



セールステックによる管理会計理論の変容

伊藤 克容

伊藤 克容
成蹊大学経営学部教授
東京都出身
一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位取得
退学

キーワード

セールステック, MA (マーケティング・オートメーション), SFA, CRM, 管理会計, インサイドセールス, カスタマーサクセス

1. はじめに

本稿の目的は、セールステックとよばれる販売プロセスにおける革新によって、管理会計理論がどのような影響を受けるかを考察することにある。企業の販売プロセスは、デジタルマーケティングの進展によって、衝撃的な変化に直面している。生物進化では、断続平衡モデル (punctuated equilibrium) と系統漸進モデル (phyletic gradualism, ダーウィンの漸進観) がしばしば、対置される (八杉, 1988)。理論体系の進化にも、同じことが言えるかもしれない。断続平衡モデルとは、生物学上の種は、急激に変化する期間とほとんど変化しない停滞期間を持ち、少しずつ進化するのでなく、非連続的に大規模な進化を遂げるという考えかた、仮説をいう。系統漸進モデルでは、安定した状態のまま、ゆっくりと、少しずつ、変化が累積し

ていく。

販売プロセスのコントロール実務は、まさしく非連続的な変化を経験している真只中にある。急激な変化に適応するには、従来の思考枠組みや考え方を大幅に修正する必要があるだろう。

本稿では、販売プロセスのコントロール手法が変化したことにもない、管理会計理論について、どのような見直しが必要であるかを検討する。本稿には、2つの執筆動機がある。

1つめは、セールステックの普及にともなう企業実務の変化に対して、管理会計理論の適応を図ることである。企業の基幹職能として、生産と販売の2つがあげられる。販売プロセスは、生産プロセスに比較すると、これまで投入と産出の因果関係がつかみにくく、詳細な組織的なマネジメントが半ば放棄されていた領域であった。重要かつ複雑な問題であるが、その対応は個人スキル、勘と経験、運動量に委ねられてきた。科学であるよりは、直観、芸術、職人芸に属する領域であった。管理会計論のテキストを参照しても、生産プロセスのコントロールに割かれた紙幅は、販売プロセスに比較して何倍も大きいのが通常であろう。製造業を前提とした原価計算に依拠した、「生産プロセス偏重の管理会計理論」、「販売プロセスを看過しがちだった管理会計理論」が構築されるのは、歴史的な経緯から必然的であったといえる⁽¹⁾。しかしながら、これまでの状況がそうであったということは、今後もそのままよいということをし

まったく意味しない。管理会計理論、そこに含まれる概念および理論体系に対して見直しが進められている。現状維持のままでは、管理会計理論が、企業環境に適合しなくなる可能性が大きい。セールステックの普及による、理論の更新という問題意識を広く共有するための第一歩となること、管理会計論の拡張の足がかりとなる、予備的な考察をおこなうことが、本稿の第1の執筆動機である。最終的な目的地は、セールステックの成果を消化・吸収し、管理会計論のテキストが射程を広げ、時代に即した内容で満たされた状態にある。

執筆動機の2つめは、会計情報の固有の価値について、あらためて確認することである。販売プロセスのコントロールのために、現在では、様々なデータやツールが利用可能となった。顧客へ営業をかける際のアプローチ、前提となる組織自体も大きく見直されつつある。飛び込み営業が、過去の遺物となる日も遠くはないだろう。大きな変化が、販売プロセスに関わる実務では起きている。管理会計理論では、伝統的に営業費計算という領域で論じられていた概念や手法は急速に陳腐化している。代替的なコントロール手法が、安価で導入できるようになったため、会計的なコントロール手法の位置づけは大きく変化した。本稿では、セールステックが管理会計理論にいかなる変容を迫っているかについて検討すると同時に、会計情報の固有の役割についても検討したい。

これまでに参照されてきた理論が更新を余儀なくされているというのは、危機的な状態とも考えられるが、見方を変えれば、発展・飛躍の大きな機会でもある。管理会計研究の発展は隣接諸科学の包摂、吸収、消化によって成し遂げられてきた⁽²⁾。管理会計研究の立場から、セールステックによる革新をいかに整理し、理論体系のなかに位置づけるかは、緊急性の高い、重要な問題である。

本稿は、以下のように構成される。第1節で

は、本稿の問題意識、執筆動機についてあきらかにした。それに続く、第2節で、セールステックとは何か、どのような変化を販売プロセスにもたらしたのかを概観する。第3節では、セールステック導入の前後で販売プロセスのコントロールが、どのように異なっているのかを確認するために、これまでの通説である「営業費計算」の主たる内容についてふりかえる。第4節で、セールステックによって、管理会計理論にどのような改訂が必要かを考察し、全体の結論を述べることとする。

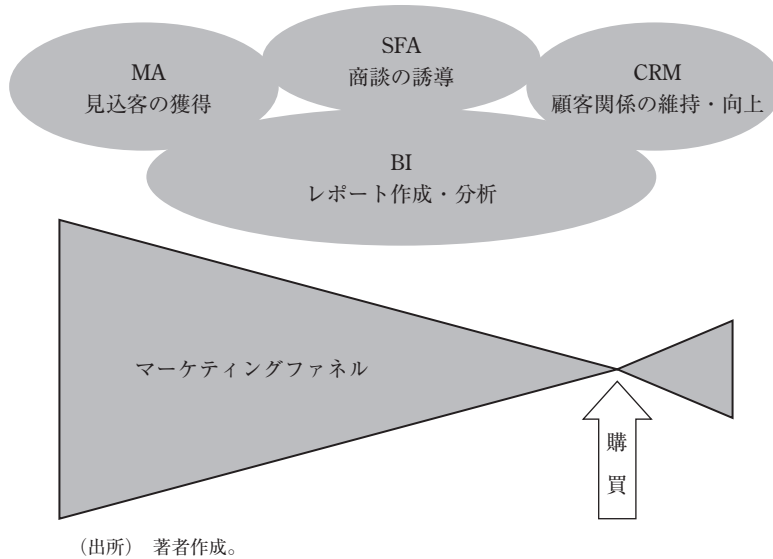
2. セールステックとは

(1) セールステックの内容：不可分な4領域

セールステック (Sales Tech) とは、製品やサービスを顧客に販売するプロセスを表す Sales と科学技術を表す Technology をかけ合わせた造語である⁽³⁾。販売プロセスに対してテクノロジーを活用することで、効率化を図り、企業業績の向上につなげようとする施策全般を示す。その指し示す範囲は多岐にわたる。また、論者によって様々な相違がある。漠然、曖昧模糊としていて、厳密な定義をするのは、著者には難問である。日々、続々とアプリが開発、市場投入され、それにともない企業実務も絶えず変化しつつあることから境界線をきれいにひくことは、困難である以上に、大きな意味がなく、高い生産性が期待できない。ベンダーは自社製品の販売に有利なように線引きや性格規定をする。それ自体は責められる事柄ではないが、概念を移ろいやすく、とらえどころのないものになっている要因となっている。

本稿では、セールステックを、「近年普及した、テクノロジーを利用した販売プロセスの効率化のための取り組み」として大まかに理解し、考察を進めることとする。本稿では、厳密な概念規定を放棄し、今後の課題として先送りしたい。具体的なアプリケーションやソフトウェアがリリースされる典型的な領域として、た

図表1 セールステックの全体像



(出所) 著者作成。

例えばCRM（顧客関係管理システム）やSFA（営業支援システム）、MA（マーケティングオートメーション）、BI（ビジネス・インテリジェンス）などが含まれる。これらの領域も相互にオーバーラップしていたり、論者やベンダーによって微妙にとらえかたが違っていたりする⁽⁴⁾。

図表1の下部には、いわゆる「マーケティングファネル」が示されている。「ファネル」(Funnel)とは漏斗を意味する。ファネルの各段階は、ターゲットとなるユーザーの購買に対する意識の進捗とそれにともなう絶対数の減少を表現している。川上（図表左）の段階から川下（図表右）に向かうにしたがって、購買に向けての顧客・購入者側の気持ちの変移、意識の高まりが示されている。購買後も顧客への働きかけが重要であることから、一過性の関係ではなく、継続的な取引となるように働きかける必要がある。購買後もファネルが延長されていることがあるのは、そのためである⁽⁵⁾。本稿を作成するに際して、セールステックのベンダー側、ユーザー側に複数回、ヒアリング調査を実

施させていただく機会を得た⁽⁶⁾。各企業で様々な形状のマーケティングファネルをもちいていた。個々の企業の実務における詳細な差異に特にこだわらず、本稿ではアプローチの概要を理解するために図表1のように抽象度を高め、整理しておく。図表1に見られる4つの領域で有効なアプリケーションが次々と利用可能となっている。

MA（マーケティングオートメーション、Marketing Automation）は、マーケティングファネルの最上流に位置し、見込顧客（見込顧客はリードとよばれることが多い）を生成し、育成し、選別するプロセスを自動化する様々なツールの集合体として考えることができる。一般的な機能としては、リード管理、キャンペーンマネジメント、リードスコアリング（有望な顧客の選別）、Webコンテンツ作成支援、メールマーケティング（一斉送信、自動返信）、ランディングページ作成、アクセス解析、顧客のWeb行動解析、SNS対応、SFAおよびCRMとの連携などがあげられる。MAツールを活用することで、見込顧客（以下、MAの文脈では、

慣行にしたがい、リードと表記)の属性や行動履歴データ(Webサイトへのアクセス頻度、閲覧ページなど)を収集することができる。重視すべきリードを選別したり、カテゴリズしたりすることで、それぞれのリードに合わせた最適なアプローチ方法のつかいわけが可能となる。リードの特性にあわせて、いくつかシナリオを準備しておけば、すべての対応を、自動的に実施することができる。MAの守備範囲は、リードの獲得および育成である。

MAの右隣に位置するのが、SFA(Sales Force Automation, 営業支援システム)である。名称が示す通り、営業担当者を支援することが目的であるが、顧客データ管理など、MAと重複する機能も含まれている。見込み顧客の属性、これまでのアプローチおよびその際の顧客のリアクションなどをデータ化することによって、それぞれの顧客に対していかなる施策が有効かについての知見を蓄積し、組織内で共有するためのツールである。SFAに期待される機能としては、顧客データ管理(属性、商談履歴)、案件管理(商談進捗状況、双方の担当者、受注見込み確度、注文見積金額)、営業側の活動履歴データ(商談情報、訪問回数、受注率)、予実情報(予算実績差異、見込管理)、レポート機能(各種報告書作成、配信、分析)などがある。

マーケティングファネルの最下流に位置するのが、CRM(Customer Relationship Management, 顧客関係管理システム)である⁽⁷⁾。商談成立後、顧客との関係を深めていくことを目的とする。その場限りの短期的な取引では、企業業績に対して、大きな意味がないかもしれない。それぞれの顧客情報を一元管理することで、既存顧客のニーズに適合した施策を実施できるようになることを企図している。一般的には、顧客情報管理、顧客情報分析、顧客への対応履歴蓄積、メールマガジン自動配信、顧客サポート支援、フォーム自動生成、プロモーション

管理、顧客ポイント管理が含まれる。コールセンター運営を強調した場合には、コールセンター運営支援(CTI: Computer Telephony Integration System, コンピュータと電話機の統合システム, あるいはPBX: Private Branch eXchanger, 構内交換機を含む場合もある)などの諸機能が含まれているケースもある。

MA(見込客の獲得、選別、育成)、SFA(商談を成約まで誘導)、CRM(既存顧客との関係維持・向上)と役割分担がなされているが、共通部分も多く、ベンダーや論者によって境界線はあいまいである⁽⁸⁾。3つの領域とオーバーラップしつつ、一段階、下に図示したのが、BIツール(Business Intelligence, ビジネスインテリジェンスツール)に関するアプリケーションである。MA, SFA, CRMツールに内包されているが、独立に切り出されて製品化される場合もある。BIの役割は、自動的に収集され、蓄積された大量のデータを分析し、報告書としてアウトプットすることにある、レポート作成(報告書作成)、報告書作成の前工程としての、OLAP分析⁽⁹⁾、データマイニング、シミュレーションなどが実装されていることが多い。

(2) セールステックが販売プロセスにあたえた影響

セールステックが販売プロセスにあたえた大きな影響は、以下の3点に整理することができる。

1つめは、優秀なソフトウェアによってプロセスが自動化されたことで、工数削減、効率化がもたらされた。MA, SFA, CRM, BIなどの領域を中心に様々なアプリケーションが市販され、利用可能となっている。自動化されることで工数が劇的に削減され、また優れたノウハウがアプリケーションを通じて共有可能となる。たとえば、いくつかのSFAアプリケーション上(ここでは、インサイドセールスの場面を想定)では、事前に設定した会話の台本(スクリ

プト)を表示することが可能となっている。この機能を活用すれば、知識のない、経験の浅い担当者でも、過去に成功を重ねた優れたシナリオに沿って、商談を進めることで、従来以上の成果を収めることができる。

また、多数のデータが蓄積されることから、事後的に組織ルーティンの有効性や仮説を検証することが可能となる。躓きやすい個所を適切に回避したり、予想される疑問点や不安について先回りして手当てしたりするなど、成功パターンを着実に洗練させることができる。膨大な顧客行動、企業側の販売プロセスに関するデータが蓄積されることから、どのような勝利の方程式が存在するのが明確になるのである。実戦に投入していれば、時間の経過にしたがって、データ数は増加の一途をたどる。データがふえれば、勝ちパターンをさらに細分化したり、シナリオのバージョンアップによって精緻化したりすることが期待される。アプリケーションによるデータの蓄積は、PDCAサイクル(販売プロセス改善)の重要な基礎となる。機械学習(その部分集合としての、強化学習)が成果をあげるには、データが不可欠であることは言うまでもない。蓄積された大量のデータを機械学習にかけることで、推奨すべき手順をAI(人工知能)から提案する機能もすでに現実化している。直近の営業活動の状況を入力すると、有望な顧客を選びだし、参考になる営業履歴データが表示されるとすれば、手元に何もデータがなく場当たりの攻勢をかけるよりは、成功確率は高まるのは当然であろう。

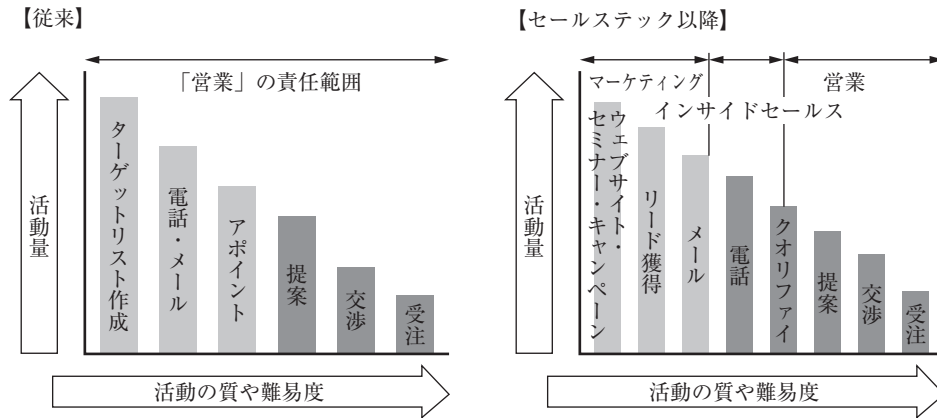
そのほかのセールステックが優位な状況として、たとえば、営業資料の効果測定(開封率、閲覧頻度、閲覧時間など)が可能となり、顧客がどの資料に関心を持ち、重視しているかを把握できるようになったこともあげられる。見られていない資料を一方向的に送りつけても何もよい結果にはつながらない。個々の営業資料の効果が把握できれば、営業資料の内容を改善し、

顧客属性とのマッチングに気を配ることで、販売プロセス全体の効率化につながる。強引な飛び込みや絨毯爆撃的なテレアポでは、どう頑張ったところで効果はあがらない。営業担当者にも強いストレスがかかりそうである。苦勞して得たノウハウは個人に蓄積され、組織には残りにくい。失敗も共有されず、また同じようなエラーが繰り返される。改善も個人ベースでの取り組みとなる傾向が強い。組織としての学習能力の差が、累積で圧倒的な差異を生じさせることになる。

2つめは、MA、SFA、CRMに対応するかのようになり、販売プロセスをマーケティングファネルに沿って分業化する動きが鮮明になったことである。サブプロセスごとに専門の部隊が組織されるようになった。セールステックは、分業化された販売組織を前提としている。典型的なのは、インサイドセールス(inside sales)部門の一般化である。アプリの開発、導入と販売組織における分業化の進展は、相互に影響を及ぼしており、いわゆる「共進化」(生物が他の生物に適応していく過程で両方の進化に影響を及ぼし合う現象)の状態だと考えることができる。

インサイドセールスとは、図表2における、販売プロセスのなかでマーケティングと営業の中間に位置する職務内容(部署)である⁽¹⁰⁾。アプリケーションでいえば、MAがはたす機能に合致する部分が多い。多くの見込み顧客(リード)のなかから、有望な顧客を選びだし、営業(フィールドセールスともいう)⁽¹¹⁾にひきわたす。行動履歴から購買に至る可能性がまだまだ低いと判断されるリードに対しては、様々な非対面でのコミュニケーション手段を活用して、顧客の関心を喚起させられるように促す。図表2左側に記載されている、従来の販売プロセスでは、分業体制が確立しておらず、営業担当が見込顧客の獲得、商談の誘導、アフターフォローまでのすべてを一手にひきうけること

図表2 販売プロセスの分業化の動き



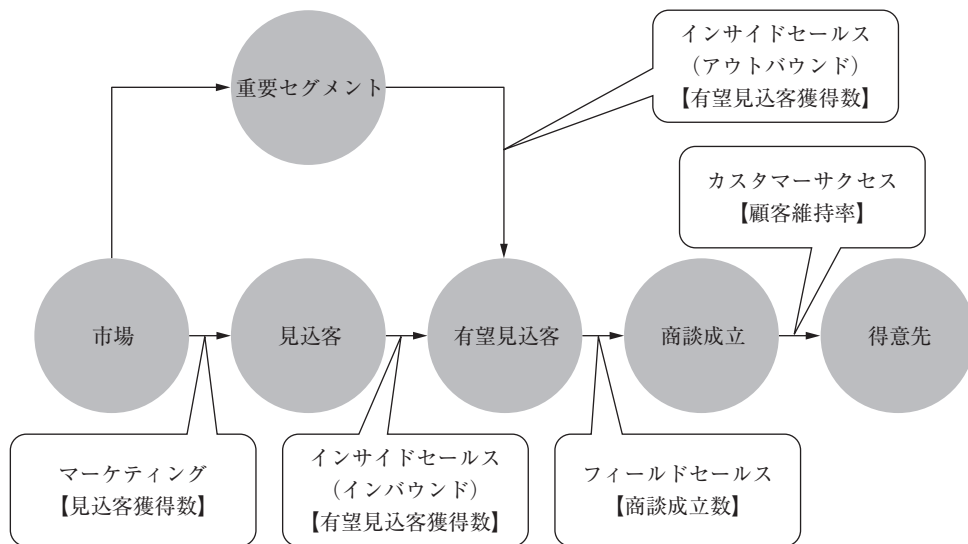
(出所) 福田 (2019), pp. 14-15より作成。

もまれではなかった。個々の顧客との営業担当者との関係性は深まるが、ノウハウや情報は組織内では共有されず、営業担当者に専有される。

従来の販売プロセスの運営では、個々の営業担当者の属人的なスキルやノウハウへの依存度が高まるとともに、営業担当者の守備範囲が広がり過ぎ、負担過多になってしまうという欠点

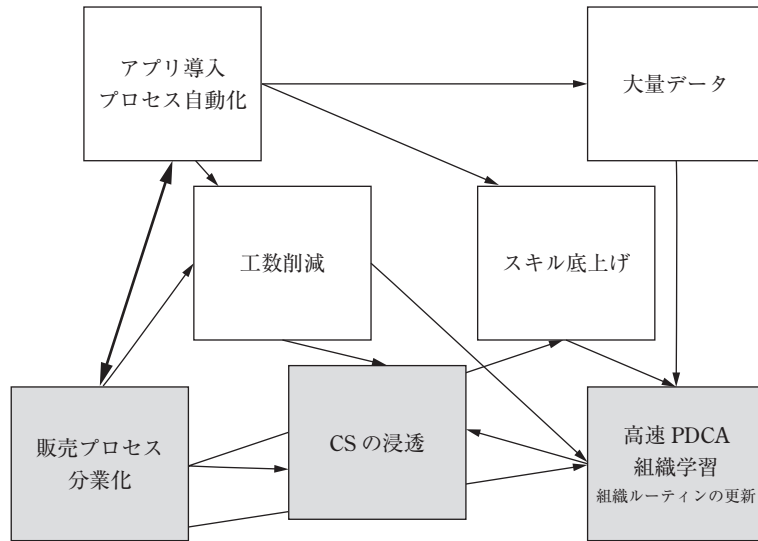
があった。マーケティング、インサイドセールス、営業（フィールドセールス）に組織を区分したことによって、それぞれの業務に集中し、専門性が高まると期待される。データが蓄積されることで、成功や失敗が共有され、途中で離脱したリードについても、どこで離れてしまったかを分析することでリサイクル（潜在顧客の掘り起こし）の可能性も高まった。

図表3 販売プロセスの分業化



(出所) 福田 (2019), p. 26をもとに作成。

図表4 セールステックが販売プロセスに与えた影響



(出所) 著者作成。

3つめが、セールステックのアプリケーションでは、「カスタマーサクセス」思考が徹底されるようになったことである¹²⁾。顧客の要望を満たすために受動的にサポートするのではなく、顧客の成功のために能動的に顧客に対して働きかけ、アプリケーションの改善を図ることで、顧客とベンダーが一体となった販売プロセスの効率化が可能となった。カスタマーサクセスとは、問題が発生し、顧客からの要望が顕在化する前の時点で、自社製品の使用状況をモニタリングし、目標と実績との乖離を把握することで、顧客への働きかけやアプリケーションのバージョンアップにつなげようとするアプローチである。いったんは購買につながったとしても、顧客がのぞむ状態を得られていなければ関係の継続は期待できず、LTVは最大化できない。顧客がのぞむ状態が達成されているかどうか、製品の存在理由である以上、きわめて合理的な思考様式である。売って終わりの関係性ではなく、顧客の利用状況が継続的に把握できる接点が確保できたことが、カスタマーサクセスの思考様式が広まった背景にあると考えられ

る。

以上の考察結果を簡単に図示すると図表4のようになる。

3. セールステック以前の状況： 伝統的な営業費計算

(1) コントロールの焦点

以下では、セールステックが普及するまでの販売プロセスのコントロール手法について、検討してみよう。比較対象があれば、優位性もより鮮明になるはずである。

これまで管理会計理論では、販売プロセスの詳細については正面から取り上げられてこなかった。顧客の動きを直接的に測定する手段がなく、コントロールに必要な情報が入手できなかったためである。顧客動向がブラックボックスで、プロセスが可視化できていない状態では、プロセスが進行している過程でパフォーマンスを判断することはできない。当然、どのような是正措置をとるのがよいかも見当がつかない。

「工場では、通常、原価材の投入量と、それによって生ずる製品の産出量との関係は比較的

正確に測定できる。しかし販売活動では、例えば広告費の投入によって、販売費がどれだけ増加するかを測定することは至難の業である。というのは、広告は顧客の心理に訴えて販売に影響をもたらす一要素にすぎず、製品の特徴、価格、包装、流通方法、競争企業の活動、季節的要因、経済環境の変化などが、相互に影響しあって、販売量の変化に結びつくからである。…これらの特異な性質のために、製造原価と比較して、営業費の管理と分析手法の開発は、いまだに不十分であり、今後の研究にまたなければならない」(岡本2000, p. 693)とあるように、従来までの状況では、マーケティング分野の因果関係は、生産分野にくらべて把握することが困難であった。

販売プロセスのコントロールが、生産プロセスにおけるコントロールよりも困難であった理由として、岡本(2000)では、以下の2の理由があげられている。

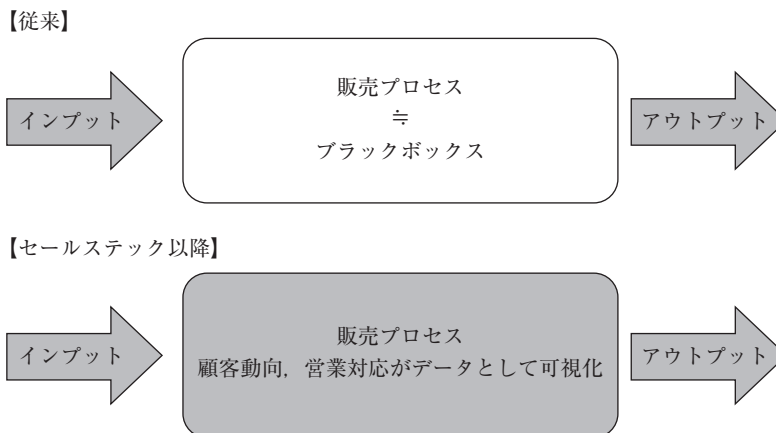
1つめは、顧客の心理的な要因が販売プロセスに決定的な影響をもたらすことである。顧客の心理面を、事前に正確に予測したり、モデル化したりするのは容易ではない。2つめに、影響要因が多すぎて、何が重要かを把握するのが

困難であった。結果として、努力と成果の間の因果関係が把握できないのが通常であった(岡本2000, p. 692)。

生産プロセスに比較して、販売プロセスでは、インプットとアウトプットの間の因果関係があいまいであり、途中で何が起きているか、順調なのか不調なのか、最後に結果をみるまで、把握できなかった。プロセスを適切にコントロールしようにも、コントロール対象が完全なブラックボックスになっていたのである。セールステック以前の状況では、販売プロセス自体を直接コントロールすることができないため、販売プロセスに投入されるインプットと販売プロセスのアウトプットを測定することによって、販売プロセス全体を間接的に管理しようとしていた。具体的なコントロール手段としては、予算管理や販売セグメント別の収益性分析があげられる¹³⁾。

セールステックを前提とすれば、顧客の行動履歴も営業担当者側の行動履歴もデータとして蓄積することができる。現時点では、生産プロセスに近い程度にまで、販売プロセスを可視化できるようになっている。プロセスに関する情報が入手可能となったことで、それまでのイン

図表5 コントロールの焦点の移行



(出所) 著者作成。

プットとアウトプットに依拠した、間接的なコントロールではなく、販売プロセス自体に直接的に働きかけるコントロール方法が一般的に採用されるようになっている（図表5）。

保管費の管理 運送費の管理 営業事務費の管理 売上高控除項目の管理

(2) **インプット側の管理：営業費計算における原価分類**

セールステックで顧客動向や営業側の対応データが蓄積される以前の状況では、販売プロセスに対するコントロールを実施するために、費目分類が強調されていた。プロセスが理解しやすく生産プロセスと同様のコントロールが適用できる費目と、適用できない費目に分類することが主張されてきた。具体的には、注文履行費と注文獲得費の分類である。

NAA (National Association of Accountants) による「マーケティング職能におけるコストコントロール」(Cost control for marketing operation) では、以下のように注文履行費と注文獲得費を分類することが、マーケティング活動の原価管理におけるもっとも重要なアプローチとして紹介されている。

注文獲得費 (order-getting costs) には、広告宣伝費、販売促進費、直接販売費、販売調査費などが含まれる。プロセスが把握できず、インプットとアウトプットの因果関係が不明確で標準原価管理が適用できない。注文獲得費は、自由裁量固定費としての性格を持つことから、割当予算で管理すべきであると主張された。

注文履行費 (order-filling costs, logistics costs) には、倉庫費、運送費、掛売集金費などが含まれる。注文履行費は、プロセスが把握可能で、インプットとアウトプットの因果関係がある程度明確であることから、標準原価管理が適用できると考えられた。

ここで重要なのは、販売プロセスに直接働きかけるのではなく、インプット側に注目することで、販売プロセスをコントロールしようとしていることである。販売プロセスの情報を入手し、直接働きかけるのと格段の違いがある。受験勉強の進めかたや進捗具合を直接、観察・評価できない状況では、勉強に投入した時間（インプット）やテストの点数（アウトプット）でプロセスを間接的にコントロールするしか方法がない。

第1章	マーケティング活動の原価管理 序説 用語の定義 営業費管理に役立つ会計組織の計画 営業費管理に役立つ会計用具 事前原価管理のための予算の編成 当座活動の原価管理
第2章	注文獲得費の管理 序説 広告および販売促進費の管理 販売費の管理 販売管理費の管理
第3章	注文履行費の管理 序説 注文履行費の予算編成

(3) **アウトプット側の管理：セグメント別収益性分析**

セールステックが普及する以前の販売プロセスのコントロールでは、インプット資源の原価分類に加えて、セグメント別収益性分析が重視されてきた（松本1959, 西澤1962）。販売プロセスがブラックボックスであるため、予算管理によるインプットコントロールと販売セグメント別収益性分析による結果によるコントロールの併用は、販売プロセスをコントロールしなけ

ればならない場合に、最も有力な手法であり続けた。プロセスの詳細がつかめない以上、間接的なコントロールに依存するしかない。プロセス自体の情報があるかないかでは、まったく問題状況が異なるのである。

販売費をセグメント別に配賦（集計）することによって、様々なセグメントの実績測定が可能になる。セグメント別の収益性分析は、結果のコントロールに属する。事後的に販売費を様々なセグメントに再集計し、販売セグメント別のパフォーマンスをチェックすることができる。販売セグメントの切り口としては、様々なものが考えられる。具体的には、製品品種、販売地域、顧客属性、注文規模別、販売経路などが想定される（岡本2000, p. 700）。結果を様々な角度から検討することで、どこに問題があるかを突きとめようという考えかたにもとづいている。

セグメント別収益性分析は、経常計算で期間的に繰り返し、実施されることが想定されている。経常計算に組み込み、定期的にシグナルを確認すれば、どこに問題があるかをいち早くつかむことができる。コントロールの精度を高めるためには、経常計算として定期的にチェックすべきである。運用コストとの兼ね合いで、特殊原価調査⁽⁴⁾として実施されることも考えられる。

どの範囲までの原価要素をそれぞれの販売セグメントに集計するかによって、純益法（製造原価、販売費及び一般管理費のすべてを販売セグメントに集計する方法）と貢献利益法（変動費及び個別固定費のみを販売セグメントに集計する方法）とに大別される（松本1959, 西澤1960）。共通費（セグメントへの追跡不可能な項目）を含めて、すべての費目を集計しようとする純益法は、配賦計算に恣意性が介入することが避けられない。

因果関係が不明確な配賦計算は、業績測定の対象者である経営管理者からの不信感を招きや

す。様々な施策の有効性を判断する場合にも誤った意思決定を招来する可能性ある。このような理由から、責任センターにおける経営管理者の業績測定のために経常計算として運用する場合は、貢献利益法がのぞましいと考えられてきた（松本1959, 西澤1962）。セグメント別の収益性分析に対する納得感を高めるためには、販売セグメントへの営業費の配賦計算をできる限り信頼できる範囲にとどめる必要がある。

セグメント別収益性分析およびそれを可能とする配賦計算の精緻化は、1950年代から1990年代まで一貫して、販売プロセスのコントロールにおける中心的なトピックであった（Longman & Shiff 1955, Lewis 1993, 君島 2013, 君島 2014）。言うまでもないが、結果がでてから事後的に分析し、そのあとで対応しても遅すぎたということになりかねない。よりのぞましいのは、プロセスの進行を直接測定し、即座に介入行動をとることである。

4. 結びにかえて

本稿では、2つの問題を設定した。1つは、セールステックの普及にともない、管理会計理論がどのように変容すべきか、という問題である。2つめは、コントロールのための情報が豊富になった状況下で、会計情報の固有の価値とは何かについて確認することである。順に見ていくことにしよう。

(1) 販売プロセスの変化と管理会計の役割

会計情報は、有力なコントロール手段であるとして、それ以外のコントロール手段にはどのようなものが考えられるのか。また、コントロール手段は、どのように分類されるのか。

Merchant (1982) では、組織のコントロール問題へ対処するために選択可能なコントロール手段を① 特定行動のコントロール (control of specific actions), ② 結果のコントロール (control of results), ③ 組織構成員のコントロ

ール (control of personnel) の3つに分類している。

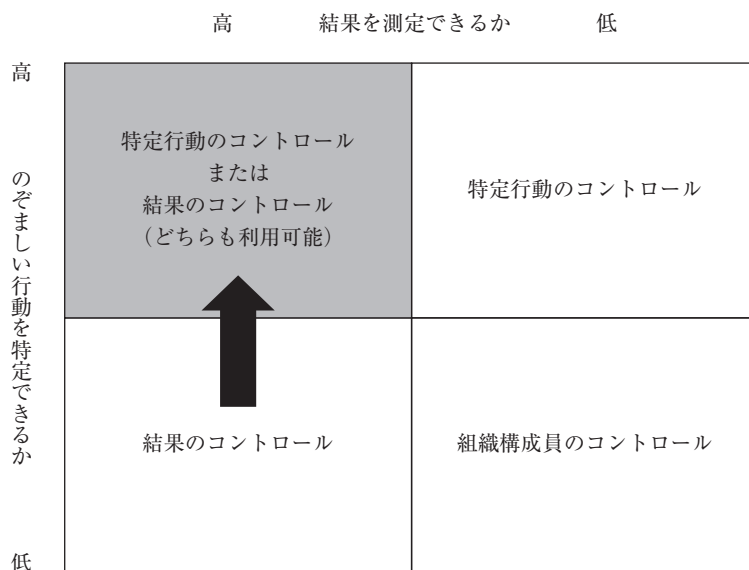
特定行動のコントロールは、組織構成員が組織にとってのぞましい行動をとるように個々の行動レベルで規制するための仕組みである。結果のコントロールは、組織構成員に特定の行動にではなく、行動の結果に対して責任を負わせるアプローチである。組織構成員自体のコントロールとは、組織構成員の思考回路や判断基準に働きかけることによって、コントロール問題を解消または緩和しようとする方法である。

コントロール手段は、組織の置かれた状況に応じて、最も適切なものが選択される。組織環境は、コントロール手段の実行可能性 (feasibility) という観点から、以下のような4つのケースに場合分けされる。コントロール手段の実行可能性は、「結果を測定できるか」と「のぞましい行動は何か事前に分かっているか」の2つの要因で決定される。結果のコントロールを適用するには、パフォーマンスが測定できなければならない。特定行動のコントロー

ルを適用するには、どのような手続き、行動が正しいかを事前に承知していなければ、行動の良し悪しを評価できず、修正もままならない。実行可能性の観点から、図表6のように組織状況の場合分けがおこなわれ、それぞれのケースで適用可能なコントロール手段が決まってくる。

セールステック以前には、販売プロセスの内部の因果関係は闇に包まれていた。のぞましい行動を特定できない以上、組織構成員のコントロールまたは結果のコントロールに依拠するしかなかった。業績測定の様式では、セグメント別の収益性分析、資源のインプットをモニタリングする予算管理が、最善のコントロール手段であった。セールステック導入後の状況では、顧客動向、販売担当者の行動履歴が観察でき、大量のデータが蓄積可能となった。よい打ち手と悪い打ち手の違いが経験によって学習されるようになったことで、図表6上では、左下から左上の移行が起きたと考えることができる。

図表6 コントロール手段の実行可能性の決定要因



(出所) Merchant (1982), p. 264をもとに著者作成。

(2) 会計情報の意義

販売プロセスに対する認識が一変し、経営管理者がモニタリングする情報が格段にふえたことによって、会計情報はコントロール手段としての相対的なシェアを大きく低下させることになる。当然、従来までのように唯一あるいは主要なコントロール手段ではなくなることは疑う余地がない。不要になるのかといえ、絶対にそうはならないと考えられる。膨大な販売プロセスに関連する情報が蓄積されているなかで、会計情報が固有の絶対的価値を持つのは、企業目的、すなわち資本増殖との関連性がきわめて強いためである。

会計情報の優位性、固有の価値について、岡本ほか（2008, p. 3）では以下のように述べられている。「企業会計は、その企業に関する取引データを収集し、処理し、それらを情報として企業内外の情報利用者に伝達する役割を果たす。したがって企業会計は情報システム（information system）である。しかし企業会計が他の情報システムと本質的に異なるのは、企業活動全体に貨幣という光を当てて、その影を掴まえる点にあり、その影とは、その企業に投下された資本の循環過程そのものにほかならない。したがって企業会計の本質は、企業資本の運動全体を把握する経済的情報システムであるといえよう。」

資本の循環過程を包括的に写像しているのが、会計情報だけがもつ、ほかの情報にはない属性である。情報利用者（管理会計情報の場合には、企業組織内の経営管理者）は、まさしく、資本の循環過程をコントロールすることに関心がある訳であるから、この優位性は、会計情報以外に利用可能な情報が増加したとしても揺らぐことはない。個々の取引記録、証憑、仕訳の累積が、財務諸表を構成する。現場でのひとつひとつの意思決定と組織全体の業績との関係性を明示する、ミクロマクロループ（廣本2005）は、組織運営、組織構成員とのコミュニ

ケーションには不可欠である¹⁵⁾。情報の有用性として、目的適合性（relevance）の重要性が、繰り返し主張されてきたが、会計情報の強みは情報利用者のニーズに即していることにある。セールステックの導入によって、プロセス情報が容易に入手可能となったが、どの情報が本当に重要かを理解するためには、最終的な結果尺度である会計情報と関連づけて評価するしかない。

（謝辞）

本研究は、JSPS 科研費17K04070の助成を受けたものです。

注(1) 工場における原価管理は、管理会計における中心的な問題領域であるが、「生産管理会計」とは、通常よばれることはない。あたりまえだからである。販売プロセスをコントロールするための管理会計については、「営業費計算」（松本1959）、「営業費管理会計」（西澤1962）、「営業費の会計と管理」（西澤1982）、「マーケティング管理会計」（田中1998）などとして議論されてきた。後述するように、販売プロセスは、生産プロセスに比較して、ブラックボックスであったため、研究対象として扱われる機会が相対的に少なかった。なお、営業費とは、販売費および一般管理費の総称である。

(2) 米国における管理会計理論の生成、発展について、廣本（1993）では、生成期（1919-1929）、成長期（1930-1945）、確立期（1946-1966）、展開期（1966-）に区分し、検討している。隣接諸科学の吸収、学際的研究の隆盛は、展開期における顕著な特徴である。

(3) 既存の産業、事業に技術を掛け合わせて出現した、様々な事業における新しい潮流をX-Tech（クロステック）と総称する。セールステックは、その一部である。個人がネットに接続するのが常態化し、またいろいろなデバイスに低廉化した高機能センサーが搭載されたことから、企業にとって利用可能な情報量が格段に増加した。同時に、デバイスの性能があがり、優れた分析ツール、膨大なデータの格納スペースが利用可能となった。加えて、SaaS（Software as a Service、サービスとしてのソフトウェア）としてのアプリケーションの利用形態が一般化したことによって、クラウドにある

ソフトウェアにネット接続が可能であれば場所を問わずアクセスし、共同編集、同時利用できるようになったことの影響も大きい。従来の、企業のシステム内に構築するオンプレミス型に比較すると、利便性の面で改善が見られる。価格面でも、SaaSでは、オンプレミスのときのような、一括請求方式ではなく、少額を月額で徴収するサブスクリプションが一般的となりつつある。このことから、企業にとっては、投資リスクや資金調達観の観点から、各種ツールの導入が容易になった。こうした環境変化が同時に発生し、多くの事業で競争環境を変質させている。SaaSが一般化した促進要因としては、Amazon Web Services (AWS)、Google Cloud Platform (GCP)、マイクロソフト Azure などのクラウド上のインフラが整備されたことも指摘できよう。販売プロセスにおける各種テクノロジーの適用は、複合的な社会現象であり、セールステックとして大雑把に把握されている。

- (4) たとえば、スタートアップやテクノロジー企業、ベンチャーキャピタルに関する情報を提供する、CB インサイツによれば、セールステックは、Sales Enablement & Acceleration, General CRM, Customer Experience, Contact & Communication, People Development & Coaching, Intelligence & Analytics, Customer Support の 7 分野に整理されている。https://www.cbinsights.com/research/sales-tech-startup-market-map/ (最終アクセス2020/06/15)。また、『日経クロストrend』では、セールステックは、18ものサブカテゴリーに細分されている。縦軸に主として期待される機能を取り、「データ管理」、「営業効率化」、「組織・人材育成」の3分割で整理している。一方、横軸に販売プロセスをとっている。販売プロセスを、「見込み顧客の発掘」、「商談機会の創出」、「契約」、「アップセル／クロスセル」、「顧客のロイヤル化」の5つに分けている。様々な機能を持ったアプリが含まれることになる。セールステックという概念の、対象範囲、指し示す領域が広いことが伝わるだろう。https://xtrend.nikkei.com/atcl/talk/19/00001/00008/ (最終アクセス2020/06/15)。上記の整理では、数多くのソフトウェアおよびベンダーが紹介されている。どのような機能が、どれほどのコストで利用できるようになったかは、大変興味深く、実務的にはきわめて重要な問題であるのは間違いない。ただし、個別のアプリケーションの仕

様、機能、評価に関しては、本稿の関心ではないため、ここでは詳細な言及はおこなわない。

- (5) 購買後の顧客関係を測定する指標として、NPS (Net Promoter Score, 推奨顧客指標) がある。顧客が単純に満足している (特に大きな不満はない) 状態では、顧客関係構築のあるべき姿としては、現時点では、不十分となってしまった。満足以上の熱烈なロイヤリティを獲得することが課題となっていることから、従来、頻繁にもちいられてきた顧客満足度の代替指標として支持者が多いとされる。NPS は、一般に「あなたは、この製品・サービスを知り合いに推奨したいですか」という質問にもとづいて測定される。質問に対する回答によって、顧客を特定の基準で、推奨者、中立者、批判者に振り分ける。回答者全体に占める推奨者の割合 (%) から、批判者の割合 (%) を引いて出てきた数値が NPS の値となる。NPS の背景、意義については、大越 (2020)、佐藤 (2018)、高橋 (2018) などを参照のこと。
- (6) 各企業における取り組みについて、野本纏花氏 (テクニカルライター) から多くの情報を提供して頂いた。
- (7) CRM ツールの導入目的を LTV (Life Time Value, 顧客生涯価値) の最大化と表現することができる。LTV とは、個々の顧客が、企業と接点を持ってから、完全に関係が断ち切られるまでの期間 (顧客ライフサイクル) 内にどれだけの CF 割引現在価値をもたらすのかを概算したものである。顧客との関係が良好であれば、一般に LTV が大きくなる傾向がある。LTV が重視されるようになった背景としては、市場の拡大が鈍化するにつれて競争が激化し、新規顧客の獲得が困難となったこと、言い換えれば、新規顧客獲得のコストが既存顧客を維持するよりも多くのコストが発生し、効率がよくないと広く共有されたことがある。現時点での LTV を向上させる、具体的な方策としては、関係が継続する取引期間を延長することに加えて、現在よりも収益性の高い製品への移行を推奨するアップセル、パッケージとして関連商品のまとめ買いを促すクロスセルなどがある。

なお、LTV の計算式は以下のように示されている。

$$LTV = AC + \sum_{n=1}^N \frac{(M_n - C_n) b^n}{(1+r)^n}$$

ただし、AC は新規顧客獲得費用、M は n 期において当該顧客からもたらされる粗利益、C

が n 期における当該顧客へのマーケティング活動および対応に要する費用、 p が n 期において当該顧客が取引を継続する確率を示している。実際に計算する意味は乏しく、概念を強調するための指針としての意義が大きいと考えられる。

- (8) 本稿における、MA、SFA、CRM、BIに関する記述については、企業に対するヒアリングに加えて、文献を参照した。MAについては、小川(2017)、永井(2017)、庭山(2016)、長谷川ほか(2017)、横山・内田(2017)に依拠している。SFAおよびCRMについては、早川(2016; 2018)、坂本(2014)、村山・三谷(2001)にもとづいている。BIについては、北岡(2009)、NTTデータ技術開発本部ビジネスインテリジェンス推進センタ(2009)を参照した。繰り返しになるが、実務上の概念であり、オーバーラップが多く、厳密な仕分けは困難である。なお、MAの普及による管理会計理論の拡張可能性については、伊藤(2018)を参照されたい。
- (9) OLAPは、Online Analytical Processingの略称。データベース上に蓄積されたデータに対して集計、分析を余計な手間をかけずに実施できることをいう。
- (10) インサイドセールスは、顧客の購買行動の変化に対応している。実際に対面しなくても、Web上でのコミュニケーションによって顧客は必要な情報を獲得できるようになった。
- (11) フィールドセールス(field sales)は、分業が確立した、販売プロセスにおいて、インサイドセールスとの区別を明確にするためにもちいられる概念である。フィールドセールス部門は、インサイドセールスから提供された有望な見込み客を実際の購買につなげるために活動する。顧客のもとにおもむき、実際に対面をして商談を進めること(外勤をとまなうこと)が名称の由来である。
- (12) カスタマーサクセスの概要、カスタマーサクセスが重視されるようになった経緯については、Mehta et al. (2016)、ラザヴィ(2019)で丁寧な整理がなされている。ラザヴィ(2019)では、「カスタマーサクセスは日本企業にこそ、必須の概念だ」(p.6)と一貫して主張されている。Mehta et al. (2016)では、カスタマーサクセスの10原則として、「①正しい顧客に販売しよう、②顧客とベンダーは何もしなければ離れる、③顧客が期待しているのは大成功だ、④絶えずカスタマーヘルスを把握・管理する、⑤ロイヤルティ構築に、もう個人間の関係はいらぬ、⑥本当に拡張可能な差別化要因は製品だけだ、⑦タイムトゥバリューの向上にとことん取り組もう、⑧顧客の指標を深く理解する、⑨ハードデータの指標でカスタマーサクセスを進める、⑩トップダウンかつ全社レベルで取り組む」があげられている。カスタマーサクセスの測定尺度としては、顧客継続率、ヘルスコアなどがある。ヘルスコアとは、顧客状況を表現する合成変数である。ヘルスコアの算定要素として一般的なのは、サービス利用状況、ログイン回数、NPS、担当者のエンゲージメントなどがある。
- (13) 西澤(1960)では、営業費管理会計の全体領域を営業費分析(セグメントへの集計)と営業費管理(注文獲得費管理、注文履行費管理、一般管理費管理)の2つに区分している(p.218)。
- (14) 組織内部の情報を収集、加工し、報告する計算技法である原価計算は、「制度としての原価計算(原価計算制度)」と「特殊原価調査」とに大別される。特殊原価調査は、必要に応じてそのつど実施され、どの案が最も有利かを示す、問題解決情報として提供される。
- (15) 今井・金子(1988)によれば、マイクロ・マクロ・ループの意義について、以下のように述べられている。「構成員の自発的行動がネットワーク全体の脈絡を生成するには、マクロレベルとマイクロレベルの間に相互作用のサイクルが成立することが必要だ。つまり、全体の脈絡は個々の解釈を束ねて構成されたものである一方で、個々の解釈を形成するのに全体の脈絡が必要だというサイクルである。このサイクルが本章の始めの方で検討した自己解釈過程そのものであり、それを実現するメカニズムがマイクロ・マクロ・ループであるというわけだ。ネットワーク構成員はこのマイクロ・マクロ・ループを持っていて、各自が主体的に行動する中にも、そこには全体の雰囲気とか共通意識とかいうマクロ情報を常に察知しながら自らの行動を調整するというメカニズムがあることが、ネットワークに脈絡がつくための必要条件である。」(p.216) 個々の組織構成員の試行錯誤が正しい方向に向かっているのか、そうではないのかを判断するための最終的な基準として、会計情報は有用である。選択肢や情報がふえればふえるほど、価値があるのは何かを評価するための情報は重要性をますますである。

参考文献

- Lewis, R. J. (1993). *Activity-Based Costing for Marketing and Manufacturing*, Praeger Pub Text.
- Longman, D. and Shiff, M. (1955). *Practical Distribution Cost Analysis*, Irwin.
- National association of cost accountants. (1951). *The Analysis of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions*. (西澤脩訳『マーケティングコストの分析』日本生産性本部, 1964年.)
- National association of cost accountants. (1954). *Cost Control for Marketing Operations*. (西澤脩訳『マーケティングコストの分析』日本生産性本部, 1964年.)
- Mehta, N., Steinman, D., Murphy, L and Martinez, M. (2016). *Customer Success: How Innovative Companies Are Reducing Churn and Growing Recurring Revenue*, Wiley. (バーチャレクス・コンサルティング訳『カスタマーサクセス: サブスクリプション時代に求められる「顧客の成功」10の原則』英知出版, 2018年.)
- 伊藤克容 (2018) 「マーケティング管理会計の展開: 顧客動向の追跡と動線設計」『管理会計学』(日本管理会計学会) 26 (2), pp. 31-46.
- 岩本俊幸 (2016). 『B to B マーケティング & セールズ大全』同文館出版.
- 大越一樹 (2020). 「NPS のその先へ 顧客ロイヤリティを起点に組織を変える」『Diamond ハーバード・ビジネス・レビュー』(ダイヤモンド社) 45 (5), pp. 30-33.
- 岡本清 (2000) 『原価計算 (6 訂版)』国元書房.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』中央経済社.
- 小川共和 (2017). 『マーケティングオートメーションに落とせるカスタマージャーニーの書き方』クロスメディアマーケティング.
- 加藤希尊 (2016). 『カスタマージャーニー: 「選ばれたブランド」になる マーケティングの新技法を大解説』宣伝会議.
- 君島美葵子 (2013). 「営業費に関する情報ニーズの拡張と営業費会計の変容: 注文獲得費の視点から」『横浜経営研究』33 (4), pp. 105 (631)-124 (650).
- 君島美葵子 (2014). 「営業費会計に対する『レレバンス・ロスト』の貢献」『神奈川大学国際経営論集』47, pp. 87-97.
- 佐藤尚之 (2018) 『ファンベース (ちくま新書)』筑摩書房.
- 高橋遼 (2018) 『熱狂顧客戦略: 「いいね」の先にある熱が伝わるマーケティング・コミュニケーション』翔泳社 (MarkeZine BOOKS).
- 田中隆雄 (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.
- 永井俊輔 (2017). 『実践マーケティングオートメーション: 会わずに売れるリード育成法』インプレス.
- 西澤脩 (1960). 「営業費分析における純利益法と貢献差益法」『早稲田商学』147, pp. 29-52.
- 西澤脩 (1962). 『営業費管理会計』ダイヤモンド社.
- 西澤脩 (1982). 『営業費の会計と管理』白桃書房.
- 庭山一郎 (2016). 『究極の B to B マーケティング: ABM』日経 BP.
- 長谷川健人・住岡洋光ほか (2017). 『マーケティングオートメーション導入の教科書: 優良顧客を自動で育てる仕組みづくり』エヌディエスコローポレーション.
- 廣本敏郎 (1993). 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 廣本敏郎 (2005). 「ミクロ・マクロ・ループとしての管理会計」『一橋論叢』134 (5), pp. 828-858.
- 福田康隆 (2019). 『ザ・モデル: マーケティング・インサイドセールス・営業・カスタマーサクセスの共業プロセス』翔泳社.
- 松本雅男 (1959). 『営業費計算』国元書房.
- 八杉龍一 (1988) 「現代進化論の諸問題: 世界観と方法論の観点より」『科学基礎論研究』18巻4号, pp. 159-165.
- 横山隆治・内田康雄 (2017). 『デジタル変革マーケティング』日本経済新聞社.
- ラザヴィ弘子 (2019). 『カスタマーサクセスとは何か: 日本企業にこそ必要な「これからの顧客との付き合い方」』英知出版.