

## 研究ノート

# 活動基準原価計算の再検討

三木 僚祐

## A Review on Activity-Based Costing

Ryosuke MIKI

### 【要旨】

ABC (Activity-Based Costing: 活動基準原価計算) は、製品ミックスなどのマーケティング戦略の決定に役立つことを目的として開発された原価計算技法である。ABCがマーケティング戦略の決定に役立つのは、固定費を正確に配賦することができ正確な製品原価を計算できるからだと説明される。しかし、配賦計算を行った製品原価が、なぜマーケティング戦略の決定に役立つのかという説明は十分行われていなかった。ABCの研究が行われて30年以上が経過するが、配賦の正確性を検討する研究は数多くあるが、マーケティング戦略決定に対する目的適合性の観点からの研究はほとんど行われていない。そこで、本論文では、ABCがなぜマーケティング戦略の決定に役立つのかという目的適合性の観点から考察したいと考える。

### キーワード

- ・活動基準原価計算、生産財マーケティング、マーケティング戦略、資源利用モデル、長期変動費

## はじめに

ABC (Activity-Based Costing: 活動基準原価計算) は、製品ミックスなどのマーケティング戦略の決定に役立つことを目的として開発された原価計算技法である。ABCが登場したのは1980年代の後半であるが、現在までに数多くの研究が行われ、現在ではマーケティング戦略の決定だけでなく、業務改善や予算管理など利用される領域も拡大してきている。

ところで、ABCがマーケティング戦略の決定に役立つのは、固定費を正確に配賦することができ正確な製品原価を計算できるからだと一般的に説明される。しかし、配賦計算を行った製品原価が、なぜマーケティング戦略の決定に役立つのかという議論は今まで十分に行われてこなかった。

管理会計目的の原価計算を考える場合、最も重視されるのは目的適合性である。正確な配賦計算が行われた製品原価であっても、その情報を利用する経営管理目的に適合しないのであれば、正確な配賦は意味がないことになる。従来の管理会計の理論において、意思決定のために配賦計算を行うことは適当ではないと考えられている。そうであれば、マーケティング戦略に関する意思決定に配賦計算を行なうABCが、本当に有用な原価計算技法であるのか疑問が生じる。

ABCの研究が行われて30年以上が経過するが、ABCがいかに正確に固定費を配賦できるのかという研究は数多くあるが、マーケティング戦略決定にABCがなぜ役立つのかという目的適合性の観点からの研究は十分なされていない。そこで、本研究ノートでは、ABCがなぜマーケティング戦略の決定に役立つのかという目的適合性の観点から考察したいと考える。

ABCのマーケティング戦略決定への有用性を考察するにあたり、マーケティング戦略とはどのようなものなのかを明らかにする必要がある。さらに、マーケティング戦略を考える上では、マーケティングを消費財マーケティングと生産財マーケティングに分けて考える必要がある。消費財のマーケティング戦略と生産財のマーケティング戦略とは、その内容や戦略形成プロセスが異なるからである。また、ABCは生産財企業のマーケティング戦略の決定のために開発された原価計算であるため、生産財マーケティング戦略決定へ利用を前提にABCの有用性を検討したい。

そこで、本研究ノートでは、まず消費財マーケティングと比較しながら、生産財マーケティングの特徴を明らかにした上で、それを踏まえて生産財マーケティング戦略の内容および戦略形成プロセスを明らかにする。そして、生産財マーケティング戦略の理論を踏まえて、ABCの有用性を検討する。

### 1. 生産財マーケティングの特徴

まず、生産財マーケティングとはどのようなものかについて、高嶋(2008a)を参考に簡単に特徴を整理する。生産財マーケティングの重要な特徴として顧客の特定、継続取引、計画の逐次的修正の3つがあると考えられる。そこで、それら3つについて、消費財のマーケティングと比較しながら検討していきたい。

### 1-1 顧客の特定

生産財マーケティングの特徴として第一に注目すべきは、顧客が特定されるということである。これは、顧客の要求を企業は直接聞くことができるということである。

消費財マーケティングの場合、不特定多数の顧客への製品の販売を想定している。顧客を事前に特定できないため、顧客から製品について直接要求を聞くことができない。消費財マーケティングでは、どのような製品を望んでいるのか顧客から直接聞くことはできないため、顧客がどのような製品を望んでいるのかについては、アドホックな市場調査を通して限定的にしか知ることができない。しかし、顧客の要求を知ることが困難だからといって、市場調査などの情報収集をしなければ、顧客が満足できる製品の提供ができず、収益を得ることができない。そこで、事前の市場分析は、極めて重要な課題となる。

生産財マーケティングでは、顧客が特定でき顧客から直接要求を聞くことができる。顧客から直接様々な要求を聞けるのにそれを無視したら、製品を売ることはできないであろう。そこで、生産財マーケティングでは、顧客の個別の要求を製品に反映させる必要があり、製品は特注品・カスタマイズ品になると考えられる。Ford et al.(1998)も、生産財市場はカスタマイズド市場であると指摘している(邦訳pp.4-5)。一方、消費財マーケティングにおいては、顧客から事前に直接要求を聞くことはできないため、事前の市場分析に基づく見込み生産を想定することになると考えられる。そのため、消費財マーケティングにおける製品は、基本的に標準品・既製品になると考えられる。

また、特注品市場を前提とする生産財マーケティングにおいては、従来の競争戦略論を適用できないと考えられる。Porter(1985)によれば、企業の競争戦略は、コスト・リーダーシップ戦略と差別化戦略の2つがあるとしている。しかし、特注品市場では、コスト・リーダーシップ戦略、差別化戦略のどちらも実行は難しいと考えられる。

コスト・リーダーシップ戦略では、市場に参入している企業はすべて同質的な製品を販売していることを前提に、他社よりも低価格を設定することにより競争を勝ち抜くことを考える。しかし、特注品市場では、製品は顧客の要求に基づいて生産され、それぞれが異なるものになるため、コスト・リーダーシップ戦略における同質的製品の提供という前提が成り立たないのである。

差別化戦略では、価格での競争を避け、製品の品質・機能等について他社と明確な差異を設けて競争を勝ち抜くことを考える。また、顧客から他社ではなく自社の製品を選んでもらうためには、差異を設けるだけでなく、他社よりも製品の品質・機能等が優れていると顧客に認識してもらうことが必要である。差別化戦略では、コスト・リーダーシップ戦略と異なり、市場で販売される製品は、同質的ではなく異質的であることが想定されている。この点に関しては、特注品も同質的ではなく、差別化製品ということになる。しかし、競争戦略論では、他社と異質に差別化するかが強調されるが、特注品の場合、他社との差別化よりもいかに顧客の要求に適合するかが強調される。したがって、もし顧客から他社と同じような製品を作って欲しいと要求されれば、そのように作るしかない。つまり、特注品の場合、どのように他社と差別化するかは、競争上の重要な論点にはならないのである。

一方で消費財マーケティングにおいては、見込み生産が前提と考えられ、事前に作った在庫を販売していくことになる。このような状況では、事前に他社と価格競争(コスト・リーダーシップ戦略)か非価格競争(差別化戦略)を決めておかないと、製品開発活動や販売活動をどのように進めていくか決められない。また、差別化戦略を採用する場合、事前に他社との差異を明確にしておかなければ、自社の製品を買ってもらうために顧客を説得することはできないと考えられる。つまり、消費財マーケティングにおいては、従来の競争戦略論はマーケティング活動にとって有用な理論と考えられる。

## 1-2 継続取引

生産財マーケティングと消費財マーケティングとでは、顧客との取引に対する考え方が異なることも重要な点である。消費財マーケティングでは、顧客との製品取引は1回限りのものであると想定するが、生産財マーケティングでは、顧客との取引は、継続的に行われることを前提としている。なぜ継続的取引を前提にする必要があるのか考えてみよう。

生産財マーケティングは特注品市場を対象としており、取引に際して基本的に顧客の要求を聞き入れることを考えるが、製品について顧客の要求する価格、品質、納期をすべて無条件に受け入れた場合、企業が製品取引で利益を得る可能性は低くなる。そのため企業は、製品の取引の際、顧客とよく話し合いお互いが納得できる取引条件を設定していかなくてはならない。このようなことから特注品の取引は交渉に手間がかかり、非常に取引コストがかかると考えられるのである。

もし1回限りの取引を前提にした場合、取引の度に顧客と手間のかかる交渉をしていかなければならず取引コストが高すぎて事業継続が困難になる可能性がある。また、顧客側にとっても取引コストが高すぎて必要なものが買えない可能性がある。そこで、一度取引を開始したら、お互い取引相手をころころ変えず、取引を継続することを選択するのである。継続的な取引は、取引コストを低減していくと考えられる。取引が継続された場合、取引実績の蓄積によってお互いのことを良く分かるようになるので、取引の交渉は手間もかからずスムーズに進むと考えられるからである。

ただし、継続的取引をすれば、必ず良好な取引関係が構築できるとは限らないことに注意すべきである。良好な取引関係を実現するためには、取引を継続していく中で、売り手・買い手の間で信頼関係が構築されなければならない。そして、信頼関係を構築するためには、お互いに短期的な視点ではなく、長期的な視点で取引を考えなければならないのである。売り手側・買い手側ともに、時には多少不利な取引であってもこれまでの取引実績および将来の取引への期待などを考慮して受け入れることも考える必要がある(高嶋 1994)。

例えば、売り手側が、販売した製品に品質不良があったことがわかって回収や手直しのコストがかかるのを避けるために、そのことを買い手側に黙ったままにするといった行為をすれば、そのことが後々買い手に知られた時、信頼関係は崩れ良好な関係構築は見込めない。そこで、この場合、回収や手直しのコストがかかり、一時的に損失が出るとしても買い手側に正直に伝え、誠実な対応をすれば、相手の信頼は高まり将来の取引に大きなプラスの効果をもたら

す可能性が高い。また、信頼関係が十分構築されていない状況では、取引にとって重要な情報をお互いに相手にオープンにすることが困難になるため、取引コストの低減も見込めなくなる。

一方、消費財マーケティングの場合、顧客を特定しないため、顧客との個別の取引関係を認識することはできない。生産財マーケティングでは、個別の取引関係を認識できるので顧客を新規客と既存客に区別できるが、消費財マーケティングでは、新規客と個別客の区別はできず、顧客との取引の継続性を認識できないのである。そのため、消費財マーケティングでは、顧客との取引は1回限りのものであると想定されている。顧客の反復的購買については、単発的な購買意思決定が繰り返されたものとするのである。1回限りの単発的取引が前提であるので、販売担当者は、顧客との取引に対して、長期的視点で考えるのではなく、短期的な利益最大化を考えて対応することになる。

### 1-3 計画の逐次的修正

最後に、計画の逐次的修正について見ていくことにしよう。生産財マーケティングでは、作成された計画は、事後的に修正されることが前提とされている。これは、生産財マーケティングが、特注品を対象とするマーケティングだからである。

特注品の場合、受注生産が前提であり、顧客の注文を受けてからでなければ、開発や生産を開始することができない。受注生産体制を採用する場合、事前にマーケティング計画を作っても、顧客からの要求に応じて計画を事後的に修正しなければ、顧客の要望に対応できないのである。また、計画の修正は、企業側が自律的に行うのではなく、顧客の要求を踏まえて行うことになる。生産財マーケティングでは、事前のマーケティング計画を綿密に立てることよりも、計画を顧客の要求に基づき柔軟かつ迅速に修正していくことが重要視されることになる。

消費財マーケティングでは、見込み生産を前提としており、顧客の注文の前に製品を完成させることになるので、事前に綿密に需要予測を行い、計画通り販売することを目指すことになる。事前の綿密な調査・分析に基づく計画であるので、基本的に計画の修正を前提にすることはない。計画の着実な達成が原則である。消費財マーケティングでは、生産財マーケティングとは異なり、事前にかに綿密な計画を作成するかが重要視される。

もちろん、見込み生産であっても計画の途中で修正を行うことはあるが、顧客から直接製品への不満を聞いて修正するのではなく、売れ行きが悪く在庫が増えたことによって計画の修正の必要性を知ることになる。また、どのように修正するかも顧客に直接聞くのではなく、企業側が再度市場を行い、それに基づいて自律的に修正することになる。

ところで、生産財マーケティングでは、計画の逐次的修正が前提であるため、事後的な部門間調整が重要となる。例えば、顧客の企業が新製品の投入を考えており、その企業から新製品のための部品の注文があったとする。この時、注文を受けた営業部門の人間だけで取引を決めることはできない。新製品の部品の注文であり、注文を受けた企業は、部品について新たに設計をしなければならず、部品の仕様に関する顧客側からの要求は、営業部門が開発部門や生産部門など他部門と相談して対応を決める必要がある。また、既存製品の注文であっても、営業部門だけで判断はできず、納期や受注量については生産部門や物流部門などと相談しなければ

取引は決められない。

このように顧客から直接話を聞くのは営業部門であるが、製品取引の意思決定は、営業部門の独断ではできず、顧客から実際に注文を受けた後の職能横断的な連携や協力が重要となるのである。一方、計画重視の消費財マーケティングにおいては、計画段階で部門間の調整は終わっており、計画作成後において他部門と職能横断的なコミュニケーションをとって調整するということは、計画遂行上の大きな問題が発生しない限り必要ない。

そして、顧客の要求によって計画を逐次的に修正する生産財マーケティングでは、マーケティング活動を進めていく上で、営業部門の役割が重要となる。顧客の情報が最も蓄積されているのは、顧客と継続的に接している営業部門だからである。一方で、生産財マーケティングでは、事前の計画が重要であり、マーケティング活動をうまく進めていく上で重要なのは、市場分析を担当するマーケティング部門や商品企画部門といったスタッフ部門である。

## 2. 生産財マーケティングにおけるマーケティング戦略

生産財マーケティングの特徴について検討してきたが、これらの特徴を踏まえて生産財マーケティング戦略とはどのようなものかについて考えていきたい。生産財マーケティング戦略とは何かを考える上では、まずマーケティング戦略とは何かを明らかにする必要がある。本章では、まずマーケティング戦略の定義を明らかにした上で、生産財マーケティング戦略では、どのようなことが決定されるのかを示し、さらに生産財マーケティング戦略は、どのようなプロセスで形成されるのかを明らかにする。

### 2-1 マーケティング戦略の定義

まず、戦略という言葉をどのように定義するかにであるが、Mintzberg et al.(1998)によれば、戦略の定義の仕方は、計画、パターン、ポジション、パースペクティブ、戦略の5つのタイプがあるととしている。

ここで、計画とパターンは、戦略形成プロセスの観点からの定義と思われ、戦略でどのようなことが決定されるのかを示すものではないように思われる。パースペクティブは、戦略よりも経営理念と関わりがある定義のように思われる。最後に戦略については、どのように競争相手の裏をかくかを考えるもので、そこでは他社の行動をどう変えるかに焦点があり、自社がどのように行動していくかを定めるものではないように思われる。

本論文では、戦略をポジションと捉えることにする。理由としては、この定義が、戦略において何が決定されるのかを示すものであり、さらに自社の行動に関するものであると考えられるからである。

ポジションとして戦略を捉える場合、戦略で決定されることは、市場での企業の位置づけ（ポジション）である。ここで、企業活動を行う上で、企業に関わりを持つ市場は複数ある。企業にとって最も重要な市場は、顧客と取引を行うための製品市場であるが、製品市場以外にも、製品の材料、部品を仕入れるための原材料市場、労働力を得るための労働市場、事業資金を得

るための資本市場なども企業活動を行う上で関わりを持つ必要がある。

したがって、戦略をポジションと捉えた場合、どの市場に対する戦略かによって戦略は、製品市場戦略、原材料市場戦略、労働市場戦略、資本市場戦略といったように分類できると考えられる。そして、本論文では、マーケティングに関心があるが、マーケティングは利益を生むために企業と顧客との関係をどのように管理するかに焦点を当てる分野であることから、取り扱う戦略は製品市場戦略ということになる。そこで、マーケティング戦略とは、製品市場における企業の位置づけ（ポジション）を示すものであると考える。

また、マーケティング戦略には、階層があると考えられる。大きくは、トップ・マネジメンツのレベルで策定される複数の製品事業を包摂する全社的マーケティング戦略とトップ・マネジメンツよりも下のレベルで全社的マーケティング戦略を踏まえて策定される個別の製品事業に関するマーケティング戦略の2つに分類することができる。後者のレベルのマーケティング戦略は、STPといった手法を用いて戦略であるが、本論文で取り扱うのは、前者のトップ・マネジメンツのレベルで策定される全社的マーケティング戦略である。

## 2-2 生産財マーケティングにおけるポジショニング

マーケティング戦略とは、製品市場における企業の位置づけ（ポジション）を示すものであるが、トップ・マネジメンツのレベルで決定されるマーケティング戦略においては、製品市場でのポジションはどのように示されるのであろうか。生産財を対象とするマーケティングと消費財を対象とするマーケティングでは、マーケティング活動へのアプローチが異なることを見てきたが、トップ・マネジメンツのレベルで決定されるマーケティング戦略も生産財市場と生産財市場でポジショニングの仕方が異なる。そこで、消費財マーケティングにおけるポジショニングを明らかにした上で、消費財マーケティングにおけるポジショニングを明らかにする。

高嶋(2008b)によれば、消費財マーケティング戦略に関し、トップ・マネジメンツのレベルで決定される事項は、製品ポートフォリオ、基本戦略、市場地位戦略の3つである。

まず、製品ポートフォリオについて見ていく。製品ポートフォリオの決定では、まずどの製品市場に進出するか、つまり企業ドメインを決定する。消費財マーケティングでは、顧客は特定されず、競争相手が特定される。そして、進出する製品市場は、競争状況に基づいて決定されることになる。製品市場は、競争の場と捉えられるのである。競争相手を特定するので、どの製品分野で競争するかという競争領域は明確にしておく必要があり、製品の定義が明確された上で、進出市場は決定されることが考えられる。

企業が進出する製品市場は1つの場合もあるが、複数の市場に進出する場合もある。そして、多角化して複数の市場に進出する場合、PPM(Product Portfolio Management)という手法を用いて、各製品市場に対してどれだけの資源を配分するかという資源配分の方針を決めるのである。資源配分についても、市場成長率に加え市場シェアによって競争関係を勘案しながら方針を決めることになる。

次に基本戦略では、Porter(1985)の競争戦略論を導入し、製品市場での他社との競争の仕方を決定する。基本的に競争の仕方は、コスト・リーダーシップ戦略か差別化戦略かのどちらか

を選択することになる。基本戦略を決定することは、競争仕方が決定されるだけでなく、顧客が受け取る価値・ベネフィットについても決定されることになると考えられる。コスト・リーダーシップ戦略では、市場で提供されている製品が同質的という前提で、それをより安く買えるというベネフィットを得ることができ、差別化戦略では、品質や機能などの面で他社よりも優れた製品を買えるというベネフィットを得ることができるということになるのである。

最後に市場地位戦略であるが、これは Kotler(1980)が提唱した理論に基づくものである。Kotler(1980)は、製品市場における地位の違いによって、企業の競争の仕方が変わると唱えたのである。市場地位は、企業の市場シェアに基づいて決定されている。市場シェアがトップの企業と市場シェアが2位以下の企業とでは、展開されるマーケティング戦略は異なるというものである。Kotler(1980)は、市場地位に基づき戦略をリーダー戦略、チャレンジャー戦略、ニッチャー戦略、フォロワー戦略の4つのタイプに分類し、市場地位別にどのような競争仕方が選択されるかを示している。

以上、消費財マーケティング戦略を見てきた。消費財マーケティング戦略では、「競争相手」に焦点を当てて製品市場が認識され、製品市場におけるポジションは、「競争相手」との関係性に基づいて示されることになるのである。

次に、生産財マーケティングにおけるマーケティング戦略について検討していこう。Ford et al.(1998)によれば、生産財マーケティング戦略に関し、トップ・マネジメントのレベルで決定される事項は、買い手企業ポートフォリオ、買い手企業に与えるベネフィット、企業の組織体制の3つである(邦訳pp.85-99)。

まず、買い手企業ポートフォリオについて見ていく。買い手企業ポートフォリオでは、どの顧客と取引関係を築くかということが決定され、各顧客との取引関係に対しどのように資源配分していくが考えられる。

生産財市場は、特注品市場であるので、顧客の要求によって製品の内容を変える必要がある。そこで、消費財のように製品の定義を事前に明確にするのは困難であり、製品によって領域を厳密に定義するのは適当ではないと考えられる。市場領域を明確にできないということは、消費財のように競争相手との関係性を捉えるのは困難になる。生産財企業では、競争相手は不特定多数と考えることになる。

一方で、生産財市場は、顧客を特定し、取引相手も消費財に比べ少なく、しかも継続取引が前提であるので、取引する顧客別に市場を定義することが可能になる。顧客別に市場設定するので、生産財マーケティングでは、市場シェアよりも顧客シェアが重視される。生産財市場において投資対象として強調されるのは、「製品」ではなく、「顧客」である。近年、顧客を資産と捉え、顧客生涯価値という用語も出てきているが、生産財企業は、各顧客との長期的な取引関係を構築していく中でいかに収益を得ていくかを考える必要があるのである。

マーケティングの80対20の法則でも指摘されているように、顧客の収益性は一様ではない。長期的な収益性に基づき、取引を継続する顧客とそうでない顧客を見極める必要がある。ただし、Ford et al.(1998)が指摘するように、取引を通して買い手企業から新技術や商取引の新知識を得られることもあり、収益性だけで顧客関係を評価することは避ける必要がある。

さらに顧客との関係性は、取引が継続していく中で変化していく。Christopher et al.(1991)は、顧客ロイヤルティの「はしご」という概念を用い、顧客との関係は、見込み客、顧客、クライアント、信奉者というように発展していくと述べている。したがって、各顧客との関係が、顧客ロイヤルティの「はしご」のどの段階にあるかも考えて、関係性構築のための資源配分を考えていく必要がある。

以上、買い手企業ポートフォリオでは、顧客の選択が行われ、さらに各顧客との取引関係に対して希少資源をどのように配分していくかが決定されることになる。買い手企業のポートフォリオを通して、企業が新規顧客を重視するのか、既存顧客を重視するのか、多数の顧客を相手にするのか少数の顧客を相手にするのかといった方向性が明確になる。

次に、買い手企業に与えるベネフィットについて見ていく。生産財の取引における顧客が受け取るベネフィットは、基本的に顧客が製品を要求する品質・価格・納期で手に入れられることであると考えられる。しかし、すべて顧客の言いなりで注文を受けていたら、利益を得ることは難しい。そこで、取引において考えるべきことは、どこまで顧客の個別要求を聞き入れるかという問題である。そこで、買い手企業に与えるベネフィットでは、どこまで顧客適応するかのレベルの決定が重要な問題であると考えられる。この顧客適応の問題について高嶋(1998、2008c)を参考に検討していく。

高嶋(1998)は、顧客適応の最適レベルの決定について Bucklin(1965)や Baligh & Richartz(1967)の延期-投機モデルを応用した理論によって説明している。延期というのは、在庫形成が需要の発生まで延期されることを意味し、投機というのは、在庫形成が需要の発生前に行われることを意味する。つまり、延期とは受注生産を意味し、投機とは見込み生産を意味することになる。

受注生産を進めると計画的な生産が行えず、作業効率の低下や生産能力の余剰が大きくなるなどで見込み生産に比べ生産コストは上昇してしまう。一方で、見込み生産の場合、計画的な生産が行えるので作業や資源利用を効率化でき生産コストは受注生産に比べ低く抑えられるが、在庫のリスクが大きくなる。そして、在庫リスクを減らすためには、需要予測を行う必要があり、需要予測のコストがかかることになる。需要予測のコストを抑えるため、市場調査をいい加減にしていると在庫のリスクが高くなってしまう。つまり、見込み生産は、需要予測や在庫リスクなどによる不確実性のコストが受注生産に比べ大きくなるのである。

そこで、企業の生産体制を考えるにあたり、生産コストと不確実性のコストの合計が最小化されるような、受注生産(延期)と見込み生産(投機)の割合を考えることが必要となる。延期-投機の水準は、受注生産品・見込み生産品の比率(製品比率)、もしくは受注生産プロセス・見込み生産プロセスの比率(プロセス比率)で測定される。

高嶋(1998)は、受注生産(延期)は、顧客の個別要求に対応することになるので「顧客適応」と呼び、見込み生産(投機)は、顧客の個別要求に対応しないことになるので「標準化」と呼んでいる。そして、生産財企業では、生産コストと不確実性のコストが最小化される顧客適応-標準化の最適水準を考えることが必要となる。生産財企業は、受注生産を前提とすると先に述べたが、これは必ずしも100%受注生産を意味するものではないことに注意すべきである。

最適水準は企業ごとに異なる。最適水準を決定する要因は、市場の条件と技術の条件がある。市場条件について、例えばもし取引をしている顧客の多くが価格志向が強い場合、低価格であれば顧客適応の程度が低くても許容してもらえると考えられ顧客適応のレベルは低くとなると考えられる。また技術の条件について、高度な情報技術を用いたフレキシブルな生産体制が構築できる企業は、多品種生産が効率的に行えるようになり、顧客適応のレベルを上げて生産コストの上昇を抑えられるのである。生産財企業は、市場の条件と技術の条件を踏まえて、最適水準を考えることになる。

なお、今まで生産段階の顧客適応－標準化の最適水準を見てきたが、生産財企業は、生産段階だけでなく、開発段階、配送段階においても生産段階と同じ考え方で顧客適応－標準化の最適水準を考える必要がある。

さらに、顧客適応－標準化の最適水準があるとしても、企業が必ずその水準を達成できるとは限らない。外部の顧客との良好な関係が構築されたり、組織内部における職能横断的な連携や協力が実現されなければ、最適水準の達成は難しくなる。

以上、買い手企業に与えるベネフィットについて検討してきた。買い手企業の価値を高める上で重要なのは、開発・生産・配送の3つの段階において顧客適応の最適水準を考えることである。最適水準を決定していく上での大きな方向性は、市場条件と技術条件に基づき、できる限り顧客適応していこうという方向性（顧客適応戦略）と、できる限り標準化していこうという方向性（標準化戦略）の2つに分かれると考えられる。

最後に、企業の組織体制について見ていく。組織体制の決定というのは、職能別組織や事業部制組織など内部の組織体制を決めるものではない。これは、顧客である買い手企業と業務活動の分担を考えていくというものである。企業の保有する資源や能力には限りがあるため、必要な場合には、相手企業の資源の活用を考えることも必要である。

例えば、トヨタ自動車では、製品開発の段階から部品メーカーも参加すると聞く。これは、トヨタ自動車と部品メーカーで開発活動について協力し合っているということである。このように生産財取引では、売り手と買い手の協力関係が築かれるのである。資源・能力には限りがあり、自社ですべてをやらうとは考えず、このような買い手企業との協力関係をどのように築くかも重要な問題である。

以上、企業の組織体制について見てきた。ここで考えられるのは、企業の持つ買い手企業群との間で活動をどのように分担していくかを決定していくというものである。効率的に業務を進めていく上では、売り手企業だけの努力だけでは限界があり、買い手企業との協力関係の構築が必要である。このようなことを考えることができるのは、生産財の取引が1回限りのものでなく、継続取引が前提となるからである。企業の組織体制について決定を通して、企業が売り手企業との協調関係を推進するのか、もしくは組織の自律性を優先し、協調関係をできるだけ抑制するのかという大きな方向性が明らかになる。

本節では、消費財マーケティング戦略を踏まえて、生産財マーケティング戦略を検討してきた。生産財マーケティング戦略では、「競争相手」ではなく、「顧客」に焦点を当てて市場が認識され、市場におけるポジションは「競争相手」ではなく、「顧客」との関係性に基づいて示

されることになる。消費財マーケティング戦略では、顧客を特定せず、競争相手を特定しており、逆に生産財マーケティング戦略では、顧客を特定するが、競争相手を特定していない。このことは、どれだけ利益を生むことができるかは、消費財市場では、競争相手との関係性によって決まり、消費財市場では、顧客との関係性によって決まるということを示していると思われる。

また、消費財マーケティングでは、競争相手を特定するが、これは競争相手が少数という前提あると考えられ、寡占市場を想定したマーケティングと考えられる。一方、生産財マーケティング戦略では、戦略において競争相手が特定されておらず、これは、競争相手が不特定多数という前提があると考えられ、独占的競争市場を想定したマーケティングと考えられる。

### 2-3 生産財マーケティング戦略の形成プロセス

前節において、生産財マーケティングにおけるマーケティング戦略では、どのようなことが決定されるのかについて明らかにしてきた。本節では、生産財マーケティング戦略がどのように形成されていくかという戦略形成プロセスについて Ford et al.(1998)の考えに基づいて明らかにしていく（邦訳 pp.100-108）。前節において、生産財マーケティングと消費財マーケティングでは、戦略で決定される事項が異なることを示したが、戦略の形成プロセスも両者で異なるのである。

Ford et al.(1998)によれば、戦略形成に関し、戦略を合理的視点から形成していこうというアプローチと有機的視点から形成していこうというアプローチの2つのアプローチがあるとしている。

合理的視点からのアプローチでは、戦略形成を分析・決定・実施という3段階プロセスで捉える。まず、企業の内部環境・外部環境を綿密に分析し、その分析に基づき企業の目標およびその目標達成のためのアクションが選択される。そして、選択されたアクションは、計画に沿って実施される。

Mintzberg et al.(1998)に従えば、決定段階で選択されたアクションは「意図された戦略」であり、実施段階で実施されたアクションが「実現された戦略」になると考えられる。合理的視点では、意図された戦略が実現された戦略になることを目指しており、意図された戦略は、計画的戦略と呼ぶことができる。つまり、合理的視点から戦略を定義すれば、戦略は計画ということになる。合理的視点では、戦略は、トップ・マネジメントとスタッフ部門によって決定され、現場のライン部門はそれを実現することのみが役割となる。

合理的視点による戦略形成プロセスは、顧客と直接対話を行わず見込み生産を行う消費財企業においては、有効なものではないか考えられる。しかし、Ford et al.(1998)によれば、生産財企業には、合理的視点のアプローチは適用できないとしている。

Ford et al.(1998)は、生産財企業の戦略形成に適用されるのは、有機的視点のアプローチであるとしている。有機的視点のアプローチでは、意図された戦略が実現された戦略になることを意図していない。生産財企業では、顧客との取引の際の直接的コミュニケーションが想定されており、戦略についても自律的に決定することはできず、顧客との対話によって修正する必要がある。そこで、事前に企業で決定された意図された戦略をそのまま実行することはできな

いのである。

有機的視点では、トップ・マネジメントとスタッフ部門で決定された意図された戦略は、実施段階において、顧客などの外部利害関係者の要望に応じて試行錯誤しながら修正されていくことが想定されている。そこで、生産財におけるマーケティング戦略の修正は、顧客との直接対話に基づいて行われることになる。戦略の修正においては、直接顧客に接する営業部門の協力が不可欠になる。生産財マーケティング戦略の修正に関しては、顧客の情報を豊富に蓄積している営業部門の協力なしに、トップ・マネジメントやスタッフ部門だけで進めることはできないのである。このようにトップ・マネジメントと現場の人間の対話に基づく試行錯誤の修正過程を経て生まれた新しい戦略は創発的戦略ということになる。

Ford et al.(1998)によれば、有機的視点からのアプローチでは、知識の獲得・コミットメントの達成・アクションの創出という3つのプロセスが、段階的ではなく同時並行的に行われていく中で、戦略は形成されるとしている。そこで、3つのプロセスについて見ていくことにしよう。

まず、知識の獲得について見ていこう。知識の獲得では、戦略形成のために必要な外部環境や内部環境の分析が行われる。まず、外部環境の分析に関し、分析の単位は「市場」ではなく、企業を取り囲む「ネットワーク」である。顧客、サプライヤー、競合他社などの利害関係者達が、自社とどのような結びつきや関係性を持っているのかを分析するのである。ネットワーク分析では、企業との直接的な結びつきだけでなく、間接的な結びつきについても分析される。また、内部環境の分析では、自社の資源だけでなく、自社資源とサプライヤーなどの外部利害関係者の持つ資源との結びつきについても分析される。

また、分析は、スタッフ部門で行われる市場調査のような明示的・形式的情報よりも、現場で活動しているライン部門が日々の業務の中で得ている暗黙的知識（暗黙知）が活用される。つまり、日々の業務から戦略形成をする上で必要な情報を収集するのである。生産財企業では、間接的な市場分析ではなく、顧客などとの直接的な対話から得られる情報が戦略決定にとって重要なのである。

このような暗黙知は、業務を行っていく中で日々積み上げられていき戦略的選択の基礎となる。暗黙知の獲得は、単なるデータ収集作業ではなく、企業の将来の発展に役立つものでなくてはならない。そこで、企業は、必要な知識獲得に動くよう方向づけをするため、企業が注視すべきで当面は解決できない戦略上重要な問題を現場に明示する必要がある。

また、知識の獲得は、定期的に行われる分析作業ではなく、絶え間なく行われる必要がある。したがって、知識の獲得プロセスは、何か予定された計画サイクルに組み込まれるようなものではない。

次にコミットメントの達成について見ていこう。コミットメントの達成では、企業にとって戦略上重要な問題に対して現場がコミットし、知識の獲得プロセスで得られた知識をもとに、戦略に関する選択が行われる。戦略的選択を主導するのは、トップ・マネジメントやスタッフ部門ではなく、ライン部門のミドル・マネジメントである。現場のミドル・マネジメントは、発生している問題により近い場所にいるため、より適切な判断を行えると考えられるからであ

る。また、ミドル・マネジメントによって形成された戦略は、創発的戦略と呼ばれるものになると考えられる。

ミドル・マネジメントの問題解決のための意思決定は、市場情報などの明示的・形式的データよりも、今まで積み重ねられてきた知識・経験から引き出され内在化された多様なルール・基準・規範によって行われる。そこで、ミドル・マネジメントの意思決定は個人的でローカルなものであり、個々人の意思決定は統合される必要がある。ミドル・マネジメントによる意思決定が集積され統合されることにより、意思決定の一貫性やパターンが形成されることになる。このことから、有機的視点のアプローチによれば、戦略は計画ではなく、パターンになると思われる。

ところで、統合は、経験・知識の解釈と行動の方向づけが組織内で共有されることによって可能になる。ただし、統合のための組織内の共通理解を促すことは、簡単なことではない。統合を促すために、トップ・マネジメントは、伊丹(1999)が提唱する「場のマネジメント」を行い、組織内の人間の共通理解を促す必要があると考えられる。

最後に、アクションの創出について見ていこう。戦略が形成されると戦略に基づいて業務が行われることになる。有機的視点では、意図された戦略を実現することではなく、修正された創発的戦略を実行していくことが重要になる。戦略の修正にあわせて、現場の行動も戦略と調和したものに変えていく必要がある。現場の行動を戦略に合わせて変えていくためには、トップ・マネジメントは、何らかの形で行動指針となるよう戦略を現場に明示し、現場の人間に戦略を共有してもらう必要がある。現場の人間が戦略を適切に理解していなければ、現場の行動は、戦略の意図とはかけ離れたものになる可能性がある。

以上、有機的視点による戦略形成プロセスを見てきた。顧客の要求に応じて逐次的に計画を修正する生産財企業においては、有機的視点による戦略形成プロセスが有効である。また、有機的視点による戦略形成では、知識の獲得・コミットメントの達成・アクションの創出という3つのプロセスが、段階的ではなく、同時並行的に進んでいくということが想定されている。顧客などとの対話から逐次的に戦略を修正していくためには、環境分析、戦略の決定、戦略の実施の3つのプロセスを段階的・単線的に進めていくという方法では迅速かつ柔軟に状況変化に対応できず、同時並行的に進めていくプロセスが必要である。

### 3. ABCの意義

前章までで、生産財マーケティングの特徴を検討した上で、生産財マーケティング戦略の決定事項および戦略形成プロセスについて明らかにしてきた。これらのことを踏まえた上で、ABCが、生産財マーケティング戦略の形成にいかにも有用な技法であるかを明らかにする。

そこで、まず、ABCの提唱者であるCooper(Robin Cooper)とKaplan(Robert S. Kaplan)が、生産財マーケティング戦略の決定への貢献がABCの主たる目的と考えていたことを明らかにした上で、生産財マーケティング戦略決定という目的に対する目的適合性を高めるために彼らが考え出したABCの重要な基礎概念を検討する。

### 3-1 ABCの利用目的

まず、CooperとKaplanが、ABCを生産財マーケティング戦略に役立てることを念頭にABCという原価計算技法を提唱したことを明らかにする。そこで、CooperとKaplanがABCについて最初に発表した論文(Cooper & Kaplan 1987)について検討する。なお、この論文においては、まだABCという名称は使われておらず、代わりに取引原価計算(Transaction Costing)という名称が使われている。

この論文は、Mayers Tap、Schader Bellows、Rockfordの3社の事例をもとに書かれているが、これら3社はすべて生産財企業である。論文の中で、Mayers Tapは工作機械を製造している会社、Schader Bellowsは空気圧機器を製造している会社、Rockfordはベアリングを製造している会社と紹介されている。

これら3社の特徴は、フルライン・メーカーであり、多様な顧客の要求にすべて対応することを強みとしているという点である。そのため、3社においては、大量生産品はわずかしか生産されず、生産される製品の大半が少量生産品(特注品)なのである。つまり、3社は、顧客適応戦略を採用していると考えられるのである。

顧客の要望に合わせて多様な製品を製造していくことを基本方針にしているため、3社では、特注品の注文を引き受けるか否かという新製品導入の意思決定や、それらの特注品の価格をいくにするかという価格決定の意思決定を頻繁に行う必要があったのである。

しかし、3社は、既存の原価計算システムが新製品の導入や価格決定の意思決定を行う際に、正確性の面で信頼性が低い情報しか提供していないと感じており、原価計算の改善の必要性を感じていたのである。そのような中で、3社のうちの1社のSchader Bellowsが、「戦略的原価分析」という製品意思決定のための新しい原価計算を開発したのである。この「戦略的原価分析」にCooperとKaplanは取引原価計算という名称をつけ、論文の中でその計算構造を紹介したのである。

取引原価計算は、顧客からの特注品の注文を引き受けるか否かを考える上で必要な原価情報を提供するために開発された原価計算であり、これは生産財マーケティング戦略において重要な決定事項である「どこまで顧客適応するか」という意思決定に貢献することを意味する。取引原価計算は、その後ABCと名称が変更され、このABCについて、CooperとKaplanは数多くの研究を発表していくことになる。CooperとKaplanは、ABCの研究を進めていく中で、ABCの活用領域をマーケティング戦略の意思決定だけでなく、業務改善などの他の目的にまで広げていくことになるが、ABCのマーケティング戦略への活用についての研究もさらに進めていくことになる。

ABCのマーケティング戦略への活用についてのCooperとKaplanの研究においては、最初の取引原価計算の論文発表から後の研究においても、一貫して生産財企業に焦点を当てたものになっている。研究を進める中で、どこまで顧客適応するかの意思決定の範囲も、製品の生産段階だけではなく、開発段階や配送段階にまで拡張されるようになっていく。

また、製品取引の意思決定だけではなく、ABCの顧客別収益性分析への利用という考えを打ち出し、顧客との「関係性管理」に利用するという目的を明確化するようになっていく。

らに、顧客関係だけではなく、サプライヤーとの関係性管理への利用という考えも示すようになってきている。このような ABC の生産財マーケティング戦略決定に関係する研究は、1998 年に発表された Cooper と Kaplan の著書である『コスト戦略と業績管理の統合システム』において体系的に整理されている (Kaplan & Cooper 1998)。

ところで、ABC の研究において、Cooper と Kaplan は、ABC をマーケティング戦略に関する意思決定自身に使うというのではなく、ABC の情報を解決すべき問題の発見に使うという方向性を明確にしている (Kaplan & Cooper 1998, 邦訳 pp.156-158)。つまり、どのような問題解決のための意思決定を実施するかという取り組むべき問題領域を絞り込むことに ABC 情報を利用することを考えているのである。そして、実際の問題解決のための意思決定は、ABC ではなく、特殊原価調査で対応するのである。ABC は、意思決定のための特殊原価調査のための原価計算技法と説明されることがあるが、先の著書『コスト戦略と業績管理の統合システム』では、ABC を臨時的な原価計算ではなく、経常的な原価計算制度として運用していくという考え方が明確に示されている (Kaplan & Cooper 1998, 邦訳 pp.29-31)。

このことから、前章で検討した有機的視点による戦略形成プロセスにおいて、ABC が適用されるのは、戦略を決定する「コミットメントの達成」プロセスではなく、環境を分析する「知識の獲得」プロセスであることがわかる。ABC から継続的に提供されるコスト情報によって、コストの観点から顧客関係性の問題に注目することを組織内の人間に促し、この観点から企業の将来の発展のために必要な知識の獲得が行われていくようになるのである。

なお、Cooper と Kaplan は、生産財マーケティングの理論についての知識を ABC の研究の当初から持っていたわけではなく、その後においても生産財マーケティングの理論について詳細な知識は持っていなかったのではないと思われる。それは、彼らの ABC に関する論文や著書の中で、生産財マーケティング関連の論文や著書からの引用がほとんどないことから推察される。しかし、彼らの ABC の研究が生産財企業の事例をベースに行われていったため、生産財企業のマーケティング活動に役立つように意図せず進化していったのではないかと考えられるのである。

### 3-2 ABC の基礎概念

前節において Cooper と Kaplan が、生産財マーケティング戦略に役立てることを目的に ABC を提唱し、その後も生産財マーケティング戦略決定に貢献するように研究を進めてきたことを明らかにした。

本節では、生産財マーケティング戦略決定という目的に対する目的適合性を高めるために彼らが考え出した ABC の重要な基礎概念とは、どのようなものかについて検討したい。ABC の理論を説明する上で、一般的にまず取り上げられるのは「活動」や「コスト・ドライバー(原価作用因)」という概念ではないと思われる。しかし、生産財マーケティング戦略の決定への貢献を考える上で、より重要な ABC の基礎概念は「資源利用モデル(resource usage model)」と「長期変動費(long-term variable cost)」の2つと思われる。これら2つの概念について検討していきたい。

まず、資源利用モデルについて検討する。Cooper と Kaplan が資源利用モデルという概念を明確に打ち出したのは、1992年の論文ではないかと思われる(Cooper & Kaplan 1992)。これは、ABCの計算モデルが、資源への支出額を測定するモデルではなく、資源の利用額を測定するモデルであるというものである。

ところで、企業が用いる資源には短期的に投入量を変更できる主要材料のような変動的資源と短期的に投入量を変えられない機械設備のような固定的資源がある。変動的資源に関するコストは変動費と呼ばれ、固定的資源に関するコストは固定費と呼ばれる。そして、資源利用モデルのABCが焦点を当てているのは、固定的資源・固定費である。ABCでは、製品の生産、販売、配送によって利用される固定的資源の額を従来の原価計算よりも正確に把握することができ、その結果、製品に固定費をより正確に配賦することができるのである。ABCでは、製品取引によって利用された資源を正確に測定するために操業度関連だけでなく多様な非操業度関連の配賦基準(コスト・ドライバー)が設定される。これは、受注生産においては、顧客の個別要求に対応するために設計や段取りといった生産以外の活動が多く実施されるが、このような生産以外の活動は生産量と関係なく実施されるので資源需要を生産量などの操業度関連の基準だけでは捉えられないためである。

固定的資源の利用の正確な測定は、生産財マーケティング戦略を考える上で極めて重要である。Ford et al.(1998)は、固定的資源は、顧客やサプライヤーなどの取引相手の関係性の発展に影響を与える重要な資源であると指摘している(邦訳p.49)。なぜなら、固定的資源への支出は短期的に変更できず、取引相手への対応を考える上での厳しい制約条件になるためである。そこで、取引相手との良好な関係を長期的に構築していくためには、固定的資源による制約を踏まえて、取引を行っていく中で、この固定的資源をいかに有効に活用していくかについてを資源投入後に考えていかななくてはならない。

消費財企業のマネジメントにおいては、事前に設定した戦略・計画は変更されないことを前提としている。そこで、実際の業務が実施される前に投入額が決定される固定的資源の用途は戦略や計画に基づき明確に決まっており、実施段階で変更されることはない。また、資源の投入量も戦略・計画によって決められ、事後的に変更されることは想定されていない。つまり、固定的資源の用途や投入量は、事前に決定され、それを事後的に変更することは想定されておらず、事後的に固定的資源の利用をどうするかを考える必要はないのである。固定的資源の用途や投入を事後的に変更するということは、戦略や計画を修正するということを意味することになり、消費財企業のマネジメントではそれを想定していない。

また、固定的資源は、短期的に支出を変えられないことから、消費財企業では、長期的視点から投入についての計画が詳細に立てられることになり、基本的に長期経営計画の時点で支出額は固定化される。そこで、短期経営計画作成の時点では、固定的資源の投入についての問題は解決済みであり、意思決定には関係しないのである。そこで、短期経営計画作成以降の段階においては、短期的に発生額が変わる変動費のみに集中すれば良いのである。

このような場合、短期の利益管理のための原価計算は資源利用モデルよりも資源支出モデルの方が、都合が良いと考えられる。変動費は短期的に利用額と支出額は一致するが、固定費は短

期的には利用額と支出額は必ずしも一致しない。一致しない場合、利用額と支出額の差額として、未利用資源のコストが生じることになる。固定的資源の支出額は短期的に変わらないが、実際の利用額は短期的に変わるためにこのような不一致が生じるのである。資源利用モデルの原価計算で短期の意思決定をすると、固定費の利用額は意思決定の結果変化するので、意思決定に関係することになる。固定費を意思決定の関連原価にするということは、短期の利益管理の段階において、戦略や長期経営計画の修正を認めるということになり、意図された戦略の実施を阻害する可能性がある。生産財企業の短期の利益管理において、固定的資源の用途や支出は確定事項であり、事後的に利用状況が悪いからといって代替の用途等を考えることは適当ではないのである。資源支出モデルであれば、固定費は変化せず埋没原価や管理不能費として扱えるため、短期の利益管理の結果が、戦略や長期経営計画の決定内容に影響を与えることはない。戦略や長期経営計画を所与とした上で、短期の利益管理が行えるのである。このことから消費財企業の場合、資源支出モデルの原価計算である直接原価計算が短期の利益管理に都合が良いのである。なお、直接原価計算は原価計算制度であるが、製品取引の意思決定にも使われることがある。消費財の製品取引は1回限りの取引を前提としており、長期的な視点で考える必要はない。そこで、変動費だけで製品原価を計算する直接原価計算は、全部原価計算よりも意思決定のために役立つ原価情報を提供できると考えられるのである。

一方、生産財企業のマネジメントにおいては、戦略・計画は状況変化に応じて逐次修正されることが想定されている。その結果、固定的資源の用途は、当初の計画通りとはいかず顧客等の取引相手の要求に応じて柔軟に変更されていくことになる。また、資源の必要投入量も、事前に正確に設定することは難しく、資源需要の変化に伴い、即時的には無理だが、長期的には修正し、資源の追加投入や除却が行っていく必要がある。

そこで、生産財企業のマネジメントにおいては、収益と関係づけて固定的資源の利用状況を継続的に測定することが重要なのである。測定の結果、もし有効活用ができていないのであれば、改善策を考えていく必要があるのである。資源への支出額を見ていたら固定的資源の利用状況は把握できない。そこで、ABCでは、ABCは資源支出モデルではなく、資源利用モデルであることが強調されるのである。

また、長期的には利用状況を見て固定的資源の投入量の調整も行う必要がある。生産財企業は事前に固定的資源に対する需要を正確予測できず、顧客などの取引相手との取引状況に応じて、短期的には無理でも長期的に調整していく必要がある。資源投入量の過不足を知るため、未利用資源の把握もABCの重要な役割となっている。ABCは固定的資源の利用を正確に測定する結果、使われていない未利用資源も正確に測定できるのである。未利用資源は、変動的資源からは発生しないものである。未利用資源が多く発生した場合、まずは有効利用できる策を考え、もし未利用資源の有効利用の方法が見つからない場合、長期的には除却を考えていく必要がある。

このように生産財企業の場合、事後的に固定的資源の有効利用を考え、利用状況を踏まえて投入量も修正していかなければならない。生産財企業は計画の逐次修正を前提としており、ABCでは、固定的資源への用途や支出を固定的なもの考えることができず、用途は逐次修正

され、それを踏まえて支出も長期的に調整されていくことになる。

このことから、消費財企業と異なり、生産財企業では、固定的資源のコストを固定費と捉えることはできず、ABCの資源利用モデルの中では、固定費も長期的に発生額が変わることが想定されるのである。その結果、ABCの中では、固定費という概念はなくなり、長期変動費という概念が登場することになるのである。

長期変動費という概念は、CooperとKaplanの最初のABCに関する論文である前節で取り上げた取引原価計算についての論文の中で既に登場している(Cooper & Kaplan 1987)。従来意思決定では、固定費は埋没原価であり意思決定に関係ないとされてきた。しかし、例えば、新製品の注文を引き受けるか否かの決定によって、短期的に固定的資源の支出は変わらないが、資源の利用額は変わるのである。このような意思決定の結果が積み重なることによって、長期的に固定費の支出も変わることになるのである。

生産財企業は、継続取引が前提であり、顧客との取引の意思決定の積み重ねが戦略を変えていくことになる。生産財企業のように個々の意思決定を独立したものと考えず、個々の意思決定は互いに関連しているものとして捉える必要があるのである。したがって、顧客との取引に関する意思決定は、資源利用の変化に注目しながら長期的に考えていく必要があるのである。そこで、戦略や計画の修正が前提の生産財企業では、固定費の発生額は長期的に変動するという長期変動費の概念が重要となるのである。

以上、生産財マーケティング戦略を考える上で重要となる資源利用モデルと長期変動費という概念について検討してきた。戦略や計画の逐次修正が前提となる生産財企業のマネジメントにおいて、固定的資源の有効利用や投入量の長期的修正を考えることは重要な問題であり、ABCが生産財マーケティング戦略の決定に役立つ上で、資源利用モデルと長期変動費という概念は不可欠な要素になると考えられる。

## おわりに

本研究ノートでは、ABCのマーケティング戦略決定への有用性について、生産財マーケティングの理論を踏まえて検討してきた。マーケティングは、対象が消費財市場に対するものか、生産財市場に対するものかの違いによって、消費財マーケティングと生産財マーケティングに分類できる。消費財マーケティングと生産財マーケティングでは、顧客に対するアプローチが異なるため、マーケティング活動の進め方も大きく異なる。その結果、マーケティング活動に役立つ原価計算も、消費財マーケティングと生産財マーケティングのどちらに対するものかによって異なることになる。CooperとKaplanによって提唱されたABCは、生産財企業のマーケティング戦略の決定のために開発されたものであり、ABCのマーケティング戦略への有用性は、生産財マーケティングの理論を踏まえて理解される必要がある。

生産財マーケティング戦略は顧客との直接的対話を通じて逐次修正されることが前提であり、長期的に支出を変更できない固定的資源を顧客の要求の変化に合わせてどのように有効活用を図っていくかを考えることが重要な問題となる。生産財マーケティングにおいては、固定

的資源に関する用途や支出も当初の戦略や長期経営計画によって固定化されず、顧客との取引を積み重ねる中で、固定的資源を有効活用する方法を模索し、利用の変化に伴い固定的資源に対する支出も長期的に調整していくことが必要なのである。この固定的資源の有効活用や長期的な支出の調整を考える上で、ABCの資源利用モデルと長期変動費という概念は重要な意味を持つことになる。

伝統的な管理会計の理論は、消費財企業の経営管理を前提に構築されてきた。したがって、伝統的な管理会計の理論では、戦略形成プロセスも合理的視点によるアプローチが採用され、意図された戦略をいかに忠実に実行するかに焦点をあてて管理会計技法が考えられてきた。消費財企業を前提としてきた伝統的な管理会計の理論体系の中では、ABCの有用性をうまく説明することができず、ABCは今まで正当な評価を得られてこなかったと思われる。今後は、生産財企業の経営管理も取り入れた新しい管理会計の理論体系の構築が必要になるのではないだろうか。

## 【参考文献】

- Baligh, H. H. and L. E. Richartz (1967) *Vertical Market Structures*, Allyn & Bacon.
- Bucklin, L. P. (1965) "Postponement, speculation and the Structure of distribution Channels," *Journal of Marketing Research*, Vol.2, No.1, pp.26-31.
- Christopher, M., A. Payne and D. Ballantyne (1991) "Relationship Marketing," in *Relationship Marketing*, M. Christopher, A. Payne and D. Ballantyne, eds., Butterworth-Heinemann, pp.3-33.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1987) "How Cost Accounting Distorts Product Costs" in Bruns, Jr., W. J. and R. S. Kaplan, (ed) *Accounting & Management Field Study*, Harvard Business Press, pp.204-228.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1992) "Activity Based System : Measuring the Cost of resource Usage," *Accounting Horizons*, September, Vol.6 No.3 pp.1-13.
- Ford, D., L. Gadde, H. Håkansson, A. Lundgren, I. Snehota, P. Turnbull and D. Wilson (1998) *Managing Business Relationships*, John Wiley & Sons Ltd. (小宮路雅博訳『リレーションシップ・マネジメント—ビジネス・マーケットにおける関係性管理と戦略』白桃書房、2001年)。
- Kaplan, R. S. and R. Cooper (1998) *Cost & Effect*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社、1998年)。
- Kotler, P. (1980) *Marketing Management: 4th Edition*, Prentice-Hall (村田昭治監修、小坂 恕、疋田 聡、三村優美子訳(1983)『マーケティング・マネジメント』プレジデント社)。
- Mintzberg, H., B. Ahlstrand, and J. Lampel, Strategy Safari, (1998) *A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management*, Free Press. (斎藤嘉則訳『戦略サファリ』東洋経済新報社、1999年)。
- Porter, M. E. (1985) *Competitive Advantage-Creating and Sustaining Superior Performance*, The

- Free Press. (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『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、1985年)。
- 伊丹敬之 (1999)『場のマネジメント』NTT出版。
- 高嶋克義 (1994)『マーケティング・チャネル組織論』千倉書房。
- 高嶋克義 (1998)『生産財の取引戦略』千倉書房。
- 高嶋克義 (2006)「関係性マーケティング論の再検討」『国民経済雑誌』第193巻5号、27-41頁。
- 高嶋克義 (2008a)「マーケティングにおける関係の理論」高嶋克義・桑原秀史『現代マーケティング論』有斐閣。
- 高嶋克義 (2008b)「戦略的マーケティング論」高嶋克義・桑原秀史『現代マーケティング論』有斐閣。
- 高嶋克義 (2008c)「延期的生産システムの再検討」『国民経済雑誌』第197巻4号、1-16頁。