

【研究論文】

# 原価計算の早期学修の必要性について

河合 晋\*

## 要 旨

大学に入学してまず簿記を学修するのであるが、大学の会計学教育のカリキュラムが旧来の日商簿記検定の体系を意識したものになっているケースは少なくない。実際、本学現代ビジネス学科（以下、本学科）のカリキュラムはそうになっている。そこで生じる弊害を考察し、改革された日商簿記検定の体系と会計教育、特に1～2年次のカリキュラムを検討し、本学科における原価計算の早期学修の必要性を提案することが本稿の目的である。

キーワード：簿記・会計教育、原価計算、工業簿記、管理会計、日商簿記検定

## I. はじめに

『週刊ダイヤモンド』（2017年6月10号）の特集で、純利益1兆円超えを達成したトヨタ自動車とソフトバンクグループの共通項として、「会計とファイナンスのスキルが社員に強く求められる」<sup>1)</sup>とあった。トヨタ自動車の豊田章男社長は、決算記者会見で『適正販価』－『適正利益』＝『あるべき原価』という基本原則を突き詰める仕事ができているか<sup>2)</sup>と仰っている。トヨタ得意の「原価企画」の概念であるが、記者会見で社長自ら会計の基本原則を示された。

経営学部や商学部などのビジネス系学部の学生は、当然として会計を学ぶ。簿記はその会計の目的を達成する技術的手段として存在する。簿記は、500年以上世界で使用される方法であり、グローバル・スタンダードである。よって、上記の学生は、大学に入学してまず簿記を学修するのであるが、大学の会計学教育のカリキュラムが旧来の日商簿記検定の体系を意識したものになっているケースは少なくない。実際、本学科のカリキュラムはそうになっている。そこで生じる弊害を考察し、改革された日商簿記検定の体系と会計学教育、特に1～2年次のカリキュラムを検討し、本学科における原価計算の早期学修の必要性を提案することが本稿の目的である。

営利組織はもとよりあらゆる組織で会計が必要とされていることは言うまでもない（図1）。したがって、経営学部や商学部などのビジネス系学部で会計学関連の授業が開講されていないことは考えられない。全国大学の学部のうち、経営学・経営情報学・商学・会計学分野の461学科のシラバスを検索した河合（2017）では、ほぼすべての学科で会計学に関連する科目は開講されているとしている<sup>3)</sup>。

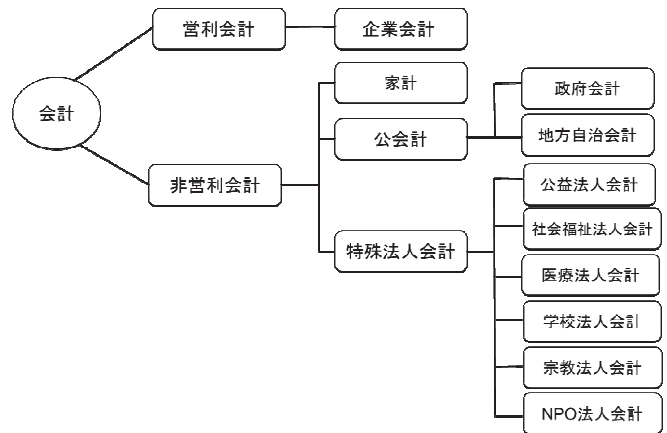


図1 会計の領域（例）

しかし、学生の会計離れが叫ばれて久しい。会計を学びたい、会計に関する資格を取得したい、会計に携わる仕事がしたい、という学生が減少していることは嘆かわしい。会計離れの現状は、会計関連の資格試験の受験者数を経年比較すれば分かり易い（表1）。

## II. 会計離れと日商簿記検定の改革

### 1. 会計離れの現状

\*岡崎女子短期大学

表1 会計関連の資格試験の受験者数

	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28
公認会計士試験	25,648名	23,151名	17,894名	13,224名	10,870名	10,180名	10,256名
税理士試験	62,995名	59,975名	58,453名	55,332名	49,876名	47,145名	44,044名
中小企業診断士試験	21,309名	20,145名	20,210名	20,005名	19,538名	18,361名	19,444名
建設業経理士検定	25,648名	23,151名	17,894名	13,224名	10,870名	10,180名	10,256名
日商簿記検定	731,134名	651,832名	585,003名	578,666名	531,208名	545,431名	583,800名

受験者が学生とは限らないが、全体として会計関連の資格試験の受験者数は減少している。平成22年を基準にした平成28年の減少率は、公認会計士試験が60.12%、税理士試験が30.08%、中小企業診断士試験が8.75%、建設業経理士検定が60.01%、日商簿記検定が20.15%となっている。司法試験などと並び三大難関資格とされている公認会計士試験の平成28年受験者層は、24歳までが24.6%で最多である。会計資格の最高峰である公認会計士試験においては、時間のある学生が受験に一番適しているが、その受験者数は半減以上である。かつての公認会計士試験は狭き門で、毎年の合格者数は1,000名を切っていた。ところが、国際財務報告基準(IFRS)や内部統制への対応で公認会計士へのニーズが増加し、平成19年には4,000名以上の合格者を出すなど、公認会計士ブームとなっていた。日本の株式市場が不透明だとし、アメリカから国際会計基準の導入を迫られ、公認会計士の数を増やすと約束した背景があるが、合格者が増加したことにより就職難に陥る優秀な若者が続出した。平成20年(2008年)のリーマン・ショックが監査報酬のダンピングによる価格競争を齎し、大手監査法人の採用数は大幅に縮小された。公認会計士に合格しても就職難民になるなどのセンセーショナルな報道の影響で、公認会計士の人気下がった経緯がある。

また、公認会計士として備えるべき資質・能力を養成するため、高等教育機関における体系的な会計教育を行うことを目指し、平成15年より会計専門職大学院(アカウンティング・スクール)が設立された。開設大学は18校に上ったが1/3の6校が募集停止となっている(表2)。残る12校の募集状況も大変厳しい状況にあり、これも公認会計士人気の低下に関係するが、学生の会計離れを顕著に表すものとなっている。さらに学部であっても、会計学科とか会計ファイナンス学科がある場合、同じ学部の他の学科よりも入試でのボーダーの点数がかつては10点以上高かったが、近年は10点以上低くなっているとも聞く。本学のオープンキャンパスでの模擬授業

で、参加した高校生に「会計のイメージは?」と尋ねると、「難しそう」、「数字とか計算が多そう」などの回答が多く、高校生の会計に対する間違ったネガティブなイメージを窺い知ることができる。だから「会計を勉強したくない」ということではないようだが、ここにも受験生の会計離れの一端があるように感じる。

表2 会計専門職大学院の状況

開設年	開設大学
H15	中央大学(H29募集停止)
H17	北海道大学・東北大学・千葉商科大学・青山学院大学・早稲田大学・明治大学・LEC東京リーガルマインド・法政大学(H27募集停止)・関西学院大学
H18	大原大学院・愛知大学(H26募集停止)・関西大学・甲南大学(H27募集停止)・立命館大学(H27募集停止)
H19	愛知淑徳大学(H23募集停止)・兵庫県立大学
H21	熊本学園大学

## 2. 日商簿記検定の改革に向けた検討

本学科の学生が関係する会計資格は、日商簿記検定である。日商簿記検定とは、商工会議所法第9条第9号「商工業に関する技術又は技能の普及又は検定を行うこと」に基づき、日本商工会議所および各地商工会議所が主催する検定試験のうち、簿記に関する技能を検定するものである。第1回が1954年11月に実施され、1955年度からは年2回実施されていたが、1997年度以降は年3回(6月・11月・2月)実施されるようになり、2017年11月までで147回を数える。1級から4級(旧検定)までにグレード分けされているが、実務で活かせるのは3級からであり、通常は3級からの受験となる。1級は、公認会計士、税理士などの国家資格への登竜門となり、1級に合格すると税理士試験の受験資格が得られる。大学で専門に学ぶ程度の商業簿記、会計学、工業簿記、原価計算を修得し、財務諸表規則や企業会計に関する法規をふまえて、経営管理や経営分析ができる。合格率は概ね10%前後であり、難関な検定試験に分類される。2級は、企業の経理担当者及び経理事務員として必要な商業簿記、工業簿記(原価計算を含む)の知識が身につく、株式会社の経営管理に役立つ。財務諸表を読むことができ、自社や取引先の経

営内容を数字から把握できる。合格率は概ね30%前後であるが、試験問題によっては10%台の時もある。3級は、企業で働く者に必須の簿記の基礎知識が身につく、個人企業や中小企業の経理担当者又は経理補助者として必要な商業簿記に関する知識を有しているとみなされる。経理関連書類を読むことができ、青色申告などの書類作成もある程度はできるようになる。取引先企業の経営状況を数字から理解できるようになるため、経理・財務担当以外の営業・管理部門にも必要な知識として評価する企業が増えており、全社員に3級の合格を義務付けている企業もある。合格率は概ね40%前後である。

日商簿記検定は過去60年余りで受験者数は約2,600万人に上り、国内でもメジャー級の検定試験である。表3からも分かる通り、難易度及び一般業務での必要性から、2級・3級が受験者のボリュームゾーンとなっており、本学科でも2級と3級の合格を目標にしている。学生に日商簿記検定の受験を強制することはないが、「簿記原理」や「簿記検定講座」を履修している学生のほとんどは受験をする。しかし、全体の在籍学生が減少しているため、受験者数は減少している。表1においても、日商簿記検定の単なる受験者数の減少と全国の学生数の減少傾向を切り離して考えることはできない。

表3 日商簿記検定の状況 (過去10回)

級	回	実受験者数(人)	合格者数(人)	合格率(%)
1級	134	10,143名	626名	9.7%
	135	11,037名	783名	10.4%
	137	8,738名	846名	9.7%
	138	9,931名	873名	8.8%
	140	8,108名	716名	8.8%
	141	9,087名	716名	9.6%
	143	7,792名	873名	10.9%
	144	8,416名	846名	9.3%
	146	7,103名	783名	8.8%
	147	8,286名	626名	5.9%
2級	138	54,188名	14,318名	26.4%
	139	55,225名	12,054名	21.8%
	140	47,480名	16,395名	34.5%
	141	59,801名	7,042名	11.8%
	142	70,402名	10,421名	14.8%
	143	44,364名	11,424名	25.8%
	144	56,530名	7,588名	13.4%
	145	60,238名	15,075名	25.0%
	146	43,767名	20,790名	47.5%
147	47,917名	10,171名	21.2%	
3級	138	86,659名	33,363名	38.5%
	139	79,460名	42,990名	54.1%
	140	79,467名	41,910名	52.7%
	141	84,708名	22,094名	26.1%
	142	89,012名	23,701名	26.6%
	143	83,915名	28,705名	34.2%
	144	94,411名	42,558名	45.1%
	145	80,832名	38,289名	47.4%
	146	80,227名	40,880名	50.9%
147	88,970名	35,868名	40.3%	

※1級は年2回の実施である

こうした状況の中で、「簿記検定受験者の多くを占める若年人口が急激に減少(過去10年間で330万人超減少)するなか、今後とも受験者拡大を図るには、これまで簿記学習・教育に接することがなかった(関心がなかった)新たな受験者層の開拓が必要となる」<sup>4)</sup>とし、日本商工会議所が簿記検定の改革を行った。日商簿記検定の受験者減少は最近下げ止まり感がある(表3)が、それを支えているのは30歳以上の社会人である。主要都市受験者の年齢層は、29歳までの受験者が63%となっているが、全体の受験者の減少割合に比して若年層の受験者の減少割合が上回っている。

具体的な改革の内容は、①簿記初級の普及による新たな受験者層開拓(2017年4月より)と②原価計算の基本に関する試験の創設(2018年4月より)である。日商簿記検定における新しい試験の施行は、1961年以来、56年ぶりとなる。

#### ① 簿記初級の普及による新たな受験者層開拓

業種・職種を問わず企業人として必要とされる簿記の基本知識を体系的に習得し、ネット受験により随時その習得度を確認できる、初学者向けの新たな検定試験として「簿記検定試験初級」を設けることで、新たな受験者層を開拓しようとした(図2)。受験者が減少した時に新規の検定を増設することで現状を打破しようとする安易な手法は、他の検定でも見られる。しかし、日商簿記検定の場合は、3級だけでも年間30万人前後の受験者がいて、企業からの一定の評価や社会的認知度があることから言っても、他の検定とは根本的に異なる。ビジネスに必須の簿記の基礎知識が身につく、中小企業の経理担当者又は経理補助者として即戦力となりうるスキルを示すことになる。よって、日商簿記検定は3級といえども、それ相応の学習時間が必要とされ、実際に受験者の半数以上が不合格になっている。その点で、日商簿記検定3級の前段階として、そもそもの簿記の基本を体系的に学ぶきっかけとなる「簿記検定試験初級」の創設は大いに賛成でき、本学科では簿記初学者(すなわち、商業高校以外からの入学者)全員が受験することを推奨したい。

なお、「簿記検定試験初級」の導入により、現行の4級は廃止され、3級の出題範囲は見直された<sup>4)</sup>。企業会計に関連する諸制度の変更への的確な対応のみならず、企業のICT化の進展、ビジネススタイルの変化等を踏まえ、日商簿記検定がより実際の企業活動や会計実務に則した実践的なものとなるように

出題内容・範囲を改訂し、検定試験のクオリティを高め、さらなる企業評価の向上を意図している。具体的には、実際の企業実務との乖離がある論点について整理・削除が行われ、また、初級の出題区分との整合性を考慮するとともに、企業実務において重要となる論点については、2級範囲から難易度を調整のうえ移行された<sup>5)</sup>。

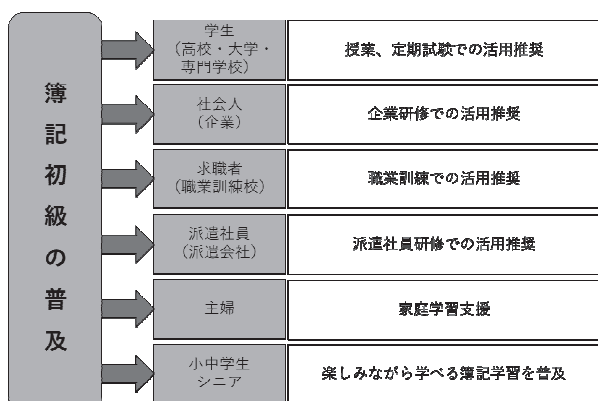


図2 簿記初級の普及

(出所) 日本商工会議所事業部 (2017) 「日商簿記検定の動向について (資料1-①)」スライド2

## ② 原価計算の基本に関する試験の創設

少子高齢化により我が国の労働力人口が急速に減少する中、企業において深刻化する人手不足の克服に向けて、ICTの利活用や人材育成などを通じて生産性向上に取り組むことが大きな経営課題となっている。生産性向上を図るには、自社の製品又はサービスの原価と売上及び利益を正確に把握しておくことが必要であり、これを求める原価計算は生産性を「見える化」し、その向上を図る上で必須となる知識・スキルである<sup>(2)</sup>。よって、現行の簿記検定試験に加え、原価計算初学者向けの入門として、原価計算の基本的な考え方や知識を理解・習得でき、企業人としてコスト意識の醸成に資する「原価計算試験初級」を創設することとした。原価計算は経理・会計担当者のみならず、業種・職種を問わず企業人全てに理解・習得が期待されている。現行の2級の原価計算は製造業を想定していたが、製造業のみならず飲食店・小売業・サービス業など幅広い業種をモデルとして、原価計算の基本を学ぶことを志向している。

今回の日商簿記検定の改革で見られる特徴は、「簿記検定試験初級」「原価計算初級試験」とともに、①インターネットを介して試験の実施から採点、合否判

定までを行う「ネット試験」であること、②試験時間は40分と他の級が120分以上であることと比べ短く設定されていること、③難易度は抑えつつも「簿記の基本用語や複式簿記の仕組みを理解し、業務に利活用することができる」<sup>(3)</sup>、「原価計算の基本用語や原価と利益の関係を分析・理解し、業務に利活用することができる」<sup>(4)</sup>ことを試験で問う能力と位置付けていることである。特に3点目の「業務に利活用する」ことを内容としている点が注目される。「簿記検定試験初級」の試験項目は3級に比べ、簿記の基本原則・期中取引の処理・月次の集計に出題範囲を絞り、経理担当者だけでなく広くビジネスパーソンを対象としているため、決算の処理に関する部分を除外している。しかし、クレジット売掛金や電子記録債権・債務、消費税(税抜方式に限る)など、現行の2級の範囲区分である論点も出題範囲の対象としている。これは、現行の3級、2級の枠を超え、実際の企業活動に則した実践的なもので業務上重要と判断された項目を出題範囲に含めて、基本的な簿記の「初級」と位置付けているのである。

また、「原価計算初級試験」でも、原価計算の基本概念、利益の計画と統制、製品別(サービス別)期間損益計算を出題範囲としているが、製品ごとに原価を把握するための方法は基本的内容に留める一方、利益計画、売上高の差異分析など、経営管理上の重要な管理会計手法を重視している。具体的には、個別原価計算や総合原価計算といった原価計算形態の問題や、標準原価計算の問題は出題範囲から除外する一方、原価計算の応用として、原価を変動費と固定費に分解して、売上高の変化が営業利益にどのような影響を与えるかを分析するCVP分析、及びサービス業も含めた期間損益計算のための原価の集計や収益の獲得に注力する重要性から、売上高の予算実績差異分析を出題範囲に含めている。こうした理解を問うことで、直接費と間接費の分類を通して、他部門や組織全体のコストが自部門のコストに転嫁されることがあること、変動費と固定費の分類を通して、売上が伸びなくても利益が増加できることなど、コスト概念や経営管理マインドの醸成に資する試験を志向している。

以上、改革された日商簿記検定の体系を示すと、図3になる。

級	試験科目	試験時間	合格
1級	商業簿記 (25点) ・ 会計学 (25点)	90分	70点以上 ※1科目でも40%に満たない場合は足切り
	工業簿記 (25点) ・ 原価計算 (25点)	90分	
2級	商業簿記 (60点) ・ 工業簿記 (40点)	120分	70点以上
3級	商業簿記 (100点)	120分	70点以上
初級	商業簿記 (100点)	40分	70点以上

原価計算初級 (100点)  
 時間：40分  
 合格：70点以上

図3 新しい日商簿記検定の体系

### Ⅲ. 原価計算の早期学修

#### 1. 現状のカリキュラム

本節では、簿記・会計教育における高等教育機関でのカリキュラム体系を見る。その際、簿記と会計学のどちらを先に学ばせるかに関する議論については、「会計は目的を持っており、この目的を実現するのが技術的手段としての簿記であるから、目的を明確にした上で簿記という記帳技術を説明するのが妥当である」<sup>6)</sup>との考えに筆者も同意見である。しかし、本学科は従来から、短期大学の2年間に理論志向より実学主義としての簿記に特化してカリキュラムを組んできた経緯がある。昨年度より「会計学入門」を新設し、1年前期に配置して、会計の目的や会計学の体系等を説明しながら「簿記原理」を並行させるカリキュラムを講じた。しかしながら、本節では簿記と会計学の関係の議論は置いておいて、原価計算又は工業簿記、管理会計がカリキュラム上のどこに配置されているかを確認したい。経営学部や商学部の場合は、以前は一般的に1年次に簿記（「簿記原理」や「簿記論」など）、2年次に会計学（「会計学概論」や「会計学総論」など）を配置し、3・4年次に原価計算論、監査論、管理会計論、税務会計論などが配置されることが多かったように思う。

現状のカリキュラム調査は、会計学教育を実施する東海地区（愛知県・岐阜県・三重県）22大学の学部を対象とし、各大学のHP内を検索し、原価計算・工業簿記・管理会計の授業が4年間のどこに配置されているかを調べた。その結果、1年次に配置されているのは1大学のみであった。その大学は、6年ほど前に経営学部に「会計・ファイナンス領域」を立ち上げ、日商簿記検定1級と公認会計士の試験対策を授業内で実施し、通常では大学に通いながら専門学校で資格取得を目指す「ダブルスクール」に頼らないプログラムを用意したことで知られている。そして、同一県内にある、日商簿記検定試験合格者

数全国トップの座を譲らない商業高校から生徒を受け入れ、会計スペシャリストを育成するクラスを設置して指導している。その意味で、1年次に原価計算・工業簿記・管理会計の全てを配置している特別なケースである。その他の21学部では、16学部で2年次又は2年次以降に工業簿記又は原価計算を中心に配置し、4学部が3年次に配置している。全体として、2年次に工業簿記又は原価計算を配置し、3年次に管理会計を配置するパターンが多い。なお、4年次は卒論研究に費やすのが普通であるので、4年次だけに管理会計を配置しているのは1学部のみであった。原価計算・工業簿記・管理会計のいずれも配置していないのが1学部あった（表4）。

簿記が1年次に配置されている学部は多いのであるが、会計学又は財務会計を1年次に配置している学部が意外と多く、14学部もあった。1年次のうちに会計学そのものを学ばせ、その技法である簿記の基本も同時に学ばせようとする意図が明確である。1年次に学んだ会計学と簿記の基本を踏まえて、2年次に工業簿記又は原価計算を学修させ、早くて2年次後期、遅くても3年次以降に管理会計を履修させるスタイルが主流であった。

#### 2. 早期学修の必要性

経営学部や商学部などのビジネス系学部で1年次に科目配置される簿記や会計学は卒業必修科目となるだろうが、2年次以降の工業簿記又は原価計算、況や管理会計は選択科目となる可能性が高く、履修者も減少するので、原価計算や管理会計を学ばずに経営学部や商学部を卒業する学生が多い。会計学や簿記の基本さえ知っていれば実務界に出ても大して問題ではないとの考え方もあろうが、我が国の産業構造や、サービス業であっても原価計算は必要であるとする考え方からすると、やはり経営学部や商学部の学生が原価計算の仕組みや意味を知らずに卒業することは好ましくない。

表4 会計学教育を実施する学部（東海地区22大学）のカリキュラム一覧（各大学のHPより検索）

※網掛け部分に原価計算・工業簿記・管理会計の授業が配置されている

		1年前期（春期）	1年後期（秋期）	2年前期（春期）	2年後期（秋期）	3年前期（春期）	3年後期（秋期）	4年前期（春期）	4年後期（秋期）
中部学院大学	経営学部	簿記原理Ⅰ	簿記原理Ⅱ	会計学原理Ⅰ	会計学原理Ⅱ	管理会計論 原価計算論	財務管理論		
愛知淑徳大学	ビジネス学部	簿記論Ⅰ	簿記論Ⅱ	財務会計Ⅰ	財務会計Ⅱ	原価計算論 管理会計論	日本企業会計制度 監査論Ⅰ 法人税法Ⅰ		
星城大学	経営学部	会計学入門		簿記論	コンピュータ会計	経営分析Ⅰ 会計実務Ⅰ	経営分析Ⅱ 会計実務Ⅱ	管理会計論	
名古屋産業大学	現代ビジネス学部			財務会計論 監査論	管理会計論	国際会計論	環境会計論		
名古屋商科大学	商学部	簿記学Ⅰ 財務会計論Ⅰ	簿記学Ⅱ 財務会計論Ⅱ	株式会社簿記学Ⅰ	株式会社簿記学Ⅱ	原価計算論Ⅰ	原価計算論Ⅱ	財務諸表分析	会計監査論Ⅰ 会計監査論Ⅱ
日本福祉大学	経済学部	簿記		簿記	簿記	管理会計	管理会計	管理会計論Ⅰ	
名古屋大学	経済学部	会計Ⅰ	会計Ⅱ	財務諸表Ⅱ	財務諸表Ⅱ	管理会計	管理会計特論 監査 経営分析 国際会計 財務会計特論 財務会計実務 経営分析特論 監査特論		
名古屋市立大学	経済学部	簿記論		簿記実務	原価計算	財務会計 応用財務分析 財務会計論 国際会計 監査論 会計実務 財務情報処理	管理会計		
朝日大学	経営学部	簿記論演習Ⅰ 監査論演習Ⅰ 財務会計演習Ⅰ	簿記論演習Ⅱ 監査論演習Ⅱ 財務会計演習Ⅱ	財務諸表演習Ⅰ 財務諸表演習Ⅱ	財務諸表演習Ⅰ 財務諸表演習Ⅱ	原価計算演習Ⅰ 管理会計演習Ⅰ	原価計算演習Ⅱ 管理会計演習Ⅱ	管理会計論	
岐阜経済大学	経営学部	簿記入門	簿記入門	初級簿記	初級簿記	原価計算Ⅰ 管理会計	原価計算Ⅱ 管理会計		
岐阜聖徳学園大学	経済情報学部	簿記原理Ⅰ 会計学Ⅰ	簿記原理Ⅱ 会計学Ⅱ	簿記実務	簿記実務	簿記演習	簿記演習		
中京学院大学	経営学部	会計学Ⅰ	会計学Ⅱ	初級簿記	初級簿記	財務諸表論A 財務諸表論B	財務諸表論C 財務諸表論D	管理会計論 国際会計論 原価計算論 原価計算論	
名城大学	経営学部	基本簿記	基本簿記	中級簿記	中級簿記	原価計算論Ⅰ 工業簿記 原価計算論	原価計算論Ⅱ 工業簿記 原価計算論	管理会計論Ⅰ 管理会計論Ⅱ 会計監査論 財務会計論 キャッシュフロー会計論 国際会計論 非常利用組織体会計論 社会環境会計論	
愛知学院大学	経営学部	初級簿記Ⅰ	初級簿記Ⅱ	中級簿記Ⅰ・Ⅱ	中級簿記Ⅰ・Ⅱ	管理会計	管理会計		
愛知産業大学	経営学部	簿記Ⅰ	簿記Ⅱ	簿記Ⅲ	簿記Ⅳ	簿記Ⅴ	簿記Ⅵ	簿記Ⅶ	簿記Ⅷ
愛知大学	経営学部	会計学入門	簿記学Ⅰ	簿記学Ⅱ	簿記学Ⅲ	簿記学Ⅳ	簿記学Ⅴ	簿記学Ⅵ	簿記学Ⅶ
愛知東邦大学	経営学部	簿記Ⅰ	簿記Ⅱ	簿記Ⅲ	簿記Ⅳ	簿記Ⅴ	簿記Ⅵ	簿記Ⅶ	簿記Ⅷ
東海学園大学	経営学部	会計学入門	簿記原理	簿記学Ⅰ	簿記学Ⅱ	簿記学Ⅲ	簿記学Ⅳ	簿記学Ⅴ	簿記学Ⅵ
豊橋創造大学	経営学部	簿記入門Ⅰ	簿記入門Ⅱ	簿記入門Ⅲ	簿記入門Ⅳ	簿記入門Ⅴ	簿記入門Ⅵ	簿記入門Ⅶ	簿記入門Ⅷ
名古屋外国語大学	現代国際学部	English Foundation	Basic Accounting	簿記学Ⅰ	簿記学Ⅱ	簿記学Ⅲ	簿記学Ⅳ	簿記学Ⅴ	簿記学Ⅵ
名古屋学院大学	商学部	簿記入門	簿記入門	簿記学Ⅰ	簿記学Ⅱ	簿記学Ⅲ	簿記学Ⅳ	簿記学Ⅴ	簿記学Ⅵ
南山大学	経営学部	会計原理Ⅰ	会計原理Ⅱ	簿記学Ⅰ	簿記学Ⅱ	簿記学Ⅲ	簿記学Ⅳ	簿記学Ⅴ	簿記学Ⅵ

※「租税法」「ゼミナール」は除く



IoT、ビッグデータ、AI、ロボットなど第4次産業革命技術の社会実装により産業構造が変化しつつある状況ではあるが、現在の主な産業別就業者割合は図4になる。製造業就業者は、卸売業・小売業の18.4%に次いで18.1%の1049万人である。これだけの製造業就業人口があり、モノづくり大国である我が国で、学生のうちに原価計算を知らずに従事することは好ましくなく、せめて経営学部や商学部の卒業生はその仕組みを知っておかなければならない。製造業に従事する人全てが原価計算を知る必要もないだろうが、社員全員がコスト意識を持って経営参画するマインドを持つ必要性から、「全社員が会計の専門家たれ」と指示しているトヨタ系企業もある。

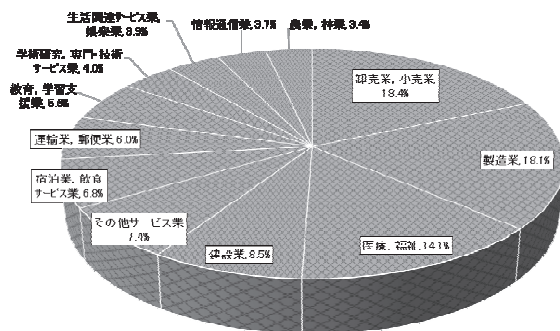


図4 主な産業別就業者割合

(出所)総務省統計局(2017)「労働力調査(基本集計)平成29年11月分(速報)」を一部修正  
<http://www.stat.go.jp/data/roudou/sokuhou/tsuki/pdf/201711.pdf> (2018/01/08 取得)

農林水産業及び製造業・建設業を除く第3次産業になると、4066万人で70.0%になる。原価の概念には狭義と広義がある。狭義の原価であれば製造業における「製造原価」で足りるが、広義の原価になれば、「業種・業態の違いに関わらず、付加価値(製品・商品又はサービス)を生み出すための活動で発生した全ての費用」となる。グローバル化が進んだ現在の企業では、原価計算は経理・会計担当者のみならず、業種・職種を問わず企業人全てに理解・習得が期待されている。創設された「原価計算初級試験」は製造業のみならず飲食店・小売業・サービス業など幅広い業種をモデルとし、コスト概念や経営管理マインドの醸成に資する試験を志向していることから、原価計算の早期学修の必要性は高いと考える。

よって、現状のように、会計と簿記の基本を1年次に学び、工業簿記又は原価計算を2年次に配置す

るは合理的だと思われ、我々の時代よりも現状にマッチしたカリキュラムが既に主流となっていた。さらに、2年次の原価計算を卒業必修として全ての学生に学修させるのが望まれる。それが難しい場合は、代替案として、1年次の会計学がおそらく財務会計中心となっているが、その必修科目を半期、出来れば通年の授業として、財務会計と管理会計の基本を学修させる方法もある。加えて言えば、簿記の入門が終了したら次に商業簿記を学修しなければならない理由はなく、「原価計算初級試験」レベルの内容を行うことになっても何らの支障もない。そして、さらに会計を学びたい学生には、2年次又は3年次に、上級の商業簿記や工業簿記、管理会計を履修できるようにすればいいと考える。

#### IV. 本学科での必要性

##### 1. 就職先と履修状況

本学科の平成28年度の就職先を業種別に見てみる(図5)。三河地域に位置していることから、製造業の事務職としての就職が最も多い。これはリーマンショック時を除く毎年の現象である。その他は医療の27%以外が金融業なども含めたサービス業となる。製造業が多い中小企業の地域金融を支える信用金庫の職員は言うまでもなく、サービス原価計算の必要性の観点から、本学科でも全員に原価計算の基本を学修させる必要性が高いことが分かる。

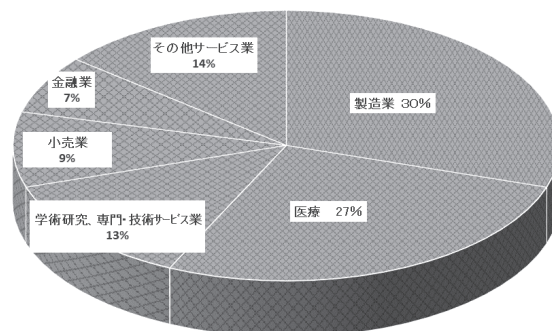


図5 現代ビジネス学科の就職先

(出所)岡崎女子短期大学HP

[http://www.okazaki-c.ac.jp/support/recruit\\_result.html](http://www.okazaki-c.ac.jp/support/recruit_result.html) (2018/01/08 取得)

では、本学科で原価計算又は工業簿記を履修している学生がどの程度いるか確認するが、その前に現状のカリキュラムを示すと、図6になる。

1年前期	1年後期	2年前期	2年後期
【卒必】簿記原理Ⅰ (入門)	簿記原理Ⅱ (日商3級)	上級簿記Ⅰ (日商2級商業簿記)	上級簿記Ⅱ (日商2級工業簿記)
簿記検定講座Ⅰ (入門)	簿記検定講座Ⅱ (日商3級)		
会計学入門 (会計の体系等)		コンピュータ会計 (実務)	病院会計 (内定者教育)

図6 本学科の会計カリキュラムの体系  
※ ( ) は目的や対象とする内容

このようなカリキュラムになるのは、良くも悪くも日商簿記検定を意識し、その受験とリンクさせているからである。簿記の初学者が1年生で日商簿記検定3級に合格し、2年生では同2級に合格できるシステムにしてある。そして、少なくとも同3級により多くの学生が合格できるように、「簿記検定講座」を「簿記原理」とリンクさせて配置してある。しかし、それだけでは技術を学んだだけになるので、昨年度より「会計学入門」を新設し、1年前期に配置して、会計の目的や会計学の体系等を説明しながら「簿記原理」を並行させるカリキュラムとしてある。

日商簿記検定試験の実施が、我が国の簿記・会計教育に大きな影響を及ぼしていることは明らかである。その功績は、①会計基準や法令の普及・定着に寄与していること、さらに、能力の可視化ができることから、②学習者からはそのモチベーションとなりうること、③指導者からは到達目標の明確化や指導方法の標準化が図りやすいこと、④企業等からは採用・人事考課・昇進の際の目安となること等が挙げられる。一方、その罪過は、①受験者は過去の出題パターンの暗記に走り、簿記の勉強ではなく過去問の勉強になってしまうこと、②検定試験に出題されにくい内容が軽視されること等が挙げられる<sup>7)</sup>。こうした議論を所与とし、本学科ではなお学生の資格取得ニーズに応える形で上記カリキュラムを採用している。

図7に平成28年度入学生(現2年生)が、本学科でどのような履修状況であったか、そして原価計算又は工業簿記を履修している学生がどの程度いるかを示した。平成29年12月現在の2年生在籍者数(休学者除く)50名のうち、1年次前期の卒業必修「簿記原理Ⅰ」は全員履修するが、1年次後期選択「簿記原理Ⅱ」では12名が除かれ38名の履修となる。同時に「簿記検定講座Ⅱ」を履修している学生25名のうち、21名が日商簿記検定3級に合格している。しかし、日商簿記検定2級を対象とする、2年次前期の「上級簿記Ⅰ」では履修者が18名まで減少し、

2年次後期の「上級簿記Ⅱ」では14名となる。原価計算を学ぶのは、2年次後期の「上級簿記Ⅱ」になって初めてとなるが、その理由は、日商簿記検定で原価計算が出題されるのは2級からであり、日商簿記検定とリンクさせたカリキュラムであれば必然である。また、日商簿記検定2級は、出題範囲の改定により近年の難易度が急激に高くなっていることを学生は知っており、「上級簿記Ⅰ・Ⅱ」は日商簿記検定2級を対象とした授業シラバスになっているので、学生が履修を敬遠していると聞いている。

以上、現2年生50名のうち、原価計算を学修する2年次後期まで簿記関連の授業を履修し続ける学生は約1/4の14名まで減少する。すなわち、残り36名は原価計算を学ばず卒業することになる。

日商簿記検定の功績で、特に、学習者のモチベーションとなり、指導者からは到達目標の明確化や指導方法の標準化が図りやすいことを挙げた。しかし、日商簿記検定とリンクさせた会計カリキュラムとすると、上記のような弊害が否応なく生じてしまうのである。

1年前期	1年後期	2年前期	2年後期
【卒必】簿記原理Ⅰ(入門) 50名	簿記原理Ⅱ(3級) 38名 ⇒日商簿記3級受験	上級簿記Ⅰ (2級簿記) 18名	上級簿記Ⅱ (2級簿記) ⇒日商簿記2級受験 14名
簿記検定講座(入門) 47名	簿記検定講座(3級) 25名		2級合格 5名
会計学入門 (会計の体系等) 43名	3級合格 21名	コンピュータ会計 (実務教育) 24名	病院会計 (内定者教育) 22名

図7 原価計算(上級簿記Ⅱ)の履修状況

## 2. 新カリキュラムの提案

第3章で、会計学教育を実施している学部は、「会計と簿記の基本を1年次に学び、工業簿記又は原価計算を2年次に配置」しているのが主流であり、「2年次の原価計算を卒業必修として全ての学生に学修させるのが望まれる」とした。これを短期大学の2年バージョンに置き換えると、「会計学と簿記の基本を1年次前期に学び、原価計算を1年次後期に配置」することが合理的であり、「1年次後期の原価計算を卒業必修として全ての学生に学修させるのが望まれる」となる。また、「1年次の会計学がおそらく財務会計中心となっているが、その必修科目を半期、出来れば通年の授業として、財務会計と管理会計の基本を学修させる方法もある」ので、「会計学入門」を1年次の通年科目とすることも考えられる。そして、2年次では、さらに学びたい学生を対象に現状の「上



級簿記」や「コンピュータ会計」「病院会計」に加え、出来れば「管理会計」を選択科目として学修させれば、調査対象とした学部と遜色ない会計カリキュラムとなる。

本学科が、良くも悪くも日商簿記検定を意識し、その受験とリンクさせていることから弊害が生じていた。今回の日商簿記検定の改革でこれと整合する会計カリキュラムに改訂すれば、上記の弊害を克服できる。すなわち、「会計学と簿記の基本を1年次前期」に学んだ時点で、「日商簿記検定初級」を受験し、

「工業簿記又は原価計算を1年次後期に配置」し、「1年次後期の工業簿記又は原価計算を卒業必修」とすることで、すべての学生が「原価計算初級試験」の受験が可能となる。そして、本学科に入学した学生は全員が原価計算を学修して卒業することになり、少なくとも原価計算の基本は分かっていることになるので、現状の弊害を克服できる。日商簿記検定の改革に合わせて、本学科のカリキュラムを改訂することは一石二鳥の効果があると思われる（図8）。

1年前期	1年後期	2年前期	2年後期
【卒必】 簿記原理Ⅰ（入門） ⇒簿記検定初級受験	簿記原理Ⅱ（3級） ⇒日商簿記3級受験 簿記検定講座（3級）	上級簿記Ⅰ （2級商簿）	上級簿記Ⅱ （2級工簿） ⇒日商簿記2級受験 (管理会計)
【卒必】 会計学入門 （会計の体系等）	【卒必】 原価計算 ⇒原価計算初級受験	コンピュータ会計 （実務教育）	病院会計 （内定者教育）

図8 新しい会計カリキュラムの提案

※網掛け部分が提案する科目と配置（なお、簿記検定講座Ⅰ・Ⅱは統合）

## V. まとめ

会計学教育を実施する東海地区22大学の学部を対象としたカリキュラム調査では、会計と簿記の基本を1年次に学び、工業簿記又は原価計算を2年次に配置しているのが主流であった。短期大学である本学科では、会計学と簿記の基本を1年次前期に学び、工業簿記又は原価計算を1年次後期に配置することが合理的である。加えて、原価計算を卒業必修として全ての学生に学修させるのが現代にマッチした会計カリキュラムだと思われる。そこに、改革された日商簿記検定の体系をあてはめ、「日商簿記検定初級」や「原価計算初級試験」の受験を学生に推奨すると学修の成果が可視化できる。今まで従来の日商簿記検定の体系に何となく合わせていたことから生じる、原価計算の未履修者が多くなる弊害を克服できるカリキュラムだと思われる。

学士過程における「教養教育」と「専門教育」等の在り方を総合的に見直し、カリキュラムを再構築して充実した教育を展開するように求められて久しい。「簿記会計はどちらかといえば、技術的な側面が強調され、また専門性が高いという印象があると思いますが、広く一般に利用され、普及している技法であり、知識です。簿記会計あるいは経済や経営に

関連する領域を専門とする学生のみならず、そうでない学生にも簿記会計の仕組み・役割や他の専門領域とのかかわりあいなどを知ってもらうということは、（中略）教養教育に貢献することになる<sup>8)</sup>との意見に基づくと、図8で【卒必】とした科目は教養教育の一環とも言える。また、本学科のみならず多くの大学で、会計学（主に財務会計）は選択するが、管理会計は選択者が少ない現状は、「簿記嫌いが横行するため、財務会計までは我慢するが、それで会計は終わりにしたいという気持ちの表れ<sup>9)</sup>」である。今回、日商簿記検定の改革を機に、短期大学である本学科における会計カリキュラムを提案したが、今後も産業構造の変革なども注視しながら、絶えず時代にマッチした合理的なカリキュラムの構築を目指していかなければならないだろう。

## 注

- (1) 河合晋（2016）「日商簿記検定試験の出題範囲の大改定と本学科に与える影響」『地域協働研究』第2号、岡崎女子大学・岡崎女子短期大学地域協働推進センター、pp. 63-72を参照されたい。
- (2) 日本商工会議所（2017）「日商 原価計算初級

試験」の創設について―簿記検定に、原価計算の基礎知識を習得できる試験を新設します―

<https://www.kentei.ne.jp/20334> (2018/1/2 取得)

(3) 日本商工会議所 (2016) 「簿記検定試験初級の創設について」

<https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2017/05/bokisyokyu.pdf> (2017/1/3 取得)

(4) 日本商工会議所 (2017) 「原価計算初級試験の創設について」

<https://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2017/12/genkakeisanshokyu.pdf> (2017/1/3 取得)

・島本克彦(2015)『簿記教育上の諸問題』関西学院大学出版会

・立命館大学会計教育研究会編(2012)『スタートアップ会計学』中央経済社

・日本大学会計学研究室編(2016)『はじめての会計学 第5版』森山書店

・河合晋(2010)「簿記教育上の諸問題に対する多変量解析―学生に対するアンケート調査と仮説検証―」『ビジネス実務論集』日本ビジネス実務学会、第29号、pp.1-10

## 引用文献

- 1) 週刊ダイヤモンド編集部(2017)「純利益1兆円企業の共通項 それは会計&ファイナンスだった!」『週刊ダイヤモンド』6月10号、ダイヤモンド社、pp.30-31
- 2) 週刊ダイヤモンド編集部(2017)「前掲書」p.30
- 3) 河合晋(2017)「会計のコンピュータ化と簿記教育について」『地域協働研究』第3号、岡崎女子大学・岡崎女子短期大学地域協働推進センター、pp.6-7
- 4) 日本商工会議所(2017)『平成29年度事業計画「成長する経済」を実現し、新たな未来を築く―民間の挑戦が持続的成長の原動力―』p.9
- 5) 日本商工会議所事業部(2017)「日商簿記検定の動向について(資料1-①)」スライド5
- 6) 脇山昇(2009)『簿記会計教育論―基本問題の探求―第2版』中央経済社、pp.7-8
- 7) 河合晋(2016)「日商簿記検定試験の出題範囲の大改定と本学科に与える影響」『地域協働研究』第2号、岡崎女子大学・岡崎女子短期大学地域協働推進センター、pp.66-67
- 8) 大塚浩記(2009)「大学(短大)における簿記会計(その1)」岩崎功編『職業としての会計―簿記会計教育の現場を探る―』五絃舎、pp.41-42
- 9) 田坂公「大学(短大)における簿記会計(その2)」岩崎功編『前掲書』p.65

## 参考文献

- ・坂口順也(2007)「管理会計における教育方法の課題」柴健次編著『会計教育方法論』関西大学出版部、pp.181-202
- ・中村忠(2006)『簿記の考え方・学び方[5訂版]』税務経理協会