

## フィードフォワード管理会計の構造と展開

丸田, 起大  
Graduate School of Economics, Kyushu University

<https://doi.org/10.11501/3166617>

---

出版情報 : 九州大学, 1999, 博士 (経済学), 課程博士  
バージョン :  
権利関係 :

## 第6章

## フィードフォワード管理簿記の可能性

## 6.1 はじめに

本章では、伝統的にフィードバックによるアカウントビリティ遂行の装置として位置づけられてきた複式簿記について、フィードフォワードとコントローラビリティの視点からその論理的拡充の可能性を探り、フィードフォワード管理簿記とフィードバック管理簿記からなる管理簿記体系の構築という一つの試論を展開してみたい。

ここで「管理簿記」という視点が準備されているが、この管理と簿記との強い結びつきを意識した管理簿記というものについては、一部で興味深い成果が残されており、その成果をフィードフォワードとフィードバックの視点から分析することによって得られる見識から、実は簿記論におけるいくつかの重要な課題へと接近する手がかりを得ることができると思われる。

したがって本章では、フィードフォワードという概念のもつ会計的な意味の追究の試みの一環として、管理簿記についての先学の成果を踏まえながら、その接点に構想されうるであろうフィードフォワード管理簿記というものの可能性とその意味を検討し、そこから得られる視点から複式簿記についての若干の考察を試みることにはしたい。

そこで以下では次のように論が展開される。

まず最初に標準原価簿記、機会原価簿記、および目標原価簿記として展開されてきた管理簿記の発想を、構造と機能という視点から概説していく。

次にフィードフォワードとフィードバックという対になる二つの視角からその展開過程を検討・整理することによって、フィードフォワード管理簿記とフィードバック管理簿記の原理を抽出していく。

さらに、そのフィードバック管理簿記からフィードフォワード管理簿記への展開がもつ意味を、伝統的に理解されている工業簿記発展の系譜のなかにそれを位置づけることによって見いだしていく。

そして最後に、フィードフォワード管理簿記の可能性とその理論的含意を、アカウントビリティとコントローラビリティという視点との関わりのなかで検討することにした。

## 6.2 管理簿記の発想と展開

## 6.2.1 管理簿記の発想

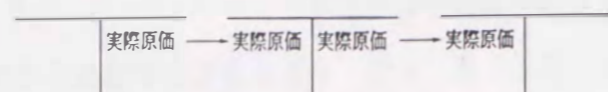
管理簿記とは、文字通り管理と簿記との強い結びつきを意識したものである。この簿記と管理の結びつきを考えるにあたっては、たしかにいくつかの視点が考えられる。

例えば大きな視点としては、簿記それ自体が本来、管理のために生まれでてきたものであると考えるものがある。例えば資本論における「過程の統制と観念的総括」という簿記の一般規定（西村明[1982a][1989]）や、複式簿記生成の論理を財産管理計算としての数量計算から価値計算への展開と捉える視点（馬場克三[1975]）などがそれに該当しよう。

また工業記録の発生に始まり、やがて商的工業簿記の段階を経て完全工業簿記へといたるという経営簿記と営業簿記との「統合」問題の視点も考えられる（木村和太郎・小島男佐夫[1967]、吉田良三[1928]、山下勝治[1976]など）。その発展の系譜に見られるような製造勘定の生成や製品勘定の分離などは、少なからず管理上の問題と結びついていると言えるだろう。

しかしながら、本章で取り扱う管理簿記というものは、とくに以下のような視点にその発想の源をもっている。

例えば標準原価計算から標準原価簿記への歴史的な展開に代表されるように、簿記機構の「外」で行われていた「統制計算」が「損益計算」を担う複式簿記機



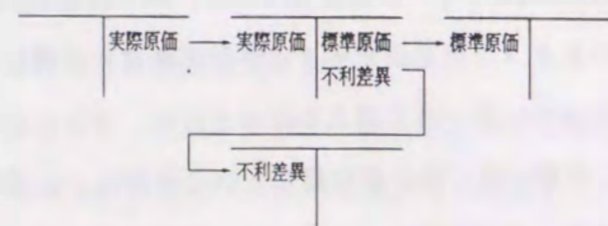
図表6-1

構の「内」に有機的に取り込まれてくるという段階に着目することができるだろう。つまり管理簿記の発想とは、この伝統的に「勘定処理の通算方式から非通算方式への転換」(岡本清[1994]405-406頁)として知られる問題についての歴史的な考察を通して見いだされたものなのである。

すなわち通常の実際原価簿記においては、図表6-1のように、最初から最後まで実際原価のみで処理が行われていくと考えることができる。これが「通算式」による勘定処理と呼ばれるものである。

ところが実際原価制度における予定価格制度や標準原価制度のもとでは、図表6-2のように、どこかの点で実際原価が予定原価や標準原価に置き換えられて、以降はその予定原価や標準原価で処理がなされていくと理解できるだろう。これが「非通算式」処理と呼ばれるものである。

さてこの通算方式から非通算方式への歴史的な転換点をどのような段階に認めるのかという問題の考察を通して、管理簿記の発想は明確なものとなってくるのである。



図表6-2

6.2.2 管理簿記の展開

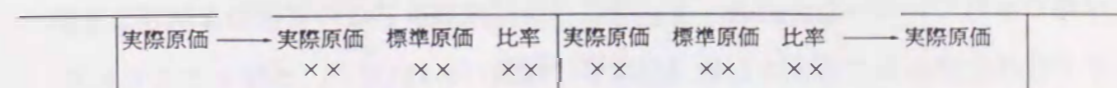
(1) 標準原価簿記の構造と機能

すなわち標準原価簿記の成立過程を分析する西村明[1983]によれば、原価勘定の借方・貸方のそれぞれに実際原価と標準原価を並記しながら、標準原価に対する実際原価の「比率」を表示する双記法(dual plan)の原型がハリソン(Harrison, G.C.)に見出されている(西村明[1983]106-109頁)。それは図表6-3のような流れを採っていた。

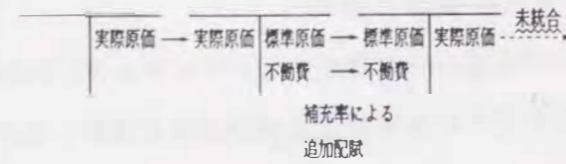
しかしこれは、比率という形で一定の「管理指標」を勘定上において「表示」することには成功しているものの、その管理指標は勘定のもつ固有の機能によって「獲得」されたものではなく、勘定の「外」で計算されたものを表示する場として勘定が選択されたにすぎなかったと考えることができる。

またそこでは標準原価が勘定上に記載されてはいたものの、未だ実際原価による損益計算が求められていた段階であったため、損益勘定へと振り替えられていくのは実際原価のみであって、標準原価は損益計算と有機的に結合されてはいなかったと考えられている。

つまり確かに損益計算と有機的な統合関係を有してはいた一つの勘定上の借方・貸方両面に実際原価と標準原価とが「並置」され、比率という形で一定の管理指標が表示されてはいたが、それは勘定「上」で管理指標を「獲得」という目的に導かれて、勘定のもつ「差引計算」という固有の機能を有効に利用したというのではなく、また損益計算のために損益勘定へと振り替えられていくのも実



図表6-3



図表6-4

際原価のみであった。したがってこの段階は、結局は処理の原則は未だに実際原価による通算方式のままであったと理解できるのである。

一方で、チャーチ (A.H.Church) においては、一つの勘定の上で、借方には実際原価を、貸方には標準原価を配置しながら、勘定の上で借方の実際原価と貸方の標準原価との間での「差引計算」によって「原価差異」を認識しようとする分記法 (partial plan) の原型が確認されている (西村明[1983]109-111頁)。それを図示すれば図表6-4のようになる。

ここでは勘定を「差引計算の場」 (西村明[1983]111頁) と捉えて、借方に実際原価を、貸方に標準原価を配置している。つまりハリソンにおいては両者を貸借のそれぞれに「並置」していたのに対して、チャーチにおいては両者を貸借に「対置」しており、勘定の上で借方と貸方間で差引計算を行うことによって「不働費」という生産能率を判断するための「管理指標」を勘定上で「獲得」する試みに成功しているのである。

しかしこのチャーチの場合には、逆に今度はその勘定が総勘定元帳とは完全には統合されていないものであった、換言すれば損益計算との有機的な結びつきが不十分な勘定の上であったため (西村明[1983]110-111頁)、やはりここでもまだ非通算方式の成立にはいたっていないと考えざるを得ないのである。

しかしこの分記法の試みを、損益計算と有機的に結びついた勘定上で行うことに成功し、通算処理から非通算処理への明確な転換を示したものとして、ジョー

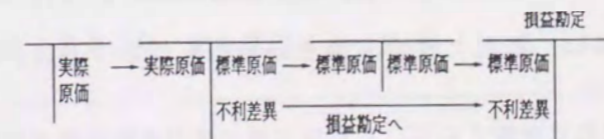
ダン=ハリス (J.P.Jordan and G.L.Harris) が挙げられている (西村明[1983]111-114頁)。

すなわち彼らにおいては、損益計算と有機的に結びついた勘定の上で、借方には実績である実際原価を、貸方にはあるべき数値としての標準原価を対置しながら、勘定の上で借方と貸方間での差引計算を行うことによって、能率指標としての原価差異の認識が行われている。そしてその認識された差異を損益勘定へと振り替えることによって、再び標準原価から実際原価へと戻すという処理が行われているのである (図表6-5)。

つまりこのジョーダン=ハリスにおいては、それまで勘定の「外」で行われていた、

$$\text{標準原価} - \text{実際原価} = \text{標準原価差異}$$

という差引計算による統制計算が、勘定のもつ差引という固有の機能を意識的に利用しながら、損益計算と有機的に統合している勘定体系の「内」で行われており、かつそれ以降は標準原価によって損益勘定までの処理がなされるため、原価差異を損益勘定へと振り替えることによって再び実際原価へと戻すという非通算方式が確立しているのである。そしてここに、勘定の持つ差引計算機能を積極的に利用しながら、通常の工業簿記体系の内での損益計算との有機的な連携を保持している勘定上において、一定の管理指標を経常的に獲得しようとする「管理簿記」の形成を見いだすことができるのである。



図表6-5

さて、この管理簿記の萌芽としての「標準原価簿記」は、まずその構造的な面から見てみると、「管理指標を獲得する」ための勘定を「管理勘定<sup>(1)</sup>」と呼んでおけば、実際原価と標準原価との差引による原価差異の認識を行うための管理勘定として、通常の工業簿記体系における既存の勘定（例えば製造勘定など）をそのままうまく利用しながら、通常の工業簿記体系の流れを損なわないようにして統制計算が遂行されていると理解できよう。例えば、分記法（パーシャル・プラン）においては製造勘定が、単記法（シングル・プラン）においてはその製造勘定の前の段階に位置する直接材料費勘定などの機能別原価費目勘定が選択されていると理解できよう。

またその認識された原価差異を損益勘定に振り替えるという会計処理は、損益勘定において標準原価を再び実際原価へと戻しているという意味に理解できる。そもそも「原価差異」勘定を設ける意義については、一方では勘定における差引計算によって獲得された管理指標としての原価差異を「表示」する場としての意味があるの言うまでもないが、他方では原価差異の処理方法は多岐にわたるため（例えば『原価計算基準』第5章は原価差異を売上原価と期末棚卸高へと賦課するのを原則としながら例外的に標準原価差異のうちの異常分は非原価項目にするよう定めている）、会計处理的要請から見ればその多様な処理に対応するために一時的に「原価差異」勘定へと振り替えておくという意味がある。

この点で損益勘定は、「管理指標を得るために入れ替えられてしまった元の数値へと再び戻す」ための「調整勘定<sup>(2)</sup>」として機能していると考えることができよう。後述するが、この既存の工業簿記体系を損なわないという点が、「管理簿記」の一つの重要な要件となるのである。

次に機能的な側面から見てみると、標準原価簿記がその内に取り込んだ標準原価管理というものは、事前に標準原価をいわば原価の「上限」として設定して、

(1) ここで念のために付言すれば、これは同種同質の多数の勘定を統括するために総勘定元帳に設けられる、一般に「統制勘定 (controlling account)」と称されるものとは異なる意味を付された概念であることに留意されたい。

(2) また先と同様に、これも補助元帳と総勘定元帳との貸借関係を調整し照合するために設けられる、一般に「調整勘定 (adjustment account)」と呼ばれるものとは異なるという点に留意されたい

事後にそれと実際原価との差異を把握して管理に役立てようとするものであるため、それは「事後上限統制」行為として理解できるだろう。

したがって標準原価簿記は、「事後上限統制」に必要な原価差異を簿記上で認識することをその目的としており、その指標をもって、生産という部分領域に関する「短期計画の執行」を対象とした「短期部分管理」としての「現業管理 (operational control)」の状況を勘定の上で「事後」的に測ろうとする「現業管理簿記」であるという点に特徴が認められるのである。

## (2) 機会原価簿記の構造と機能

さて次に、この歴史的に抽出された管理簿記の視点は、デムスキー (J.S. Demski) の事後会計システムにおける機会原価思考をもそこに取り込むことによってさらなる理論的な展開を見せることになる。

すなわち西村明[1988b]は、標準原価簿記の分析から得られた管理簿記の発想を活かし、同じく勘定のもつ差引計算機能を積極的に利用しながら、損益計算と有機的に結びついた勘定体系のなかで、デムスキーの事後会計システムにおける利益差異分析と機会原価の認識を行おうと試みる。

一般に、事後会計システムにおいては以下の4つの差異計算が行われ、そこから利益差異としての機会原価が計算される。

$$\text{事後最適原価} - \text{事前最適原価} = \text{原価予測差異}$$

$$\text{事後最適原価} - \text{実際原価} = \text{原価機会差異}$$

$$\text{事前最適売上高} - \text{事後最適売上高} = \text{売上高予測差異}$$

$$\text{実際売上高} - \text{事後最適売上高} = \text{売上高機会差異}$$

$$\text{原価機会差異} + \text{売上機会差異} = \text{機会原価}$$

この機会原価計算におけるひとつの特徴は、事前の環境条件の予測のもとで最適なものとして設定される「事前最適」原価や「事前最適」売上高は、事前には計画執行過程を統制するための「基準」として位置づけられているが、その基準



する「事後下限統制」のための「売上高差異」を認識しようとする。これによって、販売「計画執行」を担う短期部分管理としての販売管理にまでその対象が拡張されているのである。

またさらに、これら生産管理や販売管理を担う下位の短期部分管理の現業管理能力だけでなく、より上位の階層に位置して「計画策定」を担当する「短期全体管理」の「総合管理 (management control)」能力についてまでも、損益計算と有機的に統合した勘定体系のなかで、それぞれの管理能力が原価と利益に与えたインパクトを区別しながら「事後」的に明確にしようとする。つまりそのために、事後最適思考のもとでの「利益差異」分析を管理・調整勘定としての損益勘定において行おうとするのであり、ここにも標準原価簿記からのひとつの進展が見られるのである。

すなわち一方では、原価予測差異と売上高予測差異という管理指標によって、「事後上限・下限統制」における「計画策定」管理者の「環境変化予測」能力が「事後」的に把握される。また他方では、原価機会差異と売上高機会差異からなる機会原価を管理指標として、「事後上限・下限統制」における「計画執行」管理者の「環境変化対応」能力が「事後」的に把握される。そしてこれらによって、各レベルの管理における短期的な意思決定がもたらした帰結を、利益差異分析の形で「事後」的に評価できるようになっているのである。

そしてこのような形で、「事後上限統制」としての原価管理や「事後下限統制」としての売上高管理にたずさわる様々なレベルにわたる「計画策定」管理や「計画執行」管理の責任範囲をそれぞれ明確に区別しながら、「日々系統的・全面的に認識・統制する」(西村明[1988]102頁)ための管理簿記体系が形成されており、そこには「短期部分管理」としての「現業管理」を内包した「短期全体管理」としての「総合管理」に資する「総合管理簿記」が構築されていると理解できるのである。

### (3) 目標原価簿記の構造と機能

次にこのような管理簿記の発想は、さらには現代管理会計論の主要な議題である原価企画 (Target Costing) や原価改善 (Kaizen Costing) をもその対象に捉えようとすることによって、重要な進化を見せることになる。

この原価企画や原価改善などを複式簿記機構と結びつけていこうとする必要性は、例えば河田信[1996]239頁にも主張されているし、また最近では佐藤進[1998]および(社)日本機械工業連合会編、佐藤進・木島淑孝著[1998]などにおいて標準原価計算と並ぶものとして「許容原価計算」の基準化が試みられており、その簿記処理の問題などへも本論は一定の示唆を与え得るものであると考える。

ここでは西村明[1991]において提示されている構想をもとに、私見を加えて「目標原価簿記」なるものを展開してみると、そこでは原価企画や原価改善の発想を年度期間損益管理のレベルに素直に生かし、かつその基礎に伝統的な標準原価簿記の構造を据えながら、以下のような差引計算を期間損益計算の勘定体系の上で行おうと試みる(図表6-7)。

目標原価 - 見積原価 = 目標原価差異

目標原価差異 - 原価企画成果 = 原価企画差異

標準原価 - 実際原価 = 原価改善差異

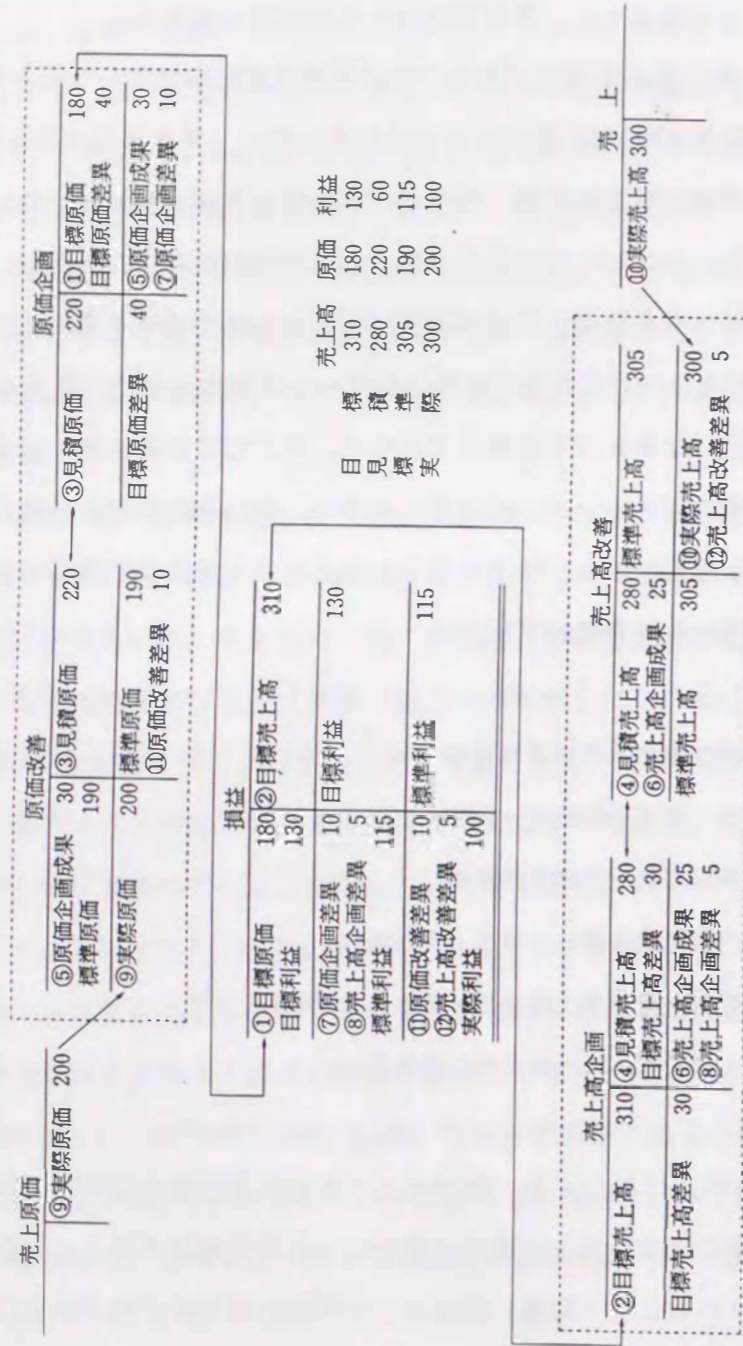
見積売上高 - 目標売上高 = 目標売上高差異

売上高企画成果 - 目標売上高差異 = 売上高企画差異

実際売上高 - 標準売上高 = 売上高改善差異

この目標原価簿記においても、勘定の持つ差引計算機能を積極的に利用することによって、期間損益計算と有機的に結びついた勘定連絡を通じて上記の差異計算を行い、それをもとに「損益」勘定の上で利益差異分析を明示的に行おうとするのである。

ここにおいては、まず勘定の外で、市場志向の目標売上高から戦略利益計画によって導かれた目標利益が差し引かれ、目標原価が認識されることから始めな



図表6-7

ればならない。そこで、この目標原価と目標売上高を損益勘定において対置させるのであるが、この「目標売上高-目標利益=目標原価」という計算構造は、原価企画の計算構造の一つの特長として認められる所である。しかしここで提示するモデルにおいては、この「目標売上高-目標利益=目標原価」という差引計算を勘定上で行うことは断念せざるを得ない。なぜならここでは「目標利益」を貸借複式複記することができないからである。したがって勘定上には従来の「目標売上高-目標原価=目標利益」という計算構造として現象させざるを得ない。

つぎに原価企画勘定の上で、この目標原価と、現状の成行原価として把握される見積原価との間での事前の差引計算を行うことによって、生産「計画策定」管理のために計画段階において「事前」に解消しなくてはならない目標原価からの乖離を意味する「事前差異」が「目標原価差異」として認識される。これは生産「計画策定」段階を対象とした「事前管理」の指標としての役割をもつものであり、この事前に認識される目標原価差異を「事前」に解消するためになされる計画の再検討過程とその成果を、勘定の上で「経過的」に把握することによって、事前管理を支援しようとするのである。

すなわちそこで得られた事前差異を管理指標として、計画の再検討が事前に行われ、今度は「原価企画成果」として見積もられるその成果の成否を、事前的に判断しようとするのである。つまり原価企画勘定の上で、目標原価差異から原価企画成果を差し引いて得られた「原価企画差異」という指標が、今度は事前の計画管理活動によって目標原価からの乖離がどの程度解消されているかどうかの、換言すれば目標原価が達成されているかどうかの、さらにいえば目標利益が達成されているかどうかの事前的な管理基準へと転化するのである。

ここでこの原価企画差異は、有利差異になればその時点で計画の執行段階へと移行することになる。しかし事前の計画策定段階で目標原価が達成されずにそれが不利差異となっても、計画の執行段階での改善効果を期待しながら、計画の執行段階における事後的な管理指標としての「標準原価」にそれが織り込まれることになる。

しかしここで用いられている標準原価という概念は、伝統的な標準原価管理に



において与えられてきた技術志向的な現状肯定型のものとは本質的に異なる意味内容をもつことになる。すなわちそれは、市場や戦略という視点から策定された利益計画との有機的な結びつきを背景としてもつ目標原価に規定されて、それを達成するために計画の執行段階においてさらなる改善を当然に要請してくる市場志向的な一つの指標として存在することになるのである。例えば 西村明[1999]は、原価企画体系のなかでの標準原価概念の質的転化について次のように述べている。

「重要なことは（原価企画体系における標準原価は）目標原価と対を成していることである。原価低減総目標値を基底にした原価上限額であり、生産段階で事前行動的に原価低減しなければならない基準値である。したがって標準原価と実際原価との差額は生産開始後における原価低減達成額を表現することになる。…この場合には、標準原価は目標原価と切り離しては意味を持ち得ない。それゆえ原価企画における標準原価は、市場志向的であり、フィードフォワード的統制行為を評価する機能を持つものとなっているのである。標準原価の設定に際しては、標準原価計算の場合には時間研究を用いて測定された生産過程での作業標準が基準となるが、原価企画の場合には、市場戦略に規定された目標原価を生産段階で実現するための総合的な生産経営活動が規範化されているのである。…標準原価は、その意味で、市場戦略と生産効率・能率とを結びつける役割を演じているのである。」（西村明[1999]5-6頁、カッコ内は引用者による）。

また橋本賢一[1995]も、伝統的な標準原価が過去の平均的なレベルに設定されて原価差異がほとんどでない甘いレベルになっていた点を批判しながら、原価企画と連動する標準原価管理においては原価の「革新」を導くような「理想的な」標準原価へとつくりかえることが必要であると主張している（橋本賢一[1995]32-33頁）。

次に、このような意味を付された標準原価と実際原価との間での差し引きによって原価改善勘定の上で認識される差異は、もはや「標準原価差異」と呼ぶにはふさわしくなく、むしろ「原価改善差異」と呼んでおくほうが適切であろう。この「原価改善差異」は、「計画の執行」過程の効率を「事後」的に測る指標であると同時に、目標原価（さらには目標利益）達成への貢献度を示す重要な指標となっているのである。そしてここでは、計画策定管理と計画執行管理のそれぞれのその貢献度を、勘定の上においても明確に区別して把握することが可能となっており、両者の与える利益へのインパクトを経過的に把握することができるようになっ

ているのである。

なお、一方の売上高企画・改善においても、同様の過程を経ることになる。すなわち目標売上高差異および売上高企画差異は、「事前差異」として「事前」に認識されるものであり、これは販売「計画策定」段階の「事前管理」の指標となる。次に伝統的な意味を離れて新たな意味を吹き込まれた標準概念は、売上高管理の局面においても有効なものとなり、その標準売上高と実際売上高の間で認識される売上高改善差異が、「事後差異」として「事後」に認識され、販売「計画執行」段階を対象とした「事後管理」に役立てられることになるのである。

さて、このような内容をもつ目標原価簿記を、構造と機能の面で見ると、構造的には、先の標準原価簿記や機会原価簿記と同様に、通常の工業簿記体系の流れを損なうことなく統制計算を行うために、通常の売上原価勘定、売上勘定、および損益勘定の間に、種々の管理勘定（図表7における点線枠内の「原価企画」勘定、「原価改善」勘定、「売上高企画」勘定、および「売上高改善」勘定の4つ）を有機的に挿入している。

しかしここで新たに認められる一つの特徴は、同じ管理勘定上において同時に調整計算をも行っているという点である。すなわち原価改善勘定や売上高改善勘定においては、標準原価と実際原価による統制計算および標準売上高と実際売上高による統制計算を成立せしめるために、それに先立って同じ勘定上でその統制計算に必要な基準となる標準原価や標準売上高を創り出すための調整計算が行われているのである。つまりここにも、先の損益勘定に見られる「管理・調整勘定」としての性格と同様に、一つの勘定上で、一方で統制計算を行いながら、他方ではそれを有意なものとするための調整計算を行おうとするという構造を見いだすことができるのである。したがってここでも、原価改善勘定や売上高改善勘定を、損益勘定と同様に「管理・調整勘定」として位置づけておくことにする。

次に機能的には、まず損益計算に有機的に統合された勘定機構上で認識された原価改善差異・売上高改善差異は、「事後上限・下限統制」のもとで「計画執行」管理によってもたらした利益へのインパクトを「事後」的に確認する指標として機能している。しかしこれに対して目標原価差異・目標売上高差異・原価企画差

異・売上高企画差異は、「事前上限・下限統制」段階において「計画策定」管理によって利益へ与えるであろうインパクトを「事前」に把握する指標として機能している。

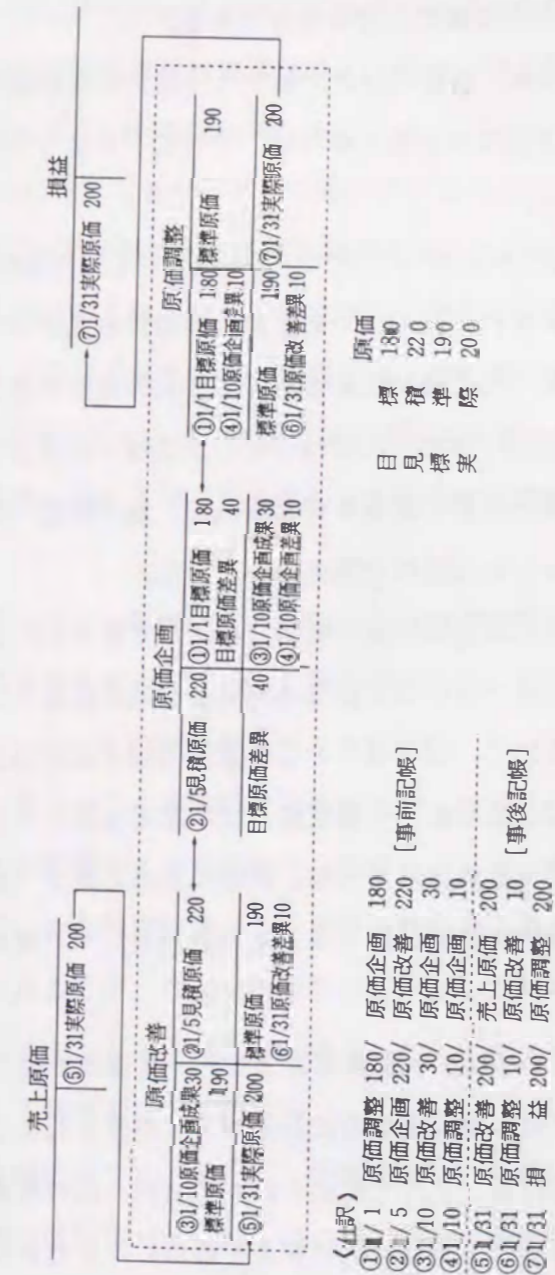
また、長期的・戦略的な性格を与えられた原価企画や原価改善との有機的な連携が保持され、目標原価や目標売上高に長期的・戦略的な意味が込められる限りにおいては、そこには短期部分管理（現業管理）に資する標準原価簿記や短期全体管理（総合管理）に資する機会原価簿記に加えて、長期管理としての戦略管理（strategic control）に資する「戦略管理簿記」の可能性を見て取ることができるのである。

しかしながらここでのモデルにおいては、ひとつの留意すべき点がある。すなわちこの目標原価簿記の初期モデルのアイデアを提示した西村明[1991]においては、それぞれの数値についての「記帳のタイミング」が明記されていなかったため、それぞれの数値についての記帳が「事前」であるのか「事後」であるのかが不明であったのである。

しかし西村明[1999]は、このモデルを修正して図表6-8のような目標原価簿記モデルを展開している。このモデルに見られる修正点は、次の2点である。

まず第1に構造的な面で見れば、修正前モデルにおいては、「利益差異」分析を明示的に行うための目標売上高と目標原価とが対置される場として、「損益」勘定が措置されていた。しかし修正後モデルにおいては、管理の焦点が「原価差異」分析に限定されており、その制約から損益勘定を用いずに新たに目標原価と見積原価との間の差引計算を行うための調整勘定を設けているのである。

つまり修正前モデルでは、種々の管理勘定で把握される各種の差異を、損益勘定に振り替えることによって再び実際原価へと戻していたのに対して、修正後モデルにおいては、管理勘定で把握された種々の差異を、既存の工業簿記体系の流れのなかに挿入された管理勘定や調整勘定間で相互に振り替えることによって、挿入された管理勘定・調整勘定体系「内」で再び実際原価へと戻すということが可能となっているのである。そしてその戻された実際原価をそこから引き続いて損益勘定へと振り替えていくという処理は、従来の工業簿記体系の流れを損なわ



図表6-8

ないという原則に忠実に従ったものとなっているのである。つまりこの修正モデルでは、通常の工業簿記体系の流れを損なうことなく、損益勘定へと至る前に、統制計算目的で挿入された管理勘定と調整勘定との連絡体系内でもって再び元の数値に戻すことを可能にしているのである。

それではこれを、前節の冒頭で触れた「勘定処理の通算方式から非通算方式への展開」という視点から見てみれば、そこにどのような意味を見いだすことができるであろうか。

すなわち通算方式においては、一つの属性をもった会計数値（例えば実際原価）が最後まで通算されていくのであるが、非通算方式においては、一旦ある属性をもった会計数値（例えば実際原価）から次元の異なる他の属性をもった会計数値（例えば標準原価）へと入れ替わってしまえば、最後までその入れ替わった会計数値（例えば標準原価）が振り替えられて、最終的に（例えば損益勘定）実際原価へと戻されるという流れを経ることになる。

しかしこの目標原価簿記修正モデルのなかで示された上記のような勘定処理構造をもってすれば、通常の工業簿記体系の流れを損なうことなく挿入された管理勘定体系内において、ある属性の会計数値（例えば実際原価）から他の属性の会計数値（例えば目標原価、見積原価、標準原価など）へと入れ替えられても、その挿入された管理勘定体系の内部に調整のための勘定（調整勘定）を設けておけば、再び元の属性の会計数値（つまり実際原価）へと戻すことが可能となるのである。

したがって先の伝統的な非通算方式を、一旦属性の異なる数値に入れ替えられてしまったらそれ以降は全面的に非通算方式が貫かれるという意味で「非通算全面方式」と考えれば、ここで提示された方式は、入れ替えは各部分で閉じたものとなり何度でも異なる数値の入れ替えを自由に行えるという意味で「非通算部分方式」とも言えるものとなっているのである。そして修正前のモデルと修正後のモデルの構造的な相違は、「調整勘定を損益勘定とするかそれともその前の段階で別個に調整勘定を挿入しておくか」の違いにあると考えることができるのである。次節において詳述するが、この「非通算部分方式」の確立こそが、伝統的

な「工業簿記」の制約を越えて「管理簿記」の多様な形態を可能にする一つの原動力となるのである。

さて次に、第2の修正点であるが、修正前モデルにおいては不明であった記帳のタイミングについて、修正後モデルにおいては記帳の日付に配慮がなされており、それによって事後的な記帳処理だけではなく、「事前」的な記帳処理も行われているという点が確認できるようになっている。

すなわち図表8に整理されている仕訳のもつ記帳のタイミングに注目すれば、①から④は計画策定段階において行われる統制計算であり、そこで記帳される種々の差異は、計画の執行に先だって計画策定段階において事前に認識される「事前差異」である。そしてこの事前差異を事前に記帳する「事前記帳アプローチ」のもとで、事前の計画管理活動の経過とその成果（具体的には利益へのインパクト）を勘定の上でも事前に認識することが可能となり、事前計画管理を支援しようとしているのである。

次に残りの⑤から⑦は、従来の記帳時点と同様、実際原価が把握されてからの記帳、すなわち事後記帳であるということは容易に理解されよう。

したがってここにいたって、目標原価簿記が「事前記帳」というアプローチをもその内に取り込んでいるという点を確認できるだろう。つまり、計画策定段階における意思決定管理の進展状況とその成果を、勘定を通じて「事前」的に把握できるようになっており、計画策定管理者の事前管理活動の経過とその成果を簿記上で明示化するという点こそが、目標原価簿記の特長として認められる部分なのである。この記帳のタイミングが明確になったことのもつ含意については、さらに次節においても詳しく検討することにする。

さて以上において概略的に見てきたように、管理簿記というものは、その発想の源が標準原価簿記の成立過程に求められ、その後の機会原価計算や原価企画などの管理会計の展開に呼応しながら機会原価簿記や目標原価簿記を確立しようとする努力を積み重ねてきたものであるということが理解されよう。そしてここではひとまず、いずれにおいても

(1)勘定を差引計算の場と認めた上で、

(2)損益計算と有機的に結びついた通常の工業簿記体系の流れを損なわない形で、  
 (3)種々の管理指標を産み出すための管理勘定とそれをサポートする調整勘定を  
 挿入しようとする、という所に一定の共通性を見いだすことができるであろう。  
 それではこのように整理してきた管理簿記を、さらに次節でフィードフォー  
 ワードとフィードバックという視点から分析することによって、その基底に流れる原  
 理を抽出していくことにしよう。

### 6.3 フィードフォワード管理簿記の原理

#### 6.3.1 フィードフォワード管理簿記の分析視角

さて本節では、前節で概説してきた管理簿記の発想と展開を、フィードフォー  
 ワードとフィードバックという分析視角から検討し、また必要に応じてモデルを修正  
 し、さらにその基底に流れる一般原理を抽出することにした。その際のキーワー  
 ドとなるのが「基準値—対象値」「事前値—事後値」「事前記帳—事後記帳」と  
 いう3組の視点である。

そもそもこのフィードフォワードとフィードバックという概念は、いずれもコ  
 ントロールの「形容詞」である。したがってそこに共通するコントロールの一般  
 構造を、管理会計論において問題となるべき会計的コントロール (accounting  
 control) の見地から規定すれば、それは統制する際に基準となる「基準値」を設  
 定した上で、その基準をもって統制される対象となる事物の状態を把握した「対  
 象値」を測定しながら、その基準値と対象値の間での差引計算によってそのギャ  
 ップを認識するという構造となる。ここから「基準値—対象値」という視点を導く  
 ことができる。

そしてこの基礎のもとに、基準値と対象値のギャップを「事前」に認識するの  
 が「フィードフォワード」、 「事後」に認識するのが「フィードバック」である  
 と規定できる。ここからは「事前値—事後値」という視点を導くことができ。  
 次に第2章で明らかにしたとおり、フィードバックの視点から行われるフィー

ドバック管理会計 (例えば標準原価計算や機会原価計算) は、

- ①事前に設定される基準値である「事前基準値」 (例えば標準原価や事前最適  
 原価) と事後に捕捉される対象値である「事後対象値」 (例えば実際原価)  
 との間のギャップである「事後差異」 (例えば標準原価差異や事前最適原価  
 差異) を、
- ②事前基準値設定時からの環境条件の変化を反映させた有意な基準値として事  
 後に再設定される「事後基準値」 (例えば事後最適原価) と先の「事後対象  
 値」との間のギャップである「事後対象差異」 (例えば原価機会差異) を、
- ③前節で触れたように機会原価計算における事前最適値の「基準値」から「対  
 象値」への転化という現象のもとでの、「事後基準値」 (例えば事後最適原  
 価) とその「事前基準値 (転化して事前対象値となる)」 (例えば事前最適  
 原価) との間のギャップである「事後基準差異」 (例えば原価予測差異) を、  
 それぞれともに「事後」に認識することによって、次以降の管理に役立てよう  
 とする会計行為として理解される。

そしてそれは以下のように、事前基準値・事後対象値・事後基準値という3つ  
 の会計概念の組み合わせのもとでのギャップ認識から構成されることになる。し  
 たがってこれら3つの会計概念間での差引計算によって認識された事後差異は、  
 「フィードバック差異」と呼ぶことができるであろう。

フィードバック管理会計：

- ①事前基準値と事後対象値とのギャップ認識
- ②事後基準値と事後対象値とのギャップ認識
- ③事後基準値と事前基準値とのギャップ認識

これに対してフィードフォワード・アプローチのもとで行われるフィードフォー  
 ワード管理会計 (例えば原価企画) は、フィードバック管理会計を基礎としなが  
 らも、

- ④事前に設定される「事前基準値」 (例えば目標原価) を統制基準として、そ

の統制対象である事物についての将来の特定時点における状態を事前に予測した「事前対象値」（例えば見積原価）を準備しながら、その「事前基準値」と「事前対象値」の間のギャップである「事前対象差異」（例えば目標原価差異）を、「事前」に把握することによって望ましくない状態の予防に供しようとするものである。このギャップ認識構成は以下のようになり、ここで新たに認識される事前差異は「フィードフォワード差異」と呼ばれることになる。

フィードフォワード管理会計：

- ④事前基準値と事前対象値とのギャップ認識
- +
- ①事前基準値と事後対象値とのギャップ認識
- ②事後基準値と事後対象値とのギャップ認識
- ③事後基準値と事前基準値とのギャップ認識

さて、このような統制計算としてのフィードフォワード管理会計とフィードバック管理会計は、そのギャップ認識を勘定の「外」で行おうとするときには、それが目的とする統制の属性に応じてその差引計算構造を逆転させる必要がある。

すなわち原価管理や費用管理などのように原価や費用の「上限」を設定して統制を行おうとする「上限統制」の場合には、その基本的な計算構造は、

$$\text{上限統制：基準値} - \text{対象値} = \text{差異}$$

となる。しかし売上高管理や収益管理などのように売上高や収益の「下限」を設けて統制を行う場合、それは「下限統制」としての意味を持ち、その差異認識の計算原理は以下のようになる。

$$\text{下限統制：対象値} - \text{基準値} = \text{差異}$$

この両者の計算構造がなぜ逆となるのかが一つの問題であるが、この点については後に触れるとして、ここにたって、先のフィードバック管理会計における3つのギャップ認識のそれぞれの関係は、例えば機会原価計算における上限統制の場合であれば次のように位置づけられることになる（下限統制の場合にはその計算構造は逆となるが、差異間の関係は以下と同様である）。

$$\begin{aligned} \text{原価機会差異} &= \text{事後基準値} - \text{事後対象値} \\ &= (\text{事後基準値} - \text{事前基準値}) + (\text{事前基準値} - \text{事後対象値}) \\ &= \text{原価予測差異} + \text{事前最適原価差異} \end{aligned}$$

以上の考察から、「基準値と対象値」および「事前と事後」という2組のキーワードを見いだすことができるであろう。したがってこの「基準値と対象値」という視角から①数値の属性という軸を、そして「事前と事後」という視角からは②数値の時制および③記帳のタイミングという軸を設定することによって、以下では①数値の属性、②数値の時制、および③記帳のタイミングという3つの軸をもって、前節での管理簿記を分析することにしたい。

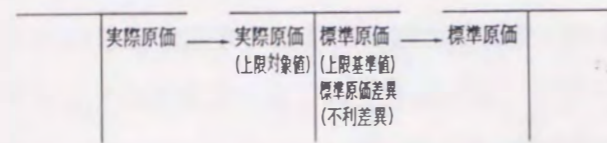
### 6.3.2 フィードフォワード管理簿記の原理

#### (1) 数値属性

まず第1の「数値の属性」の点から見てみる。すなわち先に触れたとおり、フィードフォワードもフィードバックも、「基準値と対象値」との間での差引計算をその共通の構造として有するものとして規定される。さてこの視点から上述の標準原価簿記、機会原価簿記、および目標原価簿記の勘定処理構造を検討してみると、次のよう関係を見いだすことができる。

まず標準原価簿記においては、簿記機構の「外」で行われていた、

$$\text{標準原価（基準値）} - \text{実際原価（対象値）} = \text{標準原価差異}$$



図表6-9

という差引差異計算が、簿記機構の「内」に組み込まれるにあたっては、図表6-9のような形を採ることになった。

ここで注目すべきは、勘定機構の「外」では「基準値から対象値を差し引く」ことによって差異認識がなされているのに対して、勘定機構の「内」では、借方に実際原価(対象値)が置かれ、貸方に標準原価(基準値)が置かれるという構造を採るに至っているという点である。

それではここで一つの素朴な疑問を呈してみる。すなわち勘定機構の外で基準値から対象値を差し引くという構造を採っていた統制計算が、勘定機構の内に取り込まれるにあたって、なぜ借方に対象値を、貸方に基準値を配置することになったのか、そしてなぜそれは逆ではないのかという疑問である。

この借方に実際原価が置かれ、貸方に標準原価が置かれた「歴史的経緯」については、例えば当時、変動の激しかった実際原価への批判が高まり、「原価の正常性」を保つためには標準原価こそが「真実の原価」であると考えられ、適切な利益計算のために損益勘定に振り替えられるべき原価は「標準原価」であると主張されたり、また「計算の迅速性」を確保するために、ころがし計算のために時間を要する実際原価の集計を待たずに標準原価の振替を先行させることが求めら

れたことなど、様々な理由が挙げられている(例えば松本雅男[1961]22-31, 岡本清[1994]401-406頁, 岡本清[1969]9-14頁)。

しかしその歴史的経緯はともかくとして、それを勘定のもつ独自の性格に着目して計算論理的視点から考えてみると、非常に興味深い洞察が得られるのである。

すなわち損益計算において「損益」というものは具体的には存在せず、計算とくに差引という計算様式によってしか認識され得ないものである(藤田昌也[1987][1997], 藤田昌也・吉見宏[1994])のと同様、差異計算として具体化する統制計算においても「差異」は差引という特定の計算様式によってしか認識され得ない。また損益計算は本質的に基準となるものからの「正」の剰余としての「利益」の認識を目指すものであるが、これとは逆に統制計算は基準となるものからの「負」の逸脱としての「差異」を計算的に認識することが本務となる。つまり統制計算において問題としなければならないのは「不利な」逸脱、具体的には「利益を減ずるムダ」、すなわち「利益」に対して「負」の影響をもたらす逸脱であり、その意味内容を明示的に認識するために、「利益」に対する「負」の逸脱を「マイナス」表示できるように「減数・被減数」関係を設定しなければならないのである。

この点に関して、例えば上總康行[1995b]もまた標準原価計算を分析するなかで次のように述べている。

「標準原価計算は、『人が無駄なことをする』という前提で原価標準を設定し、これに実際生産量を乗じて標準原価を計算し、この標準原価と実際原価の比較・分析を通じて『原価管理のための最も効果的なツールであると考えられてきた』。…ひとの営みのある部分がビジネスとされる場合には、人のムダは、利益を減じるムダとして認識されることとなる。人がモノをつくる場合には、まさにこの無駄が問題にされる。」(上總康行[1995b]103-104,106頁)

また伊丹敬之・加護野忠男[1993]も次のように述べている。

「人々がプラスの評価とマイナスの評価、プラスの情報とマイナスの情報に等しく反応するという(のは)誤解(であり)、実際にはマイナスの側への反応が強い。」(伊丹敬之・加護野忠男[1993]330頁, カッコ内は引用者による)

このような統制計算を勘定機構の「外」で行っていく場合には、以下のような減数・被減数関係の設定がその望ましい原理となる。

上限統制：基準値－対象値＝差異

下限統制：対象値－基準値＝差異

この原理に従えば、上限統制の場合にも下限統制の場合にも、「不利差異をマイナス表示する」ことができることになる。

しかしこれを勘定機構の「内」で行っていくとしようとするときには、まずもって勘定そのもののもつ演算記号としての性格を十分に意識しなければならない。すなわち図表6-10のように、勘定は、借方が+（プラス）、貸方が-（マイナス）を意味する演算記号としての固有の性格を持ち、その+と-が指し示す内容は利益の増加としての+、利益の減少としての-である。そしてその左右の関係は、左側・借方から右側・貸方を差し引くというという関係にあると考えることができる（藤田昌也[1997]10頁、藤田昌也・吉見宏[1994]5頁、および服部俊治[1988]10-15頁）。

+	-	利益の増加	利益の減少
---	---	-------	-------

図表6-10

したがって勘定の固有の性格をこのように捉えれば、差引計算によって認識される「利益に対する負の逸脱」としての「不利差異」は、利益の減少を意味する「貸方」に現れる形で獲得されることが論理整合的なのである。そしてこの目的を果たすために勘定上における減数・被減数の関係が設定されねばならないのであり、このルールに従えば、簿記機構の内と外ではその減数・被減数関係が逆にならなければならないのである。

したがって例えば標準原価簿記の場合には、その統制属性が上限統制であるため、借方に実際原価（対象値）を、貸方に標準原価（基準値）を設置することが必要となるのであり、勘定の外での「基準値から対象値を差し引く」という形式とは逆にならなければならないのである。

このようにして、上限統制のための標準原価計算は、簿記機構の外では、基準値から対象値を差し引くことによって不利差異をマイナス表示しようとするが、これを簿記機構上で行おうとする標準原価簿記においては、その勘定のもつ演算記号としての固有の性格と符合する形で、借方に対象値を、貸方に基準値をおいて逆に対象値から基準値を差し引くことによって、「利益に対するマイナスの意味を持つ不利差異を貸方で獲得する」ことに成功しているのである。これは逆に言えば、勘定のもつ演算記号としての固有の性格を意識すれば、統制計算は勘定の外と内とではその減数・被減数関係を逆転させなければならないと考えることもできるのである。

したがって標準原価簿記の成立は、その歴史的経緯はともかくとして、計算論理的に見ても、勘定の持つ演算記号としての性格と非常に整合するものとなっており、それがもしかして歴史的要請による偶然的なものであったとしても、それはより積極的に論理的必然性へと読み替えることができると思われるのである。そしてだからこそ、そこに管理簿記として継承していくべき価値のある一つの原理、すなわち「利益に対する負の逸脱を貸方で獲得する」という原理を見いだすことに意味があるのである。

この点を、さらに下限統制としての要素をも持つ機会原価簿記についての先の西村モデルの検討を通して確認していくことにしよう。

機会原価簿記の西村モデルにおいては、まず上限統制のための原価機会差異と原価予測差異の計算、および下限統制のための売上高機会差異と売上高予測差異の計算が簿記機構上で行われている。このうちまず上限統制に限定してみれば、その原価機会差異と原価予測差異の計算を数値属性の点から見てみると、勘定機構の外では以下のように理解されるが、勘定機構の内では図表6-11のような構造を採ることになっていると考えることができる。

$$\text{事後最適原価 (上限基準値)} - \text{事前最適原価 (上限対象値)} = \text{原価予測差異}$$

$$\text{事後最適原価 (上限基準値)} - \text{実際原価 (上限対象値)} = \text{原価機会差異}$$

まず勘定機構の外では、上限統制としての原価管理計算であることから、基準値から対象値を差し引くことによって、不利差異をマイナス表示するという減数・被減数関係になっている。

しかし勘定機構の内では、借方・実際原価から貸方・事後最適原価を差し引いて原価機会差異を求める原価機会差異勘定と、借方・事後最適原価から貸方・事前最適原価を差し引いて原価予測差異を求める原価予測差異勘定とからなっており、この西村モデルは最小限の勘定連絡をもって非常に効率的に原価機会差異と原価予測差異を算定している点で優れたモデルとなっていると高く評価することができる。

しかしながら、これを数値の属性という観点から見てみると、先の標準原価簿記の分析から析出された視点を重視する立場からは不具合な点に気が付くであろう。

すなわち前者の原価機会差異の認識においては、借方・実際原価（対象値）から貸方・事後最適原価（基準値）を差し引くという関係が確認でき、先の標準原価簿記の場合と同様に、借方に対象値が、貸方に基準値が対置されているため、それによって不利差異を貸方で獲得する構造になっている。



図表6-11



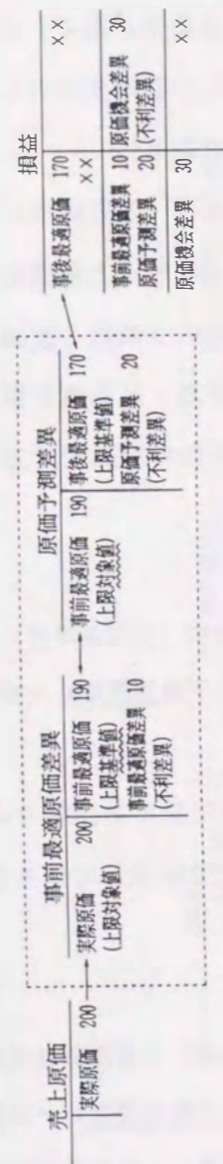
しかし後者の原価予測差異の場合には、逆に借方・事後最適原価（基準値）から貸方・事前最適原価（対象値）を差し引くという関係になっており、ここでは貸方で獲得されるべき「利益に対する負の逸脱」を意味する「不利差異」が「利益に対する正」の意味を持つ「借方」に表出するという状況を招いてしまうのである。

そこで「利益に対する負の逸脱を貸方で獲得する」という構造を管理簿記の基本原則として認める立場からすれば、先の西村モデルは図表6-12のように修正することができる。

この修正モデルによれば、まず基準値としての事後最適原価と対象値としての事前最適原価との間での原価予測差異の認識においては、借方に対象値である事前最適原価を、貸方に基準値である事後最適原価を配置することにより、利益に対する負の意味を持つ不利な原価予測差異が貸方で獲得されるという構造が確保されている。

次にそれを受けて、貸方に配置されることになった事前最適原価を借方の実際原価から差し引くことによって、事前最適原価差異なるものを認識することになるが、これは一見すると借方・実際原価・対象値から貸方・事前最適原価・「対象値」を差し引くという二つの対象値の間での差引計算のようにも見えるが、先述したとおり、そもそも事前最適原価は「計画執行」前においては実際原価を統制するための「基準値」として位置づけられるが、「計画執行」後の事後統制段階において新たな「基準値」としての事後最適原価が設定されるのを受けて、その基準値によって逆に評価される「対象値」へと「転化」という性格を有するものである。したがって勘定の上での関係は、やはり借方・実際値（対象値）から貸方・事前最適原価（「基準値」）を差し引くという上限統制のための管理簿記の原理が貫かれていると理解できるのである。

そして損益勘定への振り替えの後に、「事前最適原価差異」に「原価予測差異」を加えることによって、「原価機会差異」を認識するという手順をたどることになるのであるが、ここにおいて認識されている「不利」な原価機会差異にも「貸方」で獲得されるという関係が貫かれているのである。



図表6-12

そしてこれによって、勘定機構の内での上限統制としての原価差異認識において、借方・対象値・事前最適原価から貸方・基準値・事後最適原価を差し引くことによって得られる原価予測差異と、借方・対象値・実際原価から貸方・基準値・事前最適原価を差し引くことによって得られる事前最適原価差異、およびそれに先の原価予測差異を加えて得られる原価機会差異とを、勘定の差引計算機能を利用しながら「借方・対象値から貸方・基準値を差し引く」という上限統制における原理を一貫させることによって、管理簿記の基本原則としての「不利差異を貸方で獲得する」という目的を達成できるのである。

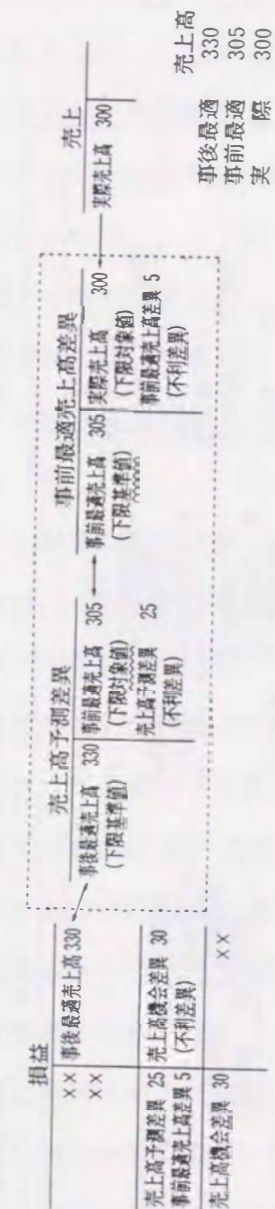
また機会原価簿記がその内に取り込んでいる「下限統制」としての売上高統制計算の部分についてもまったく同様であり、今度は上限統制とは逆に、勘定機構の外では「対象値から基準値を差し引く」という減数・被減数関係が設定されるが、勘定機構の上では「借方・基準値から貸方・対象値を差し引く」という構造を一貫させることによって、「利益に対する負の逸脱を貸方で獲得する」という目的が果たされ得るのである（図表6-13）。

$$\begin{aligned} \text{事前最適売上高 (下限対象値)} - \text{事後最適売上高 (下限基準値)} &= \text{売上高予測差異} \\ \text{実際売上高 (下限対象値)} - \text{事前最適売上高 (下限基準値)} &= \text{事前最適売上高差異} \end{aligned}$$

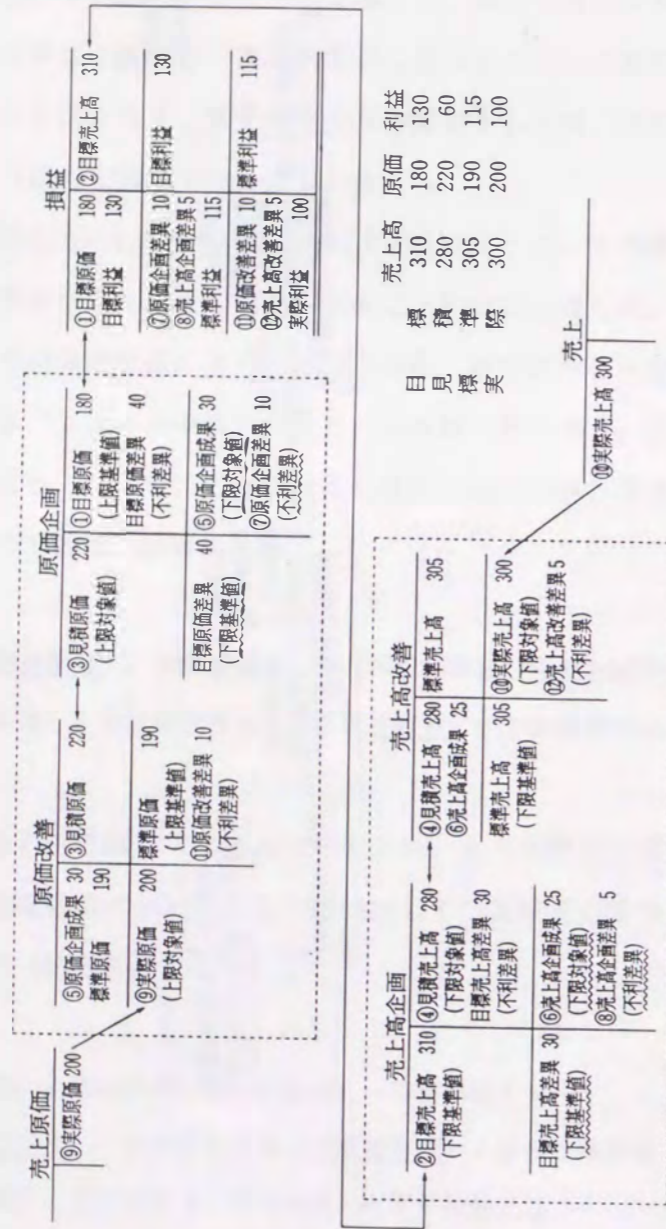
またこのような原理を目標原価簿記において見ても、種々の管理指標を産み出すために挿入された管理勘定において、ここで強調している原理が貫かれていると理解できるであろう（図表6-14）。

$$\begin{aligned} \text{目標原価 (上限基準値)} - \text{見積原価 (上限対象値)} &= \text{目標原価差異} \\ \text{原価企画成果 (下限対象値)} - \text{目標原価差異 (下限基準値)} &= \text{原価企画差異} \\ \text{標準原価 (上限基準値)} - \text{実際原価 (上限対象値)} &= \text{原価改善差異} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{見積売上高 (下限対象値)} - \text{目標売上高 (下限基準値)} &= \text{目標売上高差異} \\ \text{売上高企画成果 (下限対象値)} - \text{目標売上高差異 (下限基準値)} &= \text{売上高企画差異} \\ \text{実際売上高 (下限対象値)} - \text{標準売上高 (下限基準値)} &= \text{売上高改善差異} \end{aligned}$$



図表6-13



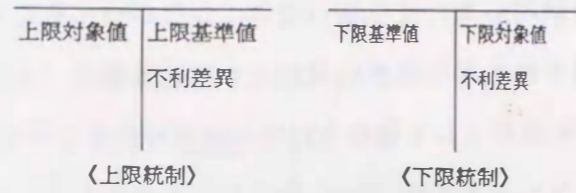
図表6-14

ここで着目しておきたいひとつの特徴がある。すなわち原価企画勘定において「上限統制」のもとで事前に認識される目標原価差異に関して、もしそれが不利差異である場合には、その認識を受けて始動する事前の計画再検討過程においてその不利差異を解消しなくてはならない。したがってここでは、計画の再検討の結果として認識される原価企画成果がその不利差異を「下回ってはならない」という意味で、不利差異として獲得された目標原価差異が今度は「下限統制基準値」へと「転化」しているということが理解されるであろう。つまり「上限統制」のもとで不利差異として認識された目標原価差異は、今度は事前の計画再検討過程としての原価企画過程において解消されなければならない「下限統制基準値」へと転化して、原価企画成果を「下限統制対象値」として位置づけながら事前統制過程を推進していくのである。

ここで先に規定したとおり、「利益に対する負の逸脱を貸方で獲得する」という管理簿記の基本原理解の基本原理のもとでは、上限統制計算は「借方・対象値から貸方・基準値を差し引く」という構造を、下限統制計算は「借方・基準値から貸方・対象値を差し引く」という構造を採用する必要があるため、したがって原価企画勘定は、借方・見積原価（上限対象値）から貸方・目標原価（上限基準値）を差し引くという上限統制計算と、借方・目標原価差異（下限基準値）から貸方・原価企画成果（下限対象値）を差し引くという下限統制計算を、同じひとつの勘定で行おうとする特徴を持った勘定であるということが理解されるであろう。

また売上高企画という「下限統制」のもとでの「目標売上高差異」も、同様の転化を見せるということも容易に理解されるであろう。つまり下限統制計算のもとで不利差異として認識された目標売上高差異は、次に同じく「下限統制」に資する基準値として借方に表出し、これを基準として売上高企画成果が統制対象として位置づけられることになるのである。しかしここでの管理勘定である売上高企画勘定は、ともに下限統制計算を行っているという点で、先の原価企画勘定とは異なっている。

さて、標準原価簿記・機会原価簿記・目標原価簿記に共通する「管理簿記の基本原理解」について、ここで再度整理すれば、「負」の追究を本務とする統制計算



図表6-15

を勘定機構の上で行おうとするとき、「上限統制」においては「借方・対象値から貸方・基準値を差し引く」という構造を、「下限統制」においては「借方・基準値から貸方・対象値を差し引く」という構造を採用することによって、管理簿記の原理としての「利益に対する負の逸脱としての不利差異を貸方で獲得する」という原理を貫徹することができるのである（図表6-15）。

そしてこのような認識を踏まえれば、ここからさらに複式簿記分析における重要な課題の考察へも一定の示唆を与えることができると思われる。すなわち損益勘定において借方に費用が置かれ貸方に収益が置かれる意味についてである。

先にも少し触れたとおり、管理簿記では損益勘定においても管理指標としての種々の損益を計算的に獲得することを目指す。この損益勘定における損益計算においては、目標原価や事後最適原価などを借方に、目標売上高や事後最適売上高を貸方に記入しているが、それは費用を借方に、収益を貸方に記入するという従来の形式に従っているからである。それではなぜ借方に費用を、貸方に収益をおかなければならないのかが問題となる。

一般に、損益勘定における収益と費用というフローの比較による利益の計算は、ストック比較計算による損益計算との関わりで、そのストック比較計算によって計算される利益の「原因別計算」として位置づけられて理解される。ということは、そのストック比較計算によって計算される利益がどのような原因によっても

たらされたのかを把握しなければならないという管理的要請から、一種の統制計算としてフロー比較による利益の原因別計算が行われるようになったとも理解することができるのである。

そもそも統制計算は、基準からの「負」の逸脱を問題化するために、利益に対する負の意味を持つ「不利差異」を「マイナス」表示するために減数・被減数関係を設定することを必要とする。この視点から、損益勘定において行われるフロー比較による利益の計算に目を転じてみると、それは基準からの「正」の逸脱としての剰余、換言すれば「有利差異」を認識しようとする統制計算の一形態でもあると理解することができるのである。

したがって損益勘定を用いたフロー比較による利益の計算の構造を、

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$$

と捉えた上で、それを統制計算の原理を形成する「基準値と対象値」という視点で見ると、そこには、

$$\text{収益（上限基準値）} - \text{費用（上限対象値）} = \text{利益}$$

または

$$\text{収益（下限対象値）} - \text{費用（下限基準値）} = \text{利益}$$

という関係を見いだすことができるのである。

すなわち統制計算の視点から、フロー比較による利益計算における収益と費用の関係を考えてみれば、二通りの考え方が可能である。

まず収益を基準値として考えれば、そこでは正の剰余としての利益を獲得するためには収益が費用を「下回ってはならない」という関係が見いだされるのであり、したがって収益は「上限基準値」として、費用は「上限対象値」として理解されることになる。ここで損益計算を統制計算の一形態と考えれば、「不利差異を貸方で獲得する」ための原理である管理簿記の原理は、裏を返せば「有利差異

損益勘定 (管理勘定)	
上限対象値 (費用)	上限基準値 (収益)
有利差異 (利益)	

図表6-16

を借方で獲得する」ということにもなるわけで、「正」の剰余としての利益を「有利差異」と考えれば同じ原理が適用できることになる。したがって上の計算を勘定を通じて行うためには、「上限」統制計算の管理簿記の原理である「借方に対象値を、貸方に基準値を」というルールを適用すればよく、これによって勘定上には図表6-16のような関係が現れるのである。

また同様に、今度は逆に費用のほうを基準値と考えてみても、費用は収益を「上回ってはならない」という関係にあり、ここでは費用が「下限基準値」、収益が「下限対象値」となると考えることができる。したがって先と同様に「下限」統制計算の管理簿記の原理である「借方に基準値を、貸方に対象値を」というルールを適用すれば図表6-17のようになり、これも図表6-16と同様に、「借方に費用が貸方に収益がくる」ことになり、「有利差異」としての「利益」が借方で獲得されることになるのである。

損益勘定 (管理勘定)	
下限基準値 (費用)	下限対象値 (収益)
有利差異 (利益)	

図表6-17

そもそも、先に検討した管理簿記の発想の源としての標準原価簿記の分析にあたって、製造勘定などにおいてなぜ借方に実際原価が、貸方に標準原価が配置されねばならないのかという問題の考察において、勘定を差引計算の場ととらえ、ストック比較計算から出発したと考えられる複式簿記における勘定の性格を、借方が利益の増加としての+、貸方が利益の減少としての-を意味する演算記号であると理解する視点を援用した。そしてここにさらにフィードフォワードとフィードバックという統制計算の論理を構成する「基準値と対象値」という視点を加味することによって、製造勘定における実際原価（対象値）と標準原価（基準値）との差引計算は上限統制計算の意味を持ち、利益に対する負の逸脱である不利差異を利益に対する-の意味を持つ貸方で獲得するためにも、借方から貸方を差し引くという勘定の性格に従う形で借方に実際原価（上限対象値）を置き、貸方に標準原価（上限基準値）を置いて、借方・実際原価から貸方・標準原価を差し引かねばならないということに論理的必然性を見て取ることができた。

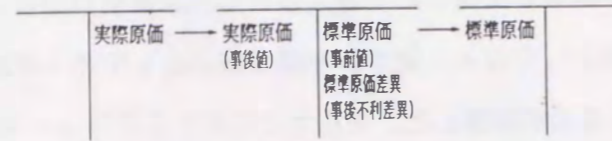
そしてここ至ると、さらには損益勘定において行われる収益と費用というフロー比較による利益計算を、ストック比較によって計算される利益の「原因別」計算を行おうとする統制計算の一形態であると認めることによって、基準からの正の剰余としての意味を持つ有利差異である利益を、利益に対する+の意味を持つ借方で獲得するためにも、費用が借方で、収益が貸方でなければならないという必然性へと到達するのであり、そこで論理一貫した理解が可能となるのである。

したがってこのようなところにも、基準値と対象値という視点をもたらすフィードフォワードとフィードバックという視点のもつ会計的意味を強く認めることができると思われるのである。

(2) 数値時制

さて、次にこのフィードフォワードとフィードバックという視点をもたらす第2の視点である「数値の時制」の点から見ていかねばならない。

すなわち勘定機構の「外」では、フィードフォワードは「事前値と事前値」との間での差引計算から構成されるのに対し、フィードバックは「事前値と事後値」



図表6-18

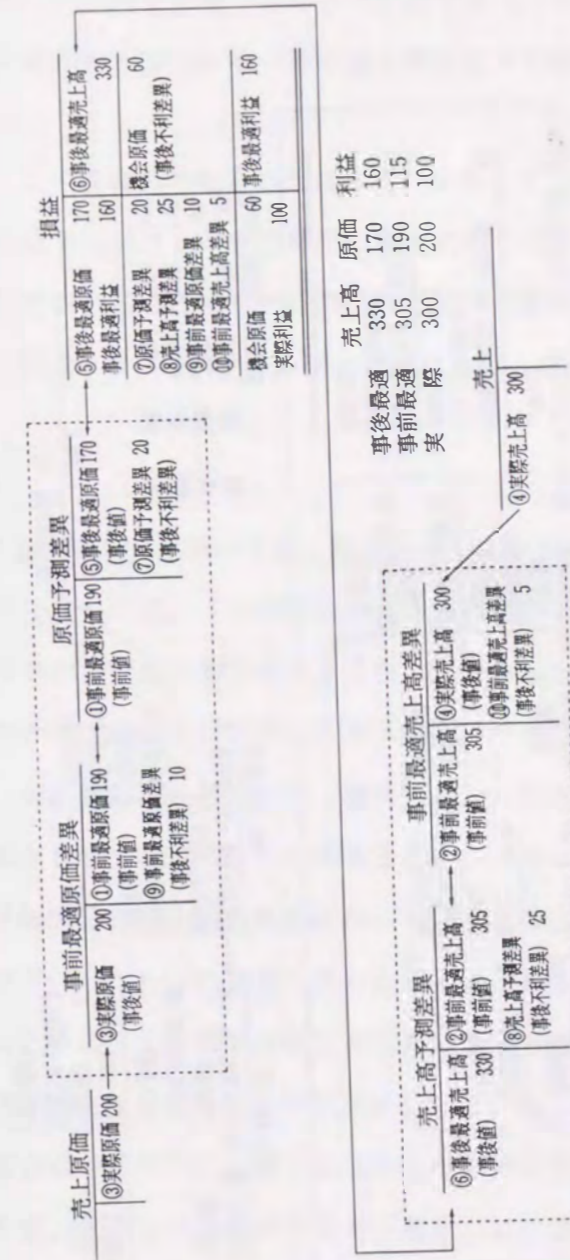
との間での、または「事後値と事後値」との間での差引計算によって成立しているものである。

しかし先の「利益に対する負の逸脱を貸方で獲得する」という計算論的要請のもとで、それらの差引計算を勘定機構の「内」に組み込めば、図表6-18と図表6-19に見られるように、標準原価簿記も機会原価簿記もすべて「事前値と事後値」との間での差引計算のみにより構成されることになり、したがって勘定の上では「事前値と事後値」の差引計算という構造をもって、時制的にはフィードバックであると規定できるのである。

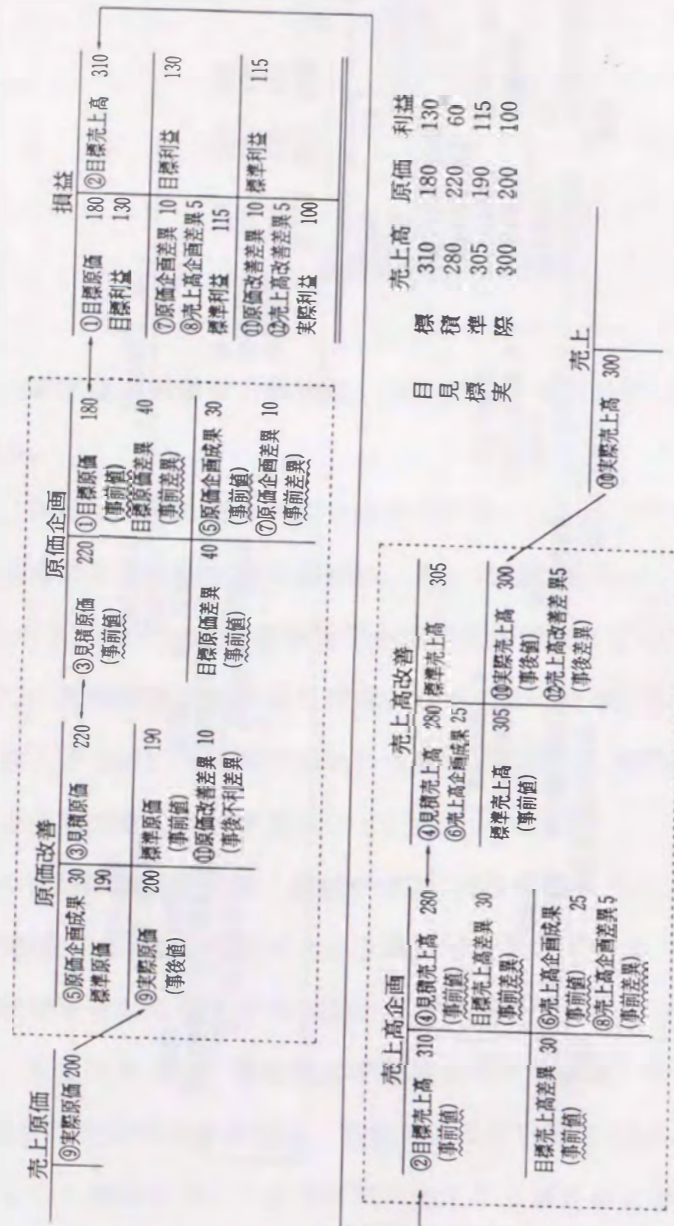
しかし一方の目標原価簿記には、図表6-20に見られるように、勘定の上でも「事前値と事前値」による差引計算という要素が含まれており、これはフィードフォワードの時制を有しているということを意味している。

したがって、勘定の上では「事前値と事後値との差引計算」のみがあらわれてくる標準原価簿記と機会原価簿記は、数値の時制だけを見れば、「フィードバック管理簿記」として理解され、一方でそれに加えて「事前値と事前値との差引計算」までもが現れてくる目標原価簿記は、「フィードフォワード管理簿記」としての性格を有するものであると考えることができる。

このフィードフォワード管理簿記の時制を有する簿記システムとしての可能性を秘めるものとしては、安平昭二[1994]191-206頁で紹介・検討されているヴェ



図表6-19



図表6-20

ルグート (H.K.Vellguth[1969]) の「計画計算を導入した簿記システム」などもある。そこでは簿記機構上で「事前値」としての「計画値」と同じく「事前値」としての「契約値」との間での差引計算が行われており、そこにはフィードフォワード管理簿記の要件の一つである「事前値と事前値との差引計算」という要素が見いだしうる。

しかしながら、この数値の時制という視点だけをもってしては、フィードフォワード管理簿記とフィードバック管理簿記の規定を行うには不十分である。なぜなら目標原価簿記についての西村モデルの展開に見いだされる第3の「記帳のタイミング」という視点からの考察が、非常に重要なものとなって来るからである。

(3) 記帳時点

すなわち当初の西村モデルにおいては、記帳のタイミングが不明であったため、記帳のタイミングに関しては、「事前統制」のための記帳と「事後統制」のための記帳との間に時制的な区別があるのかどうか不明であった。

しかし後に展開された修正後のモデルにおいては、その記帳の日付が明確にされているため、「事前統制」のためには「事前」に、「事後統制」のためには「事後」に記帳がなされていることを確認することができるのである。

そもそも標準原価簿記や機会原価簿記においても、事前値としての時制を有する数値が存在するが、しかしその数値を用いた勘定上での差異認識計算は事後的にしかなされないために、その記帳は事後的なもので十分である。

しかし本来、事前統制としてのフィードフォワード・コントロールの性質をもつものである原価企画を簿記的に把握しようとするためには、勘定の上においても「事前値と事前値」による差異認識計算を「事前」に行うことが求められるのであり、その統制計算に必要な事前値を「事前」に記帳する「事前記帳」というアプローチを採用することによってのみ、「簿記上においてもフィードフォワード」的に差異を把握することが可能となるのである。

したがって真にフィードフォワード管理簿記を成立せしめるためには、勘定の「外」で「事前」的に行われるフィードフォワード管理計算をその時制に即して

「事前」に簿記上に組み込んでいく必要があるのである。なぜならもし勘定の外では「事前」的に行われているフィードフォワード管理計算であっても、簿記上においてはその時制に則さず「事後」的にしか把握されないのであれば、それは「簿記上においてはフィードバック」的にしか把握されたことにはならず、真の意味でのフィードフォワード管理簿記が成立しているとは認めることができないからである。

ゆえに標準原価簿記や機会原価簿記などのように、勘定上での「事前値と事後値」による差引計算に必要な数値を「事後記帳」によってのみ記帳していくものこそがフィードバック管理簿記の性質なのであり、目標原価簿記のようにフィードフォワード管理簿記となるためには、加えて「事前値と事前値」による差引計算に必要な数値を「事前記帳」することがその重要な必要条件となるのである。

さて、以上の数値属性・数値時制・記帳時点という3つの視点からの検討をも踏まえた上で、フィードフォワード管理簿記とフィードバック管理簿記の構造と機能を整理すれば、図表6-21のようになる。

またフィードフォワード管理簿記の基本原則およびその諸形態としての標準原価簿記・機会原価簿記・目標原価簿記、ならびに機会原価簿記と目標原価簿記の統合モデルは、図表6-22～図表6-26のようになる。

すなわち標準原価簿記や機会原価簿記などのフィードバック管理簿記は、「事前値と事後値」の間での事後差異の認識による「事後管理」を、簿記上で「事後」的に捕捉するものであるのに対して、目標原価簿記などのフィードフォワード管理簿記は、フィードバック管理簿記をその内に取り込んだ上で、さらに「事前値と事前値」との間での事前差異の認識による「事前管理」をも、簿記上で「事前」的に捉えようとするのである（図表6-21）。

次に管理簿記の基本原則を見てみると、まず先述した「非通算部分方式」のもとで、管理指標としての差異を認識するための「管理勘定」と再びもとの数値に戻すための「調整勘定」が準備され、上限統制と下限統制では管理勘定の上での基準値と対象値の貸借関係が逆となるという一つの基本原則を確認しなければならない。そしてそれが事後記帳による事前値と事後値の間での差引計算であれば

フィードバック 管理簿記	標準原価簿記 機会原価簿記	管理指標		管理対象		管理時点	数値時制	記帳時点
		標準原価差異 事前最速原価差異 原価機会差異 売上高機会差異	機会 原価	短期部分管理 (現業管理)	短期全体管理 (総合管理)	事後管理 事後差異	事後値と 事前値の比較	事後記帳 事前記帳
フィードフォ ワード管理簿記	目標原価簿記	管理指標		管理対象		管理時点	数値時制	記帳時点
		原価改善差異 売上高改善差異 目標原価差異 原価企画差異 目標売上高差異 売上高企画差異	長期戦略管理 (戦略管理)	長期全体管理 (総合管理)	事前管理 事前差異	事前値と 事前値の比較	事前記帳 事前記帳	

図表6-21



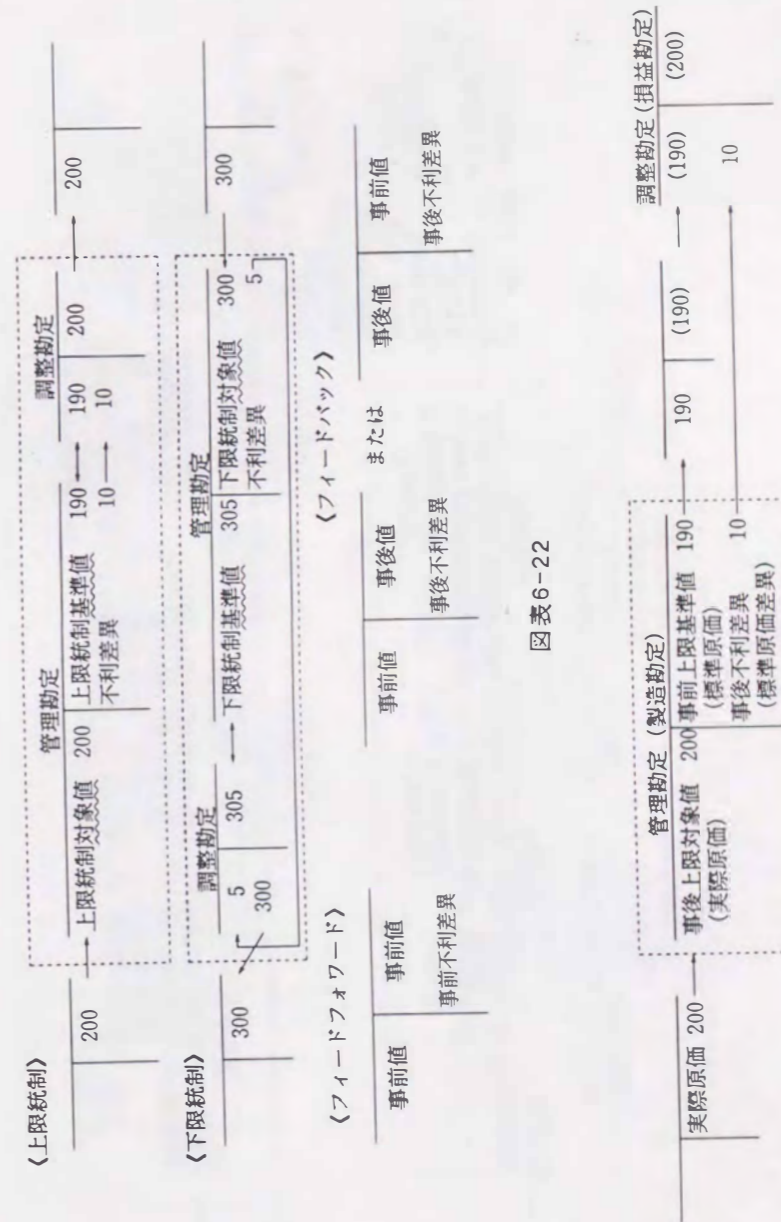
フィードバック・アプローチ、事前記帳による事前値と事後値の間での差引計算であればフィードフォワード・アプローチとなるのである（図表6-22）。

そして上限統制のための管理簿記の一形態として、通常の工業簿記体系の流れの中で、既存の勘定を事後上限統制のための管理勘定として、そして「損益勘定」を調整勘定としている「標準原価簿記」のフィードバック管理簿記としての原理を規定することができる（図表6-23）。

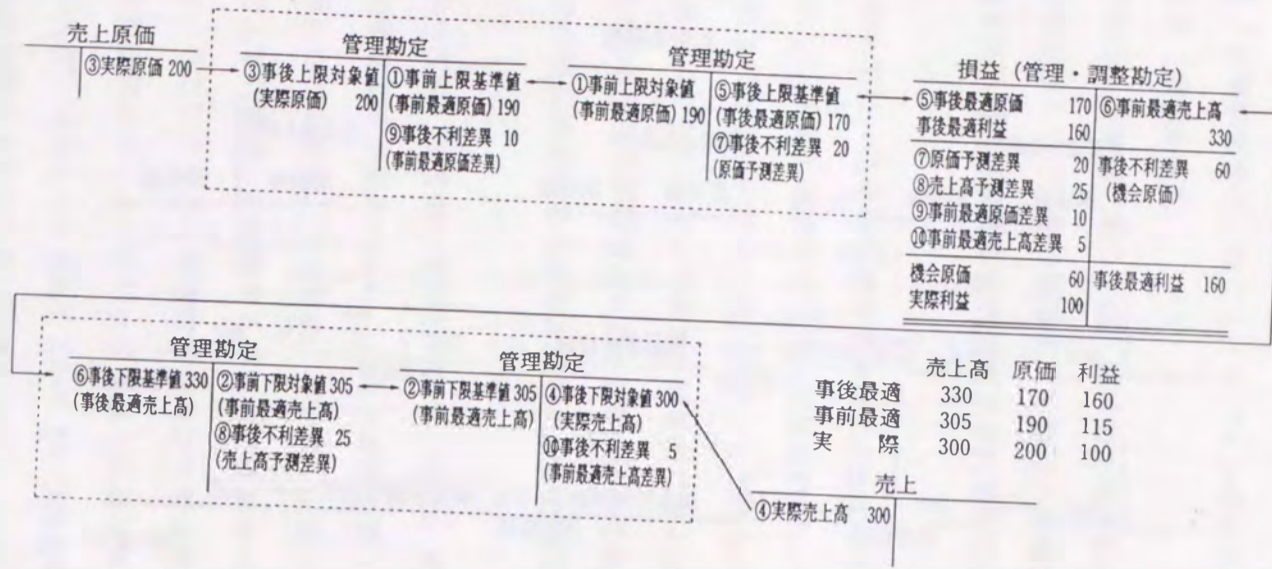
次に機会原価簿記と目標原価簿記においては、通常の工業簿記体系の流れを損なわずに複数の管理勘定を挿入して、かつ損益勘定を管理・調整勘定として利用した場合の、上限統制と下限統制の管理簿記の原理がそれぞれ応用された形態となっている。

まず機会原価簿記においては、通常の工業簿記体系の流れの中に、事後上限統制のための管理勘定が二つ、事後下限統制のための管理勘定が二つ、それぞれ挿入され、それぞれで認識された種々の差異を損益勘定へと順次振り替えることによって再び実際値へと調整がなされるという構造が原理的に読みとれる。そしてそこに、事後記帳のもとでの事前値と事後値との差引計算によって構成されるフィードバック管理簿記としての機会原価計算の原理を見いだすことができるのである（図表6-24）。

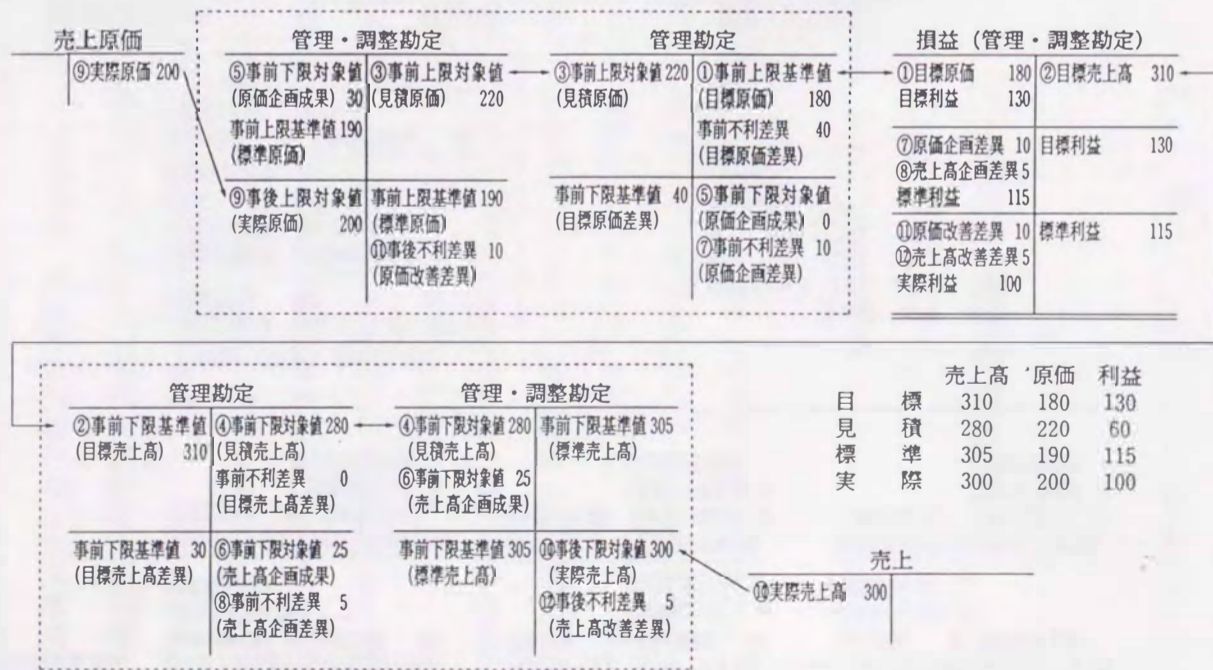
次に目標原価簿記においては、通常の工業簿記の流れの中に、新たに「事前」上限・下限統制のための管理勘定が組み込まれ、加えて事後上限・下限統制のための管理・調整勘定が挿入されている。ここでは、「事前」上限・下限統制の進行状況とその成果を簿記上で「事前」に認識するための管理勘定が挿入されている点の一つの特徴であり、ここにこそあらゆる階層における管理者の意思決定の「結果」の「事後」的な把握であるフィードバック構造とは異なる、意思決定の「過程」をもその時制に則して「事前」的に認識していくという構造をもったフィードフォワード管理簿記の神髄があるのである（図表6-25）。



図表6-23

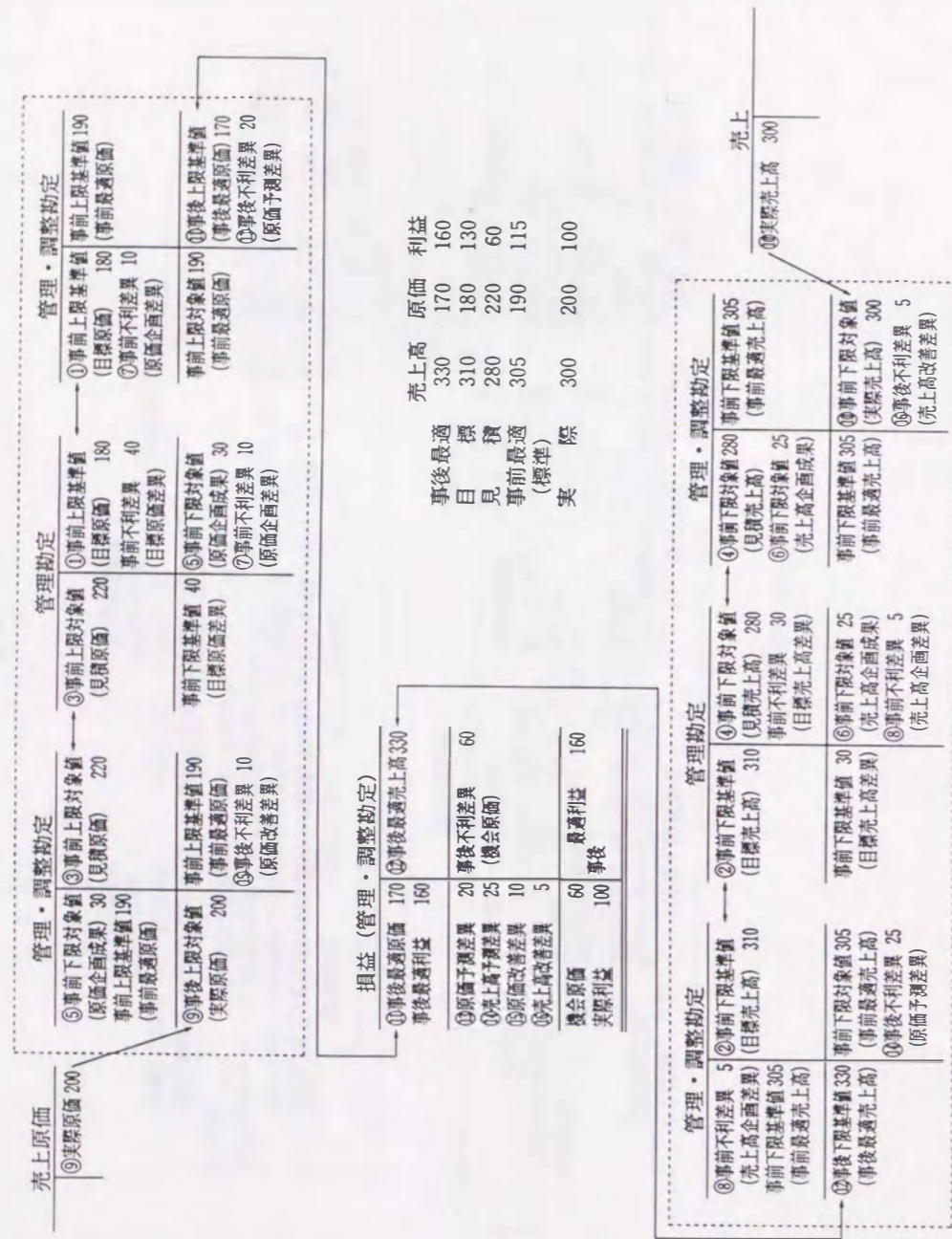


図表6-24



図表6-25

図表6-26



またこれら標準原価簿記、機会原価簿記、および目標原価簿記は、それぞれ有機的に統合が可能であり、その統合によって、目標原価簿記の勘定体系によるフィードフォワード管理の支援・推進と、標準原価簿記・機会原価簿記の勘定体系によるその強力なフォローによって、勘定機構の上においてもフィードフォワード管理とフィードバック管理との間での相互補完的な有機的連携を確立することができるのである(図表6-26)。

### 6.4 フィードフォワード管理簿記の意味

#### 6.4.1 工業簿記の形式・実質形態論

さて前節までに検討されたフィードバック管理簿記とフィードフォワード管理簿記の展開について、そのひとつの意味を問うために、伝統的な工業簿記の展開の系譜のなかにそれを位置づけてみることにしたい。

ここでは、そのひとつの切り口として、原価計算と損益計算との関係に関する「形式・実質形態論<sup>3)</sup>」(佐藤好孝[1969]4-10頁, 佐藤好孝[1975]56-66頁, 佐藤好孝[1986]131-132頁)を参考にして考察を進めていきたい。

すなわちこの理論は、原価記帳と費用記帳との帳簿技術的な「統合」関係としての「形式的関係」と、計算要素としての原価と費用の関係およびその原価自体の評価原則からくる計算価格の問題という「実質的關係」の視点から、伝統的な工業簿記の展開を整理しようとするものである。

この理論は、まず形式的にも未統合で、ゆえに実質的にも原価と費用が別個の論理のもとで把握されていた段階、すなわち原価計算と損益計算の会計処理が二元的に行われていたガルク=フェルズ(Garke, E. and J. M. Fells)以前の未統合の段階を、形式・実質二元形態の工業簿記として位置づけている。

(3) なお大下丈平[1996]170-179頁および大下丈平[1998]93-96頁においては、その視角をフランスにおける一般会計と分析会計の関係の変遷についての分析に応用して興味深い検討がなされている。

そしてガルク=フェルズによる統合をもって形式的一元化が達成され、その基礎の上で原価と費用が支出主義という一貫した論理のもとで評価・処理されるようになる段階に至って、形式・実質一元形態による工業簿記が成立したとされている。

しかしその後、一方で計算要素としての原価と費用との関係においては、消費主義のもとで中性費用や付加原価などが認識されるようになって原価と費用が再び二元化し、また計算価格においても、実際原価以外にも予定価格や標準原価の採用が認められて原価そのものが二元化することになり、帳簿技術的には形式的一元形態が保たれながらも、計算要素や計算価格については二元形態が採られるという形式一元・実質二元形態の工業簿記が確立するに至ったと整理されている。

この形式一元・実質二元形態における実質二元化については、計算要素における原価と費用の二元化はドイツのシュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) などによる成果であり、また計算価格における実際原価と予定原価・標準原価への二元化はアメリカにおける発展に見られるとされている (佐藤好孝[1969]9-10頁)。なお本論文においては、とくに計算価格の二元化に焦点を当てて考察を進めていく。

さて、この展開の上に本論における考察を位置づければ、フィードバック管理簿記からフィードフォワード管理簿記への展開は、実は標準原価簿記の確立以降における形式一元・実質二元形態から形式一元・実質「多元」形態へのさらなる展開の可能性を示すものとして理解できるのである。

しかしながら従来の形式・実質形態論においては、形式一元・実質二元形態としてともに同質的なものとして位置づけられてしまっている、実際原価簿記における予定価格制度の採用と、標準原価簿記の確立との質的な相違が十分に意識されていないため、以下での整理ではそこに認められる質的な相違をも重視することにする。

#### 6.4.2 フィードフォワード管理簿記への展開

##### (1) 形式・実質二元形態の工業簿記

まずガルク=フェルズ以前の (I) 「形式・実質二元形態の工業簿記」においては、原価帳簿と費用帳簿の間での形式的な統合関係も成立しておらず、したがって計算要素と計算価格についても統一性が求められていなかったという意味で、形式的にも実質的にも二元的であったと考えられている。

##### (2) 形式・実質一元形態の工業簿記

次に理論的にはガルク=フェルズをもって形式的一元化が達成されて、先述の「通算式処理」が確立し、その基礎の上で実質的關係においても、支出主義のもとで原価と費用に名目的な区別しか与えられておらず、実質的には一元的であったと考えられており、この段階は (II) 「形式・実質一元形態の工業簿記」であったと位置づけられる。

##### (3) 形式一元・実質二元形態の工業簿記

しかしながら形式的一元化のもとで、やがて一方では、計算要素としての原価と費用との関係において、消費主義のもとで中性費用や付加原価などが認識されるようになって原価と費用が再び二元化し、また計算価格の面でも実際原価以外の計算価格が採用されるようになって二元化するのであるが、原価管理目的に規定された標準原価の簿記処理に先立ってまずはその基礎となったと考えられている (松本雅男[1961]22-28頁) 財務諸表作成目的のもとで原価の正常性と計算の迅速性を確保するための「予定価格」の採用の試みが、非常に重要な意味を持っていると思われる。

すなわちこの予定価格の採用によって、原価が実際原価と予定価格へと二元化し、先述した「通算方式から非通算方式への転換」をもって、財務諸表作成目的からは後に調整を必要とする「原価差額」を簿記上で認識しようとするようになる。つまりまずはこの「予定原価簿記」の確立をもって、(III) 「形式一元・実

質二元形態の工業簿記」が確立するとみなすことができるのである。

#### (4) 形式一元・実質二元形態のフィードバック管理簿記

しかし次にその基礎の上に標準原価簿記が確立すると、形態としては同じ「形式一元・実質二元」であっても、その意味内容は質的に大きく異なるものとなる。

すなわち標準原価簿記における実質二元化の内容は、計算価格としては実際原価と、原価管理目的を付与された「標準原価」とに二元化し、それを非通算式によって勘定処理することによって、(事後上限統制による)原価管理のための管理指標としての「原価差異」を認識するというものである。

この点に関して、例えば『原価計算基準』第4章44の「原価差異の算定および分析」においては、実際原価計算制度上でも標準原価計算制度上でも、ともに「原価差異」という概念が用いられているが、本論の立場からすれば、財務諸表作成目的から生じる予定原価簿記上の「原価差額」と原価管理目的から生じる標準原価簿記上の「原価差異」との概念的な区別は非常に重要な意味をもっている。

しかしここでは、適切な財務諸表作成という目的に規定された予定価格や原価差額においては見いだすことのできない質的な変化として、「統制基準値」としての意味を付された標準原価と、それに対して「統制対象値」として位置づけられる実際原価が簿記上にあらわれてくるという現象が認められる。つまりこれは先の「計算要素」と「計算価格」という二つの視点に加えて、さらに「計算機能」的にも「基準値と対象値」とに二元化していることを意味するのである。

さらに加えて、通説の通り予定価格は実際原価と同じく「事後値」としての性格をもつものである。例えば実際原価・予定原価・標準原価の計算構成を見れば、 $実際原価 = 実際価格 \times 実際数量$ 、 $予定原価 = 予定価格 \times 実際数量$ 、および  $標準原価 = 標準価格 \times 標準数量$  である。したがって、実際数量をもって計算される実際原価と予定原価は「事後値」として、事前に設定された標準数量をもって計算される標準原価は「事前値」として通用している(例えば櫻井通晴[1981]56-58頁など)。

これに対して標準原価簿記においては、「事前値」としての時制をもつ標準原

価と「事後値」としての時制をもつ実際原価が簿記上にあらわれるのであり、これをもって「計算時制」的にも「事前値と事後値」とに二元化することになったと考えることができるのである。

またこの新たに加わった計算機能と計算時制という視点から、翻ってそれ以前の(I)(II)(III)の工業簿記を検討してみると、計算機能についてはいずれにおいても「基準と対象」という属性が現れていないという意味で一元的であるし、また計算時制についてはすべて事後値としての性格のみであるということから一元的であったと理解される。

したがってこのように考えると、標準原価簿記は、形態としては予定原価簿記と同じであるが、その意味内容は、「事後」上限統制のために管理勘定の上において、「事前統制基準値」(標準原価)と「事後統制対象値」(実際原価)の間での差引計算を確立したという点で質的に大きく異なるのであり、ここに原価管理目的に導かれて計算機能と計算時制における二元化という二つの新たな属性要素が加わる「工業簿記から管理簿記への転換点」を認めることができるのである。

したがって予定原価簿記は、形態が形式・実質一元から形式一元・実質二元へと展開した「工業簿記」の段階に留まっているのに対して、標準原価簿記の確立は形式一元・実質二元形態の「管理簿記」の確立を意味し、かつその「事前統制基準値」と「事後統制対象値」という2つの会計概念の間での差引計算の確立という構造のもつ意味から、(IV)形式一元・実質「二元」形態の「フィードバック管理簿記」の成立として考えることができるのである。

#### (5) 形式一元・実質三元形態のフィードバック管理簿記

しかしながら引き続き機会原価簿記の成立は、実質的關係におけるさらなる多元化を意味することになる。

すなわち機会原価簿記は、「事後」上限・下限統制における基準値としての事前値(事前最適原価・売上高)と対象値としての事後値(実際原価・売上高)との間での差異計算、および基準値としての「事後値」(事後最適原価・売上高)と対象値としての「事前値」(事前最適原価・売上高)との間での差異計算を

「事後的」に簿記機構上に組み込むことによって、そこには新たに事後最適原価・売上高という「事後統制基準値」としての属性をもった会計概念が現れており、ここにいたると「事前統制基準値」「事後統制対象値」および「事後統制基準値」という3つの会計概念から構成される（V）「形式一元・実質『三元』形態のフィードバック管理簿記」の確立が見いだせるのである。

(6) 形式一元・実質四元形態のフィードフォワード管理簿記

そしてついに目標原価簿記の成立をもって、フィードバック管理簿記の基礎の上に、「事前」上限・下限統制における基準値としての「事前値」（目標原価・売上高）と対象値としての「事前値」（見積原価・売上高）との間での差異計算が「事前的」に簿記機構上に組み込まれるが、ここで見積原価は「事前統制対象値」という属性をもつものとなっており、「事前統制基準値」「事前統制対象値」「事後統制基準値」および「事後統制対象値」という4つの会計概念から構成される（VI）「形式一元・実質『四元』形態のフィードフォワード管理簿記」が成立していると考えられるのである。

以上のように、本稿で検討してきたフィードバック管理簿記とフィードフォワード管理簿記について、伝統的な工業簿記発展の系譜に位置づけてその意味を問えば、ガルク＝フェルズ以前の（I）「形式・実質二元形態の工業簿記」からガルク＝フェルズによる（II）「形式・実質一元形態の工業簿記」を経て、（III）「形式一元・実質二元形態の工業簿記」（予定原価簿記）の確立へと至り、ここで（IV）「形式一元・実質二元形態のフィードバック管理簿記」（標準原価簿記）へと質的転換を果たした上で、そこからさらに（V）「形式一元・実質『三元』形態のフィードバック管理簿記」（機会原価簿記）を経て、（VI）「形式一元・実質『四元』形態のフィードフォワード管理簿記」（目標原価簿記）へと展開する可能性を示すものとなっているのである。

このうち（IV）から（VI）への展開は、本論文において新たに構築された管理会計フレームワークに位置づけてみれば、図表6-27のような流れとして理解できるであろう。

		長期外部管理	短期内部 全体管理	短期内部 部分管理
		戦略管理簿記	総合管理簿記	現業管理簿記
事前管理	フィードフォワード 管理簿記	目標原価 簿記		
事後管理	フィードバック 管理簿記		機会原価 簿記	標準原価 簿記

図表6-27

6.5 管理簿記とコントローラビリティ

本章では、フィードフォワードという視点から構想される管理簿記の可能性とその意味を検討してきたが、そもそもこのような管理簿記を構想することの含意はどのような所に認められ得るであろうか。

最近では、管理会計の文脈におけるアカウンタビリティ概念の検討が進められつつあるが（例えば小林哲夫[1998][1999]）、会計的統制を問題としなければならない管理会計論においては、その上位に位置するコントローラビリティ概念との関わり合いを念頭におくことが適切であろう。

アカウンタビリティ概念は、通常は「会計責任」という意味が強く強調されているが、他にも「会計可能性」と「会計能力」という意味を見いだすことができる（例えば青柳文司[1998]90頁および145頁）。この視点からは、同様にコントローラビリティも「統制責任」「統制可能性」および「統制能力」という解釈が可能である。

そもそも統制責任としてのコントローラビリティは、その統制の対象が「統制可能」なものであり、かつその対象の統制に適した「統制能力」を備えた装置を準備できて初めて成立し得るものである。そしてそのような装置の一つとして役割を期待されるものが会計であり、その対象が会計的に統制可能であり、かつその対象の統制に適する能力を備えた会計方法が準備できてはじめて、会計責任と

してのアカウンタビリティも成立しうると考えねばならない。

さて、このような文脈のなかで損益計算と統制計算の関係を考えてみれば、会計責任としてのアカウンタビリティを組織の「外」から課される損益計算は、「正」の剰余としての「利益」を認識することを本務としながらも、その「正」の配分の論理を「負」の分担の論理に従わせるような会計構造を組み上げることによって、組織の「外」における利害の「対立」を「秩序」づけようとしていくものである（藤田昌也[1997]41-50頁）。そのような会計能力（アカウンタビリティ）を備えた会計方法として、複式簿記は存在していると理解される。

一方で、組織の「内」におけるコントローラビリティのもとでアカウンタビリティを課される統制計算は、本質的に「負」の逸脱を発見することを使命とするが、組織の「内」におけるコントローラビリティによって形成される「統制する者」と「統制される者」の関係の間に生じる「対立」を、「負」の「差異」の形で可視化できる会計能力（アカウンタビリティ）を備えた会計方法を準備することによって、「負」の解消による「正」への転化を通して「秩序」の形成をはかり、そこから望ましい「正」を実現していこうとするのである。

このような関係を見いだせる統制計算と損益計算の視点から、本論におけるフィードフォワード管理簿記の意義を考えてみるならば、少なくとも次のような点を挙げることができるであろう。

まず第1に、差引計算機能を生ずる演算記号としての勘定の固有の性質を積極的に利用して、簿記の「外」での管理計算を簿記システムの「内」に組み込みことによって、簿記機構上で一定の管理指標を定期的に「自動作成」する仕組みを確立させることが可能となる（石川純治[1994]73頁）。

このような思考のもと、会計的認識によってのみ捕捉されうる「損益」を対象としたアカウンタビリティ遂行の装置である複式簿記のもつ系統性・全面性という性質を積極的に利用しながら、フィードフォワードとフィードバックという視点から遂行されるコントローラビリティの要請のもとで、同じく差引的認識によってのみ獲得されうる「差異」を勘定を通して獲得することによって、統制計算と損益計算とを有機的に結びつけることが可能となる。

そして様々な次元で行われる日々の管理活動のもつ利益へのインパクトを経常的・経過的に把握することができるようになることによって、事後に「結果」を忠実に把握することによる事後管理への役立ちにのみ焦点をおいてきた複式簿記が、それへと至る「過程」を事前に認識することによって事前管理へも貢献できることになるのである。

そして第2に、原価企画の特質をそのフィードフォワード性に求めるならば、フィードバック思考に強く規定された機会原価計算などはその対極に位置するものとして理解されることになる。しかしながらそのような理解のもとで、原価企画などに過度に傾注してしまっ、機会原価計算などを過去の遺物としてしまっは無意味である。

例えば本章で検討した機会原価簿記などは、かつて管理会計が複式簿記機構との関連を不問に付したままで簿記機構の「外」で管理「計算」としての性格を強めつつあった時流のなかで、それらの会計的意味を真摯に探ろうとした試みのなかから産み出された貴重な財産である。そのような貴重な財産を原価企画などの検討から得られた現代的視点から再評価し、管理会計の発展を促してきた機会原価計算や原価企画などについての多くの成果を、再び簿記機構の「内」に取り込んでいこうと試みることによって、やはり依然として簿記機構との関連を不問に付したままで組織や市場および戦略などの「管理」領域へと無批判的な拡張を続ける現代の「管理」会計へと警鐘を鳴らしながら、簿記機構との結びつきを明確なものとする素朴な意味での管理「会計」へと再び引き戻す一つの契機となると考えられるのである。

## 6.5 おわりに

さて、かつて岩田巖は、その遺稿のなかで次のような一文を残している。

「従来の簿記学は、…決算中心主義とでも申しましょうか、簿記の目的設定につきましても、あるいは勘定理論の構成についても、また勘定科目の分類についても、更に帳簿組織の設定、そういう各方面の問題についてすべて決算を中心に考えている。

…私はこれを決算中心主義の簿記学であるというふうにな付けておきたいと思う。これに対して、もう一つ、これとは非常に違った簿記学の体系がありうると思う。それは管理中心主義の簿記学といっていいかと思うのです。会計管理ということを中心にして簿記の目的設定を行う、あるいはその勘定理論を考える、あるいは勘定科目の分類を行う、あるいは帳簿組織の設定を行う、こういうわけであります。これは、決算中心主義に対して、管理中心主義の簿記学と名付けたいと思う。」  
(岩田巖[1955] 18-9頁)

もちろんこの主旨は、財産保全という管理目的のために行われる「計算と事実の照合」のもつ管理的意味を強調しようとするものであった(笠井昭次[1991])。

しかしながら立場こそ異なれども、それは管理会計の立場からも管理と簿記の関係を考えるという試みを強く喚起するものであると受け取ることも許されよう。またさらに井尻雄士[1984][1990]や石川純治[1995][1996]などのように、「複式簿記とは何であり、何でありうるか」という視点からの興味深い検討が数多くなされてきている。

本論は、一方ではフィードフォワードのもつ会計的意味を探る試みを進めながらも、他方では管理会計の立場からフィードフォワードと管理簿記という二つの視点を準備することによって、複式簿記の論理的拡充の一つの可能性を探ろうとしたものでもあるのである。

## 終章

### 管理会計原理とフィードフォワード概念

#### 1. 本論文の結論

本章では、これまでの議論の流れを体系的に整理し、残された課題とその展望を示すことにしたい。

本論文の出発点は、原価企画を軸とする現代管理会計論におけるフィードフォワード概念への注目の高まりの認識であった。そこで研究の方向性として、フィードフォワードと管理会計をめぐる「現在」の議論を検討・整理するのは言うまでもなく、賢明なる先学によって築き上げられてきた「過去」の議論からも多くを学び、そして「管理会計とは何であるのか」という問いに対してフィードフォワード概念がもつ「説明力」を吟味するだけではなく、「管理会計とは何でありうるのか」という「未来」への問いかけに対する「創造力」をも見いだそうと試みた。

そこでまずは、フィードフォワード概念の出生の地である工学領域の議論を手がかりとして、また医学や経済学および経営学などの学際領域への展開を跡付けることによって、その概念の「日常性」と「学際性」を確認し、その概念のもつイメージの「深遠さ」と「広大さ」を浮き彫りにしようとした。

そしてその見識を踏まえながら、本論文の主題である管理会計領域へと議論を移し、まず原価企画との比較の対象として標準原価計算や予算統制、および機会原価計算などが一定の現象群として抽出され、それぞれ「計算形態」のレベルでの相対化が試みられた。そしてそこでは、「事前一事後」というギャップ認識の時間軸をめぐって、原価企画をフィードフォワード管理会計の一形態として、標準原価計算、予算統制、および機会原価計算をフィードバック管理会計の一形態として位置づけ、それぞれの管理会計技法の形態的相対化を試みた。

次に、そのような形態的な相対性の次元からさらに下向することによって、フィー



ドフォワード管理会計とフィードバック管理会計からなる一定の現象群に見いだされる構造的同型性として、「二項対立の差引計算構造」という「計算構造」を見いだすことになった。

さらにそれらの計算構造を形成している目標原価や見積原価、予算利益、事後最適利益、標準原価、および実際原価といった「計算要素」のレベルの分析から、「事前値—事後値」「基準値—対象値」「上限値—下限値」という3組の「要素概念」が抽出され、さらにそれらの要素概念の構成関係から8組の「基礎概念」が形成されているという理解を得ることになった。

さて、以上の分析の流れは「形態→構造→要素」と下向していくものであったが、叙述の流れとしては逆に「要素→構造→形態」へと上向する形式を採用している。これにより、これまで存在する構造や形態に縛られることなく、論理的に導き出しうる新たな構造や形態の発見へと自由に進むことができると考えるからである。

しかしながらそのような上向の過程を規定する一定の論理をどこに求めるのが問題となる。そこでまず8組の計算要素の構成関係から計算構造が形成される際の「構造化ルール」として、二項対立の差引計算における「減数・被減数関係の設定」を措定した。そして統制計算の論理として「不利な差異をマイナス表示する」原理を定めることによって、「上限統制—下限統制」という2つの計算目的に対応する2組の計算構造を規定することになった。

さらに今度は、計算構造から計算形態が形成される際の「形態化ルール」として、計算目的に規定された「管理時間と管理空間の設定」というルールが見いだされた。すなわちまず管理空間の軸として「外部—内部」「全体—部分」が、管理時間の軸として「長期—短期」「事前—事後」が措定され、このうち「外部—内部」「全体—部分」「長期—短期」という3組の軸の組み合わせから、長期外部志向の「戦略管理会計」、短期内部全体志向の「総合管理会計」、および短期内部部分志向の「現業管理会計」という管理会計諸形態が現象するという理解へと至った。

そして残りの1組の「事前—事後」に規定される「フィードフォワード管理会

計とフィードバック管理会計」との組み合わせにより、新たな管理会計フレームワークの構築をもたらすことになったのである。

またそれらを基礎づける「管理簿記」の次元においても、フィードフォワードの視点の導入によって、標準原価簿記や機会原価簿記などの伝統的な管理簿記がフィードバック基底的であったということが確認され、さらに新たな管理簿記としての目標原価簿記などを論理的に導くことが可能となり、複式簿記の論理的な拡充の一つの方向性を見いだすことができた。

さらにそのフレームワークに位置づけられる管理会計諸現象の歴史的な展開へも考察を及ぼし、それが大きな流れとしてフィードバック現業管理会計からフィードフォワード戦略管理会計へと展開してきたという一つの理解を提示した。

さて、ではこれらの構造化ルールや形態化ルールを規定するのは何かと問えば、それは計算目的である。そしてその計算目的の具体化されたものである損益計算と統制計算の関係性をめぐって、「正と負」の表裏の関係に着目した。

すなわち損益計算において「損益」というものが具体的には存在せず、計算とくに「差引」計算によってしか認識され得ないものであるのと同様に、「差異」計算として具体化する統制計算においても「差異」は「差引」という計算様式によってしか認識され得ない。

そして損益計算が本質的に基準となるものからの正の剰余を目指すものであるのに対して、統制計算は基準となるものからの負の逸脱を計算的に認識するのが本務となる。

しかもここで損益計算における正の剰余とは具体的には利益のことであり、利益の発生をプラス表示できるような減数・被減数関係の設定が求められるのに対して、統制計算における負の逸脱とは、具体的には利益に対する負の逸脱を意味しなくてはならないのであり、利益に対する負の逸脱をマイナス表示できるように、減数・被減数関係を設定することが必要となるのである。

そしてさらに、損益計算においては負（損失）の分担の論理が正（利益）の配分の秩序を形成しているのに対して、統制計算は負（不利差異）を認識し、その負を解消することによって正（有利差異）へと転化していき、望ましい正（利益）

を実現しようとするものである。

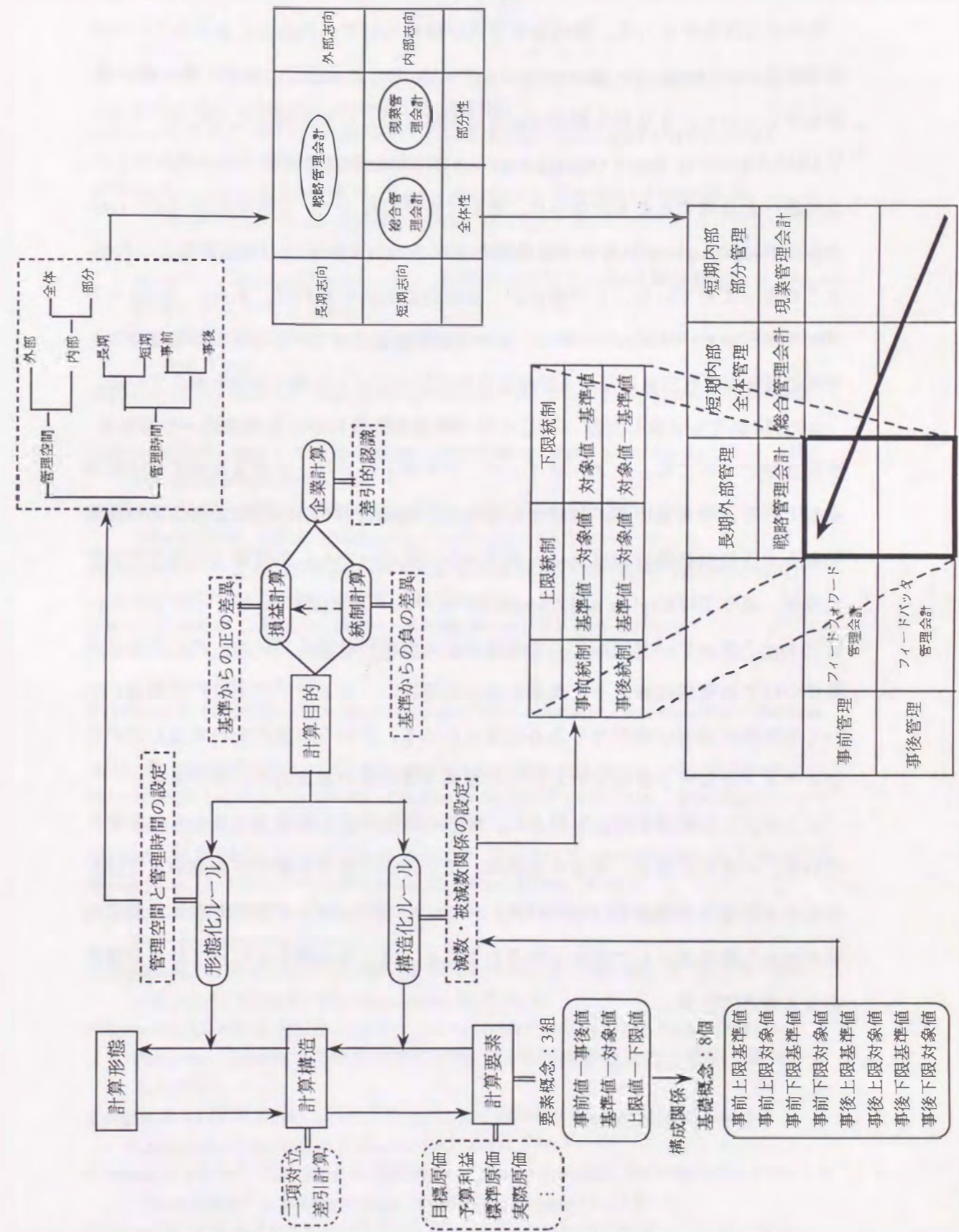
そして資産、負債、資本、利益、収益、費用、収入、支出、および原価といった損益概念に、基準値、対象値、事前値、事後値、上限値、下限値といった統制属性を賦与することによって、すなわち差引的差異認識という企業計算原理とともに基底に置きながら正と負の表裏の関係によって密接に結びついている損益計算と統制計算の交わるところで、管理会計というものが成立していると考えられることができるのではないだろうか。

以上のような考察の体系は図表1のようにまとめることができ、フィードフォワードという概念を基軸にした現代管理会計分析から出発した考察は、管理会計の原理的な在り方や歴史的な展開へ、さらには企業計算としての損益計算と統制計算の関係といった次元にまで至ることになったのである。ここに、フィードフォワードという概念が単なるアドホックなキーワードなどではなく、会計学の基礎概念として興味深い可能性を秘めているということの一端でも示すことができたのではないだろうか。

## 2. 課題と展望

以上のような理解へと到達したとはいえ、いまだ数多くの課題を残したままであることは否めない。より厳密な理論の構築を目指す上でも、以下のような課題を十分に検討していかねばならないと考えている。

まず本論文では「二項対立の差引計算構造」という視点で分析の対象となる管理会計現象群を抽出したため、本論文の検討の遡上には挙げられていないがその他の特徴を示しているその他の多くの管理会計現象群があることはいうまでもない。これらの諸現象と本論で獲得されたフレームワークの関係を問うていかねばならないが、まずそれらの諸現象がいかなる管理時間と管理空間の設定のなかに位置づけられ得るものであるのか、そしていかなるコントロールの枠組みを前提にしているものであるのかを明確にしていくことから始めなければならないであろう。



そのようなものとして、現代の管理会計論において原価企画と並ぶもう一つの柱であるABC (Activity-Based Costing) が検討の素材として非常に興味深い展開を示している。すなわち製造間接費の配賦問題として出発したABCは、やがてABM (Activity-Based Management) という活動概念を軸にしたマネジメントの問題へと展開することになった。そして近年になって、さらにABB (Activity-Based Budgeting) という形で活動概念を軸とした予算管理の問題が論じられるようになってきている。この流れは、本論の立場からすれば、まさに「フィードバックからフィードフォワードへ」という展開をたどっている格好の素材であり、今後の展開なども注目しながら詳細な分析を行っていく必要があると考えている。

また第4章でも言及したが、同じく現代管理会計論における焦点の一つである原価改善についても、フィードフォワードとフィードバックの視点からの分析が有効であると考えている。なぜなら例えばCooper[1996][1997]などの初期の見解にあるようにそれは当初はフィードバック技法の一つとして位置づけられていたものが、現在ではKaplan and Cooper[1998]や大下丈平[1997b]などのようにそれをフィードフォワード技法として理解する見解が現れ始めている。それは原価改善についての理解の深まりに由来するのと同様に、フィードフォワード概念についての理解の浸透の表れでもありと考えられる。これらの流れを参考にしながらフィードフォワード管理会計としての原価改善の分析を進める必要がある。

以上のような課題を残しながらも、今後の研究の礎石は準備できたものと考えている。いずれにせよ、視点の価値は、それが生み出す認識内容の豊かさではかれるという(青柳文司[1998]63頁)。フィードフォワード概念が豊かな認識内容をもった鍵概念として認められるためにも、さらなる検討を行っていく必要があると考えている。

## 参考文献

- Anderson, A.H. and E.Nix [1994] *Effective Accounting Management: a skills and activity-based approach*, Blackwell.
- Anderson, C.R. [1984] *Management: Skills, Functions, and Organization Performance*, Wm. C. Brown Publishers.
- Ansari, S.L. and J.E. Bell [1997] *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin.
- Anthony, R.N. [1965] *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard University. (高橋吉之助訳[1968]『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)。
- Anthony, R.N. [1988] *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press.
- Anthony, R.N. and J. Dearden [1976] *Management Control Systems: Text and Cases*, 3rd ed., Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, R.N. and V. Govindarajan [1995] *Management Control Systems*, 8th ed., Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, R.N. and G.A. Welsch [1988] *Fundamentals of Management Accounting*, 3rd ed., Richard D. Irwin, Inc.
- Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S. and S.M. Young [1997] *Management Accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall.
- Bartol, K. and D.C. Martin [1991] *Management*, McGraw-Hill.
- Belkaoui, A. [1983] *Cost Accounting: A Multidimensional Emphasis*, CBS College Publishing.
- Belkaoui, A. [1993] *Quality and Control: An Accounting Perspective*, Quorum Books.
- Beyer, R. [1963] *Profitability Accounting for Planning and Control*, Ronald.
- Bogart, D.H. [1980] "Feedback, Feedforward, and Feedwithin: Strategic Information in Systems", *Behavioral Science*, Vol. 25.
- Bouquin, H. [1986] *Le Contrôle de Gestion*, Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. [1997a] *Comptabilité de Gestion*, 2<sup>e</sup> éd., Sirey.
- Bouquin, H. [1997b] *La Comptabilité de Gestion*, «Que sais-je?», Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. [1997c] *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, 2<sup>e</sup> éd., «Que sais-je?», Presses Universitaires de France.
- Bromwich, M. and A. Bhimani [1994] *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA (櫻井通晴監訳[1998]『現代の管理会計—革新と漸進—』同文館)。
- Cooper, R. [1995] *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press.
- Cooper, R. [1996] "Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan", *Management Accounting Research*, Vol. 7.
- Cooper, R. and R. Slagmulder [1997] *Target Costing and Value Engineering*,

- Productivity Press.
- Demski, J.S. [1967] "An Accounting System Structured on a Linear Programming Model", *The Accounting Review*, October.
- Demski, J.S. [1969] "Decision-Performance Control", *The Accounting Review*, Vol. XLIV, No. 4.
- Dermer, J. [1977] *Management Planning and Control Systems : Advanced Concepts and Cases*, Richard D. Irwin.
- Drury, C. [1992] *Management and Cost Accounting*, 3rd ed., Chapman & Hall.
- Emmanuel, C., Otley, D. and K. Merchant [1990] *Accounting for Management Control*, 2nd ed., Chapman & Hall.
- Filley, A.C. and R.J. House [1969] *Managerial Process and Organizational Behavior*, Scott, Foresman and Company.
- Gerloff, E.A. [1985] *Organizational Theory and Design : A Strategic Approach for Management*, McGraw-Hill Book Company.
- Goetz, B.E. [1949] *Management Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw-Hill. (今井忍・矢野宏訳 [1963] 『経営計画と統制』 日刊工業新聞社)。
- Hiromoto, T. [1988] "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 1.
- Hodge, B., Fleck, Jr., R.A. and C.B. Honess [1984] *Management Information Systems*, Reston Publishing Company.
- Hoskin, K. and R. Macve [1994] "Writing, examining, disciplining : the genesis of accounting's modern power", in Hopwood, A. and P. Miller ed., *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Ishikawa, A. [1975] *Corporate Planning and Control Model Systems*, New York University Press.
- Ishikawa, A. and C.H. Smith [1972a] "Feedforward Control in the Total Planning and Control System", *Cost and Management*, Vol. 46, No. 6.
- Ishikawa, A. and C.H. Smith [1972b] "A Feedforward Control System for Organizational Planning and Control", *ABACUS*, Vol. 8, No. 2.
- Jackson, J.H. and C.P. Morgan [1978] *Organization Theory : A Macro Perspective for Management*, Prentice-Hall.
- Kaplan, R.S. and R. Cooper [1998] *Cost and Effect : Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, HBS Press. (櫻井通晴監訳 [1998] 『コスト戦略と業績管理の統合システム』 ダイヤモンド社)。
- Kokubu, K. [1999] "Interactions between Japanese and International Accounting Academics : The Osaka Experience", *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 12, No. 1.
- Koontz, H. and R.W. Bradspies [1972] "Managing through Feedforward Control : A Future-Directed View", *Business Horizons*, Vol. XV, No. 3.
- Koontz, H. and C. O'Donnell [1976] *Management : A Systems and Contingency Analysis of Managerial Functions*, 6th ed., McGraw-Hill.
- Kreitner, R. [1982] "The Feedforward and Feedback Control of Job Performance through Organizational Behavior Management (OBM)", *Journal of*

- Organizational Behavior Management*, Vol. 3, No. 3.
- Luthans, F. and R. Kreitner [1985] *Organizational Behavior Modification and Beyond : An Operant and Social Learning Approach*, 2nd ed., Scott, Foresman and Company.
- Mckinsey, J.O. [1922] *Budgetary Control*, The Ronald Press.
- Merriam, D.W. and J.W. Wilkinson [1977] "Model for Planning and Feedforward Control", *Managerial Planning*, March/April.
- Michael, S.R. [1980] "Feedforward Versus Feedback Controls in Planning", *Managerial Planning*, Vol. 29, No. 3, November/December.
- Morgan, M.J. [1992] "Feedforward Control for Competitive Advantage : The Japanese Approach", *Journal of General Management*, Vol. 17, No. 4.
- Morgan, M.J. and P.S.H. Weerakoon [1989] "Japanese Management Accounting : Its Contribution to the Japanese Economic Miracle", *Management Accounting (UK)*, June.
- Naylor, J.C., Pritchard, R.D. and D.R. Ilgen [1980] *A Theory of Behavior in Organizations*, Academic Press.
- Nishimura, A. [1991] "The Development and Future of Management Accounting in Japan and the USA : A Comparison of Management Philosophies", 『経済学研究』 (九州大学) 第57巻第3・4号。
- Nishimura, A. [1993] "The Recent Developments in Japanese Management Accounting and their Impacts on British and New Zealand Companies", 『経済学研究』 (九州大学) 第59巻第3・4合併号。
- Nishimura, A. [1995] "Transplanting Japanese Management Accounting and Cultural Relevance", *International Journal of Accounting*, Vol. 30, No. 4.
- Nishimura, A. [1999] "Integrated Management Accounting and Analysis of Cost Reduction", unpublished.
- Otley, D.T. and A.J. Berry [1980] "Control, Organization and Accounting", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No. 2.
- Richards, I.A. [1968] "The Secret of "Feedforward""", *Saturday Review*, Vol. 3, February.
- Robins, S.P. [1991] *Management*, 3rd ed., Prentice-Hall.
- Robinson, L.A., Davis, J.R. and C.W. Alderman [1986] *Accounting Information Systems : a cycle approach*, 2nd ed., Harper & Row.
- Simons, R. [1995] *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business University Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳 [1998] 『[ハーバード流] 「21世紀経営」 4つのコントロール・レバー』 産能大学出版部)。
- Tadepalli, R. [1992] "Marketing Control : Reconceptualization and Implementation Using the Feedforward Method", *European Journal of Marketing*, Vol. 26, No. 1.
- Vellguth, H.K. [1969] "Die Verknüpfung von Planung- und Ablaufsrechnung als Schritt zu einem Unternehmensmodell", *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*.
- Watts, J. [1993] *Accounting in the Business Environment*, Pitman Publishing.
- Welsh, G.A., Hilton, R.W. and P.N. Gordon [1988] *Budgeting : Profit Planning*

- and Control, 5th ed., Prentice-Hall.
- 青柳文司[1971]『会計—情報—管理』中央経済社。
- 青柳文司[1974]『現代会計学』同文館。
- 青柳文司[1991]『会計学の基礎』中央経済社。
- 青柳文司[1997]「コミュニケーション」(神戸大学会計学研究室編『会計学辞典—第5版』同文館)。
- 青柳文司[1998]『会計物語と時間—パラダイム再生—』多賀出版。
- アービブ, M.A. 著, 金子隆芳訳[1992]『ニューラルネットと脳理論—アービブ『脳』第2版—』サイエンス社。
- 安部彰一[1996]「問われる企業経理—進化を目指して」『企業会計』第48巻第12号。
- 石川 昭[1993]『戦略的予算管理論』同文館。
- 石川 昭[1997]『戦略情報システム入門』日経文庫。
- 石川 昭・佐藤宗弥[1981]「会計サイバネティクスの探求—自動制御理論と原価管理の関係」『企業会計』第33巻第8号。
- 石川純治[1994]『経営情報と簿記システム—簿記の伝統と革新—』森山書店。
- 石川純治[1996]『キャッシュフロー簿記会計論—構造と形態—』森山書店。
- 井尻雄士[1984]『三式簿記の研究—複式簿記の論理的拡張をめざして—』中央経済社。
- 井尻雄士[1990]『「利速」会計入門—企業成長への新業績評価システム—』日本経済新聞社。
- 伊丹敬之・加護野忠男[1993]『ゼミナール経営学入門』日本経済新聞社。
- 伊藤和憲[1995]「日産自動車の購買管理と原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略—競争優位に立つ原価管理—』中央経済社)。
- 伊藤 博[1977]『管理会計論』同文館。
- 伊藤 博[1992a]『管理会計の世紀』同文館。
- 伊藤 博[1992b]「管理会計の現代像—企業予算編」『経営実務』第459号。
- 伊藤 博[1996]「CALCと管理会計変革」『企業会計』第48巻第8号。
- 伊藤善朗[1993]『予算統制システム—その有効性に関する研究—』同文館。
- 岩田 巖[1955]「遺稿: 二つの簿記学」『産業経理』第15巻第6号。
- 上埜 進[1995]「予算管理」(門田安弘編著『管理会計学テキスト』税務経理協会)。
- 内山哲彦[1999]「マネジメント・コントロールにおけるコントロール概念の再検討」『三田商学研究』(慶応義塾大学商学会)第42巻第1号。
- 大下丈平[1996]『フランス管理会計論—工業会計・分析会計・管理会計—』同文館。
- 大下丈平[1997a]「フランス管理会計における活動基準会計の役割とその意味(二・完)」『会計』第152巻第6号。
- 大下丈平[1997b]「原価企画の原価管理システムとしての構造とその特質—日仏管理会計の比較研究の視点から—」(伊東弘文・徳増典洪編著『現代経済システムの展望』九州大学出版会)。
- 大下丈平[1998]「フランス管理会計の方法とその射程—分析会計から管理会計へ—」『経済学研究』(九州大学)第64巻第5・6号。
- 岡本 清[1969]『米国標準原価計算発達史』白桃書房。
- 岡本 清[1994]『原価計算(五訂版)』国元書房。

- 笠井昭次[1991]「岩田理論の現代的意義(1)(2)—『会計管理のための簿記学』観をめぐって—」『会計』第140巻第1・2号。
- 上總康行[1993]『管理会計論』新世社。
- 上總康行[1995a]「成長志向型原価管理の終焉—現代原価管理の動向—」『名城商学』第45巻第3号。
- 上總康行[1995b]「標準原価計算の差異分析と原因分析—管理情報の連携機能—」『経済論叢』(京都大学)第156巻第6号。
- 加登 豊[1993]『原価企画—戦略的コストマネジメント—』日本経済新聞社。
- 河田 信[1996]『プロダクト管理会計—生産システムと会計の新しい枠組み—』中央経済社。
- 北村浩一[1996]「マッキンゼー『予算統制』の形成と意味—2つの調整概念—」『経済論叢』(九州大学大学院)第96号。
- 北村浩一[1997]「マッキンゼー『予算統制』における調整概念とその意味—見積から予算へ—」『経済論叢』(九州大学大学院)第97号。
- 北村浩一[1998a]「マッキンゼー『予算統制』における予算実行過程の意味—予算報告書における比率分析—」『経済論叢』(九州大学大学院)第101号。
- 北村浩一[1998b]「マッキンゼー『予算統制』と米国連邦政府予算制度—『予算統制』の形成における連邦政府予算制度の影響—」『九州経済学会年報』第36号。
- 木村和三郎・小島男佐夫[1967]『改訂・工業会計入門』森山書店。
- キャプラン, R.S./ノートン, D.P. 著, 吉川武男訳[1997]『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革—』生産性出版。
- クロージング[1996]『TQD—品質・速度両立の製品開発』日経BP社。
- クーンツ, H./オドネル, C., 高宮晋監修・大坪檀監訳[1979]『経営管理—5 経営統制』マグローヒル好学社。
- 神戸大学会計学研究室編[1997]『会計学辞典〔第5版〕』同文館。
- 國部克彦[1998]『環境会計』新世社。
- 小林健吾[1988]『予算管理の知識』日経文庫。
- 小林健吾[1994]『予算管理発達史—総合的利権管理への道—』創成社。
- 小林哲夫[1987]「経営管理プロセスと管理会計」溝口一雄編著『管理会計の基礎』中央経済社。
- 小林哲夫[1998]「アカウントビリティの概念と戦略的管理会計」『国民経済雑誌』第177巻第3号。
- 小林哲夫[1999]「戦略的管理会計に関する一考察」『会計』第155巻第1号。
- 小林啓孝[1995]「製品開発と原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略—競争優位に立つ原価管理—』中央経済社)。
- サイモン, H.A. 著, 稲葉元吉・吉原英樹訳[1987]『システムの科学〔新版〕』パーソナル・メディア。
- 櫻井通晴[1981]『経営原価計算論〔増補版〕』中央経済社。
- 佐藤俊徳[1983]『管理会計—利益計画のための会計情報—』愛知大学経営会計研究所。
- 佐藤 進[1998]「『機械工業原価計算基準』について—設定の経緯とその特徴—」『企業会計』第50巻第5号。
- 佐藤誠二[1997]「事前統制, 期中統制および事後統制」(角谷光一編『原価計算用語辞典』同文館)。

- 佐藤宗弥[1974]「フィードフォワード・コントローラー-石川昭博士とC.H.スミス博士の論文を中心に」『企業会計』第26巻第8号。
- 佐藤宗弥[1981]「サイバネティクス会計の展開」『会計』第120巻第9号。
- 佐藤好孝[1969]『現代消費主義原価計算の理論』千倉書房。
- 佐藤好孝[1975]『実際原価計算』同文館。
- 佐藤好孝[1986]『現代企業会計の基礎知識』同文館。
- シービオク,T.A.著,池上嘉彦編訳[1985]『自然と文化の記号論』勁草書房。
- 示村悦二郎[1990]『自動制御とは何か』コロナ社。
- 鈴木 久[1967]「PERT と品質保証・原価管理-管理報告システムへの応用」(刀根薫監修『PERT講座IV拡張編』東洋経済新報社)。
- スティリングス,N.A.他著,海保博之他訳[1991]『認知科学通論』新曜社。
- 角谷光一編[1997]『原価計算用語辞典』同文館。
- 醍醐 聡[1998]『会計学講義』東京大学出版会。
- 高橋史安[1995]「カシオ〈電卓事業本部〉の原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略-競争優位に立つ原価管理』中央経済社)。
- 高橋安人[1968]『システムと制御』岩波書店。
- 竹村健一[1984]『フィードフォワードの発想』三笠書房。
- 竹村健一[1985]『フィードフォワード』講談社。
- 竹村憲郎[1995]「フィードフォワード」(出牛正芳編著[1995]『基本マーケティング用語辞典』白桃書房)。
- 田中隆雄[1995]「松下電器『画王』の原価企画」(田中隆雄・小林啓孝編著『原価企画戦略-競争優位に立つ原価管理-』中央経済社)。
- 田中隆雄[1998]『管理会計の知見』森山書店。
- 田中雅康[1995]『原価企画の理論と実践』中央経済社。
- 辻 厚生[1988]『〔改訂増補〕管理会計発達史論』有斐閣。
- 津曲直躬[1977]『管理会計論-企業予算と直接原価計算-』国元書房。
- 遠山 暁[1992]「サイバネティクスと情報システム論」(浦田宏昭編著『経営情報科学総論<増補改訂版>』中央経済社)。
- 十島雍蔵[1989]『心理サイバネティクス』ナカニシヤ出版。
- トヨタ自動車(株)[1970]『モータリゼーションとともに』トヨタ自動車(株)。
- トヨタ自動車(株)[1987]『創造限りなく-トヨタ自動車50年史』トヨタ自動車(株)。
- 豊田英二[1987]『原価との闘い』トヨタ自動車(株)。
- 西土純一[1988]「財務会計と管理会計の接点-代理人理論を中心に」(後藤幸男編著『現代経営管理のフロンティア』中央経済社)。
- 西村 明[1982a]「会計の統制機能と管理会計-管理会計の展開と差異分析論(1)-」『経済学研究』第47巻第5・6号。
- 西村 明[1982b]「原価会計の統制機能について」『経済学研究』第48巻第3・4号。
- 西村 明[1983]「標準原価会計の形成の論理と批判の論理-管理会計の展開と差異分析論(2)」『経済学研究』第49巻第1・2号。
- 西村 明[1986]「管理会計研究の展開」『経済学研究』第52巻第1-4号。
- 西村 明[1988a]「管理会計の発展と問題」(西村明編著『管理会計の分析方法』同文館)。
- 西村 明[1988b]「システムの原価と差異分析」(西村明編著『管理会計の分析方法』同文館)。

- 西村 明[1989]『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会。
- 西村 明[1991]「日本の管理会計の発展と展望」『会計』第139巻第2号。
- 西村 明[1995]「日本の管理会計の構造と特質」『経済学研究』(九州大学)第61巻第3・4号。
- 西村 明[1996]「日本の管理会計の新たな展開-原価企画から戦略的原価企画へ」『経済学研究』(九州大学)第62巻第1-6合併号。
- 西村 明[1998]「アジア的経済成長と管理会計」『会計』第154巻第1号。
- 西村 明[1999]「原価企画と原価低減分析」『経済学研究』(九州大学)第65巻第5号。
- 西村 明・R.ウィレット・N.パイドン編著,西村 明監訳[1995]『アジア太平洋地域の会計』九州大学出版会。
- (社)日本機械工業連合会編,佐藤進・木島淑孝著[1998]『四要素原価計算システム-解説「機械工業原価計算基準」』日刊工業新聞社。
- 日本会計研究学会[1996]『原価企画研究の課題』森山書店。
- パーカー, L.D., フェリス, K.R., オトレイ, D.T.著・上埜進ほか訳[1992]『行動会計学の基礎理論-人間の要因と会計』同文館。
- 浜田正幸[1995]「クイック・フィードバック」(日経ビジネス編『IT革命対応・最新経営イノベーション手法50』日経BP社)。
- 服部俊治編著[1988]『企業利益の計算方法』同文館。
- 馬場克三[1975]『会計理論の基本問題』森山書店。
- 橋本賢一[1995]『理想原価への挑戦』日本能率協会マネジメントセンター。
- 肘黒和俊[1980]『変動予算論〔改訂新版〕』森山書店。
- 福田 豊・須藤 修・早見 均[1997]『情報経済論』有斐閣アルマ。
- 藤田昌也[1987]『会計利潤論』森山書店。
- 藤田昌也[1997]『会計利潤の認識』同文館。
- 藤田昌也・吉見宏[1994]『会計利潤の計算方法』同文館。
- 船本修三[1991]『会計情報論の基礎』中央経済社。
- ベア,F.X.,ディヒテル,E.,シュバイツァー,M.,小林哲夫,森昭夫編著[1999]『一般経営経済学-第2巻:管理』森山書店。
- 松本雅男[1961]『標準原価計算論』国元書房。
- 溝口一雄[1987]「管理会計の体系」(溝口一雄編著『管理会計の基礎』中央経済社)。
- 宮本匡章[1978]『会計的情報と意思決定』中央経済社。
- 宮本匡章[1998]「管理技法の伝承とその発展をめぐって-TOCに関連して」『企業会計』第50巻第1号。
- 本橋正美[1990]「管理会計におけるコントロール概念の検討」『経理知識』(明治大学経理研究所)第69号。
- 門田安弘[1978]『多目標と階層組織の管理会計』同文館。
- 安平昭二[1994]『会計システム論研究序説-簿記論的展開への試み-』神戸商科大学経済研究所。
- 山下勝治[1976]『損益計算論-損益計算制度の発展〔復刻版〕』泉文堂。
- 吉田良三[1928]『工業簿記と原価計算』同文館。

