

行動科学的マーケティング管理会計研究

加登豊（神戸大学大学院）

藤田智丈（神戸大学大学院博士後期課程在学）

1. 本報告の目的

これまでマーケティング管理会計は、営業費管理会計や物流費管理会計など、マーケティングの構成要素それぞれに対して、原価計算、管理会計の視点から個別に研究がなされてきた。そこではマネジメントそのものを研究することよりも、関連するコストの認識、測定といった原価計算的要素に重きが置かれていた。

しかしこれら個別の視点だけでは、マーケティング管理会計を研究するには不足している。マーケティングは、AMA(American Marketing Association)や Kotler によって定義されているように、単なる営業活動や物流活動を意味するのではなく、顧客に価値を提供する全てのプロセスを対象としている。また近年ではマーケティングの領域において、個別にマーケティング要素を管理するのではなく、それらを統合して管理することの重要性が主張されてもいる。そのようなマーケティングと管理会計とを繋ぐ視点、統合的なマーケティングマネジメントへの管理会計の役割については、藤田(2002)において議論している。

マーケティングにおいて、会計情報がどのような種類の意思決定に有用かという漠然とした課題については先行研究によって調査されているものの、現実にはそれぞれの意思決定に用意する会計情報は多様である。マーケティング管理会計は計算ベースの多様性ゆえに、マーケティング活動に関わる人間に会計情報がどのような意図でどのような対象に用いられるのかという問題を明確にするのは容易でない。また、マーケティング担当者の実際の行動に対して、会計情報がどのような影響を与えるのかということについては、ほとんど議論されていない。マーケティングマネジメントにおける管理会計の有用性を高めるためには、管理会計がどのように認知され、どのような影響を与えているのかということに関する知見を高めるべきである。

そこで本報告では、人間に対して会計が与える影響、すなわち行動科学、行動会計の視点から、マーケティング管理会計を研究することの必要性を示す。

2. 従来のマーケティング管理会計研究の視点

マーケティングがアカデミックな研究対象となったのは20世紀初頭のことであるが、それから大きく遅れることなく会計情報はマーケティングと結びつきだした。これらは営業費や物流費

に関する研究に見られる。これ以後、会計とマーケティングとの接点は、営業費会計や物流費会計といった個別の問題として扱われてきた。

しかし近年になって、マーケティングはそのような狭い範囲のものだけでなく、より広範囲な分析が必要との認識が持たれるようになり、包括的研究が行われている。Foster & Gupta (1994)や日本会計研究学会特別委員会報告(1995)においては、対象を製造からマーケットへ移すという観点に基づき、より広範囲な対象について分析することの必要性が示された。

このようなマーケットの観点から分析するという視点は、マーケティング管理会計において必須であり、かつ有効と考えられる。しかし、これらの先行研究は課題を提示したのみで具体的な内容には触れておらず、また、分析手法についてはほとんど言及していない。やはり管理会計の立場から、マーケティングに対して会計情報を提供するという視点にとどまっている。

3 . 行動科学の視点

伝統的に行動科学の視点は、主に予算管理に関する問題に対して導入されてきたが、行動会計を主テーマとして誕生した AOS(Accounting, Organization and Society)誌では、予算管理にとどまらずより広範囲な研究がなされている。予算管理のコンテキストの中でマーケティングを取り扱っている文献は、行動会計の認識の程度にはばらつきがあるものの、少なからず存在している。マーケティングは企業の機能の中でも特に裁量的特性の強い分野であり、従来 of 行動会計研究とは別に独自の分析が必要であろうが、これら先行研究の中で、マーケティング独自の視点から行動会計を意識して分析をおこなっているものは無い。

マーケティングにおける会計の役割を考えるにあたっては、会計を適用するマーケティングマネジメントのコンテキストを理解し、また、マーケティング関連の部門・従業員に、会計がどのように認識され、会計がどのように影響を与えるのかということをも理解すべきである。そしてそのような知見に基づき、会計とマーケティングとの関連を考えることが必要である。

先行研究は、情報作成者である会計側と情報利用者であるマーケティング側とのギャップを埋め、橋渡ししようとしてきた。そして実際に Foster & Gupta (1994)や日本会計研究学会特別委員会報告(1995)による実態調査では、マーケティング担当者にとって具体的にどのような意思決定に会計情報が現に有用か、潜在的な有用性があるかということをも明らかにした。しかしこれらは有用かどうか、すなわち満足できるかどうかという意識調査にとどまっており、まだ研究としては萌芽的段階にある。

企業に生じる様々な経済事象はそれぞれ単一であるはずだが、管理会計の視点で見るとマーケティングの視点で見ると、その事象の切り方が異なるため、同じ事象に違う意味づけをして捉えてしまっているのが現状である。それゆえに、会計情報がマーケティングの側でどのように認識され、どのように影響を与えているかという点を分析する行動科学の視点が必要となる。

管理会計研究において行動科学的視点は一定の貢献をしたものの、その限界も指摘されている。その理由の一つに、行動会計がこれまで一般理論の構築を志向してきたことがあげられる(伊藤, 2001)。一般理論を志向するのではなく、マーケティング管理会計という特定の領域に行動科学的視点を導入することは、単にマーケティングとの学際的研究を進めるというだけでなく、行動会計の有効性を再検討することにもなるであろう。

4. 行動科学的マーケティング管理会計の課題

行動会計研究自体には多くの蓄積がなされているが、マーケティング管理会計に関するものに限定すると、明確に行動会計を認識した研究は皆無と言っていい状態であり、今後の発展が必要である。実際に行動科学的視点からマーケティング管理会計研究を進めていくためには、具体的に下記のような課題を検討しなければならない。

まず第一に、何をターゲットにするかを明らかにしなければならない。マーケティングそのものの課題は、市場調査、企画開発、チャネル、販売等、非常に多様であり、これらの特性を同一のものとして議論することは不可能である。マーケティング管理会計の対象として何を採り上げるのかを明らかにし、そのコンテキストをふまえた上で、それぞれのコンテキストにおける分析をすることが必要となる。

第二に、管理会計とマーケティングをつなぐキー概念を明らかにする必要がある。単に会計情報といっても多種多様であり、また会計情報に期待する意味も立場によって多様だからである。その一つの可能性としてはLTV(Life Time Value)がある。

第三に、説明変数に関する課題がある。行動会計的予算管理研究は特定の機能を対象にするよりも一般的な問題を対象にすることが多かったため、これら先行研究のフレームをそのまま援用できるとは限らない。そのため管理会計の先行研究だけではなく、マーケティングマネジメントの先行研究を参考にし、変数を検討することが必要となる。

<参考文献>

Foster George and Gupta Mahendra (1994), Marketing, Cost Management and Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.6.

Kotler Philip (2002), *Marketing Management 11th ed.*, Prentice Hall.

伊藤嘉博(2001)『管理会計のパースペクティブ』上智大学出版会

日本会計研究学会特別委員会報告 (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(2002・近刊)「マーケティング管理会計の研究視点」『六甲台論集』Vol.49(2).