

簿記と管理会計

高 橋 賢

1. はじめに

本稿では、簿記の内部報告としての機能、すなわち管理会計としての簿記の機能について考察する。そして、それが企業規模の違いによってどのように機能しうるのかを考察する。結論は次の通りである。まず、簿記で記録した結果が管理会計で用いられる様々な「分析・管理装置」のインプット情報としての役割を果たす面と、簿記での記録行為そのものが管理会計としての機能を果たす面とがある。そして、大企業では前者の機能が、そして中小企業においては後者の機能が大きな役割を果たす。

これらのことを明らかにするため、まず、会計による記録という行為が、管理に対してどのような意味を持つのか、ということ明らかにする。そして、簿記の持つ管理的特質、管理会計の体系と情報の価値判断基準から見た簿記の役割、工業簿記の持つ管理的機能、といった観点から、いかに簿記が内部報告機能を果たすのか、そしてそれが企業規模によってどのように役立ちが異なるのか、という点を明らかにする。

2. 記録行為の結果による管理と記録行為そのものによる管理

2.1 記録行為の結果による管理

会計による測定と記録が管理機能を果たす場合、二つの局面がある。

一つは、会計記録の情報を何かしらの分析・管理装置の中にインプットすることで管理を行うというものである。ここでいう「装置」とは、明確な意図を持った仕組のことをいい、何らかの目的・目標との関係を持つものを指す。たとえば、予算管理における予算実績差異分析では、計画である予算値と、実績値とを比較し、差異が生じていればその原因を追及して次期以降の活動の改善に活かそうとする。これは、実績の集計という記録行為の結果が、予算実績差異分析という分析装置のインプット情報として用いられているということである。これをここでは「記録行為の結果による管理」と呼んでおく。

2.2 記録行為そのものによる管理

いまひとつは、会計による測定と記録という行為そのものが、管理機能を果たすという場合

である。複式簿記において取引を仕訳する場合、その取引に関わる価格の情報と物量の情報が必要である。言い換えれば、仕訳という記録をとることは、価格と物量の情報に常にふれることになる。たとえば、日々の材料購入の記録をとる、という行為は、日々の材料の物的有価と価格に購買担当者の目を向けさせ、過剰な材料在庫を持たないような適切な購買活動をとるように仕向ける。すなわち、会計記録をとる、という行為が材料在庫の管理に結びついているということである。これをここでは「記録行為そのものによる管理」と呼んでおく。ここでの管理は、何か特別な分析・管理装置を使うということではなく、記録行為そのものが自律的な管理活動を促すことになる。

したがって、会計における管理には、「記録行為の結果による管理」と「記録行為そのものによる管理」が存在するということになる。ここでいう会計における「記録行為」とは、簿記に他ならない。

3. 複式簿記の経営管理機能

3.1 簿記の目的

きわめて原始的な問いであるが、複式簿記とはどう定義できるのか。

大藪編 (2000) では、複式簿記とは、「経済主体の経済活動を勘定科目と貸借記入原則によって秩序整然と記録・計算・整理し、その結果として財産計算と損益計算とを同時に完成する記録システム」(大藪編, 2000, 1頁)と定義されている。また、一般に帳簿記入が簿記と呼称されるためには、その記入が、(1) 経済主体の経済活動についてのものであること、(2) 貨幣金額によること、(3) 継続的な記入であること、を条件とするという(大藪編, 2000, 1頁)。

簿記の目的はなにか。中村 (1985) によると、それは財産管理と損益計算ということになる。財産管理については、「営業の規模が大きくなって従業員を使うようになると、現金や商品などについて、その出し入れを記録しておかないと、間違いや不正を生ずるおそれがある」(中村, 1985, 2頁)としている。損益計算については、簿記の記録により「営業活動の結果として半年なり1年の間にどれだけの経費がかかり、どれだけの利益をあげたかを計算することができる。これを知ることは商人にとって非常に大切である」(中村, 1985, 2頁)としている。これらは初学者向けのテキストでの記述であるが、簿記の機能を端的に表している。以上のことから、財産管理と損益計算を通じて、経営管理を行うことが簿記の目的であることがわかる。そのためには、複式簿記は、「秩序整然と記録・計算・整理」したものでなければならない。

3.2 二つの「簿記学」と簿記による会計管理

簿記の目的の一つが経営管理であるということが確認されたが、岩田 (1955) もその点について言及している。

岩田 (1955) によれば、「簿記学」の体系には二つのタイプがあるという。ひとつは、決算中心の簿記、今ひとつは会計管理のための簿記である。

「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、また勘定科目も分類についても、さらに帳簿組織の設定、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。…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。それは管理中心の簿記学といっている

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。

…管理中心のものから申しますと、従来行われている年度決算というものはむしろ会計管理の一適用形態と申すのでありまして、決算というのは、そういう会計管理の一つの形というなかへ融け込んでしまうのです。」(岩田, 1955, 8-9頁)

毎日膨大に発生する取引を帳簿に書いていくということは、半年あるいは1年後にたったひとつの利益額を計算するためだけにやっているのではない。また、決算日のバランスシート一枚を作成するために時間と労力をかけていろいろな帳簿を作っているのではない。「毎日日々の日常的な管理の機能を果たすためにやっている」(岩田, 1955, 11頁) というのである。

このように、岩田(1955)は、日々の記録をとることが管理につながると考えた。そのため、会計管理のための簿記では、いわゆる補助簿が「主」であり、主要簿が「従」であるという立場をとっている。

3.3 簿記における記録と管理行為

複式簿記の目的の一つである財産管理による経営管理は、日々の記録によって自律的に行われる。これは、岩田(1955)のいう「会計管理のための簿記」でもある。財産管理は、会計記録による管理という視点から見れば、いわば「記録行為そのものによる管理」であるといえる。日々の記録において価額・物量の情報を絶えず把握しておくことが、財産の自律的な管理に結びつくことになる。

一方、もう一つの目的である損益計算による経営管理は、決算の結果アウトプットされた損益計算書によって行われる。これは、「記録行為の結果による管理」であるといえることができる。記録の結果を損益計算書という分析・管理装置にインプットし、その装置を通じて経営状態を診断し、企業活動の改善に結びつけていくことになる。

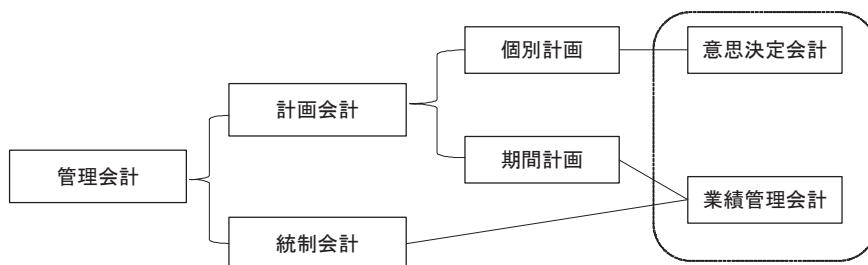
4. 管理会計情報と複式簿記

4.1 管理会計の体系と管理会計情報の価値判断基準

(1) 管理会計の体系

管理会計の体系として、伝統的な管理会計論、特にわが国の管理会計論では、長らくBeyer(1963)の提示した体系が支持されてきた。意思決定会計と業績管理会計という体系である。こ

図表1 管理会計の体系



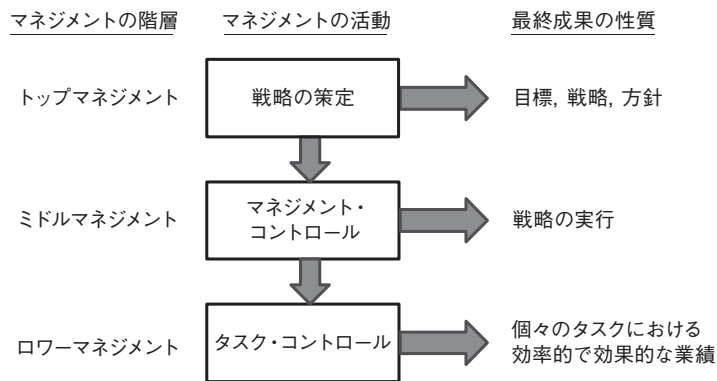
出所：松本(1973)を元に筆者作成。

これは、管理会計の機能別の体系である。これは、それまでの適用領域別体系、計算技法的体系から発展してきたものである。計算技法的体系との関係を示すと、図表1のようになる。

現在では、この意思決定会計と業績管理会計からなる体系は、もはや古い体系であるとし、新しい体系の構築を図ろうとする論者も多い¹。しかしながら、管理会計は（非財務的な情報を利用するとはいえ）会計情報を中心とした経営管理のための情報システムであるという性質を持っているため、会計情報を作成する計算技法的体系を包摂した体系も、未だに一定の意義を持つものであると筆者は考える。

また、Beyer (1963) の体系と並び、我が国の体系論に影響を与えているのが、Anthonyのマネジメント・コントロール論である。Anthony and Govindarajan (2007) が示した、マネジメント階層とその経営管理機能からの体系が、図表2である。

図表2 管理階層と経営管理機能からの体系



出所：Anthony and Govindarajan (2007), p. 7に加筆修正。

戦略の策定とは、トップマネジメントが行うものであり、組織のゴールとそれらのゴールを達成するための戦略を決定するプロセスである。ここでいうゴールとは、広い意味での組織全体の目的を指す。

マネジメント・コントロールとは、ミドルマネジメントが行うものである。これは、経営管理者が、組織のメンバーに組織の戦略を実行するように影響を与えるプロセスのことをいう。

タスク・コントロールとは、より現場に近いローママネジメントが行うものである。特定の

¹ たとえば、櫻井 (2015) では次のような体系が示されている (櫻井, 2015, 29頁)。

I 戦略の策定

II 戦略の実行

1 経営意思決定のための会計

①戦略的意思決定会計

②業務的意思決定会計

2 マネジメント・コントロールのための会計

3 業務活動のコントロールのための会計

このように、戦略の策定までも管理会計の体系にいれようという考え方は、たとえばAnthonyのマネジメント・コントロール論の中にも見受けられる。当初、Anthonyの体系には戦略の策定は含まれていなかったが、Management Control Systemの12版 (2007) では戦略の策定までが含まれている。

タスクが効率的かつ効果的に実行されることを保証するプロセスである。タスク・コントロールは取引指向（transaction-oriented）である。これは、マネジメント・コントロールプロセスで設定されたルールに従った個々のタスクの業績を必要とする（Anthony and Govindarajan, 2007, p. 11）。

（2）管理会計における会計情報の価値

Horn gren et al. (2014)によれば、経営管理者が目的や目標を達成するために必要となる会計情報が「よい」ものである、すなわち管理会計情報として価値があるための条件として、三つの疑問に答えられるかどうかということあげている。それは、①スコアカード（scorecard）の課題、②注意喚起（attention-directing）の課題、③問題解決（problem-solving）の課題である²。

スコアカードの課題では、会社の経営が上手くいっているのかいないのか、が問題となる。実績記録（scorekeeping）は、データの分類、収集、報告であり、情報利用者が組織の業績を理解し評価することを支援する。実績記録が有用であるためには、信頼性と正確性がなければならない。以下この課題を、実績記録の問題と言い換える。

注意喚起の課題では、どの領域に追加的な調査が必要となるか、ということが問題となる。注意喚起は、通常、事前の予測と実際の結果を比較したルーチンで作成される報告書を含んでいる。注意喚起情報は、経営管理者に対して、業務上の問題や欠陥、不能率、機会などに焦点を当てることを支援する。これは、問題診断であるといえる。

問題解決の課題では、代替案の中でどれが最適か、ということが問題となる。会計における問題解決の視点は、最適なコースを認識するために各代替案の与える影響についての分析を含んでいる。

実績記録と注意喚起における情報の利用は非常に密接な関係にある。ある経営管理者が業績を理解し評価するのを支援するための情報と同じものが、その経営管理者の上司に対しても注意喚起機能をも果たすかもしれないからである（Horn gren et al., 2014, p. 5）。たとえば、工場の製造部門長が自部門の能率を見るために日々とっている原価記録が、（部門長の上司である）工場長にとっては、工場の中での異常を知らせる注意喚起のシグナルになる場合がある。

三つの課題を情報の時間次元の面から整理すると、実績記録と注意喚起は過去情報が中心であり、問題解決では未来情報が中心であるということが出来る。もちろん、未来情報も、過去情報を基にして推測されることが多いので、両者は密接に関係している。

このような、実績記録や注意喚起の課題を満たすためには、会計情報の記録システムの整備が不可欠である。その記録システムこそが複式簿記である。実績記録の問題で必要とされる「信頼性」と「正確性」は、複式簿記によって保証される。複式簿記システムが整備されていない状況では、上記の課題に適合する「よい」管理会計情報を提供することはできない。

4.2 管理会計における管理と複式簿記

（1）管理会計の体系からみる複式簿記の役割

先に、有力な二つの管理会計の体系を見てきた。これらの体系の中に、複式簿記はどのよう

² Horn grenは、この立場を1965年の段階から堅持している。

に位置づけられるのであろうか。

意思決定会計と業績管理会計からなる体系においては、複式簿記は業績管理会計にとって、測定装置としての重要な役割を果たす。たとえば、業績管理会計のツールとして代表的なのは予算管理であるが、予算管理の統制機能、とりわけ同時統制と事後統制にとって複式簿記は不可欠である。同時統制においては、日々の実績記録が必要である。また、差異分析を中心とした事後統制では、一定のルールに基づいた正確な実績記録が必要である。

一方、管理階層からの体系では、とりわけタスク・コントロールに対して、価格と物量情報について「秩序整然と記録・計算・整理」した複式簿記が必要となる。前述のように、タスク・コントロールでは業績を一定のルールに従って出力することが要求されるからである。

(2) 管理会計情報と複式簿記

前述の岩田 (1955) のいう会計管理のための簿記は、まさに前述のHorngren et al. (2011) における実績記録、注意喚起という管理会計情報の価値判断の課題に対応するものである。

たとえば、経営管理上の課題としてあげられるものの一つに、棚卸資産の管理がある。過剰な棚卸資産は、多額の保管費用を要するほか、貯蔵中の物理的・技術的陳腐化による機会原価が発生する。また、過剰な棚卸資産への投資は、資金を拘束させるため、運転資金の不足をも招く可能性がある。簿記による日々の購買活動の継続的な記録をとっていれば、材料等の過剰な購入をチェックすることができる。日々の記録をとること自体が、問題の発見と診断のために役立つ。これは、先に示した「記録行為そのものによる管理」である。

また、岩田 (1955) では、年度決算も会計管理の一適用形態として位置づけられている。この場合、決算書は問題の診断に用いられる。Horngren et al. (2011) のいう注意喚起の課題に対応するものである。これは、決算書という記録行為の結果産出されたアウトプットを用いた管理であるため、前述の区分でいうところの「記録行為の結果による管理」であるといえることができる。

5. 内部活動の描写と工業簿記

5.1 工業簿記という領域

簿記の中に、工業簿記と呼ばれる領域がある。各種検定等においては、簿記は商業簿記と工業簿記とに二分されている。大藪 (2000) によれば、工業簿記は、経済主体の業種による分類の一つとされている。これについて、中村 (1985) は、次のように指摘している。

「簿記のルールは、業種の違いによって少しも変わることはないが、業種の特殊性によって記録する内容に特徴が出てくる。たとえば工業では、製品の製造という商業にはない活動が含まれている。」(中村, 1985, 4頁)

黒澤 (1977) の『工業簿記』では、序文において、「製造工業の経営のために適用される複式簿記を工業簿記と名づけるのであるが、企業の簿記である点では、商業簿記も工業簿記も本質的に異なるところはない」(黒澤, 1977, 3頁)としている。その上で、工業簿記の特徴が次のように示されている。

「商業簿記の特徴が、購買活動と販売活動、すなわち外部活動を記録し、資本の投下およびその回収について計算する点にあるとすれば、工業簿記の特徴は、製造活動すなわち内部活動に

関する簿記をふくむ点にある。もちろん工業簿記は、工企業に関する簿記であるから、購買活動および販売活動に関する簿記をふくみ、その点では商業簿記と同様である。」（黒澤，1977，3頁）

工業簿記においては、製造を表すための仕掛品勘定（あるいは製造勘定）というものが用いられる。これは製造という「内部活動」を描写するための勘定である。これが商業簿記と工業簿記を分けている違いの一つである。

5.2 二つの工業簿記：完全工業簿記と商的工業簿記

(1) 内部取引の描写と完全工業簿記

工業簿記には、二つの種類がある。完全工業簿記と商的工業簿記である。

完全工業簿記では、内部取引の描写を行うため、原価計算を行う。仕訳には、取引価額の情報が必要である。しかしながら、「内部の取引、特に工場内部における取引は、外部取引と違い、価格によって取引が成立するわけではないので、特に内部計算をしない限り取引価額はわからない」（廣本，1996，6頁）。そのため、内部活動の描写である原価計算は、工業簿記が簿記たる所以となる重要なものである。原価計算を行うことによって、内部取引の仕訳が可能になり、生産活動の記録と管理が可能となる。ここでは、歩留まり管理などの生産活動に対する「記録行為の結果による管理」も行われる一方で、算出された製品原価情報を種々の分析・管理装置にインプットすることで、製品関連の各種分析や意思決定を行うことができるようになる。つまり、「記録行為の結果による管理」が可能となるのである。

(2) 管理機能の強化と完全工業簿記の成立

原価計算そのものは、複式簿記を前提としなくても行うことができる。なぜ、複式簿記と原価計算は結びつく（すなわち完全工業簿記となる）必要があるのか。

もともと、狭義の原価計算は、工場の備忘記録としてエンジニアの手によって行われていた。岡本（1962）によれば、米国においてそのような狭義の原価計算と複式簿記とが結びついたのは、おおよそ1910年頃であるという。それには次のような事情があった。

1880年代から20世紀初頭にかけて企業合同が盛んに行われるようになると、会計士による製造会社の監査がきわめて重要になってきた。そこで、会計士としては、工場の片隅で記録されている原価記録に対し、無関心ではいられなくなった。ところが、そういった原価計算の結果と、商業帳簿の結果に食い違いが見受けられることが珍しくなかった。そこで、会計士たちは、原価計算の正確性を確保するために、コストシステムを一般会計の帳簿に組み入れる必要性を痛感した。このような認識を持った一部の進歩的な会計士たちは、一般の会計士たちに、原価計算を勉強するように説得し始めた。その際、「原価計算も一種の簿記だ」という理由付けを行った。会計士たちは、「原価計算は複式簿記の分化し発展した形態にすぎず、したがって財務記録と原価記録とは結合すべきである」と主張した（岡本，1962，30-31頁）。

一方、エンジニアたちはこの主張に激しく反対した。彼らは、原価計算は簿記と本質的に無関係であり、両者は分離すべきだと主張した。原価計算の主目的は、あくまで原価の引き下げないし能率の表示にある。目的と手段が異なるのであるから、財務記録と原価記録を結びつけることは、いたずらに計算記録手続きを複雑にし、混乱を招くのみだ、と主張した（岡本，1962，31-33頁）。

岡本 (1962) によれば、このような激しい対立のある中で、複式簿記と原価計算を統合させるのに大きな役割を果たしたのが、Moxey (1913) であったという。

Moxey (1913) によると、それまでの製造業では、主要な事業取引である賃金記録以上の記録は必要ないと考えてきた。それまでは、原価計算が不明瞭であった。しかしながら、工場の能率をあげ、厳しい競争に打ち勝つためには、より正確な会計記録、完全で正確な製造原価を含んだ記録が必要であるということが認識されるようになった (Moxey, 1913, pp. 7-8)。

Moxey (1913) があげる原価記録 (cost keeping) の目的は、以下の二つである (Moxey, 1913, p. 8)。

- ①製造原価に関する正確で信頼性のある情報を提供すること。これは、製造業者に価格設定や入札価格の情報を提供する。
- ②製造における材料、労働力、その他の費用の浪費や不足を調査し、同定し、除去する。

このような目的を果たすために、すべての工場原価会計は「複式簿記の原理にそのまま基づいている」(Moxey, 1913, p. 8) と主張するのである。Moxey (1913) では、材料費会計、労務費会計、間接費会計が取り上げられているが、たとえば材料費会計では、補助記録の重要性を指摘している。

Moxey (1913) の原価計算論における製品原価計算は、材料費と労務費の勘定による管理、製造間接費の指図書別配賦など、現代でいう単純個別原価計算の域を出ていない。製品原価計算についてはさほど詳しくは触れられておらず、その意味では、現代における完全工業簿記に比べるといささか不十分である。しかしながら、正確な製造原価の計算や、材料費と労務費の能率管理という要求に応えるために、複式簿記と原価計算を結合させることで、原価計算の正確性と管理機能の強化を実現した、という意味では、Moxey (1913) は大きな貢献をしたといえる。

以上の点から、次のことがわかる。企業が激しい競争に打ち勝つために、原価財消費の能率管理のための情報や、正確な製品原価情報が必要となった。そのためには、工場の備忘記録レベルの、ある意味「柔らかい」原価情報では不満足であった。そこで、信頼性の高い製品原価情報を得るために、原価計算を複式簿記のルールに則って行うこと、つまり、原価計算を複式簿記機構の中に組み込むことが考えられた。それが、現代でいう完全工業簿記につながったのである。

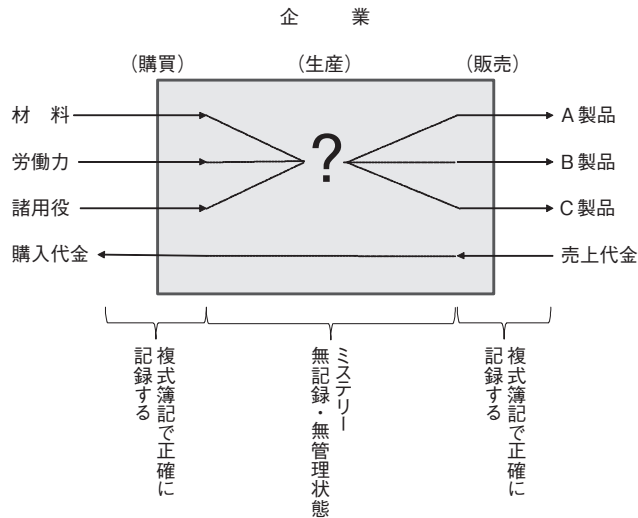
(3) 商的工業簿記の構造と管理機能

商的工業簿記は、不完全工業簿記であるとか井勘定方式と呼ばれることもある。製造勘定 (仕掛品勘定) を設け、棚卸計算に基づいて完成品製造原価を計算する。商的工業簿記では、原価計算は行われない。言い換えると、「企業内部における価値の移転過程について、なんの管理も行われていない」(岡本, 2000, 65頁) 状態である。つまり、原価計算を行わないので、原価財の部門別の管理もできないし、製品別の正確な原価情報もわからない。図表3は、製造勘定を元にした商的工業簿記の構造を表した図である。

商的工業簿記は、工業簿記という名称ではあるものの、あくまでベースは商業簿記であり、その延長にあるものである。

原価計算を行っていないからといって、商的工業簿記ではまったく管理というものが行われていないのであろうか。そうではない。図表3からわかるように、商的工業簿記においても、

図表3 商的工業簿記の構造



出所：岡本（2000），65頁。

購買活動と販売活動については、複式簿記によって正確に記録がとられている。少なくとも、購買活動と販売活動においては、日々の会計管理が可能である。前述の区分でいうと、「記録行為そのものによる管理」が行われるのである。

6. 企業規模と管理会計としての簿記の役割

筆者は、管理会計の体系や技法そのものに関しては、大企業も中小企業も何ら変わりがないと考える。規模の違いによるデータの質や量に違いは出てくるだろうが、分析の装置は同じものが利用される。それでは、管理会計としての簿記の役割の違いはどこに出てくるのだろうか？それは、前述の記録と管理におけるウェイトである。

大企業では、記録行為そのものによる管理も行われているが、よりウェイトを占めているのが、記録行為の結果による管理である。簿記による記録の結果を、セグメント別損益計算書にインプットして業績管理をしたり、予算システムにインプットして予算実績差異分析を行う。簿記による記録の結果を、種々の管理会計技法にインプットして経営管理を行っている。

一方、中小企業においては、記録行為そのものによる管理のウェイトが大きいと考えられる。中小企業では、大企業と違い、職能の分業化が進んでいない場合が多い。現場で作業している人間がそのまま記録をとっているという場合も少なくない。そのような場では、記録をとること自体が現場作業者の行動を（無意識的にせよ）管理することにつながりやすい。組織構成員の会計記録へのアクセスも、大企業より中小企業の方が容易であろう。また、中小製造企業では、製造環境が単純な場合や、計算に費用をかけられないといった場合には、厳密な原価計算を行っていない、つまり商的工業簿記を行っているケースも多い。その場合でも、前述のように、記録行為そのものによる管理が行われていることになる。

7. むすび

本稿での議論は以下のように要約される。

簿記による記録の結果は、管理会計の様々な分析・管理装置にとって不可欠な情報である。その情報は、製品関連の意思決定、予算実績差異分析、原価管理などに用いられる。これは、「記録行為の結果による管理」を行っていることになる。

また、簿記において記録をとっていく、という行為自体は、管理会計の機能の一部を果たしている。それは、「記録行為そのものによる管理」であり、業績管理会計あるいはタスク・コントロールにおける統制を担っている。したがって、いわゆる「商業簿記」といわれている領域の簿記も、管理会計の機能を持っているとすることができる³。

大企業においても、中小企業においても、内部報告会計すなわち管理会計は、構造そのものは異なるところはない。しかしながら、簿記が管理会計として果たす役割という点では、前述の記録と管理の関係からすると、大企業においては「記録行為の結果による管理」のウエイトが、そして中小企業においては「記録行為そのものによる管理」のウエイトが大きいと考えられる。

本稿の議論を通じて、簿記なくして管理会計はないということ、そして簿記は管理会計そのものであるということが確認された。読者諸氏のなかには、「何を当たり前のことを」と思われる人もいるかもしれない。しかしながら、最近の管理会計研究では、簿記を前提としていないかのような議論が行われることも多い。教育にしても然りである。そのような議論は、管理活動の現象としての管理会計の表層的な部分を切り取っているのに過ぎない。管理会計を会計行為の一つとして考えるのであれば、管理会計としての簿記の機能に今一度光を当てる必要があるであろう。

<付記>本稿は、2016年日本簿記学会簿記実務研究部会最終報告書「中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究」の第2章「中小製造企業における内部報告の視点から見た簿記の意義」に加筆・修正したものである。報告書の作成段階では、部会長である飛田努先生（福岡大学）をはじめとする部会のメンバーに貴重なコメントをいただいた。記して謝意を表すものである。

また、本稿は、日本学術振興会 科学研究費 基盤研究C（16K03980）の研究成果の一部である。

参 考 文 献

- 岩田巖（1955）「二つの簿記学：決算中心の簿記と会計管理のための簿記」『産業経理』15巻6号，8-14頁。
 大藪俊哉編（2000）『簿記テキスト』中央経済社。
 岡本清（1962）「エドワード・P・モキシーの原価計算：その理論と米国原価計算史上の意義について」『一橋論叢』48巻1号，17-35頁。
 岡本清（2000）『原価計算（6訂版）』国元書房。
 黒澤清（1977）『工業簿記』一橋出版。

³ その意味で、各種団体がやっている簿記検定は、ほぼ管理会計のための簿記であるということが出来る。特に、下級の検定は、「記録行為そのものによる管理」のための簿記であり、業績管理会計あるいはタスク・コントロールのために行われる記録そのものである。

- 櫻井通晴（2015）『管理会計（第6版）』同文館。
中村忠（1985）『現代簿記』白桃書房。
廣本敏郎（1996）『工業簿記の基礎』税務経理協会。
松本雅男（1973）『管理会計』丸善。
Anthony, R. N. and V. Govindarajan（2007）, *Management Control Systems*, 12th ed., N. Y. : McGraw-Hill.
Beyer, R.（1963）, *Profitability Accounting for Planning and Control*, N. Y. : The Ronald Press Co.
Horngren, C. T.（1965）, *Accounting for Management Control: An Introduction : Solutions Manual*, N. J. : Prentice-Hall.
Horngren, C. T., S. M. Datar and M. Rajan（2012）, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th ed., N. J. : Prentice-Hall.
Horngren, C. T., G. L. Sundem, D. Burgstahler and J. Schatzberg（2014）, *Introduction to Management Accounting*, 15th ed., N. J. : Prentice-Hall.
Moxey Jr., E. P.（1913）, *Principles of Factory Cost Keeping*, N. Y. : The Ronald Press Co.

〔たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2016年12月8日受理〕