

現代企業の重視する管理会計領域

清 水 孝

はじめに

今日の企業が直面している厳しい経営環境の中で、企業が売上高および利益を増加させ（あるいはその減少をくい止め）、そして継続的な成長を視野に入れていくためには、長期的なビジョンにもとづく戦略を策定するとともに短期的なマネジメント・コントロールを適切に実施していかなければならない。機能を中心として考えれば、ある事業領域において長期的なビジョンを必要とする研究開発に始まり、比較的短期的な観点から考えられる製造、販売および物流、さらに、本社による全般的な管理をその対象としてあげることができよう。こうした機能領域は、企業戦略の下で一定の位置づけをなされるとともに、それぞれの領域で競争戦略を遂行するためのさまざまな役割を果たす。また、競争戦略遂行のためには、理論的には各機能のみに着目するのではなく、各機能間の連結、あるいは企業の枠を超えて最適な連携を組んでいくことも求められていくはずである。しかし、実際には単なる物流の範囲を超えたいわゆるサプライ・チェーン・マネジメントの概念は生起したばかりであり、現実にこのような視点を持って動いている企業は、まだそう多くはないと思われる。まずは、Porter [1980] の示した価値連鎖の最適化を目標としていく段階となっている。

本稿では、アンケート調査によって、企業が重要であると考えられる競争優位の源泉についてたずねた。基本的には行動パターンとして Porter の所説に基づいたコスト・リーダーシップと差別化を実現すると考えられる要素を使用した。

企業がどのような活動によって競争優位を獲得しようとしているのかを知ること、機能あるいは活動を管理するとともに、そのマネジメント・コントロールの特性を考える際の有用な情報となり得る。というのも、活動が重要であることと、そのマネジメント・コントロールが必然的に適切に行われることには強い因果関係が存在するとは限らないからである。そこで、こうした競争戦略遂行のために研究開発、販売促進、物流および広告といった機能に関するマネジメント・コントロールがいかに実施されているかを調査した。ここで、マネジメント・コントロール・システムとして予算管理をとりあげている⁽¹⁾。各企業がマーケティング・コストにおける予算管理をどのように実施しているのか、また、それぞれの有効性についてどう考えているのかを調べている。最後に、今後の課題として、企業外の連鎖を構築することの可能性についても触れることにする。

1. 調査方法

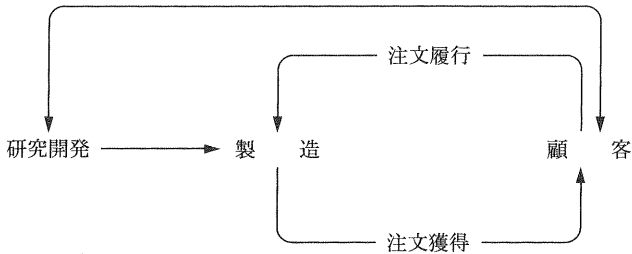
調査は、郵便による質問票送付の形で、1997年10月に実施された。対象となった企業は、東証一部上場企業のうち、金融・サービスなどを除いた705社であり、回答は164社から受取り、回答率は23.3%であった。ご多忙な中、調査にご協力いただいた企業には衷心より御礼を申し上げる。

質問は、大きく3部分に分かれている。第1に、競争優位を獲得するために重視する源泉をたずねた。競争優位の獲得については、コスト・リーダーシップおよび差別化に求め、そのための具体的な方法をあげている。すなわち、コスト・リーダーシップのための方策として、各種資源を安価に購入すること、設備の効率利用およびマーケティング・コストの低減などを、また、差別化の方策として製品開発や技術導入、流通、広告、納期などをあげて質問を行っている。これまでの調査およびヒアリングでは、依然として製造原価の低減という点に企業の主たる関心があることが分かっている。製造業においては、製品の

価格および品質という製品自体の属性にかかる部分は、ユーザーに直接訴求する最も重要な要素であって、それ以外の部分、たとえばサービスや流通チャネルなどの改善あるいは改革よりも遙かに重視されている。一方で、コスト・リーダーシップおよび差別化の獲得のためには、製品属性のみならず、マーケティングにかかる部分も今後はますます重視されるべき点であると考えられるし、顧客満足を獲得するためにマーケティング関連活動に焦点を当てた研究も数多くなされている⁽²⁾。こうした先行研究を受け、企業が実際にどういった方法により競争優位を獲得しようとしているのかを調査しなければならない。その中で、単に重視度を確認するだけでなく、それぞれの変数の動きの中から、変数の動向をいくつかの因子に分解し、その中で理論的に企業行動を説明する因子としてマーケティング活動に関する因子が存在するか否か、また、存在するとすればそれが何を説明するのかを考察しなければならない。

ところで、マーケティング・コストは、「マーケティング活動に直接・間接に消費されるすべてのコスト」と定義されている [西澤, 1996, 364頁]。マーケティング・コストは、さらに広告費および販売促進費などの注文獲得費と、獲得された注文を履行するために支出される物流費などの注文履行費に分類される。リベート以外の販売促進費と広告費は、その性格上きわめて類似する部分があるが⁽³⁾、これによって注文を獲得するという機能には変わりがない。研究開発費は、マーケティング・コストに分類されることはないが、実際には製品開発などについてはマーケティング活動と密接な関係にあると考えられる。さらに、開発成果は注文を獲得するための要素ともなる。マーケットにおける需要およびニーズを適切に取り込み、適時的に生産していくためには製品開発のあり方を再構築していく必要性が増加している。このため、本稿においては両者を、製造機能以外で注文の獲得・履行に関わるコストという同一の枠組みでとらえて考察を加える。以上の枠組みを示したのが第1図である。

第1図 研究開発、製造およびマーケティングの関係



2. 現代企業の重視する競争優位の源泉

競争優位を獲得するためには、コスト・リーダーシップを獲得するか差別化を実施することが不可欠であることは、Porter [1980,1985] によって指摘されている。もちろん、今日の状況にあつては、加登が指摘するように、いずれか一方のみの達成ではなく、差別化を実施しながらコスト・リーダーシップを実現するという両面からの展開が求められている [加登, 1993, p.39]。この点について、企業が、競争優位の源泉をどこに求めているかを調査した。コスト・リーダーシップの側面からは、原材料および労働力の安価な購入あるいは効率の良い設備の利用、物流コストの削減および本社の合理化という投入要素レベルの質問を行った。一方、差別化の観点からは、製品開発、技術導入をはじめ、アフター・サービス、流通方法、流通チャネル、納期および広告活動をその源泉とし、7を非常に重要、1をまったく重要でないとする7点リッカートで重要性を訊ねている。

第1表に示されているとおり、競争優位の源泉として最も重視されているのは他社にはない製品の開発であった。注目に値するのは、これが高い得点だけではなく、標準偏差としてもきわめて小さい値を示しており、多くの企業が等しく重要だと考えていることを表している。次いで、原材料の安価な調達、高品質製品の生産、物流コストの削減、効率の良い設備利用と続いている。ここ

第1表 競争優位の源泉

	平均	S D
①他社にはない製品の開発	6.55	0.79
②原材料をできるだけ安価に購入	6.53	0.76
③高品質製品の生産	6.42	0.94
④物流コストの削減	6.21	0.96
⑤効率の良い設備の利用	6.10	0.99
⑥他社に先んじた技術導入	6.06	1.17
⑦本社機能の合理化	5.56	1.15
⑧他社より早い納期	5.38	1.36
⑨他社にはないアフターサービスの充実	5.35	1.37
⑩労働力をできるだけ安価に購入	5.21	1.32
⑪他社にはない流通チャネルの構築	4.65	1.34
⑫他社にはない流通方法の構築	4.63	1.36
⑬他社にはない広告活動	4.20	1.39

までは平均値が6ポイントを超え、さらに標準偏差も1を下回る結果となっており、その重視の程度が高く安定的であることが分かる。全体からは、直接費として認識できる要素あるいは、直接顧客の支持を測定しやすい要素が重視されており、納期、アフターサービス、流通チャネルなどのように、その収益および費用への影響を定量的に測定することが困難である要素については、順位が低くなっている。ただし、この点については、重要性を認めないということではなく、重要性を認めつつも、これを管理する具体的な手法などが未だ開発途上であるため、管理上の重要性としては低くなってしまったと解釈すべきである。

ところで、これら13の要素が全体として企業の競争戦略を説明している状態を、主成分分析による説明を試みた。この結果、4つの主成分が検出された。第1主成分は、すべての要素について正の値をとっており、競争優位のためのあらゆる方向での模索を示している。これに対して第2主成分では、主として原価削減の項目に正の値が付き、サービス水準の項目にはマイナスがついてい

ることから、コスト・リーダーシップを示している。第3主成分は、製品属性の充実を、そして第4主成分は製品開発と解釈することができた。この中で、広告活動についてはいずれもマイナスの主成分得点を示している。

以上の分析をもとにして、以下では、機能として重視される要因をもとに、それぞれの機能がいかにしてコントロールされているのかという観点にしたがって、研究開発ならびに販売促進、広告および物流といったマーケティング機能に関する予算管理に関する調査結果の分析を行う。分析結果の一部は、1994年に実施された早稲田大学西澤脩教授の調査と比較が可能なように同様の質問項目を使用している⁽⁴⁾。以下では、回答の解釈を行う形で進めていくことにする。

3. 研究開発費の予算管理

研究開発費の予算管理については、問題点として次の2点をあげることができよう。第1点は、研究開発費予算がどのように設定されているのか、第2点は、研究開発費の業績評価はどのように遂行されているのかという点である。この質問に解する回答は、第2表に示されている。

第2表から、予算総額内で各プロジェクトを勘案するという、きわめて伝統的な予算設定方法が支持されていることが分かる。この傾向は、1994年調査においても顕著に現れており、この間の変化に乏しかったことになる。一方、前

第2表 研究開発費予算の設定方法

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①過去の実績に自然増と新規増を加算	30社	18.1%	43社	26.1%
②過去の実績以下か一律カット	4社	2.4%	12社	7.3%
③予算総額内で各プロジェクトを勘案して決定	90社	54.2%	86社	52.1%
④そのつど研究開発責任者の判断で設定	22社	13.3%	38社	23.0%
⑤ゼロ・ベース方式	20社	12.0%	—	—
合計	164社		165社	

回調査になかった項目として、ゼロ・ベース方式による予算設定を入れたところ、20社（12％）にのぼった。ゼロ・ベース予算が西澤教授によってわが国に導入されてから約20年が経過するが、研究開発といったプロジェクト予算に関しては、ゼロ・ベース予算が定着したと考えてよいであろう。

次いで、研究開発費の費用効果分析手法について質問を行った。周知の通り、研究開発費の費用効果分析は、広告費および販売促進費と並んで困難を伴っている。その結果は、次の通りである。

第3表 研究開発費について実施されている費用効果分析

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①一事業年度の研究開発費と売上高を比較分析	53社	32.3%	58社	52.3%
②一事業年度の研究開発費と売上高を事業部別に比較分析	48社	29.3%	30社	27.0%
③一事業年度の研究開発費と売上高を研究開発プロジェクト別に比較分析	19社	11.6%	—	—
④事業年度に関係なく特定の研究開発プロジェクト毎に比較分析	47社	28.7%	29社	26.1%
⑤その他	9社	5.5%	16社	14.4%
合計	164社		111社	

この結果からは、7割程度の企業が一事業年度内の研究開発費と効果を売上高ベースに求めた効果分析を行っているにすぎないことが分かる。研究開発プロジェクトは、その成功の可能性、成功した場合の収益の推定など、将来予測に関わる問題がきわめて多いため、売上高を媒介とした結果の指標を算定して大掴みするといった分析しか実施可能でないとみなされる。しかし、一方で1年より短いサイクルで評価をするといった回答もあった。

また、ここで、きわめて興味深いのは、同時期に調査したアメリカ企業の回答の中には、正味現在価値で費用効果を分析するという回答や新製品および獲得されたパテントと売上高の割合で分析をするといった回答が含まれており、積極的に研究開発費に対して効果分析をしていこうといった姿勢が見られる。

このような点は、わが国でも製薬会社にみられ、かつて筆者がヒアリングを行った際にも、特許数などで評価をすることがあるといった点が明らかになっている。

次に、研究開発機能の戦略的重要性をいくつかの観点からまったくその通りを7、どちらともいえないを4、まったく違うを1として尋ねた。

第4表 研究開発費予算の効果

	平均	S D
①研究開発費の予算管理は割当予算によっており、関連部門では予算編成に対して影響を与える余地はない	3.262	1.684
②研究開発費予算は、他の予算より優先して配分するようにしている	4.404	1.388
③費用効果分析は行うが、効果を認識するのは困難でありその実効性は少ない	4.273	1.407

研究開発費の政策予算としての性格は広く認知されており、このため、関連部門が予算編成に対して影響をほとんど与えることがないという仮説は、①の回答から否定されたと考えて良い。仮に予算総額が本社によって決定されたとしても、その配分の過程で関連部門の研究開発方針などが予算編成に対して影響を与えていく可能性が示されている。ただし、この問いについては標準偏差も1.684という高い値を示しており、個別の企業において、事情が大きく異なっていることも示されている。②では、研究開発費予算の優先性についてたずねている。この点については4.404を示し、予算の配分という観点でいえばどちらともいえない状態を表した。一方で、研究開発活動が競争優位獲得のために重要であることは第1表から強く現れている。研究開発活動が重要である一方で、予算編成においては優先性がさほど強く示されていないことは、予算が全社的な調整の用具としての働きを十分行っていると考えられることもできるが、逆言すれば優先的には配分されない予算の中で、いかに研究開発効果を獲得していくかに焦点が当てられていると考えることもできる。この点について、費

用効果分析の有用性についてたずねたのが③である。ここでは、費用効果分析の有効性については検証できていない。調査結果には明らかになっていないが、むしろ、研究開発活動の適正性に焦点があてられているとも考えられる。

4. 販売促進費の予算管理

販売促進費は、価格に対する弾力的な取扱をするためにはきわめて重要な戦略的支出のひとつと考えることもできる。一方で、いつ、どれだけの販売促進費を投入することが必要かという点に関しては、科学的に説明することが困難であるとも考えられている。販売促進費は、リポートとして一定量以上の販売に対する褒賞として支払われるものと、広告費に準じて支出されるものがある。このような販売促進費については、その予算実績差異の管理方法について訪ねた結果が第5表である。

第5表 販売促進費の予算実績差異の管理方法

	今回調査	
	①経理部が事後管理する	35社
②予算部が事後管理する	22社	13.4%
③販売部が自己管理する	118社	72.0%
④差異はあまり問題にしない	5社	3.0%
合 計	164社	

この結果から、販売促進費は販売部が自己管理する企業が全体の3/4程度にのぼっていることが分かる。一方で、複数回答を認めたため、「経理部が事後管理する一方で販売部も自己管理する」あるいは「予算部が事後管理する一方で販売部も自己管理する」といった回答が16あった。支出を執り行う部門と本社部門の両方から管理の目が入っているということになる。

第6表は、販売促進費について実施されている費用効果分析の回答結果である。

第6表 販売促進費について実施されている費用効果分析

	今回調査	
①一事業年度の販売促進費と売上高を比較分析	41社	25.0%
②一事業年度の販売促進費と売上高を事業部別に比較分析	79社	48.2%
③一事業年度の販売促進費と売上高を製品別に比較分析	33社	20.1%
④一事業年度の販売促進費と売上高を営業担当者別に比較分析	10社	6.1%
⑤その他	13社	7.9%
合 計	164社	

ここでは、販売促進費と売上高を事業部別に比較分析するという回答が全体のおよそ半分を占めた。販売促進費の効果が売上高に現れるであろうと考えられる一方で、それを具体的な製品や担当者レベルにまで落としこんでいくには合理的な指標あるいは計算が困難であるところに、販売促進費の費用効果分析がこの段階にとどまっている原因がある。また、複数回答を認めたため、①と③あるいは②と③とした企業も数社ずつあり、多面的な分析を行おうとする点も見いだされる。その他とした企業のほとんどは販売促進費の効果分析を行っていないとするものであった。

なお、販売促進費については、割当予算の性質を持つことは認めるものの、販売部門の予算編成に対する影響程度は決して低くないこと、また、その効果分析の実効性を積極的に認める企業は少なかったことも明らかになっている。まったくその通りを7、どちらともいえないを4、まったく違うを1として回答を集計した結果が第7表である。

第7表 販売促進費の予算特性

	平均	S D
①販売促進費の予算管理は割当予算によっており、関連部門では予算編成に対して影響を与える余地はない	3.224	1.638
②販売促進費予算は、他の予算より優先して配分するようにしている	3.723	1.450
③費用効果分析は行うが、効果を認識するのは困難でありその実効性は少ない	4.066	1.406

販売促進費の予算統制は主として販売部門自身が行っていた。これに対して予算編成に関する関連部門の関与については、販売促進費の政策費としての性格から予想されるほど低くはないことが分かっている。一方、予算編成に際して、販売促進は他の費用予算に対して優先的に配分されることはあまりないと考えて良い。これは、販売促進活動が密接に売上高予算と関連していることが考えられる。販売促進費は、売上高を従属変数として考える関数で表すことも可能だからであると考ええる。

販売促進活動が、競争優位獲得のために重要であるかとの間に対してはやや重視するという回答結果が得られた。研究開発活動と比較すれば1ポイントほど低く、総合的な重要性は認めるものの、研究開発活動ほど重視されていないことが理解できる。また、費用効果分析についても、先の調査結果より実施していない企業も多く、実施していてもその実効性については確固たる自信をもって測定している企業は少ない。

5. 物流費管理

ここでは、まず、物流会計として実施されているシステムを尋ねている。

第8表 実施されている物流会計

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①物流原価計算を実施	28社	17.3%	23社	17.4%
②物流採算分析を実施	7社	4.3%	12社	9.0%
③物流予算管理を実施	127社	78.4%	119社	90.1%
合 計	164社		132社	

結果は、概ね1994年調査の結果に等しく、物流予算管理までは行いが、物流原価計算あるいは採算分析まで実施している企業は全体の2割程度に留まっている。このことは、西澤教授の指摘にあるように、原価計算および採算分析を常時継続的に物流全般にわたって実施していると解したため、回答が少なく

なったと考えることもできる [西澤, 1995, 194頁]。しかし, 今回調査した他の費用よりも物流費の戦略的重要性が小さいことが判明していることから, 物流原価計算および採算分析を行うことまではせず, 伝統的予算管理にとどめておく企業が多いと解釈することもできよう。ただし, 費用効果分析については, 今回調査した他の費用よりも実効性について, 多少なりともあるという回答結果があがっている。これは, 効果を比較的金額や数量で認識しやすいという物流費の特性によるものであるが, より有効な費用効果分析を実施するためには, 物流原価計算や物流採算分析へと部分的にでも移行していくことが必要であると考えられる。

次いで, 物流費の管理のために採用されている手法の回答結果をまとめたものが第9表である。

第9表 物流費管理の手法

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①固定予算	31社	18.9%	34社	21.8%
②変動予算	112社	68.3%	66社	42.3%
③ゼロベース予算	12社	7.1%	11社	7.1%
④標準原価	10社	6.1%	12社	7.7%
合 計	164社		156社	

この調査結果も概ね1994年調査と同様であった。物流予算管理を実施している企業でも, 固定予算しか実施していない企業が全体の2割近くあるが, 多くは変動予算で物流費を管理している。ところで, ここでは, 物流原価計算を実施している企業が28社あったが, そのうち, 標準原価を使用していると答えた企業は3社であって, 圧倒的に変動予算を使用している企業が多かった(21社)。この結果から類推すると, 物流費の管理については, 製造原価のように統計的・科学的に求められたタイトなものではなく, 変動予算を転用するといった弾力性の高いものであることも理解できよう。また, 反対の観点からみ

てみると、標準原価を使用している10社のうち、物流費予算管理を実施している企業が6社ある。これらの企業においては、標準原価を活用した物流費原価計算および原価管理へと発展させることが比較的容易であると考えられることができる。

さて、物流費管理によって生じた予算（標準）・実績差異はどのように分析されているのか。この結果は第10表に掲げられている。

第10表 予算（標準）・実績差異の分析方法

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①物流量の変動による差異を求めている	62社	37.8%	87社	58.0%
②物流単価の変動による差異を求めている	42社	25.6%	57社	38.0%
③管理可能な差異を求める	71社	43.3%	68社	45.3%
④予算（標準）と実績の差異は分析しない	6社	3.7%	11社	7.3%
合 計	164社		150社	

今回の調査では、いずれの項目も割合が低下している。①と②については、総差異をふたつに分解するという観点から双方を並行して実施することが有用であると考えられるが、今回、①と②のいずれも実施していた企業は12社にとどまっている。物流単価の変動が管理不能である点を考慮すれば理解できるが、総差異の中に対する管理可能差異の割合を知るためにも、両者を併用すべきである。一方、③と①・②について両方を指摘する回答はほとんどなかったため、③と回答した企業は①②以外の何らかの分析を行っていることになる。

物流費予算の効果について、まったくその通りを7、どちらともいえないを4、まったく違うを1としてたずねた結果が第11表である。物流費の予算は、政策予算の性格が小さく、関連部門における予算編成への関与度は高いと考えられる。とりわけ、物流費については、研究開発費、販売促進費および広告費と比較して、活動基準による原価管理（activity-based management）を適用す

第11表 物流費予算の効果

	平均	S D
①物流費の予算管理は割当予算によっており、関連部門では予算編成に対して影響を与える余地はない	3.189	1.621
②物流費予算は、他の予算より優先して配分するようにしている	3.422	1.341
③費用効果分析は行いが、効果を認識するのは困難でありその実効性は少ない	3.727	1.483

ることが容易な費目である。輸送、保管、荷役および包装といった機能を詳細な活動に分解して、それぞれの活動を標準化するとともに、活動の連鎖について最適化を模索するという物流ABMが近年では確立している⁽⁵⁾。また、物流費予算も、売上目標を達成するために遂行される各種の物流活動から積み上げることができるため、相当の関与度があると認められる。なお、今後は単に物流機能だけではなく、製造や販売を連関させ、さらに、外部の企業とのリンクも含めたサプライ・チェーンにおける物流費の管理を行っていくことも求められる⁽⁶⁾。

6. 広告費の予算管理

広告費は研究開発費と同様、戦略的性格の強いものであるが、研究開発費が、具体的には新製品というアウトプットによる収益の獲得に貢献する一方で、広告費は収益獲得に対するメカニズムが明らかにはならないという決定的な相違点も有している。そこで、両者の異同を調査するために、研究開発費とほぼ同様の項目を尋ねてみた。

1994年調査とは若干質問項目が異なっているため、直接の比較は十分注意を払うことが必要ではあるが、今回の調査では、予算総額と各プロジェクトを勘案して広告費予算を設定するという回答が最も多かった。ここでは、各広告プロジェクトによっては、予算総額が変化するという含みを持っていて、予算関連部門は広告費予算編成に対して影響を及ぼすことができるという別の調査結

果とも一致する。広告費は景気に最も左右されやすい費用であるということは、しばしば言われることであるけれども、実際には総額を一律カットするというよりむしろ、各プロジェクトの評価、あるいは競争企業との対比といった観点から決定されているという印象を受ける。

第12表 広告費予算の設定方法

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①過去の実績に自然増と新規増を加算	28社	17.1%	23社	13.5%
②過去の実績以下か一律カット	12社	7.3%	32社	18.7%
③予算総額と各プロジェクトを勘案して決定	76社	46.3%	—	—
④そのつど広告責任者の判断で設定	23社	14.0%	54社	31.6%
⑤ゼロ・ベース方式	24社	14.6%	68社	39.8%
合 計	164社		171社	

次に、広告費予算の種類についての回答結果が第13表に示されている。

第13表 広告費予算の種類

	今回調査		1994年調査	
	社数	割合	社数	割合
①支払形態別予算	22社	13.4%	59社	32.2%
②広告部門別予算	46社	28.0%	59社	32.2%
③広告媒体別予算	59社	36.0%	66社	36.1%
④広告キャンペーン別予算	28社	17.1%	59社	32.2%
⑤製品・地域別予算	34社	20.7%	48社	26.2%
合 計	164社		183社	

今回の調査では、媒体別の予算が最も多く、次いで部門別、製品・地域別予算になっている。ただし、媒体別の予算を設定するとした企業でも、並行して支払形態別予算を作成する企業が3社、部門別予算を作成する企業が3社、キャンペーン別予算を作成する企業が7社、製品・地域別予算を作成する企業が9社あり、これらのマトリックスによってある程度詳細な広告費予算が設定されている。このことは、広告費予算を編成する際には、広告活動における社内の調整を必要とする点に鑑みれば妥当であり、予算編成が詳細に実施されて

いることが確認できる。

それでは、予算統制面では、どのように広告費と効果が対比されているのであろうか。

第14表 広告費について実施されている費用効果分析

	今回調査	
	社数	割合
①一事業年度の広告費と売上高を比較分析	64社	39.0%
②一事業年度の広告費と売上高を事業部別に比較分析	51社	31.1%
③一事業年度の広告費と売上高を製品別に比較分析	30社	18.3%
④一事業年度の広告費と売上高以外の指標との比較分析	5社	3.0%
⑤その他	21社	12.8%
合 計	164社	

広告費の事後的な分析については、研究開発費と同様に一事業年度の広告費と売上高の対比にとどめる企業が最も多く、全体のほぼ4割を占めている。広告費におけるプロジェクトは、製品を対象として実施されることが多いが、製品別の分析は18.3%にとどまっており、研究開発費については4割以上の企業が、プロジェクト別の分析を実施しているのとは対照的な結果となっている。これは、広告費の費用効果分析が、研究開発費よりも一層困難であることに帰因していると考えられる。事実、④および⑤の回答では詳細を尋ねたが、実施してはいるが困難であるとした企業が多数であり、その他の回答としては「広告による製品認知度を調査している」、あるいは「企業リサーチによる知名度の調査をしている」といったものがあつた。

広告費は政策費であるから、基本的にはトップによって戦略的に決定されると考えて良い。しかし、今回の調査では、4つの費目のうち、競争優位獲得のために重視するかという質問に対しては、広告費の重視度が最も低かつた。であるにもかかわらず、広告費への巨額の投資がなされている今日においては、会計的尺度あるいは非会計的尺度を問わず、何らかの適切な評価尺度を開発することが求められる。

最後に、広告費予算の特性についての質問を行った。まったくその通りを7、どちらともいえないを4、まったく違うを1として回収した結果は第15表に示された通りである。

第15表 広告費予算の特性

	平均	S D
①広告費の予算管理は割当予算によっており、関連部門では予算編成に対して影響を与える余地はない	3.115	1.441
②広告費予算は、他の予算より優先して配分するようにしている	3.509	1.365
③費用効果分析は行うが、効果を認識するのは困難でありその実効性は少ない	4.345	1.484

広告費が政策費用であることから、関連部門における予算編成への関与度は小さいものと予測していたが、結果は必ずしもそうではないことを表している。また、広告費予算の優先度は小さく、「不況になると広告費予算は第1に減らされる」といった状況を表していると考えられる。これは③の回答にも現れている。研究開発、販売促進および物流活動はいずれも競争優位獲得における重要性が5を上回っていたのに対し、広告費では4.91にとどまっており、かつ標準偏差も小さかった。広告活動に関しては、業界における横並びといった点が強く感じられる。

7. 競争優位の獲得と管理会計

今回の調査では、製造を中心とした管理から、視点をその前後にずらして、研究開発、販売促進、物流および広告といった点に注目して、予算管理を中心とした管理会計の現状を調べてきた。いずれの予算も、関連部門は予算編成に対してかなりの影響力を有しており、研究開発費や広告費予算は割当予算という性格を有していることは認めるにしても、その後の予算編成時においては社内における調整機能をよく果たしていることが分かっている。また、研究開発費予算は、他の予算より優先して配分するといった傾向も強く出ており、製造

業においてその競争優位に関する源泉として製品開発への回帰を強くうかがわせている。一方で、1で示したように、企業が競争優位の源泉として示す成分として、マーケティング機能が見出されたことから、研究開発、製造およびマーケティングに対する企業の関心度の動きには強く注目すべきである。このことは、企業が成功するためには、企業内のどの機能が重要であると考えてるのかを非常に重要を7、どちらともいえないを4、まったく重要でないを1とした7点リッカートで調査した結果からも読みとることができる。

この結果からは、社内における単一の機能の中では製造に次いで研究開発機能が重視されており、平均値も6.006という高い値を示した。ただし、その標準偏差は製造のそれを上回り、13の指標の最大値を示したことで、企業によって重視の程度が製造よりもばらついていることがわかる。言い換えれば、ほとんどの企業にとって、やはり製造活動が最も重要であると考えられている一方で、研究開発については、きわめて重視する企業とあまり重視しない企業の相違がみられる。この点は、電機や化学・薬品のような研究開発が企業成長の生命線である業種とそうでない業種との相違を表したとも考えられる。重視の程度における相違は、当然研究開発費の管理方法への違いを導くはずであって、この点についての議論も今後行われていかなければならない。研究開発に次いで、販売機能が重視度が高く(5.95)、以下、物流(5.28)、広告(4.58)という順序になっている。

一方で、こういった単一機能のみを重視するのではなく、その連結をもって開発から製造、販売にいたるまでの一連の流れに無駄をなくし、スループットタイムをできるだけ短くしようとする考え方も生じてきた。各機能を構成する作業などについては、きわめて合理化されているけれども、それぞれをつなげる連結部分や、製造とマーケティング、研究開発と製造といった他機能間の連結には、まだ原価を削減する要素が多く存在している。まず、製造に着目し、製造機能内の連鎖を再構築していくことには重視度が5.34であった。また、社

第16表 成功要因として重視される機能

	平均	S D
①社内における研究開発機能	6.006	1.383
②社内における販売機能	5.946	1.115
③社内における製造機能	6.036	1.151
④社内における物流機能	5.277	1.288
⑤社内における広告機能	4.584	1.228
⑥社内における各機能の連鎖を再構築	5.422	1.142
⑦社内における製造機能内の連鎖を再構築	5.343	1.170
⑧社内におけるマーケティング機能の連鎖を再構築	5.247	1.164
⑨社外の材料・部品提供企業との連鎖を再構築	5.277	1.128
⑩社外の販売企業との連鎖を再構築	5.578	1.183
⑪競争相手の企業の情報入手	5.524	1.123
⑫製造原価管理におけるABC/ABMの適用	4.620	1.086
⑬マーケティング・コストの管理におけるABC/ABMの適用	4.491	1.053

内におけるマーケティング機能の連鎖の再構築の重視度は5.25、これを企業全体の各種連鎖の再構築へ拡大すると重視度は5.42となり、最も高い重視度を示した。この点からは、企業の成功のためには、製造、販売および研究開発といった単機能の増強あるいは管理とともに、これらの機能を有機的に結合し、また、コストの低減を図っていくことも重視されていることが分かる。さらに、こういった連結部分の管理を拡大し、取引先との連鎖についても今後、あらゆる観点から見直しをしていく必要もある。例えば、JITを押し進めていくためには、サプライヤーとの接点で連結を見直していかなければならないし、強くなりつつある小売業の声に応え、その要望に対応していくためには顧客との接点で連結を見直す必要が生じてこよう。この点について、材料・部品の購入先との連鎖を再構築することの重視度は5.28であり、販売先企業との連鎖の再構築は重視度5.58を示し、企業内の価値連鎖の再構築よりも高い値となっている。このような企業外の連鎖は、サプライ・チェーンとして考察されており、サプライ・チェーン・マネジメントにとってABC情報が有用になることに鑑

みれば、今後はABC/ABMがより重視されるべきだと考えるし、利用しやすいツールとしての開発も求められよう。

本稿の作成に当たって、早稲田大学特定課題研究助成費（課題番号97B3）を受けている。

- 注①) ただし、予算管理のマネジメント・コントロール・システムとしてのさまざまな限界も指摘されている。予算管理の持つ限界と、これを克服するためのシステムについての詳細は、[清水, 1998a]を参照されたい。
- (2) 顧客満足を中心に据え、これを達成するためのマーケティング・コストの管理を考察したもものとして、田中 [1996], 本橋 [1996], 中 [1996] などがある。
 - (3) たとえば、店頭POPなどに使用されるポスターやシールなどは、企業によって販売促進費とする場合と広告費にする場合がある。
 - (4) 以下で、1994年調査とあるのは、[西澤, 1995] からの抜粋である。
 - (5) ABM (activity-based management) は、製造間接費の計算方法であるABC (activity-based costing) をプロセス・マネジメントに利用したものであり、とくに、物流費を対象として実施したのが物流ABMである。詳細については、[西澤, 1998]を参照されたい。
 - (6) サプライ・チェーン・マネジメントは、サプライヤーのサプライヤーから最終消費者に至るまでの商品、製品およびサービスならびにこれらに関する情報の流れの連鎖であるサプライ・チェーンを計画し統制するものである。詳細については、[清水, 1998b]を参照されたい。

[参考文献]

- ・加登 豊『原価企画—戦略的コスト・マネジメント』日本経済新聞社, 1993.
- ・本橋正美「電子取引とマーケティング・コストの管理」『企業会計』第48巻第8号, 1996.
- ・中 光政「物流顧客価値, 物流ABCと物流収益性」『企業会計』第48巻第8号, 1996.
- ・西澤 脩『日本企業の管理会計—主要229社の実態分析』中央経済社, 1995.
- ・西澤 脩『経営管理会計』中央経済社, 1996.
- ・西澤 脩『物流ABCマニュアル』中央経済社, 1998.

- ・Porter, M.E., Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors, The Free Press, 1980.
- ・Porter, M.E., Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, 1985.
- ・清水 孝「因果連鎖を組み込んだマネジメント・コントロール・システムの展開」『早稲田商学』第376号, 早稲田商学同攻会, 1998a.
- ・清水 孝「組織間原価管理におけるサプライ・チェーン・マネジメントの位置づけ」『早稲田商学』第379号, 早稲田商学同攻会, 1998b.
- ・田中隆雄「顧客価値・顧客満足と価格革命」『企業会計』第48巻第8号, 1996.