

Title	意思決定会計と問題解決過程(1)
Sub Title	Decision Accounting and Problem Solving Process (1)
Author	小林, 啓孝(Kobayashi, Yoshitaka)
Publisher	
Publication year	1988
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.6 (1988. 2) ,p.35- 47
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19880225-04054350">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19880225-04054350</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 意思決定会計と問題解決過程 (1)

小林 啓 孝

### 1 論文の課題

本論文では、従来の文献に見られる意思決定会計論の問題点を指摘したのち、それら問題点に対処する一方向として問題解決過程を取り上げて考察し、意思決定会計に対しそこからどのような示唆が得られるかを検討することとする。なお、本号では、問題点の指摘までを行なう。

### 2 従来の意思決定会計論

従来の文献に見られる意思決定会計論の問題点を指摘する前に、従来、意思決定会計に関し、文献上どのようなことが言われてきたかを簡単にまとめると共にそこに見られる特質を確認しておくこと<sup>1)</sup>としたい。

意思決定会計に関し、〔岡本, 1980〕では、次のように記述されている。

企業の経営管理者は、企業の現状を調査し、財務諸表分析などの方法によって問題点を発見する。そしてそれらの問題を解決するために、種々の改善案を比較検討し、そのなかからもっとも有利な案を選択しなければならない (〔岡本, 1980〕 p. 17)。上記の意思決定は、その内容にもとづいて、構造的ないし戦略的意思決定と業務執行的意思決定に分類できる。構造的ないし戦略的意思決

1) 本文の記述では、少くとも、次の3点が問題となる。1. 従来とはどのような範囲の期間を意味するのか、2. 本文で言う文献とはどのような種類の文献を意味するのか、3. 期間と文献の範囲が特定されたとして、共通記述事項とそうでないものを如何に識別し、それら諸項のうち、どの程度のものまでを取り上げるのか、の諸点である。しかしながら、これら諸点を細かく論じていくのは本稿の目的ではない。そこで、本稿では〔岡本, 1980〕をまず取り上げ、そこでの記述をまとめた後に、他の文献と共通して見られると思われる特質を指摘することとしたい。〔岡本, 1980〕を取り上げたのは、次の理由による。第1に、「従来の」と言う場合、そこには「相当程度広く受け入れられた標準的な」というニュアンスが込められていると思われるが、教科書レベルの文献に記述されている諸項はそのような基準をある程度満たしている可能性が高いと思われる。第2に、教科書レベルの文献を取り上げた場合、〔岡本, 1980〕は意思決定会計論に関し、私の見る限り、「標準的」と思われる議論を展開している。

定とは、経営の基本構造にかんする意思決定であって、(1)経営給付の内容についての意思決定、(2)経営立地についての意思決定、(3)物的生産設備の新設、取替、廃棄についての意思決定、(4)経営組織構造についての意思決定、などがその例である。業務執行的意思決定とは、与えられた経営構造の基礎の上に、常時反復的に展開される業務活動の個々の部分についての意思決定であって、生産販売能力を変更しないような、(1)新規注文の引受可否の決定、(2)部品の自製か購入かの意思決定、(3)製品をそのまま販売するか、あるいはさらに加工して別の製品として販売するか、(4)一部の既存製品品種の生産販売中止についての意思決定、などがその例である(〔岡本, 1980〕 p. 691)。

上記の意思決定はいずれも問題解決という性格をもっており、次のプロセスからなっている。(1)問題の確認、(2)問題を解決するための諸代替案の列举、(3)諸代替案の数量化、(4)諸代替案の比較検討および最有利案の選択、(5)数量化しえない要素の考慮、(6)権限をもつ経営管理者による裁決。原価計算担当者(あるいは管理会計担当者)の重要な任務は有望な代替案に値札をつけること((3)の諸代替案の数量化のプロセス)および数量的に測定された代替案を比較検討し、最有利案を選択、経営管理者に報告すること((4)のプロセス)である。最有利案選択のプロセスで用いられるべき手法は差額原価収益分析と呼ばれている(〔岡本, 1980〕 pp. 692-696)。

上記(3)、(4)のプロセスで考えられている意思決定のフレームワーク(あるいは意思決定モデル)は、他の諸文献(〔DeCoster, Schafer, 1982〕,〔Dopuch, Birnberg, Demski, 1982〕,〔Horngren, 1982〕)などの記述も考え合わせると、次のような性質を持っていると言えよう。

(1) 質的要素の存在とその重要性は認めるが、質的要素は意思決定モデルの構成要素としない。

先に示した問題解決プロセスの(5)数量化しえない要素の考慮、(6)権限をもつ経営管理者による裁決、に示唆されるように、質的要素については別途考慮され、最終的な代替案の採択は経営管理者の総合的判断に委ねられる、と考えられる。なお、文献に見られる質的要素とは、量的要素と対置される意味で用いられ、品質、自製に切り換えた場合の部品供給企業の反応、特別のノウハウ、特殊な熟練工などがその例としてあげられている(〔Horngren, 1982〕 pp. 374-375,〔岡本, 1980〕 p. 702,〔DeCoster, Schafer, 1982〕 p. 356)。

(2) 全ての代替案は与えられている。

代替案は、先に示した問題解決プロセスの第2段階で列举されるとされているので、後続の第3、第4段階で考えられている意思決定モデルにとっては、所与のものとなる。

(3) ある代替案を採択した場合の結果は予想できる。

この要件を満たさないと、先に示した問題解決プロセスの第4段階で用いられるべきとされる差額原価収益分析を適用することができない。

(4) 差額原価収益分析とは、以下に記すような意思決定モデルである。

それは、列挙された代替案を採った時に、その採用により変化の生じると考えられる(あるいは、将来新たに発生する(負の場合を含む)と考えられる)原価、収益を比較し、それらの中で一番利益の多い(収益が発生しない場合は、原価の発生額の少ない)と予測される代替案を選択すべきとする意思決定モデルである。この意思決定モデルにおける代替案の評価基準は代替案に関して発生する利益の最大化(あるいは、原価の最小化)である。

上記の意思決定モデルを形式化して示せば、次のようになる。

$$\max_i \left[ \sum_{j=1}^n R_{ij} - \sum_{k=1}^m C_{ik} \right] \quad i=1, 2, \dots, l$$

ここで、

$R_{ij}$ : 代替案  $i$  に関連して将来新たに発生する収益項目  $j$  の発生額

$C_{ik}$ : 代替案  $i$  に関連して将来新たに発生する原価項目  $k$  の発生額

( $R_{ij}$ ,  $C_{ik}$  は現在価値で評価されている場合もあるとする。)

先に示した意思決定プロセスの(3)諸代替案の数量化の段階では、上記意思決定モデルの  $R_{ij}$ ,  $C_{ik}$  が見積られることとなる。

(5) 意思決定を行なう際の制約は明示的には考慮に入れない。

このことは上記(4)の意思決定モデルに制約条件が入っていないことから明らかであるが、文献上で制約の存在が全く考えられていないのかというと、そうではない。(少くとも暗黙の裡に)制約の存在は認めながら、問題解決プロセスの(3), (4)で用いられるべきとされる意思決定モデルには入っていないのである。制約についての考慮は、(2)の代替案の列挙のプロセス、あるいは(5)数量化しえない要素の考慮、(6)経営管理者の裁決、において予定されていると考えられる。

ただし、生産(販売)製品の組合せに線型計画法を用いると想定される場合、設備投資の経済計算(あるいは、資本予算の決定)に整数計画法を用いると想定される場合などには、制約が明示的に意思決定モデルの中に入ってくる。

### 3 従来の意思決定会計論の問題点

前節では、意思決定会計に関し、文献上どのようなことが言われてきたかを簡単にまとめたのち、問題解決過程において原価計算担当者(あるいは管理会計担当者)が用いられるべきとされる意思決定のフレームワーク(あるいは意思決定モデル)がどのような性質を持つと考えられるのかを提示した。本節では、前節で示したように理解される意思決定会計論の問題点を指摘することとする。

問題点の第1は、議論の前提がはっきりしないという点である。前節で見たように、文献上、特定の意思決定のフレームワークないしモデルが採用されるべきと主張されているが、私見によれば、そのような主張を行なうためには、その理由が明示されなければならない。理由が明示されるためには、そして、またさらに進んでその論理の適否を判断するためには、結論を導き出す議論の前提（特定の目的や視点、仮説など）が提示される必要があると思われる。特定の目的や論理操作を行なう際の諸条件が明示されて、はじめて人は他の人の論理をたどることができ、かくあるべきという主張を確認または否認できると思われるからである。

前節で示した参照文献では、議論の前提は明示されていないが、何らかの人間行動なり企業行動が暗黙の裡に想定されていたと考えることも可能であろう。問題解決プロセスの第3、第4段階で用いられるべきであるとされる意思決定モデルは、(1)全ての代替案は与えられている、(2)ある代替案を採択した場合の結果は予想できる、(3)代替案の評価基準は代替案に関して発生する利益の最大化（あるいは、原価の最小化）である、という性質を持っていた。これらの事項は March と Simon が言うところの統計学的意思決定論および経済学で想定される合理的人間が採るであろう意思決定行動にほぼ合致する<sup>2)</sup>。したがって、前記参照文献の議論は上記の合理的人間の仮説に基づいているのではないかと推量することも可能であろう。

March らによれば、上記の合理的人間が意思決定を行なうには次の3点が前提として必要だという。(1)全ての代替案が与えられていること、(2)各代替案のもたらす結果は分っていること、(3)全ての可能な結果の集合に対して合理的な人間は効用の順序付けの完全なリストを持っていること（[March, Simon, 1958] p. 138）。私見によれば、これらの仮定は非現実的であり、企業ないし企業内レベルの意思決定を考えていくには妥当ではない。企業ないし企業内レベルの意思決定を考察対象とする場合、個々の意思決定の与えるインパクトは国民経済レベルのそれに比べてはるかに大きいと考えられるところから観察される現象の説明を試みるにしろ、規範的な議論を展開するにしろ、より現実的な仮定を置く必要があると思われるからである。

しかしながら、前節で示した参照文献が暗黙の裡に上記の意味での合理的人間を仮定していたと断定することはできない。問題解決プロセスの第3、第4段階で用いられるべきとされている意思決定モデルだけを取り上げれば、代替案は所与となるが、視野を第2段階まで広げて見てみれば、第2段階は、問題を解決するための代替案の列挙となっており、代替案の探索が予定されていると考えられるからである。仮に可能な代替案の全ての集合が存在するとして、前記文献が代替案の全ての集合の探索を予定しているのか、部分集合の探索に終わることを予定しているのかは分らない。代替案の全ての集合の探索を予定しているのだとしたならば、おそらく上記の意味での合理的人間を仮定していると推定して間違いでないであろう。部分的な探索を予定しているのだとしたら、少く

2) March らの「合理的人間」の意思決定についての記述は [March, Simon, 1958] pp. 137-138.

とも典型的な上記の意味での合理的人間の行動仮説からはやや乖離することとなる。おそらく、上記の意味での合理的人間を仮定しながら、完全な全知全能性までは仮定しないというのが、前記文献が暗黙の裡に想定している仮定であろうが、議論の前提が明示されていない以上、そのような推測が妥当なのか否かの判定はできない。

このように、前節で参照した文献においては、議論の前提が明示されておらず、また仮に前提を推測したとしても、その適否を判定することができない。したがって、参照文献で展開されている規範的な議論の妥当性について判断することもできない。このことを鑑みれば、意思決定会計を論じていく場合、それを現象の説明という観点から進めていくにしろ、規範的な観点から進めていくにしろ、前述のように議論の前提をまずもってはっきりさせる必要があると言えよう。

ところで、ある議論の問題点を指摘する場合、あるいは批判を行なう場合、それはある特定の立場なり観点に立ってなされている。たとえば、前述の私の問題点の指摘について言えば、議論の展開は他人がその妥当性を確かめられる(=追試可能)な形で行われるべきで、そのためには、議論の前提を明示したうえで議論を展開すべきである、との立場から行なわれている。このように、特定の立場なり観点なりに基づいて問題点の指摘、批判はなされるので、論を進める前に私の基本的な考えを明らかにしておくこととしたい。

まず、私は一般システム論的見方を考えの基礎に置いている。一般システム論的見方を持って各種事象を観察、解釈すると、事象をより良く理解できると思われるからである。一般システム論的見方ないし考えについては、広く知られていると思われるので、ここで述べる必要はないであろう<sup>3)</sup>。また、議論を展開する場合、一般システム論における諸概念をいちいち列挙しなくても、それら概念を適用することができよう。たとえば、私は、企業はオープン・システムであるとの仮定を採るが、この仮定によって、企業は外部環境との間に物質・情報のやりとりをしていること、視点を変えれば、外部環境を抜きにして企業の存在が考えられないこと、また、何らかの観点から分類される諸要素が何らかの関係で結びつけられて企業が構成されていること等々が容易に想定されよう。

すでに触れように、私は、企業ないし企業内レベルの意思決定を考察する場合、現実的な仮定を置く必要があると考えている。このレベルでの議論には実践性が要求され、そのような要求に<sup>3)</sup>応えるためには、現実的なセッティングが必要と思われるからである。現実的な仮定という点から、たとえば、行動主体(ここでいう行動は意思決定を含むとする。また、主体には個人、組織体の両方が含まれるとする。)の認識(知)力、思考力については、全知全能を仮定するのではなく、限界があると仮定

3) 私自身としては、一般システム論の提唱者の一人である Bertalanffy の考えに賛同しているが、一般システム論的考えを採る論者の間で相当程度共有されていると思われる概念があり、それらの概念は広く知られていると思われる。なお、Bertalanffy の考えについては、(Bertalanffy, 1967) [(ベルタランフィ, 1971); 参照文献の中で片仮名書きのものは邦訳を示す。年号は邦訳の出版年。以下同じ。], (Bertalanffy, 1968) [(ベルタランフィ, 1973)]。

した方が現実的であり、私の考えからすれば、後者の仮定を採るべきということになる。<sup>4)</sup>

現実的な仮定、一般システム論的思考の適用という点からすれば、当然のことであるが、企業は人間を主要な構成要素とするオープン・システムである、と私は捉える。ここで強調したいのは、人間を主要な構成要素とするという点である。そもそも、企業は人間の生活のために人間によって組織された組織体である。このことは、企業を考察する際の原点であると思う。

さまざまな動機や背景をもって企業に参加した人々は、あるインプット (=刺激) を与えたならば、特定の反応だけをするという機械的な存在ではない。彼らは、生命体であり、有機体である。しかも、進化の極に立つとさえ位置づけられる人間である。彼らは恒常性を保つための複雑なモニター機構とコントロール機構を持つ。彼らは、環境をモニターし、環境に適応していく能力を持つ。種族保存の本能を持ち、生命維持の本能を持つ。未来に思いを馳せ、過去を顧みる。怒り、恐れ、感動し、喜ぶ。また、彼らの価値観や思考は生まれ育った時代、社会、文化から自由ではない。これらは、しごく当然のことである。私は、このしごく当然のことを議論の前提としたい。

論を進めるうえで最小限必要と思われる私の基本的考えを明らかにしたので、前節で示した意思決定会計論の問題点の指摘を続けることとしたい。なお、これから指摘する問題点は相互に関連している。そこで、その中でも特に密接に関連すると思われる問題点をはじめに続けて3つあげ、考察を加えたのち、残りの問題点を指摘することとする。

第2の問題点は、意思決定問題を独立的な意思決定問題であるかのように（より正確に言えば、独立性の高い意思決定問題として）扱っているという点である。ここで独立的な意思決定問題とは、ある意思決定問題が他の意思決定問題の意思決定の結果如何によって影響を受けない意思決定問題をいうものとする。

第3の問題点は、問題解決プロセスの第3、第4段階で用うるべきとされる意思決定モデルで、量的 (=容易に金銭評価可能な) 要素だけを取り上げている点である。

第4の問題点は、上記意思決定モデルにおける代替案の選択 (または評価) 基準が第3の問題点とも関連して、利益の最大化 (または原価の最小化) と単一の基準となっている点である。

前節で示した文献によれば、構造的ないし戦略的意思決定も業務執行的意思決定もともに問題解決という性格を持っている。このような見解に従った場合、前節で見たように、それら意思決定は解決を迫られると認識 (知) される問題を設定し、それを解くプロセス、およびその結果 (=解) として理解される。上記のように位置づけられる問題をここでは意思決定問題と呼ぶことにしよう。

前節で示した文献では、個々の意思決定問題を完全に独立的な意思決定問題として扱っている訳

4) 人間の認識 (知) 力や思考力が限られたものであるのは、我々の日常生活を想起すれば、容易に納得されよう。この仮定を採った古典的例として、〔Simon, 1957〕 pp. 81-83, 〔March, Simon, 1958〕 pp. 136-171 をあげることができる。

ではない。このことは、業務執行的意思決定を、与えられた経営構造の基礎の上に、常時反復的に展開される業務活動の個々の部分についての意思決定であるとしていることから知れる。経営構造の基礎を与えるのは、構造的ないし戦略的意思決定であり、その意味で業務執行的意思決定は構造的ないし戦略的意思決定の結果如何によって影響を受けるからである。

前節で示した文献では、構造的ないし戦略的意思決定と業務執行的意思決定との間の関係が上述のように理解されていることは分るが、次に示す疑問が生じてくる。

疑問の第1は、意思決定を構造的ないし戦略的意思決定と業務執行的意思決定というレベルを異にする2つの意思決定に2分した場合、同じレベルに分類される意思決定問題相互の関係はどのようなのだろうか、という点である。第1の疑問は、さらに細分できる。1つは、同じレベルに分類される意思決定問題相互間には、さらに、レベルを異にする問題がないのだろうか、という疑問、換言すれば、同一レベルと分類される意思決定問題間に階層性を考えなくてよいのだろうか、という疑問である。その2は、同一レベルの意思決定相互間の水平的な方向での相互関係を考えなくてよいのだろうか、という疑問である。その3は、意思決定問題相互間の時間的な前後関係を考えなくてよいのだろうか、という疑問である。ある選択 (=意思決定) がなされ、それが実行にうつされると、企業では、そのことについてのコミットメントが進み、それを所与として秩序が形成されてくる。コミットメントの進行と秩序の形成は、後続の意思決定に影響を与える場合があると思われる。そのような現象を考えなくてよいのだろうか、という疑問である。

第2の疑問は、第1の疑問に対する答えと大いに関係するのであるが、意思決定問題相互間に影響関係があるとした場合、意思決定モデルの代替案の評価基準は単一でよいのだろうか、という疑問である。意思決定問題はさまざまな観点から設定されるはずである。したがって、意思決定問題の目的も、解も多様であるはずである。ある意思決定問題の下位問題は上位の問題の解を受けて解かれるというのが標準的な状況である。上位の意思決定問題の解が多様である場合、したがって、下位問題の目的が多様である可能性が高い場合、下位問題の解の評価基準が単一でよいのだろうか、という疑問である。ただし、これについては、問題解決プロセスの第3、第4段階で用うるべき意思決定モデルの評価基準は単一であっても、さらに後続プロセスがあり、下位問題の目的の多様性は後続プロセスの総合的評価、判断で考慮されるとの反論がありえよう。この点については、後に触れることにしよう。

管理会計論や原価計算論の分野の教科書レベルの文献では、例示を列挙するという説明方法がよくとられている。そこで、例示を調べることによって、意思決定問題相互間の関係をどう考えているのかをある程度推測できる。前節で示した文献について、例示を調べてみると、いずれも個別の意思決定問題として記述されており、先にあげた、与えられた経営構造の基礎の上に業務執行的意思決定が行われるという関係以外の相互関係は考慮に入れられていないように思われる。このこと



から、それら文献においては、意思決定問題を独立性の高いものとして扱っていると推測できる。

意思決定問題を独立性の高いものとして扱っているということは、問題解決プロセスの第3、第4段階で用いるべきとされる意思決定モデルの評価基準が利益の最大化（または原価の最小化）という単一の基準であることから推測できる。現実的に考えるならば、企業の獲得可能な資源、利用可能な資源には限りがあり、多くの意思決定問題は資源配分の決定という側面を持つはずである。実行可能な意思決定問題の全ての集合を考えてみよう。資源の有限性、資源構成要素の複数以上の意思決定問題に対する割当可能性を前提とする限り、意思決定問題集合の構成要素である個々の意思決定問題が全て利益の最大化（または原価の最小化）を目指すことは不可能である。したがって、意思決定モデルの評価基準、そしてまた、目的が利益の最大化（または原価の最小化）であるということは、資源の有限性、共通利用可能性、そこから生じる意思決定問題の相互依存性を殆ど念頭においていないのではないかと推測できるのである。しかしながら、このような見解に対しても、評価基準が単一なのは意思決定モデルについてであり、資源の有限性、共通利用可能性は問題解決プロセスの他の段階で考慮されるとの反論がありえよう。この点についても、後に触れることとしよう。

前節で記したように理解される意思決定会計論では、意思決定問題を独立性の高いものとして扱っているということを示した。ポイントは、實際上、意思決定問題相互間に前掲文献が想定しているであろう関係しか存在しないのかどうか、という点にある。もしも、上記の関係しか存在しないのだとしたら、意思決定問題を独立性の高いものとして扱うことは何ら問題とはならない。

現実にはどう考えてみよう。現実的に考えるならば、資源について、有限性、共通利用可能性が存在する。そして、このことに基づいて意思決定問題相互間に相互依存性が発生する。また、仮に、ある企業が製品群の電子化を図るという決定をしたとしよう。この決定はその後の意思決定に影響を与えないであろうか。この決定はその後の意思決定の方向性に影響を与えると考えられる。たとえば、上記の方向に沿って、①電子部品を自製（内製）することにより電子関連の基本技術を身につける、②電子部品を購入することによりなるべく早く市場へ製品を送り出す、等々の代替案が考え出され、採択されていくであろう。仮に、①の案が採択されたとするならば、次いで、その案を実行するために、①技術者を自ら養成する、②必要な技術者を引き抜く、③企業を買収する、④他企業と提携する、等々の代替案が考え出されるという事態が想定されよう。ただし、実際には、意思決定の連鎖はこのように直線的に進むとはあまり考えられない。ある程度先の事態、実行可能性を頭に入れながら、時によっては、同時平行的に行われるであろう。いずれにしろ、意思決定問題相互間には、依存関係があると考えるのが現実的であろう。したがって、意思決定問題を独立性の高いものとして扱うことは問題なのである。

意思決定問題相互間に依存関係があるとした場合、それらの関係を整理する枠組があれば、議論もし易いし、理解も深まると思われる。そこで、この点についての私見を述べておくこととしたい。

ごく単純化して言えば、企業の基本的目的が与えられた場合、プランニングの過程における意思決定は、大きく戦略的意思決定と業務的意思決定の2つに分けることができると思われる<sup>5)</sup>。ここで、戦略的意思決定とは、企業と外部環境との関わり方を示す、または、内部資源の蓄積、配分の方向性を与える意思決定を意味するものとする<sup>6)</sup>。業務的意思決定とは、企業の活動水準の選択に関わる意思決定を意味するものとする。前節で示した構造的ないし戦略的意思決定、業務執行的意思決定の定義とは異なることに注意していただきたい。

定義の異なることによる帰結の違いを例示しよう。たとえば、前節での定義により業務執行的意思決定とされる部品の自製か購入かの意思決定は、上述の定義によれば、基本的には戦略的意思決定と位置づけられる。それは以下に示す理由による。

1. 自製か購入かの意思決定は原材料から最終製品に至る製造過程のうち、どの過程を当該企業が受け持つかの意思決定である。この決定をすることにより、当該企業が外部環境とどう関わるのかが決定される。

2. 何を当該企業が生産するのは、当該企業がどのような技術を蓄積し、どのような設備を用意すべきか等の方向性を与える。

戦略的意思決定は、さらに、企業に与える影響の範囲や深さの程度に応じて、これを基本戦略<sup>7)</sup>に関わる意思決定と実行戦略に関わる意思決定とに分けることができる。影響のより大きい戦略が基本戦略である。私はこの基本戦略、実行戦略という分類にさらに相対性という概念を導入したい。最も基本的な基本戦略(経営戦略1と仮に名付ける)は、その基本戦略(=経営戦略1)を実行にうつすための実行戦略(=経営戦略2)に対して目的と位置づけられると共に、当該実行戦略(=経営戦略2)は基本戦略(=経営戦略1)に対して手段と位置づけられる。当該実行戦略(=経営戦略2)は

5) 本文の記述については、少くとも、次の3点の問題点ないし留意点がある。1つは、企業の基本的目的とはどのようなものを意味するのか、また、基本的目的と経営理念との関係はどうか(同一なのか、異なるのか、異なるとするとどう異なるのか)、という点である。これらの点については、たとえば、経営理念と言った場合、基本目的+ $\alpha$ (価値観、哲学)という感じはするのだが、私はまだ明確な見解を形成するまでに至っていない。

その2は、本文では、「プランニング過程における」と単純に記述してあるが、プランの対象は、たとえば、組織、管理システム、業務執行活動と多岐にわたり、しかも、コントロール活動と入り組んでいるので、実際には、プランニング過程の意思決定と単純に位置づけられない場合もあるという点である。

その3は、戦略的意思決定、戦術的意思決定、業務的意思決定などと意思決定を3分類している場合がよく見られるが、何故そのような分類をとらなかったのか、という点である。その理由については、[小林, 1984] pp. 66-67 に詳しく述べてあるが、要は、相対性という概念を持ち込むことにより幾つかの難点を回避しようと試みたところにある。

6) 本文での「または」は inclusive or の意味で使っている。したがって、戦略的意思決定とは、①企業と外部環境との関わり方を示す意思決定、②内部資源の蓄積、配分の方向性を与える意思決定、③企業と外部環境との関わり方を示し、かつ、内部資源の蓄積、配分の方向性を与える意思決定をいう。

7) 基本戦略、実行戦略という命名は [伊丹, 1980] p. 2, [伊丹, 1984] p. 19 に従った。

それを実行するためさらに下位の実行戦略 (=経営戦略3) に展開される。下位の 実行戦略 (=経営戦略3) にとって、上位の実行戦略 (=経営戦略2) は目的であり、基本戦略と位置づけられる。ただし、これでは最上位の基本戦略と紛らわしいので、このように位置づけられる基本戦略をサブ基本戦略と名付けることとする。(展開前の) 元の実行戦略 (=経営戦略2) にとって、下位の 実行戦略 (=経営戦略3) は手段として位置づけられる。最上位と最下位の経営戦略の中間に位置する経営戦略は、上位に対しては 実行戦略、下位に対しては サブ基本戦略という 2重の性格を持つことになる。ここで留意すべきは、何が (サブ) 基本戦略となり、何が当該 (サブ) 基本戦略の実行戦略となるかは状況によって異なるということである。

前節において、構造的ないし戦略的意思決定として同列に置かれていた諸例は、ここで示した枠組によれば、同列ではなくなる。たとえば、例としてあげられている経営給付の内容についての意思決定は、製品・市場の組合せについての意思決定であり、標準的には、基本戦略と位置づけられる経営戦略に関する意思決定である。これに対し、経営立地についての意思決定は、標準的には、製品・市場の組合せを受けて展開される実行戦略に関する意思決定である。ここで、標準的には、と述べているのは、そうでないケースがありうるからである。たとえば、各種の事情から、既存資源の有効利用というサブ基本戦略が設定されたとしよう。このサブ基本戦略の下で (=既存の工場立地、主要設備の下で)、新製品・市場の組合せが決定されるということもありえよう。

(サブ) 基本戦略を受けて展開される実行戦略は単一であるとは限らない。逆に、単一の実行戦略によって複数の (サブ) 基本戦略の要請を満たすということもありうる。ところで、幾つもの戦略的意思決定が同時になされるということはあまり考えられない。多くの場合、ある戦略的意思決定は先行する (サブ) 基本戦略、実行戦略を所与とし、後続する実行戦略の展開を予想しながら行われると考えられる。かくして、企業内には、幾つもの経営戦略が存在し、それらは上下方向、水平方向、時間的に組合わされていると考えられるのである。同様の状況は、戦略的意思決定と業務的意思決定の間、業務的意思決定間にも存在しよう。

問題解決過程にあっては、問題が設定され、その構造が把握されると、その構造に合致した解法が探索され、既存の知識に照らして適当と思われる解法の適用が試みられると考えられる。このような考えに従った場合、前節で示した問題解決過程の第3、第4段階で用うるべきとされる意思決定モデルは、多くのケースに適用できる標準的な解法であると解釈することができる。したがって、意思決定問題と意思決定モデルとの間には、問題の構造に適合した意思決定モデルが選択されるべきとの関係があると考えられる。これを逆方向から眺めてみれば、意思決定モデルがそのモデルの選択されるべき問題の構造を限定するという側面があると言えよう。前述の意思決定モデルについて、この側面を見てみると、前述の意思決定モデルの選択されるべき問題は次の構造を持っているべきである。

1. 意思決定問題に関係する要素は全て金銭化が可能であること,
2. 意思決定問題に対して有限の(1個の)代替案が考え出せること,
3. 意思決定問題に関係する要素は, ある代替案の選択如何によってその金銭評価額が変化する要素と変化しない要素の2つに分割できること,
4. 代替案選択の評価基準は利益の最大化(または原価の最小化)で, 単一であること。

このような構造を持った意思決定問題は, 前節での記述を考え合わせると, 次のような構造を持ったより大きな意思決定問題のサブ問題であると解釈することができる。

1. その意思決定問題に関係する要素は金銭化が可能な要素と不可能な要素の2つに分割できる,
2. 金銭化可能な要素と不可能な要素との間に考慮に入れるべき影響関係はない。
3. 当該意思決定問題は関係する要素の金銭化可能性の有無によって2つのサブ問題に分割できる(なお, このうち, 金銭化可能な要素のみによって構成されるサブ問題が前述の意思決定問題である)。
4. 2つのサブ問題間の関係は不明である。

すでに見たように, 意思決定問題相互間には, 上下方向, 水平方向, 時間的に依存関係のある場合が多く, したがって意思決定問題の独立性は低い場合が多いと考えられる。独立性の低い意思決定問題は他の意思決定問題の意思決定の影響を受けるから, 当該意思決定問題の評価基準が利益の最大化(または原価の最小化)という単一の基準である可能性は低くなる。したがって, 前節での記述に沿って考えるならば, 意思決定問題相互間の依存関係の存在を前提とする限り, 問題解決プロセスで考えるべき意思決定問題は, 多くの場合, より大きな意思決定問題のレベルということになる。

より大きな意思決定問題のレベルで考え, 評価基準が利益の最大化(または原価の最小化)という単一の基準のみではないとした場合, 前述のように, 当該意思決定問題が金銭的要素を扱うサブ問題とそうでないサブ問題とに分割でき, さらに, 2つのサブ問題の間に何らかの調整のルールが設定できるとしたならば, 前述の意思決定モデルを適用しても問題がないということになる。

具体的には, 意思決定問題が金銭的要素に関わるサブ問題とそうでないサブ問題に分割でき, ①代替案の絞り込みは非金銭的意思決定問題の領域ですで行われており, あとは, それら代替案の中より金銭的観点からある代替案を選択すればよい場合か, ②金銭的意思決定問題と非金銭的意思決定問題に関わる意思決定をそれぞれ独立に行ない, それらの結果を何らかのルールに従って調整する場合には, 前述の意思決定モデルを適用しても問題はない。先に, 後に触れるとした, イ) 下位問題の目的の多様性は後続プロセスの総合的評価, 判断で考慮されるとの反論, ロ) 資源の有限性, 共通利用可能性は問題解決プロセスの他の段階で考慮されるとの反論のケースが上記に該当しよう。

ポイントは意思決定問題が金銭的意思決定問題と非金銭的意思決定問題とにうまく分割できるか否か、という点にある。このような分割が可能となる前提として、金銭的要素と非金銭的要素との間に影響関係が無いということがある。要素間についても、問題間におけるのと同様に、独立性を考慮することができる。企業をめぐる各種の状況を思い浮かべてみると、金銭的要素と非金銭的要素が独立であることは少ないと言ってよい。多くの場合、金銭的要素と非金銭的要素はタイム・ラグを伴って、あるいはタイム・ラグを伴わないで影響し合うと考えられるのである。たとえば、ある部品の品質水準は将来の売上高に影響を与える可能性があるし、ある期の利益水準は経営者の経営姿勢に影響を与える可能性があるのである。このように考えてくると、意思決定問題を金銭的意思決定問題と非金銭的意思決定問題にうまく分割できる場合は少なく、したがって、前記意思決定モデルの適用は問題のある場合が多いと言えよう。

前節で示した意思決定会計論の残りの問題点をあげることにする。

第5の問題点は、問題解決過程が能力に限界のある人間によって担われるプロセスであり、しかも、多くの場合、その過程において複数以上の人間が参加することを軽視している点である。

先に私は、前記文献は人間行動仮説に関する明確な記述を欠いているので、そこでどのような行動仮説がとられているかは、正確に言えば、不明であると指摘した。人間行動仮説の記述に欠ける点と問題解決過程の第3、第4段階で用いられるべきとされている意思決定モデルを考え合わせると、前記文献においては、少なくとも、人間の認(知)力や思考力に限界があることは重視されていないと判断できる。

企業における意思決定は多くの場合、集団で行われる。ワンマン企業と言われる企業においてさえ、会議が招集され、そこで意思決定がなされたという形式をとることが多いと思われる。また、問題解決プロセスの全過程を同一のグループが担当するとは限らず、異なったグループによって分担されたり、段階によって参加するメンバーが異なったりする。あることについての意思決定も一度なされただけで最終的な決定になるとは限らず、下位セクションで行われた決定を上位セクションに持ち上げて、上位セクションにおいて再度検討、決定されるということも多い。

前記文献においても、問題解決プロセスが段階によって異なった人間によって担当されるということは認識されている。それは、原価計算担当者(あるいは管理会計担当者)の重要な任務は、問題解決プロセスの第3、第4段階にあり、最終段階で権限をもつ経営管理者による裁決がなされる、としていることから知れる。しかしながら、異なった人間によるプロセスの分担がどのような帰結をもたらすかの記述には欠けている。この意味で、問題解決過程において複数以上の人間が参加することを軽視していると言えるのである。

能力に限界があり、感情を持ち、動機や背景、価値観等を異にする人々の協働作業は、その過程にあって、複雑な相互作用、現象を生み出すはずである。多くの場合、問題解決のプロセスは何ら

の問題もなく、スムーズに進行するとは思えない。人々の環境に対する知識は不完全であり、ある代替案のもたらす結果も不完全にしか予想できず、ある代替案を採った時に起こりうる結果の全集合は誰にも分らない。人々は異なった認識(知)、思考の枠組を持っている。起こりうる事態の予想は人によって異なり、ある特定の事態の企業との関連における重要度の評価も異なる。このようなことから、問題解決へ向けての人々の態度は異なり、意見は異なるはずである。

能力に限界があり、感情を持つ人間が問題解決過程に参加してくるのだから、問題解決プロセスを構成する各局面で、何らかの基準に照らして適切な処理が行われるとは限らない。また、処理結果が伝達の期待される部門へ歪曲されず、スムーズに伝達されるとは限らない。伝達された情報の受手側の評価も伝達した側が期待した評価と異なるかもしれない。

企業の主要な構成要素である人間を人間としてあるがままに近い形で仮定すると、上記のように複雑な現象の発生が予想されることとなるが、そのような複雑な現象の発生している姿こそ現実に近い姿であろう。私見によれば、意思決定会計論につき、本節で指摘した問題点が存在するのは、ともすると議論が現実から遊離したところで行われているところにあると思われる。したがって、これに対処する方法は、現実に則した形で議論を進めることだと思う。その場合、原点に戻って、企業活動が人間によって担われているという点から出発するのは有望な一方向であると私には思える。そのような方向での議論の展開が次節以降の課題である。

#### <文 献>

1. Bertalanffy, L. v., *Robots, Men and Minds*, George Braziller, 1967 (ベルタランフィ著、長野 敬 訳『人間とロボット』、みすず書房、1971)。
2. Bertalanffy, L. v., *General System Theory*, George Braziller, 1968 (ベルタランフィ著、長野 敬 大田邦昌訳『一般システム理論』、みすず書房、1973)。
3. DeCoster, D. and E. Schafer, *Management Accounting, 3rd ed.*, Wiley, 1982.
4. Dopuch, N., J. G. Birnberg, J. S. Demsky, *Cost Accounting, 3rd ed.*, Harcourt Brace Jovanovich, 1982.
5. Horngren, C. T., *Cost Accounting, 5th ed.*, Prentice-Hall, 1982.
6. 伊丹敬之『経営戦略の論理』、日本経済新聞社、1980。
7. 伊丹敬之『新・経営戦略の論理』、日本経済新聞社、1984。
8. 小林啓孝「自製か購入かの意思決定の検討」、『明治学院論叢』、第367号、経済研究、第71号、1984、pp. 27-74。
9. March, J. G. and H. A. Simon, *Organizations*, Wiley, 1958 (マーチ、サイモン著、土屋守章訳『オーガニゼーションズ』、ダイヤモンド社、1977)。
10. 岡本 清『原価計算(三訂版)』、国元書房、1980。
11. Simon, H. A., *Administrative Behavior, 2nd ed.*, The Free Press, 1957 (サイモン著、松田武彦 高柳 暁、二村敏子訳『経営行動』、ダイヤモンド社、1965)。