

# 意思決定会計の基礎理論

—— B・ノイホフの

「会計の組織」について ——

伊 伏 彰

はじめに

本稿は筆者がハンブルグ大学，経営経済研究所に滞在した折（1974年～1975年）研究員の一人ノイホフ氏 Dr. Bodo Neuhof と「会計の組織」について，彼のセミナーに招待され，意見を交換する機会をしばしば持った。その時の彼のこのテーマの草稿が手元にある。これは意思決定に要する情報の組織的理解を深める上に有効であると思はれる。ここではノイホフ氏との約束にもとずき以下の順次でその一部を要約し紹介することにとどめる。

1. Das Rechnungswesen als Informationszentrum
  - 1.1. Die Dokumentationsfunktion des Rechnungswesens
  - 1.2. Die Funktion des Rechnungswesens im Rahmen des betrieblichen Entscheidungs- und Kontrollsystems
    - 1.2.1. Die Bereitstellung von Kontrollinformationen
    - 1.2.2. Die Bereitstellung von Planungsinformationen
    - 1.2.3. Das Konzept eines integrierten entscheidungsorientierten Rechnungswesens
  - 1.3. Organisatorische Anforderungen an ein als Führungsinstrument geeignetes Rechnungswesen
2. Die Instrumente des Rechnungswesens und deren organisatorische Verknüpfung
  - 2.1. Grundrechnungen zur Bereitstellung von Elementarinformationen
  - 2.2. Globalrechnungen mit weitestgehender Informationsverdichtung
  - 2.3. Spezialrechnungen mit entscheidungsspezifischer Informationsverdichtung
  - 2.4. Die Integration einzelner Rechnungslegungsinstrumente im Rahmen eines MIS
3. Die Organisation der Aktionsphasen innerhalb des Rechnungswesens (Prozeß-Strukturierung)

- 3.1. Organisation der Informationsermittlung
  - 3.2. Organisation der Informationsaufbereitung
  - 3.3. Organisation der Informationsverteilung
- なお、次の課題は本稿ではとり上げていない。
- 4. Die Aufbaustruktur des Rechnungswesens
    - 4.1. Möglichkeiten der Aufgabenstrukturierung innerhalb des Rechnungswesens
      - 4.1.1. Rechnungswesen mit dezentral organisierter Aufgabenerfüllung
      - 4.1.2. Rechnungswesen mit zentral organisierter Aufgabenerfüllung
      - 4.1.3. Betriebszielgerechte Kombination von zentraler und dezentraler Aufgabenerfüllung
    - 4.2. Stellenbildung innerhalb des Rechnungswesens
      - 4.2.1. Die Notwendigkeit der Aufgabengliederung und Aufgabenzuordnung
      - 4.2.2. Registrierstelle
      - 4.2.3. Aufbereitungs- und Auswertungsstelle
      - 4.2.4. Planungs- und Koordinationsstelle
      - 4.2.5. Verwaltungsstelle
    - 4.3. Möglichkeiten der organisatorischen Zuordnung der EDV zum Rechnungswesen
    - 4.4. Die Leitungsstruktur innerhalb des Rechnungswesens
  - 5. Die Einordnung des Rechnungswesens in die betriebliche Gesamtorganisation
    - 5.1. Einordnung in das Kommunikationssystem
    - 5.2. Einordnung in das Leitungssystem
      - 5.2.1. Disziplinarische Zuordnung des Rechnungswesens
      - 5.2.2. Weisungsbefugnisse des Rechnungswesens gegenüber anderen Betriebsbereichen
    - 5.3. Einordnung in das Kontrollsystem

#### 1. 情報センターとしての会計

経営会計の課題は経営の実状、ならびに経営の諸環境について（経営の現状と実施プロセス）数量的情報を把握すること、数値的に模写することにある。会計により達成し得る種々な目標設定にもとずき会計の組織的な構成の考慮は次の二つに構築される。

- 1. 経営事実の純粋な記録（会計の記録機能）

## 2. 経営の管理プロセスのための処理有効な資料の提供（会計の管理機能）

### 1.1 会計の記録機能

会計の記録機能は、頭初、外部報告への必要性（例へば貸借対照表）と、同じく経営内部の情報把握の手続き（簿記、原価計算）により根拠づけられる。たゞ記録会計の基本的認識は、それに基づいて提供された情報がすぐれて回顧的方法であると云うことである。

過去に即して記録する会計の組織的構成の問題については、今まで先づ経営を超へたすなわち会計の個々についての審査可能性 überprüfbarkeit と統一性 Einheitlichkeit の保証を目論む一般的原则の調達に問題が所在した。ここでは特に簿記組織のための、すなわち種々に細分化されたコンテンラーメンを提案する諸原則があげられる。経営はコンテンラーメンの方法で以って、範囲の広い記帳機能を一般的な、事実関係的な基準 Kriterien によって構成づけると同様に、単純な計算手続と計算技術を使用することで、ベターなる状況に置かねばならない。計算技術的統一性ととともに、回顧的会計の組織のより一層の基本的対象は会計の下部組織についての展開、例えば主簿記と材料計算、投資計算、賃金計算の如き補助簿記についての原則の展開であった。

記録手段として会計組織に関する問題は初期の経営経済的論争に於いてはいつも背後にあった。これに対して経営実行プロセス（意思決定プロセスと統利プロセス）にかゝる会計の機能は増々その重要性を帰せられ、同時に会計の組織的構成のための広範囲な成果と結びつけられる。

### 1.2 経営意思決定とコントロールシステムの範囲での会計機能

一般に管理要具として理解される会計の課題は処理有効な情報の算定と確保の仕事を軽減することで経営意思決定システムの管理者 Führungstellen を支援することにある。サイバネテックスの意味で企業の管理プロセスを調整システム Regelungssystem として理解されるならば、会計はシステムの全ての管理者（制御装置）として補助的な役割を示すであらう。全体のために経営上の対策の相違により得られる情報は経営会計に認められた情報機能にもまた、会計の組織構成にとって重要である種々な部分機能においても構成されるであろう。

#### 1.2.1 コントロール情報の呈供

このさい、標準と実際の差異確定のみならず、それと並んで将来の意思決定プロセスと実現プロセスの改善との関点から差異原因の分析が問題となる。実施の領域と同じく計画の領域においても標準、実際差異についての原因が追求され得る事実にもとずいて、会計に未だ充分に知られていない機能、すなわち実施プロセスの基礎である計画数値についての情報を与へるための計算処理機能を生じる。これによれば、例えばコントロール情報にもとずいて、過去の誤情報への把握と同時に、目的に逆いた意思決定を結果せしめた予測手続を改善するであろう。

#### 1.2.2 計画情報の呈供

目的に合致した意思決定は将来データーにもとずいてのみ可能である故に、加うるに会計は経

営意思決定担当者に、ないしは計画担当者に会計から得られた予測計算を支援するための十分な数値を交付すること、あるいは独自の会計による予測計算に関する数値を呈供することに課題がある。意思決定に必要な予測計算は、過去における会計が全て、同じ類以の方法で反覆する経過を（貸倒、修理回数）組織的に把へ蓄積し得るならば全ったく要易である。過去の経験の多くが現存するならば数学的、統計的手法で以って、現下の意思決定状況について客観的期待値を決定する可能性がある。

会計がその算定のために補佐せねばならぬ計画情報の拡大した範ちゅうは意思決定プロセスの根底にある意思決定尺度（当為の価値）である。このことの必然性は経営計画の中で目標設定と手段決定との間に密接な関係が介在することに起因する。

この関係から、オペレシヨナルな意思決定尺度を交付すべきどの目標意思決定も現存の生産手段あるいは調達し得る生産手段を方向づけねばならない。

目標意思決定プロセスの中での生産手段の方向づけは会計によって決定的に改善され得ることが出来る。そこで例えば、拡大目標（売上上昇、市場拡大）について、会計から呈供される財務状況の情報にもとづいて、適時に支持し得る要求水準に換算され得る。

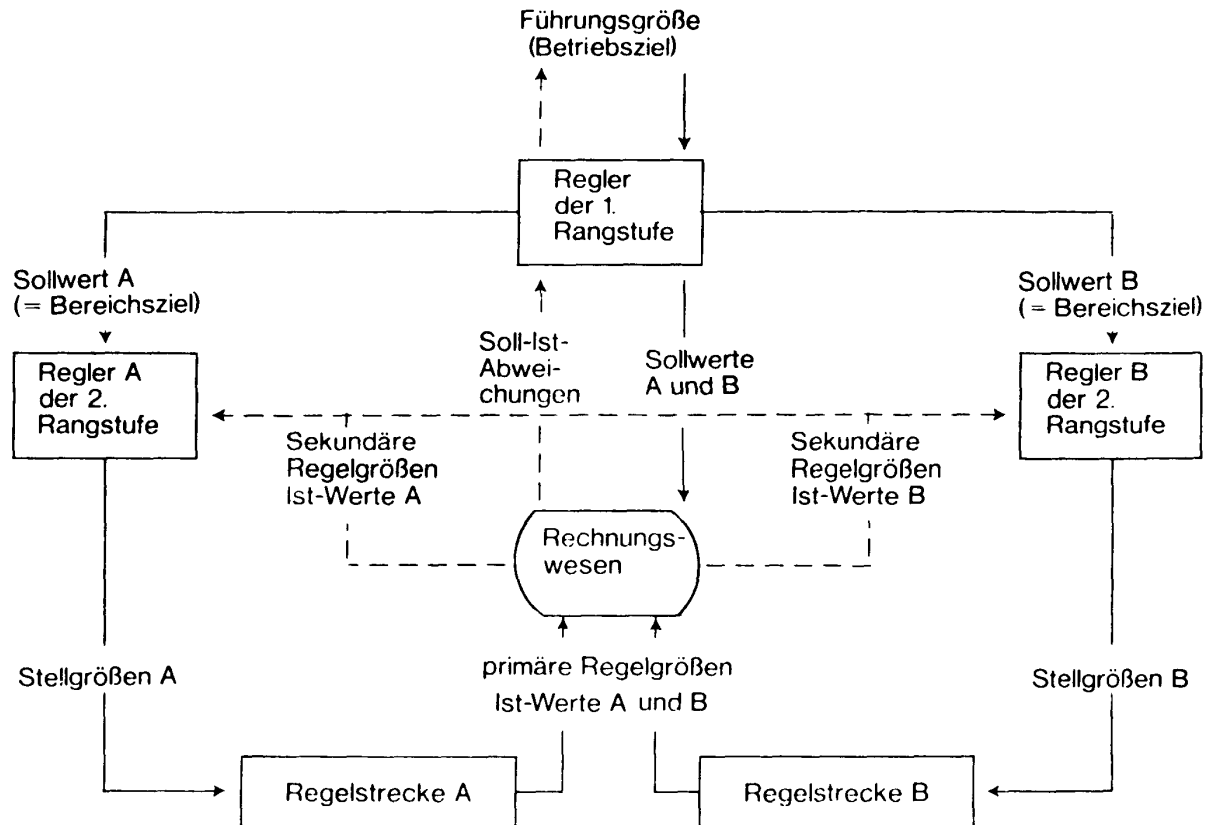
### 1.2.3 統合的意思決定志向の会計の概念

会計は管理プロセスの枠での計画情報とコントロール情報の呈供機能に考慮すべきならば経営の意思決定システムと統制システムの特別な利害関係の上に実施せねばならない。一般に今日、少くとも、大企業においては、経営管理プロセスは、多かれ少かれ、きわめて分権過程を呈している。そのことから意思決定権限と統制権限の委譲（しばへ多段階的）にもとずき、管理数値（当為価値）Führungsgrossen（Soll-Werten）と標準、実際、価値 Regelgrössen-ist-Werten の受入、出入による情報を通じて相互に結合した、交互に関連する調節圏 Regelkreise が得られる。そのような管理システムで会計の位置は次の如き表示で明らかにできる（概観のため2段階の調節圏システムより説明する）。

ここにとりあげた多層の管理システムの枠の中で会計に認められる意思決定に関連する情報の収集機能と種々の管理者への情報の配置が示されている。

上にあげたモデルに二つのサブの意思決定領域が示されている調整圏AとBの内部に会計は二番目の順位の意思決定部門に、それから生起する実際プロセス（標準—実際—価値）の成果についての情報を交付せねばならない。その際、実行部門 Ausführungsstellen から呈供された、実際情報 Istinformation（一次の標準、実際値）の多くが集められ、そして意思決定部門に完成した状態（二次的標準実際値）で呈示される限り、管理部門の意思決定の軽減がなされるのである。

一次の標準、実際値を二次の標準、実際値への仕上げの一例は、例えば、個々の原価種目の多くから構成される機械、あるいは機械セットを運転するための期間ごとの経常コストの算定があ



りうる。

その時のサブシステムの管理者に標準、実際値の転送と変換の他に分権的管理システムにおいて、会計の二番目の基本的課題が他の調節圏を伴う情報的なつながり *Vermaschung*、特に目標決定システムまでさかのぼる高順位の意思決定システムを伴う情報的なつながりを確立することにある。こゝにあげたモデルでは、種々な段階の調節圏のつながりは上位の意思決定機関から前以って与えられた当為価値を次の順位の管理者に屈けるのみならず会計においても亦、それと並んで貯蔵されることによって達成するであろう。サブシステムの全体の標準、実際値の総計によって前以って与えられた当為価値と全体の実際価値との対照から生じる統制情報を次の高位の段階の意思決定システムに送る可能性を生じる。この際、トップの管理者の軽減の観点において、統制情報の垂直的流れを例外の原則に従って操作することは、すなわち一定の事前に与えられた許容範囲を超える統制情報のみ会計によって転送されることは目的に適っている。

統合的な意思決定志向会計は上に述べた考慮に則して多次元に *Mehrdimensional* 作動する情報センターとして理解し得る。多次元性の必要条件の一つは経営における解決すべき、種々な基準による数量可能な情報の収集を必須とする意思決定問題の多様性から生じる。他は分権化した管理システムにおいて管理部門と実行部門の多くが情報の供給を受けていることと、そして会計から得られるデータを情報的に相互密接に結合せねばならない事実にもとずき生じるのである。

### 1.3 管理要具として適した会計への組織的要求

会計の構造化についての考慮は、他の組織問題と同様、会計に承認された課題状況の上に構築せねばならない。会計は上に述べた意味において総合的管理システムとして理解されるならば、会計の組織の問題状況 Problemstellungは一般的原則を展開することにある。すなわち経営組織の内部の情報を必要とする各部門がいつでも、最善のしかも経済的手段で処理可能な情報の供給を受けるための一般的前提を設定することにある。個々に至っては上述の会計の課題状況にもとずき、どちらか一方の構造化可能性 alternativer Strukturierungsmöglichkeiten の判断のさい意思決定基準として考慮される組織の構成に関する若干の特殊な必要条件を導入する。

#### (1) データの同時性

データ資源の把握は継続的に可能なかぎりプロセスに附着して得られ、且つプロセスの終結の後に確保すべきものではない。会計により呈供される数値の同時性に関する適合性は、予想されない確率事象が現はれた場合、経営管理部門が速やかに現下の実施プロセスに適合し得る。すなわち経営の管理システムの変動性を決定的に高めるそれについての基本的前提である。

#### (2) データ意思決定個有の使用可能性

これに関しては一般的な原則が問題である。この原則にもとずき会計から把握されたデータは意思決定個有の基準に即して総計される。自明の如くこの様な組織的の原則は時間の経過につれて同様のあるいは類似の手法を繰返すそのような意思決定についてのみ実施し得る。

会計によって呈供されたデータの意思決定個有の使用可能性は、数値なるものは明白な関係量にもとずかねばならないとするそれ以上のものを要求する。そこで例えば、原価数値は解決すべき意思決定の枠で一定の原価種目の展開についての誤りを出来る限り避けるために同じ時間的次元を持つことが必要である。

### 3. 意思決定個有のデータ総計を速みかに召集し得ること。

此の要求は手によるあるいは簡単な技術的手段で以ってなされる会計にあっては意思決定個有のデータの集計がデータの把握の過程ですでに得られているか、あるいはデータ把握によって直接に得られる場合にのみ応じ得る。会計におけるEDVの使用は現実の情報要求以外に生じる事前のデータ収集はEDVの装置の作動で前以ってそれに応じたプログラムを用意ある場合は短時間で詳細なデータの多くを種々な基準に従って構成し得る故に欠くべからざるものではない。

#### (4) ルーチン意思決定での管理部門の軽減

経営内で生じるルーチン決定の一部分は長期にわたる認められた基準にもとずき成し遂げられる。此の意思決定問題が計算し得る限り、そして亦、その根底にある意思決定基準を数量的に把握し得る限りプログラム化し、EDVの手法で解決し得る。人間の関与は此の標準化された意

思決定計算の枠で変化した経営目的にもとずき新しい決定基準の尺度が設定がなされると云う例外の事態の場合にのみ必要である。

#### (5) 計算システムの経済性

この原則は管理情報の確保に要する費用がその効果に対し測定関係を見出す際、この情報の存在にもとずき経営に役立つ事を要求する。しかも会計の組織的構成にあたり経済性原則の維持についての問題は（明確な費用と効果の計算が困難であることから）決して正確には答えられない。そこで経済性原則の維持について考慮される二つの局面が得られる。一つは会計はその折の管理者に対してよりわずかで明言し得る重要な数値の提供に制限せねばならない。すなわち情報利益の幾倍かの高い原価を来たすような数字の墓場 Zahlenfriedhöfe を避けることが肝要である。二つは会計の技術的手段の最適測定を実施することが必要である。特に E D V に会計の転換にあたって考慮され得るものである。E D V 装置の不足利用はその合理化効果を速やかに帳消し得るのである。

#### (6) 会計の変動性

他のどの組織の実状と同様に会計においても変動する条件に不十分な適応性の危険がみられる。会計の組織構成にとって重要である経営内外の諸変動は種々であり得る。すなわち経営は、拡大化……資料数の増大、別の第二工場を設立し得ると……資料数の空間的分散、新しい市場に努力を向けると……新しい種目のデータの発生、経営管理システムの組織の変更も生じ得る……。

会計は長期にわたって有効な管理手段を示すべきであるならば、会計はその組織的構成の中に前以ってこの種の変動を伝達し得る。経営の成長にもとずき生じた数資料の増大は例えばデーター把握とデーター処理の他の技術的手段の使用を必要とさせ得るし、あるいはデーター数値の空間的分散化は会計が空間的に分権化されるべきかどうかの問題を提起する。変動する諸条件に会計の適応可能性の原則は会計の組織の枠の中で結局は実行し得る。そうすれば例えば一般的原則が前以って与えられ得るその原則にもとずき今まで実践化した計算手続の効率の検証が一定の期間断片の内部であるいは一定の方法の変更にもとずき実施されるであらう。

### 2. 会計の要具とその組織的結合

#### 2.1 要素情報の呈供のための基礎計算

経営管理システムに所在する情報要求は最終的に経営に直接、間接に発生する要素情報の充満なるものを整序、集計する部門が会計の中に設定されることを必要とさせる。

要素情報の概念はこゝでは、この種の情報にあっては直接的に経営プロセスと環境経過から由来する未だ他の情報に関連されない個々の情報が重要であることを明らかにするために選ばれる。

簿記から得られる要素情報は一つは計算と結び付いた経営の給付関係がその環境について表現

する（購入、販売、信用の授与）。

他は純粋な内部経営の給付関係を簿記は把える。把握された要素情報の多様性は多くの経営に於いて財務簿記と経営簿記に簿記の分割がなされている故に組織的一貫性を持つ。それ相応の重要な資料にあっては財務簿記、経営簿記の内部のより部分領域の多くが、すなわち債務債権簿記、並びに投資計算、資材計算と経営簿記における賃金計算等が組織的に独立される。経営統計の基礎資料計算からあらゆる多量な、そして同種の附随的に発生するしかも簿記から得られない経営対策上重要である資料が把えられる。その際、生産数量、仕損品の見込量、貸倒、クレーム等の確定のために役立つ基礎としての数値計算が問題である。

簿記と統計から呈供される要素情報は全ての他の経営会計の要具にとって欠くべからざる基礎である。

## 2.2 広範囲の情報を充てんした総合計算

一般に経営の外部に所在する意志決定主体と資本提供者、コンツェルン本部の如きと同様にトップ階層は一定の経営領域からの個々の情報ではなく、全体として経営に生じた情報を、例えば1期間の総売上、あるいは期間利益に興味を持つ。此等の情報要求に応ずべく会計の要具は相応に経営に生じた詳細な情報の多くを整理するか、一つの価値に結集せねばならない。経営に全体として発生した総合情報を供給するため先づ貸借対照表を考察に置く。貸借対照表は得られた期間利益についての情報を与える。すなわち所定の大きさの数値は先に実施された意思決定の成果の多くが一つの数値に沈積 Verdichten した大きさである。さらに経営の全資産状況と全資本についての情報、すなわち他の経営情報の要具では得られない情報を与える。貸借対照表計算の組織的構成の関連において貸借対照表は原則として二つの相異なる情報機能を受入れる事実を計算する。すなわち経営内部と経営外部である。

一方、経営内部の情報要具としての貸借対照表は可能な限り、客観的で拘束を受けない全体状況の診断を得ることが重要である。外部向けの情報貸借対照表の作成はある方向づけられた貸借対照表政策による情報拘束の役割が貸借対照表情報の受領者の行動を、例えば政府の課税要求あるいは潜在的資本呈供者の資金提供が経営目的に一致する方法で影響を及ぼすこのような方法で決定的な役割を果たす。

貸借対照表の二重の課題から貸借対照表作成にとって、これは少くとも二つの運動面 Aktionsphasen に構成される。すなわち暫定の始点貸借対照表 Ausgangsbilanz と追求する目的の基礎としてそれと接続した貸借対照表修正とである。

経営管理部門のあるいは経営外部の情報受領者の情報が、しかして特殊な種類のものであるならば此の情報が補充計算 Ergänzungsrechnungen によって貸借対照表に提供し得るかどうかを検証し得る。補充計算として、損益計算、運動貸借対照表、最後に資金フロー計算も考へら



れる。これで以って経営成果の構成とならびに計算期間中に実現した資金拘束プロセスと資金回収プロセスを数値で表わす。このような特別な情報要求が規則的に現われるならばそれより、簡単な貸借対照表計算が組織的、補完的に多目的貸借対照表計算の改革する結果となる。

### 2.3 意思決定個有の情報密度を持つ特殊計算

貸借対照表からその補充計算も含めて呈供される情報は経営管理システム下の全ての意思決定者の情報需要の提供には応じられない。ともあれ課題達成に強く分権化している大経営は貸借対照表とその補充計算からして得られない領域個有の情報の多くを必要とする。

個々の経営のサブシステムの内部に生起する全ったく特殊な情報要求を満足させるために追加的な特別情報計算、原価場所、原価負担、資本需要計算の如きを使用し得る。全てこの特別計算においては一般に意思決定個有の計算対象から基礎づける。例えば原価負担計算にあっては所定生産物であり、投資計算にあっては一定の投資対象である。つぎに貯蔵された要素情報の集合から算入対象を相手にして因果的または最終的關係にあるデーターに集められ結集される。そこで例えば投資計算では機械装置のための調達費あるいは利子費は異議のない完全なものとして計算可能であるが原価負担計算では個々の生産物には計算なし得ない。

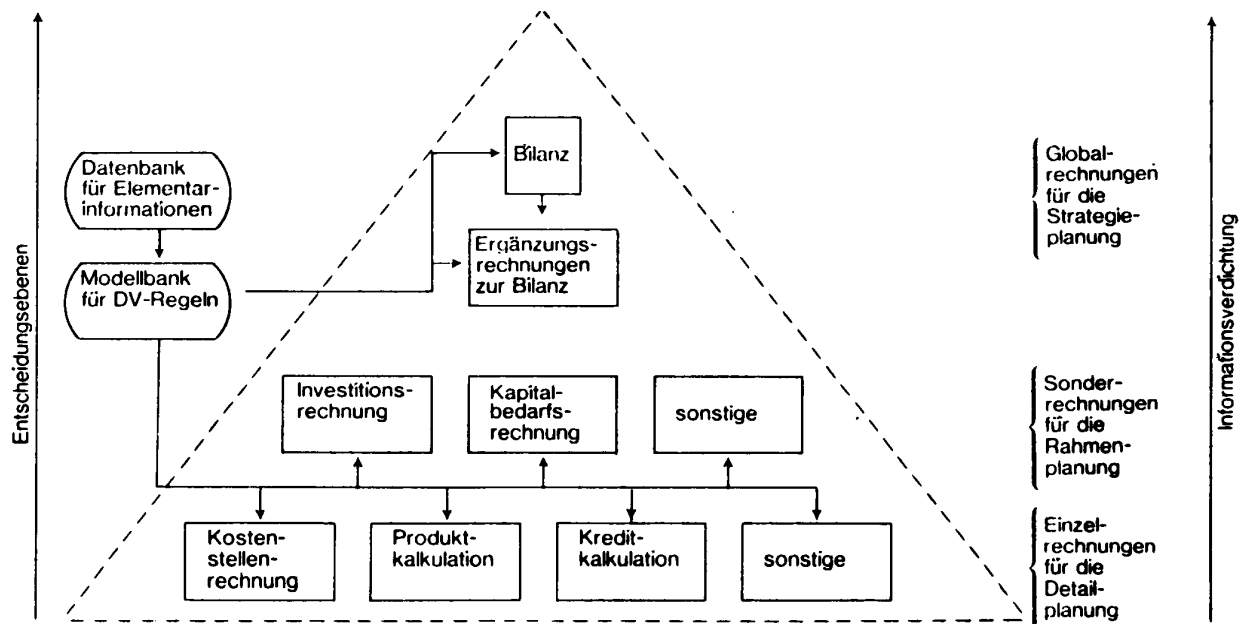
特殊な情報計算の多数の所在から生じる組織的課題は、データー作成費用の減少、ならびにデーター作成過程の促進を導入する原則の展開にある。それは此の目標を考慮して良き調整に影響を与え得る。すなわちより拡大して把握された計算対象（例えば、投資コントロールの預域）を持った計算領域が狭く把握された計算対象（部門原価計算）を持った計算領域の情報作成の成果を引継ぐならば、把えられた計算対象がより広く把えられた計算対象のエレメントである限り、手でする情報作成のための時間と費用を減らし得るであろう。

### 2.4 M I Sにおける個々の計算要具の統合

M I Sの着想はその根底において経営管理システムの内部の各管理者に彼が意思決定プロセスの処理のため必要である情報を交付することを志向する。この様な着想の実現可能性のための前提は、いかなる知的プロセスにとってどの様な情報を、いかなる程度の正確度、濃度、透視の範囲で、どの時点に、意思決定システムのどの部門に送付するかを確立することにある。

M I Sの枠の中で全ての意思決定に主要な情報、したがって数量化し得ない情報も亦、管理者に交付し得るので会計はM I Sの領域の一部分を示すに過ぎない。その折の管理者の意思決定の要求に合う情報の正確な伝達が上位の原則に引上げるM I Sの基本概念に即して会計の構成Aussageatalltungが個々に上に述べた会計要具の組合せた使用と云う結果になる。

種々な管理レベル情報の受領者と会計の関連を明らかにするためアメリカ的管理科学の管理ピラミットに基礎を求めるならばM I Sの構造はシンボルの中に統合される。複数のつまり種々な管理レベルの意思決定目的の上に実施される会計は次の如くM I Sの中に組入れられる。



M I S の枠の中で会計の課題を全うさせるべき会計に関する基本前提は包括したつまりもっとも新しい状態にもとづく要素情報についてのデータバンクの所在である。データバンクは簿記と若干の補充的、詳細なデータから構成し得る。データバンクは E D V センターの貯蔵庫としても稼動し得る。意思決定に即応する電算処理した状態での情報を管理者に交付せしめるためにもいわゆるモデルバンクに貯蔵される要素情報の結合のための一般的原則のシステムを必要とする。情報処理のための一般的基準は種々多様である。その基準は貸借対照表の資産項目の構成と把握のための単純なものから複雑な意思決定問題を解決するため使用される複雑な E D V プログラムにいたるまで及ぶ。

意思決定情報は上に示したモデルの中に三つの意思決定レベルが導入される。しかしながらこのモデルは決して一般的に有効なものとして理解されないものである。戦略プランニング、統合計画と詳細計画間の移行は定かでなく経営ごとに異っている。種々な管理レベルに会計の個々の要具の正確な関係づけを目論むことは困難である。

### 3. 会計内部の実行側面の組織（プロセス～構成化）

#### 3.1 情報確保の組織

情報確保の算定経過のための一般原則の展開に関しては、算定プロセスを二つの基本的に相違する情報計算、意思決定計算にみることに目的に適っている。すなわち得られるべき情報の予想可能性に従って、それを標準化された情報計算、意思決定計算と革新的novativeな情報計算、意思決定計算とである。標準化された計算は一般に同種の過去の価値の多くに形成されるのに対して確実な予測値の計算は高度な不確実性を伴う一回性、革新的情報計算を意味する。

標準化された計算に関する情報算定の組織は標準化された同じ計算のパタンの繰返しのため、

直下に一般的原則を呈供するが故に、相対的に単純な解決し得る問題として示される。それ故、データー算定に関する時点も、普通、事前に与えられる。同様に、呈供される数値、データー種類、その表示形式（例へば指数、あるいは絶対数として）、最後にデーター確保の範囲について（例えば所量の一部あるいは全部把握に関して）、組織的な原則が展開し得る。それから得られた情報算定の経過の高度な測定度 *Determinierkeitsgrad* は電算機処理を可能にする。

革新的情報、意思決定計算に関しては、比較的、僅かな程度にのみ与えられに過ぎない。と云うのとは、この計算の中に投入される資料は大部分は過去とは無関係な、僅かな、例えば新開発製品の長期的販売動向の如き情報を取扱うからである。革新的計算は通常の場合、全ったく不規則的に得られ、その上、現在の経営プロセスに関する基本的情報にあっては重要性を持たないと云う事実から、この計算に最初に述べた情報算定プロセスをケースバイケースで調整する。しかしながらそのような、このために調整すべき過程に関しては、若干の上位の組織的調整が形成され得る。それは予測価値の算定は多くの諸条件の下で得られるべきことが配慮される。上に述べた新製品の長期的販売動向は、例えば種々な収益の展開、自際取引での種々な諸条件等の下で予想され得る。種々得られる予測値の場合については、経営にとって、変数的計画計算 *Parametrische Planungsrechnungen* ならびに感度分析を導入する事が所在する。

### 3.2 情報選別の組織

意思決定に志向づけられた情報選別の志向原則は、会計の多次元性の原則で (*Grundsatz der Mehrdimensionalität des Rechnungswesens*) あるべきである。この原則にしたがって個々の情報の多くは種々な意思決定個有の基準にしたがい形成され統括される。データーの多次元的選別の組織は、先ず初めに E D V を伴う会計が導入されるかどうかにかゝる。伝統的なデーター処理にあっては速やかなデーター作成の要求に関して緊急な情報要求は別として「貯蔵～濃縮」*Vorab-Verdichtungen* を企てることは多くの場合必要である。しかして情報呈供のこの過程に関して組織的調整の可能性は、確かな輪郭のある、しばへ使用するデーター群 *Datenkomplexe* についてのみ存置する。これとは逆に E D V の支援で経営が会計を営むならば、少なくとも、緊急な情報要求の場合に個々の情報は速やかに、その折の意思決定個有の基準にしたがって構成せしめるが故に、データー貯蔵への集計は必要でない。

### 3.3 情報配布の組織

情報配分の組織との関連で、経営管理システムの中で、どの部門に、どの時点で、数量情報のどの種を転送されるべきかの一般的調整の確立が問題である。この問題に答えるためには情報呈供のために二つの異なった動機を区別することが必要である。一つは、情報要求が規則的に求められ、（例えば経営活動の現状の統制を契機とする）他は、完全に不規則的に求められる（特別な計画計算の枠内）。情報動機のこの相違は情報配分の組織形成にとって一貫性を持つ。

### 3.3.1 規則的に求められる情報要求下の情報配分についての原則

こゝでは少くとも情報配分について、時間的基準の決定が問題である。事前に与え得る情報呈供の時点は経営内部で実施されている現下の意思決定と統制過程のその折の時点要求に合はせる（例へば財務当局に対し、売上高、債権機についての毎週の情報）。

経営管理部門に“見通し得ない情報流量”を負担せしめないために、会計の報告義務を一定の確定せられた“批判価値”が出現した時にのみに限定することは妥当である。すなわち、それは、在庫高（調達領域の対策として）機械設備の生産原価、（取替投資と投資コントロールについて）売掛金の範囲、（販売条件の意思決定として）その如き理解で会計は意思決定提案の継続的交付に役立っている。

確定された批判価値 Kritischer Werte を呈供する際の所定の問題は、確に、批判価値は変動する諸条件に関連して、一定の硬直性を示すことにある。例えばある一期間内で売上がいちぢるすく増大したとするなら、そこには、売上の後期の落込みが早期には、責任のある意思決定者には十分に知られない危険がある。と云うのは、事前に与えられた批判的販売価値は余りにも低く評価されていて、そのため意思決定提案が始動しないからである。此の硬直性は、その批判価値が、組織的調整に応じて動態化されるならば、例へば、その折りの前期間に実現した売上に方向づけるならば避けることができる。

最後に情報配分に関する基準の確定のさい、経営管理システムのどの部門にどの種の情報を交付すべきかと云う問題がある。配置志向の配分原則の展開にさいしては、次の如き考へで、多段階的な意思決定階層によって特徴づけられる管理システムからなされる。

種々な意思決定段階での情報配分のより上位の原則として、例外による管理の意味での「例外原則」が妥当する。これはその折りの意思決定段階に批判的価値の種類と範囲を方向づけることを意味する。上位の経営管理部門については、したがって比較的、広く抱えられた処理領域をマークする批判的価値を前以って与えられねばならない。批判的価値を確定のさい、種々な数量範囲を伴うその折の情報を受取る意思決定スタッフに従属して、同じ分配基準が前以って与えられる事によって、例外による管理原則に応じられる。そこで、例えばある生産物あるいは生産物のグループの生産原価の統制について、次のような原価が、種々な処理レベルの格付された干渉可能性 gestaffelte Eingriffsmöglichkeiten を与えるために確定してあるとしよう（原価部門の責任者 1,000 D M, 生産部門の責任者 1,100 D M, 企業管理者 1,200 D M）。

それについては企業管理者は原価部門の責任者に与えた原価予算を約20%超過するときに初めて目的づけられた意思決定案が得られるであらう。10%までの超過にさいしては生産管理者と原価部門の責任者のみが、その情報を管理し、適応な防止策を施す。

批判的価値を基礎とする情報配分はけれども分権的管理システムにあっては、垂直的な構成の

関連においてのみ得られない。経営上の領域意思決定の調整の理由から必要である時、情報が種々な意思決定者にも亦、同一の意思決定レベルを分割されると云うことが同様に重要である。例えば生産原価が 1,100 D M 上昇すると、此の情報は生産の責任者のみ重要なのではなく財務当局にとっても（高度な資金フロー）、販売領域にとっても（価格政策の変更）重要である。

### 3.3.2 不規則に発生する情報需要における情報配分の調整

不規則的に発生する情報需要は経営管理システムの中の所定の部門で二つの理由から生ずる。

1. 時間の経過につれて確かに同種の情報を処理するが、しかしてこれを非週期的に必要とする部門がある。そのような部門は目下、所望したカテゴリの情報を供給され得るが、しかして高いコストのものであり、その上、僅かの情報のみと必要とする情報受信者に数値の多くを以ってわずらわすものである。したがって、時間的に不規則に発生する情報需要の場合に当該部門それ自身が必要な数値の調達に際して積極的になることの可能性を要する。

2. 革新的意思決定計算の枠で、一般の調整可能なシェーマーでは整序出来ない情報を必要とされる。こゝではも亦、情報需要する部門それ自体が必要な数値の調達に協力せねばならない。

例へば、同種のしかも時間的に不規則に発生する情報需要を持つある部門は、此の種の情報の選別と集計について責任のある会計内部のその部門に対する直接的関係を維持せねばならないそのごとく調整せしめる。情報受信者と会計との間のこの種の直接的関係は、速みやかに提供される高度の同時性を持つデーターが問題となる時ともあれ重要である。

[論文受理 51. 9. 30]