

論 壇

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—

伊藤 克容

＜論壇要旨＞

生産と販売はともに企業活動にとって重要な領域である。歴史的に2つの領域を比較すると、管理会計の発達には、生産職能で顕著である。販売職能における管理会計（以下、マーケティング管理会計）の発展が遅れたのは、販売プロセスに関する情報が得られなかったためである。

近年の環境の変化にともなって、マーケティング実務が大きな変貌を遂げている。従来のマーケティング管理会計では、予算管理や販売セグメント別の収益性分析によって、プロセスのインプットとアウトプットをコントロールすることによって、販売プロセス全体を間接的に管理するしかなかった。最近の大きな変化は、顧客動向を直接追跡できるようになったことである。本稿では、マーケティング管理会計はいかに変貌し、新たにどのような課題に直面しているのかについて検討する。

＜キーワード＞

マーケティング管理会計、マーケティングオートメーション、リードジェネレーション、リードナーチャリング、リードクオリフィケーション、リードマネジメント

Management Accounting for Marketing Performance Measurement: The Impact of Marketing Automation

Katsuhiko Ito

Abstract

Both production and sales are the main functions for corporate activities. Historically, comparing the two areas, the development of management accounting is prominent in the production function. At the center of management accounting, there existed a technique to control the production process. The reason why the management accounting in sales function did not develop is that information on the sales process could not be obtained.

Due to changes in the environment in recent years, marketing management practice has undergone a major transformation. Previously, we used budgeting and profitability analysis to control inputs and outputs of marketing process. As a result, the marketing process was managed indirectly. The recent major change is that customer behaviors are being tracked directly. In this paper, we examine how marketing management accounting has changed by marketing automation, and what kind of problem newly occurred.

Keywords

Management accounting for marketing function, marketing automation, lead generation, lead nurturing, lead qualification, lead management

1. 問題の所在

今回、「管理会計の拡張と実務適用の課題」というテーマを頂戴して、何が重要な問題であるかを自分なりに考えてみた。すぐに「顧客動向の追跡把握と動線設計」という課題が重要であると着想した。従来のフレームワークに依拠した理論研究の進展、研究成果蓄積も目覚ましいが、これとは別に、デジタル化によって管理会計理論の立脚する企業環境が大きく変貌している点について、この機会に整理しておくべきであろう。変化が特に著しいのは、これまで生産職能に対して、注目を浴びてこなかった販売職能においてである。近年、企業に訪問調査を実施したり、実務家と議論したりする際に強く印象づけられるのは、デジタルマーケティングの進展によって、マーケティング関連の業務の進め方が大きく変貌していることである。アドテクノロジーの一般化、EC企業の隆盛によってもあきらかなように、個別の顧客が特定でき、顧客ひとりひとりの動向が情報として蓄積されるというのは、企業にとっては計り知れないアドバンテージになる。これまでは、利用できなかった情報が豊富に利用できるようになっている。この状況をどう活かせるかが、今後の企業経営の成否を決定するといっても過言ではないだろう。その結果、従来のマーケティング管理会計の理論は、大きな見直しを迫られている。マーケティング職能における計数管理実務が、大きな変革を遂げている以上、不可避であり急務である。本稿では、最近出現しつつある状況を整理するために、マーケティングオートメーション（marketing automation, 以下 MA と省略表記）の導入によって変化しつつある実務を従来のマーケティング管理会計と関連づけて議論することを試みたい。

近年の技術環境の変化は顕著であり、それにともなって、従来、生産現場に比較すると相対的に注目されてこなかった販売職能における管理会計手法（以下、マーケティング管理会計）の実務レベルでの変化が観察できる。生産職能と販売職能は、いずれも事業会社の両輪ともいえるべき等しく重要な職能であるが、管理会計研究は、生産職能におけるコントロール問題により多くの資源を割いてきた。初期の職能別体系化の議論（詳細は、廣本(1993)を参照のこと）以降においては、工場における管理会計実践に対しては、一般的には、生産管理会計という名称を付けられることがない。無論、職能別の個別問題以上に全般的な企業の管理というテーマに関心が移行したためもあるだろう。その中でも、販売職能を適切に運営するためのマーケティング管理会計については、特殊問題として、従来から繰り返し議論されてはいた。昔風の表現では、「営業費計算」、「営業費原価計算」などと呼ばれる。営業費とは、販売費および一般管理費の総称であるから、営業費計算という問題設定では、販売職能と本社機能とをまとめて議論していた訳である。

マーケティング管理会計が、生産職能における管理会計に対して後回しにされてきた理由はあきらかである。生産プロセスにくらべて、販売プロセスは、複雑な割に情報が少なく、何をどうすれば成果に結びつくのか、因果関係が理解できなかったためである。営業費と製造原価の相違点としては、①決定的な影響をもたらす顧客の心理的な要因、②販売方法の多様性と変動性、③困難な因果関係の測定という3点に整理されている（岡本, 2000: 692）。

上記の3つの要因は密接に絡み合っている。結果的に、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の把握が困難であると考えられていた。プロセスをコントロールしようにも、コントロール対象がブラックボックスになっていたのである。従来のマーケティング管理会計では、プロセスを可視化できなかったために、プロセス

自体を直接コントロールすることを放棄し、予算管理や販売セグメント別の収益性分析によって、インプットとアウトプットをコントロールすることによって、販売プロセス全体を間接的に管理することで対応してきたと考えることができる。顧客動向を捕まえる術がなかったために、次善の策で凌いできたのである。

顧客がインターネット経由で様々な情報を収集し、手続きをするために、デジタルデータとして行動履歴が残るようになったのが、それ以前との大きな違いである。現在では個別顧客の動向を追跡することによって、製造現場に近い程度にまで、販売プロセスを可視化できるようになった。従来、完全なブラックボックスとして処理されてきた販売プロセスについては、様々な情報が入手でき、プロセスの状況がある程度まで見えるようになった。プロセスに関する情報が入手できることによって、それまでのインプットとアウトプットによる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きている。マーケティング管理会計のなかに、従来は想定していなかったマーケティング・プロセスの管理会計という問題領域が可能になったのである。

本稿では、「管理会計の拡張」をもたらしたもっとも重要な前提の変化として、個別顧客の動向が追跡可能となったことを指摘したい。前提が変わったために選択肢の幅が大きく広がったのである。「実務適用の課題」としては、多くの情報をいかに活用するか、ノウハウの蓄積、理論化が重要な課題として浮上している。実務主導で様々な取り組みが実践されているが、未整理の状態、理論化が追いついていない現状がある。デジタルマーケティングの分野での計数管理を、管理会計理論の体系に包摂することが必要であろう。

以下では、デジタル情報が入手可能となったことを受けて、マーケティング分野における管理会計手法がどのように進化したのかについて整理する。以下のように議論を進める。第1節では問題意識を提示した。第2節では、歴史的経緯を概観し、従来のマーケティング管理会計の主要な要素について考察する。販売プロセスは当時、ブラックボックスとして見なされていたため、直接、プロセスをコントロールすることはあきらめざるを得なかった。次善の方策として、プロセスに関するインプットとアウトプットの測定、分析を丹念に行うことで、コントロールしようとした。活動基準原価計算 (Activity based costing, ABC) の原型ともいわれる Longman and Shiff (1955) の提唱した営業費分析モデルなどは、配賦計算を精緻化することで、販売プロセスの「見える化」を志向した努力だと考えることができる (山田ほか (1998) 参照)。販売プロセス自体の因果関係が分からない状況では、予算管理、標準原価計算によるインプットのコントロールと収益性分析による事後的なコントロールを組合せることが、実行可能な解であった。マーケティング管理会計では、セグメント収益性分析に関する研究が活発に実施されてきたのは、このためである。

第3節では、デジタルデータの入手にともない、販売プロセスがいかに可視化されたかを整理する。販売プロセスのデジタル化は、程度問題であり、業種、企業によってその取り組み状況が千差万別であるのは言うまでもない。これを俎上に載せて分析対象とするためには、本稿では、MA (marketing automation) の概念、導入事例、思考方法を材料として考察する。

2010 年以降、IBM, Oracle, Salesforce, Adobe などの大手 IT 企業がマーケティングツールの企業を相次いで買収する動きが活発化した。大手企業は販売プロセスを効率化するツールを「マーケティングオートメーション」という括りで販売し、実際に効果をあげたことから多くの企業が導入し始めている。MA に関しても、いちおう共通理解はなされているものの、提供企業によって用語、運用方法、具体的な機能などに相違点がある。個別に詳細な違いを分析す

るのも興味深いが、本稿はマーケティング管理会計の進展を整理するための最初の第一歩であるに過ぎない。本稿の課題を解くためには、MA ツールの最小公約数、共通集合を抽出して、議論したいと思う。

2017 年現在、MA ツールとしては、Marketo (Marketo 社)、Hubspot (Hubspot 社)、Oracle Marketing Cloud (Oracle 社)、Pardot (Salesforce 社)、SATORI (SATORI 社)、Kairos3 (カイロスマーケティング社)、リストファインダー (イノベーション社)、SHANON MARKETING PLATFORM (シャノン社)、Synergy! LEAD (シナジーマーケティング社)、Salesforce Marketing Cloud (Salesforce 社)、Adobe Experience Cloud (Adobe 社)、b → dash (フロムスクラッチ社) などがあげられる。境界線も曖昧であり、リスト作成は困難を極める。何をもって MA と考えるかについても議論があることから、網羅的なリスト作成は断念し、仮の集合として提示しておく。MA の概念は、実務主導で展開されており、現時点で、未整理な状態である。本稿での議論のためには、「デジタルデータを利用して、販売プロセスを効率化する施策およびそれを支援する自動化ツールまたはアプリケーション」と考える。個別の顧客動向を追跡可能になったことで、作業が省力化されたこと、PDCA サイクルが短縮化され試行錯誤の回数が劇的に増加したことで、販売プロセスのコントロール方法は大幅に改善されている。本稿の最後に、デジタルデータ入手前後を比較し、どのような点が革新的であったのかを確認する。同時に、新たに浮上した課題についても指摘したい。

2. 従来のマーケティング管理会計

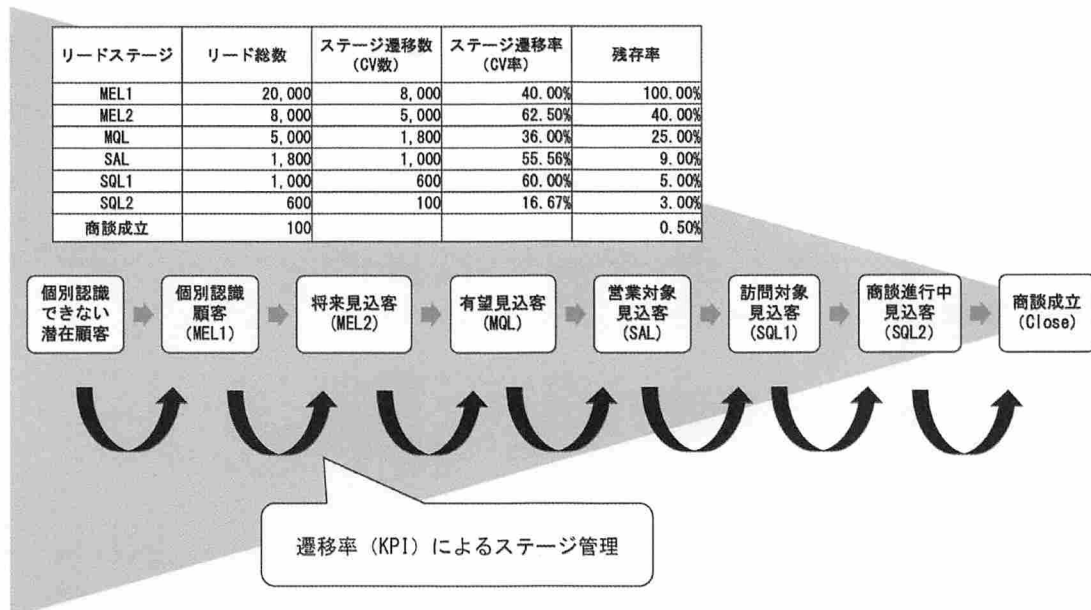
2.1 マーケティング管理会計の前提：見えないプロセス

デジタルマーケティングの実務が普及し、各種の MA ツールが一般化したことによって、顧客動向に関するデジタルデータが容易に入手可能となった。販売プロセスの全体は、漏斗 (funnel) にたとえられて理解される。最初の段階では、見込み顧客 (リードとよばれる) が、できる限り多く集められる。検討から実際の購入へ至るまでにどんどんふるいにかけられ、離脱していく。その状況を図式化すると漏斗で液体を濾した様子に似ているところから、販売プロセスは「マーケティングファネル」とよばれている。実際にコントロールする場合には、購買に至る様々な過程をフェーズ分けして数値を測定し、様々な施策と自段階への遷移率 (CV 率, conversion rate) がプロセスの KPI として重視されている。

販売プロセスにおいて、最終的には会計情報 (購買に至れば売上高が計上される) につながり得る KPI 数値を経常的に追跡し、コントロールに活用されている。様々な施策によってどのように KPI 数値が変化したか、PDCA サイクルを日常的に回すという手続きが実務では一般的に行われている。販売プロセスの計数管理が一般化しているが、必ずしも「管理会計」とは意識されていない。実際の業務は、管理会計 (計数によるビジネスプロセスのコントロール) そのものであるのに、それが管理会計として認識されないのはなぜだろうか。

その理由としては、運営主体の違いがあると考ええる。デジタル情報を駆使して販売プロセスをコントロールしようとして実務、実践では、IT 企業を中心に蓄積されてきた。これは従来の製造業を中心とした大企業の経営管理層とは異なっている。IT 分野においても、採用される管理手法は本質的には、PDCA サイクルであり、情報の属性としては、実績記録情報、注意喚起

図1 マーケティングファネルと KPI (各ステージの CV 率)



出典：筆者作成。

情報、問題解決情報の3種類であって、生産現場の管理会計と同じである。用語のつかいかたが独特であることから、共通点が見えにくくなっている。本稿を作成した最大の動機は、有望な研究領域が出現していることを確認することにある。管理会計そのものであるが、管理会計とはあまり意識されていない実務領域が展開され、ノウハウが蓄積されている。隣接諸科学を積極的に包摂し発展を遂げてきた管理会計の歴史を考えれば、ぜひとも管理会計の理論に取り込みたいと考える所以である。

これまで管理会計研究では、販売プロセスが正面から取り上げられてこなかった。その理由は、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かったからである。

「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に正確に測定できる。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、放送、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: 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。顧客集団を塊(マス)として扱うのが精いっぱい、個別顧客に対するきめ細やかな取り組みができなかったこと、施策に対する成果測定が不可能であった。販売プロセスを可視化し、貨幣情報として写像することに資源が投入されてこなかった背景は、それが問題として重要ではないと軽視されてきた訳では決してなく、技術的に情報が収集できなかったためである。そのために、資源配分の優先順位としては、生産現場におけるコントロール問題が重

視された。販売職能も重要ではあるが、マーケティング関連の費用（営業費）は、因果関係がブラックボックスであることを前提に様々な管理手法が構築されてきた。この前提が現在、大きく覆っていること、従来のマーケティング管理会計の手法の妥当性が揺らいでいることを認識しなければならない。

販売職能は企業存続に重要であることは言うまでもない。販売プロセスがブラックボックスであることを前提とする、因果関係の可視化はあきらめるにしても、どうにかして販売プロセスをコントロールしなければならない。そのために様々な取り組みがなされてきた。紙幅の制限もあることから、重要なポイントとして、原価分類、セグメント収益性分析、結果によるコントロールの3点について概観しておきたい。デジタルマーケティングが普及するまでは、インプットとアウトプットのコントロールによって、販売プロセス全体を間接的にコントロールするのがベストプラクティスであった。

2.2 営業費計算における原価分類

販売職能に関連して発生する原価も一様ではなく、生産職能由来の管理会計が適用しやすい費目と適用できない費目とに分かれることが主張された。全体をあきらめるよりは、一部でもコントロールできたほうがよいのは当然であり、大きな一歩である。販売職能で発生する原価のうち、生産職能由来の方法で管理しやすいのが注文履行費であり、管理できないのが注文獲得費である。

注文履行費と注文獲得費の区分が、どの時点から明示されているかを明確につきとめることはできなかったが、手元にある資料のなかでは、1954年に刊行された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) という報告書ですでに大きく強調されている。この報告書の構成は、以下の通りである。

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
	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

注文履行費と注文獲得費の区分は、営業費計算における画期的な工夫であった。営業費といっても、その構成内容は一様でないことが認識されたのは、ひじょうに有用な展開であった。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。注文獲得費は、効果測定が困難であり、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される。これに対して、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、工場における製造原価と類似の性格を持っていると考えられた。注文履行費は、販売業務を遂行するために機械的、反復的な活動から発生することから、インプットとアウトプットとの関係性が理解しやすく、標準原価、変動予算による管理が可能である。

2.3 セグメント別収益性分析

原価分類に加えて重要なのは、セグメント別収益性分析である。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、マーケティング管理会計の中心的手法であり続けた。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のが最善であったわけである。マーケティング分野の標準的なテキストとして知られている Kotler and Keller (2006) では、マーケティング・コントロールの手段として、様々な収益性分析の手法が紹介されている。ここで確認したいのは、デジタル情報の蓄積が可能になる以前は、予算管理とセグメント別収益性分析を併用する以上に効果的なコントロール手段は、利用可能ではなかったのである。

販売費をセグメント別に分析することによって、様々なセグメントの実績測定が可能になる。セグメント別収益性分析は、結果のコントロールである。販売費分析では、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。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、製品品種別分析、販売地域別分析、顧客種類別分析、注文規模別分析、販売経路別分析などが想定される (岡本, 2000: 700)。

セグメント別収益性分析は、経常計算で実施される場合もあるが、特殊原価調査として実施される場合もある。また、どの範囲までの原価要素を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) とに分けられる (松本, 1959)。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。配賦計算の信頼性が相対的に劣ることから、責任センターにおける管理者の業績測定のために経常計算を実施する場合は貢献利益法がのぞましいとされる (松本, 1959; 西澤, 1962)。セグメント別の収益性分析の妥当性を高めるためには、販売セグメントへの営業費の配賦計算をできる限り正確にしなければならない。セグメント別収益性分析は、数多くの研究成果が公刊されている。セグメント別収益性分析は、マーケティング管理会計の中心的问题であった。

表1 マーケティング・コントロールの種類

コントロールの種類	主たる責任者	コントロールの目的	アプローチ
年間計画コントロール	経営陣 中間管理職	計画通りの実績が上がっているかどうかの検証	売上高分析 市場シェア分析 売上高対費用比率 財務諸表分析 市場ベーススコアカード分析
収益性コントロール	マーケティング・コントローラー	利益をあげている分野と損失を出している分野の検証	製品ごとの収益性 地域ごとの収益性 顧客ごとの収益性 セグメントごとの収益性 取引チャネルごとの収益性 注文量ごとの収益性
効率性コントロール	ラインおよびスタッフ部門の管理職 マーケティング・コントローラー	マーケティング費用の効率性と効果に関する評価及び改善	セールスフォース（販売部門）の効率性 広告の効率性 販売促進の効率性 流通の効率性
戦略コントロール	経営陣 マーケティング統轄責任者	企業が市場、製品、チャネルに関して最善の事業機会を追求しているかどうかの検証	マーケティング効果の見直し マーケティング監査 マーケティング・エクセレンスの検証 企業の倫理的責任および社会的責任の見直し

出典：Kotler and Keller (2006: 895) より筆者作成。

デジタルマーケティングが普及する以前に、プロセス自体のコントロール尺度にはどのようなものが利用可能であったのかを確認してみよう。Kotler and Keller (2006) では、販売セグメント別収益性分析に加えて、効率性コントロールのために、表2のような管理指標 (KPI) が解説されている。ブラックボックスである販売プロセスを可視化するためには、ひじょうに有用であるが、以下の2点で不十分であったと考える。1つは、具体的に補足できる指標は企業内の資源消費に関する指標か、顧客動向の把握のための指標であるが、両者を関連づけて理解する段階には至っていない。インプットとアウトプットの関連性が薄い状態でしか情報が入手できないのである。収集できる KPI に関してタイムスパンの間隔があいてしまうため、どの施策によって、どのような効果が出現したかがつかめなくなってしまう。2つめ、顧客をセグメントとして補足することはできても、ひとりひとり、個別顧客の動向を追跡するには至っていない。予算管理、販売セグメント別の収益性分析を中心にしたマーケティング管理会計は、デジタルデータが入手可能となるまでは、最善の方法であり続けた。

表2 効率性コントロールのための指標

領域	具体的な指標
営業人員の効率性	販売員1人あたりの1日の平均訪問件数 1回の訪問の平均時間 販売員訪問1回あたりの平均売上高 販売員訪問1回あたりの平均コスト 販売員訪問1回あたりの接待費 販売員訪問100回あたりの受注率 一定期間内の新規顧客数 一定期間内の顧客喪失数 総売上高に占めるセールスフォースの費用比率
広告の効率性	媒体ビークルが到達する標的購買者1,000人あたりの広告費 各印刷広告を認知した視聴者比率 広告内容と効果に関する消費者意見 広告実施前後における消費者の製品に対する態度の測定 広告によって生じた問合せ件数 問合せ1件あたりのコスト
販売促進施策の効率性	特別割引による売上高比率 売上高に対する陳列費用比率 クーポン償還率 デモンストレーションによって生じた問合せ件数
流通機能の効率性	売上高ロジスティックコスト比率 正確に履行された注文比率 納期遵守率 請求ミス件数

出典：Kotler and Keller (2006: 896–897) より筆者作成。

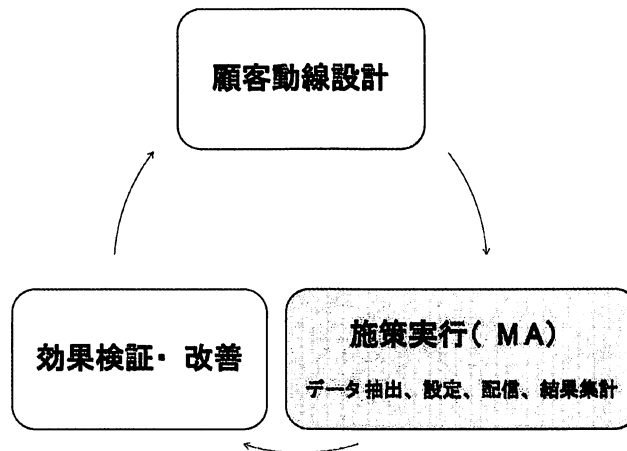
田中 (1998) は、マーケティング管理会計に関する当時の先進手法・概念を考察した先駆的な成果である。レベニュードライバー、ブランド・エクイティ、ABCD（商品属性にもとづくコスト展開）、販売チャネル別収益性分析などが取り上げられている。「裁量コストから管理可能コストないし数量関連コストへ」という、今日の状況を予測した的確な指摘も見られるが、基本的には伝統的なマーケティング管理会計の枠にとどまるものであった。マーケティング管理会計が次のステージに移行するためには、販売プロセスがブラックボックスであって、中身がよく見えないという前提が取り除かれなければならなかった。

3. 環境の変化：デジタルマーケティングの一般化

3.1 マーケティングオートメーションとは何か

B to B か、B to C かにかかわらず、顧客が購買の意思決定をするためには、ウェブサイトで情報収集することが一般的な状況になっている。様々なウェブサイトを閲覧する顧客の購買行

図2 MAで効率化されるプロセス



出典：筆者作成。

動に関するデータが自動的に収集可能となったことで、顧客の購買プロセスの観察、把握ができるようになった。

多くのIT企業から、MAのツールが開発、販売されている。これと裏返しに、一般事業会社のMA導入事例が頻繁に報道されている。MAは、日常的なマーケティング活動で行う膨大な作業を簡素化・自動化し、マーケティング施策がどのように成果につながったのかを測定し、可視化する仕組みである。20年以上前に提唱された「One to One マーケティング」(Peppers and Martha, 1993)の概念を具体化したツールだと表現される場合もある。

MAが導入されてもすべてが自動化される訳ではない。自動化されるのは、メール配信、集計、スコアリングなどの具体的な作業部分(図2のグレー部分)である。MA導入により、作業部分を省力化したことで、動線設計、試作改善など考えることにより多くの資源を投入できるようになった。言いかたを換えれば、顧客の動線設計を想定し、購買に導くために、プロセス全体を通じて適切に影響活動をあたえつづけるのは、経営管理者が実施しなければならない部分である。

購買につながる顧客の動線は、「カスタマージャーニー」と表現される場合がある。顧客がどのようなきっかけで自社製品と接点を持って認知し、関心を持ったか、どのようなコンテンツに魅かれて購入意欲を喚起され、購買や登録に至るのかという道筋を「旅」にたとえて、顧客の行動や心理を時系列的に理解することが重要であるとされる。システム対応で自動化できるのは施策の部分であって、「おもてなし」の演出を仕掛け、望ましい「ユーザーエクスペリエンス(UXと表記される場合がある)」は、設計者が工夫を凝らして事前に想定しなければならない。時系列で変動することも考えられ、絶対の正解はないことから、施策の効果を検証し、PDCAサイクルを循環させる、試行錯誤や微調整が必要となる。顧客動線の設計とは、顧客の動向にあわせて、購買プロセス内を適切に誘導することをいう。顧客に対する影響活動である。

3.2 マーケティングオートメーションの機能

MAの要素としては、見込み客の獲得（リードジェネレーション）、有望な見込み客の抽出（リードクオリフィケーション）、見込み客の育成（リードナーチャリング）の3つの活動がある。

リードジェネレーションとは、様々な接点から見込み客を自社に呼び込む活動をいう。見込み客の獲得は、オンライン、オフラインの両方の手段で実施され、商談の最初の段階に位置づけられる。

リードナーチャリングは、顧客の動向に合わせて、適切なコンテンツをメールやブログなどで配信し、リードの関心度を高めていく活動をいう。見込み客に対して、自社製品に対する興味を喚起し、不安を解消することで、購買可能性を向上させる。リードナーチャリングで重要なのは、顧客動向の想定とそれに対応したコンテンツの準備である。顧客の心理状態を想定し、購買につながるコンテンツを多数用意し、適切なタイミングで配信する必要がある。経営管理者が想定できる範囲以上に複雑なシナリオは実行できない。自動化を成功させる前提として、深く正確な顧客理解が必要である。

リードスコアリングは、リード（個人情報取得済みの見込み客）の中から、ウェブサイト閲覧やメール開封などの行動履歴に基づいて有望な顧客を識別する機能をいう。リードの属性や行動履歴からリードを分類し、資源を投入する意味のある顧客を判別し、絞り込みを行う。

3つの活動を統括する上位の活動概念をリードマネジメントという。MAは、上記の4つの活動をひとつに統合し、システムとして効率的に実現することを目指した概念である。

様々なMAパッケージが利用可能であるが、MAに期待される役割として想定されているのは、リード情報の獲得、リード行動履歴の記録、リードとのコミュニケーションの自動化、リードのスコアリング、レポートイングである。役割期待を実現するための一般的な機能を表に示せば以下ようになる。

MAの導入によって、これまで繰り返し実施していた定型的な業務や膨大なコストと時間がかかってしまう複雑な処理や大量の作業を自動化し、効率を高める効果が期待できる。次いで、顧客をスコアリングすることで、自社製品に関心のない顧客に資源を割くことなく、より効果的なマーケティング活動が実施できる。個別顧客の動向に対応して施策を実行することもマーケティング活動の有効性向上に役立っている。顧客ひとりひとりに目を配り、単なる一方通行の営業活動にならないのが優れた点である。

3.3 マーケティング管理会計の新展開

デジタルデータの蓄積により個別顧客の追跡が可能となったことで、従来は、ブラックボックスとされてきた販売プロセスが可視化される状況が出現しつつある。マーケティング管理会計は、インプットとアウトプットをコントロールすることで間接的に販売プロセスを管理していた状態から、個別顧客の動向を把握し、直接働きかけることが可能となったことで、新たな様相を呈している。従来は不可能であった、マーケティング・プロセス管理会計が可能となったのである。図に示した通り、製造プロセスと同じように販売プロセスに関する「可視化」が現実のものとなっている。Jeffery (2010) では、データドリブンマーケティングを実施する際の管理指標として、ブランド認知率、トライアル数、解約離反率、顧客満足度、オファー応諾率、期間利益、正味現在価値、内部収益率、投資回収期間、顧客生涯価値、クリック単価、TCR（ト

表3 一般的なMAツールの概要

プロセス	機能	概要
リードジェネレーション	SEO 機能	SEO 最適化機能
	広告機能	リスティング広告, PPC 広告, リターゲッティング広告, パーソナライズド広告, ソーシャル広告
	SNS 機能	ソーシャルメディア投稿, ソーシャルシェアリング, ソーシャルプロファイリング
	フォーム作成機能	フォームページ作成, フォーム項目のだしわけ, アンケート機能, プログレッシブプロファイリング
リードナーチャリング	Web 機能	パーソナライズ(動的ページ), Web ページ AB テスト, LP 作成機能, ブログ作成機能
	メール配信機能	カスタマイズメール送信, 一括メール送信, メールテンプレート, メール AB テスト, スケジュール送信, トリガー自動送信
	スマートフォン機能	アプリプッシュ
リードクオリフィケーション	スコアリング機能	リードスコアリング設定, 集計
リードマネジメント	キャンペーン・施策管理機能	シナリオ作成
	顧客管理機能	セグメントリスト, 見込リスト管理機能
	アナリスティック・レポート機能	ROI 分析, 予算管理, 各種リード分析, キャンペーン分析(シナリオ分析), チャンネル別分析, 各種 Web 分析, 各種メール分析, 各種トラッキング分析, ソーシャルリスニング

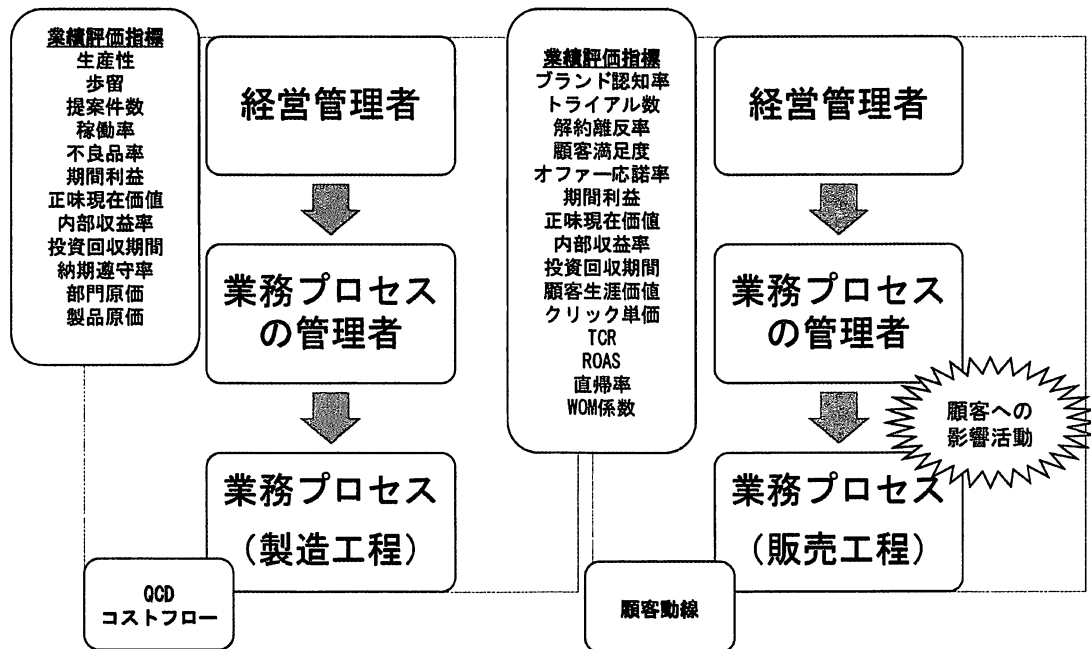
出典：長谷川・住岡ほか(2017)より筆者作成。

ランザクションコンバージョン率), ROAS (広告費用対効果), 直帰率, WOM 係数 (口コミ効果) の 15 の指標が列挙されている。

両者の大きな違いは、製造工程の業務プロセスが自然科学的な法則に則っているのに対し、販売工程の業務プロセスは、顧客の選択、心理状態に大きく左右されることである。個別顧客の把握できることから、現在では、どのような「動線」を設計するか、どのようなタイミングでどのような施策を打てば、購買につながるのかを理解することが重要な課題となっている。

個別顧客の動向が追跡可能となったことで製造現場のような計数管理が実現できる可能性が出現した。とはいえ、販売プロセスにおいては、顧客の心理的な要因が決定的な影響をもたらすことには変わりがない。近頃、「サービス・ドミナント・ロジック」(Vargo and Lusch, 2004; 2015) の概念が注目されている。顧客満足を得るには、従来の製品を基本に据えた、価値提供プロセス(グッズ・ドミナントロジック)ではなく、すべての価値提供プロセスをサービスとしてとらえ、購買体験を演出するようなサービス・ドミナント・ロジックへの転換が有用との主張である(藤川, 2010; 2011)。顧客行動をいかに予測し、購買につながるように影響を与え

図3 マーケティング管理会計の展開



出典：筆者作成。

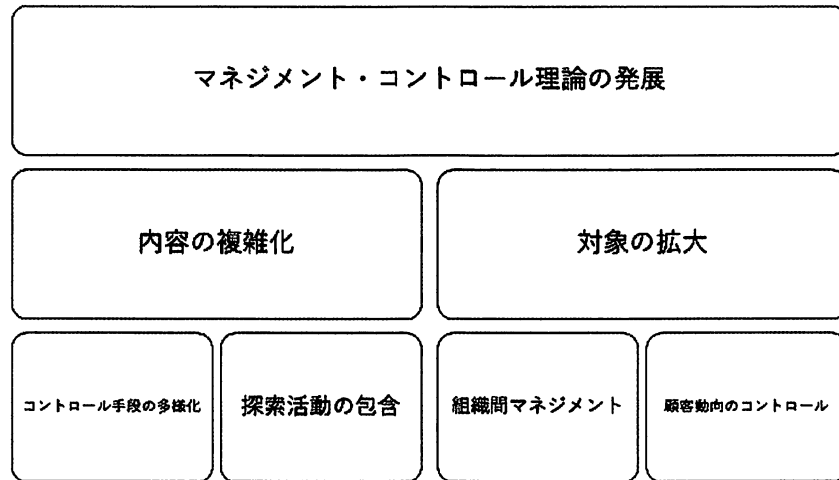
ることができるかは、マーケティング管理会計にとっては、新たな課題となる（青木，2017）。サービス・ドミナント・ロジックの考え方に立脚すれば、顧客に適切な行動を促し価値共創プロセスに参加してもらわなければならない。重要なのは、魅力的なコンテンツの作成と顧客動線に関する深い理解である（Schaffer, 2013）。MAによって、省力化されるのは作業の部分であって、仕組みづくりの部分は経営管理者が知恵を絞って実施しなければならない。

顧客動線を事前に完璧に想定できると考えるのは現実的ではない。PDCAサイクルの積み重ねで試行錯誤によって理解を深め、仕組みを洗練させていくと考えるのが妥当であろう。どのような指標をいかに活用し、顧客への影響プロセスの有効性を高めていくべきかに関する知見を得るため、実務での取り組みを継続的に調査する必要があるだろう。

4. 結論：マネジメント・コントロール対象の拡大

本稿では、マーケティング管理会計の展開について、検討した。特筆すべき大きな変化は、コントロール手法が拠って立つ前提が変わったことである。技術が進展し、従来まではブラックボックスであった、販売プロセスに関する情報が豊富に収集できるようになったこと、つまり、個別顧客の動向が観察可能になったことで、個別顧客を追跡し、塊としてではなく、個々に働きかけるマーケティング・プロセス管理会計が現実のものとなっている。このような動向は、マネジメント・コントロール理論の展開という意味でも興味深い現象である。影響活動の対象が、企業境界を超えて顧客にも及んでいるからである。

図4 マネジメント・コントロール理論の発展：内容の複雑化と対象の拡大



出典：筆者作成。

伝統的な意味では、マネジメント・コントロールの中核は、予算管理システムに基礎を置いた管理会計手法であり、コントロールの対象としては、企業組織の内部にいる経営管理者が考えられていた。近年の経営現象の複雑化によって、マネジメント・コントロールの運用方法と手段が多様化した。下位目標や達成手順の探索がマネジメント・コントロールに期待されるようになり、社会的コントロールもコントロール手段の中に包摂された。このような内容の複雑化に加えて、マネジメント・コントロールの対象も拡大し、現時点では、企業組織外のサプライヤー（組織間管理会計）や顧客に対しても効果的な影響を及ぼすことが期待されるようになった。

マネジメント・コントロールを、企業目的を実現するために他者の行動へ影響を及ぼす活動であると最広義に理解すれば、マネジメント・コントロールの対象は、企業内部の経営者および従業員にとどまらず、組織外部の取引先企業や消費者までも視野に収めなければならなくなっている。同一価値連鎖に含まれる取引先企業はもちろん、顧客に対するマネジメント・コントロールも重要な課題となっている。

謝辞

本研究に対して科研費の助成を受けている（課題番号 17K04070）。MAの実務に関しては、野本纏花氏（テクニカルライター）から多くの貴重な情報を提供して頂いた。本稿の作成にあたっては、専修大学伊藤和憲研究会に参加している皆様より多くの貴重な助言を頂いた。

参考文献

- 青木章通. 2017. 「サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開」『管理会計学』（日本管理会計学会）25(2): 19-33.
- 藤川佳則. 2010. 「サービス・マネジメントのフロンティア：サービス・ドミナント・ロジックの台頭」『一橋ビジネスレビュー』58(1): 144-155.
- 藤川佳則. 2011. 「サービス・マネジメントのフロンティア：価値共創の実務的示唆 日本企業の機会と課題」『一橋ビジネスレビュー』59(2): 184-193.
- 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』エヌディエヌコーポレーション.
- 廣本敏郎. 1993. 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 岩本俊幸. 2016. 『B to B マーケティング&セールス大全』同文館出版.
- Jeffry, M. 2010. *Data-Driven Marketing: The 15 Metrics Everyone in Marketing Should Know*. Wiley.
- 佐藤純, 矢倉純之介, 内田彩香訳. 2017. 『データドリブンマーケティング』ダイヤモンド社.
- 加藤希尊. 2016. 『カスタマージャーニー：「選ばれるブランド」になる マーケティングの新技法を大解説』宣伝会議.
- Kotler, P. and K. L. Keller. 2005. *Marketing Management* (12th Edition). Prentice-Hall. 恩藏直人 監修, 月谷真紀翻訳. 2008. 『コトラー&ケラーのマーケティング・マネジメント（第12版）』ピアソン・エデュケーション.
- Longman, D. and M. Shiff. 1995. *Practical Distribution Cost Analysis*. Irwin.
- Lusch, R. and S. Vargo. 2015. *Service-Dominant Logic: Premises, Perspectives, Possibilities*. Cambridge University Press. 井上崇通監訳; 庄司真人, 田口尚史訳. 2016. 『サービス・ドミナント・ロジックの発想と応用』同文館出版.
- 松本雅男. 1959. 『営業費計算』国元書房.
- 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.
- National Association of Cost Accountants. 1951. *The Analysis of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions*. 西澤脩訳. 1964. 『マーケティングコストの分析』日本生産性本部.
- National Association of Cost Accountants. 1954. *Cost Control for Marketing Operations*. 西澤脩訳. 1964. 『マーケティングコストの分析』日本生産性本部.
- 西澤脩. 1962. 『営業費管理会計』ダイヤモンド社.
- 庭山一郎. 2016. 『究極の B to B マーケティング：ABM』日経 BP.
- 岡本清. 2000. 『原価計算（6訂版）』国元書房.
- 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.
- Peppers, D. and M. Rogers. 1993. *The One to One Future: Building Relationships One Customer at a Time*. Crown Business. 井関利明訳. 1995. 『ONE to ONE マーケティング—顧客リレーションシップ戦略』ダイヤモンド社.
- Schaffer, N. 2013. *Maximize Your Social: A One-Stop Guide to Building a Social Media Strategy for*

Marketing and Business Success. Wiley.

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.

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.

山田義照，伊藤克容，櫻井通晴. 1998. 「活動基準原価計算の革新性に関する歴史的考察：

Longman & Shiff[1955] との比較から」『専修大学経営研究所報』124: 1-15.