



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	戦略管理会計のフィードフォワード構造 : ダブルループ・フィードバックとフィードフォワード
Author(s)	丸田, 起大; Maruta, Okihiro
Citation	経済學研究, 53(3), 403-414
Issue Date	2003-12-16
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/5363
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_v53(3)_23.pdf



戦略管理会計のフィードフォワード構造

—ダブルループ・フィードバックとフィードフォワード—

丸 田 起 大

1. はじめに

原価企画やBSC (Balanced ScoreCard) およびABC (Activity-Based Costing) / ABM (Activity-Based Management) / ABB (Activity-Based Budgeting)などを素材とした戦略と管理会計の関係を考察する多くの論考において、戦略的コントロール (strategic control) の基礎概念として、ダブルループ・フィードバック (double-loop feedback) 概念とともに、フィードフォワード・コントロール (feedforward control) 概念への関心の高まりも認めることができる。また近年では、とりわけ経営戦略をめぐる実務家やコンサルタントによる主張においても、このフィードフォワード概念への関心の高まりを確認することができる (例えばウォータマン[1989], 泉谷裕[2001], 柴田昌治・金田秀治[2001], 八幡紕芦史[2003], 五十嵐英憲[2003], 金田秀治[2003]など)。

本稿では、戦略的コントロールのための管理会計としての戦略管理会計の諸技法におけるコントロールのメカニズムについて、このダブルループ・フィードバックとフィードフォワードの視点から考察していく。まずコントロール対象としての戦略の特徴について整理し、これを受けて戦略的コントロールにおけるシングルループの限界とダブルループの必要性、およびフィードバックの限界とフィードフォワードの必要性についての諸見解を検討しながら、戦略的コントロールのフレームワーク構築の一つの試みを提示する。次に本稿ではとりわけABC /

ABM / ABB およびBSCを素材として、戦略管理会計にビルトインされているダブルループ・フィードバックおよびフィードフォワード・コントロールのメカニズム、およびフィードバックからフィードフォワードへの展開などについて考察していくことにする。

2. 戦略的コントロール論とフィードフォワード概念

2.1 戦略的コントロールとダブルループ・フィードバック

戦略的コントロールの一般的な特徴について、まず戦略的コントロールにおける測定面の特徴としては、競争相手や市場特性などに関する外部の情報源からのデータがより必要となること、行動を起こす前に未来志向でデータを収集すること、競争相手や市場特性など戦略意思決定の前提となる外部環境に関する定量的・定性的情報の妥当性が問題となること、競争相手の状況など外的要素が戦略評価基準の基礎におかれること、戦略評価のインターバルは弾力的で不定期となること、などを挙げることができよう (Lorange[1982])。

また戦略的コントロールにおける分析面の特徴として、データは総計的・概算的なものとなりがちで、判断もより直感的となるなど、分析モデルの精度や公式度は必ずしも高いものとはならないこと、分析モデルのパラメータ値の変化のみならず、予想していない事態の発生や予想していた事態が発生しなかったなど、分析モ

デルの構造そのものの変化も問題となるため、すべての前提を検証してモデルを柔軟に変化させていくことが必要となること、当初計画からの構造変化を察知し、新たなモデルや対策案を創出するための創造性が鍵となること、などを挙げることができる。

さらに戦略的コントロールにおける施策面の特徴として、外部環境などへの対策は効果を与えにくかったり、講じられた対策が効果をもたらすとしても遅くなってしまふなど、対策と効果との結びつきは弱いものとなること、戦略上の課題は前例が無く複雑でデータも不確実な場合が多く、あらゆる対策をあらかじめ検討できるとは限らないこと、そして戦略的コントロールにおける時間的側面の特徴として、M&A などのように戦略意思決定の影響が及んでいく長期を対象としなくてはならないこと、戦略に影響を与える事象が起こるたびに不定期に対応しなくてはならず、しかも問題が反復的ではなく過去に起きた問題と構造的・技術的に相違がある場合が多く、その度ごとに対応の仕方が異なるものとなること、などを挙げることができる。

以上のように、戦略的コントロールの特徴として、コントロール対象である戦略の特徴を反映して、外部的・長期的・非反復的なものとなると整理することができる。

このような特徴を持つ戦略的コントロールにおいては、シングルループ・フィードバックの限界とダブルループ・フィードバックの必要性が生じてくる。

戦略的コントロールに対する伝統的なアプローチは、(1) トップマネジメントによって戦略が形成され目標が設定される、(2) 戦略が実行に移される、(3) 設定されている目標に対して業績が測定される、というプロセスから構成されるものとなっている。ここでは戦略自体の妥当性は問われることなしに、長いタイムラグののちに実際業績と設定されている目標とが比較されることによる、シングルループのフィードバック・コントロールだけが前提とされてい

る (Picken and Dess[1997])。

このような伝統的なアプローチは、確実性をもって目標を設定でき、複雑な業績測定の必要も生じないような、環境が安定的で複雑性も高くない状況においては有効であろうが、予測困難な環境変化の激しい状況においては、次期の計画設定サイクルまで目標が固定されてしまうことで、戦略目標が逆機能的な役割を果たしてしまうことになる。

したがって戦略的コントロールに対する現代的なアプローチとして、戦略や目標を絶えずモニターし検証し再検討するための、ダブルループのフィードバック・コントロールによる組織的学習を組み込むことが不可欠となる。すなわち一方で組織が「正しい事を行う」(doing the right things) 状態にあるかという観点から戦略の形成をコントロールし、他方で組織が「事を正しく行う」(do things right) 状態にあるかという観点から戦略の実行をコントロールするという両局面が必要となる。つまり一方で戦略形成コントロールにより、組織の戦略や目標が戦略環境にフィットしているかを絶えずモニターすることで、タイムラグを短縮し、環境変化を早い段階で把握して、環境変化に素早く柔軟に対応していく能力を強化しながら、他方で戦略実行コントロールにより、柔軟に変化していく戦略や目標が効果的に実行に移されているかをモニターしていくというアプローチが求められるのである。

2.2 戦略的コントロールとフィードフォワード

しかし、シングルループもダブルループもフィードバック・コントロールであることにおいて本質的に相違がなく、戦略的コントロールにおいてはフィードバックの限界とフィードフォワードの必要性も生じてくる。

実際業績と前もって設定されている基準との比較によって計画が適切に実行されたかどうかをみる、伝統的なフィードバックに依拠したコ

ントロールでは、戦略的コントロールという目的にとって、(1) 事後的コントロールであること、(2) 基準が不問に付されること、の二点において重要な問題に直面してしまう (Schreyögg and Steinmann[1987] および Preble[1992])。

例えばすでに採られた戦略行動についてのフィードバック、とくに戦略の実行が完遂するまで待つてからのフィードバックでは、戦略計画の修正にとっては遅すぎるものとなり、適切な介入の機会を逸したまま数年を経過させてしまうことになる。しかもこの問題点を差異の頻繁なチェックによって補っていかうとしても、差異が発生してからのコントロールであるという事後的性質を克服することにはならないため、差異を把握してからの対策が効果を現わすまでの間に、戦略環境が変化してしまうということが避けられなくなってしまうのである。

さらに業績基準そのものは不問に付すシングルループのフィードバックでは、基準からの差異は目的に対する手段の不適切さを示す指標と位置づけられ、基準は正しいのであって逸脱が誤りであるという理解が助長されてしまうことになる。したがってここからは、基準そのものが誤りであって逸脱は正しいのかもしれないという解釈は出てこないことになるし、また逸脱が無いのならば修正行動も必要ないという理解にしか導かれぬことになる。したがって著しい環境変化によって戦略的コントロールのための基準が陳腐化してしまっている場合には、深刻な誤導をもたらしかねないことになる。これらのジレンマを回避するためには、手段だけではなく目的そのものもコントロールしていくダブルループのフィードバックが必要となるのである。

しかしダブルループによって絶えず条件変化を反映させていくことは可能となるが、事後的コントロールであることによるタイムラグを克服するためには、ダブルループのフィードバックに加えてフィードフォワードが必要となる。

すなわちすでに採られた行動が計画通りに遂行されているかをモニターするシングルループのフィードバックと、その行動の結果から戦略そのものが妥当なものであるかどうかを検討するダブルループのフィードバックを行いながら、すでに生じているがまだ戦略に影響を与えてはいない重要な戦略上の脅威 (critical strategic threats) をそれが影響を与える前に捉え、戦略の形成と実行に対する影響へあらかじめ対処していく、フィードフォワードが求められるのである。

このような環境変化の激しい状況におけるフィードフォワード・コントロールの意義については、例えば環境変化が激しいほど、システムの有効性を左右する環境に関する予測的な情報にもとづくフィードフォワードの重要性が高まるという仮説や (Bogart[1980])、また環境変化の激しい状況においては、フィードバック情報にもとづく意思決定よりもフィードフォワード情報にもとづく意思決定の方が、しかしフィードフォワード情報のみにもとづくよりもフィードフォワード情報とフィードバック情報とを併用する意思決定の方が、優れたパフォーマンスをもたらすという仮説を実験によって経験的に検証しようとするものなど (Sengupta and Adel-Hamid[1993])、様々な検討がなされてきている。このフィードバックよりもフィードフォワードのパフォーマンスが優れているという仮説を検証しようとする試みは、とくに心理学において積極的に取り組まれているようである (例えば太田雅夫[1977]や十島雍蔵[1989])。

また戦略のリニューアル (strategic renewal) を促進するために、一方で個人レベルの直感 (intuiting) によって学習された新しい情報を、グループレベルで解釈 (interpreting) ・統合 (integrating) して、組織レベルで制度化 (institutionalizing) された情報として共有していくフィードフォワード・プロセスを構築しながら、他方ですでに組織レベルで制度化された情報を、グループそして個人のレベルで

学習させて、自らの意思決定において活用させていくフィードバック・プロセスを構築するという、フィードフォワードとフィードバックからなる組織的学習モデルを提起するものなどもある (Crossan et al.[1999])。

2.3 戦略的コントロールのフレームワーク

さてここまでの考察によって、戦略的コントロールの長期的・外部的特徴、戦略形成プロセスのコントロールと戦略実行プロセスのコントロールという2つの局面、シングルループ・フィードバックの限界とダブルループ・フィードバックの必要性、およびフィードバックの限界とフィードフォワードの必要性などが確認された。以下ではこれらの要素を加味して、戦略的コントロールのフレームワークの構築を試みることにしたい。

例えば Bouquin[1997] は、アンソニー (R.N.Anthony) のフレームワークを基礎としながらも、環境の解釈、獲得すべきポジションやそれを達成するための戦術の分析、それらの間での諸選択がもたらす経済的帰結の予測などを提供し、その実行の結果を追跡して必要に応じて再検討を行わせるという、組織の生存や競争力を左右する諸選択を行う戦略意思決定を導いていく戦略的コントロールのプロセスを明示的に反映させるために、図表1のようなフレームワークを提起している。

ただしこのブッカンのフレームワークは、制御の局面で目標の再定義などダブルループのフィードバックまでは意図しているものの、フィードフォワード・コントロールをもその視野に含めるものとはなっていない点で、上述の戦略的コントロールの特徴を適切に位置づけている枠組みとしては不十分であると言わざるを得ない。

しかし例えば Wilson and Chua[1993]は、フィードフォワード・コントロールとフィードバック・コントロールからなるコントロール体系を枠組みとして導入し、フィードフォワード・コントロールのための長期意思決定として、市

	戦略的 コントロール	マネジメント・オペレーショナル・ コントロール	オペレーショナル・ コントロール
目標設定			
制 御			
事後評価			

(出所) Bouquin[1997]邦訳 37頁。

図表 1

	戦略的 コントロール	マネジメント・ コントロール	オペレーショナル・ コントロール
フィードフォワード・ コントロール			
フィードバック・ コントロール			

図表 2

場特性分析や競合他社評価などの戦略管理会計を位置づけている。したがってこれらの試みを統合した一つの枠組み案として、図表2のようなコントロール体系を構想することができよう。

この枠組みのうち、戦略的コントロールにおける、先述した戦略形成プロセスのコントロールと戦略実行プロセスのコントロールという2つの局面を明示的に導入すると図表3のようになる。

この枠組みにもとづけば、戦略的コントロールの局面として、演繹的に4つの局面がその可能性として考えられることになる。すなわちフィードフォワード戦略形成コントロール、フィード

	戦略的コントロール		マネジメント・コントロール	オペレーショナル・コントロール
	戦略形成	戦略実行		
フィードフォワード・コントロール				
フィードバック・コントロール				

図表 3

	戦略的コントロール		マネジメント・コントロール	オペレーショナル・コントロール
	戦略形成	戦略実行		
フィードフォワード・コントロール	意図された戦略	戦略的計画設定		
フィードバック・コントロール	創発的戦略	実現された戦略		

図表 4

フォワード戦略実行コントロール、フィードバック戦略形成コントロール、およびフィードバック戦略実行コントロール、の4つである。そして戦略をコントロールしていくということは、このフレームワークのなかにコントロールの対象として戦略を位置づけていくことが求められることになるといえよう。

そこで例えばこの枠組みのもとに、コントロール対象となる様々な戦略タイプとして、意図された戦略 (intended strategy)、戦略的計画設定 (strategic planning)、創発的戦略 (emergent strategy)、実現された戦略 (realized strategy) などを配置してみれば (例えば Mintzberg et al.[1998], Simons[1995][2000]), 図表4のような位置づけがひとつの可能性として考えられる。

すなわちまずフィードフォワード戦略形成コントロールのもとで、市場特性や競争相手の外部分析などにもとづき形成される意図された戦略は、フィードフォワード戦略実行コントロールのもとで、それを実現するための具体的な戦略計画や戦略予算へと落とし込まれていく。そして戦略の実行過程においても、フィードバック戦略形成コントロールのもとで、ダブルループのフィードバックによって把握された、当初に意図されていなかった事態への対応のなかから創発的に戦略を形成していきながら、フィードバック戦略実行コントロールのもとで、意図された戦略は実現したのか、また実現された戦略は成功したのか、などを評価していくというサイクルを捉えることができるであろう。

次節では、この戦略的コントロールのフレ-

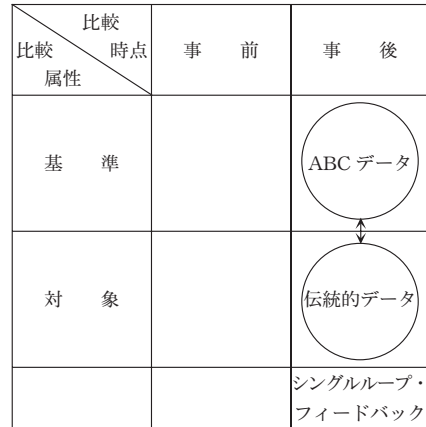
ムワークを踏まえて、戦略管理会計として位置づけられている ABC/ABM/ABB および BSC にビルトインされているコントロールのメカニズムについて考察してみたい。

3. 戦略管理会計のフィードフォワード構造

3.1 ABC/ABM/ABB のフィードフォワード構造

まず初期の ABC の基礎にあったコントロールの論理から見てみると、伝統的な原価計算システムによって算定されるコストデータは歪められた不正確なものであって、ABC によって算定される実際コストデータこそが正確なのであるという認識があり、しかも実際の業務が遂行された後に歴史的データで算定されるということ的前提をしていた (Kaplan and Cooper [1998])。つまり ABC によるコストデータが製品の採算性などのコントロールにおいて基準としての位置におかれていると理解でき、そして活動一覧表や活動ドライバーの選択などを数年をかけて学習し改善していく過程を経ることなどから、ABC の基礎にあるコントロールの論理は、生産現場を中心としたオペレーショナル・コントロールのためのシングルループのフィードバックであったといえることができる (図表5)。

次に ABC におけるシングルループのフィードバックによる学習を踏まえて、一方で歴史的データにもとづく活動ドライバー・レートではなく、一年を基礎とする予算原価にもとづく標準コストドライバーレートをを用いることによって、資源キャパシティの管理を展開しながら、他方で各活動そのものが価値付加的であるかどうかを識別して、付加価値活動と非付加価値活動へと分類し、限られた資源を付加価値活動の管理のために有効活用していこうとする ABM へと展開していくことが示されている (Kaplan and Cooper [1998] および Kaplan [1994])。このような ABM の基礎にあるコントロールの論理は、標準コストドライバー・レ



図表5

トというコントロールの基準のもとで実際コストドライバー・レートをコントロールの対象におくシングルループのフィードバックを展開しながら、その活動そのものが価値付加的であるかどうかともコントロールの対象としていくダブルループのフィードバックをも展開していくものであるといえよう。

さらに、製造段階における生産効率の管理のために現製品の ABC データをフィードバックで利用してだけでなく、製品開発段階において新製品のコストを見積もるために ABC データを活用していくことによって、ABM を原価企画におけるフィードフォワード・システムとして展開することも主張されている (例えば Cokins [2002])。したがって ABM を支えるコントロールの論理としては、一年を基礎として製造段階や製品開発段階なども含めて全体的にコントロールの範囲に含められる、マネジメント・コントロールのためのダブルループのフィードバックとフィードフォワードの両要素を認めることができる (図表6)。

そして議論は、差異の予防がはかられず差異が報告された時点ではすでに遅きに失するという伝統的な予算管理の問題点を克服するために、戦略計画から導かれる戦略的活動目標 (strategic activity target) のもとで、ABC データ

にもとづいて活動作業量を予測し、活動変更の提案による改善機会の識別を行っていることとする活動基準予算編成へと展開している（例えば Hixon[1995]、藤崎晴彦[1997][1998]、小林麻理[2002a][2002b]）。したがってこの基礎にあるコントロールの論理は、複数年にわたる長期的な戦略計画に導かれた戦略活動目標をコントロールの基準としながら、ABC データにもとづく活動コスト見積とのギャップを認識して、改善の必要性をあらかじめ識別していることとする、戦略的コントロールのためのフィードフォワード・コントロールとなっていると理解でき

る（図表7）。

そして以上の考察から、活動基準アプローチが ABC から ABM そして ABB へと展開してきたその論理は、シングルループ・フィードバックからダブルループ・フィードバックそしてフィードフォワードへというコントロールの論理の展開を意味するものとして理解できるのであり（図表8）、同様の展開論理は原価企画や予算管理についても確認することができる（拙稿[2002]）。

3.2 BSCのフィードフォワード構造

次に、BSCの基礎にあるコントロールの論理について考察してみたい。

伝統的なマネジメント・コントロールは、立案した戦略が実行されているかどうかについて、計画そのものを疑うことなく、結果が計画から逸脱していれば失敗とみなし、目標を達成するために既存のオペレーションを改善させていくという、戦術へのシングルループのフィードバックのみを担ってきた。

しかし環境変化の激しい状況の下で、戦略を立案した際に設けた基本的な前提が有効であるかどうか、そして立案した戦略が実行可能で成功するかどうかについて、継続的に検証し戦略の見直しを促すための戦略へのダブルループのフィードバックをも可能とするものとしてBSCが提唱されている（Kaplan and Norton [1996]）。

しかしBSCのもつこのダブルループのフィードバック機能に加えて、フィードフォワード機能についてもいくつかの主張が見られる。

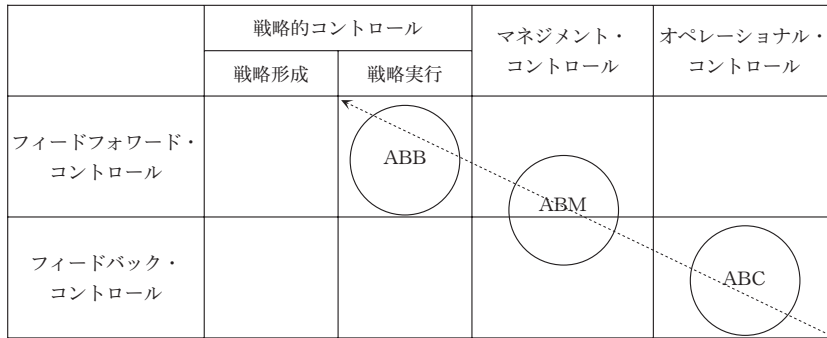
例えばBSC論では、システムのアウトプットを事後的（after the fact or ex post）に測定する結果指標（result indicator, RI）や財務的な成果指標（outcome indicator）を用いて、反作用的（reactive）にコントロールすることはフィードバックとされ、アウトプットが産出される前（before the fact or ex ante）にシステムのプロセスを測定するプロセス指標

比較 属性	比較 時点	事 前	事 後	
	基 準	目標原価	標準 コストドライバー ・レート	価値付加的
対 象		見積原価	実際 コストドライバー ・レート	価値非付加的
		フィードフォワード	ダブルループ・ フィードバック	

図表6

比較 属性	比較 時点	事 前	事 後
	基 準	戦略的 活動 目標	
対 象		活動予測	
		フィードフォワード	

図表7



図表 8

(process indicator, PI) や非財務的なパフォーマンス・ドライバー (performance driver) を用いて、事前行動的 (proactive) にコントロールすることはフィードフォワードとして定義されている。

このフィードフォワード・コントロールにおいては、どのプロセス指標が結果指標の達成へと導くかについての予備知識が不可欠であるが、BSC において先行指標 (leading performance indicator) と遅行指標 (lagging performance indicator) の間に仮定されている因果関係は、成果指標が達成されたかどうかを判明する事後にならなければその妥当性を判断することができないため、不適切な仮定にもとづいて誤ったプロセス指標が選択されてしまえば、逆機能的で部分最適な組織行動を引き起こしてしまうという点を問題視し、BSC に組み込まれているフィードフォワード・コントロールのメカニズムを認識しつつそれにとまらぬリスクが指摘されている (例えば de Haas and Kleingeld [1999], Nørreklit, H.[2000], および小林哲夫 [2000])。

また企業や行政を取り巻く社会・経済環境がめまぐるしく変化する状況では、固定された目標へ向けてマネジメントするためのオペレーショナルなフィードバックだけではなく、BSC を用いてビジョンや戦略の見直しと学習のための戦略的フィードバックを促進し、さらには将来

を予測し必要なら BSC を再構築して、戦略を環境変化に応じて弾力的にアジャストし、動く戦略目標に向かって組織・行政をマネジメントしていくフィードフォワードの必要性が主張されている (吉川武男 [2000] [2001a] [2001b] [2002] [2003], 長谷川恵一 [2002] および清水孝 [2003])。

さらに業績評価の真の目的は業績をより望ましい方向へと誘導することであり、組織の業務や活動が戦略の実現に向けて有機的に統合するように、業績を計画策定段階で事前に戦略的に作り込んでいくデザイン・ツー・パフォーマンスを実現するものとして BSC は有力なツールとなると主張されている (伊藤嘉博 [2001a] [2001b] [2002] [2003a] [2003b])。

以上の指摘を踏まえて、BSC の基礎にあるコントロールの論理について整理してみれば、遅行指標との因果関係において選択された先行指標としての非財務的なパフォーマンス・ドライバーの目標値が達成されているかどうかをフィードフォワードでモニターしながら、遅行指標としての財務的な成果指標の目標値が達成されているかどうかをフィードバックでモニターするという基本構造を認めることができる (図表 9)。

そして、以上で考察した諸見解を前節で構築した戦略的コントロールのフレームワークに位置づけてみれば、戦略の実行過程において遅行指標をモニターし、戦略へのダブルループのフィー

ドバックによる学習を積み重ねていくことによって、パフォーマンス・ドライバーと成果指標の因果関係を検証しながら戦略マップを改良していく、フィードバックにウエイトをおいたBSCから、戦略の形成段階において先行指標をフィードフォワードで作成し込んでいくデザイン・ツー・パフォーマンスの実現にウエイトをおいたBSCへと展開していくという論理を導くことができよう(図表10)。

4. おわりに

例えばCEO (Chief Executive Officer) とCOO (Chief Operational Officer) の存在に

象徴されるような戦略責任と執行責任の分離という現象は、責任会計を基軸として展開されてきた管理会計においても「戦略責任会計」の確立という課題を突きつけてきていると受けとめることができる。ゆえにトップダウンによる診断型のシングルループ・フィードバックだけに依存して、戦術は成功裡に遂行されたが戦略が不適切であったという戦略責任を事後的に負うに任せることは出来ず、インタラクティブなボトムアップのダブルループ・フィードバックによって組織内外の戦略関連情報を絶えずモニターしながら、環境変化によってもたらされるであろう影響をあらかじめ予測して、戦略を柔軟に対応させていくフィードフォワード・コントロールを展開していかざるを得ない。この戦略責任をコントロールしていくための管理会計の構想において、ダブルループ・フィードバックとフィードフォワードはその基礎概念として不可欠なものであると言えよう。

参考文献

Bogart, D.H.[1980] Feedback, Feedforward, and Feedwithin : Strategic Informantion in Systems, Behavioral Science, Vol.25, pp.237-249.
 Bouquin, H.[1997] La Comptabilité de Gestion, 《Que sais-je?》, Presses Universitaires de France. (大下丈平・丸田起大訳[2000]『ブッカン

比較 属性	比較 時点	事 前	事 後
	基 準	非財務的 先行指標 目標値	財務的 運行指標 目標値
	対 象	非財務的 先行指標 実際値	財務的 運行指標 目標値
		フィードフォワード	フィードバック

図表 9

	戦略的コントロール		マネジメント・ コントロール	オペレーショナル・ コントロール
	戦略形成	戦略実行		
フィードフォワード・ コントロール	フィードフォワード BSC			
フィードバック・ コントロール		フィードバック BSC		

図表10

- フランス管理会計』同文館)。
- Cokins, G.[2002] Integrating Target Costing and ABC, *Journal of Cost Management*, July/August, pp.13-22.
- Crossan, M.M., Lane, H.W. and R.E. White[1999] An Organizational Learning Framework : From Intuition To Institution, *Academy of Management Review*, Vol.24, No.3, pp.522-537.
- de Haas, M. and A. Kleingeld[1999] Multilevel Design of Performance Measurement System : Enhancing Strategic Dialogue through the Organization, *Management Accounting Research*, Vol.10, No.3, pp.233-261.
- Hixon, M.[1995] Activity-Based Management : its Purpose and Benefits, *Management Accounting*, June, pp.30-31.
- Kaplan, R.S.[1994] Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework, *Accounting Horizon*, Vol.8, No.2, pp.104-109.
- 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)。
- Kaplan, R.S. and D. Norton[1996] *The Balanced Scorecard : Translating Strategy to Action*, HBS Press. (吉川武男訳[1997] 『バランス・スコアカードー新しい経営指標による企業変革』生産性出版)。
- Lorange, P.[1982] *Implementation of Strategic Planning*, Prentice-Hall.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. and J. Lampel[1998] *Strategy Safari : A Guided Tour through The Wilds of Strategic Management*, Free Press.
- Nørreklit, H.[2000] The Balance on the Balanced Scorecard : A Critical Analysis of Some of its Assumptions, *Management Accounting Research*, Vol.11, No.1, pp.65-88.
- Picken, J.C. and G.G. Dess[1997] Out of (strategic) Control, *Organizational Dynamics*, Summer, pp.35-48.
- Preble, J.F.[1992] Towards a Comprehensive System of Strategic Control, *Journal of Management Studies*, Vol.29, No.4, pp.391-409.
- Schreyögg, G. and H. Steinmann[1987] Strategic Control : A New Perspective, *Academy of Management Review*, Vol.12, No.1, pp.91-103.
- Sengupta, K. and T.K. Adel-Hamid[1993] Alternative Conceptions of Feedback in Dynamic Decision Environments : An Experimental Investigation, *Management Science*, Vol.39, No.4, pp.411-428.
- Simons, R.[1995] *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School 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)。
- Simons, R.[2000] *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy : Text and Case*, Prentice-Hall. (伊藤邦雄監訳[2003] 『戦略評価の経営学ー戦略の実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社)。
- Wilson, R.M.S. and W.F. Chua[1993] *Managerial Accounting : Method and Meaning*, 2nd ed., ITP.
- 五十嵐英憲[2003] 『新版 目標管理の本質ー個人の充足感と組織の成果を高める』ダイヤモンド社。
- 泉谷 裕編著[2001] 『「利益」が見えれば会社が見えるームラタ流「情報化マトリックス経営」のすべて』日本経済新聞社。
- 伊藤嘉博[2001a] 「日本のバランスト・スコアカード経営に向けて」伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一著 『バランスト・スコアカードー理論と導入』ダイヤモンド社。
- 伊藤嘉博[2001b] 「デザイン・ツー・パフォーマンスを実現するネオ・バランスト・スコアカード」伊藤嘉博・小林啓孝編著 『ネオ・バランスト・スコアカード経営』中央経済社。
- 伊藤嘉博[2002] 「デザイン・ツー・パフォーマンスー

- BSC 導入企業にみるその可能性と課題』『国民経済雑誌』第 186 巻第 1 号, 51-69 頁。
- 伊藤嘉博編著, 矢島茂・黒澤耀貴著 [2003a] 『世界標準の戦略マネジメントツール バランス・スコアカード実践ガイド』日科技連出版社。
- 伊藤嘉博 [2003b] 「BSC をめぐる主要な論点」『会計』第 163 巻第 3 号, 42-58 頁。
- ウォータマン, R.H., 奥村明博監訳 [1989] 『超優良企業は革新する』講談社。
- 太田雅夫 [1977] 「小集団の自己調整システム—フィードフォワードとフィードバックの効果」『心理学研究』第 48 巻第 4 号, 224-230 頁。
- 金田秀治 [2003] 『超トヨタ式チェンジリーダー—変わり続ける最強の経営』日本経済新聞社。
- 小林哲夫 [2000] 「BSC と戦略的マネジメント」『会計』第 158 巻第 5 号, 625-637 頁。
- 小林麻理 [2002a] 『政府管理会計—政府マネジメントへの挑戦』敬文堂。
- 小林麻理 [2002b] 「管理会計による政府マネジメント・システムの構築」『JICPA ジャーナル』第 566 号, 16-17 頁。
- 柴田昌治・金田秀治 [2001] 『トヨタ式最強の経営—なぜトヨタは変わり続けるのか』日本経済新聞社。
- 清水 孝 [2003] 「統合的戦略マネジメントへの発展—米国における BSC 最新動向を含めて」『企業会計』第 55 巻第 5 号, 78-83 頁。
- 十島雍蔵 [1989] 『心理サイバネティクス』ナカニシヤ出版。
- 長谷川恵一 [2002] 「戦略的経営と管理会計」『原価計算研究』第 26 巻第 1 号, 1-11 頁。
- 藤崎晴彦 [1997] 「戦略計画遂行における活動基準予算の活用」『商学研究科紀要』(早稲田大学大学院商学研究科) 第 45 号, 21-36 頁。
- 藤崎晴彦 [1998] 「活動基準予算のマネジメント・コントロール・システムへの適用」『産業経営』(早稲田大学産業経営研究所) 第 24 号, 163-177 頁。
- 丸田起大 [2002] 「管理会計のフィードフォワード構造」『会計』第 162 巻第 3 号, 62-74 頁。
- 八幡紘声史 [2003] 『戦略思考プロフェッショナル—思考モデル+行動モデル』PHP。
- 吉川武男 [2000] 「バランス・スコアカードの基礎」『企業会計』第 52 巻第 11 号, 4-9 頁。
- 吉川武男 [2001a] 『バランス・スコアカード入門』生産性出版。
- 吉川武男 [2001b] 「戦略経営を支援するバランス・スコアカード—ビジョンと戦略をアクションに落とし込む戦略経営時代の革新的マネジメント・システム」『企業会計』第 53 巻第 5 号, 34-39 頁。
- 吉川武男 [2002] 「有視界経営からナビゲーション経営へ」『企業会計』第 54 巻第 8 号, 4-11 頁。
- 吉川武男 [2003] 『バランス・スコアカード構築』生産性出版。