

営業費会計に対する『レバンス・ロスト』の貢献

君 島 美葵子

要旨

本稿では、『レバンス・ロスト』で議論された管理会計再構築の伏線を考慮して、営業費会計をABC (Activity-Based Costing) との関わりから検討する。

1980年代後半にABCが注目を浴びるようになったのは、『レバンス・ロスト』が契機となっている。ここでは、財務報告目的の全部原価計算システムへの批判を通じて、製造間接費の配賦で製品原価の歪みが生じることを指摘した。『レバンス・ロスト』のなかで、Johnson and Kaplanは、計算技法の欠陥を指摘して議論を終了させなかった。このことを営業費会計の領域から捉えると、営業費をABCで製品別に跡づけた後、その製品原価やセグメント別営業費の情報活用までを考慮したためと考えられる。

また、Lewis (1991) の計算例から、ABCは、営業費計算においても適用可能であることが明らかになる。営業費は、製品ラインなどのセグメント別に跡づけられる。そして、セグメント別営業費も含めた収益性計算書が作成される。この計算書からは、セグメント別の業績評価、セグメントに対応する営業活動のコスト・マネジメント、セグメント別の意思決定に有用な情報を提供する。したがって、ABCは、営業費会計の発展の分水嶺として位置づけることが可能になる。

キーワード：レバンス・ロスト、営業費、ABC (Activity-Based Costing)、セグメント

I. はじめに

営業費会計は、営業費の分類、営業費の管理、営業費の分析を主要課題として扱う研究領域といえる¹⁾。そして、1950年代から海外で積極的に議論されはじめた²⁾。そのような海外動向を受け、わが国でも同時期から検討されるようになった³⁾。これは、人々の価値観の多様化、生活様式や嗜好の変化が見られ、顧客のニーズを把握し、新製品開発や市場での競争優位確保などが求められるようになったためである。そして、このような経済的・社会的背景は、広告費や販売促進費、物流費などの営業費の発生を増

大させ、営業費管理の重要性を示したのである。しかしながら、1980年代後半に限定すると、営業費会計の顕著な研究成果が見られないことも指摘される。

その一方で、1987年に刊行されたJohnson and Kaplanの著書である『レバンス・ロスト』は、管理会計を再構築するための気運を高めていた。そこでは、「喪失した適合性」を取り戻すための各種技法が検討され始め、ABC (Activity-Based Costing) が革新的管理会計技法として脚光を浴びたのである⁴⁾。その後、1990年代にかけて、ABCの議論が盛んに行なわれたことは周知の事実である。そのなかで

	昭和 (年)	時代区分	経営特質	コスト・マネジメント
終戦	20	農業時代	経営以前	原価意識なし
朝鮮特需	25	工業時代	統制的経営	製造原価の 統制
工業復興				
マーケティング導入	30	マーケティング 時代	計画経営	営業費の管理
高度成長	40	物流時代	経営戦術	物流費の管理
石油危機	50	合理化時代	経営戦略	原価切詰め
低成長	60	高度情報化 時代	戦略的管理	原価効率 の向上
円高				
円高不況				

(出典) 西澤, 1987, p.11

図1 戦後わが国におけるコスト・マネジメントの重点移動

Johnson and Kaplanは、営業費会計についても問題提起を行なっている。

現代の営業費会計のあるべき姿を描写するためには、Johnson and Kaplanの主張が、当時の営業費会計に対してどれだけの貢献があったのかを検討することが必要となるであろう。

以上のことから、本稿の研究目的は、管理会計再構築の伏線を考慮して、ABCに焦点を当てた営業費会計に対する『レレバンス・ロスト』の貢献を検討することである。なお、本稿の構成は次のとおりである。IIでは、『レレバンス・ロスト』の内容について、Johnson and Kaplanの見解に基づき、「喪失した適合性」の含意を営業費計算の側面から検討する。IIIでは、『レレバンス・ロスト』で革新的管理会計技法として提示されたABCが営業費計算で機能した諸要因を明らかにする。IVでは、営業費計算に対するABCの適用について、その計算

と分析方法の具体例を検討する。Vでは、本稿のまとめとして、営業費会計に対する『レレバンス・ロスト』の貢献を述べる。

II. 『レレバンス・ロスト』と営業費会計との関わり

1. コスト・マネジメントの重点移動

それではまず、コスト・マネジメントの変遷と営業費会計の関係を捉えることにしたい。はじめに、図1でわが国のコスト・マネジメントの動向を示す。この年表は昭和62年(1987年)に公表されたものであり、時代区分、経営特質、コスト・マネジメントについて、当時の情勢も含めた描写となっている。

ここで図1を検討してみると、営業費会計の展開について次の点が明らかになる。まず、わ

が国へのマーケティング導入期である昭和30年(1955年)ごろに、コスト・マネジメントの重点が営業費の管理に向けられ始めたことである。次に、昭和40年(1965年)ごろ、物流費の管理に焦点が当たることである。これは、営業費会計の枠組みを構築するような総論としての研究から、営業に関する詳細な活動のもとでのコスト・マネジメント、いいかえれば各論としての研究へと議論が移行したといえる。

その一方では、昭和60年(1985年)以降の展開に詳細な検討が必要であることも明らかになる。特に1980年代後半に焦点を当てると、この時代の管理会計の動向を叙述するうえで、はずすことのできない大きな流れがある。それは、1987年に刊行されたJohnson and Kaplanの『レレバンス・ロスト』における議論である。なぜなら、この文献によって管理会計を再構築するための気運が高まり、「喪失した適合性」を取り戻すための各種技法が検討され始めたためである。このような議論は、1980年代後半のコスト・マネジメントの動向を捉えるための中心的な論考と位置づけることができる。そこで次に、「喪失した適合性」の含意を検討する。

2. 『レレバンス・ロスト』で主張される「喪失した適合性 (Lost Relevance)」

(1) 管理会計実務の開発

Johnson and Kaplan (1987) には、「喪失した適合性」という項目が設けられている。そこでは、「実質的に1925年までに、今日利用されているすべての管理会計実務⁵⁾は開発されてしまった」(Johnson and Kaplan, 1987, p.12) と述べられており、管理会計技法の革新が止まっていることを指摘している。そして、そのような革新が止まってしまった理由を次のように言及する。

「革新的な管理会計手続きを発展させ続ける誘因がほとんどなかったのは、おそらくは、デュポン社やゼネラル・モーターズ社のような企業によって開発された組織形態が、次の半世紀の

間は、多くの企業のモデルとなると分かったためであろう。」(Johnson and Kaplan, 1987, p.12)

さらにJohnson and Kaplan (1987) では、管理会計システムの革新が止まることによって生じる問題を次のように説明する。

「たとえ組織形態における重要な革新がなかったとしても、製品の多角化や製造工程の複雑化は、1920年以降も引き続き増していった。したがって、正確な製品原価や効率的な工程管理への必要性から、企業の管理会計システムは新たな要求を課されるべきであったのである。管理会計システムが製品や工程の技術発展と歩調をそろえられなかったことにより、結局は本章のはじめで記述した諸問題が引き起こされた。すなわち、製品原価の歪み、工程管理情報の遅延と過度の集約化、そして企業の経済状態の変動を反映しない短期の業績測定という問題である。」(Johnson and Kaplan, 1987, pp.12-13)

Johnson and Kaplan (1987) は、これらの三つの問題が生じる原因を、当時の企業環境に適應する管理会計技法が積極的に開発されなかったところへ求めている。実際に、『レレバンス・ロスト』の問題提起は、研究者の関心を技法開発の問題領域に呼び戻したとする見解もある(廣本, 1993, p.436)。したがって、「喪失した適合性」とは、管理会計技法の開発が管理会計実務に接近せず、管理会計研究と実務との立ち位置にずれが生じている状況を意味する。

(2) 財務報告目的の全部原価計算システムへの批判

Johnson and Kaplan (1987) では、管理会計技法の創出が停滞している原因の一部として、「20世紀における財務会計報告書の優位性にある」(Johnson and Kaplan, 1987, p.13) ことを掲げている。そして、財務会計報告書と原価計算手続きとの関わりから、製品への原価割当てに関する問題に焦点を当て、次のように指摘する。

「棚卸資産勘定に記録された全体の価額が、元帳に記録された取引から導出されている限り、棚卸資産の原価計算手続きにより、個々の製品原価の歪みや製品間での内部補助があるとしても、要約財務諸表にとっては問題とならなかった。したがって、製品に直接原価や期間原価を割り当てるためには、単純な方法が用いられたのである。」(Johnson and Kaplan, 1987, p. 13)

ここでは製品原価の歪みや製品間での内部補助の影響によって、管理会計システム上の原価情報に問題が生じることを主張している。これは、全部原価計算システムの製品への原価割当てに対する批判とも読み取ることができる。ここで注目すべきことは、Johnson and Kaplan (1987) が、直接原価のみならず、総原価に占める製品原価以外の原価、すなわち期間原価の計算に対して原価割当ての問題も言及しているという点である。

Ⅲ. 『レバンス・ロスト』に基づく営業費会計の技法的展開

1. 期間原価としての営業費

Ⅱでは、「喪失した適合性」が管理会計実務と全部原価計算システムの割当てに起因していることが明らかになった。そのなかで、期間原価の原価割当てが問題の一つとしてあげられた。営業費は、期間原価として認識されることから、以下では『レバンス・ロスト』で営業費会計に即した内容が取りあげられている章を検討する。その章とは、第10章の「工場以外で発生する原価」であり、次のような指摘がある。

「製造原価は重要であるかもしれないが、製品を生産し顧客に配送する総原価の一部にすぎない。多くの原価は、(売上総利益計算の)『下欄』で発生する。特にマーケティング、流通およびサービスの諸費用である。伝統的な会計実務では、製品品種別の損益計算書において、これらの原価を結合させて機能別のアプローチを

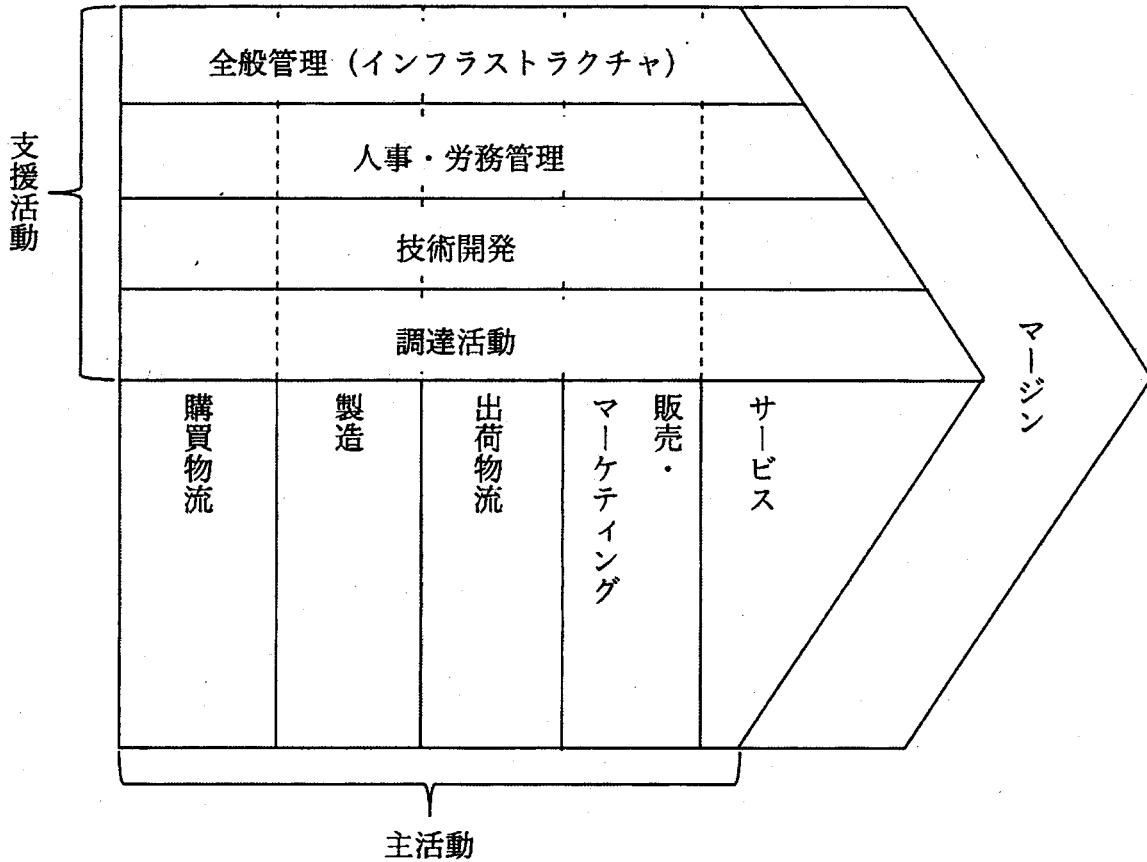
規範としている。そこでは、特定のタイプの買い手を獲得して供給する原価や異なる流通経路を利用する原価の理解が欠如している。」(Johnson and Kaplan, 1987, pp.244-245)

ここで「マーケティング、流通およびサービスの諸費用」を営業費と言いかえれば、製造原価だけではなく、総原価に占める割合が比較的大きい営業費にも目を向け、その計算と管理の重要性を示唆していることがわかる。その重要性の背景となる根拠は具体的に記されていないが、特定顧客の獲得やその顧客への製品供給、あるいは流通経路といった一連の営業活動に応じて営業費の発生が相違することを想定しているのであろう。このような背景に基づけば、営業費の管理に対する理解が欠如しているという状況は、『レバンス・ロスト』の一つの問題意識として認識されることになる。Johnson and Kaplan (1987) は、このような状況が発生する原因を、次のように説明する。

「財務諸表や税金報告書の作成目的では、マーケティングや流通の費用が製品に跡づけられることも配賦されることもなかったのである。

さらに、たとえ財務報告目的や税務目的のためにマーケティング費用や流通費用が一括費用計上されていたとしても、50年前には、原則として、内部管理のために管理者がこれらの費用を製品に帰属させることを妨げるものは何もなかった。もともと、ときに多元的会計システムを実行するコストが所与となったとしても、より正確な製品原価計算手続きからのベネフィットは、そのコストを上回らなかったかもしれない。しかしながら、その数十年後、情報技術のコストは大量の需要により低減され、マーケティング経路の多様性も増大した。しかし、マーケティングや流通の費用を製品原価よりはむしろ期間原価として扱うことが確固としているので、多様な流通活動の原価を理解しようとする企業はほとんどなかった。」(Johnson and Kaplan, 1987, pp.245-246)

このような説明から、次のことがわかる。まず、営業費の計算手続きについて、財務諸表作



(出典) Porter, 1985, p. 49

図2 バリューチェーンの基本形

成を主眼としているのではなく、企業内部の管理会計情報としての活用に焦点を当てている。財務諸表作成目的では、原価計算上、期間原価として営業費が一括費用計上され、製品別の原価割当ては特段考慮されない。これは先に述べた20世紀における財務報告書の優位性に起因すると考えられる。またこのような目的のもとでは、セグメント別営業費を認識する計算技術上のコストベネフィットのバランスから、営業活動の多様性を原価の側面から観察しようとしていなかったこともあげられる。したがって、実際に営業費をセグメント別に認識する余地があったにもかかわらず、上記の制約によってセグメント別営業費の計算に消極的な態度を取っていたといえる。Johnson and Kaplanによるこのような指摘が、営業費のセグメント別計算に対する問題提起であるとすれば、大変意味のあ

るものである。

2. セグメント別営業費の認識

そのような営業費のセグメント別計算の必要性から、Johnson and Kaplan (1987) では、図2のようなPorter (1985) のバリューチェーンの基本形を用いて、次のように説明を加えている。

「企業は多くのさまざまな製品種類を生産し、それを多数のさまざまな買い手に販売する。また、多くのさまざまな流通経路を利用するかもしれない。これらの相違により、バリューチェーンの異なる原価態様のセグメントが生じるかもしれない。企業がセグメント間のこの原価態様の相違を認識しないのであれば、誤った価格設定や平均原価による価格設定によって、競争相

手が好機を得てしまうという重大な危険がある。したがって、企業全体レベルの分析を補うためにも、セグメントレベルの原価分析がしばしば必要である。」(Johnson and Kaplan, 1987, p.245; Porter, 1985, p.93)

この記述にあるように、Johnson and Kaplan (1987) やPorter (1985) は、セグメント別営業費を正確に把握し、その情報を価格決定に役立てたうえで、競争優位の確保につなげようとした。

3. 営業費のセグメント別計算に対する製造間接費配賦計算の適用

これらの指摘を補うものとして、Johnson and Kaplanは、さらに主張する。

「製品品種別や製品別に販売、流通およびサービスの諸費用を跡づけることは容易ではないかもしれない。それは、製造間接費を製品に跡づけるための記述に類似した課題でもある。」(Johnson and Kaplan, 1987, p.247)

「すなわち、買い手セグメントと流通経路の全体でどのようにして時間と努力が配分されるのかがわかるためには、マーケティングや販売の担当者にインタビューすることになる。しかし、このような課題により、少なくとも、マーケティング、販売および流通努力のコスト・ドライバーや経路や製品品種によってこれらの原価がいかに変動するかを、企業はおおまかに見積もることができるだろう。そしてこのような概算であっても、それは現行システムを劇的に改善するだろう。現行システムが、セグメントや流通経路ごとの原価を認識していないし、そのために、これらのセグメントや経路で販売される特定製品別に原価を跡付けていないからである。」(Johnson and Kaplan, 1987, p.247)

このような記述から、Johnson and Kaplan (1987) では、営業費に対して、製造間接費の配賦計算を適用しようとしたと考えられる。さらに、「マーケティング、販売および流通努力のコスト・ドライバーや経路や製品品種によっ

てこれらの原価がいかに変動するか」という説明から、営業費とコスト・ドライバーとの因果関係を捉えることを示唆している。福島 (1994) では、この第10章に対して「具体的に、望ましい工程管理および製品原価計算システムの要件を叙述している。おそらくは暗に活動基準原価計算の必要性を主張した章と考えられる」(福島, 1994, p.188) と述べている。

このように、第10章では、ABCの適用を製品原価にとどめず、営業費までにも拡張している。

4. 伝統的な原価計算の欠陥と営業費のセグメント別管理の必要性

『レレバンス・ロスト』の「喪失した適合性」と第10章「工場以外で発生する原価」に焦点を当て、『レレバンス・ロスト』に基づく営業費会計の技法的展開を検討した。Johnson and Kaplan (1987) では、その展開を二つ見いだすことができる。

第一に、営業費計算の計算手続きにとどまらず、その計算手続きから算定された原価情報を企業内部の管理会計情報として活用することに焦点を当てた点である。そのような情報活用を実施するための要件として、Johnson and Kaplan (1987) では、営業費のセグメント別計算が必要であることを主張した。

第二に、営業費が発生した営業活動とコスト・ドライバーとの因果関係を明確にするという記述から、第10章では、営業費計算の計算技法としてABCの有用性を論じていたという点である。営業費をセグメントや流通経路ごとに認識することの欠如、という指摘は、営業活動やバリューチェーンの多様化に即したコスト・マネジメントが求められているところから出てきたものといえる。セグメント別に営業費を適切に認識することは、セグメントに対応する営業活動を機能させるための各種活動の業績評価で欠かせない。さらには、将来の営業活動に対する経営上の意思決定を行う際にも有効になるであろう。

以上のことから、『レレバンス・ロスト』は、営業費計算へのABCの適用を示しつつ、その原価情報の活用までも含めて論じていたところに特徴がある。そこで次に、営業費のセグメント別計算へのABCの適用から、計算手続きと計算結果の情報活用を検討する。

IV. 営業費のセグメント別計算に対するABCの適用

1. 営業費のセグメント別計算に対するABCの適用背景

ABCには、活動を実行する場合のみ資源が消費され、活動が製品を製造するために行われるという前提がある。そしてABCは、その資源の費用を製造数量、多様で複雑さのある製品と関連づけることによって、伝統的な原価計算システムを拡張するシステムといわれている (Cooper and Kaplan, 1999, p.210)。ABCはまず、製造間接費の配賦において盛んに議論が行なわれた⁶⁾。そして、1990年代に営業費計算に対するABCの適用を目的とした研究が見られるようになった。

営業費計算へABCを導入する背景は、さまざまである。Lewis (1991) では、営業費が総原価の50%以上となり、特に流通コストについて、国土面積が広いアメリカにとって重要な原価となることを指摘した。そして、自社の抱えている流通活動の問題を知ることは、海外の企業と競争するときのメリットとなるためにABC導入が検討された (Lewis, 1991, p.33)。また、従来のセグメント別原価計算では、営業費をセグメント直接費とセグメント間接費に分類し、前者はセグメントに賦課、後者はマーケティング機能に集計した上で各セグメントに賦課あるいは配賦されるという指摘がある (西澤, 1996, p.370)。このような説明に基づいて、清水 (1996) では、伝統的な原価計算が非常に多段階にわたるため、コスト・ビヘイビアを崩してしまうことを指摘し、これをABC導入の背

景としている (清水, 1996, p.61)。さらに、陳 (1996) では、1990年代のバブル崩壊から従来のように販売量拡大を望むことが難しくなり、いっそう強化した顧客志向の経営姿勢を求められるようになったという側面を指摘する。そのためABCは、より効果的で、原価効率の高いマーケティング意思決定⁷⁾を可能にさせるために求められた (陳, 1996, pp.98-99)。

2. ABCに基づく営業費計算とその分析

営業費とABCとの関わりについて、Lewisの研究を取りあげる。その理由は、Lewis (1991, 1993) などでMarketingやABC (Activity-Based Costing) といった用語を文献のタイトルに据えて、それらの用語に特化した議論を行なった代表的な研究と捉えられるためである。ここでは、Lewisの研究で示された営業費の計算と分析を検討し、そこで示唆されている研究の発展方向を明らかにする。

Lewis (1991) では、Atlanta Companyの営業費分析を説明している。その分析手続きの概要は次のようになる。まず、マーケティングの原価計算対象を識別し、マーケティング活動を確立する。次に、その活動に対応するアウトプットを定義する。そして、それぞれの活動の要因となったコスト・ドライバーを決定する。さらに、原価計算対象に集計された直接費が変動費と固定費とに分解され、それぞれの構成要素たる活動にそれらの原価が割り当てられ、活動単位原価が算出される。これらを踏まえて、貢献利益の分析を実施する。図3は、マーケティングの原価計算対象を識別してから、活動単位原価が算出されるまでを示している。

ここで注目すべきことは、活動単位原価が、マーケティング活動原価からコスト・ドライバーを除いた数値で示されるという点であろう。Lewisによれば、活動単位原価が、予算に関する基準あるいは標準原価計算システムの標準の確立に関する基準として用いることができるという (Lewis, 1991, p.34)。さらに、活動単位

総原価

マーケティング活動	コスト・ドライバー	総量	マーケティング活動原価	
			総額	単位あたり比率
販売	総売上高	\$980,000	\$49,000	5.0%
広告	販売数	100,000個	\$40,000	\$0.40/個
倉庫	出荷重量	270,000 lb	\$27,000	\$0.10/lb.
包装および配送	出荷数	100,000個	\$20,000	\$0.20/個
一般管理費	顧客注文回数	500回	\$10,000	\$20.00/回

変動費率と固定費率

マーケティング活動	変動費	単位あたり比率	固定費	単位あたり比率
販売	\$29,400	3.0%	\$19,600	2.0%
広告	\$10,000	\$0.10/個	\$30,000	\$0.30/個
倉庫保管	\$13,500	\$0.05/lb.	\$13,500	\$0.05/lb.
包装および配送	\$8,000	\$0.12/個	\$8,000	\$0.08/個
一般管理費	\$8,000	\$4.00/回	\$8,000	\$16.00/回

(出典) Lewis, 1991, p. 34. をもとに一部加筆

図3 Atlanta Companyにおける単位あたり原価率に関する計算

原価を計算することによって、「製品相互間で原価の内部補助が行われ、各製品の個別の収益性を正しく反映するような原価計算が行われていない」(Lewis, 1991, p.34) という伝統的な原価計算固有の問題を回避することが可能になる。

図4は、活動単位原価が算出されたあと、貢献利益の分析を実施するための製品ライン別収

益性計算書を示している。貢献コスト分析は「直接費の蓄積とマーケティング活動に間接費を配賦することによって、経営者はすべての原価責任をマーケティングごとに割り当てることができる」(Lewis, 1991, p.34) とともに、「製品ラインあるいは地域ごとに利益貢献を判断することができる」(Lewis, 1991, p.34) という長所が指摘されている。図4では、企業全

製品ライン

	企業全体	A	B	C	配賦基準
総売上高	\$980,000	\$500,000	\$240,000	\$240,000	
(減) 売上原価	770,000	400,000	150,000	220,000	
売上総利益	\$210,000	\$100,000	\$90,000	\$20,000	
(減) 費用					
販売	\$49,000	\$25,000	\$12,000	\$12,000	販売の5%
広告	40,000	20,000	12,000	8,000	販売1単位\$0.40
倉庫保管	27,000	10,000	9,000	8,000	1 lb.あたり\$0.10
包装および配送	20,000	10,000	6,000	4,000	販売1単位\$0.20
一般管理費	10,000	2,000	4,000	4,000	1注文あたり\$20
総費用	\$146,000	\$67,000	\$43,000	\$36,000	
営業利益 (損失)	\$64,000	\$33,000	\$47,000	(\$16,000)	

(出典) Lewis, 1991, p. 36

図4 Atlanta Companyにおける製品ライン別収益性計算書 (全地域, 19X1年)

体と各製品ラインの営業利益 (損失) まで計算されている。また、個別に製品ラインを分析すると、製品ラインCで\$16,000の営業損失が見られるところに注目できる。このような計算結果から、製品ラインCの製造を継続するか、中止するかという業務的意思決定に有用な情報も提供されることが明らかになる。したがってAtlanta Companyの事例では、一連の営業活動とコスト・ドライバーとの因果関係の明確化、ABCの計算手続きを活用した収益性計算書の作成、その計算書に基づく営業利益 (損失) の測定、さらにはその情報を活用した業務的意思決定までも可能にしたことが確認される。

V. おわりに

本稿では、『レレバンス・ロスト』で議論された管理会計再構築の伏線を考慮して、特にABCに焦点を当てた営業費会計に対する貢献を検討した。

1980年代後半にABCが注目を浴びるようになったのは、伝統的な原価計算の欠陥が契機となっている。この欠陥は、財務報告目的の全部原価計算システムへの批判につながる、製造間接費配賦に基づく製品原価の歪みであった。『レレバンス・ロスト』のなかでJohnson and Kaplanが計算技法の欠陥を指摘して議論を終

了させなかったことは、営業費をABCで製品別に跡づけた後、その製品原価やセグメント別営業費の情報活用までを考慮したためであろう。

また、Lewis (1991) の計算例から、ABCは、営業費計算においても適用可能であることが明らかになった。営業費は、製品ラインなどのセグメント別に跡づけられ、セグメント別営業費も含めた収益性計算書が作成される。この計算書からは、セグメント別の業績評価、セグメントに対応する営業活動のコスト・マネジメント、セグメント別の意思決定に有用な情報が提供される。

以上のことから、『レレバンス・ロスト』の貢献は、営業費計算の計算技法とその原価情報の活用という側面から見いだされる。そして、『レレバンス・ロスト』によって革新的な管理会計技法として周知化されたABCは、営業費会計研究の分水嶺として位置づけられるのである。

【付記】本稿は、日本学術振興会科学研究費若手研究 (B) 25780294の研究成果の一部である。

【参考文献】

<洋文文献>

- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1991), "Profit Priorities from Activity-Based Costing," *Harvard Business Review*, Vol.69, No.3, pp.130-135.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1999), *The Design of Cost Management Systems: Text and Cases*, 2nd ed., N. Y.: Prentice Hall.
- Foster, G. and M. Gupta (1994), "Marketing, Cost Management and Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*, Vol.6, pp.43-77.
- Heckert, J. B. and R. B. Miner (1953), *Distribution Costs*, 2nd ed., N. Y.: Ronald.
- Johnson, H. T. (1993), "Managing Diversity and Strategic Overhead Cost: Weyerhaeuser Company, 1972-1986," in Bruns, W. and R. S. Kaplan, eds., *Field Studies in Management Accounting and Control*, M. A.: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, M. A.: 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。)
- Lewis, R. J. (1991), "Activity-Based Costing for Marketing," *Management Accounting*, Vol.73, No.5, pp.33-38.
- Lewis, R. J. (1993), *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, N. Y.: Quorum Books.
- Longman, D. R. and M. Schiff (1955), *Practical Distribution Cost Analysis*, I. L.: Irwin.
- Matz, A., O. J. Curry and G. W. Frank (1952), *Cost Accounting*, O. H.: South-Western.
- NAA (1954), *Cost Control for Marketing Operations*, N. Y.: National Association of Accountants.
- Porter, M. E. (1985), *Competitive Advantage*, N. Y.: Free Press. (土岐坤, 中辻萬治, 小野寺武夫訳 (1985) 『競争優位の戦略—いかに高業績を持続させるか』ダイヤモンド社。)

<和文文献>

- 岡本清 (2000) 『原価計算 (六訂版)』国元書房。
- 清水晶 (1954) 『販売会計』同文館。
- 清水孝 (1996) 「販売チャネル戦略とチャネル別収益性」『企業会計』第48巻第8号, pp.58-64。
- 田中隆雄編著 (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。
- 陳豊隆 (1996) 「ABC/ABMのマーケティングへの適用」『産業経理』第55巻第4号, pp.97-106。
- 西澤脩 (1987) 「戦略的営業費管理の低減—物流費と広告費の実証研究を踏まえて」『企業会計』第39巻第2号, pp.11-20。
- 西澤脩 (1996) 『経営管理会計』中央経済社。
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』中央経済社。
- 福島吉春 (1994) 「レレバンス・ロスト時代の管理会計 (論) 発達史」『商學討究』第44巻第3号, pp.181-198。
- 松本雅男 (1959) 『営業費計算』国元書房。

注

- 1) 論者によって「営業費計算」と称することがある。たとえば、松本 (1959)、岡本 (2000) があげられる。
- 2) たとえば、Matz et al.(1952), Heckert and Miner(1953), NAA (1954), Longman and Schiff (1955)などがあげられる。
- 3) たとえば、清水 (1954)、松本 (1959) などがあげられる。
- 4) 廣本 (1993) では、『レレバンス・ロスト』による管理会計技法に対する批判以来、最も注目されてきた革新的管理会計モデルとしてABCをあげている (廣本, 1993, p.436)。
- 5) 管理会計実務として、労務費、材料費、販売予測、標準原価、差異分析、振替価格、事業部の業績測定尺度があげられている (Johnson and Kaplan, 1987, p.12)。
- 6) たとえば、Cooper and Kaplan (1991), Johnson (1993) などがあげられる。
- 7) 同時期にFoster and Gupta (1994) では、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人以上を対象にしてインタビュー調査を実施した。そこでは既存の会計情報でもっとも不満のある2つの意思決定を指摘するように求めており、①価格意思決定、②顧客ミックス意思決定、③販売力管理/販売促進意思決定、④製品ミックスの意思決定の順番となった。
- 8) Atlanta Companyの事例では、地域単位別収益性計算書も示している。