

## 市場セグメントにおける顧客関連原価の配分

——原価階層の議論を中心として——

君 島 美 葵 子

### 1. はじめに

企業では、販売チャネルの多様化により、販売・マーケティング活動に対する意思決定への関心が高まっている。このような関心は、2000年代に入る前から管理会計研究において認識されていた。たとえば、Foster and Gupta (1994) のインタビュー調査では、各インタビューーが販売・マーケティング活動の意思決定である価格意思決定、顧客ミックス意思決定などに課題を抱えていることを示唆している<sup>1</sup>。また、山口 (2003) では、顧客層ごと、地域ごとの正確な総原価を把握することが、顧客ポートフォリオ・販売地域ポートフォリオの最適化やサービス提供プロセスの最適化に関する意思決定に対して重要であることを述べている (山口 2003, 70)。

その一方で、多くの産業では、営業費が総原価の構成要素のうち、きわめて重要性の高い原価と位置づけられるようになる。Lewis (1991) では、営業費のうち、特に物流費の管理が、国土面積が広いアメリカ合衆国にとって企業競争力となり得ることを指摘する。また、Lewis (1991) では、アメリカ合衆国の営業費の構成割合が総原価の50%以上であり、国家全体として重要な原価と認識されていることを強調する。それにもかかわらず、物流を含めた販売・マーケティング機能の議論が、企業の経営管理全般から無視されている状況に、疑問を呈していた (Lewis 1991, 33)。そこでAtlanta Companyの事例研究を通じて、販売・マーケティングの諸活動で発生する原価が活動ドライバーを通じて各セグメントへ配賦されるActivity-Based Costing (以下、ABC) の原理を究明した (Lewis 1991)。このようにABCの適用事例は、営業費計算においても見られるようになった。

ABCは、Johnson and Kaplanが*Relevance Lost*のなかで示したその当時の新しい管理会計技法といわれる (Johnson and Kaplan 1987)。ABCでは、経済的資源を消費する活動へ間接費を跡付け、その原価を活動から生み出された原価計算対象へ割り当てる計算を行う。岡本 (2000) で指摘されるように、ABCは、①製造原価中に占める直接労務費の割合が減少した、②製品の多様化と製造工程の複雑化によって、生産・販売支援活動費が増大した、という企業環境の激変と原価構造の変化を背景に採用されはじめる (岡本 2000, 893-894)。

<sup>1</sup> この結果は、マーケティングマネジャーとマーケティングコントローラー 40人以上を対象としたインタビュー調査の結果による。28.7% (50/174) の回答率を得ており、その産業のカテゴリーは製造、サービス、購買、非営利セクターなど多岐にわたっている。

ここで「セグメント」に該当する最終的な原価計算対象は、製品、顧客、サービス、販売チャネル、プロジェクトなどが含まれることから、その内容が多岐にわたる<sup>2</sup>。近年のABCの計算構造を取り上げた先行研究を概観すると、従来から適用されている製品関連のセグメント（以下、製品セグメントと称する）のみならず、顧客や販売チャネルといった市場関連のセグメント（以下、市場セグメントと称する）が見られる<sup>3</sup>。したがって、販売・マーケティング意思決定を支援する管理会計技法としてのABCは、マーケティング活動の現在の姿を映し出すだけでなく、将来へ向けての販売・マーケティング関連投資を最大限に活用するためにも有用であろう。

以上のことから本稿では、市場セグメントに焦点を当て、そこで発生する顧客関連原価の配分を考察する。まず、市場セグメント設定を通じた損益計算の進展を捉える。そこから製品関連原価の原価階層が誕生するまでの議論を中心に、セグメント設定と原価階層との関係性を明らかにする。次に、顧客関連原価の配分に関する原価計算構造を取り上げたフォスター（1995）、Horngren et al. (2012)の先行研究を整理する。そのなかでさらに、顧客関連原価の原価階層を使用したHorngren et al. (2012)の数値例を考察する。最後に、Kaplan et al. (1990)の概念図に基づき、市場セグメントへ顧客関連原価を配分するための原価階層を構築する。なお、本稿の顧客関連原価とは営業費をさす。

## 2. セグメント設定と原価階層の構築

### 2.1 直接原価計算論発達のなかでのセグメント設定

損益計算で設定されるセグメントは、分権化組織における利益測定の重要性を背景にして検討されるようになった。そこではShillinglaw (1957)、Read (1957)らによって示唆された直接原価計算論の発展方向にもとづいて、Marple (1967)がセグメントの設定にかんする議論を行った（高橋 2008, 104-132）。Shillinglaw (1957)は、直接原価計算を前提とした4つの利益概念（純利益、貢献利益、販売マージン、管理可能利益）と、これらの利益を計算するための計算構造を示した。そして、Read (1957)は、Shillinglaw (1957)が提唱した利益概念のうち、貢献利益を重視することによって、固定費をコミットド・コストと、マネジド・コストに分離することが固定費の分析に大きな意味を持つことを述べた。さらにRead (1957)は、それらの利益計算を経常的に行うために、直接原価計算を適用すべきと主張した。これらの先行研究を踏まえ、Marple (1967)では、経営者のセグメント情報の関心の高さに応えるべく、直接原価計算による多段階の貢献利益計算を設計した。

### 2.2 セグメントの設定と多段階の貢献利益計算

Marple (1967)は、当時の損益計算について次のように述べている。

「原価と収益を足した総額を責任という基準で、計画と統制の対象となるセグメントへ配分することは、責任会計を拡張したものといえる。現在適用されている損益計算のかぎりでは、統制目的による組織単位への原価配分のみに関心がある。このことは、適切に計画し、その計画の結果を評価するだけであって、経営管理者には、原価や収益のどの項目に対してどのような

<sup>2</sup> セグメントを対象とした管理会計研究として、伊藤（1992）がある。

<sup>3</sup> たとえば、販売チャネルをセグメントとする研究では清水（1998）がある。ただし、ABCの計算構造とセグメントとの関係性については、先行研究の動向を詳細に調査する必要がある。

責任があるのか、また、誰が責任を持っているのかを知るという統制目的が必要である。」(Marple 1967, 7)

このように原価配分の対象となるセグメントは、責任と権限の所在を明らかにする役割を担う。そのなかで、Marple (1967) では、表1のような、製品セグメントの設定とセグメント別の原価配分のあり方を示している。

表1 製品セグメントと原価の関係

製品セグメントの場合		
セグメントのタイプ	直接費 (跡付け可能費)	間接費
製品単位	単位変動費	その他のすべての原価
ライン内の製品	上記の原価+製品別固定費	その他のすべての原価
製品ライン	上記の原価+ライン別固定費	その他のすべての原価
工場	上記の原価+工場別固定費	その他のすべての原価
事業部	上記の原価+事業部別固定費	その他のすべての原価
全社	すべての原価	なし

出典：Marple (1967, 7)

Marple (1967) は、表1の内容を踏まえて、次のように説明している。

「セグメントを小さくすればするほど、より多くの原価は、間接費あるいは共通費になる。これは、より小さなセグメントを判断する場合、無視することになるだろう。なぜなら、当該セグメントで発生したことから影響を受けないためである。このようなセグメントの配列は、貢献利益報告書作成で使用できる。」(Marple 1967, 7)

このような見解に基づき、市場セグメントの設定とセグメント別の原価配分のあり方も同様に説明できる。このような関係は、表2のように示される。

表2 市場セグメントと原価の関係

市場セグメントの場合		
セグメントのタイプ	直接費 (跡付け可能費)	間接費
販売取引	変動製品原価および変動販売費	その他のすべての原価
顧客	上記の原価+顧客別固定費	その他のすべての原価
販売員	上記の原価+販売員別固定費	その他のすべての原価
販売領域	上記の原価+販売領域別固定費	その他のすべての原価
販売地域	上記の原価+販売地域別固定費	その他のすべての原価
全社	すべての原価	なし

出典：Marple (1967, 7)

表2では、全社セグメントから上へ向かうにつれてセグメントが小さくなる。すなわち、販売取引セグメントがもっとも小さなセグメントである。市場セグメントは、販売活動の管理単位で分類されている。たとえば、販売取引は、取引1件を対象とする。顧客は、顧客1社を対象とするが、いかえると、同一顧客との複数取引の束となる。したがって、セグメントが大

きくなるにつれ、セグメントの束となって掛かるとともに、直接費の対象範囲が拡大する。これは、顧客関連原価の計算と計算結果の活用に影響を与える。

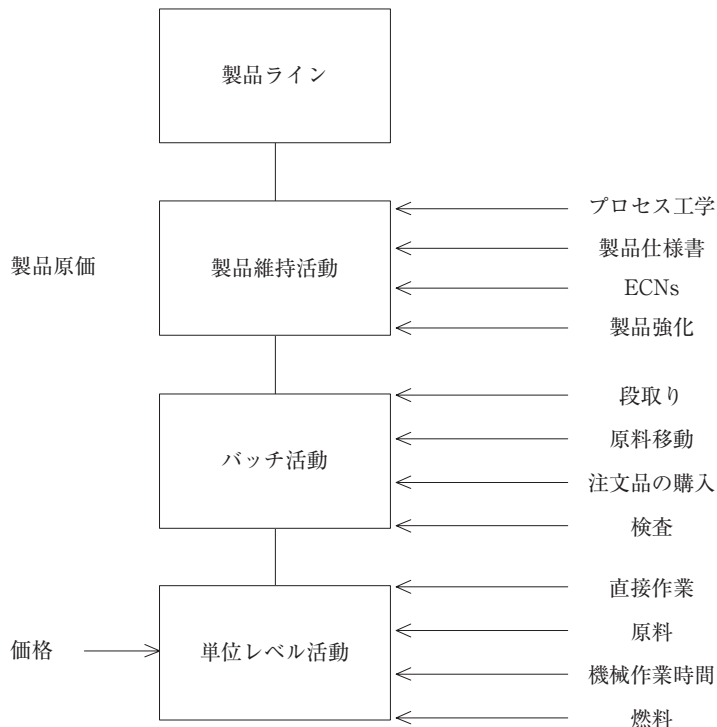
### 2.3 セグメントの設定と原価階層構造

Kaplan et al. (1990) は、1989年のAAA (American Accounting Association) 年次大会で行われたパネルディスカッションの内容をまとめた論文である<sup>4</sup>。このなかでKaplanは、製品関連原価の原価階層を提唱した。それに対して、ディスカッサントであったBöerが<sup>5</sup>、Marple (1967) のセグメント設定に言及し、原価階層の構築とセグメントの設定の接点を示した。

#### 1) ABCの原価階層の提唱

Kaplanは、パネルディスカッションのなかで、「貢献利益分析に対する新たなアプローチがABC (Activity-Based Costing) から派生する」(Kaplan et al. 1990, 5) と発言し、ABCの原価階層を提唱した<sup>5</sup>。Kaplanは具体的な原価階層を示す前に、製品関連原価の配賦について次のような問題提起を行っている。「製品関連原価の多くは、特定製品の販売単位数量とは関係ない。

図1 原価階層による製品関連原価の測定



出典：Kaplan et al. (1990, 8)

<sup>4</sup> パネラーおよびコメントーターは、Kaplan, Shank, Horngren, Böer, Ferraraである。

<sup>5</sup> Kaplanの原価階層を用いた考察は、Cooper (1990), Cooper and Kaplan (1991, 1999) などにおいても行われている。本稿は、セグメントと原価階層との関係性を検討するため、Kaplan et al. (1990) の先行研究を取りあげた。

これらの製品関連原価は、製品の生産量（バッチ数など）との関係があることから、製品の生産、販売に必要なすべての製品支援活動原価を加える必要がある。バッチレベル原価と製品維持レベル原価は、単位レベル原価へ配賦できるのか。もちろんバッチレベル原価と製品維持レベル原価は、生産量によって適切に配分される。しかし、製品維持レベル原価を生産量単位で配分することは、明確な配賦プロセスであり、過去6年間議論しているすべての損失を伴うものである。」(Kaplan et al. 1990, 7)

Kaplanの問題提起によると、単位数量に基づく配賦プロセスへの批判を読み取ることができる<sup>6</sup>。それを踏まえてKaplanは、図1のような製品関連原価を測定するための原価階層を示し、次のように説明を加えている。

「この図は、北から南に費用を配賦していくのではなく、南から北へ費用を集計していくことを示している。収益（価格に生産量ないし販売量を乗じたもの）からすべての単位レベル費用を差し引くことで、各製品の単位レベル営業マージンが計算される。この単位レベルマージンからバッチ関連費用と製品維持費用を差し引くと製品レベルマージンが計算される。このような製品レベルマージンは、製品ライン内の各製品に対して計算される。この製品レベルマージンの計算には、配賦がまったく必要ない。」(Kaplan et al. 1990, 7)

以上の説明によると、固定営業費用が、変動しているように見え始めるという (Kaplan et al. 1990, 7)。そして、固定営業費用は、バッチ数、製造工程数、あるいは発注書数、さらに製品数や製品範囲でも変動するため、問題なく恣意的な配賦なしに製品別に配分することができる (Kaplan et al. 1990, 7)。

## 2) 原価階層の構築に対するMarple (1967) の貢献

図1で示した原価階層に対して、パネルディスカッションのディスカッサントであったBöerから次のようなコメントが出された。

「Marpleは、組織の二つの概念的視点、すなわち製品セグメント視点と市場セグメント視点から原価階層を開発した。また別の視点を選択することができ、その視点に対して同様な手続きを開発することが可能である。」(Kaplan et al. 1990, 25)

Böerのコメントで見られる「製品セグメント視点」と「市場セグメント視点」とは、先述の表1、表2のようなMarple (1967) が示した各セグメントと、それぞれの原価（直接費と間接費）の関係そのものであった。これは、ABCの原価階層の基礎が、Marple (1967) で行われたセグメント設定に関する考察にあることをさす。そしてまた、Kaplanによる原価階層は、製品関連原価だけではなく、顧客関連原価の原価階層構築への有用性が期待されることを示唆する。

## 3) 原価階層の存在意義

Böerはさらに続けて、次のように述べている。

「企業は、株主への配当のために財務諸表を作成したいと思いがちである。その財務諸表のなかで、どの単位原価が使用されるべきだろうか。それはおそらく、短期的な支出原価や自製か

<sup>6</sup> 高橋 (2008) では、Kaplanの問題提起に対して、「この記述は、非常に重要である。これ以前のABCの論文では、KaplanとCooperは、明らかに製品単位原価計算を指向していた。それを、この段階では否定しはじめたのである。結局、原価階層上で上位のレベルの原価を下位のレベルに割り当ててしまうことは、彼らが当初批判していた『配賦』と同じ手続になってしまう、ということに気がついたのであろう」(高橋 2008, 266-267) と指摘している。



購入か意思決定原価ではない。なぜなら、財務報告で要求するのは、Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) を満たす製造原価データだからである。このような要求は、短期の単位原価でも、自製か購入かを意思決定するための原価でも、満たすことができない。その結果として、企業は第三の原価を用意しなければならない。言い換えると、企業が異なる目的を果たすには、異なる原価を作成するということである。」(Kaplan et al. 1990, 27)

Böerのコメントは、原価計算目的によって、会計単位、会計期間、適切な原価・利益の概念、会計技法が異なることを意味する。これは、「異なる目的には、異なる原価を」(岡本 2000, 6) という思考に立った見解である。

### 3. 顧客関連原価の原価階層の構築

第2章までに検討してきたように、Kaplan et al. (1990) の一連の議論は、ABCの基本思考である原価階層から始まった。そして、Böerのコメントのとおり、原価階層は、Marple (1967) のセグメント設定の議論が反映されており、原価計算目的に応じて、異なる目的には、異なる原価を作成することも指摘された。またそれに伴い、顧客関連原価を顧客へ跡づける目的で、顧客関連原価の原価階層を提唱する研究が現れている。そこで、顧客関連原価の原価階層の先行研究<sup>7</sup>として、特に計算構造に言及しているフォスター (1995) とHorn gren et al. (2012) の原価階層を取り上げる。Horn gren et al. (2012) で紹介される計算例を通じて、顧客関連原価の原価階層の考察を行いたい。

#### 3.1 フォスター (1995) の原価階層

フォスター (1995) は、シンポジウムのなかで、ABCを通じた顧客収益性分析の試論を、損益計算の観点から展開する (フォスター 1995)。

##### 1) コスト・ドライバーの仮説にもとづく顧客一原価階層の構築

フォスター (1995) では、ブルーリッジ社の事例に基づいてABCと顧客別収益性分析の計算例を分析している。その計算では、「すべての原価は、選択されたコスト・ドライバーに関して、長期的に変動的である」(フォスター 1995, 95) というコスト・ドライバーの仮説を置いている。

このような仮説に対するアプローチとして、フォスター (1995) では、「顧客一原価階層」を示す計算構造が提唱されている (フォスター 1995, 96)。その計算構造の仮説的な例は、図2のとおりである。

この枠組みでは、①コスト・ドライバーのさまざまな分類、②原因、結果および享受するベネフィットとの関係を決定する際の困難さに応じて、顧客関連原価<sup>8</sup>をさまざまなコスト・プールに分類する (フォスター 1995, 96)。

<sup>7</sup> O'guin (1991) の研究においても顧客関連原価の原価階層構築に言及されている。O'guin (1991) が論じた顧客関連活動と活動ドライバーの整理を櫻井 (1995) が例示をもって具体化した。その議論に基づいて、島田 (2009) は、長期的な指標として顧客生涯価値を採用し、独自の原価階層理論を展開した。本稿では、顧客関連原価の計算方法に焦点を当てていることから、取り上げていない。

<sup>8</sup> 文献では「顧客原価」と表記されているが、本稿で使用する語句の平仄を合わせるため、「顧客関連原価」と表記した。

## 図2 顧客—原価階層の仮説的一例

収益

### a) 顧客に固有の原価

顧客に固有の貢献 (利益—筆者加筆)

### b) 顧客ラインの原価

顧客ラインの貢献 (利益—筆者加筆)

### c) 配賦されない企業の原価

営業利益

出典：フォスター (1995, 96) を一部加筆修正

## 2) 顧客関連原価の配賦に対する課題

フォスター (1995) は、図2のa) 顧客に固有の原価、b) 顧客ラインの原価、c) 配賦されない企業の原価のうち、コスト・マネジメント目的において、b) とc) に分類される原価が、個々の顧客に対して配賦されない可能性を示唆している。また、このアプローチによって、企業全体の営業利益は、全顧客に固有の貢献の合計を超えるだろうとも指摘している (フォスター 1995, 96)。そのため、フォスター (1995) では、このような顧客—原価階層の試論に対して、製品原価階層、ブランド原価階層などの多様な原価階層をそれぞれ紐づけることができるかどうかを検討課題としてあげている。

## 3.2 Horngren et al. (2012) の原価階層

Horngren et al. (2012) では、Cooper and Kaplan (1991) で提唱された<sup>9</sup>製品関連原価の原価階層に基づいて、5段階からなる顧客原価階層を示した。そして、この原価階層概念を用いて、Spring Distribution社の事例を示している。これからの考察において、当該事例の事前理解が必要となるため、Spring Distribution社の販売状況を示す (Horngren et al. 2012, 511)。

Spring Distribution社は、ボトルウォーターを販売しており、①スーパーマーケットやドラッグストアなどに販売する卸売流通チャンネル、②少数の企業顧客に対する小売流通チャンネルという2つの流通チャンネルを有している。Horngren et al. (2012) では、後者の小売流通チャンネルの顧客別収益性分析に焦点を当てている。小売流通チャンネルでは、定価が1ケース (24本入り) 当たり\$14.40である。Spring Distribution社の総原価は、1ケース当たり\$12である。もし小売流通チャンネルですべてのケースを定価で販売するのであれば、1ケース当たり\$2.40の売上総利益を獲得することができる。

このような条件に基づいて、Horngren et al. (2012) で提唱した顧客原価階層、およびその階層を用いた計算例を考察する。

### 1) 顧客原価階層

先述の通り、Horngren et al. (2012) で提唱した顧客原価階層は、Cooper and Kaplan (1991) で提唱された製品関連原価の原価階層を適用している。顧客原価階層の詳細は次の通りである

<sup>9</sup> 先に述べたKaplan et al. (1990) の原価階層 (本稿の図1) と同様の枠組みである。

(Hornngren et al. 2012, 511-512).

a) 顧客アウトプット単位レベル原価 (Customer output unit-level costs)・・・顧客への各単位 (ケース) の販売活動に対する原価である。たとえば、販売済みの各ケースの製品取扱い原価が該当する。

b) 顧客バッチレベル原価 (Customer batch-level costs)・・・顧客へ販売済みの単位 (ケース) グループに関連する原価である。たとえば、注文処理費や配送費が該当する。

c) 顧客維持原価 (Customer-sustaining costs)・・・顧客へ配送した製品の単位・バッチ数にかかわらず発生する個別顧客を支援するための活動原価である。たとえば、顧客訪問原価や顧客が閲覧するサイトを表示するうえで発生する原価などである。

d) 流通チャネル原価 (Distribution-channel costs)・・・製品単位、製品バッチ単位というよりむしろ、特定の流通チャネルや特定顧客に関する活動で発生する原価である。たとえば、Spring Distribution社の流通チャネル担当マネジャーの給料が該当する。

e) 企業維持原価 (Corporate-level costs)・・・個別顧客や個別のチャネルに跡づけられない活動原価である。たとえば、社長の給与や一般管理費などが該当する。

## 2) 顧客レベル原価の計算例

それでは、Spring Distribution社で顧客原価階層を用いた顧客別収益性分析の計算例を取り上げる。まず、表3では、販売済みのケース数、1ケース当たりの定価、各顧客に対する価格値引き分の金額、請求書価格(定価から価格値引きを行った後の価格)とこの価格に販売済みケース数を乗じた収益が示されている。

表3 各顧客の収益

	顧客			
	A	B	G	J
販売済みケース	42,000	33,000	2,900	2,500
定価	\$14.40	\$14.40	\$14.40	\$14.40
価格値引き	\$0.96	\$0.24	\$1.20	\$0.00
請求書価格	\$13.44	\$14.16	\$13.20	\$14.40
収益	\$564,480	\$467,280	\$38,280	\$36,000

出典：Hornngren et al. (2012, 511)

価格値引きは、顧客の製品購入量、購入者とは異なるまた別の顧客への販売促進支援という要求など、さまざまな要因による。この値引きはまた、販売員による不十分な交渉や、収益のみを基礎としたインセンティブ計画の望ましくない効果によって生じる。このような顧客や販売員による価格値引きを追跡することは、顧客収益性の改善に役立つ。各顧客の収益は、顧客別収益性の1つの構成要素である。また別の構成要素は、顧客を獲得し、奉仕し、維持するために発生する原価と解釈され、当該収益と等しく重要である。

Spring Distribution社では、顧客レベルの間接費、すなわち原価階層のはじめの3段階である顧客アウトプット単位レベル原価、顧客バッチレベル原価、顧客維持原価に関心をもっている。Spring Distribution社は、これらの原価を顧客と協力をして低減させたいと考えている。また、顧客の行動は、流通チャネル原価や企業維持原価にほとんど影響を与えないと考えている。表



4は、Spring Distribution社が、(売上原価の他に)顧客レベル原価の節約分として認識する5つの活動が示してある。

表4 活動領域と原価階層のカテゴリー

活動領域	コスト・ドライバー		原価階層のカテゴリー
	コスト	ドライバー	
製品取扱い	\$0.50	販売済みケース当たり	顧客アウトプット単位レベル原価
受注	\$100	発注当たり	顧客バッチレベル原価
運搬車両	\$2	移動配送距離当たり	顧客バッチレベル原価
急送	\$300	優先配送当たり	顧客バッチレベル原価
営業訪問	\$80	販売訪問当たり	顧客維持原価

出典：Horngren et al. (2012, 512)

表5では、4社の顧客それぞれで使用されるコスト・ドライバー量を示している。

表5 各顧客に対するコスト・ドライバー

	顧客			
	A	B	G	J
発注数	30	25	15	10
配送数	60	30	20	15
1配送当たりの移動距離	5	12	20	6
急送数	1	0	2	0
訪問顧客数	6	5	4	3

出典：Horngren et al. (2012, 512)

図3は、表3から表5の情報を利用して作成した顧客別収益性分析情報である。

図3 顧客別収益性分析<sup>10</sup>

	顧客			
	A	B	G	J
定価に基づく収益	\$604,800	\$475,200	\$41,760	\$36,000
価格値引き	<u>40,320</u>	<u>7,920</u>	<u>3,480</u>	<u>0</u>
収益(実際価格)	564,480	467,280	38,280	36,000
売上原価	<u>504,000</u>	<u>396,000</u>	<u>34,800</u>	<u>30,000</u>
売上総利益	<u>60,480</u>	<u>71,280</u>	<u>3,480</u>	<u>6,000</u>
顧客レベル営業原価				
製品取扱い	21,000	16,500	1,450	1,250
受注	3,000	2,500	1,500	1,000
運搬車両	600	720	800	180
急送	300	0	600	0
顧客訪問	<u>480</u>	<u>400</u>	<u>320</u>	<u>240</u>
総顧客レベル営業原価	<u>25,380</u>	<u>20,120</u>	<u>4,670</u>	<u>2,670</u>
顧客レベル営業利益	<u>\$35,100</u>	<u>\$51,160</u>	<u>\$ (1,190)</u>	<u>\$3,330</u>

出典：Horngren et al. (2012, 513) を一部修正

<sup>10</sup> 左端の項目には、項目名のほかに、計算式が示してある。詳細な計算は、Horngren et al. (2012, 513) を参照のこと。

## 3) 顧客別収益性分析情報に基づいた計算書構造

Hornngren et al. (2012) では, Spring Distribution社の事例を用いて次のような計算を展開している.

図4 Spring Distribution社の損益計算書

	顧客流通チャネル								
	総額	卸売顧客					小売顧客		
		(1) = (2) + (7)	(2)	A1 (3)	A2 (4)	A3 (5)	・ (6)	総額 (7)	A (8)
収益 (実際価格)	\$12,138,120	\$10,107,720	\$1,946,000	\$1,476,000	・	・	\$2,030,400	\$564,480	\$467,280
顧客レベル原価	11,633,760	9,737,280	1,868,000	1,416,000	・	・	1,896,480	529,380	416,120
顧客レベル営業利益	504,360	370,440	\$78,000	\$60,000	・	・	133,920	\$35,100	\$51,160
流通チャネル原価	160,500	102,500					58,000		
流通チャネルレベル 営業利益	343,860	\$267,940					\$75,920		
企業維持原価	263,000								
営業利益	\$80,860								

出典: Hornngren et al. (2012, 514) を一部修正

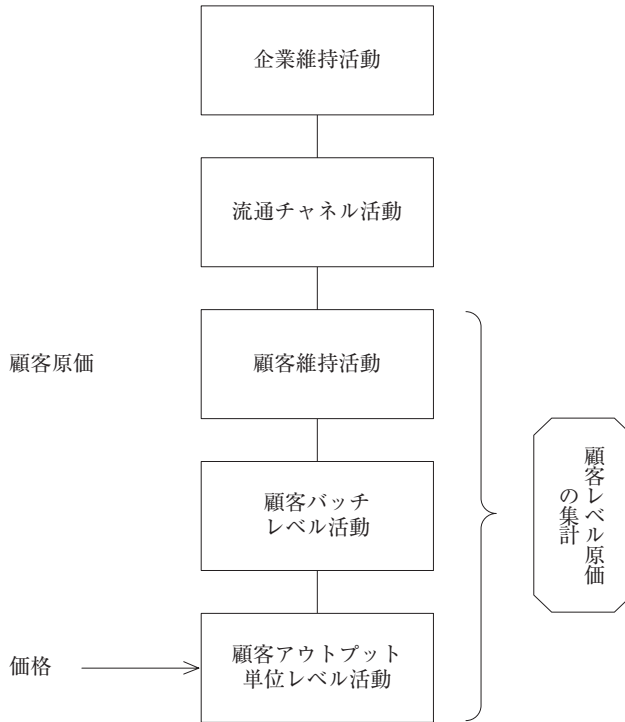
図4を通じて顧客をセグメントとした原価階層構造を示すことができる. 顧客レベル原価を精査することによって, 顧客セグメント別利益情報の正確さが増す. また, 図4における原価階層のフォーマットの価値は, 原価配賦の場合に客観性の程度を識別し, さらには意思決定や業績評価におけるさまざまなレベルを完全に一致させるところにある.

## 3.3 顧客原価階層の一般化

そこで, Hornngren et al. (2012) で提唱した顧客原価階層を, Spring Distribution社の事例に即して図示する. その理由は, 顧客関連原価の原価階層について, 概念図が示されていないためである. この図は, 図1の製品関連原価の原価階層を適用して顧客関連原価の原価階層を構築したものであり図5のとおりである.

この図も図1と同様に, 北から南に費用を配賦していくのではなく, 南から北へ費用を集計していく. 収益 (価格に生産量ないし販売量を乗じたもの) からすべての顧客単位レベル原価を差し引くことで, 各顧客の単位レベル営業利益が計算される. なお, 図4で表記されている価格は, 値引きを反映させた価格値引き後の価格を適用する. この顧客単位レベル利益から顧客バッチ関連費用と顧客維持費用を差し引くと顧客レベル営業利益が計算される. この顧客レベル営業利益は, 流通チャネル内の各顧客に対して計算される. この顧客レベル営業利益の計算には, 配賦が必要ない.

図5 顧客関連原価の原価階層



出典：筆者作成

#### 4. おわりに

本稿の研究課題は、市場セグメントの原価配分のため、Kaplanが提唱した製品関連原価の原価階層を適用し、顧客関連原価の原価階層を構築することであった。

第2章では、直接原価計算論の発達のなかでのセグメントの設定が、経営者のセグメント情報の関心の高さを背景に検討されるようになったことを述べた。このセグメントは、「責任」という基準で配分される原価計算対象であり、責任に加えて権限の内容とその所在を計算上で明らかにすることを可能にした。このようなセグメントは、Böerのコメントのとおり、Marple (1967) のセグメント設定に関する議論が反映されており、原価計算目的に応じて、異なる目的には、異なる原価を作成することの意義も指摘された。

第3章では、原価計算目的とそれに応じた原価の計算という観点から、販売・マーケティング活動の意思決定への役立ちが期待される顧客関連原価の原価階層の枠組みを先行研究から整理した。ここでは、損益計算書構造を提示した研究として、フォスター (1995) と Horngren et al. (2012) の研究を取り上げた。フォスター (1995) の原価階層は、試論ではあるものの今後の検討課題のなかで、製品・顧客以外の原価概念を対象とする原価階層の構築、それらとの融合が掲げられているところに、研究の貢献があった。また、Horngren et al. (2012) は、Cooper and Kaplan (1991) の原価階層を踏まえて、計算例を示し、原価階層のはじめの3つ

である、顧客アウトプット単位レベル原価、顧客バッチレベル原価、顧客維持原価が、顧客レベル原価として活用できることを説明した。これらの先行研究から得られた視座に基づき、本稿の目的である顧客関連原価の原価階層の構築は、図5のとおり行った。ここでは、さまざまな要因から生じる取引上の値引きを考慮した価格から計算を開始し、原価階層のうち、顧客単位レベル原価の集計範囲を明示したところに特徴がある。

本稿では、顧客関連原価の原価階層を検討にあたって、製品関連原価の原価階層を適用するという視点から、顧客関連原価の原価階層構造を考察し、構築した。このような原価階層が果たして企業の実際の管理会計において有用性があるのかを今後検証する必要がある。このような検証こそが、セグメント管理に対する原価階層の貢献を証明することになると考えられる。

### 参 考 文 献

- Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1991. Profit Priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*. 69(3) : 130-135.
- Foster, G. and M. Gupta. 1994. Marketing, Cost Management and Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*. 6: 43-77.
- Foster, G. 1994. Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions. (シンポジウム論文) (フォスター著・田中隆雄監訳・高橋邦丸抄訳. 1995. 「顧客収益性分析 (下) —挑戦と新しい方向性—」『企業会計』47(11) : 92-96.)
- Horngrén, C. T., S. M. Datar and M. V. Rajan. 2012. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14<sup>th</sup> ed., New Jersey: Prentice Hall.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳. 1992. 『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房.)
- Kaplan, R. S., J. K. Shank, C. T. Horngren, and G. Böer, W. L. Ferrara and M. Robinson. 1990. Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/ Strategic Cost Management: The New Paradigm. *Journal of Management Accounting Research*. 2: 1-32.
- Lewis, R. J. 1991. Activity-Based Costing for Marketing. *Management Accounting*. 73(5) : 33-38.
- Marple, R. 1967. Management Accounting Is Coming of Age. *Management Accounting*. 48(11) : 3-16.
- O'guin, M. C. 1991. *The Complete Guide to Activity Based Costing*. New Jersey: Prentice Hall.
- Read, R. B. 1957. Various Profit Figures and Their Significance. *NAA Bulletin*. 39(1) : 32-37.
- Shillinglaw, G. 1957. Guide to Internal Profit Management. *Harvard Business Review*. 35(2) : 82-94.
- 伊藤進. 1992. 『セグメント管理会計』中央経済社.
- 岡本清. 2000. 『原価計算 (六訂版)』中央経済社.
- 櫻井通晴. 1995. 『間接費の管理』中央経済社.
- 島田康人. 2009. 「顧客別収益性分析の適用方法の考察」『原価計算研究』33(2) : 59-68.
- 清水孝. 1998. 「販売チャネル別収益性分析とその拡張」田中隆雄編著『マーケティングの管理会計—製品、市場、顧客の会計測度』中央経済社 : 115-126.
- 高橋賢. 2008. 『直接原価計算論発達史』中央経済社.
- 山口直也. 2003. 「活動基準原価計算 (ABC, Activity-Based Costing) の計算構造」『新潟大学経済論集』76 : 55-76.

(本稿は、日本学術振興会科学研究費補助金 若手研究(B)25780294の研究成果の一部である.)

〔きみじま みきこ 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院准教授〕

〔2015年9月28日受理〕