

利益目標の達成と受注決定

—会計的アプローチの視角—

小林 健吾

1. はじめに

近年、個別受注生産企業における合理的な受注決定の問題について、OR技法の適用による発展がいちじるしいことは、誠に喜ばしいことである。筆者が、この受注決定と原価見積の問題を取り上げ始めた頃からすれば、いちじるしい進展と云いうるであろう。しかして反面、受注決定のOR的接近を見るとき、われわれの会計的なこの問題へのアプローチとの間に、大きなギャップが存するように思われることも否定し難い。そこでこの小論では、会計的アプローチでの視角を取り上げておきたい。

2. 受注決定のプログラム化と会計情報

個別受注生産企業の受注選択問題は、この種の企業の期間業績が、個々の受注の可否によって大きく左右されてしまうほど、重要な問題である。それは、市場生産企業での価格決定、販売管理、および生産管理の諸問題の多くを、あわせて解決するに相当する影響を及ぼすものであり、それだけに現実の受注決定に当っては、利益管理の観点のみならず、仕様・品質の管理、納期の管理の観点が必要にあって考慮されるに止まらず、市場政策、顧客政策、技術の維持と開発、資金上の問題、雇用政策といった、数え上げるならば個別受

注生産企業のほとんどの経営上の諸問題が関連してくる。こうした諸問題に対する総合的な判断として行なわれる受注決定に対して、会計がいかなる役割を担いうるかが、受注選択に対する会計的アプローチの出発点である。

もっとも、近年では会計理論の範囲において、こうした実践的役割とはひとまず離れて、数学的技法の導入による理論的な展開が試みられており、この点についてはOR技法となんらの相違も存しないように思われるが、企業実践から出発し、常に実践的価値において問われる会計本来の役割においては、上述のような出発点から受注選択に対するアプローチを始めることが正当と考える。

このような出発点から始めることは、受注選択決定を行なう管理者の機能とは別個のものとして、この管理者が多面的な考慮のもとに行なう意思決定に必要な情報を適切に提供する役割において、会計の機能を見出すことでもある。会計は、単なる情報の提供に止まらず、管理者に対して必要な助言勧告を行なうことも含めるとはいえ、あくまでも管理者に対するスタッフ機能に自らを限定するのである。

情報機能と意思決定機能との密接な関連を言われることがあるが、ルーティン化され、プログラム化された意思決定においては、このプログラムの中に必要な情報の指定を含むが故にかく言うるにすぎない。換言すれば、特定の情報の提供がある意思決定を結果するようにプログラム化され

ていることを意味するにすぎなく、情報の提供機能が管理者の行なう意思決定機能と本来的に不可分といったことを意味するものではない。

そこで受注選択に対する会計的アプローチは、受注選択がどれほどルーチン化し、プログラム化しうる意思決定と考えるかによって、影響されることになると考えられる。受注決定がプログラム化されうる意思決定の範疇に入るところが大であればあるほど、受注決定のための会計情報は、受注決定プログラムを高度化することによって、同時にいかなる情報を提供すべきかの問題も解決しうる部分が多くなる。逆に、受注決定がプログラム化しえない意思決定の範疇に入るところが大であればあるほど、受注決定のための会計情報は、各種の受注決定での決定ルールあるいは選択基準に応じて、各種の分析による情報として提供されなければならないことになる。

受注決定がどれほど、プログラム化しうるかは、業種によっても同じではない。プログラム化が比較の実用性を持つ場合には、選択基準も定型化しうる部分が大きいが、個々の受注品が仕様や規格を異にする場合でも、製造方法において類似性が大きい場合には、一般的経済状態、その業種の市況、その企業の受注累積状況の総合的な指標として、受注残高(通常必要な作業日数で表現される)が利用されることがある。この場合には、受注残高を独立変動とする弾力的な選択基準の設定が行ないうる。しかし、受注残高が重視せられているように見受けられる企業においても、一般的な経営指標の1つとして注目されているにすぎなく、受注決定に際しては工数山積表などを利用して受注残高の内容を検討して納期と残余工数の利用の観点から受注可否を考慮することが必要になる。また製造方法での類似性が少ない場合には、受注残高よりも残余工程が重視されることになる。さらにまた、比較的工期の短い受注品の場合には、受注残高それ自体が意味を持たないことにもなる。しかし、これらの場合も、残余工数をもって受注

の選択基準の独立変数とすることも、かえって弾力的な受注決定を阻害することになりかねない。

このように見てくると、受注決定のプログラム化は、原価見積が適切に行なわれたとしても、決定が自動化される意味ではほとんど不可能と言わざるをえない。せいぜい受注決定での評価・検討・考慮を手順化する意味でしか実行しえないように思われる。選択基準を画一的に設定して、受注選択決定を自動化する意味では、この種の企業での受注決定の重要性を考慮するとき、限定された場合を除いては、危険が大きすぎるものと考えざるをえないのである。利益およびその他の諸基準が合理的に設定しうると仮定される場合においても、それらの諸基準の間の価値的に統一化する手段(価値体系)を持っているとの仮定が合理的に設けえないと考える企業目的の多目的認識によっても、受注決定の自動化をもたらすようなプログラム化は、現実に今日の受注決定での利用に対応しなければならない会計においては、問題の外に置かれる。少なくとも、今日の会計システムの展開で含みうる部分とはされない。

この現実のシステムにおける検証された実用性の概念は、近年の諸技法の積極的な導入をはかろうとする会計理論上の試みの前に、一見したところ色あせた存在であるかのように見えるけれどもこれに裏づけられていない理論あるいは技法は、会計実践の上に具現されないで終るといふ、最も手厳しい反応をすることによって、その厳然たる存在をあらわにすると見えよう。

受注決定が単一的な決定ルールあるいは選択基準によってモデル化し難いとする現実認識は、状況に応じての弾力的な受注決定ルールの適用を支持することになる。このことは、時には単一化された選択基準による受注決定が有効な場合が存在することや、こうした受注決定モデルの研究を否定するものではない。現実一般的に適用しうる受注決定モデルが、経営環境からのフィード・バック情報に応じて、多値的な選択基準を適切に利

用するような弾力的な受注決定モデルが、実用に供する段階には至っていないと認識することを意味するにすぎない。多値的な選択基準を駆使しての受注決定は、なお管理者という意思決定者の中において行なわれていることを認めるのである。

こうしたことから、受注決定のための会計的アプローチは、決定者である管理者に受注決定についての情報を提供することになるが、そこでは受注決定にあたって管理者が考慮する多値的基準の中の利益に関する選択基準についての評価の情報を提供することに課題を見出すことになる。

3. 受注の評価のプログラム化と 会計情報

多値的な受注選択基準のもとでの弾力的な受注決定では、各受注選択基準の順位づけあるいはウェイトづけが一定ではありえない。環境からのフィード・バック情報によって、変化すべきである。われわれの会計情報においては、受注の利益についての評価を行なうのであるが、この評価の情報も、環境からのフィード・バックを取り込んだモデルにおいて行なわれるべきである。

そこで、受注決定のための会計情報は、1つには利益に関する選択基準をどのように設定するか、いま1つにはこの選択基準をどのようにフィード・バック情報を組み込むかが問題になる。この2つの問題が有効に解決しうるモデルによる会計情報の提供ほど、受注の評価のプログラム化を進めうることになるといえよう。

受注による利益に関する情報は、概念的には長期的利益の最大化を選択基準とするように仮定される。しかし、この長期的利益の最大化は、無数の要因によって影響される。企業をとりまくあらゆる経営環境、それは経済的、技術的、政治的、自然的な企業内外の状況を含む意味での経営環境によって影響され、とうてい企業の行動基準として表現しうるようには表明し難いと考えられる。このことが、経営目的として最大利益の達成の目

的を設定する理論を後退させることになった。企業はその経営環境の中で長期的な経営目的を達成しなければならないが、この環境の中に存在する因果関係の今日の状況が、最大利益の達成を短期的な行動基準とすることをして、かえって長期的な経営目的の達成を阻害するようになるのを認識されるに至ったのである。それゆえ短期的な経営目的では、適正利益概念にもとづく利益目標が設定され、これは企業の調和的全体の計画における調整された計画の必要と相まって、現実的な経営目標としての確固たる地位を占めるに至っていると理解される。

個別受注生産企業においても、この点は相違はない。長期間の生産期間を持つ受注品を製造する造船業の場合には、現在受注可否が問題になっている注文の利益は、現在あるいは次期よりも将来の期間の利益計画に関係するものであるかも知れない。それ故、受注決定での選択基準に関連する利益目標は、その年度の利益目標ではなく、より遠い将来の期間の利益目標として設定されることが必要になることもある。あるいは、場合によっては、製造時期別または納期別に分けて計画された利益目標に関連される。しかし、いずれにせよ、期間の調整された利益目標を調和的に達成する経営目的を、受注生産の場合でも会計的アプローチで問題にする選択基準とおきうるのである。

ところで、この期間の利益目標の達成は、1つには個々の受注によってどれほどに期間利益へ貢献するかと、いま1つには期間にどれほどの受注量が獲得しえるかによって影響される。したがって、期間の利益目標の達成という選択基準は、個々の受注に対しては期間利益への貢献によって受注可否を決定しながら、期間の受注量が達成しうるものであることが必要になる。このような選択基準は、受注の状況のフィード・バックによって、弾力的に適用されるものでなければならない。

個々の受注の期間利益への貢献は、その受注によって獲得される増分利益あるいは差額利益で測

られる。受注によって固定費が変化しない場合には、増分利益は限界利益に等しくなる。したがって一般的には、期間利益への貢献は限界利益をもって測られると考えてよい。

ある期間の注文は時系列的に逐次生ずる。この注文を限られた生産能力と納期の限度の中で、選択する。限界利益によって測られた採算性の基準を設定し、それ以下の注文は利益上は受注不適の注文と評価する。しかし、経済状態は予想と喰違いうるので、期間の利益計画での予測にもとづいて設定された限界利益の基準（これをいかに設定するかの問題はここではさておいて）で受注可否を判定していると、状況変化に応じて、あるいは十分な受注量が獲得されなく、期間利益がいちじるしく不足することが生じうる。また逆に、限界利益を少なく求めたために、後になって生ずるより有利な受注を断念しなければならず、利益目標の有利な改訂の機会を逸することもありうる。そこで、弾力的な受注決定のための会計情報では、単一的な受注採算性の基準を設定するのではなく、受注の獲得状況のフィード・バックによって、受注方針とよぶ受注政策を変えた場合の受注の評価の情報も提供すべきと考える。

受注決定は、表現を換えれば注文品にいくら価格をつけるか（付け値、入札の場合）、あるいはいくらで受け入れるかの問題でもあるので、価格決定問題として取り扱われるものでもあるが、この価格決定のための会計は、状況に応じた価格政策をとることによって、必要利益を獲得しうるのである。

この受注の獲得状況が一義的に測定し、受注政策にフィード・バックしうるのであれば、これを組み込んだ限界利益による評価が一義的に可能である。ここでも、会計では受注の獲得状況が一義的に測定しえないという現実認識から出発していると言えよう。たとえば受注額が不足し、したがって個々の受注によって得られるべき限界利益を引き下げることで受注額を増加するように対応す

べきこともあれば、受注額あるいは仕事量としては充分であるが特定の生産能力の過大な利用を結果することが予想され、それ故この能力利用について差別した受注政策をもって対応すべきこともある。また限界利益額においては問題がなくても、資本利用において過大であるために、これに対応すべき受注政策を必要とすることもある。

こうした受注の獲得状況（受注累積資料によって掴まれる）と、このフィード・バックによる受注政策を、受注の評価のための会計情報でモデル化することはそれほど困難とも思われぬ。しかし、現実にどれほどの予定された計画値と実績の進行状況との差によってどのような受注政策を選択すべきかを具体化する段階に至っていないと考える。そこで、ここでも会計は、それぞれの計画値と実績の進行状況とを比較して管理者に知らせるフィード・バック情報と、各受注政策を選んだ場合における受注の利益への貢献の評価の情報を提供することに自らを限定することになる。

4. 利益目標と受注選択

受注決定に対する会計的アプローチは、受注可否での管理者の行なう決定を助けるために、受注による利益への貢献の評価のための情報と、受注の累積資料を提供することに求められることは上述したが、これを説明するためには、管理者が行なう受注決定の利益管理上の位置づけを挙げておくことが好都合であろう。図1がこれを図式化したものである。

この図表での利益の計画から受注方針の設定まではトップ・マネジメントの果たすべき役割に属する。すなわち、来るべき期間の予測にもとづいて期間予算を編成し、受注計画額などを設定し、これから受注方針（受注政策）を具体化しておくのである。この場合、受注方針は受注額に対して必要限界利益率を設定するだけでなく、受注品の工数あたりの必要限界利益額を設定する方法や、使用資本に応じて原価にマーク・アップする方法

などの例が見られる。

これらのいずれの受注方針についての必要値をも満足する受注であれば、どれを受注選択の基準として選ぶかは問題ではない。しかしこのような受注が連続することは、逆にまた利益計画での予測が悲観的すぎ、利益目標が低すぎたことを意味するかも知れない。したがって、こうした場合には、期間予算の修正が検討されることになる。

設定された受注方針のいずれを選んで受注の貢献を評価すべきかは、環境からのフィード・バック情報によるべきことは先に触れたが、これは期間計画値と受注実績の累積状況との比較からえられる。図1において計画の進行状況の統制と呼んでいる部分からのフィード・バックがこれである。これは、詳細には経験的に予定された受注累積の進行と実際の累積との比較によって行なわれる。この際、受注累積額だけに注目することは、特定の方針に片寄りすぎ、後半にその是正をはかるために他の受注方針にウエイトを置くということの繰り返しになる点を考慮するとき、計画の進行状況の統制は受注額だけについて行なわれるのではなく、生産センターの利用時間、利用資本その他必要に応じて利用が制限された材料や労働力の利用などについて行なわれる必要がある。これら制約条件とされる要素の利用状況に応じて、受注方針を選択適用することが必要である。しかし、この受注方針の選択は、図にあるような受注累積状況のフィード・バック情報と、将来の見通しに関する管理者の判断にもとづいて行なわれる。ある受注方針が選ばれる可能性は、計画での累積状況からの偏差の大きさとともに、管理者の将来に対

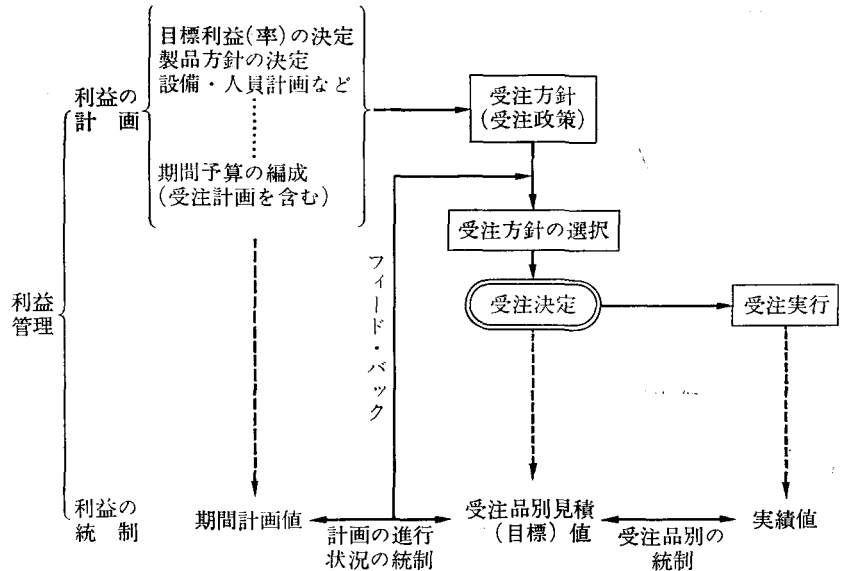


図1 (拙著『受注利益管理』同文館, 13頁より, 一部修正)

する見通しの楽観・悲観の程度によって左右されることを指摘しておかねばならないであろう。こうしたきめ細かい受注選択が、個別受注生産企業では不可欠と考えられている。

この受注方針は、それによって個々の注文の価格査定を行ない、あるいは入札価格の基礎とされることから、価格査定ルールとも、価格決定法とも呼ばれるものであるが、この状況に応じた弾力的な適用が、われわれの会計的アプローチにおけるポイントと言いうるのである。

それ故にまた、会計的アプローチにおける受注生産企業での受注決定での基本的な要素は、

- ①弾力的な受注方針あるいは価格査定ルール
- ②適正な原価見積
- ③適切な受注累積状況からのフィード・バック情報

の3つであり、このいずれが欠けてもすぐれた受注決定を保証しえないと考えるのである。

(この結論が、拙著『受注利益管理』, 同文館, 昭和52年, の出発点であることにもなる。)