

アカウントビリティの概念比較

——管理会計とマーケティングの接点に着目して——

君 島 美 葵 子

要 旨

本論文は、マーケティング・アカウントビリティの概念を確認した後、管理会計の会計責任概念と比較することによって、管理会計の側面からマーケティング・アカウントビリティを考察した。マーケティング・アカウントビリティは、マーケター、マーケティング部門管理者の行為を可視化できる手段として捉えられる。一方、その手段で用いるマーケティングROIは、管理可能性原則を踏まえた計算式とは言いにくい。そのため、管理可能性原則を基底とするという点で、マーケティング・アカウントビリティが階層的なアカウントビリティと一致しない。それに対して、マーケティング・アカウントビリティは、組織内の様々な職能が同等に影響力を持つ状態である場合に、非階層的なアカウントビリティと認識できる可能性がある。

キーワード：マーケティング・アカウントビリティ，会計責任，管理可能性原則，
マーケティングROI

I. はじめに

マーケティング研究領域、及びマーケティング実務では、マーケティング担当者のことをマーケター¹と呼ぶ。たとえば、Kotler *et al.* (2016) によると、マーケターになるためには、マーケティングとは何か、どのように行うのか、何をマーケティングするのかを理解する必要がある (Kotler *et al.* 2016, 6)。そして、マーケターの能力として、需要を喚起し、管理することに長けていなければならない (Kotler *et al.* 2016, 9)。つまり、マーケターは、マーケティング活動を実行するスキルを持ち、顧客の需要喚起プロセスを担う。しかし、マーケティング・アカウントビリティの文脈において、マーケターは、ブランド構築や顧客基盤の拡大という観点だけでなく、財務面や収益面というマーケティング投資の正当性という観点で責任を問われる (Kotler *et al.* 2016, 19)。ここで用いられる「マーケティング・アカウントビリティ」は、AMA

¹ マーケッターと称されることもある。

(American Marketing Association) の定義を採用している。

一般に、アカウンタビリティは「会計責任」を意味することが多い。アカウンタビリティに関する研究を概観すると、主に財務会計分野からの研究が占めているが、管理会計分野においてもアカウンタビリティに関する研究蓄積が見られるようになってきた。マーケティング・アカウンタビリティについては、アカウンタビリティを果たす上で役立てる業績評価尺度の開発が進んでいる一方で、アカウンタビリティ概念の研究蓄積が少ない。そこで本論文では、マーケティング・アカウンタビリティの「アカウンタビリティ概念」に焦点を当てて、管理会計のアカウンタビリティの構成要素との相違点を明らかにする。まず第2章では、マーケティング・アカウンタビリティの概念を整理する。そして、マーケティング・アカウンタビリティを果たす一つの要因であるマーケティングROI向上とそれに付随して期待されるマーケティング部門の社内影響力増大について言及する。次に第3章では、管理会計的会計責任に即して、マーケティング・アカウンタビリティを捉える。最後に第4章で本論文のまとめを行う。

Ⅱ. マーケティング・アカウンタビリティに関する研究

本章は、マーケティング・アカウンタビリティの概念を確認し、管理会計的会計責任との比較で用いる分析視点を明らかにする。

1. マーケティング・アカウンタビリティの概念

先述の通り、Kotler *et al.* (2016) において用いられたマーケティング・アカウンタビリティは、AMA (American Marketing Association) の定義であった。この定義は「品質を維持し、企業の価値を高めながら、マーケティングROI (Return on Marketing Investment: ROMI) の向上とマーケティング施策の効率性 (efficiency) 向上という測定可能な利得を得るために、マーケティングの資源とプロセスを体系的に管理する責任」(AMA 2005, 1) である。

また、Marketing Accountability Standards Board (MASB) の概念も代表的である。MASB は、マーケティングの実務家の間でマーケティング・アカウンタビリティの必要性が高まったことによって2007年に米国で設立された組織である²。MASBのマーケティング・アカウンタビリティは、「マーケティング活動を財務業績に結びつけること」(MASBホームページ) によって果たされる。このマーケティング・アカウンタビリティの目的は、①マーケティングROIの継続的な改善を通じてビジネスの成長を促進すること、②マーケティングの企業価値への貢献度を証明することにより、最高マーケティング責任者 (Chief Marketing Officer: CMO) の有効性を高めることである。

ここで列挙した2つの概念によると、マーケティング・アカウンタビリティでは、マーケティングROIを業績評価尺度として用いることが共通点と言える。

2. マーケティング部門の社内影響力の増大

Kraus *et al.* (2015) の研究では、マーケティングと会計のインターフェースに関する既存の文献を①マーケティング機能と会計機能の統合、及びコミュニケーションの増加・改善の必要

² MASB設立の経緯は、Stewart and Gugel (2016) で詳しい説明がある。

性を主張する文献、②マーケティング機能が生み出す価値の定量化に焦点を当てた文献、③産業ネットワーク・アプローチを用いて会計実務の知識を拡張する文献という3つの潮流に分類している（Kraus *et al.* 2015, 3）。このうち、②マーケティング機能が生み出す価値の定量化に焦点を当てた文献の中に、マーケティング・アカウントビリティを分析する研究が含まれる。Kraus *et al.*（2015）の研究では、Clark（1999）とVerhoef and Leeflang（2009）が挙げられている。

たとえば、Verhoef and Leeflang（2009）は、企業内でのマーケティング部門の影響力の低下を問題意識として掲げている。そこで、マーケティング部門の影響力を調査し、その決定因子を洗い出した結果、マーケティング部門のアカウントビリティと革新性が、その影響力の2つの主要な推進力であることを明らかにした。この結果を踏まえて、Verhoef and Leeflang（2009）は、マーケティング部門がより大きな影響力を得るために、マーケターは以前よりもアカウントビリティを果たし、より革新的になるべきであることを主張した。

また福地（2017）では、市場志向の組織プロセスに対して、マーケティングとその他の職能がどのような関与の仕方をすれば良いかという問題に着目して、企業内でのマーケティング部門の影響力に関する先行研究を2つの潮流に分けた（福地 2017, 44）。一つ目は、マーケティング職能の影響力を高くした方が市場志向の組織プロセスは円滑になり業績が向上するという主張であり（Homburg *et al.* 2015; Verhoef and Leeflang 2009; Verhoef *et al.* 2011）、二つ目は組織内の様々な職能が同等に影響力を持った方が良いことを示唆する主張である（Krohmer, Homburg and Workman 2002）。しかし、これら2つのタイプの研究は互いの議論にほとんど言及することがなく、同時に検討がされたことはないまま平行線の状態で残されているという（福地 2017, 44）。

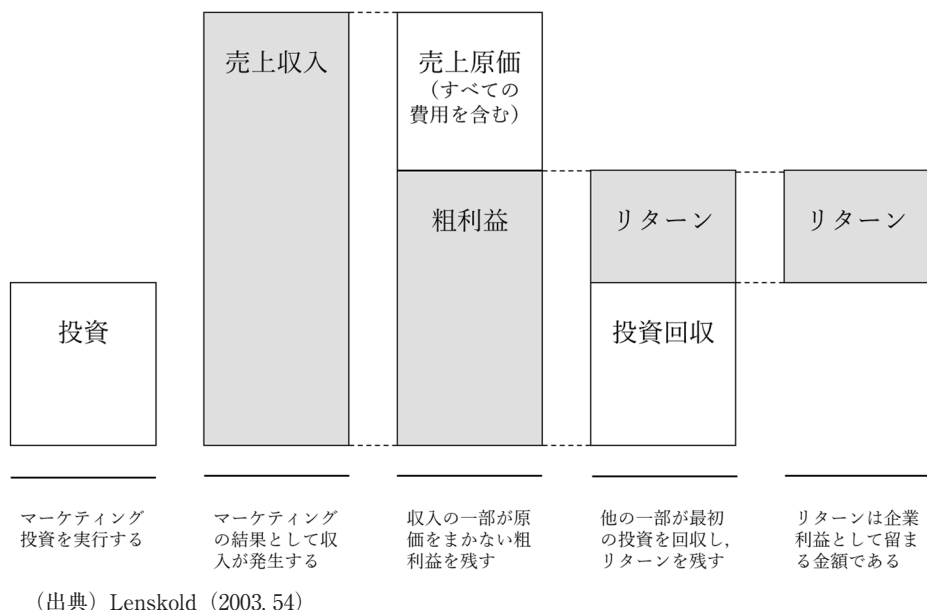
したがって、マーケティング部門が社内影響力を持つためには、アカウントビリティを果たすことが要件となる。マーケティング部門が社内影響力を持ち、それを高めることによって、市場の情報を収集してそれに反応する市場志向の組織業績向上を期待できる。

3. マーケティングROIを用いた投資責任の明確化

先述の通り、マーケティングROIは、本論文で示したマーケティング・アカウントビリティの概念に共通して含まれる。マーケティングROIは、マーケティング施策の業績測定尺度である「マーケティング・メトリクス（Marketing Metrics）」の一つと称される。マーケティング・メトリクスの開発や活用は、研究・実務の両領域から展開されている。

近年、マーケターは、自身の担当業務について「リターンが得られることを説明する」必要性に迫られており、マーケティング費用が企業の将来への「投資」とみなされるべきであると信じている者もいる（Farris *et al.* 2010, 351）。そのためマーケティングROIは、会社からのマーケティング部門への投資がリターンへとつながり、当部門や部門に所属するマーケターが会社に貢献していることを見せるために使用することもある。

マーケティングROIは、マーケティング施策開始前の投資意思決定とともに、マーケティング施策開始後の投資効率の判断とそれにもとづく経営資源配分への役立ちがある。マーケティングROIの研究蓄積に関しては、主に計算構造に焦点を当てた研究の蓄積が見られる。基本的なROIの公式は、分子がリターン、分母が投資額となる。したがって、マーケティングROIでは、分子がマーケティング施策からのリターン、分母がマーケティング施策への投資となるが、そ



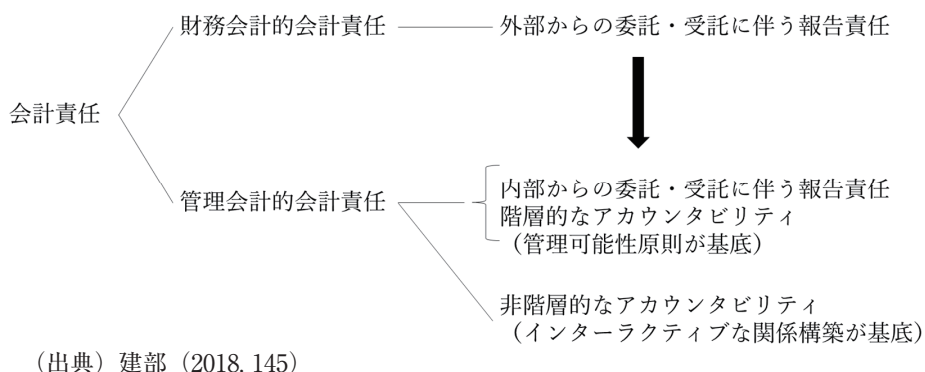
図表1 売上収入、粗利益、リターンの関係

の計算構造の定義は様々である。たとえば、Lenskold (2003) では、マーケティング投資におけるROIの計算式を次のように示している。

$$ROI = \frac{\text{リターン}}{\text{投資}} = \frac{\text{粗利益} - \text{投資}}{\text{投資}} = \frac{(\text{売上収入} - \text{売上原価} - \text{増分費用}) - \text{投資}}{\text{投資}}$$

ここでの粗利益は、(売上収入－売上原価－増分費用)の現在価値となる。増分費用は、販売または新たに獲得した顧客に特有の変動費であって、注文処理、商品配送、顧客サービスなどの費用である。実際にマーケティングに要する費用は控除しない。したがって、この粗利益は、生み出された利益のすべてであって、そのなかにはマーケティング投資の回収分を含んでいるという (Lenskold 2003, 55)。これら売上収入、粗利益、リターンの関係性を示したものが図表1である。

他の計算例として、Farris *et al.* (2010) では、マーケティング活動全体からの正味貢献利益の追加分をその活動の費用で割る。井上他 (2011) では、分子にあたるマーケティング施策からのリターンを財務情報、社会心理的、情動反応という3つの指標で捉え、それら3つの指標の関係性を明らかにし、最終的に財務情報に関連する指標でリターンを特定する。いずれも、分母がマーケティング施策への投資で、分子がその投資から得たリターンを前提としている。しかし、これらの計算方法を比較すると、計算式を構成する分子と分母の内容が異なるため、マーケティングROIの使用には、慎重さが求められる。



図表2 会計責任の構造

Ⅲ. 管理会計的会計責任から見たマーケティング・アカウントビリティ

本章は、管理会計におけるアカウントビリティに焦点を当て、マーケティング・アカウントビリティを考察する。

1. 管理会計におけるアカウントビリティ

建部（2018）は、岩田巖教授，山口年一教授，前田貞芳教授，小林哲夫教授の研究を中心として、管理会計における会計責任（アカウントビリティ）の構造を提示した。本節では、建部（2018）の研究に依拠して、管理会計におけるアカウントビリティ概念を確認する。建部（2018）が示した会計責任の構造は、図表2の通りである。会計責任は、財務会計的会計責任と管理会計的会計責任に大別される。さらに、管理会計的会計責任は、管理可能性原則が基底となる概念とインターラクティブな関係構築が基底となる概念から構成される。

建部（2018）は、岩田教授，山口教授，前田教授による会計責任の議論を整理し，上司と部下間の権限委譲によって生じる管理可能原則を基底とした報告責任を確認した。この報告責任は、「株式会社の進展を背景として，外部の委託者と企業内部の受託者間に生じるアカウントビリティになぞられた下位者から上位者への一方的な，いわば階層的なアカウントビリティであった」（建部 2018, 145）という。またその後，「管理会計が戦略を志向するにつれて，この伝統的なアカウントビリティが逆機能を引き起こすようになり，これを打開するために相互依存性を基礎とした同一レベル間で構築する（インターラクティブな）非階層的なアカウントビリティが議論されるようになった」（建部 2018, 145）という。つまり，組織を垂直的に捉えるアカウントビリティ概念から水平的に捉えるアカウントビリティ概念へと議論が移行していることになる。

2. マーケティング・アカウンタビリティと管理会計の会計責任との比較

(1) 階層的なアカウンタビリティ

まずは、管理可能性原則を基底とした階層的なアカウンタビリティと比較する。階層的なアカウンタビリティにおいて、「少なくとも英米の組織では会計は行為を可視化する最も強力かつ正当な手段としてそれ自体を確立してきた」(Roberts 1996, 45)。たとえば、MASBのマーケティング・アカウンタビリティの概念では、マーケティングの企業価値への貢献度を証明することにより、CMOの有効性を高めるという目的が含まれていた。マーケティングROIは、このような貢献度を証明するために使用する目的もあることから、マーケティング部門管理者の行為を可視化できる強力かつ正当な手段として捉えられる。

(2) 管理可能性原則とマーケティング・アカウンタビリティ

管理可能性原則は、事業部制の業績測定・評価に関する概念であり、特に事業部長の業績測定で役割を果たす。一般に、事業部がインベストメントセンターの場合の業績評価尺度として用いられるが、このときのROIは、事業部長の関心を、利益額の増大よりも比率の増大へと向けさせ、その結果、事業部の利害と全社的な利害が対立し、目標整合性が失われるという短所を持つ(岡本他 2000, 164)。ROIの短所との関連で、マーケティングROIの短所も指摘されている。

Rust *et al.* (2004) では、特定のマーケティング活動から得られる財務的評価尺度としてマーケティングROIを挙げている。Rust *et al.* (2004) は、短期的なリターンを測定するために適切的に使用されるROIが、マーケティングの有効性の文脈では議論の余地があることを指摘している。具体的には、多くのマーケティング支出が、長期的に影響を及ぼすことから、短期的な業績評価を対象とするROIはマーケティング支出を妨げることが多い³。そのため、マーケティングROIを正しく使うには、将来のキャッシュフローを分析する必要がある(Rust, Zahorik and Keiningham 1995)。また、経営理念としてのROIの最大化は、利益最大化と矛盾するため、(経営目標が有効性よりも効率性にあるのであれば)推奨されないことは、マーケティング分野の文献で指摘されている(Kaplan and Shocker 1971)。

もし、マーケティングROIでマーケティング部門管理者の業績測定を行うのであれば、マーケティングROIの計算式の分子と分母は、その管理者が管理可能な値でなければならない。先に示したマーケティングROIの計算式は、特に管理可能性を言及していない。つまり、この管理者の権限と責任に対応した収益、原価、利益等を集計した上で、マーケティングROIを計算しなければ階層的なアカウンタビリティに則った正当な業績評価尺度として使用するのが難しい。

さらに、マーケティング・アカウンタビリティを投資支出の回収責任という意味で捉えらる。この場合、「ある部門管理者が投資を行った時点では、この投資に対する彼の意思決定に基づきその投資支出を回収する会計責任が当該部門に設定される。他方、この投資支出の会計責任は、減価償却等の手続を通じて費用化が行われる損益計算の全期間を通じて徐々に解除されていくと考えられる。一般的には、投資が行われた後の時点で当該部門管理者が交代したとしても、当該部門の会計責任がただちに解除されるのではない」(小林 1993, 6-7)。小林 (1993)

³ McDonald and Mouncey (2009) においても、同様な指摘をしている。

は、このような状況でも会計責任が持続することは、いうまでもなく管理可能性原則と矛盾していると指摘する。マーケティング部門においても、あるマーケティング投資のリターンを得る前に、部門管理者が異動することもありうる。特に、マーケティング投資支出は、その支出からのリターンへ長期的な影響を及ぼす。そのため、部門管理者の投資支出の会計責任は、ただちに解除されるのではない。

以上のことから、マーケティング・アカウンタビリティは、内部からの委託・受託に伴う報告責任を果たすものと言える。しかし、マーケティング・アカウンタビリティを果たすために用いるマーケティングROIは、管理可能性原則の観点から、業績測定尺度として再検討の余地がある。また、会計責任の持続性は、管理可能性原則と矛盾する。したがって、マーケティング・アカウンタビリティは、階層的なアカウンタビリティとは一致しない。

（3）非階層的なアカウンタビリティ

Roberts（1991）によると、非階層的なアカウンタビリティでは、相対的に権力が対称的であり、対面的な接触が行われる状況では、より完全な自己の認識の可能性、個人的な理解の関与、そして他者の見方や期待が提供される。そのような関係から相互理解や友好、ロイヤルティ、交互的な責任の結びつきが構築されるという（Roberts 1991, 363）。非階層的なアカウンタビリティを果たすためには、社内影響力の対称性が前提となる。マーケティング部門の社内影響力を高めるには、既述の通り階層的なアカウンタビリティに有効性がある。

先述の通り、マーケティング職能の影響力に関して、マーケティング職能の影響力を高めることと、組織内の様々な職能が同等に影響力を持つことの2つの研究潮流がある。このうち、組織内の様々な職能が同等に影響力を持つ状態は、Roberts（1991）の非階層的アカウンタビリティの要件に該当する。マーケティング・アカウンタビリティを管理会計的会計責任から捉える場合、マーケティング職能の社内影響力の程度に応じて、階層的あるいは非階層的のいずれか、または両方を果たすという選択肢が生じると考えられる。

IV. おわりに

本論文は、マーケティング・アカウンタビリティの内容を確認した後、管理会計的会計責任概念と比較することによって、管理会計の側面からマーケティング・アカウンタビリティを考察した。マーケティング・アカウンタビリティは、メーカー、マーケティング部門管理者の行為を可視化できる手段として捉えられる。一方で、その手段で用いるマーケティングROIが業績評価尺度として管理可能性原則を前提とした計算式を設定していないため、管理可能性原則を基底とするという点で、マーケティング・アカウンタビリティが階層的なアカウンタビリティとは言い切れない。それに対して、マーケティング・アカウンタビリティは、組織内の様々な職能が同等に影響力を持つ状態である場合に、非階層的なアカウンタビリティと認識できる可能性がある。ただし、このような認識は、マーケティング部門の社内影響力を考慮することになる。

このように、階層的なアカウンタビリティ、非階層的なアカウンタビリティ両側面においてマーケティング・アカウンタビリティ概念の検討の余地が残された。ここで明らかになった課題については、他日を期したい。

参 考 文 献

- American Marketing Association. 2005. *Marketing Accountability Study: White Paper*. I.L.: American Marketing Association.
- Clark, B. H. 1999. Marketing Performance Measures: History and Interrelationships. *Journal of Marketing Management*, 15(8): 711-732.
- Farris, P. W., N. T. Bendle, P. E. Pfeifer and D. J. Reibstein. 2010. *Marketing Metrics: The Definitive Guide to Measuring Marketing Performance*. 2nd ed., N. J.: Pearson FT Press.
- Homburg, C., A. Vomberg, M. Enke and P. H. Grimm. 2015. The Loss of the Marketing Department's Influence: Is It Really Happening? And Why Worry? *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1): 1-13.
- Kaplan, R. S. and A. D. Shocker. 1971. Discount Effects on Media Plans. *Journal of Advertising Research*, 11(3): 37-43.
- Kotler, P., K. L. Keller, M. Brady, M. Goodman and T. Hansen. 2016. *Marketing Management*, 3rd ed., N. J.: Pearson.
- Kraus, K., H. Håkansson and J. Lind. 2015. The Marketing-Accounting Interface - Problem and Opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46: 3-10.
- Krohmer, H., C. Homburg and J. P. Workman. 2002. Should Marketing Be Cross-functional? Conceptual Development and International Empirical Evidence. *Journal of Business Research*, 55(6): 451-465.
- Lenskold, J. D. 2004. *Marketing ROI: The Path to Campaign, Customer, and Corporate Profitability*. N.Y.: McGraw-Hill (ベリリングポイント戦略グループ訳『マーケティングROI: 投資効果を測定する客観的経営手法』ダイヤモンド社).
- McDonald, M. and P. Mouncey. 2009. *Marketing Accountability: How to Measure Marketing Effectiveness*. London: Kogan Page.
- Roberts, J. 1991. The Possibilities of Accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4): 355-368.
- Roberts, J. 1996. From Discipline to Dialogue: Individualizing and Socializing Forms of Accountability. In *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*, edited by Munro, R. and J. Mouritsen, 46-61. Boston: International Thomson Business Press.
- Rust, R. T., T. Ambler, G. S. Carpenter, V. Kumar and R. K. Srivastava. 2004. Measuring Marketing Productivity: Current Knowledge and Future Directions. *Journal of Marketing*, 68(4): 76-89.
- Rust, R. T., A. Zahorik and T. L. Keiningham. 1995. Return on Quality (ROQ): Making Service Quality Financially Accountable. *Journal of Marketing*, 59(2): 58-70.
- Stewart, D. W. and Gugel, C. 2016. *Accountable Marketing: Linking Marketing Actions to Financial Performance*. N.Y.: Routledge.
- Verhoef, P. C. and P. S. H. Leeflang. 2009. Understanding the Marketing Department's Influence within the Firm. *Journal of Marketing*, 73(2): 14-37.
- Verhoef, P. C., P. S. H. Leeflang, J. Reiner, M. Natter, W. Baker, A. Grinstein, A. Gustagsson, P. Morrison and J. Sauters. 2011. A Cross-National Investigation into the Marketing Department's Influence within the Firm: Toward Initial Empirical Generalizations. *Journal of International Marketing*, 19(3): 59-86.
- 井上哲浩・西本章宏・永井隆男. 2011. 「企業成長への資源提供を支援する収益性確保のためのマーケティングROIフレームワーク——例：価値デザインを包含した製品開発戦略——」『マーケティングジャーナル』31(2): 60-70.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子. 2000. 『管理会計 (第2版)』中央経済社.
- 小林哲夫. 1993. 「管理可能性原則と『会計責任』」『会計』144 (4): 1-13.
- 建部宏明. 2018. 「管理会計における会計責任」(安藤英義編著『会計における責任概念の歴史—受託責任ないし会計責任—』中央経済社: 131-147).
- 福地宏之. 2017. 「マーケティング活動の組織内分布が市場志向の組織プロセスに及ぼす影響」『流通研究』20(1): 43-67.

謝 辞

本論文は、JSPS科学研究費補助金（科研費）19K01982及び20H01549、牧誠財団研究助成2020003号（研究助成A）を受けた研究成果である。

〔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〕

〔2022年8月8日受理〕