

Title	戦略的管理会計の枠組み：戦略的管理会計に対する2つのアプローチ(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	Framework for Strategic Management Accounting(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	小林, 啓孝(Kobayashi, Yoshitaka)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.50- 64
JaLC DOI	
Abstract	管理会計の分野で戦略的な原価分析や戦略的管理会計が問題とされ始めだのは1980年代に入ってからである。伝統的な管理会計は手法中心の記述に終始し,それらの手法が適用される枠組みが明らかでなかった。本論文では枠組みとして相互作用モデルを提示し,経営戦略の形成プロセスには,具体的レベルのプロセスと認知的レベルのプロセスとがあることを示す。認知的レベルにおいては問題空間の形成の失敗が経営戦略の形成との関係で重要である。現実の企業の経営戦略形成行動は相互作用モデルによって説明できる。しかしこれだけではどのような問題空間を構築したらよいかの指針が得られないので戦略的管理会計を考察していくにあたっては分析的アプローチも併用すべきである。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056311">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056311</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.

# 戦略的管理会計の枠組み

——戦略的管理会計に対する2つのアプローチ——

小林 啓 孝

## <要 約>

管理会計の分野で戦略的な原価分析や戦略的管理会計が問題とされ始めたのは1980年代に入ってからである。伝統的な管理会計は手法中心の記述に終始し、それらの手法が適用される枠組みが明らかでなかった。本論文では枠組みとして相互作用モデルを提示し、経営戦略の形成プロセスには、具体的レベルのプロセスと認知的レベルのプロセスとがあることを示す。認知的レベルにおいては問題空間の形成の失敗が経営戦略の形成との関係で重要である。現実の企業の経営戦略形成行動は相互作用モデルによって説明できる。しかしこれだけではどのような問題空間を構築したらよいかの指針が得られないので戦略的管理会計を考察していくにあたっては分析的アプローチも併用すべきである。

## <キーワード>

戦略的管理会計, 経営戦略, 相互作用モデル, 問題空間, 分析的アプローチ, 場

## 1 はじめに

管理会計の分野で戦略的な原価分析や戦略的管理会計が問題とされ始めたのは1980年代に入ってからである。伝統的な管理会計では、管理会計と経営戦略との関係はほとんど論じられてこなかった。たとえば、経営戦略の形成過程で、管理会計はどのような情報を提供しうるのか、どのような情報を提供するのがよいと考えられるのか、経営戦略の実行過程で管理会計はどのような役割を果たしうるのかについてほとんど論じられてこなかったのである。

伝統的な管理会計で戦略的管理会計に近いものを探すとすれば、設備投資における経済計算（ないし資本予算）、差額原価収益分析があげられるにすぎない。設備投資における経済計算の情報提供能力は経営戦略を形成するにあたって全く不十分である。差額原価収益分析についても同様で

※本研究は慶應義塾大学1992年度学事振興資金による研究補助（共同研究）を受けて行われた。

1) 本論文で伝統的管理会計とは、教科書に記述されているような管理会計を意味するものとする。

2) 経営戦略を形成するにあたって設備投資における経済計算の情報提供能力が不十分であることについて

ある。

伝統的な管理会計におけるこの種の分析の意思決定問題に対する適用についての欠陥は、その適用に関しほとんど手法中心の記述に終始し、それらの手法が適用される枠組みが明らかでないことである。たとえば、意思決定には階層的、水平的、時間的前後関係があるが、伝統的管理会計では現在問題とされている意思決定は、どのような位置づけの意思決定なのかが明確でないのである。どのような位置づけの意思決定であるかによって収集されるべき情報の種類、精度等が変わってくると考えられるが、伝統的な管理会計においては、意思決定の位置づけを行うことなく、一律に定型的手法を適用し、ステレオタイプの勧告を行っているにすぎない。

また、伝統的な管理会計では、意思決定やある行動をとるに至るコンテキスト（これは広い意味での枠組に入る）が無視されているということも指摘できる。ここで言うコンテキストは広い意味で使っており、文化的背景も含めて考えている。コンテキストによってある決定をすることや行動をとることの妥当性は異なってくると考えられるので、管理会計の有用性を問題とする場合、これを考慮に入れる必要があると思われる。

以上をまとめると、伝統的な管理会計は、（広い意味での）枠組みの中での情報の利用という意識に欠けていたために、経営戦略の形成、実行過程でどのような情報を提供し、それをどう利用するのが適切と考えられるかについてほとんど貢献を行ってこなかったし、また、経営戦略と管理会計との関係もあまり論じられてこなかったと言えよう。

近年管理会計の分野で注目を集め始めた戦略的管理会計を考察していくにあたっては、上に述べたような伝統的管理会計の欠陥を考慮に入れて同じような過ちを冒さないようにする必要があると思われる。そこで、本論文では、経営戦略をめぐる枠組みを明示的に持ち込むことによって戦略的管理会計についてどのようなことが言えるのかについて検討していきたいと思う。

なお、本論文で言う戦略的管理会計とは、経営戦略の形成、実行過程に会計情報を利用するという状況における管理会計を指すものとする。管理会計を戦略的に利用するという意味では用いられていない。

## 2 相互作用モデル

経営戦略の形成、実行過程で会計情報が利用されるのであるから、経営戦略と管理会計との係わりを考えていくにあたっては、まず経営戦略について考察する必要があると思われる。経営戦略について考察するにあたっては、いくつかの局面に分けて考察を進めていくのが全体像をよりの確に

---

↘ ては遥か以前に [Ansoff 1965] によって指摘されている。

把握するうえで有用と考えられる。ある事象はいくつかの側面を有するのが通常であり、一つの側面を取り上げただけでは全体像を語る事が困難である場合が多いからである。

一般的に言って、経営戦略は突如としてできあがるものではない。通常はあるプロセスを経て経営戦略は形成されていく。したがって、経営戦略の形成、実行のプロセスがどのようなものであるかが問題とされる必要があると思われる。このプロセスについては、少なくとも次の2つを識別することができる。1つは、個人あるいはあるグループの人々が経営戦略を考え出し、決定していくという具体的な現実のレベルにおけるプロセスである。その2は、問題を認識し、問題の構造を把握し、問題の解決策を探るといった一連の知的操作に係わる認知レベルないし抽象レベルにおけるプロセスである。

この2つのプロセスは無関係というわけではない。たとえば、問題をよりよく認識するためには現在有している以上の情報を必要とする場合もあろう。このような場合、(現実レベルにおいて)人が情報の収集に努めることになる。そして、収集された情報が認知レベルにおいて解釈され、問題に対する認識を深める方向で知的操作が行われていく。

私は[小林(啓)1989]において、これらのプロセスに関し相互作用モデルを提唱した。相互作用モデルは現実の企業行動に立脚した説明力の高いモデルであるとは私は考える。したがって、本論文で取り上げる問題を考えていくにあたっても有用な枠組みであると思う。

相互作用モデルは、企業の主要な構成要素は人であるというきわめて自然な前提に立つ。そして、人は環境との相互作用によって認知活動を行っており、いかに環境を認知しているかによって人の行動は異なってくるという現実的な想定をたてる。それぞれの人は異なった認知機構(スキーマ)を持つが、集団を考えた場合、共通する基本的考え・物の見方(パラダイム)があると考えられ、このパラダイムは社会のレベルを異にするサブシステムごと(たとえば、日本社会一般、企業一般、特定の産業、個々の特定の企業など)にその内容の一部を変えながら存在しているものとする。

企業は特定の環境(=場)を活動の場としているが、客観的な場に対応して主観的な場が企業構成員によって自己の内部に形成され、企業の行動は主観的な場に対する反応としてあらわれてくると考える。時間の経過にともなって企業は活動の場をオポチュニスティックに選んでいくが、それにもなって形成される主観的な場に対し企業は反応し、「場」内での現実の行動が実行される。企業の行動、「場」内での他の組織、個人の行動により客観的な場は変化していく。変化した場に対応して主観的な場が形成されるとともに、それに対する反応がみられ、場のオポチュニスティックな選択以下のループが繰り返される。

相互作用モデルでは、人々その他から構成される(客観的)場において人々の認知機構(スキーマ)を媒介とする相互作用が行われ、それらの相互作用を通じ(客観的)場が変化をしていくと考えるのである。なお、ここで場とは、各種の力のダイナミックな相互作用の行われる領域ないし空間を意

3) 味する。

企業環境は客観的にも主観的にも不確か・あいまいである。たとえば、自己の属す場の競争企業がどう反応するか、競争企業の行動をどう解釈したらいいのか、どんな場が有望で、どんな場に属したらいいのか、などよく分からないことは多い。企業内、企業間には意思決定の場が存在する。意思決定の場の構成員は、遺伝、過去の経験により、独自の認知機構（スキーマ）を形成してきているが、彼らが何を考え、どう行動するかについても不確か・あいまいさが存在する。意思決定の場における意思決定過程は政治過程でもある。このような状況の下での意思決定にあっては、企業文化、先例、他社の例など、皆が比較的受け入れやすいものが拠り所とされることがある。

企業行動にあっては、ある方向が示されるとその方向に沿って進んでいくという定方向性がみられる。これは、①不確か・あいまいな状況の下では1度ある方向が示され、それが成功経験などによって、よい方向だと認知されると、意思決定の場で合意が得やすい、②1度ある方向に踏み出すと、コミットメントが進んでしまい、方向転換ができにくい、③同種の経験が積み重ねられて習熟が進み、効率的な処理、対応ができるようになる、④新たな探索には余計な時間、エネルギー、コストがかかる、などの理由による。

経営戦略は、形式的には、その設定（決定）と実行とに分けることができる。経営戦略がどのように設定（決定）されるかは、マクロ、ミクロレベルの意思決定の場の構造、意思決定の場におけるパワー関係、意思決定の場の構成員の環境認知（個人、企業の行動、環境の相互作用により認知機構、環境認知は変化してくる）、などによって異なってくる。

場と場の主要構成要素である人、認知行動との相互作用に着目した相互作用モデルは適用範囲の広いモデルである。

経営戦略を形成するにあたり、情報を集め、企業の内外環境を分析して、自社の強み、弱み、競争企業の強み、弱みを抽出し、自社の属する環境における自社の位置づけを行い、……という具合に合理的と思われる手順を踏んでシステムティックかつロジカルに経営戦略を設定していくアプローチを分析的アプローチと呼ぶことにする。従来の伝統的な経営戦略の議論の多くは、ここで述べた分析的アプローチを前提にして行われていた。しかしながら、現実の企業行動を眺めてみれば

3) 場、認知機構（スキーマ）についての詳しい議論は [小林（啓） 1988], [小林（啓） 1989] を参照していただきたい。場の概念をまとめあげていくにあたっては March らによって示されたごみ箱モデル（Garbage Can Model）の考えが参考になった。なお、最近、私とはおそらく独立に [伊丹 1992] が場の概念に到達し、これを組織のマネジメントの新しいフレームワークとすることを提唱している。[伊丹 1992] の着眼点は私が [小林（啓） 1988], [小林（啓） 1989] で提示した着眼点とほぼ同じである。

4) 意思決定の連鎖を考え、ある意思決定の連鎖が全体として1つの意思決定（＝合成された意思決定）を構成しているとした場合、個々の意思決定の行われる場をミクロレベルの意思決定の場と言い、ミクロレベルの意思決定の場の集合およびそれらミクロレベルの意思決定の場相互間の関係を構成要素とする合成された意思決定の行われる意思決定の場をマクロレベルの意思決定の場という（[小林（啓） 1989] 第1章参照）。

すぐに気付くように、現実には、このような分析的アプローチがそのままの形で行われているわけではない。

近年では、分析的アプローチの限界を強く意識し、経営戦略の形成、実行に関し現実に現象として現れてきている企業行動を説明しようとするモデルが提唱されてきている。戦略プロセスモデル（[Burgelman 1983abc, 1984]）、誘発型自己組織の段階モデル（[竹内他 1986]）、[桑田 1988]モデルなどがその例としてあげられる。また、Mintzbergは、戦略はあたかも匠が工芸品を作り出すように作られると主張し（[Mintzberg 1987]）、Quinnは、有効な戦略はロジカル・インクリメンタリズム（logical incrementalism）によって設定されていると主張している（[Quinn 1978], [Quinn 1980]）。これらのモデルや主張はいずれも、環境、意思決定の場における不確か・あいまい性とそのような状況下での人々の行動を念頭においた上での主張である。

これらのモデルは、それぞれの環境、認知、組織、意思決定の場、個人間にみられる相互作用の特殊な場合に注目したモデルであると位置づけられる（[小林（啓）1989] pp.204-205）。

### 3 認知レベルにおける経営戦略形成過程

前節において私は、経営戦略の形成、実行のプロセスについて少なくとも①個人あるいはあるグループの人々が経営戦略を考え出し、決定していくという具体的な現実のレベルにおけるプロセスと、②問題を認識し、問題の構造を把握し、問題の解決策を探るといった一連の知的操作に係わる認知レベルないし抽象レベルにおけるプロセスの2つを識別することができると指摘し、この両者を包含するモデルとして相互作用モデルを提示した。このうち、①のプロセスは意思決定の場における人々の相互作用、意思決定の場相互間との影響関係として現れてくる。

一方、②については、意思決定の場に参加する人々の頭の中での問題空間の構築と問題空間における知的操作を通じての解への到達過程と表現することができる。ここで問題空間とは、ある問題解決のために自己の内部に構築された内的構成物を意味する<sup>5)</sup>。上記のような意味での問題解決過程において、人は内外環境との相互作用を行いつつ問題を解いていく。問題空間を構築し、あるいは構築された問題空間で問題を解いていく過程で、当該問題に関係すると思われる自己の知識が探索され、あるいは、外部への情報探索が行われる。また、一連の知的操作を行った結果、追加的情報収集の必要性を感じ、新たに外部への情報探索が行われることもあれば、当初の問題解決方針が変更されることもある。

先行知識や他人の示唆などは問題に対する構えを形成し、それが問題解決過程の全体に多かれ少

5) 問題空間についてのより詳しい議論については、[小林(啓) 1988], [小林(啓) 1989: 第1章]を参照していただきたい。

なかれ影響を与える。問題空間の構築と問題空間における知的操作を通じての解への到達過程の双方においてこれらを適切に行うためには、適度な水準の知識が必要である。たとえば、後者の解への到達過程の局面では、問題空間において認知された要請、制約の下で、状態を変換するためのオペレーターの選択、組合せについてのプランを立て、実行していくことになるが、そのためには、オペレーター自体、問題解決に適合したオペレーター、目的-手段分析といった方略についての知識などが必要である。

問題解決過程には、各種の要因が関与するので（仮に、客観的な適切性の判断基準があるとして）常に適切な問題解決がなされるとは限らない。このような現象を仮にここでは問題空間形成の失敗と呼ぶことにする。適切な問題空間形成の失敗としては、(1)ある構成要素の欠落、(2)ある構成要素の概念構成が不適切、(3)構成要素間の関係の把握が不適切、(4)手段＝オペレーターの適用が不適切、などの場合が考えられよう。

経営戦略の形成に関し、この問題空間形成の失敗の問題は特に重要である。何故ならば、将来構想としての経営戦略は不確実性の高さがつきまとうとともに影響する範囲が広いために問題空間形成の失敗を引き起こす上で述べたような現象が起きやすいからである。また、論理的、合理的にある言明が真であると主張しがたいために、信念が幅を利かせやすく、ともすると現実レベルにおいて人々が政治的行動に走り、そのことが思い込みや問題に対する特定の構えを形成し、片寄りのない客観的な問題の把握、分析を阻害することがあるからである。

ところで、私は先に従来の伝統的な経営戦略の論議の多くは、分析的アプローチを前提にして行われていたと述べたが、本節で提示した認知レベルにおける戦略形成過程に関わらせると、この分析的アプローチは問題空間の構築にあたりどのような要素を考慮すべきかということならびに問題空間における問題解決プロセスのあるべき姿を提示したものと解釈することができる。この場合、それぞれの論者によって提示されているモデルの正当性を判断するためには、考慮されるべき要素の問題に照らしての適切性や問題解決へ向けての知的操作のプロセスの妥当性が検証されなければならない。一般的に言って、提唱モデルの正当性の検証は提唱者たちによって十分に行われていないが、この検証を行う場合は、問題の性質や原理に基づく知識、経験から導出された法則性、モデル組立の論理性などに基づくことになろう。

#### 4 経営戦略の性質

経営戦略を形成する場合、経営戦略は認知レベルでは認知対象として位置づけられる。解こうとしている問題の解決に関連した客観的状況があるとすると、問題解決にあたり、人は客観的環境を観察し、認知機構（スキーマ）を通じて自己の内部に問題解決に関連した客観的状況に対応した主観

の状況を形成し、この主観的状况に依拠しつつ、問題解決のための内的構成物(=問題空間)を自己の内部に構築すると考えられる。経営戦略はある問題状況に対する解と解釈することができるが、経営戦略は人の持つ問題意識によって規制される。一方で、経営戦略自体の有する性質は問題空間のあり方やあるべき姿に大きな関係を有する。したがって、経営戦略の形成に関連した問題空間のあり方やあるべき姿を考えるには、経営戦略とはどのようなものであるかが明らかにされなければならないと思われる。しかしながら、経営戦略とはどのようなものであるかについては多様な考えがあり、統一した見解のないのが実状である。

私見によれば、何故経営戦略の概念が多様なのかという問に対する答えの鍵は3つあると思う。1つは、企業がオープン・システムであることである。その2は、そのオープン・システムが人間によって構成されていることである。その3は、時間の存在である。

オープン・システムである企業はその内部に階層的な構造を持ち、それぞれのサブシステムにおいて人々は多様な仕事に取り組む。時間の経過とともに企業はさまざまな振る舞いを示し、環境と多様な関係を結ぶ。人は将来の企業の姿をイメージし、イメージを目指して行動することもあるが、明確なイメージ無しに日々の仕事に励む場合もある。このように企業というオープン・システムはその構造、関係においても、振る舞いにおいても複雑であるところから、企業という複雑なオープン・システムのどこに着目するかによって多様な経営戦略概念が生じてくるものと考えられる。

Mintzberg ([Mintzberg 1988]) は、人はあらゆる概念に対して1つの定義を与えようとする傾向があるとした上で、正式には、ただ1つの定義しか引用されていなくても、われわれは、暗黙的(無意識のうち)にはいくつかの異なった定義を受け入れており、言葉というものは通常いくつかの異なった使われかたや意味を持って使われているのだとしている。彼はこの考えを戦略について適用し、戦略に関し5つの定義を示して、そのどの定義も他より優れていると言うことはできず、それら定義の相互関係を理解することが戦略の概念に対する混乱を避ける途であると主張し、戦略が多面的な性格を持っていることを示唆している。

Mintzberg が提示している定義は、計画、策略 (ploy)、パターン、ポジション、パースペクティブ (ものの見方: perspective) の5つである。計画とは、意識的行為を通じて設定されたかくあるという(将来の)行為 (action) のコース、状況に対処するためのガイドラインを言う。策略とは、計画の特殊な場合であって、敵対者、または競争者(企業)を出し抜く作戦行動 (maneuver) を言う。パターンとは、(それが意図されたものであるか否かに拘らず) 行為 (actions) の一連の流れにみられるパターン、行動 (behavior) にみられる一貫性をいう。ポジションとは、組織が環境のどこに位置しているかを言う。パースペクティブとは、世界の受け取り方・理解の仕方を言う。個々の企業レベルないしそれ以下の集団レベルにおけるパラダイムと言いかえてもよいと思う。



Mintzbergの指摘は、①計画と戦略という同レベルでない概念に対する配慮にやや欠ける、②経営戦略には組織と環境の関わり方(=Mintzbergの言うポジション)のみでなく、システム内の構成要素などのあり方という側面もあると考えられるが、その点が触れられていない(しかしながら、この点については、Mintzbergの想定している戦略が経営戦略に限られないということも関係しているせいもあるかもしれない)、③パースペクティブが世界の受け取り方・理解の仕方という意味とその世界にどう対処するかという意味の2様の意味を持って使われている、という若干の難点はあるものの、戦略の多面性という指摘は適切である。

Mintzbergの戦略に対する定義を[Mintzberg, Waters 1985]の提示しているモデルにあてはめれば次のようになる。

パースペクティブに大きく依存しながら、将来のポジションとそこに至る計画、戦略が構想される。将来のポジション、計画、戦略が意図した戦略(intended strategy)に相当する。これら意図した戦略は組織構成員間で少なくともある程度は共有される。意図した戦略は実行されていくことになるが、意図が実現した場合も、実現しない場合もある。意図した戦略が実現した場合はパターンが存在することとなり、意図した戦略はデリバリット戦略(deliberate strategy)となる。パターンの発生は意図した戦略無しに実現する場合もあり、この場合の実現戦略(realized strategy)はイマージェント戦略(emergent strategy)と呼ばれる。パターンを通じて、あるいは、意図した戦略が実現しなかったという失敗を通じて組織は学習をし、これがパースペクティブに反映され、パースペクティブの変化を通して次の意図した戦略の設定に影響する。

Mintzbergらの示したように経営戦略には、多面的な性格があり、その形成、実行過程も一様でないと考えられるが、このことは先に示した相互作用モデルに照らしてみればよりよく理解できるであろう。なお、分析的アプローチはこれを認知レベルのプロセスに関わらせて解釈した場合、問題空間の構築にあたりどのような要素を考慮すべきかということならびに問題空間における問題解決プロセスのあるべき姿を提示したものと解釈することができることを前節で示したが、具体的なし現実レベルのプロセスに関わらせてみてみれば、企画室などが環境分析→経営戦略の設定を、分析的、システマティックに行っていく分析的アプローチは、相互作用の程度が低く、戦略設定の際に分析、システマティックさを重視するという相互作用モデルの特殊ケースに相当すると解釈できよう。

相互作用モデルを前提として経営戦略を定義するならば、次のようになる。

経営戦略とは、オープン・システムである組織の基本的あり方、行動を示すものである。経営戦略は多面的な性格を有し、たとえば、現時点から将来をみた場合には、組織の将来の姿、そこに至る基本的行動計画という側面を持ち、現時点で過去に向かって組織を眺めてみた場合には、そこから窺われる行動パターンという側面を持つ。また、経営戦略は階層性を持ち、あるレベルの経営戦

略は明確な目的を持つ場合も、そうでない場合もある。

この定義で留意すべき点が2つある。1つは、オープン・システムは環境との間で、物質、エネルギー、情報のやりとりを行っているので、オープン・システムの基本的あり方、行動を示すという戦略の定義には、組織と環境とが基本的にどう関わっていくか、換言すれば、当該組織のどの組織、個人と基本的にどんな関係を結んでいくかについての方針が含まれているという点である。その2は、システムはその内部にサブシステム、構成要素（コンポーネント）を有しているので、上記の定義には、それらサブシステム、構成要素（コンポーネント）＝物的・情動的経営資源が基本的にどうある（あるべき）かについての方針が含まれているという点である。サブシステム、構成要素のあり方に関する基本方針は、さらに、システムの構造、担当する仕事、必要資源などについての基本方針に分けられる。

システム（サブシステム）の担当する仕事に関する基本方針について若干の追加的説明を行う。企業がある製品を製造・販売しているものとしよう。当該製品が顧客の手に渡るまでにはさまざまな活動（仕事）が行われている。製品の生産が開始される以前には、研究、製品開発、生産システムの開発・設定、販売チャネルの開発などの諸活動が行われる。生産が開始されてからは、材料購入、加工、検査、組み立てなどの諸活動が行われる。これらの活動の全てを1企業で行う必要はない。たとえば、製品の開発、販売のみを当社で行い、製品の生産は、他社に任せるとか、マーケティング活動の一部を他社に任せるとかの選択が行われる。[Porter 1985] はここで述べたような諸活動を通じて価値が創造されているとして、これら活動の連鎖を価値チェーン（value chain）と名付けている。システム（サブシステム）が担当する仕事に関する基本方針の決定は、Porterのいう価値チェーンのどの部分を当社で行うか（＝どの部分を他社に任せるとか）の基本方針の決定を行うことにほかならない。

ところで、留意点で述べた基本方針間の関係は無関係ではない。組織内の経営資源がどうある（あるべき）かの基本方針、たとえば、どのような経営資源を入手したいかは、価値チェーンのどの部分を当社で行うかの基本方針に関係し、それらの方針は、組織が環境のどの部分とどんな関係を結ぶかに影響してくる。逆に、組織が環境とどう関わっているかによって組織内に蓄積される経営資源、サブシステムのあり方は変化してくるのである。

経営戦略については、階層関係を考えることができる。たとえば、多角化した企業については、いくつかある事業分野のどこに重点を置き、市場の成熟度や競争状況を異にする事業分野間のバランスを企業全体としてどうとっていくかという全社レベルの経営戦略（＝企業戦略：corporate strategy）と企業戦略を受けて展開される個々の事業分野での経営戦略（＝事業戦略：business strategy）の存在を考えることができる。多角化した企業に限らず、経営戦略には、企業に与える影響の範囲が広く、深い経営戦略とそれを受けて展開される影響の範囲などが相対的に小さい経営戦

略とがあると考えられる。本論文では、前者の経営戦略を上位戦略、後者を下位戦略と名付けることにする。

下位戦略についてはさらにこれを展開してより下位の戦略を考えることができる。ある戦略に対して下位の戦略は上位の戦略を実行するための手段と位置づけられ、それより下位の戦略に対しては、目的と位置づけられる。このような目的-手段の連鎖関係を経営戦略について想定することができる。なお、ここで述べている上位戦略、下位戦略という概念は相対的なものである。したがって、最上位と最下位の戦略を除いた中間の戦略は、その上位の戦略に対しては下位戦略、下位に対しては上位戦略と位置づけられることになる。

上位戦略を受けて展開される下位戦略は単一であるとは限らない。逆に、単一の下位戦略によって複数の上位戦略の要請を満たすということもありうる。ところで、いくつもの経営戦略の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、ある経営戦略の決定は先行する上位戦略、同レベルの戦略、下位戦略を所与とし、継続する下位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、いくつもの経営戦略が存在し、それらは上下方向、水平方向、時系列的に組み合わせられていると考えられるのである。

経営戦略を主に上下ないし縦方向に眺めてみれば、企業戦略とそれを受けて展開される事業戦略とに分けることができるが、企業全体として、あるいは各事業においては、企業および事業活動を遂行していくうえで必要な人事、購買、研究開発、生産、販売等各種の機能が存在する。これら諸機能についても戦略の存在を考えることができる。

もしも分析的アプローチが想定する通りに展開していくとするならば、経営戦略を受けて企業経営を行っていくに必要な経営戦略以外の下位レベルの決定（組織の具体的構造の決定、経営資源の具体的配分、マネジメント・コントロール・システム運用上の決定など）が展開されていくことになる。これらの意思決定間にも上下、水平、時系列的な相互関係が存在すると考えられる。

## 5 2つのアプローチ

先に私は、伝統的な管理会計における差額原価収益分析等の分析の適用についての欠陥は、それがほとんど手法中心の記述に終始し、それらの手法が適用される枠組みが明らかでないことであると述べた。そして、この枠組みには意思決定やある行動をとるに至る文化的背景も含めたコンテキストも含まれていると述べた。

このような考えによれば、経営戦略を考えていくにあたって、経営戦略が形成、実行される社会的、文化的背景も考慮すべきということになる。経営戦略が形成、実行される社会的、文化的背景を詳しく論じる余裕はないので、ここでは、日本企業の経営戦略を取り上げ、どのような特質が

みられるかをみてみることにする。

戦後の日本企業の経営戦略に関し、よく指摘されている特質はおおよそ、次のようなものである。

(1) イミテーション戦略がとられたこと。

イミテーションの対象としては、国外、国内の企業（行動）・技術がある。

(2) オペレーション志向型、効率性追求型の戦略がとられたこと。

(3) 本業中心の戦略展開が図られたこと。

(4) 戦略を実行していくに必要な経営資源については、資金面を除いて、内部蓄積型の戦略がとられたこと。

(5) 長期化する円高や日本経済の成熟化、金余り現象、いわゆるバブルの崩壊といった次々と起こる社会環境の変化に対応して、従来とは異なった戦略展開が急速に行われていること。

上記の諸特質に共通するものを指摘するならば、まず第1に、事後的に眺めた限りでは、経営戦略を形成する際に、探索、列挙される代替案の範囲がきわめて狭かったと思われることがあげられよう。

この推測が正しいものとするれば、それを可能とした大きな要因として、次の3つのものが考えられる。それらは、(1)ある時期まで日本企業にとって好ましい環境が存在したこと、(2)日本企業に対する制約条件がみつかったこと、(3)それらの状況に対しポジティブに対応していく心的態度を企業人が身につけていたこと、の3要因である。

戦後の日本企業の経営戦略の諸特質に共通する第2の事項は、経営戦略の実行スピードの速さである。製品化の速さや、石油危機、円高への対応の速さからも、このことは納得できよう。

経営戦略の実行スピードの速さを可能にした要因は、日本人の心的特性と日本企業がそれら日本人の心的特性などを意図的、あるいは無意識のうちに巧みに利用したシステムを構築してきたことにあると思われる。

これらのことから、従来日本企業の経営戦略の形成、実行過程では、会計情報はあまり用いられてこなかったと思われる。細かな分析を行わなくても進むべき途は明かな場合が多かったし、投資額が巨大となって財政的に苦しくなっても、多くの場合、心的特性に依存して頑張りでそれをカバーできたからである。それに一般に会計主導型の経営は行われていなかったということも指摘できる。

私は慶應義塾大学商学部の園田智昭助手とCIM導入企業へのインタビュー調査を行っているが、現在までのインタビュー結果からは、①CIM導入はしなければならないもの、これを行わなければ競争に破れてしまうという認識が企業構成員の共通の認識として共有され、CIM導入に対し反対もなければ、何か特別の戦略を実行しているという意識もないこと、②CIM導入というこ

と自体に関しては会計的側面からの検討があまり行われていないこと（ただし、具体的個別案件や予算編成にあたっては何らかの会計的検討はおこなわれていると思われる）を指摘できる。

〔松田 1992〕は、日本企業の米国進出関係会社の業績が良くないことを指摘したうえで、その原因として、①トップの横並び意識を優先した海外進出と親会社の高業績結果の進出事業計画の甘さ、②シェア拡大を優先した活発な設備投資による固定資産負担の増大、③進出日本企業同士の歯止めの効かない高品質・低価格・高サービス面の過当競争、④国内の日本的経営の特性から生じる収益構造が海外に通用しないこと、の4つをあげている（pp.34-35）。

日本企業の経営戦略にみられる特質や上で紹介した事例を通じて言えるであろうことは、①自社の企業環境に対する共通認識がベースとしてあり、自社が進むべき方向が多くくの企業構成員によって了解されていること、②過去の成功パターンや行動様式の踏襲されることが多いこと、これらとの関連から、③経営戦略の形成にあたり、徹底した分析はあまり行われてはいないと思われること、④経営戦略の形成や実行過程において日本人の心的特性に依存している部分が多いこと、これらのことから、⑤経営戦略の形成や実行には文化的背景が関係していると思われること、の諸項である。これらは、分析的アプローチが提唱しているような分析が、少なくとも徹底的には行われていないであろうことを意味する。このことは、視点を変えて言えば、認知レベルにおいて望ましいと考えられる問題空間の形成が行われておらず、適切な問題空間の形成に失敗しているということになる。

上に述べた①から⑤の現象は分析的アプローチによっては説明できない。このような現象は相互作用モデルによってはじめて説明できるのである。

ところで、ある状況に対応して望ましいと考えられる問題空間があるとした場合、現実的にはそのような問題空間は形成されない場合が多いと考えられる。たとえば、ある企業に買収話が持ち込まれた場合、当該企業は、時間的、人的制約の中で決断を下さなければならない。これらの制約から望ましい水準からはほど遠い分析によって決断が行われるのが通常であろう。では、適切な問題空間の形成に失敗しても問題はないのであろうか。

この問に対する答は場合によると言えよう。当該企業の置かれている環境や競争企業に対応するうえでの主要な要素が問題空間に含まれていれば、企業の決断結果は大きな問題とならない場合が多いと考えられる。しかしながら、認識にずれがあり客観的に言えば主要な要素が落ちていた場合には問題が生じよう。したがって、あるスタンダードな状況に対応して何が主要な要素であるのか、あるべき問題空間はどのようなものであるのかが明らかになっていることが望まれる。それが明らかになっていれば、それらを手がかりとして、各種の制約に応じて、部分的には欠けているが主要要素は含んでいる可能性の高い問題空間の形成が可能となるからである。

相互作用モデルは説明力が高いが、それはこのモデルがきわめて一般的な枠組みのみによって構

成されているからである。何らかの現実的な指針を得るためには、状況を特定することによりモデルをもっと特定していかなければならない。状況を特定化した研究として、[Simons 1990]をあげることができる。[Simons 1990]はプロセス・モデル（プロセス・モデルは私の言う相互作用モデルの特殊形に相当する）に依拠してマネジメント・コントロール・システムのあり方が組織学習のあり方に影響を与え、これが経営戦略の形成に影響することを論じているが、[Gray 1990]も指摘しているようにSimonsモデルは単純すぎる。

現在の戦略管理会計に関する研究では、ここで述べた2つのアプローチがそれぞれ別々に用いられている。多くの研究は分析的アプローチをとっているが、このアプローチでは、現実の企業行動を説明できないし、現実的な勧告もできない。また、私の言う相互作用モデルの考えに沿ったアプローチでは、企業行動を説明できたとしても、問題空間の形成の失敗にどう対処したらよいかの指針がでてこない。したがって、戦略的管理会計に対する研究を実り豊かなものにするためにはこの2つのアプローチを併用することが望まれる。

先に私は経営戦略には階層性が存在することを指摘した。上位の経営戦略は企業に与える影響の範囲が広く、深い。したがって、経営戦略を形成するにあって考慮すべき事項は一般に広く、タイム・スパンも長い。不確実性の程度も高いのが通常である。このような経営戦略の形成に会計情報だけを用いることはとうてい考えられない。不確実性の程度が高いと、信頼できる会計数値を得ることも難しい。経営戦略の形成にあたっては、情報の一つとして会計情報も用いられると考えるべきである。一般的に言えば、下位の経営戦略となるにしたがって会計情報の用いられる度合いが増していくと考えることができよう。

#### 参 考 文 献

- (1) Ansoff, H. I., *Corporate Strategy*, Jhon Wily & Sons, 1965
- (2) Ashton, D., T. Hopper, R. W. Scapens ed., *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, 1991
- (3) Brignall, T. J., F. R. Johnston, R. Silverstro, Linking Performance Measures and Competitive Strategies in Service Business: Three Case Studies, in [Drury 1992], pp.196-216
- (4) Bromwitch, M., The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 27-46
- (5) Bromwitch, M., Strategic Management Accounting, in [Drury 1992], pp. 128-153
- (6) Bromwitch, M., A. Bhimani, Strategic Investment Appraisal, *Management Accounting* (U. S. A.), March, 1991, pp. 45-48
- (7) Burgelmam, R. A., A Model of the Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context, and the Concept of Strategy, *Academy of Management Review*, Vol, 8, No. 8, 1983a, pp. 61-70
- (8) Burgelman, R. A., A Process Model of Internal Corporate Venturing in the Deversified Major Firm, *Administrative Science Quarterly*, June, 1983b, pp. 223-244

- (9) Burgelman, R. A., Corporate Entrepreneurship and Strategic Management: Insights from a Process Study, *Management Science*, Vol. 29, No. 12, 1983c, pp. 1349-1364
- (10) Burgelman, R. A., On the Interplay of Process and Content in Internal Corporate Ventures: Action and Cognition in Strategy-Making, *Academy of Management Proceedings*, 1984, pp. 2-5
- (11) Cowe, R. ed, *Handbook of Management Accounting*, Gower Publishing Company, 1988
- (12) Drury, C. ed., *Management Accounting Handbook*, Butterworth-Heinemann, 1992
- (13) Gordon, A. L., D. F. Larcker, F. D. Tuggle, Strategic Decision Processes and the Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkages, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 3/4, 1978, pp. 203-213
- (14) Gray, B., The Enactment of Management Control Systems: A Critique of Simons, *Accounting, Organizations and Society*, Vol, 15, No. 1/2, 1990, pp. 145-148
- (15) Mintzberg, H., Crafting Strategy, *Harvard Business Review*, July-August, 1987, pp. 66-75
- (16) Mintzberg, H., Opening Up the Definition of Strategy, [Quinn, Mintzberg, James 1988], pp. 13-20
- (17) Mintzberg, H., J. A. Waters, of Strategies, Deliberate and Emergent, *Strategic Management Journal*, Vol. 6, 1985, pp. 257-272
- (18) Porter, M. E., *Competitive Strategy*, Free Press, 1980
- (19) Porter, M. E., *Competitive Advantage*, Free Press, 1985
- (20) Quinn, J. B., Strategic Change "Logical Incrementalism", *Sloan Management Review*, Fall, 1978, pp. 7-19
- (21) Quinn, J. B., *Strategies for Change*, Richard D. Irwin, 1980
- (22) Quinn, J. B., H. Mintzberg, R. M. James, *The Strategy Process*, Prentice Hall, 1988
- (23) Shank, J. K., V. Govindarajan, *Strategic Cost Analysis*, Irwin, 1989
- (24) Simmonds, K, Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example, *Accounting and Business Research*, Summer, 1982, pp. 206-214
- (25) Simmonds, K, How to Compete, *Management Today*, August, 1985, pp. 39-43, p. 84
- (26) Simmonds, K, The Accounting Assessment of Competitive Position, *European Journal of Marketing*, Vol. 20, No. 1, 1986, pp. 16-31
- (27) Simmonds, K, *Strategic Management Accounting*, in [Cowe 1988], pp. 14-36
- (28) Simons, R., Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, 1987, pp. 357-374
- (29) Simons, R., The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, Vol, 15, No. 1/2, 1990, pp. 127-143
- (30) Ward, K., *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, 1992
- (31) Ward, K., Accounting for Marketing Strategy, in [Drury 1992], pp. 154-172
- (32) Wilson, R. M. S., Strategic Management Accounting, in [Ashton et al. 1991], pp. 82-105
- (33) 石崎忠司「製品戦略のための分析視点」, 『会計』, 140巻6号, 1991, pp.73-89
- (34) 伊丹啓之「場のマネジメント序説」, 『組織科学』, 26巻1号, 1992, pp.78-88
- (35) 伊藤喜博「原価管理と戦略的原価分析」, 『産業経理』, 50巻2号, 1990, pp.94-103
- (36) 奥山修司「予算管理システムの戦略的機能」, 『商学論集』, 60巻4号, 1992, pp.83-91
- (37) 桑田耕太郎「戦略行動と組織のダイナミックス」, 『組織科学』, 1988, 21巻4号, pp.43-54
- (38) 小林哲夫「企業戦略と管理会計システム」, 『企業会計』, 40巻4号, 1988a, pp.4-12
- (39) 小林哲夫「インターアクティブなコントロール・システムと会計情報の役割」, 『産業経理』, 48巻2号, 1988b, pp.10-18
- (40) 小林啓孝「意思決定と問題解決過程(1)～(6)」, 『三田商学研究』, 30巻6号, pp.35-47, 31巻2号,

pp.39-52, 31巻3号, pp.63-78, 31巻4号; pp.1-16, 31巻6号, pp.49-61, 32巻6号, pp.49-61, 1988~1990

- (41) 小林啓孝『企業行動と管理会計』, 中央経済社, 1989
- (42) 竹内弘高, 榊原清則, 加護野忠男, 奥村昭博, 野中郁次郎『企業の自己革新』, 中央公論社, 1986
- (43) 谷 武幸「戦略・組織構造・管理会計システム」, 『国民経済雑誌』, 159巻5号, 1989, pp.31-43
- (44) 谷 武幸「企業戦略と業績管理会計」, 『會計』, 139巻5号, 1990a, pp.1-12
- (45) 谷 武幸「業績管理会計システムと経営戦略」, 『国民経済雑誌』, 162巻5号, 1990b, pp.67-83
- (46) 谷 武幸「業績管理会計の課題」, 『企業会計』, 43巻11号, 1991, pp.26-32
- (47) 谷 武幸「インターラクティブ・コントロールの実証的研究」, 『国民経済雑誌』, 165巻6号, 1992, pp.27-40
- (48) 松田修一「グローバル企業の経営目標の変質」, 『JICPA ジャーナル』, 4巻7号, 1992, pp.33-37