

# 大学における原価計算教育の現状と課題

## ——シラバス情報に基づいて——

奥 倫 陽  
横 山 一 朗

### 目 次

- はじめに
- 1. 原価計算教育と原価計算基準の役割
  - 1.1 会計教育における原価計算教育
  - 1.2 原価計算基準の概要
  - 1.3 原価計算教育における原価計算基準の役割
- 2. シラバスに基づく原価計算教育の調査
  - 2.1 調査概要
  - 2.2 調査結果
- 3. 調査結果に基づいた課題の検討
  - 3.1 学習者の視点
  - 3.2 会計資格試験対策の視点
  - 3.3 原価計算実務の視点
- おわりに

### はじめに

企業における効果的かつ効率的な原価計算の実践は、企業価値向上に寄与する。わが国の原価計算では、当時の大蔵省（現在、金融庁）の企業会計審議会が示した「原価計算基準」（以下、「基準」と称す）が実践的な規範として中心的な役割を果たしてきた。「基準」が、日本経済の発展に尽くした貢献は極めて大きかったことは一般的に認められている（櫻井、2014a）。しかし、「基準」の中間答申からすでに50年あまりの歳月が経過した。「基準」が成立した時代から現在に至るまでに、わが国経済は、工業中心の経済から知識集約型の経済

へシフトしており、「基準」が答申された当時とは経営環境も変容している。今日では、「基準」では考えられていなかった、ABC（Activity Based Costing）、LCC（Lifecycle Costing）、MFCA（Material Flow Cost Accounting）、バックフラッシュ原価計算など新しい原価計算手法が開発され、実務で実践されている。

他方、原価計算を社会に広く浸透させ定着させるためには、「原価計算にかかわる会計教育」（以下、原価計算教育と称す）が求められる。実際、わが国の原価計算教育は、今日まで多くの教育機関で実践されている。わが国の原価計算教育においても、原価計算の実践的な規範である「基準」の存在は大きく無視できない。「基準」を取り巻く環境が変化している中で、わが国における原価計算教育の現状を把握し検討することは、今後の原価計算の発展にも影響すると考えられる。

そこで、わが国における原価計算教育の現状を明らかにし、その課題を検討することを本研究の目的とする。具体的に、原価計算教育の現状を明らかにするために、大学における原価計算教育に焦点を当てる。なぜなら、わが国において、高等学校から大学への進学者が増加する中で、原価計算にかかわる教育と実務を橋渡しする役割としての大学教育の存在が大きくなっているからである。加えて、原価計算教育は商業高校でも行われているが、商業高校では文部科学省によって学習指導要領が示されており、

学習内容を変更する自由度は大学に比較して大きくなく、商業高校における原価計算教育の学校間の授業内容の統一性が比較的確保されているため、その授業内容を把握することは容易である。したがって、商業高校と比較して、学習内容に対し自由度の高い大学における原価計算教育に焦点を当てた方が、わが国の原価計算教育の現状を明らかにするためにはより有用と考えられる。

なお、原価計算教育の現状を明らかにするための研究アプローチとして、本研究では、わが国の大学が公開しているシラバス情報に基づき、その記載内容を確認し集計することによって現状を分析し検討する。シラバス情報は、授業の内容を記した情報であり、わが国の大学における原価計算教育の現状を把握する上で、有用な資料となると考えられる。

以降、第1に、わが国の原価計算教育における「基準」の役割を明らかにする。第2に、シラバス情報の調査概要と調査結果を明らかにする。第3に、調査結果に基づき原価計算教育の課題を検討し、最後に本研究をまとめる。

## 1. 原価計算教育と原価計算基準の役割

本節では、会計教育における原価計算教育の役割を明らかにする。「基準」の概要について論じた上で、原価計算教育における「基準」の役割を明らかにする。

### 1.1 会計教育における原価計算教育

原価計算とは、財貨を生産し、サービスを提供するにあたり消費された、または消費される予定の経済財の価値犠牲を測定するための技術、概念の総称である（櫻井，2014b）。原価計算は、ステークホルダーに対し財務諸表作成、価格決定や経営管理に有効な情報を提供するために必要とされ、今日では、企業価値向上に寄与する経営戦略の策定や実行における情報を提供するためにも必要とされている。また、原価計算は、会計学の一領域であり、財務会計や税

務会計などの会計学のその他の領域とも関連づけられ発展してきた。わが国の大学では、会計関係の学科として簿記原理（簿記学）、会計学（財務諸表論、財務会計）、原価計算、会計監査（監査論、財務監査）、経営分析（経営比較）等々の諸科目が置かれており、最も基本的な学科として、「簿記原理」が置かれている（中村，2005）。わが国の会計教育において、その基本として簿記原理が位置づけられていることから、原価計算教育は、簿記原理の応用という位置づけられる場合が多い。そのため、原価計算教育は、工業簿記の学科の中で扱われることがある。

工業簿記とは、製造業における価値移転過程の記録・計算および報告を複式簿記の原理を適用して行おうとする計算体系である（櫻井，2014b）。工業簿記における価値移転過程の計算には、原価計算を行う必要がある。

具体的に、原価計算と工業簿記との関係は、補助元帳の原価記録と統制勘定の財務記録との補完関係に見ることができる。原価計算において、原価計算の計算結果である原価記録として、補助元帳（材料元帳、原価元帳、製品元帳など）に内訳記録が記入される。工業簿記の計算結果である財務記録として総勘定元帳における統制勘定（材料勘定、仕掛品勘定、製品勘定など）に合計記録が記入される。内訳記録と合計記録が補完関係にある点において、原価記録と財務記録とは、有機的に結合される（岡本，2000）。つまり、工業簿記の実践には、原価計算の理解が必要となる。<sup>1)</sup>したがって、わが国の大学教育における工業簿記という学科は、実質的に原価計算を学習する場として機能している。<sup>2)</sup>

### 1.2 原価計算基準の概要

「基準」は、1962年に旧大蔵省（現在、金融庁）の企業会計審議会が中間答申として報告した会計基準であり、特に原価に関して規定したものである。「基準」は、序文および5つの章から構成されている。第1章では、「原価計算の目

的と原価計算の一般基準」として、原価計算の目的、原価計算制度、原価の本質、原価の諸概念、非原価項目、原価計算の一般的基準について記述されている。第2章では、「実際原価の計算」として、実際原価の計算手続き、製造原価要素の分類基準、原価の費目別計算、原価の部門別計算、原価の製品別計算について記述されている。第3章では、「標準原価の計算」として、標準原価算定の目的、標準原価の算定、標準原価の改訂、標準原価の指示について記述されている。第4章では、「原価差異の算定および分析」として、原価差異の算定および分析、実際原価計算制度における原価差異、標準原価計算制度における原価差異について記述されている。第5章では、「原価差異の会計処理」について記述されている。「基準」では、製造業を対象とした会計基準として明確に記述されていないが、製造業で用いられる製造原価とその構成要素（材料費、労務費、経費）が記述されていること、部門別計算において製造部門が原価部門として設定されていることから、実質的に製造業を対象とした会計基準と考えることができる。

「基準」が報告されて以来、すでに50年以上経過したが、その内容に関しては何ら修正されることなく現在に至っている。しかし、企業を取り巻く経営環境は、わが国の産業構造は製造業から非製造業へ緩やかにシフトしてきた（内閣府政策統括室、2012）。また、新興国の発展にともないコスト競争力が弱く付加価値の少ない国内の製造業は、縮小せざるをえない状況であり、しばらく、その傾向は続くと考えられる。それゆえ、製造業を対象とした「基準」のわが国における社会的なプレゼンスは答申当時と比較して相対的に低下していると推察される。<sup>3)</sup> 他方、櫻井（2014b）は、「基準」が現代の会計基準と原価理論に適合していないという課題を指摘している。具体的に、「基準」が後入先出法を許容している、セグメント別計算や貢献利益概念が取り入れられていない、「基準」がIFRS（International Financial Reporting

Standards）に対応していない<sup>4)</sup>といった課題である。

わが国の製造業を対象とした清水等（2011）の調査によれば、「原価計算を行うに当たり、『基準』で特に問題はない」と回答した企業は59.5%（119社）で、「『基準』の記述は不十分であり、生産実態に見合った改正を行うべきである」と回答した企業は40.5%（81社）であったという。現行の「基準」で問題ない企業と回答した企業が過半数を超えているが、改正を行うべきであると回答した企業も無視できない割合を占めており、「基準」に全く問題がないとは断言できない実務の現状がうかがえる。今後も経営環境が変容していくことを考えれば、経営環境変化に対して変わらない「基準」と変化に対応し続ける実務との乖離は今後さらに広がっていく可能性が高いと考えられる。

### 1.3 原価計算教育における原価計算基準の役割

わが国における原価計算教育における「基準」の役割を明らかにするために、まず、大学以外の原価計算教育における「基準」の役割を明らかにする。続いて、大学教育における「基準」の役割を明らかにする。

大学以外における原価計算の体系的かつ専門的な学習を行う機会として、商業高校や簿記検定試験等の会計資格試験が考えられる。ここでは、はじめに、商業高校における原価計算教育の規範的な指針となっている高等学校学習指導要領を取り上げる。次に、代表的な会計資格試験を取り上げ、わが国における原価計算教育における「基準」の役割を明らかにする。

平成21年高等学校学習指導要領では、科目としての「原価計算」が示され、その目標として、「製造業における原価計算及び会計処理に関する知識と技術を習得させ、原価の概念について理解させるとともに、原価計算から得られる情報を活用する能力と態度を育てる」ことが掲げられている（文部科学省、2009）。指導内容として、(1) 原価と原価計算、(2) 原価の費

目別計算, (3)原価の部門別計算と製品別計算, (4)製品の完成・販売と決算, (5)標準原価計算, (6)直接原価計算の基礎, が挙げられている(文部科学省, 2009)。また, 指導内容の取り扱いに関し, 「指導に当たっては, 企業会計に関する法規や基準の変更に留意し, 原価計算の基本的な考え方と計算方法を理解させ, 適切に原価を管理できるようにするとともに, 工業簿記の基本的な記帳方法を習得させること(文部科学省, 2009)」と示されている。

わが国の高等学校指導要領における「原価計算」で示された指導内容のうち, 少なくとも(2)費目別計算, (3)部門別計算と製品別計算および(5)標準原価計算は, 「基準」の構成および内容と一致している。また, 指導内容の取り扱いにおいて, 企業会計に関する法規や基準の変更に留意することが求められていることから, わが国の原価計算制度の規範である「基準」を無視できないといえる。つまり, 商業高校で「原価計算」を指導する際には, 「基準」を反映した原価計算教育が求められるといえる。

他方, 会計資格試験に関し, たとえば, わが国の公認会計士試験, 日本商工会議所主催の検定試験(以下, 日商簿記検定と称す), 全国経理教育協会主催の簿記能力検定(以下, 全経簿記検定と称す), 全国商業高等学校協会主催の簿記実務検定試験(以下, 全商簿記検定と称す)が, 原価計算と関連したわが国の会計資格試験として考えられる。これらの会計資格試験において, それぞれ出題範囲が示されている(公認会計士・監査審査会, 2014; 日本商工会議所, 2013; 全国経理教育協会, 2014; 全国商業高等学校協会, 2014)。原価計算に関連する試験区分において, 公認会計士試験では「管理会計論」が, 日商簿記検定では2級の「工業簿記」および1級の「工業簿記」と「原価計算」が, 全経簿記検定では1級の「工業簿記」と上級の「工業簿記・原価計算」が, 全商簿記では「1級(原価計算)」が関連している。

これらの会計資格試験の出題範囲には, 特殊原価調査や意思決定会計のような内容が含まれ

ているため, 「基準」以外の内容も部分的に含まれている。しかし, 学習者は, 少なくとも「基準」が示している実際原価の計算(費目別計算, 部門別計算および製品別計算), 標準原価の計算に対して学習者の理解が求められているといえる。以上から, 商業高校で原価計算を学ぶ生徒や会計資格試験合格を目指す学習者には, 「基準」に則った原価計算の理解が求められる。

大学における原価計算教育に関し, 大学では工業簿記や原価計算といった科目の中で実践されている。上埜(2007)は, 原価計算ないし管理会計の講義にたずさわっていると推定される大学教員を対象にした質問票調査に基づいて, 日商簿記検定試験2級の出題範囲を学部の工業簿記や原価計算の講義シラバスの作成で重視している教員が極めて多いと指摘している。日商簿記検定試験の出題範囲に基づいた原価計算の授業が多くの大学で行われていることになると, 大学の原価計算教育における「基準」の役割も大きいことが推察される。では, 大学における原価計算教育は具体的にどのように展開されているのか。次節では, 大学における原価計算教育の現状を検討するために具体的な調査方法と調査結果を述べる。

## 2. シラバスに基づく原価計算教育の調査

本研究では, わが国大学が公開しているシラバス情報に基づいて原価計算教育の実態を調査した。本節では, 調査概要とその調査結果を明らかにする。

### 2.1 調査概要

シラバスとは, 授業科目とその具体的な授業内容を記述したものである。<sup>5)</sup> 学校教育法施行規則(第七十二条の二)では, 授業科目, 授業の方法および内容について公表することが求められ, その公表にあたっては, インターネットの利用, その他広く周知を図ることができる方法によって行うことが求められている。ま

た、わが国における国公私の全ての大学、短期大学および高等専門学校は、定期的に、文部科学大臣の認証を受けた評価機関（認証評価機関）による評価を受けることが求められている。その評価項目としてシラバス作成の有無が評価対象となっていることから、大学にはシラバス作成が要求されている。

シラバスの公表に関し、たとえば、インターネットを利用した公表方法として、シラバスをPDFファイルとして公開している大学もあれば、HTML形式で公開している大学もある。外部から閲覧はできるが、その内容をダウンロード（保存）できない大学もある。外部からシラバスにアクセスできない大学もある。授業内容について、その目的、毎回の授業内容、使用テキスト、単位取得に関する評価基準の記述内容の詳細さには違いがある。このように、シラバスは、各大学だけでなく授業によって公表内容が異なっており、定型的で共通したフォーマットがあるわけではない。しかし、シラバスは大学で行われている授業の現状を把握するための客観的かつ稀少な一次資料として価値があると考えられる。

本研究では、2014年8月に、インターネットを経由して全国の4年制大学のWebページのシラバスデータベースにアクセスし、「原価」もしくは「工業簿記」をキーワードに原価計算教育に関連すると考えられる2014年度開講科目の授業科目のシラバスを入手した。結果として132大学317科目のシラバスを入手した。<sup>6)</sup> 本調査対象の大学名および科目名は、本稿の付録（大学名および科目名）に掲載した。なお、シラバスをダウンロードして保存できないシラバスは除外した。また、授業科目の詳細が判別できないものは除外した。

本研究では、入手したシラバスに基づき、5つの項目について調査した。すなわち、①科目名、②単位数、③授業内容、④会計資格試験との関連、⑤使用テキストである。

①科目名は、受講者が科目履修を決定する際の手がかりとなる項目である。②単位数は、当

該科目の総授業時間の把握する際の目安となる項目である。③授業内容は、当該科目の中で具体的な授業内容を把握することができる項目であり、シラバスには授業計画や大まかな授業内容が記載されている。④会計資格試験との関連において、前述の上埜（2007）の調査に基づくと、多く日商簿記検定試験2級の出題範囲を学部の工業簿記や原価計算の講義シラバスの作成で重視している教員が極めて多いことが指摘されている。この指摘が実際にシラバスに反映されているかを確認するために授業内容に加えて調査項目として取り上げる。⑤使用テキストは、講義で使用されていると考えられるテキストを調査することにより、テキストから、より具体的な授業内容を検討できると考えられる。以上の5つの項目は、各大学の授業に共通してシラバスから入手できる情報であるため、これらの項目に関して客観的に集計しやすいという特徴がある。

5つの項目の個別的な調査内容に関し、①科目名において、大学の中には、カリキュラム変更のため新カリキュラムと旧カリキュラムが並存しており、同一授業であっても異なる科目名を使用している場合がある。そのため、同一授業で異なる科目名が割り当てられている科目名に関しては、新カリキュラムの科目名もしくは筆頭の科目名を調査対象科目として取り上げる。

②単位数において、当該科目を履修し修得できる単位数を確認した。単位数は、わが国の大学設置基準の中で、必要授業時間が定まっているため、原価計算教育の授業時間を把握するための目安になる。<sup>7)</sup>

③授業内容は、「基準」と会計資格試験の出題範囲に基づき、「費目別計算」「部門別計算」「製品別計算」「標準原価計算」「直接原価計算」「その他の内容」という分類基準を用いて、これらの内容が各科目のシラバスに記載されているかを確認した。なお、「費目別計算」は、「費目別計算」という用語が用いられている以外にも、具体的な費目である「材料費」、「材料」、

「労務費」、「賃金」、「経費」の用語が用いられている場合には、費目別計算に含めた。シラバス記載内容に、部門別個別原価計算と記載されている場合には、「部門別計算」と「製品別計算」の内容を学習するものとみなした。「その他の内容」は、一般に授業の最初で行われる原価計算の概論やガイダンス等は除き、「基準」では想定していなかった具体的な原価計算手法、たとえば、活動基準原価計算、品質原価計算等が授業内容として記載されている場合がこれに該当するものとして取り扱った。

④会計関連資格との関連は、調査対象の科目が会計資格試験と関連しているかを確かめるために、シラバスの中で「検定」「公認会計士」という会計関連資格に関する用語が記載されているかを確認した。

⑤使用テキストは、教科書等に記載事項を確認した。また、会計資格試験との関連を鑑み、著書題目に「日商」「検定」「2級」という用語が記載されているかを確認した。<sup>8)</sup>

## 2.2 調査結果

インターネットを經由して入手した132大学317科目のシラバスに基づき、①科目名、②単位数、③授業内容、④会計資格試験との関連、⑤使用テキストに関する調査した結果は、次の通りとなった。なお、括弧内の数値は、総科目数317科目で当該科目数を除して百分率で示したものである。

①科目名に関し、科目名に「原価計算」が含まれる科目数は、157科目(49.5%)であった。<sup>9)</sup>「工業簿記」が含まれる科目数は、80科目(25.2%)であった。<sup>10)</sup>「管理会計」が含まれる科目数は、12科目(3.78%)であった。その他、原価会計、応用簿記、会計学Ⅱ、コストマネジメント、工業会計論、キャリア特別講義(簿記2級講座)、スキル開発演習(工業簿記)、上級簿記といった科目名が用いられていた。

②単位数において、2単位の科目は、263科目(83.0%)であり、4単位の科目は、51科目(16.1%)であった。その他、3単位の科目が1

科目、不明が2科目あった。

③授業内容において、「費目別計算」「部門別計算」「製品別計算」「標準原価計算」「直接原価計算」「その他の内容」のそれぞれに該当する科目数は、「費目別計算」において211科目(66.6%)、「部門別計算」において207科目(65.3%)、「製品別計算」において256科目(80.8%)、「標準原価計算」において202科目(63.7%)、「直接原価計算」において183科目(57.7%)、「その他の内容」において78科目(24.5%)であった。

加えて、授業内容に関して、2単位科目と4単位科目に着目すると、2単位授業における264科目のうち、授業内容に「費目別計算」の記載があった科目は163科目、以下同様に、「部門別計算」は159科目、「製品別計算」は207科目、「標準原価計算」153科目、「直接原価計算」は139科目であった。他方、4単位授業における51科目のうち、授業内容に「費目別計算」の記載があった科目は48科目、以下同様に、「部門別計算」は48科目、「製品別計算」は49科目、「標準原価計算」49科目、「直接原価計算」は44科目であった。4単位科目では、2単位科目と比較して、1つの科目で「部門別計算」「部門別計算」「製品別計算」「標準原価計算」「直接原価計算」の内容を網羅している科目が非常に多い。この差は、2単位科目では、「工業簿記Ⅰ」と「工業簿記Ⅱ」といったように複数の2単位科目を設定して、「部門別計算」「部門別計算」「製品別計算」「標準原価計算」「直接原価計算」の授業内容を網羅するケースがあることから生じている。

④会計関連資格との関連において、科目が会計資格試験に関連しているかを確認するために、「検定」「公認会計士」という用語のうち、シラバスに1つでも記載されている科目は、173科目(54.6%)であった。

⑤使用テキストにおいて、使用テキストのうち、著書題目に「日商」「検定」「2級」という用語のいずれかが記載されている科目は、123科目であった(38.8%)であった。使用テキス

トに関し、不明、別途指示、配付プリント等、特定のテキストをしていない科目は、61科目(19.2%)あった。

その他、各大学のシラバスを概観すると、原価計算に関連した科目を複数設定している大学がある、会計資格試験対策に特化した科目を設定している大学がある、1つの科目の中で、授業の前半に商業簿記と後半に工業簿記を行っている大学がある、生産管理といった他分野の授業内容と組み合わせた授業を設定している大学がある、ケーススタディやディスカッションを取り入れた授業を実施している大学がある、WebテストといったICTツールを利用した授業を行っている大学がある、という授業があることを確認できた。

### 3. 調査結果に基づいた課題の検討

原価計算に関する科目は、大学の教育方針、カリキュラム方針、担当教員の教育方針に従って実施される。したがって、各大学および各科目に多様性があるのは自然であり、各大学で行われている原価計算関連の科目に対して優劣をつけることは重要ではないし、不可能である。そこで、各大学で行われている原価計算教育の多様性を認めた上で、調査結果に基づき、大学における原価計算教育の課題について、原価計算教育を受ける側である学習者の視点、学習者および教員が意識する目的の1つとして重要な会計資格試験対策の視点、原価計算の学習の成果が活かされる場となる原価計算実務の視点という3つの視点から検討を加える。

#### 3.1 学習者の視点

学習者が体系的に原価計算を学ぶためには、大学全体の授業体系の中でどのように原価計算に関する科目を選択し履修するかが課題となる。原価計算に関する科目において、4単位科目と比較すると2単位科目が多いことがわかる。2単位科目の授業で、「基準」が示している内容、すなわち、「費目別計算」「部門別計

算」「製品別計算」「標準原価計算」が、網羅される授業は多くはない。これは、たとえば原価計算の授業を前期および後期のように2つの2単位科目として扱うことで、「基準」の内容を網羅する可能性があるからである。したがって、大学によっては、学習者が「基準」の内容について包括的な学習をするためには、原価計算に関連する科目をすべて履修することが必要となる。

他方、原価計算に関連する会計資格試験対策のためのテキストでは、会計資格試験が「基準」に準じているために、原価および原価計算の概要、費目別計算、部門別計算、製品別計算、標準原価計算の項目が含まれていることが多い。「基準」の理解には、これらすべての内容を学習する必要がある。

しかし、当該科目が受講者の卒業要件を満たすために必要ではない場合、一部の原価計算に関連する科目を履修するだけでよく、必ずしも、すべての原価計算に関連する科目を履修する必要はない。部分的な履修によって、学習者は原価計算に関して断片的な学習しかできなくなる可能性がある。このような複数の科目にわたって原価計算を学習するカリキュラムの場合、学習者が体系的に原価計算を学ぶための履修モデルの配慮が求められ、複数の2単位科目から原価計算教育が行われる場合は、不完全な学習とならないような授業内容にする必要があると考えられる。

#### 3.2 会計資格試験対策の視点

会計資格試験は、学習者が原価計算を学ぶための動機付け要因として機能することが考えられる。授業内容や使用テキストの調査からも、会計資格試験の合格を意識した授業を実施している大学も少なくないことがわかる。大学によっては、講義形式だけでなく、問題演習を中心とした科目を設定して原価計算に対する学習者の理解を深める取り組みをしている。会計資格試験対策の科目では、必然的に授業内容を試験範囲に対応させる必要がある。前述の通り、

会計資格試験対策では、「基準」の理解が求められるため、「基準」の内容に即した授業に多くの時間が必要となる。

しかし、「基準」の社会的なプレゼンスが低下している中で、「基準」に即した会計資格試験の学習だけでは、学習者が会計資格試験を取得するメリットを実感することが難しくなると推察される。会計資格試験を不要と考える学習者が増えれば、当該科目を履修しない学生が増える可能性が生じる。もちろん、原価計算における「基準」の社会的なプレゼンスが低下したとしても、学問としての原価計算それ自体のプレゼンスは揺るがない。したがって、会計資格試験対策を行うにしても、それが原価計算に対するより深い理解につながる導入となるような授業へと展開されることが、将来の原価計算の発展に求められると考えられる。

### 3.3 原価計算実務の視点

「基準」が、わが国の原価計算の実践的な規範として存在している以上、原価計算教育においても「基準」を避けることはできない。わが国の大学教育においても「基準」に基づいた授業が行われていることは調査結果から推察できる。しかし、「基準」は50年以上もその内容に変化はない。これを原価計算教育の視点から考えると、「基準」について授業の中で教授すべき授業内容は、量的にも質的にも変化していないともいえる。

他方、実務では、経営環境の変化を捉えた新たな原価計算手法が提案され実践されてきている。新たな原価計算手法を大学の原価計算教育の中でキャッチアップしなければ、実務と教育とのギャップは広がっていく。しかし、大学教育において原価計算教育のためだけに与えられた授業時間は限られており、原価計算教育だけに時間を拡張することはできない。調査結果から、「その他の内容」を取り上げている授業は、他の内容よりも明らかに低い現状がある。これは、「基準」を理解するためには、それだけ多くの授業時間を必要とし、その他の内容を扱う

時間が十分にないとも捉えることができる。限られた授業時間の中で、実社会を反映した原価計算教育の実践のためには、現行の授業をより効率化し、新たな原価計算手法を学習する機会を学習者に提供することが求められると考えられる。

### おわりに

本研究では、シラバスに基づいて大学における原価計算教育の現状について検討した。わが国において、「基準」が、今もなお、大学における原価計算教育の中心であるということが確認できた。また、会計資格試験を意識した原価計算教育が実践されていることも確認できた。しかし、修正されてこなかった現行の「基準」では、現代の実務に十分に対応できないケースが増加し、実社会における「基準」の相対的なプレゼンスは今後さらに低下していく懸念がある。「基準」に即した原価計算教育や「基準」に即した会計資格試験対策だけでは、知識社会へ移行しているわが国の産業やグローバル化が要請されている大学教育に貢献することが難しくなるかもしれない。これらの要因によって原価計算教育の学習者の減少につながると、将来の原価計算の発展に負の影響を与えかねない。

大学教育の限られた授業時間の中で原価計算教育が実務に対してキャッチアップするためには、今後もわが国の原価計算教育に関し継続的に調査していくこと、そして、新たな原価計算手法の学習を含めた実社会を反映した教育モデルの構築が必要と考えられる。具体的には、ICTを利用した授業、反転授業など予習・復習時間の効果的な活用、ケーススタディを導入するといった対応が求められると考えられる。

### 謝辞

本稿は匿名の先生方から査読いただき、貴重なご意見を賜りました。ここに記して深く感謝申し上げます。



注

- 1) 原価は、原価計算対象にかかわる資金の流れを把握し集計することによって算出されるため、原価計算においても簿記の知識は有用である。
- 2) 工業簿記が製造業を対象としているのに対し、原価計算は製造業だけでなくサービス業などの非製造業も含まれる。したがって、工業簿記教育と原価計算教育の学習内容は、重複する部分はあるが、一致しない部分もある。
- 3) 「基準」が無修正のまま現在なお存在し続けているのは、ひとえに「基準」の完成度がきわめて高いからであるという諸井（2012）の指摘も看過できない。
- 4) 「基準」では、製造間接費の計算を固定費と変動費に分けて予定配賦率に実際の配賦基準数値を乗じて配賦する。操業度が低かったような場合、「基準」では予定配賦が原則であるが、IFRSでは単位当たりの固定製造間接費を増加させてはならないとされている（櫻井，2014b）。
- 5) 大学によってはシラバスと呼称せずに、講義要領といった別称を用いているケースも散見されるが、本研究では授業科目と具体的な授業内容が記載されたものをシラバスと呼称する。
- 6) 文部科学省の平成26年度学校基本調査によれば、わが国の大学は781校（国立86校、公立92校、私立603校。通信教育のみを行う学校（私立7校）を除く。）となっている。本研究においてシラバスを入手した大学は、全大学数の16.9%にあたる。したがって、完全かつ網羅的にシラバスが入手できたとは必ずしもいえない。当然であるが、すべての大学の学生全員が原価計算を学ぶわけではない。実際、同学校基本調査において、社会科学に関係する学科に属する学生は、全学生数に対して32.7%である。原価計算が、一般に社会科学分野の学問と位置づけられていること、わが国の原価計算教育が、会計学の中において応用的な学科であることを鑑みれば、入手したシラバスのサンプル数が大学における原価計算教育の現状の分析には、十分耐えるものと考えられる。
- 7) 大学設置基準において、講義及び演習については、15時間から30時間までの範囲で大学が定める時間の授業をもつて1単位とすることが定められている。
- 8) ここでは、直接授業で使用すると考えられる教科書であって、授業に関連する参考書は取り上げていない。
- 9) 原価計算、原価計算論、原価計算論Ⅰ、原価計算論Ⅱ、原価計算論概論などのように科目名の中に「原価計算」という用語が含まれている科目である。科目名がつけられている科目である。ただし、特別講義（工業簿記・原価計算）のような科目名は、カッコ内に原価計算が含まれているが、当該科目数には含めていない。
- 10) 工業簿記、工業簿記論、工業簿記Ⅰ、工業簿記Ⅱのように科目名の中に「工業簿記」という用語が含まれている科目である。ただし、原価計算（工業簿記）のように、カッコ内に工業簿記が含まれているが、当該科目数には含めていない。

参考文献

- 上埜 進（2007）：「資格・検定試験の原価計算・管理会計教育への影響：サーベイ・スタディ」『原価計算研究』，日本原価計算研究学会，Vol. 31, No. 2, pp. 54-61.
- 岡本 清（2000）：『原価計算（六訂版）』，国元書房，p. 89.
- 公認会計士・監査審査会（2014）：『出題範囲の要旨について』（<http://www.fsa.go.jp/cpaaob/kouninkaikaishi-shiken/hani26-c/01.pdf>より2014年10月20日ダウンロード）。
- 櫻井通晴（2014a）：「現代の原価理論から見た「原価計算基準」の問題点——経済モデル，会計基準，原価理論の変化」『企業会計』，第66巻，第3号，p. 74.
- 櫻井通晴（2014b）：『原価計算』，同文館出版，p. 49.
- 清水 孝，小林啓孝，伊藤嘉博，山本浩二（2011）：「わが国原価計算実務に関する調査（新連載・第1回）原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』，Vol. 63, No. 8, pp. 72-81.
- 全国商業高等学校協会（2014）：『簿記実務検定試験（新）出題範囲』（<http://www.zensho.or.jp/puf/download/exam/range/bk.pdf>より2014年10月20日ダウンロード）。
- 全国経理教育協会（2014）：『簿記能力検定試験問

題出題範囲』([http://www.zenkei.or.jp/download/02examination/03guideline/24\\_boki\\_syutudai.pdf](http://www.zenkei.or.jp/download/02examination/03guideline/24_boki_syutudai.pdf)より2014年10月20日ダウンロード)。  
内閣府政策統括官室(2012):『日本経済2012-2013』(<http://www5.cao.go.jp/keizai3/2012/1222nk/pdf/12-3-3.pdf>より2014年ダウンロード)。  
中村 忠(2005):『新稿 現代会計学 [九訂版]』,

白桃書房, pp. 17-18。  
諸井勝之助(2012):『「原価計算基準」制定50年』  
『LEC会計大学院紀要』, 第10号, pp. 1-15。  
日本商工会議所(2013):『簿記検定試験出題区分表』  
([http://www.kentei.ne.jp/bookkeeping/h25\\_kogen.pdf](http://www.kentei.ne.jp/bookkeeping/h25_kogen.pdf)より2014年10月20日ダウンロード)。  
文部科学省(2009):『高等学校学習指導要領』, 平成23年3月, pp. 197-198。

### 付録(大学名および科目名)

調査対象の大学名および科目名は次の通りである。なお, 調査対象の大学名および科目名は, 大学名(科目名[単位数])と表記している。1つの大学で, 複数の科目がある場合は, 大学名の後のカッコ内で「,」で区切って表記している。たとえば, 調査対象が1つの大学の中の2つの科目である場合は, 大学名(科目数[単位数], 科目名[単位数])と表記している。また, 調査の結果入手できなかった部分には「-」としている。

釧路公立大学(原価計算論 [2]), 小樽商科大学(原価計算論 [4]), 北海道大学(会計学Ⅱ [4], 管理会計論 [4]), 旭川大学(工業簿記1級Ⅰ [2], 工業簿記1級Ⅱ [2], 工業簿記1級Ⅲ [2], 工業簿記2級Ⅰ [2], 工業簿記2級Ⅱ [2], 工業簿記2級Ⅲ [2]), 函館大学(原価計算論 [4]), 札幌大学(工業簿記 [2], 原価計算基礎 [2], 原価計算応用 [2]), 札幌学院大学(原価計算論 [2], 原価計算論 [4]), 北星学園大学(原価計算Ⅰ [2], 原価計算Ⅱ [2]), 弘前大学(原価計算Ⅰ [2], 原価計算Ⅱ [2]), 青森大学(管理会計論Ⅰ [2], 管理会計論Ⅱ [2], 原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 八戸学院大学(原価計算論 [2], 工業簿記 [2]), 岩手県立大学(工業簿記論 [2]), 富士大学(原価計算 [2], 管理会計論 [2]), 石巻専修大学(工業簿記 [2], 原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 東北学院大学(原価計算論 [2], 工業簿記 [2]), 東北文化学園大学(簿記Ⅱ [2], 管理会計 [2]), 東北工業大学(原価計算論 [2]), ノースアジア大学(原価計算入門 [2]), 茨城キリスト教大学(工業簿記Ⅰ [2], 工業簿記Ⅱ [2]), 流通経済大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2], 管理会計論Ⅰ [2], 管理会計論Ⅱ [2]), 作新学院大学(原価計算論1 [2], 原価計算論2 [2]), 帝京大学(工業簿記 [2], 原価計算論 [2]), 白鷗大学(工業簿記論 [4], 原価計算論Ⅰ [2],

原価計算論Ⅱ [2], 管理会計論Ⅰ [2]), 群馬大学(会計学Ⅱ [2]), 高崎経済大学(原価計算論 [2]), 関東学園大学(工業簿記論 [4]), 共愛学園前橋国際大学(簿記Ⅳ [2]), 高崎商科大学(原価計算論 [4]), 跡見学園女子大学(会計学特別演習 [4]), 共栄大学(原価計算論 [2]), 埼玉学園大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 淑徳大学(原価計算論 [2]), 駿河台大学(管理会計論 [4]), 東京国際大学(工業簿記 [4], 工業簿記演習 [2], 原価計算論 [4]), 獨協大学(上級簿記(工業) a [2], 上級簿記(工業) b [2], 原価計算論a [2], 原価計算論b [2]), 明海大学(応用簿記Ⅰ [2], 応用簿記Ⅱ [2]), 立正大学(工業簿記A [2], 工業簿記B [2], 工業簿記C [2], スキル開発演習(工業簿記) [2], 標準原価計算 [2], 原価会計 [4]), 千葉大学(原価計算論 [4]), 愛国学園大学(原価計算論 [2]), 江戸川大学(原価計算(2級工業簿記)Ⅰ [2], 原価計算(2級工業簿記)Ⅱ [2]), 敬愛大学(管理会計論 [2], 原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 中央学院大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 日本橋学館大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 千葉経済大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2], 工業簿記Ⅰ [2], 工業簿記Ⅱ [2]), 千葉商科大学(工業簿記Ⅰ [2], 工業簿記Ⅱ [2]), 麗澤大学(原価計算論A [2], 原価計算論B [2], 簿記実務演習(中級)B [2]), 一橋大学(原価計算 [4]), 青山学院大学(中級簿記Ⅱ/簿記論ⅡB [2], 原価計算論 [2], コストマネジメント [2]), 学習院大学(原価会計 [4]), 国学院大学(原価計算 [2]), 上智大学(原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 成城大学(原価計算論 [4]), 専修大学(原価計算1 [2], 原価計算2 [2], 工業簿記論1 [2], 工業簿記論2 [2], 原価計算論Ⅰ [4], 工業簿記論 [4], 原価計算論Ⅱ [4]), 玉川大学(原価計算 [4]), 中央大学(原価計算論 [4]), 東京経済大学(工業簿記 [4], 原価計算論b [2], 演習/会計学演習 [4]), 東京理科大学(簿記・原価計算及び演習 [3], 原価管理1 [2]), 法政大学(検定会計Ⅱ [2], 原価計算A [2], 原価計算B [2], 原価計算論Ⅰ [2], 原価計算論Ⅱ [2]), 武蔵大学(原価計

算論1 [2]), 明治大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 原価計算論 A [2], 原価計算論 B [2]), 目白大学 (会計学演習 II [2], 原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 立教大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 亜細亜大学 (原価計算論 [4], 工業簿記 [2]), 嘉悦大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2]), 国士舘大学 (工業簿記論 [2]), 駒澤大学 (原価計算論 [4]), 成蹊大学 (コスト・マネジメント [2], 上級簿記 [2]), 創価大学 (原価計算論 [4]), 東京富士大学 (工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2], 商業簿記 II [2]), 東洋大学 (原価計算論基礎 [2], 原価計算論応用 [2]), 明治学院大学 (原価計算論 1 [2], 原価計算論 2 [2]), 明星大学 (簿記特講 2B [2], 原価計算論 [2], 会計制度論 1 [2], 会計制度論 2 [2]), 和光大学 (中級簿記 A (工業) [2], 中級簿記 B (工業) [2]), 横浜国立大学 (原価会計論 [2]), 神奈川大学 (原価計算入門 [2], 原価計算の基礎 [2]), 関東学院大学 (原価計算 I [2], 原価計算 II [2]), 文教大学 (原価情報 I [2], 原価情報 II [2]), 横浜商科大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 新潟経営大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 簿記特講 III [2], 簿記特講 IV [2]), 長岡大学 (工業簿記 1 [2], 工業簿記 2 [2], 原価計算 1 [2], 原価計算 2 [2]), 金沢学院大学 (簿記 II [2], 原価計算 [2]), 金沢星稜大学 (原価計算論 [2]), 松本大学 (管理会計 [2]), 名城大学 (工業簿記 [2], 原価計算論 [2], 原価管理論 [2]), 静岡県立大学 (原価計算論 [2]), 静岡産業大学 (原価計算論 I - 1 [2], 原価計算論 I - 2 [2], 原価計算論 II - 1 [2], 原価計算論 II - 2 [2]), 名古屋市立大学 (原価計算 [2]), 愛知大学 (工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2], 原価計算論 [2]), 愛知学院大学 (原価会計論 A [2], 原価会計論 B [2], 特別経営講座 D [2], 特別経営講座 E [2]), 愛知東邦大学 (原価計算論 [2]), 大同大学 (工業簿記 [2], 原価計算 [2]), 名古屋経済大学 (原価計算論 [2]), 中京大学 (工業簿記 [2]), 東海学園大学 (原価計算論 [2]), 豊橋創造大学 (原価計算 [2], 工業簿記 (上級) 1 [2]), 南山大学 (工業簿記 I [2], 工業簿記 II [-]), 滋賀大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 京都大学 (原価計算論 [-]), 同志社大学 (工業簿記 I - 1 [2], 工業簿記 II - 1 [2], 原価計算論 [2], 工業簿記「日商1級」-1 [2], 原価計算「日商1級」-1 [2]), 京都学園大学 (工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2], 原価計算論 [2]), 大阪府立大学 (原価計算 I [2], 原価計算 II [2]), 大阪学院大学 (工業簿記 [4], 原価計算 [4]), 大阪経済法科大学 (工業簿記 [4], 工業簿記 [4]), 大阪産業大

学 (工業簿記 A [2], 工業簿記 B [2]), 関西大学 (工業簿記 [2], 工業簿記 [2], 中級工業簿記 [2], 原価計算論 [2], 原価計算論演習 1 [2], 原価計算論演習 2 [2]), 追手門学院大学 (原価計算論 1 [2], 原価計算論 2 [2]), 大阪経済大学 (原価計算論 [4], ビジネス特殊講義 (原価計算 I) [2], ビジネス特殊講義 (原価管理 II) [2]), 大阪国際大学 (原価計算論 [2], 原価管理論 [2]), 大阪商業大学 (工業簿記論 [4], 工業簿記論 [4], 原価計算論 [4]), 近畿大学 (原価計算 I [2], 原価計算 II [2], 工業簿記 [2], 特殊講義 E (実践簿記 III) [2], 特殊講義 B (初級簿記) [2]), 阪南大学 (工業簿記 1 [2], 工業簿記 2 [2], 原価計算 [2]), 神戸大学 (工業簿記 [2], 原価計算 (副: 原価計算システム) [2]), 兵庫県立大学 (原価計算論 [4]), 甲南大学 (工業簿記 (A) [4], 工業簿記 (B) [4], 原価計算 (後) [4], アカウンティング・プロフェッション応用 d (前) [2], AP アカウンティング・プロフェッション基礎 c (後) [4], アカウンティング・プロフェッション応用 c (会計プロフェッション応用 a) (後) [2]), 神戸学院大学 (原価会計 I [2], 原価会計 II [2], 応用簿記 [4], キャリア特別講義 (簿記 2級講座) [4]), 神戸国際大学 (管理会計論 [2]), 関西学院大学 (工業簿記 [2], 原価計算論 [2]), 帝塚山大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 [2]), 岡山商科大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2]), 尾道市立大学 (簿記原理 2 [2], 原価計算論 [2]), 広島大学 (特別講義 (工業簿記・原価計算) [2]), 広島経済大学 (原価計算論 [2], 簿記 2級 a [4], 簿記 2級検定演習 [4]), 広島修道大学 (工業簿記 I [2], 工業簿記 II [2], 原価計算演習 I [2], 原価計算演習 II [2], 原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 原価管理論 I [2], 原価管理論 II [2], 原価管理演習 I [2], 原価管理演習 II [2]), 福山大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 工業簿記 [4]), 山口大学 (工業簿記 [2], 工業簿記特論 [4], 原価計算論 1 [2], 原価計算論 2 [2]), 四国大学 (原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 松山大学 (工業会計論 [4]), 北九州市立大学 (工業簿記 [2], 原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2]), 九州国際大学 (原価計算概論 [2], 原価計算論 [2]), 西南学院大学 (工業簿記論 I [2], 工業簿記論 II [2], 原価会計論 I [2], 原価会計論 II [2], 工業簿記実習 [2]), 久留米大学 (工業簿記論 I [2], 工業簿記論 II [2], 上級簿記 C [4], 上級簿記 D [4], 原価計算論 I [2], 原価計算論 II [2], 中級簿記 B [4]), 熊本学園大学 (工業簿記 [2], 発展演習 (会計専門職コース・コース) [4])



**English Summary****The Issues of Cost Accounting Education  
in Japanese Universities  
—Using Syllabus Data of Japanese Universities—**

**Noriaki Oku**  
**Ichiro Yokoyama**

In this paper, we explore the current state of cost accounting education in Japanese universities. In addition, we discuss the issues based on our exploration. The practice of cost accounting in Japan is influenced by Cost Accounting Standard issued by Ministry of Finance Japan in 1962. Cost accounting education in Japan is also influenced by this standard strongly. On the other hand, many Japanese firms use new techniques of cost accounting (e.g. Activity Based Costing, Lifecycle Costing or Material Flow Cost Accounting). However, their techniques have not considered in this standard. Furthermore, this standard has not been changed. Under their circumstances, to understand the state of cost accounting education in Japanese universities is beneficial to develop new cost accounting education in the future.

We have focused on the syllabus of Japanese university as our exploration object. And we downloaded and obtained the syllabus data of 317 courses of 132 Japanese universities. We investigate five elements (course title, number of credit, content of the course, relation of accounting-related qualifications, textbook) based on our exploration. As the result, we can confirm that Cost Accounting Standard is essential components of Japanese cost accounting education and that cost accounting education is related to the accounting-related qualifications. Finally, we discuss about more efficient lecture method or system so that cost accounting is widely and steadily developed.

Key Words: Cost Accounting, Accounting Education, Cost Accounting Standard, Accounting-related Qualification, Syllabus Data

