九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

フィードフォワード管理会計のフレームワーク

丸田, 起大
日本学術振興会特別研究員

https://doi.org/10.15017/3052497

出版情報：経済論究. 102, pp.159-174, 1998-11-30. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

フィードフォワード管理会計のフレームワーク

丸　田　起　大*

目　次

1．はじめに
2．フィードフォワード管理会計の発想
3．管理会計フレームワーク論の展開
4．フィードフォワード管理会計のフレームワーク
5．むすび

1．はじめに

本稿は，フィードフォワード(Feedforward)という概念を基軸にして構想されるフィードフォワード管理会計の視点から，管理会計フレームワークの一つの構想を示そうとするものである。

フィードフォワード管理会計については，拙稿(1)においてその構想の一端を示しているが，フィードフォワードという概念自体は，これと対になるフィードバック（Feedback）概念が非常になじみの深い日常的な概念となっているのに比べれば，それほど認知されてはいない。しかしフィードフォワード概念についての議論は，様々な学問領域において古くから行われてきており(2)，近年のいわゆる「日本的管理会計」論を契機に再び注目されるようになってきている(3)。そこでは日本的管理会計論の一つのキーワードとして興味深い可能性を示しているが，さらにその枠を超えて管理会計論の基礎概念として位置づけられるべき意義を持った概念であると思われる。

さて本稿では，フレームワークという用語には二つの意味を込めている。すなわち理論的な分析枠組みとしてのフレームワークと具体的な構成枠組みとしてのそれである(4)。したがって本稿では，まず様々な管理会計技法を考察していく際の視角となる基礎概念を整理する理論的な分析枠組みとしてのフレームワークを与えた上で(第2節)，次にその視角を基礎に分析される様々な管理会計諸技法を位置づけるための具体的な構成枠組みとしてのフレームワークを構築する（第3・4節）という構成をとっている。

＊　日本学術振興会特別研究員。

（1）　丸田起大［1998a］［1998b］。

（2）　フィードフォワードについての議論は，1960年代から工学領域において行われはじめ，その後は医学や言語学，社会学，経済学，経営学および会計学にまで及ぶ学際的な展開を見せている。なおわが国ではかつて竹村健一［1984］［1985］によってその概念が強く啓蒙された。また会計学においてはとくに青柳文司，石川昭，および西村明などによって検討されている。

（3）　日本的管理会計の特質をフィードフォワードの視点から最初に説明したのはMorgan and Weerakoon［1989］およびMorgan［1992］であり,その後その試みは西村明［1995］［1996］［1998］，西村=ウィレット=バイドン［1995］およびNishimura［1995］においてさらに進展している。

（4）　國部克彦［1998］14頁。

管理会計フレームワークについての議論は，管理会計論における一つの重要な焦点であり，それについては非常に多くの成果が蓄積されている。本稿で論じるフィードフォワード管理会計の視点は，この管理会計フレームワークの考察においても興味深い示唆を与えてくれる。結論から言えば，フィードフォワード管理会計の視点から構築されるフレームワークは，これまでに多くの成果が蓄積されている管理会計フレームワーク論のまさに延長線上に位置しているのである。

以上のような問題意識から以下では次のように論が展開される。まず論の展開上必要と思われる限りで，フィードバックとの関係を明らかにしながらフィードフォワードの発想を示していく。そしてそこから構想されるフィードフォワード管理会計の基礎概念と基本構造を描くことによって，まずは理論的な分析枠組みとしてのフレームワークを与える。次に具体的な構成枠組みとしてのフレームワークを構築するために，本稿の関心に添う範囲でこれまでの管理会計フレームワーク論の成果を簡単に整理する。そしてそれらの検討を踏まえて，フィードフォワード管理会計を位置づけることのできる管理会計フレームワークの一つの構想を示していく。そして最後に以上のようにして構築された管理会計フレームワークの視点から得られるいくつかの洞察を示してみたい。

2．フィードフォワード管理会計の発想

そもそもフィードフォワードやその対概念であるフィードバックは，特定のコントロール・プロセスを表現するものであり，いわばコントロールの「形容詞」である。さらに両者の関係は，排他的ではなく相互補完的であり，一般にフィードバックが基礎となってフィードフォワードが展開される。すなわちフィードバックはフィードフォワードなしでもそれ自身として自己完結できるものであるが，フィードフォワードはフィードバックを基礎にしてはじめて完結できるシステムである。したがってフィードフォワードについて考察するためには，フィードバックについても適宜言及していく必要があることを明記しておきたい。

さてフィードフォワードの発想を端的につかむためには，まずは身近なものを例にとってみるのがよいであろう。例えば風邪の症状が現れてから，その原因を探り処置を施していくのが治療医学であるなら，一方で風邪をひかないように風邪の原因となりうるあらゆる原因をあらかじめ排除しようとするものは予防医学であるといえよう(5)。すなわち両者の違いは，風邪という事象を中心にして，風邪の症状が現れた事後に行動を起こすものが前者であり，風邪の症状の現れる事前に行動を起こすものが後者であるというところにある。この治療医学のとるアプローチがフィードバックと呼ばれるのに対して，予防医学のそれに該当するのがフィードフォワードなのである。このようにフィードバックは事後に位置する行為であるのに対し，フィードフォワードは事前に位置する行為であることをまずは確認しておこう。

ではさらに具体的なイメージをつかむために，フィードフォワード論者が好んで使う例をあげよう。それはフィードフォワード概念が生み出された領域である制御工学の適用されるヒーターの室温コントロールの例である。

(5)　西村明［1995］91頁。

「ヒーターの例で考えてみよう。ヒーターの仕組みはこうだ。外気の温度が下がると室温もそれにつれて下がる。ある程度まで室温が下がるとセンサーが働いて電源が入り，それで部屋が暖められる。そして一定の温度まで上がるとスイッチが切れる。これはフィードバックなのだ。ところがこの仕組みだと，部屋が寒くなってしまわないと暖房が入らないから，部屋の中にいる人間は多少なりとも寒い思いをせざるを得ない。そこで発想を変えてみる。部屋が寒くなる前の現象として外気が下がるのだから，外気が下がり始めたときに，室温が下がる時間を考慮に入れて電源が入るような装置があれば，室温は完全に保たれる。センサーを外に置くのである。…これがとりもなおさずフィードフォワードなのだ[6]。」

それではこの例から，フィードフォワードとフィードバックの共通点と相違点を構成するいくつかの要素を見いだしてみよう。

まず認識の構造は両者に共通している。すなわちフィードバックの場合には，あるべき室温とすでに生じた過去の室温とが事後に比較され，そこにギャップが認められるときに，電源が入ったり切れたりして室温が調整される。同様にフィードフォワードの場合にも，あるべき室温と将来のある時点の室温の予測とが事前に比較されて，あるべき室温からの逸脱が生じないように前もってシステムが作動する。つまりフィードフォワードにもフィードバックにも，未来や過去の事物の状態を把握して，それをあるべき状態と比較することによってそのギャップを認識するという二項対立[7]的な認識の構造が共通しているのである。

しかしながら事物の状態についての情報の源泉となる認識の対象とその認識のタイミングについては相違がある。すなわちフィードバックにおいては，実際に発生した室温が認識の対象となり，かつ認識のタイミングは事後である。しかし一方のフィードフォワードの場合には，認識の対象となるのは室温そのものではなく，それに変化をもたらす原因[8]としての外気温であり，それをもとに将来時点の室温が予測されて，その予測温度とあるべき温度のギャップが事前に測られる。つまりフィードフォワードとフィードバックは，認識の構造には共通性が見られるものの，その認識対象と認識のタイミングに相違点があるのである（図表１）。

	フィードフォワード	フィードバック
認識構造	二項対立によるギャップ認識	
認識対象	原因	結果
認識時点	事前	事後

図表１

さて以上はフィードフォワードについての一般的な考察であったが，その視点から構想されるフィードフォワード管理会計の姿はどのようなものとなるであろうか。それに至る道筋は，フィードバック・アプローチによる管理会計の限界性の認識から始まる。

「（フィードバック管理会計のもつ）問題点のひとつは，６月に行われたことが原因で10月に損失が出た，という事実が判明する

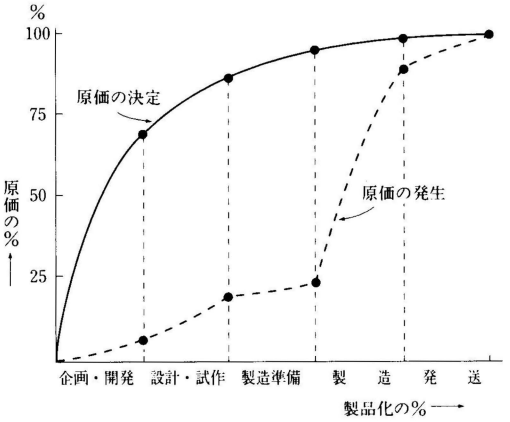
（6）竹村健一［1984］195頁。
（7）会計における二項対立思考については，青柳文司［1991］165-173頁に詳しい。
（8）一般にそれは外乱（disturbance）と呼ばれる（例えば石川昭・佐藤宗弥［1981］）。

のが11月であるという事態である[9]。」

すなわちフィードバック・アプローチによる管理会計では，11月になって初めて10月の損失が把握され，そしてその把握を受けて6月の原因が突き止められるという手順をとらざるを得ない。まさに検死(post-mortem)と揶揄される所以である[10]。しかしながら根本的に過去を変えることはできないのであり,「誤りを是正する最上の策は誤りを犯さないことである[11]」と言われる通り，その10月の損失を回避するためにはその原因が位置する6月に事前に手を打っておかなければならなかったのである。

このような望ましくない状態の発生と原因の間にあるタイム・ギャップを明解に認識させてくれるのが原価企画である。すなわち図表2にあるように，原価の決定と発生の間には時間的なギャップがあり，発生する原価に変更を加えようとするならば，それが決定されてしまう時点に介入しなければならない。そして将来の特定時点に望ましい原価を発生させるためには，その原価が決定される時点において，望ましくない結果をもたらすと考えられるあらゆる要素を除去しなければならないのである。

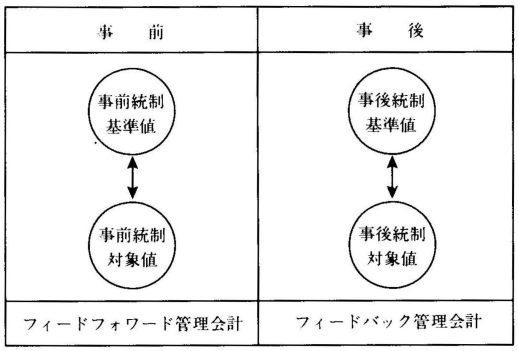
このように，発生した原価を認識の対象として，その原価が「量」的に確定してしまった後に，それとあるべき原価とのギャップを事後に認識して，その結果についての「質」を受動的に判断するのがフィードバック管理会計であるのに対して，原価が決定される時点で,「質」の視点から出発してその原因[12]を認識の対象とし，そこから将来の発生原価を予測し，それとあるべき原価とのギャップを事前に認識しながら，望ましい「質」がもたらされるように能動的に「量」を作り込んでいくのがフィードフォワード管理会計なのである[13]。つまりフィードバックは「量から質へ」というアプローチをとるのに対し，フィードフォワードはそれとは対照的に「質から量へ」という視点を重視するのである。



(出所) 田中雅康 [1995] 10頁。
図表2

ここで目標としてのあるべき数値を統制基準値，そこからのズレを認識するためにそれと比較されるものを統制対象値と呼べば[14]，以上のような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図表3のように位置づけられる。

(9) Koontz and O'Donnell [1976] p.646。カッコ内は引用者による。
(10) Koontz and Bradspies [1972] p.25。
(11) クーンツ=オドンネル [1979] 164頁。
(12) 別な表現を用いれば，それはコスト・ドライバーと呼ぶこともできるだろう。例えば加登豊 [1993] は原価企画の分析のなかに積極的にコスト・ドライバーという概念を援用している。
(13) ここでいう「量」とは具体的にはその金額であり，一方で「質」とはその「量」のもつ意味，すなわち具体的には環境との関わりのなかでその量が望ましい利益や品質をもたらすものであるかどうかという問題に関わってくる。
(14) フィードフォワード管理会計の基礎概念としての統制基準値と統制対象値，およびそれらの間で行われる差引計算から生じる種々の差異概念についての詳細は，拙稿 [1998b] を参照されたい。



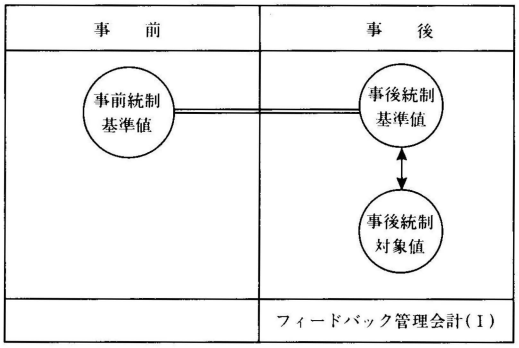
図表3

それではフィードバック管理会計からフィードフォワード管理会計への展開[15]を，図表3を基礎にして図式的に見ていこう。

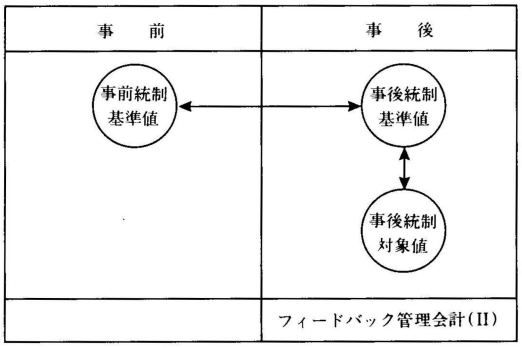
まずタイプⅠのフィードバック管理会計は図表4のような図式をとる。すなわちそこでは統制基準値は事前に設定されるが，それは事前と事後との環境変化等を考慮に入れた修正を受けることなく，事後の統制基準値としてもそのまま利用され，その上でそれと事後統制対象値としての実績値とが比較され，そのギャップが認識される。例えば伝統的な標準原価計算や予算統制がそれに該当しよう。

しかしながら事前と事後との環境変化を統制基準値に反映しなければ，事後に把握されるギャップは結果についての判断の適切な指標となりえない。したがって次に，旧環境を前提とした事前統制基準値ではなく新環境を反映した事後統制基準値が設定され，その事後統制基準値と実績値である事後統制対象値が比較されて，そのギャップが認識されるのである（図表5）。これがタイプⅡのフィードバック管理会計であり，それはフィードバックの質を強化しようとするものであるといえる。例えばデムスキーの事後会計システム[16]がそのイメージを与えてくれよう。

しかしながらさらに，先に示したようなフィードバックの限界性の認識を受けて，フィードフォワードが必要とされてくる素地が生まれる。そこでは将来の特定時点に生じるであろう結果をあらかじめ予測して，それを事前



図表4



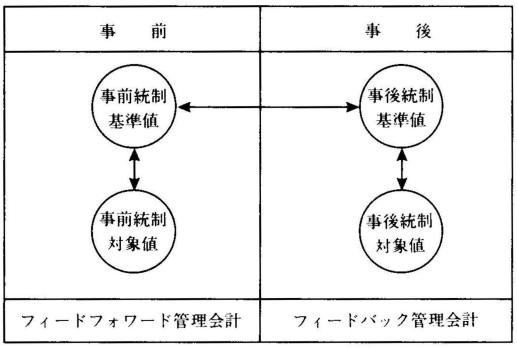
図表5

(15)　この部分に関しては，西村明［1998］96-98頁において，管理会計の発展段階をフィードバック思考からフィードフォワード思考への展開の視点から体系化している見解と基本的に符合するものであるが，ここでの議論はそれを会計構造的に考察しているものである。

(16)　Demski［1967］。またこの事後統制基準の発想は，経営学においても重要視されている。例えば伊丹敬之・加護野忠男［1989］303-330頁および村松司叙［1991］180-182頁を参照されたい。

に設定された統制基準値で評価・判断することによって，望ましくない結果を招く可能性のあるあらゆる要素を事前に排除しようとする。つまりフィードバック管理会計によっては事後にしか行われないギャップ認識をあらかじめ事前に行なっておくことによって，目標との間に予測されるズレをあらかじめ認識して，そのズレが発生する前に予防することを目指すのである。そして実際の結果が生じた後に，フィードバック管理会計によってそれと事後の統制基準値とのギャップが認識されて，必要であれば事後的な修正措置がとられることになる(17)（図表6）。例えば原価企画や現代的な予算管理にその構造が見いだされている。

以上のようにフィードフォワードの発想とそこから構想されるフィードフォワード管理会計の概念と構造について概略的な説明を与えてきた。しかしながらフィードバック管理会計は言うに及ばず，フィードフォワードの視点から構想されるフィードフォワード管理会計も，実はすでに現実の管理会計実務において，それとは意識されずにごく自然な形で存在しているものであろう。しかもそこでは，フィードフォワード過程とフィードバック過程が複雑で密接な絡み合いを示していることであろう。したがって本節で準備されたフィードフォワード管理会計の概念的・理論的なフレームワークは，まずは現実における複雑で密接な絡み合いを解きほぐしていくための一つの分析枠組みとしての役割を担うものであるということが理解されよう。



図表6

3．管理会計フレームワーク論の展開

さて前節で準備された分析枠組みとしてのフィードフォワード管理会計のフレームワークを基礎にして，次に具体的な構成枠組みとしてのフレームワークを導いていくことになるが，はじめに述べたように，フィードフォワード管理会計のフレームワークは，これまでに多くの成果が蓄積されている管理会計フレームワーク論のまさに延長線上に位置しているといえる。したがって以下では，構成枠組みとしてのフレームワークの探求の前に，本論の関心に添う形で，まずはこれまでの管理会計フレームワーク論を簡単に整理していくことにしたい(18)。

これまでの管理会計論においては様々なフレームワーク論が展開されてきており，非常に

(17)　もちろんフィードフォワードの限界性についても言及しておく必要があろう。すなわち不確実性が高まり環境変化が激しくなってくると，フィードバックの限界性が露呈する。したがってそこにフィードフォワードの必要性の素地が生まれるが，そのフィードフォワード自体の正否も，激しく変化する環境をどこまで読み込むことができるかという予測の質に大きく左右される。したがってフィードフォワードは，予測困難な環境においてその必要性が生まれてきながらも，その予測の精度によってその正否が規定されるという緊張した状況のなかで，その真価を問われることになる。さらにはサイモン[1987]60頁の指摘にあるように，将来を見通そうとする自らの努力によってシステムが過剰反応の状態に陥り，不幸な不安定作用がもたらされる可能性があり，不必要に意思決定が遅れてしまうなどの問題もある。

多くの成果が蓄積されている。しかし本論での関心からは，次の主要な3つの大きな枠組みをとくに採り上げたい。

第1のものとして，B.E.ゲッツ（B.E. Goetz）の所説[19]にはじまり後にAAA（American Accounting Association,アメリカ会計学会）の1955年の報告書などに受け継がれ，今日まで絶大な影響力を保っている「計画設定と統制（planning and control）」という管理過程の枠組みを基礎とした「計画会計と統制会計」という枠組みがあげられよう。以降様々な管理会計フレームワーク論が提起されてきているが，基本的にはゲッツのフレームワークが基礎となっており，かつそれを乗り越えようとする試みが今日まで続けられてきているといっても過言ではない。これは管理過程を計画設定と統制へと区分する考え方をとり，さらにAAAの1955年の試案はその計画設定過程をさらに個別計画(project planning)と期間計画(period planning)へと二分する展開をたどっている。

しかしながら，このAAAのフレームワークにおける期間計画と統制とが密接不可分なものであるとして，R.ベイヤー（R. Beyer）[20]によって，それは「意思決定会計と業績評価会計(decision-making accounting and performance evaluation accounting)」へと組み替えられた。これが第2の大きな枠組みである。そこでは計画設定のうちの期間計画と統制とが一組として業績評価会計とされ，個別計画の部分は意思決定会計へと読み変えられている。わが国でも溝口一雄［1987］などによって採用されており，意思決定と業績評価を一つのサイクルとする考え方が広く定着しているといえよう。

以上の「計画と統制」「意思決定と業績評価」の二つはいずれも，「事前管理か事後管理か」という管理時点の軸をめぐって理論化されているものであるが，それは事後統制としてのフィードバックのみを強調する枠組みとなっている。つまり「計画と統制」という場合の計画も，「意思決定と業績評価」という場合の業績評価も，いずれも事後統制としての意味のみを賦与されているのである。

最後に第3のものとして，これもかなり広く利用されているものとしてR.N.アンソニー（Anthony, R.N.）のフレームワークがあげられよう[21]。これは分権化を基礎とした組織構造の変化に対応した経営管理の階層化を反映したものであり，その枠組みは「戦略的計画設定(strategic planning)／マネジメント・コントロール(management control)／オペレーショナル・コントロール(operational control)」という3つの要素から構成される。アンソニーは，AAAのASOBAT（A Statement of Basic Accounting Theory，基礎的会計理論）によって提示された管理職能を定型活動と非定型活動とに二分する考え方を踏まえて，管理階層ごとに先の「計画と統制」のウエイトが異なる（図表7）という認識を重視する。

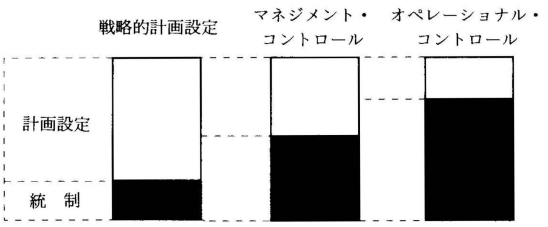
そしてその上で上級管理者による長期的な戦略管理次元には非定型的な計画設定の比重を重

(18)　本節での整理は，本文中に引用している以外にも主に以下の文献を参考にした。吉田弥雄[1967]，松本雅男[1971]，青木茂男［1976］，伊藤博［1977］［1992a］，津曲直躬［1977］，辻厚生［1985］，西澤脩［1989］，廣本敏郎［1993］，河野二男［1996］。

(19)　Goetz［1949］。

(20)　Beyer［1963］。

(21)　例えばAnthony［1965］［1988］およびAnthony and Dearden［1976］，Anthony and Govindarajan［1995］，Anthony and Welsch［1988］。

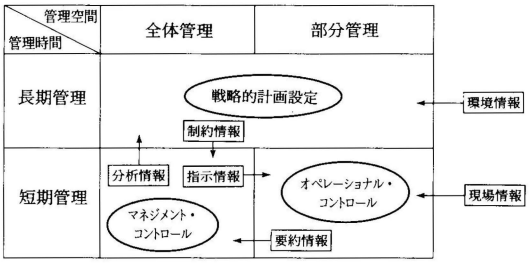


(出所) Anthony and Welsch [1988] p.422に一部加筆している。

図表 7

視して「戦略的計画設定」を，両者のバランスのとれた中級管理者による短期的・全体的な総合管理過程には「マネジメント・コントロール」を，定型的な統制過程の比重の大きい下級管理者による短期的・局所的な現業レベルには「オペレーショナル・コントロール」という概念を与えている。そしてこの枠組みの中に，管理会計を含めたあらゆる経営管理技法を位置づけていく。

この第 3 の枠組みは，先の「計画と統制」という事後管理のみを要素に持つ管理時点の軸を基礎に，「全体管理か部分管理か」という管理空間の軸と「長期管理か短期管理か」という管理時間の軸の二つの軸をめぐって体系が組まれており，それらの間の関係は図表 8 のように描くことができるであろう(22)。



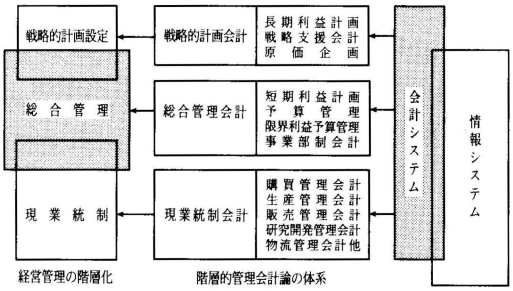
図表 8

すなわち長期管理が問題となる戦略的計画設定を担当する上位管理者は，企業内外の情報をもとに，短期管理・総合管理が問題となるマネジメント・コントロールに対して，その意思決定上の制約となるべき情報を定める（例えば目標利益のような予算編成方針など)。そしてそれを受けてマネジメント・コントロールを担う中級管理者は，短期管理・部分管理が問題となるオペレーショナル・コントロールを担う下位管理者に対して，業績判断基準などの指示情報を定める(例えば生産量その他の目標など)。そして現場での実際の活動の後に，それについてのデータが要約的に中級管理者へと戻されて，それを業績基準をもとに分析して問題点のある場所が明らかにされる（例えば予算差異分析など)。その結果は，一方で下位管理者へと再び戻されて日々の管理に役立てられ，他方では戦略的計画設定段階へと送られて戦略の達成度が判断される。この枠組みはその後も非常に多くの論者によって採用されており，現在では最もポピュラーなフレームワークとして認知されていると言えるだろう。

さてフィードフォワードの視点からは，このアンソニーのフレームワークを基礎にしながらさらなる展開を見せているものが興味深い。例えば上總康行 [1993] は，アンソニーの提示した経営管理のフレームワークを素直に生かしながら，それぞれの管理局面に対応させた「戦略的計画会計／総合管理会計／現業統制会計」という管理会計としてのフレームワークを提起している(図表 9)。そこでは先述した各階層間での計画設定と統制の重要度の相対的な相違（図表 7）を反映して，戦略次元は計画会計とし，現業次元を統制会計としている。そして例えば

(22)　佐藤俊徳 [1983] 20-21頁を参考に，私見を加えている。

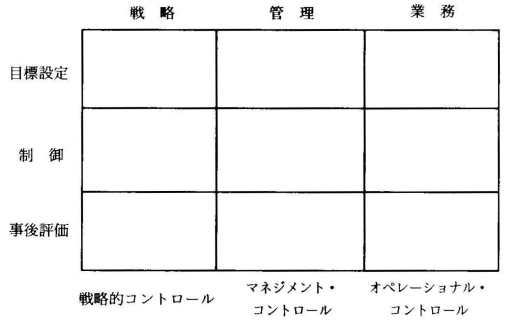
原価企画は戦略的計画会計の部分に，予算管理は総合管理会計に，そして標準原価計算は生産管理会計として現業統制会計の一部に位置づけられている。そこではアンソニーに依拠している関係で，やはり戦略場面にはコントロールが重要視されておらず，また総合管理会計や現業



（出所）上總康行［1993］66頁。
図表9

統制会計においてもフィードバック・コントロールのみが意識されている。

さらにH.ブッカン（H. Bouquin）は，アンソニーのフレームワークの一部を修正しながら，かつそこにコントロール・プロセスの視点を導



（出所）Bouquin［1997a］p.213を一部修正している。
図表10

入して，図表10のようなフレームワークを提示している(23)。

このフレームワークの特長は，アンソニーのそれぞれの局面とコントロール・プロセスとを対応させている関係から，アンソニーにおいては強調されなかった戦略的次元における統制面も意識的に強調して，「戦略的コントロール（contrôle stratégique）」という軸を据えている点に認められる。またブッカンにおいては，コントロール・プロセスは次のように説明される。すなわち事前に適切な目標を定めて，そのもとで諸資源の結びつきを決めていく目標設定（finaliser），事中に行動中の経過を把握して，必要であれば修正行動を起こす制御（piloter），および事後に実績を把握して，その結果を踏まえて経済性・効率性・有効性を判断する事後評価（postévaluer）である。この目標設定→制御→事後評価は，それぞれ事前→事中→事後に対応しており，一つのサイクルとなってコントロールが行われるとされている。この枠組みは，コントロール・プロセスを一つの軸として明示的に用いている点で他のものと異なるが，事後評価という表現に現れている通り，残念ながらそこでもフィードバック・コントロールのみが意識されている。

以上のように，管理会計フレームワークに関する主要な3つの枠組みと，とくにアンソニーのフレームワークを踏まえてさらに展開を見せているものを簡単に整理した。まずは枠組み自体の概要を問題視したいという課題の制約から，それぞれのフレームワークのどこにどのような技法が位置づけられているかについての詳細な検討は割愛したが，いずれもフィードバック・コントロールのみを意識した枠組みであることが分かる。しかし次節で展開するように，

(23) Bouquin［1986］［1997a］［1997b］［1997c］。なおブッカンの所説については，大下丈平［1996］［1997a］［1998］が詳細に紹介・検討している。

フィードフォワード・コントロールの視点を導入することによって，これらの枠組みは有機的に結びつけられ，その先にフィードフォワード管理会計をうまく位置づけることのできるフレームワークが見えてくるのである。

4．フィードフォワード管理会計のフレームワーク

さて以上のように管理会計フレームワーク論を簡単に整理してきたが，フィードフォワード管理会計の発想はこれらの諸要素を考察する際に興味深い示唆を与えてくれる。そしてこれらの諸要素の結びついたその先に，フィードフォワード管理会計のフレームワークが構成され，それはこれまでの管理会計フレームワーク論の成果の一つの集大成としての意味を持つものとなる。

まず「計画と統制」および「意思決定と業績評価」という枠組みについては，フィードフォワード論の初期の論稿として注目されるDemski[1969]が示唆に富む。すなわちデムスキーは，その当時に支配的であった計画と統制の二分法（planning and control dichotomy）では計画と統制の間の相互関係を適切に表現できないという問題意識から，それに替わる代替的なフレームワークとして「意思決定業績の統制（decision-performance control）」という枠組みを提示する。そこでは，計画過程はその計画の実行段階の統制過程において基準となるものを提供するものにすぎないというフィードバック的な計画と統制の二分法に替えて，計画設定過程であってもそれは意思決定と業績評価の二つの局面からなるという認識のもとに，「計画設定段階における意思決定の業績を統制する」というフィードフォワード過程を強調することのできる枠組みを提示しようとする。つまりデムスキーは，計画の事後的な統制であるフィードバック過程だけでなく計画の事前的な統制であるフィードフォワード過程が明確に認識されうる枠組みを見いだそうとして，「計画と統制」という枠組みと「意思決定と業績評価」という枠組みを有機的に結びつけようとしていると理解できよう(24)。

以上によって得られる「計画の統制」という視点は，計画と統制を平面的に位置づける「計画と統制」という枠組みだけからは見えてこないものであり，計画を統制の対象としても位置づける立体的な枠組みを志向する。つまり「伝統的に計画設定過程として理解されてきたものが，実は部分的には計画設定であるが部分的には統制過程である(25)」というフィードフォワード論者に特徴的な認識から出発して，さらに統制を計画よりも上位の概念として位置づけることによって，そこから計画過程さえも統制の対象として位置づけるような枠組みへと向かうことになるのである。

さて，この計画と統制のバランスについては，先述のようにアンソニーが図表7のような関係を描いている。そして彼はこの平面的な枠組みを基礎に，とくに戦略的次元においてはコントロールの占める重要性が相対的に低いという認識から，戦略的次元にはあえて戦略的計画設定

(24)　先述した事後会計システムの構想と併せれば，デムスキーは，一方でフィードバック・システムを強化しながら，他方でフィードフォワード理論を導入するという形で，非常にバランスのとれた理論展開を志向していたと評価することができよう。

(25)　Ishikawa [1975] p.91。同様の見解がDemski [1969]，Ishikawa and Smith [1972]，Watts [1993] などにも見られ，この点はフィードフォワード論者の見解の一つの焦点となっている。

(strategic planning) という概念を充てている。

しかしながら近年の管理会計論の動向を見る限り，その認識は修正を迫られているように思われる。すなわち現代管理会計論の一つの焦点となっている原価企画は，その特質として源流管理や事前統制[26]の重要性を訴えることになった。またバランス・スコアカード[27]論者は，戦略をマネジメントしていくためには戦略の事後評価のための戦略的フィードバックが不可欠であると説いている。またこの「戦略のコントロール」というテーマはSimons [1995] などにおいて詳細に検討されるようになってきており，これらにはまさに戦略次元におけるコントロールの重要性の高まりが現れていると言えよう。

したがってこれらを受けて，戦略次元においては統制の比重が相対的に低いという伝統的な認識はもはや適切ではなく，戦略次元における統制こそが重要な鍵を握っており，今日ではむしろ他のレベルにおける統制よりも重要視されるものとなっているという認識の方が妥当であろう[28]。それゆえに，アンソニーのフレームワークを修正して先の図表10のようなフレームワークを提示したブッカンの「戦略的コントロール」という表現はまさに卓見であり，現代管理会計フレームワークの模索において一つの軸になると認められよう。

しかしながらこのブッカンのフレームワークにも決定的な限界がある。すなわちブッカンは，先にも触れたとおり，そのコントロール・プロセスを目標設定→制御→事後評価からなるものとしている。もちろんコントロール・プロセスを軸とする点に着目していることは高く評価される。しかしそれは事後評価という表現に現れているとおり，フィードバック・コントロールのみを前提としているものでしかなく，フィードフォワードの視点からフィードフォワード・コントロールのプロセスをも明示的に表現できる枠組みを求めようとすれば，さらなる修正を施す必要がある。

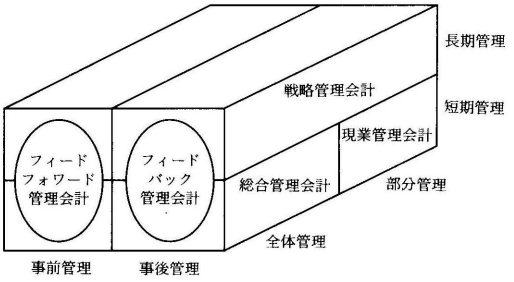
したがって結論として，これまでの諸論者の成果を踏まえつつ，フィードフォワード・プロセスを明示的に位置づける構成を採用したフレームワークとして図表11と図表12を提示したい。

すなわちそこではまず，経営管理の階層化を基礎としたアンソニーのフレームワークに依拠した上總康行 [1993] の「戦略的計画会計／総合管理会計／現業統制会計」という枠組みに，ブッカンによる戦略次元のコントロールの強調などを加味して，戦略次元を計画会計に限定せずまた現業次元を統制会計に限定しない「戦略管理会計／総合管理会計／現業管理会計」という軸を準備している。これは先に見たように，「長期管理か短期管理か」という管理時間の軸と「全体管理か部分管理か」という管理空間の軸の結びついたところに形成される。

そして一方で，ブッカンの枠組みにおける事後管理としてのフィードバック・コントロール・プロセスに加えて，「計画過程の意思決定を統制するためにその業績を事前に評価する」と

(26)　上總康行 [1995] 36-39頁。
(27)　キャプラン=ノートン [1997]。
(28)　この点に関して同様に西村明[1988a]11-12頁は，戦略と管理会計が強く結びつくことによって，計画が統制のための規範であることのみならず，それ自体企業を方向付ける重要な管理対象であることが認識され，伝統的な能率管理から「計画管理」へのシフトが起こっていることを指摘している。

いうフィードフォワード・コントロールの過程を明示的に加えなければならない。ゆえに先の二つの軸に加えて，「事前管理か事後管理か」という管理時点の軸から見た「フィードフォワード管理会計／フィードバック管理会計」という



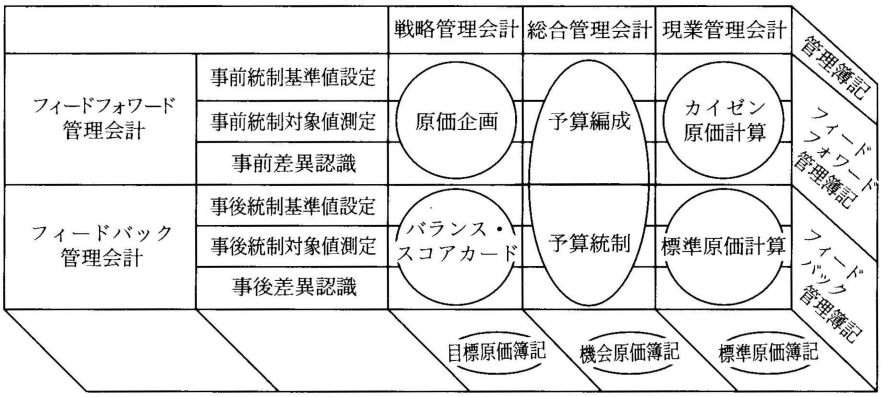
図表11

局面を導入して，図表11のような関係図が描かれる。

次にそのように位置づけられた「戦略管理会計／総合管理会計／現業管理会計」と「フィードフォワード管理会計／フィードバック管理会計」を両軸としたフレームワークを基礎に，具体的な管理会計諸技法がどのように位置づけられ得るかを見てみる。その際，管理会計フレームワークであることから，コントロールの構造を会計構造として具体化させる形で，管理会計プロセスを「統制基準値の設定→統制対象値の測定→統制基準値と統制対象値との差異の認識[29]」からなるものと措定して，コントロール・プロセスと「フィードフォワード管理会計／フィードバック管理会計」の軸をそれぞれに対応させて位置づけている[30]。

その上でこの枠組みに位置づけられる諸技法について簡単に触れれば，例えば原価企画は戦略管理会計とフィードフォワード管理会計の交差する部分，すなわちフィードフォワード戦略管理会計の部分に位置づけられる[31]。また予算管理はフィードフォワード過程とフィードバック過程とを併せ持つ総合管理会計として理解され[32]，さらに標準原価計算はフィードバック管理会計と現業管理会計の要素を持つフィードバック現業管理会計として理解できるであろう。またフィードバック管理会計と戦略管理会計の要素をもつフィードバック戦略管理会計としては，バランス・スコアカードなどが位置づけられ得るかもしれない[33]。さらにフィードフォワード管理会計と現業管理会計の交差するフィードフォワード現業管理会計の部分に該当するものは，既存の管理会計技法には見いだしにくいが，日本的な管理会計実践として見いだされたカイゼン原価計算[34]などにその要素を見いだせるかもしれない。さらにこれらの管理会計諸技法を用いてなされる意思決定や業績評

(29)　コントロール・プロセスを計算構造との関連で考察している拙稿［1998b］を踏まえている。
(30)　この枠組みにもとづけば，先に検討した各階層間での計画設定と統制のウエイトの相違という問題だけではなく，さらに各階層間でのフィードフォワード・コントロールとフィードバック・コントロールのウエイトの相違という問題も考えていくことができるであろう。
(31)　この点に関しての詳細は，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位置づける拙稿［1998a］を検討されたい。
(32)　西村明［1996］では，政府予算的な予算制度をフィードバック的なものとし，現代的な企業予算に見られる予算統制をフィードフォワード的なものとして位置づけている。またこのフィードフォワード性がさらに進化している日本企業の先進的な予算管理実践を紹介している伊藤博［1992］［1996］も興味深い。
(33)　バランス・スコアカードの一つの特徴として「戦略的フィードバック」がキーワードになっていることからも理解されよう。
(34)　門田安弘［1991］［1994］［1995］，田中隆雄［1991］など。なお，カイゼン思考をフィードフォワード思考と結びつけて考察している大下丈平［1997b］も興味深い。



図表12

価を，日々系統的・総合的に認識・統制していくことによって，総合的な管理活動と利益計算とを明示的に結びつけていこうとする管理簿記が，それらの基礎に位置づけられることになる(35)。これらの位置づけの詳細については別の機会に譲ることにしたい。

以上のようにして，フィードフォワード管理会計を位置づけるための管理会計フレームワークの一つの構想を示してきた。容易に理解されるとおり，それは従来のフレームワーク論によって蓄積されてきた成果をフィードフォワードの視点から組み合わせたものとなっており，まさにフィードフォワード管理会計のフレームワークが従来のフレームワーク論の延長線上に位置し，それらを集約したものとなっていると理解することができるだろう。

5．むすび

本稿では，フィードフォワードの視点から構想される管理会計としてのフィードフォワード管理会計を位置づけることのできる管理会計フレームワークを模索した。その際，フレームワークには分析枠組みとしての意味と構成体系としての意味の二つを込めたが，それらはいずれも拙稿［1998a］［1998b］によって試みられているフィードフォワード管理会計論の構築に向けて，その立論のフレームワークを形成していくものとなっていくであろう。

しかしながらその提示されたフレームワークにどのような管理会計技法が位置づけられるのかについては，詳細な検討は保留した。というのも，先に見たような原価企画や予算管理，および標準原価計算などのように明示的に二項対立的な会計構造をもっている管理会計技法であ

(35)　管理簿記の概念と構想については西村明［1988b］および西村明・平井孝治［1983］などを参照されたい。なお本稿との関わりで言えば，西村明［1991］において試みられている原価企画の管理簿記システムや，西村明［1988b］において展開されている機会原価簿記，および安平昭二［1994］において紹介・検討されている計画計算を導入した簿記システムなどが興味深い。

れば，その枠組みにうまく位置づけることができるし，また局面によっては該当する既存の管理会計技法が見あたらない場合もある。したがって様々な管理会計技法を二項対立的な会計構造の視点から再検討したり，該当する技法が存在しない局面についても，その局面の位置するコントロール・アプローチを会計構造化して新たな管理会計技法を構想するなどの多くの作業が必要となってくるからである。その作業は現実の様々な管理会計実践の分析から新たなる管理会計方法の構想にまで至る非常に大きな課題であるだけに，今後も幅広い視点から検討を行って行かねばならないであろう。

しかしながら位置づけられる技法についての考察は不十分でありながらも，フレームワーク自体のもつ視点からいくつかの興味深い洞察は得られる。例えば西村明［1991］およびNishimura［1991］は，かつて日米の管理会計の状況を比較するなかで，米国の管理会計がより意思決定志向であるのに対して，日本の管理会計がより統制志向であることを指摘した。もちろんこの点は原価企画などへの高い評価が示すとおり世界的に認知されていると言えよう。しかしながら例えば米国の管理会計が数学的モデル分析などに傾斜した意思決定志向であると一見理解されがちであるが，そこでもやはり「数学的最適」というものが基準となって意思決定を「統制」しているのであって，いずれにせよ米国の管理会計も本質的には統制計算として成立していると考えるべきであろう。

それでは米国と日本の管理会計の差異をどこに求めることができるかといえば，意思決定志向と統制志向の差異と言うよりは，いみじくも同じく西村 明がその後の一連の論稿で展開しているように，統制志向そのものについての差異，すなわち米国の管理会計が依然としてフィードバック・コントロールに規定されているのに対し，日本の管理会計がフィードフォワード・コントロールに大きく傾斜しているというところに求められよう。この点は，最近のトピックスであるABC/ABMやバランス・スコアカードなどが依然としてフィードバック基底的なものとして論じられているところに象徴的に現れているだろう。

したがって日本的管理会計論の一つの展開方向を示唆すれば，それはJITや原価企画などの個別の管理技法の宣伝だけではなく，むしろそれらの背後にありそれらの技法を動かす原動力となっているフィードフォワード管理思考を強調していくという方向が興味深い。そしてこのフィードフォワードの視点は，ABC/ABMやバランス・スコアカードなどをその内に取り込んでいく形で，管理会計研究の大きなフィールドを切り開いていく可能性を持っているのである。

そのような意味でフィードフォワードという視点は，一方では日本的管理会計論の一つのキーワードとして，他方では管理会計の一般原理の考察において大きな意味を持つものであり，そのような視点から構想されるフィードフォワード管理会計は，管理会計論の一つのニュー・フロンティアとして興味深いテーマなのである。

参考文献

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.

Baydoun, N., Nishimura, A. and R. Willett [1997] *Accounting in the Asia-Pacific Region*, John Wiley & Sons.

Beyer, R. [1963] *Profitability Accounting for Planning and Control*, Ronald.

Bouquin, H. [1986] *Le Contrôle de Gestion*, Presses Universitaires de France.

Bouquin, H. [1997a] *Comptabilité de Gestion*, 2nd ed., Sirey.

Bouquin, H. [1997b] *La Comptabilité de Gestion*, «Que sais-je?», Presses Universitaires de France.

Bouquin, H. [1997c] *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, 2e ed., «Que sais-je?», Presses Universitaires de France.

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*, October.

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)。

Ishikawa, A. [1975] *Corporate Planning and Control Systems*, NewYork University Press.

Ishikawa, A. and C.H. Smith [1972] "A Feedforward Control System for Organizational Planning and Control", *ABACUS*, Vol.8, No.2.

Koontz, H. and R.W. Bradspies [1972] "Managing through Feedforward Control : A Future-Directed View", *Business Horizon*, Vol.XV, No.3, June.

Koontz, H. and C.O 'Donnell [1976] *Management : A Systems and Contingency Analysis of Managerial Functions*, 6th ed., McGraw-Hill.

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.

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. [1995] "Transplanting Japanese Management Accounting and Cultural Relevance", *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, No.4.

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)。

Watts, J. [1993] *Accounting in the Business Environment*, Pitman Publishing.

青木茂男 [1976]『現代管理会計論』国元書房。

青柳文司 [1991]『会計学の基礎』中央経済社。

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。

伊丹敬之・加護野忠男 [1989]『ゼミナール経営学入門』日本経済新聞社。

伊藤 博 [1977]『管理会計論』同文舘。

伊藤 博 [1992a]『管理会計の世紀』同文舘。

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]「CALSと管理会計変革」『企業会計』第48巻第8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—』同文舘。

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・徳増倹洪編著『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。

上總康行［1993］『管理会計論』新世社。
上總康行［1995］「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。
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。
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。
クーンツ，H./オドンネル，C.,高宮晋監修・大坪檀監訳［1979］『経営管理—5経営統制』マグロウヒル好学社。
河野二男［1996］『管理会計一般理論』税務経理協会。
國部克彦［1998］『環境会計』新世社。
サイモン，H.A.［1987］『システムの科学［新版］』パーソナル・メディア。
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。
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。
田中隆雄［1991］「トヨタの原価企画とカイゼン予算」（田中隆雄編著『フィールド・スタディ現代の管理会計システム』中央経済社）。
田中雅康［1995］『原価企画の理論と実践』中央経済社。
辻　厚生［1985］「総説」（辻厚生編著『管理会計の基礎理論』中央経済社）。
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。
西澤　脩［1989］『管理会計論』中央経済社。
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』同文舘）。
西村　明［1988b］「システムの原価と差異分析—ラグランジュ乗数を例示として—」（西村明編著『管理会計の分析方法』同文舘）。
西村　明［1991］「日本的管理会計の発展と展望—米国の場合との比較において—」『会計』第139巻第2号。
西村　明［1995］「日本的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合併号。
西村　明［1996］「日本的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・平井孝治［1983］「LPによる利益差異分析の新展開」『企業会計』第35巻第3号。
西村　明・R.ウィレット・N.バイドン編著，西村　明監訳［1995］『アジア太平洋地域の会計』九州大学出版会。
廣本敏郎［1993］『米国管理会計論発達史』森山書店。
松本雅男編著［1971］『管理会計総論』同文舘。
丸田起大［1998a］「フィードフォワード管理会計としての原価企画—原価企画から何を学ぶか—」『産業経理』第57巻第4号。
丸田起大［1998b］「フィードフォワード管理会計の構想」『経済論究』（九州大学大学院）第101号。
村松司叙［1991］『現代経営学総論』中央経済社。
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）。
門田安弘［1991］『自動車企業のコスト・マネジメント—原価企画・原価改善・原価計算—』同文舘。
門田安弘［1994］『価格競争力をつける原価企画と原価改善』東洋経済新報社。
門田安弘［1995］「原価改善」（門田安弘編著『管理会計学テキスト』税務経理協会）。
吉田弥雄［1967］『現代管理会計論［改訂増補版］』同文舘。
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。