営業費の機能別分類に即した「計画」と「統制」

清水教授は『販売会計』の「販売業務の数字的把握」の項目において、科学的な業務活動の管理と運営には、「計画」と「統制」が含まれることを説明している。「計画」と「統制」は、ともに計数的であるものとし、科学的な経営管理の1つの重要な特質でなければならないと考えられている (清水, 1954, 14頁)。そしてこのような考え方は、販売業務の数字的把握にも適用

でき、「販売計画」と「販売計算」という2つの視点から取り組まれるという(清水, 1954, 14頁)。

番場嘉一郎教授・青木茂男教授監訳、西澤脩教授訳の『営業費会計』は、NACA・NAAから公表された調査報告書の翻訳である。本書は4部構成であり、そのなかには、第2部「計画のための営業費会計」と第3部「管理のための営業費会計」<sup>9</sup>が含まれている。第2部「計画のための営業費会計」は、NACA調査報告書の19番(以下1951a)、20番(以下1951b)、21番(以下1951c)が該当し、経営方針決定に有用な営業費資料を提供する分野として位置づけられている(西澤訳, 1958, 3頁)。それに対して、第3部「管理のための営業費会計」は、NAA調査報告書の25番(1954)、26番(1954)、27番(1954)が該当し、原価管理に必要な営業費資料を提供する分野として位置づけられている(西澤訳, 1958, 3頁)。

第2部と第3部に関連して、西澤教授は、西澤訳(1958)の第3部について、「営業費を注文獲得費と注文履行費に大別し、その原価統制の詳細が報告され、・・・以後における営業費統制研究の貴重な資料となった」(西澤, 1992, 37頁)と述べている。この点については、NAA(1954)でも触れており、「本調査では、営業費統制に限定する。また、初期のNACA調査では、計画に関する原価分析を扱っており、読者は、その原価分析の議論に関する知見が述べられた報告書を参照するとよい」(NAA, 1954, pp. 3-4)とある。したがって、NACA(1951a, 1951b, 1951c)、NAA(1954)の一連の研究は、「営業費の計画と統制」の研究として捉えることができる。

### 3) 1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計

以上のことから、1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計では、詳細な原価概念の定義と、営業費の機能別分類に即した「営業費の計画と統制」の研究が進められた。すなわち、営業費を販売費と一般管理費とに大別し、販売費を注文獲得費と注文履行費とに分類する体系に沿った管理会計の枠組みが構築された。

本稿で検討する日本会計研究学会スタディ・グループの研究モデルでは、注文履行機能に該当する研究がすでに検討されている。そこでは物流、ロジスティクス、サプライチェーンという3つの時代に区分し、それぞれの時代区分に対してマネジメントの変遷と導入要因を明らかにしたうえで、分析モデルを構築している(金藤・君島, 2012, 68-81頁)。金藤・君島(2012)の研究では、物流を主軸と位置づけている。たとえば、物流時代であれば、物流そのものが検討対象であり、ロジスティクス時代では自社内のバリューチェーンの1つのプロセスとして位置づけられた物流に焦点を当てている。周知のとおり、バリューチェーンには、注文獲得活動として認識されるような販売・マーケティング活動が含まれるが、金藤・君島(2012)の研究では、当該活動について言及していない。また、サプライチェーン時代であれば、自社内だけではなく卸・小売業といった自社外をも含めたサプライチェーン・マネジメントのなかでの物流を検討対象としている。したがって、本稿で営業費の注文獲得費に焦点を当てた研究を行うことは、スタディ・グループの分析モデルの研究と重複することなく新たな見解を導出することが可能になる。

<sup>9</sup> 西澤訳(1958)では、controlを「管理」と訳出している。しかし筆者は、controlが「統制」の意味を持ち合わせていると考えているため、「統制」の意味で使用する。

### 3.2 『マーケティングの管理会計』に基づく現代の営業費会計の描写

次に1990年代後半の研究を検討する。日本会計研究学会の特別委員会（1995年度～1996年度）において、マーケティングの管理会計に関する研究が行われた。同委員会は、1997年の最終報告書「市場・製品・顧客と管理会計の新しいパラダイム」、および1998年の「マーケティング費・販売費・研究開発等に関する調査報告書」を公表した。田中隆雄教授ほかによる『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』は、これらの成果を集約した著書である。

#### 1) 市場、顧客をめぐる管理会計の研究課題

田中隆雄教授は、管理会計分野における主要な研究対象が「製造」から市場や顧客などの「マーケット」へ移行したと捉えている。そしてこのような移行に伴い、重要な基礎概念はコストからレベニューへと視点が移され、レベニューとコスト、プロフィットの関係性に焦点が置かれるようになった。そのような市場、顧客をめぐる管理会計の研究課題として、田中ほか（1998）では、次の4項目を指摘する（田中ほか、1998、5頁）。

- a) 企業の競争優位戦略を市場のメカニズムや顧客満足と関連させて分析し、資源の投入、新製品の開発、顧客サービスがどのような効果を生むかを理論的に考察する。
- b) 企業の収益を変動させる要因を新製品開発、マーケティング、流通、物流の側面から分析し、その測定尺度となるレベニュー・ドライバーの種類と特性を分析する。具体的には、新製品の投入、販売促進活動、広告宣伝等の活動は売り上げの増加にどのように貢献するのかについて、定量的に分析を試みる。
- c) 逆に、新製品開発、マーケティング、流通物流に関連した資源の配分と効率的なコストの管理について検討する。具体的には、マーケティング・コストの種類と管理、流通コストの種類と管理、顧客別収益性分析、流通チャネル別収益性分析等について検討する。また、そうした管理や分析に必要な測度となるコスト・ドライバーの種類と特性について研究する。
- d) 新製品開発、マーケティング等の活動に投入された資源の資産化（資本化）と償却の基準、価額の測定について考察する。具体的には、新製品開発費の合理的設定基準とテクノストックの測定方法、広告宣伝費の合理的設定基準およびブランド・エクイティ、カスタマー・エクイティ等の測定方法について検討する。

以上のように、市場、顧客をめぐる管理会計の研究課題を示すことによって、マーケティングの管理会計を発展を検討していく。

先に述べたとおり、電子商取引の展開と販売活動の多様化は連動している。また本稿では、営業費、特に注文獲得費の視点から情報ニーズの拡張と管理会計の変容を捉えるため、そこに関わるレベニュー・ドライバー、及び企業活動の効果性、効率性の測定について検討していく。

#### 2) 原価計算構造へのレベニュー・ドライバーの組み入れ

尾畑裕教授が執筆された第2章「レベニュー・ドライバーと原価計算構造」では、主にレベニュー・ドライバーを取りあげている（尾畑、1998、27-38頁）。ここでのレベニュー・ドライバーは、「収益に影響を与える要因」である。

まず、「収益に影響を与える要因の解明の必要性」において、収益計算を内包した原価計算システムを展開するために、収益発生メカニズムを理論的に解明し、それを原価計算構造にどのように組み込むかを検討する必要性を指摘する。ここで尾畑教授は、レベニュー・ドライバー

の具体的な定義を、「収益の発生は、究極的に顧客の購買行動に依存するので、顧客の行動に対して何が影響を与えるかということに踏み込んで」（尾畑，1998，27-28頁）考えていかなければならないとしている。

次に、「コスト・ドライバーの解明とレベニュー・ドライバー解明の困難性の違い」では、コスト・ドライバーが企業内部に存在し、その操作可能性に多くの余地が残されている一方で、レベニュー・ドライバーが企業外部にあることから、収益発生メカニズムの解明に困難さが生じることを指摘している。

そして、「収益発生メカニズムの形式的分析（連結収益の問題）」では、ドイツの収益理論に基づいて、収益発生メカニズムを説明している。ここではRiebel（1971）を参照しながら連結収益の問題に言及している。たとえば、顧客によって「注文または期間的な契約または顧客の購買行為」が行われる場合、「顧客」と「製品」と「注文」という3つの実体間で関係性が見いだされたうえで、注文単位での対価が決定することから、連結収益の問題が生じるという。ここで尾畑教授は、「どのような顧客に対してどのような条件でなにを売るかという観点で計画することも必要であろう。その場合には、注文を中心に考える必要がある」（尾畑，1998，30頁）としている。

さらに、「レベニュー・ドライバーの体系化」では、このような顧客の注文をレベニュー・ドライバーとして捉えている。これは顧客への購買行動への影響という実質的な観点から、「顧客サイドからみたレベニュー・ドライバー」と「企業側のレベニュー・ドライバー」とに分類される。

尾畑教授は、第2章の結論として、このようなレベニュー・ドライバーを原価計算構造へ組み入れる場合、レベニュー・ドライバーに収益と原価を関連づけようとすることは、製品原価計算とまったく異なった問題意識に基づくものであるとしている。

### 3) 顧客への価値提案からみた原価分類と企業活動の効果性、効率性の測定

小林啓孝教授が執筆された第3章「流通システムとマーケティング・流通コスト」では、マーケティング・コスト管理の枠組みが説明される（小林，1998，41-55頁）。

まず、『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』におけるマーケティングの概念は、「開発、生産、物流、営業、広告宣伝などのすべてが関与して、顧客への価値提案を立案・実行するプロセス」（小林，1998，42頁）と認識されている。

次に、ここでのマーケティング・コストは、マーケティングにかかわるすべての原価であり、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原価を意味している（小林，1998，42頁）。そして、マーケティング・コストについては、その投入目的、期待されるアウトプットが明らかになっていることが望ましく、それらが明らかになることによって、投入目的に照らした投下コストの効果性の程度やアウトプットとの対比による効率性測定の途が開けると期待されている（小林，1998，43頁）。

また、マーケティング・コストの内容の分類は、管理の視点から、広告費などの注文獲得費と物流費などの注文履行費とに分類されることが多い。その一方で、マーケティング・コストには、経常的な活動に費やされる原価だけではなく、投資としての性格を持つ原価も含まれることもある。もう一方の視点からは、顧客関係性重視のマーケティングに対応して、マーケティング・コストを関係性構築の原価、関係性維持・強化の原価に分類可能であることを示唆している（小林，1998，44頁）。

なお、第3章では効果と効率についての厳密な意味が示されていないため、辞書的な意味を適用すると次のように説明できる。効果とは、「ある行為によって得られた、期待どおりの良い結果」(新村, 2008, 926頁)という意味がある。効率とは、「一般に仕事の能率」(新村, 2008, 968頁)という意味がある。この意味を前提とすると、期待される良い結果(アウトプット)の特性によって効果性を測定するのか、効率性を測定するのかが区別されると考えられる。たとえば、企業の広告宣伝活動には毎年同額のコストが投下される場合を考える。もし、1年目よりも2年目のほうが広告宣伝用のポスターを大量に刷ることができたり、媒体への広告出稿数を多くすることができたのであれば、それは広告宣伝活動への取り組みが向上したと捉えられるので、その場合のインプットとアウトプットの測定は効果性の測定に該当する。また、企業の広告宣伝活動に投下するコストを1年目よりも2年目のほうが少ない場合を考える。もし、1年目と2年目の広告宣伝用ポスターの印刷枚数や媒体への広告出稿数が同じであれば、2年目のほうが効率よく広告宣伝活動を行ったと捉えられるので、その場合のインプットとアウトプットの測定は効率性の測定に該当する。一連の例示は、VE(価値工学)の4つの方法<sup>10)</sup>に即して説明することができるであろう。以上のことから営業費会計の効率性、効果性を測定するためには、VEの適用可能性があると考えられる。

#### 4) 電子商取引の導入・展開による原価管理の発展

本橋正美教授が執筆された第8章「電子取引とマーケティング・コストの管理」では、電子商取引によって、マーケティング・コストの削減と新たなビジネス・チャンスの獲得が望めるという(本橋, 1998, 115-126頁)。マーケティング・コストの削減については、インターネットを活用することによって、店舗の運営費や人件費を削減でき、オンライン決済による受注処理コストの削減が可能であることから指摘している(本橋, 1998, 124頁)。また、新たなビジネスチャンスに対しては、顧客データベースや在庫データベースの構築が不可欠であり、電子商取引の導入・展開によって、パーソナル・マーケティングやワン・トゥ・ワン・マーケティング分野に重点が移行し、データ・ウェアハウスの構築による顧客管理が極めて重要になることから指摘している(本橋, 1998, 125-126頁)。そして管理会計の側面からは、顧客別収益性分析がよりいっそう重視されるという(本橋, 1998, 125-126頁)。したがって、本橋(1998)でいう新たなビジネスチャンスとは、電子商取引の仕組みを活用しながら顧客に重点置いた管理会計を進めて行くことによって実現できると考えているのだと思われる。

#### 5) 『マーケティングの管理会計』から見る現代の営業費会計の検討項目

以上、『マーケティングの管理会計』の論点を検討した。本書では、管理会計分野における主要な研究対象が「製造」から市場や顧客などの「マーケット」へ移行したことを捉えている。そしてこのような移行に伴い、重要な基礎概念はコストからレベニューへと視点が移され、レベニューとコスト、プロフィットの関係性に焦点が置かれるようになった。

「収益に影響を与える要因」であるレベニュー・ドライバーは、収益の発生が、究極的に顧客の購買行動に依存するために、顧客の行動に対して何が影響を与えるかということに踏み込ん

<sup>10)</sup> 岡本ほか(2008)では、次のようなVEの4つの方法を示している。「機能(一定)／コスト(低減)、機能(向上)／コスト(一定)、機能(向上)／コスト(やや増加)、機能(向上)／コスト(低減)」である(岡本ほか, 2008, 229頁)。

で定義すべきとの見解があった。同様に顧客の視点に立脚した営業活動を想定する場合には、顧客の価値を考慮した原価分類が求められることも考えられた。

企業の営業活動に目を移すと、営業活動のインプットとアウトプットとの関係性を明確にすることによって、活動そのものの効果性、効率性を測定することが期待されている。

「2. 電子商取引の発展と通信販売市場の拡大」で明らかにしたとおり、電子商取引やそれに伴うインターネット通信販売の展開に起因して、販売チャネルの多様化が見られるようになる。ここでは、顧客対企業で1人対1社という関係性が成立することも考えられることから、パーソナル・マーケティングやワン・トゥ・ワン・マーケティング分野に重点が移行し、顧客管理の重要性が出てくるといえる。

このように『マーケティングの管理会計』を検討することによって、先に述べた1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計とは研究の着眼点に相違が見られることがわかる。1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計では、「営業費会計の計画と統制」というコスト・マネジメントを含めた管理会計手法そのものの検討であった。それに対して、『マーケティングの管理会計』に基づく現代の営業費会計では、市場や顧客などの「マーケット」を対象とした管理会計の枠組みを新たに創造するために、コストからレベニュー、コスト・ドライバーからレベニュー・ドライバーへと視点が移されているところに相違点がある。いいかえれば、現代や将来の営業費会計に変容をもたらす要因は、レベニュー・ドライバー、営業活動のインプットとアウトプットの関係性といえる。そこで次節では、これらの要因を検討する。

### 3.3 営業費会計に変容をもたらす要因

#### 1) レベニュー・ドライバー

先行研究では、注文獲得活動における収益性の測定が、注文獲得費のコスト・マネジメントの困難さの一つとしてあげられており、たとえば次のように説明されている。

「注文獲得費を発生させると、それが原因となって、受注という結果が生ずる。したがって注文獲得費は節約すればよいという性質のコストではなく、これを多額に発生させても、それだけ多くの受注が実現すれば、このコストを発生させる目的は達成される。しかしながら受注をもたらすのは、注文獲得費だけが原因となっているわけではなく、製品の機能、価格、デザイン、包装、季節的要因その他多くの要素が複雑にからみあい、顧客の心理に影響を及ぼした結果である。」(岡本, 2000, 698頁)

このような注文獲得活動の収益性測定の問題に一石を投じるのは、レベニュー・ドライバーの概念といえる。レベニュー・ドライバーに関わる先行研究の出発点は、Horngren et al. (1994), Foster and Gupta (1994) と考えられており、その後、わが国でもレベニュー・ドライバーの概念を適用した研究が見られるようになった。田中 (1996), 尾畑 (1996, 1997, 1998) は、主にレベニュー・ドライバーと原価計算構造について検討している。浅田ほか (2005) では、固定収益マネジメントの枠組みのなかでレベニュー・ドライバーを適用している。ここではレベニュー・ドライバーのマネジメントがプロセスの管理であり、戦略的マネジメントに近い概念であるとの認識をしている<sup>11</sup>。そして、青木・佐々木 (2011), 君島 (2011a, 2011b) では、販売活動、特に注文獲得活動に関わるテーマとレベニュー・ドライバーとの関係性について検討

<sup>11</sup> 浅田ほか (2005, 286-287頁) ここでは、伝統的なレベニュー・マネジメントが、売上高といった成果の管理あるいは財務的指標の管理であることを説明している。

している。一方で、海外の先行研究に目を移すと、Glover and Ijiri (2002) では、Revenue Accountingの重要性を主張し、Revenue Accountingが、特にeコマースの時代において、会社の販売活動の計画と統制を支援すると述べられており、レベニュー・ドライバーについても言及されている (Glover and Ijiri, 2002, p. 1.)。

このような先行研究のレベニュー・ドライバーの定義には、Horngren et al.の*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*で提示されるものが多く「レベニュー・ドライバーとは、営業量 (volume) のように収益と因果関係をもって作用する変数である」 (Horngren et al., 2009, p. 92) と定義される。Horngren et al.は、CVP 分析において販売 (数) 量に関連する単独のレベニュー・ドライバーを使用する特別なケースと、複数のレベニュー・ドライバーと複数のコスト・ドライバーを用いて収益の総額と費用の総額を分析する一般的なケースを示している。特に後者では、販売価格の変動、マーケティング支出の変動、製品品質の変化といった販売 (数) 量以外のレベニュー・ドライバーが収益の総額に影響を与える。そして、一般的なケース分析には、収益と費用の総額に影響を与える複数のレベニュー・ドライバーと複数のコスト・ドライバーの組み合わせ方法の分析が含まれる (Horngren et al., 1994, p. 60.)。したがって、収益とレベニュー・ドライバーとの対応関係は、1対1ないし1対多という因果関係を持つことになり、その関係を明らかにする必要があるということを主張している。

## 2) 営業活動の業績評価指標

営業活動の業績評価指標は、主に営業活動に対するアカウントビリティを果たすうえで、必要となる。具体的には、各種ステークホルダーへの説明の具体性、あるいは説明そのものの説得力を高めることが想定される。実際にそこでは、営業活動の会計数値の開発や提示を積極的に行う必要があり、近年ではマーケティング・メトリクス (marketing metrics) が検討されている。そのような研究のなかでFarris et al. (2010) では、マーケティング関連投資に対する測定結果とアカウントビリティを果たすために、マーケティングの測定システムを構築する必要性を述べている。同様に、Garber (2009a, 2009b) では、特に広告主と広告代理店との取引の明確化を進めるために、広告活動におけるアカウントビリティの重要性を指摘している。

わが国では、本橋 (2011, 2012) において、Farris et al. (2010) が示した業績評価指標の整理が行われ、実務での導入状況と情報システムの精緻化、情報分析力の向上の必要性が指摘されている。また、君島 (2013) では、マーケティング・メトリクスとアカウントビリティとの関係性を示し、営業費の業績評価指標を検討するにあたって「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3つの論点を示した。

したがって、営業活動の業績評価指標の研究が発展し、営業費会計の変革を促進する要因として機能すれば、営業費会計は「営業活動の効果性、効率性の測定に貢献し、営業活動のアカウントビリティを果たす」役割を担うことになる。

## 3.4 本章のまとめ

本章では、1940年代から1990年代前半の先行研究に基づく営業費会計の枠組みと『マーケティングの管理会計』に基づく現代の営業費会計の描写を通じて、営業費会計が、コスト中心の「営業費の計画と統制」からコストにレベニューの概念を加えた「マーケティングの管理会計」へと移行したことが明らかになった。このような移行によって、市場や顧客の視点に立った営業

活動の進展とともにレベニューへの注目を高め、ひいては営業活動のインプットとアウトプットとの関係性の明確化をも実現できる可能性がある。ただし、営業費会計に変容をもたらす要因である「レベニュー・ドライバー」と「営業活動の業績評価指標」の各研究が途上にあることから、その実現可能性は未知数である。

たとえば、レベニュー・ドライバーについては、収益とレベニュー・ドライバーとの対応関係が1対多という因果関係を持つ場合、その関係の明確化が課題として残されている。その一方で、営業活動の業績評価指標については、投入したコストに対応する業績評価指標を選択したうえで、適切な評価を行うことが可能かどうかという点に課題が残されている。したがって、レベニュー・ドライバーと営業活動の業績評価指標は、一面では営業費会計の変容を促進する要因となるが、また別の側面から見ると、営業費会計の変容を阻害する要因となる場合も考えられる。

#### 4. 営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容の分析モデル

前章までの検討は次のような手順で行ってきた。まず、「2. 電子商取引の発展と通信販売市場の拡大」では、現代の社会背景、経済背景の影響としてインターネット通信販売の展開を示した。そして「3. 営業費会計の変容とその要因」では、営業費の計画と統制だけではなく、レベニュー・ドライバーや注文獲得活動に対する業績評価指標を考慮することで、営業費会計の変容が見いだせることを明らかにした。

周知のとおり、現代の社会背景、経済背景の影響は、管理会計・原価計算システムにも現れる。そのため、先行研究で検討された営業費会計の技法や概念から変容が見られる可能性も少なくない。本章でのモデル化にあたって、スタディ・グループの分析モデルを適用する理由は、このような社会背景と経済背景の影響が営業費の情報ニーズに影響を与え、最終的に営業費会計の変容へとつながる一連のプロセスを端的に示すことが可能なモデルであったためである。したがって、本章で営業費の情報ニーズの拡張と営業費会計の変容の関係性を検証するためには、スタディ・グループの分析モデルを用いることが望ましいと考える。そこで本章では、前章までの検討を踏まえて営業費会計の変容を分析モデルで示していきたい。

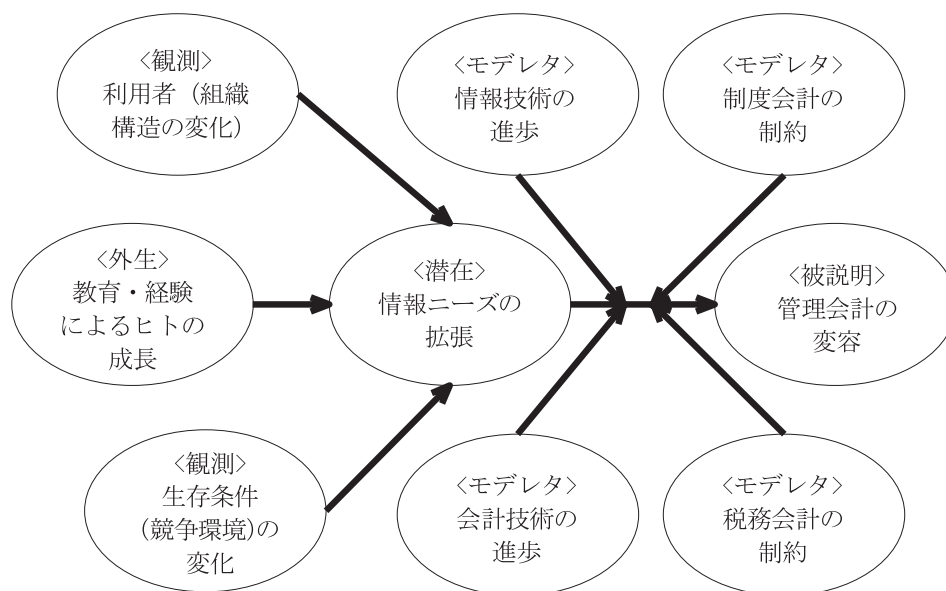
##### 4.1 「情報ニーズの拡張と管理会計の変容」の分析モデル

「1. はじめに」で述べたように、日本会計研究学会スタディ・グループ「情報ニーズの拡張と管理会計の変容」では、管理会計理論の変容と管理会計実務の変容という2つの視点から管理会計の現代的なあり方を提言するために基礎的な分析モデルを構築した。そのモデルでは、「情報ニーズの拡張」を説明変数として、「管理会計の変容」を被説明変数としている。したがって、この説明変数と被説明変数との因果関係が中心概念となる。また、ヒトの主観的な情報ニーズは、それだけを正確に記述することが困難であり、そのニーズが拡張したのか否かも正確に知ることが困難である。このことから、ヒトの主観的な情報ニーズは潜在的な変数であり、「生存条件(競争環境)の変化」などの客観的に観測された事実に基づいて記述される。

さらに、このような因果関係を意識しつつ、あるときは促進要因となり、あるときは制約要因となるモデレータを考慮している。このようなモデレータは、因果関係にさまざまな影響を与える要因として必要不可欠となる。



図7 「情報ニーズの拡張と管理会計の変容」の分析モデル



出所：中村 (2012, 5頁)

以上のことから、本スタディ・グループの分析モデルは、図7のように描写される。

#### 4.2 営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容の分析モデルの構築

以上の検討を踏まえると、営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容の分析モデルは、図8のように描写することができる。

まず、「2. 電子商取引の発展と通信販売市場の拡大」で検討した内容は、図6の「観測」に該当する。ここでは、「観測」としての社会背景、経済背景は、電子商取引の発展に伴いインターネット通信販売の展開も見られるようになったことと、そこから販売チャネルの選択肢が増えたことによる販売活動の多様化であると考えられる。

そして、「3. 営業費会計の変容とその要因」で検討した内容は、「潜在」と「被説明」との因果関係とその関係を良好に保つ促進としての「モデレータ」<sup>12</sup>に該当する。また、「潜在」に働きかける「観測」も存在する。ここでは、「潜在」として営業費会計への情報ニーズの拡張があり、その「潜在」に対して「観測」であるマーケット（市場・顧客）重視という要因が働く。営業費会計の先行研究との関係性を具体的に示すと、1940年代から1990年代前半の営業費会計の先行研究は、「潜在」で示した情報ニーズの拡張を求められる元となる営業費会計の概念に該当する。先に述べたとおり、1940年代から1990年代前半の営業費会計では、詳細な原価概念の定義と、営業費の機能別分類に即した「営業費の計画と統制」の研究が進められてきた。このような研究に対して、「観測」であるマーケット（市場・顧客）重視という要因が働くことから、営業費会計への情報ニーズの拡張が求められるようになったと考えられる。したがって、1940

<sup>12</sup> 本稿の「モデレータ」は図7の「モデレータ」と同義語として用いている。



むためには、企業属性に適応した個別の営業費会計の検討を行い、管理会計の変容に関する論理を明示する必要がある。そのような分析モデルの検証では、アンケート調査や事例研究を行うことが求められる。本稿の研究課題は継続的に検討し、営業費会計の現代的意義を解明したい。

## 参 考 文 献

- 青木章通, 佐々木郁子「小売業におけるプロモーション手法の検討—ポイント制度と値引き販売に関する実証分析」『メルコ管理会計研究』第4号, 2011年, 3-16頁。
- 浅田孝幸, 鈴木研一, 川野克典編著『上客をつかみ, 企業価値を高める固定収益マネジメント』中央経済社, 2005年。
- 岡本清『原価計算(六訂版)』国元書房, 2000年。
- 岡本清, 廣本敏郎, 尾畑裕, 挽文子『管理会計(第二版)』中央経済社, 2008年。
- 尾畑裕「レベニュー・ドライバーと原価計算構造」(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, 1998年, 27-38頁。)
- 尾畑裕「レベニュー・ドライバーと原価計算」『JICPAジャーナル』No. 498, 1997年, 54-55頁。
- 尾畑裕「収益作用因の理論的分析とその収益計算・原価計算への応用」『一橋論叢』第116巻第5号, 1996年, 60-73頁。
- 金藤正直, 君島美葵子「サプライチェーン管理会計の拡張と変容」(日本会計研究学会スタディ・グループ『情報ニーズの拡張と管理会計の変容 最終報告書』2012年, 68-81頁。)
- 君島美葵子「マーケティング活動のアカウントビリティに対する財務指標の活用」『横浜国際社会科学研究』第17巻第4・5号, 2013年, 95-105頁。
- 君島美葵子「ダイレクト・レスポンス広告活動におけるレベニュー・ドライバーの検討」『原価計算研究』第35巻第2号, 2011a年, 62-72頁。
- 君島美葵子「通信販売における注文獲得費の投入産出関係の測定」『横浜国際社会科学研究』第16巻第1号, 2011b年, 19-39頁。
- 経済産業省経済産業政策局調査統計部『平成21年度消費者向け電子商取引実態調査報告書』経済産業省, 2010a年。
- 経済産業省商務情報政策局情報経済課『平成23年度電子商取引に関する市場調査』経済産業省, 2012年。  
([http://www.meti.go.jp/policy/it\\_policy/statistics/outlook/ie\\_outlook.htm](http://www.meti.go.jp/policy/it_policy/statistics/outlook/ie_outlook.htm)より2013年1月30日取得。)
- 経済産業省商務情報政策局情報経済課『平成21年度電子商取引に関する市場調査』経済産業省, 2010b年。  
([http://www.meti.go.jp/policy/it\\_policy/statistics/outlook/ie\\_outlook.htm](http://www.meti.go.jp/policy/it_policy/statistics/outlook/ie_outlook.htm)より2013年1月30日取得。)
- 小林啓孝「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, 1998年, 41-55頁。)
- 清水晶『販売会計』同文館, 1954年。
- 社団法人日本通信販売協会『第4回インターネット通信販売利用実態調査報告書 2011年/インターネット通信販売の利用実態』社団法人日本通信販売協会, 2011年。
- 社団法人日本通信販売協会『第3回インターネット通信販売利用実態調査報告書 2010年/インターネット通信販売の利用実態』社団法人日本通信販売協会, 2010年。
- 社団法人日本通信販売協会『第30回通信販売企業実態調査報告書—レポート/日本の通信販売2011—』社団法人日本通信販売協会, 2012年。
- 田中隆雄「管理会計における市場、顧客のパラダイム」(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, 1998年, 27-38頁。)
- 田中隆雄「企業収益の見積とレベニュー・ドライバー」『会計』第150巻第1号, 1996年, 1-18頁。
- 中村博之「『情報ニーズの拡張と管理会計の変容』に関する研究視座」(日本会計研究学会スタディ・グループ『情報ニーズの拡張と管理会計の変容 最終報告書』2012年, 3-6頁。)
- 新村出編著『広辞苑(第六版)』岩波書店, 2008年。
- 西澤脩『営業費の会計と管理(三訂版)』白桃書房, 1992年。
- 番場嘉一郎, 青木茂男監修, 西澤脩訳『営業費会計—マーケティング・コストの分析と管理』日本生産性本部, 1958年。
- 本橋正美「マーケティング・メトリックスに関する諸説の検討—マーケティング活動の業績管理」『会計論叢』第7号, 2012年, 47-61頁。
- 本橋正美「マーケティング活動の有効性評価—マーケティング・メトリックスと管理会計」『会計論叢』第

- 6号, 2011年, 55-65頁.
- 本橋正美「電子取引とマーケティング・コストの管理」(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, 1998年, 115-126頁.)
- 山城章『配給原価計算』千倉書房, 1943年.
- Farris, P. W., N. T. Bendle, P. E. Pfeifer and D. J. Reibstein, *Marketing Metrics: The Definitive Guide to Measuring Marketing Performance* (N. J.: Wharton School Publishing, 2nd. ed., 2010). (小野晃典, 久保知一監訳『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』ピアゾン桐原, 2011年.)
- Foster, G. and M. Gupta, "Marketing, Cost Management and Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6, 1994, pp. 43-77.
- Garber, M., "Buried Treasure: Unearth Millions in Your Advertising Budget," *Cost Management*, Vol. 23 No. 4, 2009a, pp. 5-17.
- Garber, M., "Buried Treasure: Unearth Millions in Your Advertising Budget - Part II," *Cost Management*, Vol. 23 No. 5, 2009b, pp. 16-27.
- Glover, J. C. and Ijiri, Yuji, " 'Revenue Accounting' in the Age of E-commerce: A Framework for Conceptual, Analytical, and Exchange Rate Considerations," *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 13 No. 1, 2002, pp. 32-72.
- Heckert, J. B. and R. B. Miner, *Distribution Costs* (N. Y.: Ronald, 2nd ed., 1953).
- Hornngren, C. T., G. Foster and S. M. Datar, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (N.J.: Prentice Hall, 8th ed., 1994) .
- Hornngren, C. T., G. Foster, S. M. Datar, M. Rajan and C. Ittner, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (N.J.: Pearson Prentice Hall, 13th ed., 2009).
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (M. A.: Harvard Business School Press, 1987). (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房, 1992年.)
- Matz, A., O. J. Curry and G. W. Frank, *Cost Accounting* (Cin.: South-Western, 1952).
- NAA, *Cost Control for Marketing Operations* (N. Y.: National Association of Accountants, 1954).
- NACA, "Research Series No. 19: Assignment of Nonmanufacturing Costs for Managerial Decisions," *NACA Bulletin*, Vol. 25 No. 9, 1951, pp. 1135-1173.
- NACA, "Research Series No. 20: Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products," *NACA Bulletin*, Vol. 25 No. 12, 1951, pp. 1559-1589.
- NACA, "Research Series No. 21: The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Territories and Other Segments," *NACA Bulletin*, Vol. 26 No. 4, 1951, pp. 527-547.

(本稿は、2012年度公益財団法人メルコ学術振興財団助成金「研究2012003号」の研究成果の一部である。)

[きみじま みきこ 神奈川大学経営学部助教]

[2013年3月1日受理]