

収益配分方法の課題

——バンドル製品の収益に着目して——

君 島 美 葵 子

要旨

本研究は、収益配分方法の課題を提示することを目的とする。昨今の販売活動では、バンドル製品を販売することが増えてきた。このような製品販売では、連結収益が生じるため、単体製品への収益配分が課題となる。バンドル販売を行う企業の計算例では、2種類の収益配分方式（独立型収益配分方式と増分収益配分方式）を用いる。これらの方式を用いることで、収益配分の結果を算出することができる。しかし、収益配分の公平性の観点から、収益配分の結果と収益配分プロセスに課題が残ることが明らかになった。

キーワード：収益配分，連結収益，バンドル製品

I. はじめに

バンドル販売は、「2つ以上の単体製品を1つのパッケージで販売すること」である (Stremersch and Tellis 2002, 56)。このような製品販売方法は、実店舗、通信販売問わず、さまざまな販売チャンネルで展開されている方法と言える。たとえば、ソフトウェア販売では、2種類以上のソフトウェアを1つのパッケージで販売することがある。本研究では、このような1つのパッケージを「バンドル製品」と呼ぶ。バンドルでの製品販売を行う場合、単体製品を単純合計した販売価格ではなく、その合計額から割引した販売価格を用いることが多い。そのような場合、バンドル製品の収益（売上高）は注文によって確定するが、バンドル製品として束ねられた個別の製品に対して経済的合理性をもって収益配分することが難しくなる。バンドル製品の収益は、いくつかの製品を同時に購入して一括した結果であり、単体製品の収益を単純合計した販売価格から割引等が施された金額であることが一般的とされる。このような収益は「連結収益」と呼ばれる。なぜなら「1回の注文で複数の製品が注文され、注文全体でカタログ価格からの割引がなされた場合、個々の製品にどれだけの収益を帰属させたらよいかというのは、必ずしも自明ではない。このような問題は、ドイツでは、連結収益の問題として議論されてきた」ためである (尾畑 1996, 28)。連結収益の配分結果と配分プロセスに関するテーマは、管理会計分野において昨今取り組まれている課題といえる。

その一方で、バンドル製品を主な対象とした研究を概観すると、主にマーケティング・サイエンス分野における研究蓄積が見られる。たとえば、バンドルに関する用語や原則を定義して最適なバンドル戦略を選択するためのフレームワークを提示する研究 (Mulhern and Leone 1991; Stremersch and Tellis 2002)、バンドル製品の価格決定に関する研究 (Hanson and Martin 1990; Bakos and Brynjolfsson 1999)、製品バンドル化の影響の分析フレームワークを提示する研究 (Ben-Akiva and Gershensfeld 1998) 等が挙げられる。しかしながら、バンドル製品の収益配分については、当該分野における研究蓄積が見られない。

以上のことから、本研究ではまず、第2章で収益を対象とした管理会計研究を概観する。第3章ではバンドル製品販売で得られた収益配分の計算例を検討する。最後に第4章でバンドル製品の計算例に基づき収益配分問題の課題を提示する。

II. 収益を対象とした管理会計研究

収益を対象とした管理会計研究は、収益の発生源泉に焦点を当てたレベニュー・ドライバーに関する内容と、収益配分に関する内容とに大別することができる。

1. レベニュー・ドライバーに関する研究

レベニュー・ドライバーの概念は、Charles T. Horngrenが中心となって執筆された一連の文献内で説明されている。その説明は、CVP (Cost-Volume-Profit) 分析の文脈で取り上げられている。周知の通り、CVP分析は、複数の仮定に基づいて行われ、その仮定の一つには、次のような仮定が挙げられている。なお、ここで取り上げるDatar and Rajan (2018) は、Horngrenらが執筆した*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*の流れを汲んだ文献として位置づけられている。

「収益および費用の変動は、製品（またはサービス）の販売単位数が変化することによってのみ生じる。販売単位数は、唯一のレベニュー・ドライバーであり、唯一のコスト・ドライバーである。コスト・ドライバーとは、コストに影響を与えるあらゆる要因であるように、レベニュー・ドライバーとは、収益に因果関係を持つ数量などの変数である」(Datar and Rajan 2018, 73)。

この説明ではまず、CVP分析において、レベニュー・ドライバーとコスト・ドライバーが「1対1」の関係であることを明示している。これは、図表1からわかるように販売単位数が「唯一のレベニュー・ドライバーであり、唯一のコスト・ドライバーである」という「特殊なケース」を意味する。むしろ、多数のレベニュー・ドライバーと多数のコスト・ドライバーが存在する状況が「一般的なケース」なのである。

図表1 レベニュー・ドライバーとコスト・ドライバーの関係

一般的なケース	特殊なケース
多数のレベニュー・ドライバー	単一のレベニュー・ドライバー
多数のコスト・ドライバー	単一のコスト・ドライバー
意思決定のための様々なタイムスパン (短期, 長期, 製品ライフサイクル)	短時間での意思決定 (通常は1年未満で、固定費が該当範囲内で変化しないタイムスパン)

出典: Bhimani *et al.* (2019, 217)

たとえば、レベニュー（収益）を売上高と仮定すれば、売上高は「販売単価×販売数量」で表現することができる。本来の一般的なケースでは、販売単価と販売数量のそれぞれがレベニュー・ドライバーと言える。しかしながら、CVP分析は特殊なケースに則った分析であるために、レベニュー・ドライバーは、販売数量に限定される。販売数量に紐づくレベニュー・ドライバーとして、田中（1996）では、販売数量を左右する複数のレベニュー・ドライバーの組み合わせがあることを述べている（田中 1996, 6-7）。そこでは、販売数量を左右するレベニュー・ドライバーとして、企画・開発・製造、マーケティング、販売チャネル、セールス・フォース、顧客に関連したレベニュー・ドライバーを挙げている。

レベニュー・ドライバーは、販売単価と販売数量の他にも、「マーケティング・コストの水準 (levels of marketing costs)」(Bhimani *et al.* 2019) も含まれる。先に述べたように、レベニュー・ドライバーは、収益に因果関係を持つ数量などの変数である。Bhimani *et al.* (2019) では、レベニュー・ドライバーとしての「マーケティング・コストの水準」に関して具体的な記述は無いが、筆者は「収益獲得と因果関係のあるマーケティング・コストとその特定の金額」と捉えている。このような意味を持つ場合、マーケティング・コストの支出が収益獲得と因果関係があるのかどうか、その因果関係が直接的か間接的かを分析する必要がある。このような因果関係の分析において、レベニュー・ドライバーの解明が求められる。

たとえば、青木・佐々木（2011）は、プロモーション手段としてロイヤルティ・プログラムを取り上げた。そこでは、質問紙アンケート調査を用いた定量的分析を通じて、ポイント制度と値引き制度の効果の違いと、それぞれを併用しながら使い分けを行うことが顧客の年間購入額の増加および取引の長期化に効果があることを明らかにした。これらの内容は、「プロモーション手法の費用対効果の測定や体系的な評価を実施するために不可欠であるレベニュー・ドライバーの解明につながる」結論を示した（青木・佐々木 2011, 13）。

また、君島（2011a; 2011b; 2012）は、広告宣伝手段としてダイレクト・レスポンス広告を取り上げた。これらの研究ではインタビュー調査を用いた定性的分析を通じて、レベニュー・ドライバーの分類とダイレクト・レスポンス広告の費用対効果測定の仕組みを示し、広告宣伝のPDCAのあり方を説明した。これらの研究は、マーケティング活動を限定的に捉えた研究に位置づけられるが、レベニュー・ドライバーを特定して、具体的な費用対効果の測定指標を示し、マーケティング手段のマネジメントサイクルを継続的に動かす枠組みまでを明らかにした。

2. 収益配分に関する研究

次に、収益配分に関する研究である。収益配分の議論においては、連結収益の問題との関わりが深い。尾畑（1998）では、「収益を直接的に発生させるのは、製品でもなく、顧客でもない、顧客の行う注文（—以後単に注文といった場合には、『注文または期間的な契約または顧客の購買行為』を意味するものとする）である」と述べている（尾畑 1998, 28）。また、「必ずしも製品に対して収益を直接的に跡づけることができるとは限らない。たとえば、1回の注文で複数の製品が注文され、注文全体でカタログ価格から割引がなされた場合、個々の製品にどれだけの収益を帰属させたらよいかというのは、必ずしも自明ではない。このような問題は、ドイツでは、連結収益の問題として議論されてきた」という（尾畑 1998, 28）。連結収益の具体例には、①いくつかの製品を同時に購入して一括した結果で契約した場合、②数量割引などがある場合、③定額料金がある場合、④主給付と副給付がセットにされて提供される場合が挙げられる（尾

畑 1998, 28-29).

特に、「顧客から見た場合、注文というのは単に製品の指定のみを意味しない。場合によっては、配送サービス、アフターサービスなどを含んだ総合的サービスの提供に対する対価が、その注文に関係づけられている。したがって顧客が支払う価格のなかには、複数の製品にまたがって顧客に提供されるサービスに対する対価が含まれており、このような複合給付の問題も製品からみると連結収益を生じさせる」という(尾畑 1998, 28-29)。

このような場合の連結収益に対して、収益モデルを構築し、収益配分の問題に取り組む研究と位置づけられるのが片岡(2018, 2019)である。片岡(2018)では、現代の製造業者が、ハードウェア提供事業者からソリューション・サービス提供事業者への転換を図ることに伴って生じる収益モデルのイノベーションを研究対象とする。このような収益モデルでは、製品・サービスを統合したソリューションを管理単位としていることから、連結収益の配分方法に対して重要な課題であることを提示している。また、片岡(2019)では、IFRS第15号の公表が、経営管理に対しても理論的・実務的に大きな変化をもたらしており、特に業績評価やレベニュー・ドライバーの分析で課題が残されていることを指摘している。

収益配分で用いる配分基準については、岡田(2012)の研究がある。岡田(2012)では、サービスコンテンツの収益配分問題を取り上げている。配分基準は、販売基準、資源利用基準、コンテンツ利用基準、使用価値基準が挙げられており、サービスリエンジニアリングを成功裏に実行するための理想的・規範的な管理会計は、使用価値基準による収益配分であると結論づけている。

収益配分に関する研究において、収益配分の結果やプロセスも考慮する必要がある。渡辺(2013)では、アメーバ経営システム(AMS)における会計処理の構造を、部門収益の計上に焦点を当てて探求している。A社を対象とした事例研究を通じて、収益配分の公平性の確保がAMS設計において重要な基本原理であることを指摘した。収益配分の公平性とは、以下のような意味があるという。

「ここで収益配分の公平性という場合、二つの意味がある。すなわち、第一には収益配分の『結果』の公平性という意味であり、この場合、努力に見合う収益が配分される結果になることが重視される。第二の意味は収益配分の『プロセス』の公平性という意味であり、この場合、収益が決定されるまでの手続きの公平性が重視されることになる」(渡辺 2013, 65)。

後述する計算例では、連結収益の具体例のうち「いくつかの製品を同時に購入して一括した結果で契約した場合」に該当する。また、バンドル販売の収益配分において、いかに公平性を担保するかについても注目すべき点と言える。

Ⅲ. バンドル販売の収益配分方法

バンドル販売の収益配分方法について、Datar and Rajan (2018) が示した計算例に基づいて、その課題を明らかにする。

1. バンドル製品の特徴とその販売

バンドル製品(bundled product)は、「2つ以上の単体製品(またはサービス)を1つの価格で一緒に販売するパッケージである。それら個々の構成要素は、それぞれの『独立した』価

格で単体製品として販売されることがある」と言われる (Datar and Rajan 2018, 625)。たとえば、バンドル製品として、ファーストフード店でのハンバーガーセットを挙げてみよう。会社によって取扱いのセット内容は異なるが、ハンバーガー、ポテトなどのサイドメニュー、及びドリンクのセットが該当するであろう。ハンバーガーとポテトとドリンクはそれぞれ単体製品であり、個別に購入することができる。それらをセット購入することによって、顧客は総額から一定の割引を受けられるような仕組みである。

ただし、マーケティング研究において、2つ以上の同一製品を一緒に販売するパッケージもバンドル製品と呼ばれる。たとえば、衣料品製造小売業が、靴下を「バンドル」で(同じ商品を複数個重ねて)販売しているとする。単体(一足)の価格は200円だが、二足バンドルは390円、三足バンドルで販売されるときには、590円で値付けされている(小川 2005, 37)。本研究では、先に示したDatar and Rajan (2018)のバンドル製品の定義を用いる。

2. バンドル製品の収益配分の計算例 (計算の前提)

Datar and Rajan (2018)は、ソフトウェア開発・販売・サポートを行っている会社の計算例を説明している。この説明の問題意識は、複数の単体製品が束ねられた「バンドル製品」の販売で得た収益をバンドルされた単体製品へ配分する方法にある。Datar and Rajan (2018)は、収益配分方法について、以下のように説明している。

「収益は、顧客に提供した製品・サービスに対して受け取った資産(ほとんどの場合、現金または売掛金)の流入を指す。原価配分と同様に、収益配分は、収益が特定の収益計算対象に関連しているものの、経済的に実行可能な方法でその収益計算対象を追跡できない場合に行われる。収益計算対象は、収益を個別に測定することが望まれる。収益計算対象の例としては、製品、顧客、部門などがある」(Datar and Rajan 2018, 624-625)。

この収益は、顧客へ製品・サービスを提供することにより、現金または売掛金等で対価として受取る金額であり、企業が主たる営業活動の結果として獲得する「売上高」を指す。また収益配分方法の説明で言及される原価配分は、共通費の配分を指していることから、収益配分についても同様に、共通の収益を対象とした配分を行う。

ここでは、3つのソフトウェアの開発、販売、サポートを行っているDynamic Software社の収益配分の問題を説明する。以下は、Datar and Rajan (2018)の計算例に基づいて検討する(Datar and Rajan 2018, 624-629)。

Dynamic Software社の3つのソフトウェアに関する情報は、以下の通りである。

- ① WordMasterは、文書作成ソフトウェアであり、36ヶ月前に発売された。
- ② DataMasterは、表計算ソフトウェアであり、18ヶ月前に発売された。
- ③ FinanceMasterは、予算管理・資金管理ソフトウェアであり、半年前にリリースされ多くのメディアから好評を得た。

Dynamic Software社は、これらの3製品を単体で販売するとともに、バンドル製品として複数の単体製品をバンドルして(束ねて)販売している。

このように単体製品とバンドル製品という2つの販売方法を採用する企業において、バンドル製品の収益を単体製品へ配分する理由とは何か。その理由は、部門マネージャーが個々の単体製品に対して収益または利益の責任を負っている場合、バンドルされた製品の収益はバンドル製品内の個々の単体製品へ配分されなければならないためである(Datar and Rajan 2018,

625).

Dynamic Software社では、このようなバンドル製品の販売を「スイート (Suite) 販売」と称する。スイート販売で得られた売上を個々の単体製品に配分することによって、個々の単体製品の収益性が計算される。これらの計算結果は、各製品の開発・管理を担当するソフトウェア技術者、開発者、プロダクトマネージャーへの報酬に充当されるという。

3. バンドル製品の収益配分の計算例 (実際の計算)

Dynamic Software社の収益配分について、スイート製品の収益を個々の単体製品へどのように配分すべきか。収益配分で使用する情報は図表2の通りである。

図表2 製品の販売価格と単位あたり製造原価

	販売価格	単位あたり製造原価
Stand-alone		
WordMaster	\$125	\$18
DataMaster	150	20
FinanceMaster	225	25
Suite		
Word + Data	\$220	
Word + Finance	280	
Finance + Data	305	
Word + Finance + Data	380	

出典：Datar and Rajan (2018, 626)

先に述べたように「製品単体 (Stand-alone)」は、WordMaster, DataMaster, FinanceMasterの3製品である。「スイート (Suite)」は、これら3製品のバンドル製品であり、合計4種類ある。

Datar and Rajan (2018) は、収益配分方法として、「独立型収益配分方式 (Stand-Alone Revenue-Allocation Method)」と「増分収益配分方式 (Incremental Revenue-Allocation Method)」を挙げている。以下では、これらの配分方法を用いた計算例を取り上げる (Datar and Rajan 2018, 624-629)。

(1) 独立型収益配分方式

まず、独立型収益配分方式の計算手続きを確認する。この方法では、「バンドルされた単体製品固有の情報が、バンドルされている収益を個々の単体製品へ配分するためのウエイトとして使用される」(Datar and Rajan 2018, 626)。たとえば、280ドルで販売されている「Word + Finance」スイート製品を考え、Dynamic Software社がWordMasterとFinanceMasterを同量販売すると仮定する。独立型収益配分方法の配分ウエイトは、次の3種類であるという (Datar and Rajan 2018, 626)。以下では、そのウエイトに応じた計算アプローチを確認する。

①販売価格

この方法は、単体製品の販売価格を用いて、スイート製品の売上高を製品間で配分する。具体的には、WordMasterの販売価格125ドルとFinanceMasterの販売価格225ドルを用いて、「Word + Finance」のスイート製品売上高280ドルを製品間で配分する。計算手続き、及び結果は以下の通りである。

WordMaster単体の収益

$$\frac{\$125}{\$125 + \$225} \times \$280 = 0.357 \times \$280 = \$100$$

FinanceMaster単体の収益

$$\frac{\$225}{\$125 + \$225} \times \$280 = 0.643 \times \$280 = \$180$$

②単位原価

この方法は、単体製品の製品原価（この計算例では、単位当たりの製造原価）を使用して、収益配分のウェイトを決定するものである。具体的には、WordMasterの単位あたり製造原価18ドルとFinanceMasterの単位あたり製造原価25ドルを用いて、「Word + Finance」のスイート製品売上高280ドルを製品間で配分する。計算手続き、及び結果は以下の通りである。

WordMaster単体の収益

$$\frac{\$18}{\$18 + \$25} \times \$280 = 0.419 \times \$280 = \$117$$

FinanceMaster単体の収益

$$\frac{\$25}{\$18 + \$25} \times \$280 = 0.581 \times \$280 = \$163$$

③物的単位

この方法は、スイート製品の収益を個々の単体製品に割り当てる際、スイートの各製品単位に同じウェイトを与える。この計算例では「Word + Finance」というスイート製品に2つの単体製品が含まれるため、各製品にはスイート製品の収益の50%が配分される。計算手続き、及び結果は以下の通りである。

WordMaster単体の収益

$$\frac{1}{1 + 1} \times \$280 = 0.50 \times \$280 = \$140$$

FinanceMaster単体の収益

$$\frac{1}{1 + 1} \times \$280 = 0.50 \times \$280 = \$140$$

これらの3つの配分アプローチを通じて独立型収益配分方式のウェイトを決定した結果、単

体製品への収益配分が図表3の通りとなった。

図表3 独立型収益配分方式による個別製品への収益配分

収益配分ウエイト	WordMaster	FinanceMaster
販売価格	\$100	\$180
単位原価	117	163
物的単位	140	140

出典：Datar and Rajan (2018, 626)

(2) 増分収益配分方式

次に、増分収益配分方式の計算手続きを確認する。この方法では、「経営管理者が決定した基準に従って、バンドルされた製品内の個々の製品を順位付けし、この順位に基づいてバンドル収益を単体製品へ配分」(Datar and Rajan 2018, 627)する。たとえば、順位付けの第1位の製品は、バンドル内の主要製品であり、第2位の製品は一次増分製品、第3位の製品は二次増分製品と位置づけられるという。

したがって、増分収益配分方式による計算では、単体製品の順位付けをいかに行うかが重要になる。その順位付けの方法として、次のような例が挙げられている (Datar and Rajan 2018, 627)。たとえば、購買決定における個々の製品の重要性について、顧客にアンケート調査を行うことがある。また、バンドル製品の1つ目が既存製品で、バンドル製品の2つ目が新製品である場合、マネジャーは既存製品を主要製品として、新製品を増分製品としてランク付けすることがある。そして、バンドル内の個々の単体製品のうち最近の単体売上高に基づいて製品をランク付けすることもある。さらに、トップマネジメントが自分の知識や直感で順位を決めることもあるという。

それでは、先に述べた独立型収益配分方式と同様の条件で計算手続きを確認する。「Word + Finance」のスイート製品の組合せで、Dynamic Software社がWordMasterとFinanceMasterを同量ずつ販売していると仮定する。増分収益配分方式では、単体製品の順位付けを行うため、WordMasterが主要製品、FinanceMasterが一次増分製品と仮定する。WordMasterにはその単体での収益125ドルが100%割り当てられ、FinanceMasterには残りの収益155ドル (280ドル-125ドル) が割り当てられる。

図表4 「Word + Finance」のスイート製品の組合せの収益配分 (その1)

製品	収益配分額	累積収益配分額
WordMaster	\$125	\$125
FinanceMaster	<u>155</u> (\$280-\$125)	\$280
総額	<u>\$280</u>	

出典：Datar and Rajan (2018, 627)

スイート製品の販売価格が主要製品の単体価格以下の場合、主要製品にスイート製品の売上が100%割り当てられ、スイート製品に含まれる他のすべての製品は、収益の配分を受けない。

またここで、FinanceMasterを主要製品、WordMasterを一次増分製品として指定した場合、「Word + Finance」スイート製品の収益を次のように配分される。

図表5 「Word + Finance」のスイート製品の組合せの収益配分（その2）

製品	収益配分額	累積収益配分額
FinanceMaster	\$225	\$225
WordMaster	<u>55</u> (\$280-\$225)	\$280
総額	<u>\$280</u>	

出典：Datar and Rajan (2018, 628)

シャープレイ値による方式では、主要製品および一次増分製品として配分された売上高の平均を各製品へ配分する。Dynamic Software社は、ある製品の販売数量が他の製品よりも多い場合、増分収益配分法を適用することができるという。

スイート製品に2つ以上の製品がある場合、増分収益配分法によりスイート製品の収益を順次配分する。WordMasterが、Dynamic Software社の「Word + Finance + Data」という3つの単体製品群の主要製品であると仮定する。FinanceMasterは一次増分製品、DataMasterは二次増分製品で、Dynamic Software社はWordMaster, FinanceMaster, DataMasterを同量ずつ販売すると仮定する。このスイート製品は380ドルで販売される。380ドルのスイートの収益の配分は以下のように計算できる。

図表6 「Word + Finance + Data」のスイート製品の組合せの収益配分（その1）

製品	収益配分額	累積収益配分額
WordMaster	\$125	\$125
FinanceMaster	155 (\$280-\$125)	\$280 (Word + Financeスイート製品の価格)
DataMaster	<u>100</u> (\$380-\$280)	\$380 (Word + Finance + Dataスイート製品の価格)
総額	<u>\$380</u>	

出典：Datar and Rajan (2018, 628)

ここで、WordMasterが主要製品、DataMasterが一次増分製品、FinanceMasterが二次増分製品であるとする。

図表7 「Word + Finance + Data」のスイート製品の組合せの収益配分（その2）

製品	収益配分額	累積収益配分額
WordMaster	\$125	\$125
DataMaster	95 (\$220-\$125)	\$220 (Word + Dataスイート製品の価格)
FinanceMaster	<u>160</u> (\$380-\$220)	\$380 (Word + Data + Financeスイート製品の価格)
総額	<u>\$380</u>	

出典：Datar and Rajan (2018, 628)

4. 収益配分方法の課題

収益配分方法として、Datar and Rajan (2018) の計算例に基づいて、独立型収益配分方式と増分収益配分方式を取り上げた。

独立型収益配分方式では、収益配分ウエイト決定について販売価格方式、単価原価方式、物的単位方式の3つが示された。独立型収益配分方式のウエイトに対して、Datar and Rajan (2018) は、次のように述べている。

「販売価格方式は、顧客が個々の製品に支払うことを望む価格を加重に明示的に考慮するため、最も適している。収益情報を使ったウエイト付けは、単価や物的単位よりも、顧客が受け取る『便益』をよりよく捉えることができる。物的単位による収益配分方式は、マネジャーが他のどの方法も使えない場合（たとえば、販売価格が不安定な場合や、個々の製品について単価を計算することが困難な場合）に使用される」（Datar and Rajan 2018, 627）。

Datar and Rajan (2018) のレベニュー・ドライバーの定義は、「収益に因果関係を持つ数量などの変数」であったが、販売価格、単価原価、物的単位のうち収益獲得と強い因果関係を持つのは販売価格といえる。Datar and Rajan (2018) は、販売価格方式が最も望ましいウエイト付けとなる理由を「顧客が個々の製品に支払うことを望む価格を加重に明示的に考慮するため」としているが、根底にはレベニュー・ドライバーの概念があり、特に直接的に収益獲得と因果関係のあるレベニュー・ドライバーを選択していると考えられる。

また増分収益配分方式に対して、Datar and Rajan (2018) は、次のように述べている。

「スイート製品に含まれる個々の製品の順位によって、それらに割り当てられる収益が決まる。Dynamic Software社のプロダクトマネジャーは、それぞれの製品がスイート製品の売上にどのように貢献しているかについて、異なる見解を持っている。実際、各プロダクトマネジャーは、『Word + Finance + Data』スイートの主要製品の責任者であると主張することだろう。独立型収益配分法では、スイート製品の個々の製品のランキングを必要としないため、プロダクトマネジャーの間で議論が起る可能性が低い」（Datar and Rajan 2018, 628）。繰り返しになるが、増分収益配分方式では、スイート製品に含まれる単体製品をランク付けする。つまり、単体製品のランク付けの如何によって、収益配分プロセス、及び収益配分結果が左右される。先述の計算例において、バンドル製品の収益を単体製品へ配分する理由は、部門マネジャーが個々の単体製品に対して収益または利益の責任を負っている場合、その業績評価に必要な会計情報を計算しなければならないためと述べられていた。収益配分は、収益責任や利益責任へ直接的な影響を与えるため、慎重に行わねばならない。この指摘は、先述した渡辺 (2013) の収益配分の公平性の観点から、特に収益配分のプロセスに関する課題と判断することができる。

IV. おわりに

本研究は、バンドル販売を行う企業の計算例を用いた検討を通じて、収益配分の問題の課題を明らかにした。計算例で用いた2種類の収益配分方式（独立型収益配分方式と増分収益配分方式）についてである。先に述べたように、これらの方法は、原価配分方法を適用したものである。計算例を通じて単体製品へ収益配分を行うことはできたが、これらの2つの方法を用いた収益配分に関する研究蓄積は十分ではないため、引き続きこれらの配分方法の検討を行う必要がある。特に、増分収益方式では、単体製品の順位付けが生じるという点で、収益配分プロ

セスに関する課題を抱えている。順位付けを行うのであれば、収益配分の公平性の観点からどのように順位付けを行えば良いのかを検討しなければならない。

現代企業の販売活動では、バンドル販売を行う事例が多い。このような収益配分方法の研究展開を図るためにも、企業実務における収益配分方法の調査が望まれる。以上のような課題に対する検討は、他日を期したい。

参 考 文 献

- Bakos, Y. and E. Brynjolfsson. 1999. Bundling Information Goods: Pricing, Profits, and Efficiency. *Management Science* 45(12): 1613-1630.
- Ben-Akiva, M. and S. Gershensfeld. 1998. Multi-featured Products and Services: Analysing Pricing and Bundling Strategies. *Journal of Forecasting* 17: 175-196.
- Bhimani, A., C. T. Horngren, S. M. Datar, M. V. Rajan. 2019. *Management and Cost Accounting*. 7th edition. Boston: Pearson.
- Datar, S. M. and M. V. Rajan. 2018. *Horngrén's Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 16th edition. Boston: Pearson.
- Hanson, W. and R. K. Martin. 1990. Optimal Bundle Pricing. *Management Science*, 36(2): 155-174.
- Mulhern, F. J. and R. P. Leone. 1991. Implicit Price Budgeting of Retail Products: A Multiproduct Approach to Maximizing Store Profitability. *Journal of Marketing* 55: 63-76.
- Stremersch, S. and G. J. Tellis. 2002. Strategic Bundling of Products and Prices: A New Synthesis for Marketing. *Journal of Marketing* 66(1): 55-72.
- 青木章通・佐々木郁子. 2011. 「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』4(2):3-16.
- 岡田幸彦. 2012. 「サービスコンテンツの収益配分問題と管理会計」『企業会計』64(12): 57-64.
- 小川孔輔. 2005. 「バラエティシーキング行動モデル—既存文献の概括とモデルの将来展望—」『商学論究』52(4):35-52.
- 尾畑裕. 1998. 「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—製品、市場、顧客の会計測定—』中央経済社: 27-38).
- 片岡洋人. 2019. 「ソリューション提供ビジネスにおける収益配分の検討—IFRS第15号との関連で—」『会計論叢』58(1):5-19.
- 片岡洋人. 2018. 「製造業のサービス化にみる会計上の諸問題—収益モデルのイノベーション—」『会計論叢』13: 25-36.
- 君島美葵子. 2012. 「ダイレクト・レスポンス広告とコスト・マネジメント: 注文獲得活動のPDCAサイクル構築にむけて」『企業会計』64(3):408-416.
- 君島美葵子. 2011a. 「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所』16(1):19-39.
- 君島美葵子. 2011b. 「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』35(2): 62-72.
- 田中隆雄. 1996. 「企業収益の見積とレベニュー・ドライバー」『会計』150(1): 1-18.
- 渡辺岳夫. 2013. 「アメーバ経営システムにおける会計処理の構造の探究—電気機器メーカーA社の部門収益の計上方法を中心として—」『会計プロGRESS』(14): 54-67.

謝 辞

本研究は、JSPS科学研究費補助金(科研費)19K01982, 20H01549の助成、及びメルコ学術振興財団助成金(2020003号)の助成を受けている。

〔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〕

〔2022年2月9日受理〕