

販売管理会計の基礎構造

藤田 芳夫

1. アカウンタビリティ・アカウンティング としての販売会計から管理情報システム の一環としての販売管理会計へ

本稿は販売管理会計の基礎構造を明らかにしようとするものである。販売管理会計は当然、予算統制と結合して考えられなければならない。しかし、同時に、日常的な会計ルーチンの中に存在しなければならない。そこで、販売管理会計を予算統制システムとして展開するためには、その基礎構造としての会計ルーチンを明らかにしておかなければならない。

あらゆる会計システムは監査に耐えうるものでなければならない。販売会計もこの例外でないことはいうまでもない。販売会計において監査に耐えうるということは、販売会計の内部に存在する各勘定によって販売部門のアカウントビリティが明らかにされることを意味している。したがって、販売会計は第一に販売部門のアカウントビリティを明らかにするために記録と記録との照合、記録と事実との照合を十分に確保する体系でなければならない。また第二に、内部牽制の立場から、営業と保管と会計の三者を分離したシステムにより、記録それ自体の正確性の他に、経営活動自体の真実性を保証されなければならない。

いま、最も単純な手記複式簿記システムについてこの点を考えてみよう。商品の販売が行われると、

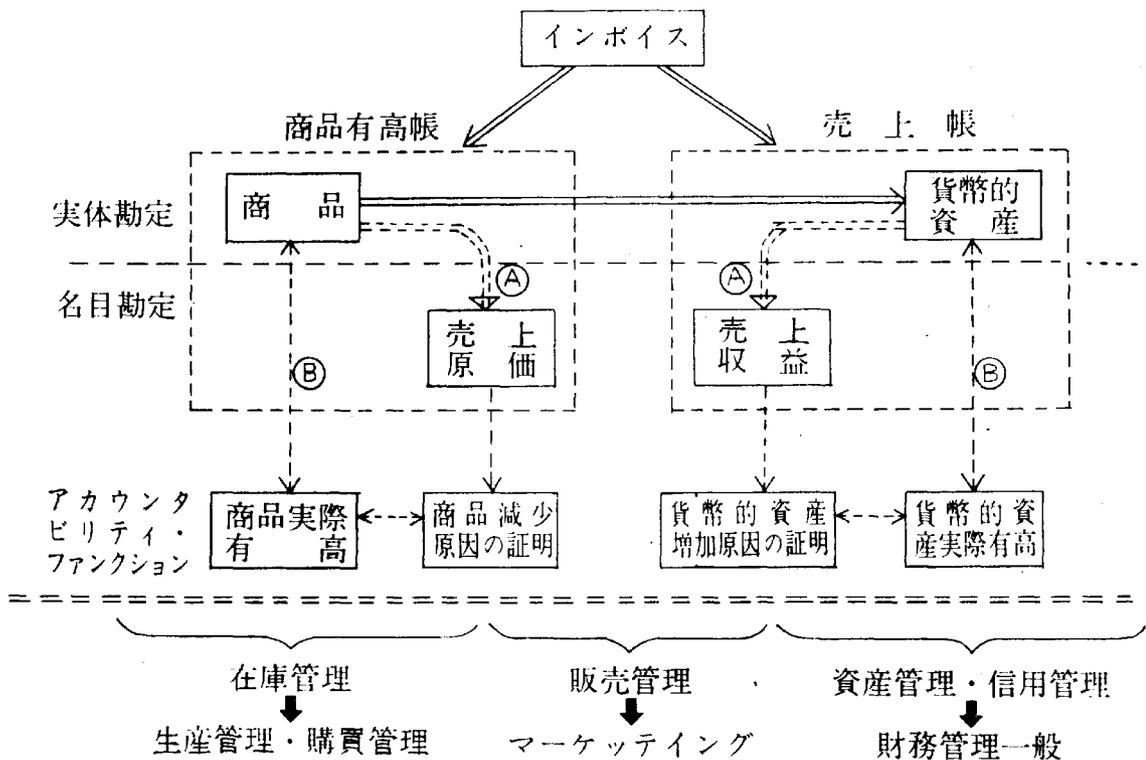
(借) 現 金 ×× (貸) 売 上 ××

という仕訳か

として把えると共に、利潤計算上の費用の発生としてとらえ、また、インボイスから売上帳への記入により、貨幣的資産の流入と収益の実現を認識することは、商品資本の循環運動を実体勘定と名目勘定の両面から把握することである。

これは商品資本から貨幣資本への流れを商品から売上原価への流れと売上収益から貨幣的資産への流れという二つの流れに分断し、第二図の二つのAで示すように、そこには二つの記録と記録の照合関係を成立させる。それと同時に、二つのBで示すように、商品の帳簿在高(当在高, ゾル・ベスタント)は商品の実際在高(実在高, イスト・ベスタント)と照合され、貨幣的資産の帳簿在高も貨幣的資産の実際在高と照合される。

ここで注意しなければならない点は、第二図の上半分に表示されている範囲



(第二図)

内での会計活動はすべてアカウントビリティ・アカウントティングの範疇に属するということである。

企業が小規模であるか、経営活動が極めて単純であれば、以上の基本的な会計システムをより複雑、精巧なものにする必要はない。しかし、職能的に分化した単位組織によって企業が構成され、販売活動が大規模かつ複雑になれば、販売活動をより詳細に分析しうる必要が生れる。のみならず、より基本的な条件として、販売部門、商品保管部門、発送部門、売掛金管理部門、会計部門等の諸部門間の情報の流通径路に内部牽制原理にもとづいた自動検証機能を介在させ、分業の長所を確保しながらアカウントビリティ・アカウントティングの原則を貫徹させなければならない⁽²⁾。

のみならず、企業が大規模になれば、諸部門間の調整と密接な連携が必須条件となる。本稿でとりあげている販売活動についてもこれは妥当する。販売部門の任務は商品の販売であるが、販売活動によって入手される情報は単に販売された商品の金額（実現収益）と数量に限定されるものではない。Raymond Villers 教授によれば、「販売部門に期待されるのは商品の販売である。しかし、製品デザイン、原価低減計画、在庫又は製造計画のごとく、わずかな例をあげてみても、販売努力とは別個でありながら、しかも販売と密接に関係している活動にとって必要な情報を提供することが販売部門に期待されているのである」⁽³⁾。

また、J. F. Magee は在庫管理の立場から次のようにのべている。「総括的な在庫管理システムは生産・販売・財務などの政策や、操業方針の決定など広範囲のものと接触するので、現金計画、資金予算および販売予測など、他の計画および管理活動と密接に協調してゆかねばならない」⁽⁴⁾、と。

(2) 情報の径路に自動検証機能を介在させる点については、不十分ながら前掲拙稿「複式簿記とデータ・コントロール」pp. 76-80を参照されたい。

(3) Raymond Villers, *Dynamic Management in Industry*, Prentice-Hall, 1960, p. 91.

(4) John F. Magee, *Production Planning and Inventory Control*, McGraw-Hill, 1958, 松田, 千住訳「生産計画と在庫管理」, 紀伊国屋, 1961, p. 13.

かように考えると、販売活動にともなって入手しうる資料を純粹にアカウントビリティ・アカウントティングの範囲に限定することは無意味になっているといわざるを得ない。

たとえば、受註商品のうち未発送部分であるバック・オーダーの問題は、販売部門や在庫管理部門にとって重要な問題であるが、すくなくとも財務会計上の問題ではない。なぜなら、手持商品の不足により販売収益の実現が阻害されている状態では、そもそも財務会計的な意味での取引を考える意義がないからである。しかし、管理のための情報システムという観点からすれば、バック・オーダーの発生を明確に把握し、それを消滅させること、ないしその発生率を減少させる措置をとる事が極めて重要である。⁽⁵⁾ 販売活動の効率を高めるには、バック・オーダーの発生を迅速・的確に認識するだけでなく、そのバック・オーダーに対して直ちに適切な処置をすることが必要であり、さらにバック・オーダーの予防システムを作って、バック・オーダー発生的事实を予防システムにフィード・バックし、予防システム自体を改善しなければならぬ。

かように、取引が内包している資料の有効性を単にアカウントビリティ・アカウントティングの観点から限定するのではなく、同時に他の多くの管理分析の観点から資料の必要性を判定し、さらにそうして得られた資料から諸部門の活動を調整し、コントロールするために必要な情報を創り出すという三つの課題が現在の会計システムに負わされているといわねばならない。

このように考えると、販売会計において、アカウントビリティ・アカウントティングの原則はその上に構築される財務会計のためにも、また管理会計のためにも絶対に必要ではあるが、販売管理会計の現実の形態はアカウントビリティ・アカウントティングの段階に止まることはできない。第二図の下半部に示すように、アカウントビリティ・アカウントティングの各部分がそれぞれ

(5) 企業会計原則的な意味での収益実現主義を日常のルーチン販売管理会計の中に持ち込んではいない点については、後述の注文受付手続を参照のこと。

独得の管理技術をもつ独自の管理領域として展開され、さらに個々の管理領域が全体として調整され、統合されねばならない。⁽⁶⁾

換言すれば、会計システムは管理のための情報システム (Management Information System) のうち会計的側面を担うものとして、また、アカウントビリティ・アカウントイング原則によって管理情報システムに現実性を賦与する基本条件として機能しなければならない。このいみにおいて会計システムは管理情報システムと融合密着した形態に編成されなければならない。

アメリカ会計学会の1963年度会計組織論教育委員会の報告は次のようにのべている。「今日の会計システムは単なる元帳とは遙かにちがったものになっている。統計的であると同時に会計的であるのがその特質である」と。また、「会計組織論のこれまでの発展では実用主義が重視され、また内部の財務的情報と統計的情報を重視してきた」、今日、企業は電子計算機と管理又は経営科学による新しい管理情報システムに関係せざるを得ない状態に立ち至っているが、この新しい管理情報システムと会計システムの「両者を分離して考えることは現実的ではない」(Neither of these two systems can be considered realistically apart from the other.)、としているのである。⁽⁷⁾

2. 注文受付処理システム

上述したような観点から考えると、現実に機能しうる販売管理会計の条件を明らかにするためには、注文書の受付処理システムの内部構造から明らかにしなければならない。

(6) この点を予算統制の立場から強調しているものに次の二書がある。OEEC 編著、中小企業原価計算委員会訳「企業の予算統制」日本生産性本部、1961、p. 81. および青木茂男博士著、「新版近代予算統制論」ダイヤモンド、1966、p. 23.

(7) Committee on Accounting Systems Instruction, 1963, of A. A. A., "Report of the Committee on Accounting Systems Instruction," Accounting Review, July 1964, p. 716.

注文受付処理システム分析の焦点は、販売活動から発生する会計資料、営業資料のすべてについてどのような資料と、どれだけ詳細な情報が必要であるか、また、どのような順序で資料処理を行うか、そして最後にデータの流通経路のどこに検証作業を入れるか、という三点であろう。

そこで、注文受付処理システム分析の第一歩はシステムを構成する手続 (procedure) ないしサブ・システムを明らかにすることから始めなければならない。注文受付処理システムは次の手続から構成される。

(1) 注文受付手続 (sales order procedure)

セールスマン等が顧客から注文を取り、これを注文受付係に集中する。以下の販売事務処理活動の出発点となる。

(2) 発送手続 (shipping order procedure)

これは注文受付係が倉庫部門に商品の引出しを指示し、発送部門に荷造、発送を指示する発送指図書 (shipping order) を作成する手続である。

(3) 代金請求書作成手続 (billing procedure)

インボイスとそのコピーを作成して得意先と企業内の関係部門に送付する。

注文受付処理システムは以上三つの手続またはサブ・システムからなるということが出来る。ただし、代金請求書作成手続の完了によってアカウントビリティ・アカウントイングの諸条件が充足され、同時に、次にかかげる三つのシステムに対して起動力となる。

a. 販売分析手続

販売活動から得られる実績データにもとづいて販売分析を行う。この実績データは販売管理会計システムの不可欠の要素であるが、すでに指摘したように、このデータは財務会計的な実現収益と発生費用に限定されるものではないことに注意しなければならない。

b. 売掛金管理システム

代金請求書作成手続で作成したインボイスのコピーのうち一枚は財務部門

に送付され、売上債権の管理に使用される。

c. 在庫管理システム

販売による商品の引渡しまたは発送が商品の購入または生産を必要とすることは余りにも明らかであり、在庫管理システムは販売と購入または生産システムとの結節点となる。

本節のはじめに掲げた三つの着眼点にしたがいながら販売にともなう注文受付処理システムの基本構造を明らかにするため、以下、最初の三つの手続について、その内容をさらに詳細に分析してみよう。

2-1. 注文受付手続

注文受付係の職能を分析する場合、まづ、次の二点に注意しなければならない。第一に、財務会計 (financial accounting) における収益実現主義は注文受付係における売上の認識には適用されないということである。収益に対する実現主義は財務会計上、期末決算整理において適用されるのであって、ルーチン的手続たる注文受付手続にそのまま適用してはならない。⁽⁸⁾

また第二に注意すべき点は注文受付係が受付ける注文こそ以後のすべての経営活動の起動力であるから、その内容の正確性・信頼性が保証されなければならない。注文が企業に通知される方法には、セールスマンが顧客を訪問して注文を獲得する場合、顧客から電話で注文を受ける場合、店頭で注文を受ける場合、注文受付係が顧客の注文を郵便で直接受ける場合、顧客が署名捺印した正規の注文書である場合、というように様々な方法がある。いずれにせよ、誰が注文書を書き、その内容に責任を負うかという点を明らかにし

(8) cf. J. B. Heckert and H. D. Kerrigan, *Accounting Systems, Design and Installation*, 2nd ed., Ronald Press, 1953, pp. 133-134. また青木博士は前掲の著書において、予算統制の立場からではあるが次のようにいわれている。「常時継続的に行なう会計は、財務会計・管理会計の両目的に役立つごとく展開しうるように行なうか、あるいは管理機能を中心に考慮されるべきで、財務会計目的のためには期末にこれについて必要があれば調整を加えればよい」と。cf. 青木茂男博士前掲書, p. 68.

なければならぬ。⁽⁹⁾

この正確性と信頼性を保証するため、形式検査 (format verification) と内容検査 (reasonableness verification) ⁽¹⁰⁾ が行われる。

以上の諸点に留意しながら分析すると、注文受付系の職能は次のように考えられるであろう。

(a) 注文書の整理・検査 (editing the order) 又はオーダー・レジスターの作成

外部からの注文書は通常規格が不統一であるから、まづ個々の企業の所定の受注票、または、プレ・ビリング制を採用している場合には、次のような正複のインボイスに書き改める。

1. 正 顧客に対する代金請求用インボイス
2. 複 販売部門の経営活動資料として
3. 複 会計部門で処理する会計データとして
4. 複 商品の保管・発送部門に対する指図書として
5. 複 顧客の信用審査のため財務部門に送られる通信データとして
6. 複 送付した荷物に入れる荷造納品票

注文引受と同時に発送する請書 (advice) をも作成するとすれば、必要な枚数を削減するように努力しても、五ないし六枚の伝票を作成しなければならない。(第三図参照のこと)

この過程で format verification, reasonableness verification が行われる。すなわち受注商品の特殊な仕様やその他の要求事項について検査するのは勿論、数量、販売単価、合計金額、さらに販売数量が一定量以上になった場合の割引価格、見本数量、運送減耗その他の販売条件の正確性と正当性が

(9) J. B. Heckert & H. D. Kerrigan, *ibid.*, p. 135.

(10) この format verification および reasonableness verification (or meaning verification) という概念は R. H. Gregory および R. L. Van Horn 両氏によった。cf. R. H. Gregory & R. L. Van Horn, *Automatic Data-Processing Systems, Principles and Procedures*, 2nd ed., Wadsworth, 1963, pp. 6-7.

チェックされる。そして以後の検索照合のための歴史的記録が整理編輯される。

(b) 信用審査 (credit review) と商品手持量の確認

注文書の整理編輯が終了すると同時に、または並行して注文書またはインボイスを信用担当部門に送付し、顧客の支払能力について承認を得なければならない。

信用審査が合格したならば、直ちに注文引受状又は請書を顧客に送付すべきである。しかし、引受状を送付するには、通常商品の必要量が在庫していなければならない。したがって在庫量と受注量を比較し、もし不足する場合にはバック・オーダーが許されるかどうかを明らかにしなければならない。⁽¹¹⁾

以上の処理が完了すると、注文品の引渡し、したがって財務会計にいう収益についての実現主義適用の基盤が成立したことになる。⁽¹²⁾

(c) 発送計画の立案 (shipping planning)

信用審査に合格し、商品の発送必要量が在庫すれば、商品を発送しなければならない。商品発送計画は発送商品の種類、数量、大企業の場合は出荷倉庫又は工場、発送日などを顧客の指示する条件に従いながら決定しなければ

(11) A.I.C.P.A., "Internal Control," A.I.C.P.A., 1949, Chart 5 では請書の発行が信用審査の直後に行なわれるようにしてあると解釈されるが、在庫量の確認手続については不明である。cf. A.I.C.P.A., *ibid.*, Chart 5.

(12) 1951年7月に発表された「内部統制の大綱」とならんでわが国の会計組織論の発展に重要な寄与をなしたと考えられる「内部統制の実施に関する手続要領」(通商産業省産業合理化審議会, 1953年)はこの点について次のようにのべている。「(一) 販売手続においては、得意先に対する信用限度の設定・受注承認に対する責任は、財務部長が持つので、販売部販売課からの受注承認伺に対する承認事務は、財務部売掛課が行なう。またコントローラ部会計課は販売課が発行する倉出請求書を受取ったときは、受取勘定の状況を勘案の上発送すべき受注品の出荷を統制する」と。(雑誌「会計」Vol. 63, No. 3, 1953年3月号, p. 129 または通産省産業合理化審議会編「経営における利益と統制」, 日刊工業新聞, 1964年, p. 26)

ここでは、財務部売掛課の行なう信用審査とコントローラ部会計課が「受取勘定を勘案の上」行なう出荷統制とが異質のものか、同質のものか、また相互にいかなる関係があるか、明らかでない。

ならない。この発送計画はトラック、鉄道、船舶、飛行機等運送手段と運送径路についてその費用とスピードを比較し、また荷造費用、同一仕向地にまとめて発送される他の荷物の量、通運業者の選択など、かなり多数のしかも日々変動する要因を考慮しながら決定しなければならない。

製造業の場合、この職能は直接、間接に生産計画に関連し、殊に、注文生産の場合、生産計画担当部門との調整は必須条件となる。商業の場合でも在庫管理部門と関連する。

かように、発送計画は運送それ自体について多くの変数を考慮しなければならないから、この点からいえば、独立の発送部門が発送計画を立てるのが望ましい。しかし、生産計画、在庫管理のように企業内の他の部門に密接な関係を持っているだけでなく、顧客の要求する発送条件その他インボイス作成に関する資料は注文受付係にある。したがって、発送計画の立案を発送作業の現場に移すのが良いと簡単に結論するわけにはゆかない。⁽¹³⁾

かような理由から本稿では発送計画の立案を一応注文受付係の職能の一つとしておく。⁽¹⁴⁾

場合により、需要量を一度に発送せず、幾度にも分けて発送する（partial shipment）こともある。この場合の処理も注文受付係の職能に属する。

(d) 発送指図書を作成

発送日、運送径路、出荷工場又は倉庫が決定したならば、倉庫部門、荷造発送部門が最も使用しやすい文書の形でデータを指図書に作成しなければな

(13) これは個々の企業の実情と同時に、その企業が採用している資料処理システムの特質による。J. P. McNerney が行なった一企業の実態調査によれば、その企業では最初、注文受付係が発送計画を担当していたが、電子計算機の導入による組織の再編成によりこれを発送部門に切替えている。cf. J. P. McNerney, *Installing and Using An Automatic Data Processing System, A Case Study for Management, Division of Research, Harvard University, Graduate School of Business Administration, Boston, 1961, p. 16.*

(14) たとえば、C. Gillespie 教授もこのように扱っている。cf. C. Gillespie, *Accounting Systems, Procedures and Methods, 2nd ed., Prentice-Hall, 1961, p. 195.*

らない。この際、倉庫部門と発送部門の間に内部牽制を行なわせ（第三図(B)参照のこと）、かつ能率的な事務処理のため前節(a)注文書の整理、編輯段階で複製されたインボイスのうち二枚が両部門に同時に送付される。

(e) フォロー・アップ

注文受付部門はすべての注文について、それが発送済となったか、それとも未発送のままになっているかを明らかにしなければならない。すなわち、商品発送手続のフォロー・アップを行わなければならない。C. Gillespie 教授の著書ではこのフォロー・アップは受註票ファイルで行われているが、⁽¹⁵⁾A. I. C. P. A. の「インターナル・コントロール」第五図ではこの点が不明確である。⁽¹⁶⁾そこで、本稿では第三図(C)にこの点を明示した。

この商品発送手続のフォローアップではバック・オーダーの管理、部分発送注文の管理のほか、キャンセル、戻り品、発送もれ、運送中の損傷、超過運賃、品違い等に対するクレームの処理など他部門と連絡をとりながら適切な処理をしなければならないものが多く含まれていることに注意しなければならない。

以上が注文受付係の基本的職能であり、これを図示すると第三図の注文受付部門の枠内のように示すことができる。

2—2. 発送手続

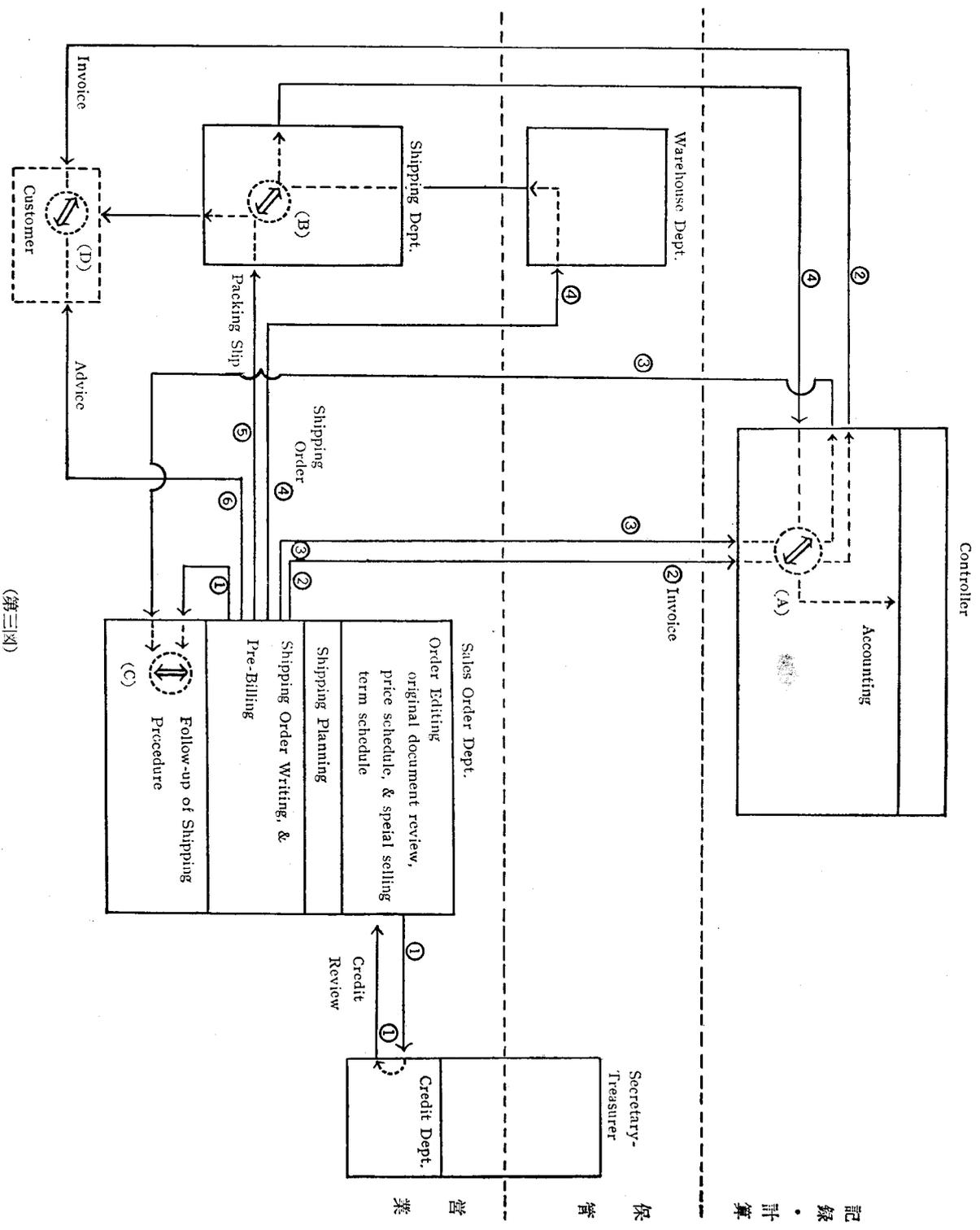
商品の保管部門と荷造発送部門は内部牽制の観点からすれば、それぞれ独立している方がよい。両者が独立しているとき、発送手続はつぎのようになる。

(a) 出庫指図書と荷造納品票

前述したように注文受付係では出庫指図書と荷造納品票を作成し、前者は倉庫部門に、後者は荷造発送部門に送付され、荷造納品票は倉庫から出され

(15) cf. C. Gillespie, *ibid.*, p. 171.

(16) cf. A. I. C. P. A., *ibid.*, Chart 5.



(第三圖)

第三圖は Committee on Auditing Procedure of AICPA. op. cit. Chart 5 "Sales" にもとづいて、筆者が作成したものである。

た商品を発送する際、それを許可するものとして機能する。出庫指図書と荷造納品票のいずれが欠けても商品の発送ができないという意味で内部牽制の機能を果たすことは前述した通りであるが、荷造発送部門における未発送の荷造納品票は通常倉庫部門の未出庫品を意味し、それは第三図でいえば、インボイス・コピー #3 が注文受付係に還流しないことになり、注文受付係のフォロー・アップに役立つ。

(b) 実際出庫量の記入

出庫指図書には注文受付部門により出庫量が指示してある。倉庫部門はこの指示にもとづいて出庫し、実際出庫量を指図書に記入する。通常の場合、注文受付係が指示する数量と実際出庫量は一致する筈であり、殊に注文受付係が信用審査をうけ、注文数量と在庫数量を比較した後に指図書を作成した場合には、もし指示された数量と実際出庫数量が相違すれば、それは在庫管理システムの不正確さを示すものとなる。このような不一致が発生した場合には、この注文に関するかぎり注文受付処理手続は振り出しにもどらなければならない。

(c) 運賃その他の記入

運賃、保険料その他顧客が負担すべき費目がある場合、注文受付係で発送計画の立案と同時にこうした金額を確定することができれば、発送計画の立案と同時にインボイスに記入すればよい。しかし、前述のように発送計画がかなり複雑で変動し易い条件に支配されるから、運賃、保険料等の費目の確定と記入を荷造発送部門で行うのが妥当な場合も多いであろう。

2—3. 代金請求書作成手続 (Billing procedure)

代金請求書作成係は第三図に示したインボイス・コピー #2, 3, 4にある取引毎の変動データ (variable data) と顧客および商品についての固定データ (fixed data) を組合せて format verification, reasonableness verification を行った後 #2, 3, 4 を完成する。

したがってインボイス価額と注文引受状記載価額が二度にわたって計算されるのであるから、両者の関係に何等かの原則がなければならない。注文引受状が先行しているのであるから、原則として引受状記載価額が優先しなければならないであろう。

運賃、保険料、租税公課その他の諸掛をビリング段階で加算する方法をとっている場合には当然そうした項目を追加しなければならないが、このような追加データを処理する他に、ビリング段階で注文受付係または荷造発送部門での処理に間違いが発見された場合、その誤りをどのように処理するかについて、あらかじめ決定しておかねばならない。この点が内部統制上もっとも重要な点の一つである。

内部牽制の観点からすれば、代金請求書作成系の職能は営業および保管から区別された計算職能を遂行する会計部門の一部として理解されなければならない。会計部門したがってコントローラ部門に属する代金請求書作成系の処理は同時に、第四図に示すように管理会計と財務会計の出発点をなす。換言すれば代金請求書作成手続を媒介として在庫管理システム、売掛金管理システムおよび販売分析手続が開始されるのである。

かように代金請求書作成手続を広義にとらえると、販売分析を行うために

代金請求書作成作業	アカウントビリティ・ アカウントイング領域	管理会計領域	財務会計 領域
インボイス・ コピー # 2	コントローラ部門	在庫管理 システム 貨幣的資産 管理システム 販売分析・販売 管理システム	会計原則 への調整
インボイス・ コピー # 3			
インボイス・ コピー # 4	販売部門	受付注文のフォロー アップ 未発送注文の確認	

顧客へ

(第四図)

必要なデータがビリング手続のなかに存在しなければならなくなる。また在庫管理に必要なデータ、売掛金管理に必要なデータもビリング手続のなかに存在し、利用されなければならない。

C. Gillespie 教授は「販売分析手続と代金請求書作成手続は同時に考察されなければならない⁽¹⁷⁾」と主張され、また手記簿記システムについてはあるが、E. A. Johnson 教授も販売分析はすべての企業にとって必要であり、しかも売上帳に売上を記録すると同時に販売分析のための記録を行うべきであると⁽¹⁸⁾されている。

かように販売分析と販売会計は密接な関係を有するものであるが、両者の関係を考える場合、二つの方法が可能である。その一つは代金請求書作成の完了後、売上帳、商品有高帳、売掛金元帳の記入と並んで販売分析を行う方法である。すなわち、財務会計的な実現収益としての売上について販売分析を行う方法である。たとえば第一図および第二図の方法を単純に簿記の仕訳という観点からながめるとこの第一の方法になるであろう。

これに対し、販売分析のための資料を代金請求書作成手続までのコミュニケーション・フロオの中に組み入れ、代金請求書の作成と同時に財務会計的な意味での未実現収益部分ないし非実現収益部分をも含めて販売分析資料を作成する方法が考えられる。

第二の方法によるとしても、具体的には様々の形が考えられる。最も基本的な方は代金請求書作成手続で確定インボイスを作成するとき、同時に在庫管理、売掛金管理および販売分析のためのデータをそれぞれカードまたはユニット・レコードの形につくることである。なぜなら手記簿記システムの欠陥は様々な観点からする多元的分析が不可能な点に存在するからである。

それではどのようなデータが必要になるかを次に明らかにしなければならない。しかし、どのようなデータが必要かということは、たとえばどのよう

(17) C. Gillespie, *ibid.*, p. 221.

(18) E. A. Johnson, *Accounting Systems in Modern Business*, McGraw-Hill, 1959, p. 10.

な販売分析を行おうとするかにかかっている。したがって、ビリング手続を基点にして在庫管理，売掛金管理，販売分析を開始させるためにビリング手続の中に存在させるべきデータは当然のことながら販売分析等の目的と性格に依存することになる。

3. 販売分析の基本的構造

C. Gillespie 教授は販売分析を基本的分類と特殊分類の二つに大別された上，さらに次表のように細分しておられる。⁽¹⁹⁾この分類が持つ欠陥は，第一に

<p>基本的分類</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 製品別分類 2. セールスマン別分類 3. 顧客別分類 4. 販売方法別分類 <p>(セールスマンによる直 接販売，郵便販売 etc.)</p>	<p>基本的分類と特殊分類を区別するものが何であるか不明な点である。たとえば，何故に販売方法別分類は基本的であり，配給チャンネル別分類は特殊分類でなければならないかは少しも明らかでないのである。</p>
---	---

<p>特殊分類</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 地域別分類 2. 顧客業種別分類 3. 配給チャンネル別分類 	<p>販売分析には様々な観点と，したがって多様な方法があり，企業の性質，規模，環境により，また特に経営者の要求に従って販売分析の方法は選択される。しかし，Heckert</p>
---	--

および Kerrigan 両教授によれば，販売分析には基本的な観点があり，それは 一，何が売れたか (what was sold?)，二，顧客は誰か (who are the customers?)，三，誰が販売したか (who made the sale?)，四，利益は何程か (what was the profit?)，五，何処で売れたか (where was it sold?)，六，その他の分析点 (other questions) という六つに区別されるという。そして，それぞれの観点についてより具体的な分析上の課題を数多く指摘しておられる。⁽²⁰⁾

企業により採用される販売分析の具体的方法は，上述したように確かに多

(19) C. Gillespie, *ibid.*, p. 221.
(20) Heckert & Kerrigan, *ibid.*, p. 155.

種多様であろう。しかし、Heckert と Kerrigan 両教授が示される五つの基本的な観点は、ただ並列的に配置されるべきものであろうか。これら五つの観点の間に何か基本的な関係は存在しないであろうか。

たとえば、Heckert, Kerrigan 両教授が四番目に示された「利益は何程か」という観点は、さらに次のように具体化されている。すなわち、

- 4— a 商品別売上総利益分析
- 4— b 販売地域別売上総利益分析
- 4— c 支店別売上総利益分析
- 4— d 顧客種類別又は階層別売上総利益分析
- 4— e セールスマン別売上総利益分析

等である。そしてこれらの分析目的は、それぞれの分析により収益力の大小を判定し、販売努力の増強、減少ないし販売努力そのものを中止すべき場所を明らかにすることにあるとされているのである。⁽²¹⁾

しかし、この四「利益は何程か」という観点は、実は極めて一般的な分析目的であることに注意しなければならない。端的に言えば、「何が売れたか」ということも、「顧客は誰か」ということも、さらに「誰が販売したか」ということも利益と結びつかずしては殆んどその意義を持ちえないからである。すなわち、(4— a) は両教授の示された一「何が売れたか」の内に、(4— b) (4— c) および (4— e) は三「誰が販売したか」の内に、また (4— d) は二「販売地域別売上総利益分析」のなかに本質的に吸収されるべきものである。

また、Heckert と Kerrigan 両教授は「その他の分析点」として分類したものの内に季節別、四半期別、月別、週別等分析資料の時期をあげておられる。たしかに分析期間の選択は重大な意義をもっている。しかし、分析すべき時期それ自体が販売分析の論理構造に対して持つ意味は、他の分析視角が持つ意義と同質ではない。したがって、販売分析の論理構造を明らかにし

(21) Heckert & Kerrigan, *ibid.*, p. 155.

ようとするれば、かような分類基準に従うことはできない。

私見によれば、販売分析には三つの基本的な分析方向と幾つかの従属的な分析方向がある。三つの基本的な分析方向とは Heckert と Kerrigan 両教授が「何が売れたか」、「顧客は誰か」、「誰が販売したか」という形で示されているものである。換言すれば、それぞれ商品又は製品別売上総利益分析、販売担当者（責任者）別販売効率分析ないし販売組織別販売効率分析および市場分析である。

3—1. 商品別販売分析

企業は有形無形の商品を販売することによってのみ利潤を獲得することができる。したがって企業の販売する各種の商品がどれだけ販売されているかを第一に明らかにしなければならない。

商品種類別販売分析には二つの方向がある。第一は商品別利益分析の方向であり、第二は商品の価格と特性により市場適性をしらべる方向である。

商品別利益分析においては、まづ商品種類別の製造原価計算又は商品別取得原価と結合して商品別売上総利益分析を行うことが必要であり、さらに販売原価計算（営業費原価計算）と結合して商品別営業利益分析が行われる。⁽²²⁾ またそれは在庫管理を媒介として購買管理、生産管理等の出発点を形成する。

第二の方向は商品種類別の販売高が把握された後、各商品について販売価格や色、スタイル、サイズ等物質的な商品特性により分析を行い、商品の市場適性を明らかにする方向である。市場の動向を無視した販売分析が無意味である以上、この第二の分析方向は重要性において第一の方向に決して劣るものではない。

したがって、この二つの意味における商品種類別販売分析は販売分析の第

(22) 売上総利益分析の一般的方式については拙稿「売上総利益分析について」、小樽商科大学、「商学討究」、Vol. 17, No. 3, 1967年1月, pp. 62-81を参照されたい。

一步である。

3—2. 販売主体別販売効率分析

企業の販売活動は根本において人間の活動である。たとえ自動販売機を使用するとしても、自動販売機を何処に置くか、自動販売機の中に何を入れるかを決定するものは人間である。かくして販売活動をその担い手である販売担当者の責任と権限の観点から分析することは商品別販売分析と並んで販売分析の不可欠の課題であるといわなければならない。

ところで、販売主体別販売効率分析、すなわち販売組織別ないし販売担当者別販売分析は、誰が何を誰にどのくらい能率よく販売したかという事を分析しようとするものであるといえることができる。そこで、販売組織別販売分析は第一に商品種類別販売分析と結合して各販売組織における商品別売上総利益を明らかにしなければならない。そして第二に、各販売組織毎の販売費を算出し、販売組織毎の営業利益額と営業利益率を明らかにし、その能率を分析しなければならない。売上総利益に対して販売費がどの程度の比率を占めるかということは各販売組織の能率を知る上に極めて重要であるが、獲得した注文の総数、注文一口当り金額の平均値および分布、歩合制がとられているときは歩合給支払高等を分析することは販売主体の能率を測定する上、重要な点である。

しかし、ここでも販売組織別の利益分析が真に有意義であるためには各販売組織がその担当する市場に対して充分適合しているかどうか分析されなければならない。この問題は取扱商品を媒介として分析される。各販売組織について商品別の販売高を分析するのは、実は各販売組織について売上総利益の商品別構成を知るだけでなく、個々の商品又は商品系列の市場に対する適性を分析するためでなければならない。各販売組織が取扱商品のうち何をいくら販売したかという関係は所詮販売活動を内部的に分析するにすぎないからである。したがって各販売組織の担当する市場に対する商品の適合性を分析するためには商品の価格および物質的特性が、他企業の競争商品の価格

および特性と比較して市場にいかにか適合しているかという分析を行わねばならない。

3—3. 市場分析

各販売組織について行われる営業利益分析，したがって販売費用分析も単に金額や比率の大小を問題にする範囲に止まることはできない。担当する市場の需要を正しく開発し，把握したかどうかが問題なのである。

換言すれば，従来からの経常的な顧客を依然として把握しているかどうか，限界的または臨時的需要者にすぎなかった客を経常的な顧客に転化したかどうか，取扱商品の一部分に対する需要しかなかった顧客に対し，販売商品の種類と金額を増加したか否か，さらにこうした努力が適正な利潤率を持つ商品に向けられているか否か，代金の回収条件は不当ではないかどうかというような分析と結合しなければならないのである。

かように，商品別利益分析も，販売組織別利益分析も，それぞれが真に意味あるものになりうるのは，単なる利益数値の算出ではなく，それらの数値が商品の生産活動をも含めていかなる対市場活動によって実現されたものであるかを明らかにするときである。すなわち，商品別販売分析も販売組織別販売効率分析も一面において市場分析という性格を持たざるをえないのである。

この市場概念を把握する直接の契機は顧客は誰で，何を買ったか，そして将来何を欲しているのかという点である。更に，その顧客は経常的な顧客であるか，臨時的，限界需要者であるのか，取扱商品全部の需要者か，一部商品のみ需要者か，競争企業は誰で，市場におけるそれぞれのシェアは何パーセントか，代金決済条件はどうか等が主たる把握点をなすであろう。

企業にとって，市場はかように人格的かつ直接的に把握されると同時に，顧客を産業別に分類した産業別市場，地域別に分類した地域別市場，所得階層別に分類した所得階層別市場のごとく，非人格的市場概念としても捉えなければならない。

4. 販売管理会計と販売予算統制

前述した処から明らかなように、市場分析はそれ自体としては意味をもたない。それはつねに商品別分析または販売組織別分析と結合しなければならない。両者が結合するとき、単なる商品別分析や販売組織別分析では持ちえない生々とした現実性を生み出すことができる。

ところで、商品と販売組織と市場の関係を考えるとき、見逃すことのできない重要な点がある。それは商品別利益分析、販売組織別効率分析および市場分析がそれぞれ完全な独立性を持たず、相互に因果関係を持っているという点である。

いまかりに市場分析および商品別売上総利益分析を客体分析と仮定し、販売組織別効率分析を主体分析と仮定しても、商品分析および市場分析が客体分析でありうるのは、実は狭義の販売活動の立場からながめる限りにおいてにすぎない。何故なら、製造業の場合、個々の商品の特性および原価は販売活動にとり極めて重要な影響力を持ち、販売活動はこうした条件により左右されるからである。この意味で両者は決して単純な客体分析ではない。ただ一定の操業度を前提とするかぎり、商品の原価は製造部門の責任であり、したがって販売部門にとってそれは与件であるにすぎない。この限りにおいて両者は客体分析なのである。非製造業においても、販売促進活動をとってみれば、販売促進のための費用が商品の販売量に大きな影響力を持つことは周知の事である。従って、商品種類別販売分析が客体分析として考えうる条件は限られているといえる。

Raymond Villers はこの間の事情を次のように定式化している。

いま

R 一製品から期待される利益

V 当該製品の販売量

P 単位販売価格

C 単位原価

A 当該製品が他の製品利益に及ぼす影響。従ってAは正負いずれともなりうる。

の如く定義すれば

$$R = V(P - C) + A$$

であり、しかも

$$V = f_1(P)$$

$$C = f_2(V)$$

$$P = f_3(C)$$

の関係が成立する。換言すれば「ある価格で販売量がいくらになるだろうかを推定する際、この販売量は明らかに価格に依存する。しかも価格は原価に、原価は販売量に依存するのである」。したがって、ここには V, C, P 間に悪循環が存在することになる、と。⁽²³⁾

商品別利益分析、販売組織別効率分析、市場分析のいずれにおいてもこの販売量と価格と原価の三つが相互に因果関係をもっている以上、終局的にはこれら三つの主要な分析は経営者がどこかの点について下した決定の正否を検証するということになる。販売分析の立場からみれば、経営者が下した決定は商品別販売予算、組織別販売予算、事前市場分析という最も具体的な形で存在する。したがって販売分析がそれ自身の論理に忠実に実行されるかぎり、それは販売予算統制システムとして行わなければならない。

上述した点を販売予算統制と結合して考えると商品別販売予算と実績、販売組織別販売予算と実績およびこの両者と市場分析の順列の数だけ形式的には方法が存在する。したがって、実際にはそのうちの重要なものだけを実行すればよいことになる。

ところで、こうした分析にとって必要な基本的データは ①受註年月日、②発送年月日、③商品コード・ナンバー、④販売価格、⑤単位原価、⑥受註

(23) Raymond Villers, *ibid.*, p. 94.

量，⑦ 実際発送量，⑧ 販売組織コード・ナンバー，⑨ 顧客人名およびコード・ナンバー，⑩顧客の市場分類別コード・ナンバーであり，これらの基本的データが受註票またはインボイスにあればよい。

勿論，販売分析を行い，それにもとづいて何らかの決定を行うさい，こうした資料の外に様々な資料が必要である。しかし，そうした資料は必要に応じて利用出来ればよいのであって，販売活動にともなう注文受付処理システムの中にすべてがたえず存在する必要はない。