

新科目「原価計算」の指導について

横浜市立港商業高等学校教諭 粕谷 和生

I はじめに

新学習指導要領では、「原価計算及び簿記に関する基本事項の習得と原価計算から得られる情報を活用する能力と態度を育成」するため、これまでの「工業簿記」を「原価計算」と名称変更し、内容の改善が図られた。

学問上は、工業簿記と原価計算にそれぞれの定義があり、両者は明確に区別されるため、科目名の変更は、内容面において大きな変更があったかのような印象を与える。しかし、実際はそれほど大きな変更はなく、むしろ、簿記的部分の内容がスリムになり、原価計算の部分が相対的に大きくなったと捉えた方がよい。

我が国では、伝統的に「工業簿記」のなかで、原価計算に関する多くの内容を扱い、簿記の部分と原価計算の部分を同時並行的に学ばせてきた経緯がある。このスタイルは学習効果の向上が期待できるため、新学習指導要領における「原価計算」にも受け継がれ、工業簿記と原価計算の両方を学べるようになっていく。

ただし、新学習指導要領では、前述したとおり簿記的な部分をスリムにした分、原価計算の割合が増加し、さらに原価情報の活用という新たな目標が追加されたことに伴い、科目名としては「工業簿記」よりも「原価計算」の方が、相応しいと判断されたのである。

それでは、今回も前59号と同じような流れで、新科目「原価計算」の指導について検討してみよう。

II 新科目「原価計算」の改善ポイント

新学習指導要領における「原価計算」の改善ポイントは、以下のとおりである。

- ① 簿記的部分がスリムになった。
- ② 費目別計算→単純個別原価計算→部門別個別原価計算という学習順序が明確に示され、易から難へ、基本から応用への学習がスムーズになった。
- ③ 加工費工程別総合原価計算・連産品の計算が、

解説書から削除された。

- ④ 管理会計や原価計算の文献では、あまり見ることがない「原価の管理」というタイトルが消え、新学習指導要領では会計活用能力育成の観点から、「原価情報の活用」というタイトルに変更となった。

- ⑤ これまで標準原価計算と直接原価計算の指導内容は、「その概要を扱う」という表現で、いささか曖昧であったが、新学習指導要領では指導内容が明確に示された。

以上が主な改善点である。特に①については、指導要領や同解説書だけでは、具体的にどの部分がスリムになったのかを読みとることは、なかなか難しいと思われるので、本稿では、現行の工業簿記の教科書をベースに、このあたりのことについて触れることにする。

また、②については、旧学習指導要領で（2）費目別計算→（3）部門別計算→（4）製品別計算としていたのを、新学習指導要領では、（2）費目別計算→（3）部門別計算と製品別計算とし、（3）の中で、部門別計算を省略した形のいわゆる単純個別原価計算から、まず始めに指導できるように構成している。

つまり、費目別計算→製品別計算の順で学習することにより、単純な形で製造間接費の配賦を学習させ、原価計算の基本を確実に身につけさせることをねらっているわけである。

そして、このような学習段階を経ることにより、部門別計算の必要性を考えさせる段階へと、無理なくつなげることができる。

III 内容（1）「原価と原価計算」の指導

- | |
|--|
| (1) 原価と原価計算
ア 原価と原価計算
イ 製造業における簿記の特色と仕組み |
|--|

内容（1）は、この科目の導入部分で従前の「工

業簿記」とは大きく変わった。これまでは、工業簿記の意味から入り、続いて原価計算の基礎、勘定振り替えの基本という順序であったが、今回は原価計算から入り、続いて工業簿記を学習するようになっている。これは、科目名が「原価計算」であることからして当然の並びといえる。

しかし、指導要領に示されている学習順序は、あくまでもスタンダードであるので、この順序では指導しにくいという人は、各々創意工夫して授業展開をすることができる。

たとえば、科目「簿記」との接続を重視し、従来どおり工業簿記の意味を商業簿記との比較によって理解させ、次に原価計算の基礎に進み、ここで早くも原価計算表を作成させて、実際に原価計算を体験させるような展開などである。

ア 原価と原価計算

ここで、原価の意味、原価要素の分類、原価計算の目的と意味、手続き等を指導することは従前どおりである。ただし、その中で原価計算と工業簿記の関係、即ち、原価計算を複式簿記に接続させることにより、原価計算の正確性を勘定システムの中で検証できること、一方、勘定システムの側では、原価計算のフィルターを通過した精緻なデータを扱うことができるというように、両者の補完関係をはっきり理解させることが大切である。

なぜなら、このことを十分指導しないと「原価計算」という科目の中で、なぜ簿記を学習するのか、その意味が曖昧になってしまうからである。

また、原価の3要素・製造直接費・製造間接費・製造指図書番号・配賦等のテクニカルタームを文章によって説明するだけでなく、簡単な数値例を用いた原価計算の演習を通して理解させるようにしたい。

イ 製造業における簿記の特色と仕組み

ここでは、工業簿記の基本的な仕組みと全体像をつかませる。なお、従来の工業簿記の教科書で扱っていた帳簿組織に関する内容は、「原価計算」という科目名に変更されたことから、カットしてよいと考える。

IV 内容(2)「原価の費目別計算」の指導

(2) 原価の費目別計算

ア 材料費の計算と記帳

イ 労務費の計算と記帳

ウ 経費の計算と記帳

内容(2)から本格的な原価計算の学習に入る。まず、費目別計算である。ところで、このの各項目名をみると、どれにも「記帳」の2文字が入っている。つまり、旧学習指導要領は

ア. 材料費 イ. 労務費 ウ. 経費
であったのが、新学習指導要領では

ア. 材料費の計算と記帳
イ. 労務費の計算と記帳
ウ. 経費の計算と記帳

となっている。

科目の名称が「原価計算」であるにもかかわらず、各項目名に記帳の2文字を加え、簿記の部分を強調しているのは、冒頭でも述べたとおり、原価計算と簿記を同時並行して学べば、学習効果の向上が期待できるからである。

一昨年の日本簿記学会関東部会において、横浜市立大学名誉教授伊藤博先生が「管理会計における簿記」と題して特別講演をされたが、その中で「原価計算データを勘定システムに取り込むのは、木を見て森も見ろためである」と言われた^(注1)。まさに、原価計算と簿記を同時並行的に学べば、木々を見る原価計算の学習と森を見て全体像をつかむ簿記の学習がバランスよく展開できることを示唆する名言といえる。

ア 材料費の計算と記帳

材料費の計算と記帳では、材料費の分類、材料の仕入と保管、材料の消費が主な内容である。これは従前の工業簿記の内容と基本的に同じであるが、材料の仕入手続きや払い出し手続きの部分は大幅にカットして、その分、材料消費高の計算に関する指導を充実させたい。

材料費の分類では、原価計算基準に沿って材料費を5分類し、具体例を挙げて各材料の特徴を紹介する。特に素材については、仕入・保管・消費の各場面で後々学習するので多少時間をかける。

材料の仕入と保管では、材料の仕入原価の計算、材料仕入帳の記帳、棚卸減耗費の処理などを学習させ、材料の消費では、材料仕入帳の記帳と材料消費高の計算を中心に学習させる。特に材料消費高の計算では、消費数量と消費単価の決定方法に習熟させ、予定価格を用いる理由を具体的な数値例^(注2)によって

考えさせることが大切である。

イ 労務費の計算と記帳

労務費の計算と記帳では、労務費の分類、賃金の支払いと消費、その他の労務費の処理が主な内容である。これも従前の工業簿記の内容と基本的に同じであるが、賃金の支払い及び消費の「手続き」の部分はカットしてよいと思われる。

労務費の分類では、材料費と同じように原価計算基準に沿って労務費を6分類し、例を挙げて各労務費の特徴を簡単に紹介する。

賃金の支払は、時間給制を前提に賃金支払高の計算と賃金支払帳に基づく合計仕訳を理解させ、賃金の消費については、賃金仕訳帳の記帳と賃金消費高の計算を中心に指導し、予定賃率を用いる合理性を考えさせるようにする。

その他の労務費の処理では、給料・従業員賞与・退職給付費用・健康保険料に関する基本的な処理を指導する。

ウ 経費の計算と記帳

経費の計算と記帳では、経費の分類と消費高の計算が主な内容であり、カットする部分もなく、従前の工業簿記の内容と同じと考えてよい。

経費の分類では、経費とは材料費及び労務費以外の原価要素であることを確認した上で、その数が多いことから、支払経費・月割経費・測定経費の3グループに分けて消費高の計算が行われることを説明したい。

V 内容(3)「原価の部門別計算と製品別計算」の指導

(3) 原価の部門別計算と製品別計算

ア 個別原価計算

イ 部門別個別原価計算

ウ 総合原価計算

先ほど改善のポイントでも触れたが、内容(3)では、まずア「(単純)個別原価計算」を学ばせ、原価計算の基本的仕組みを理解させたうえで、イ「部門別個別原価計算」に進む展開が、無理のない自然な流れといえる。

ア 個別原価計算

すでに内容(1)ア「原価と原価計算」及び内容(2)「原価の費目別計算」が学習済みであるので、ここでは製造間接費の配賦を中心に、原価計算の基

本的仕組みのまとめをしたい。

また、製造間接費の予定配賦をなぜ行うのかについても考えさせ^(注3)、そのうえで具体的な計算の理解を図るようにする。

イ 部門別個別原価計算

単純個別原価計算の学習を終えているので、工場全体で一本の配賦基準により製造間接費を配賦することの不合理性に気づかせ、そこから部門別計算の必要性を導き出す。この際、部門に分かれた実際の工場を生徒にイメージさせることは、なかなか難しいが、実教出版発行『商業609工業簿記新訂版』の表見返しの絵(p.11参照)はたいへん有効と思われる^(注4)。

そのあと原価部門の意味、部門別計算の一連の手続きを学習させるが、かなりボリュームがあるので勘定システムにうまくリンクさせて、手続き全体を常に鳥瞰させつつ、個々の計算手続きを指導する。

ウ 総合原価計算

総合原価計算の導入では、生産形態の違いから原価計算の方法が、これまで学習してきた個別原価計算と異なることをまず理解させる。

それには、個別原価計算と総合原価計算の比較から入るのが効果的である^(注5)。また、ここでは種々の原価計算の方法を学ばせるが、勘定体系についても計算手続きの全体像を把握させる趣旨から、これまでと同じように指導したい。

① 単純総合原価計算

ここでは、月末仕掛品原価の計算^(注6)が、学習の中心となる。仕上がり程度、完成品換算数量、素材は製造着手のとき投入など製造現場を知らない生徒にとっては、イメージしにくいことが多く登場するので、図やイラストを用いて指導したい。

また、ここはいろいろ工夫されるところであるが、ポピュラーな指導法として、いわゆるBOX図を用いる方法がある。図の左側に集計された金額を右側に与えられた数量データで比例配分すると説く方法である。教科書もこのBOX図を用いて、丁寧な解説がなされるはずなので、例題に沿ってゆっくりと進みたい。

② 等級別総合原価計算

原価計算基準では、等級別総合原価計算として二通りの方法を示しているが、学習指導要領では、そのうちの簡易な方法を予定している。つまり、単純総合原価計算と同じ手続きで完成品の総合原価を求

め、それを積数の比で各等級製品に比例配分する方法である。

したがって、ここでは等級別総合原価計算が採用される生産形態の特徴、等価係数、積数の意味に指導の重点を置くようにする。

③ 組別総合原価計算

こども、組別総合原価計算が採用される工場の生産形態の特徴から入り、製造勘定と製品勘定が複数必要であること、組直接費及び組間接費の意味、勘定体系を理解させ、計算手続き全体をつかむ基礎づくりを行ったうえで、具体的な計算手続きの学習へと進んでいくようにしたい。

④ 工程別総合原価計算

ここでは、単純総合原価計算を前提とした工程別計算を学習させる。学習の基礎として、複数の工程を経て製造が行われる生産形態の例を示し、工場のイメージをつかませることから始める。そのうえで勘定体系を確認し、計算手続き全体をつかむ基礎づくりを行ったうえで、具体的な計算手続きの学習、とくに前工程費についての理解を中心に進める。

なお、旧学習指導要領解説では、「加工費工程別総合原価計算と連産品の計算に触れてもよい」とあったが、新学習指導要領解説では、これが削除されていることに留意する。

VI 内容（４）「製品の完成・販売と決算」の指導

（４）製品の完成・販売と決算

- ア 製品の完成と販売
- イ 製造業の決算

内容（４）は、旧学習指導要領の「製品の受払と決算」に比べ、ボリュームが軽くなっている。たとえば、これまでは製品完成後の手続きや販売の手続きを扱うようになっていたが、新指導要領では記帳のみの指導を予定している。また、従来、決算の手続きと財務諸表の作成がそれぞれ独立項目として示されていたが、新学習指導要領では、製造業の決算としてまとめられており、扱いが軽くなっている。

ア 製品の完成と販売

ここでは製品完成時の記帳として、完成品原価月報や総合原価計算表に基づく仕訳及び販売時の記帳として、売上製品原価月報に基づく仕訳を中心に指導する。

イ 製造業の決算

製造原価報告書の作成と決算手続きを概観し、製造業の財務諸表の特徴を理解させる。財務諸表の作成は、科目名が「原価計算」となったことから授業時数との関係で扱わない場合があってもよいと考える。

VII 内容（５）「原価情報の活用」の指導

（５）原価情報の活用

- ア 原価管理と標準原価計算
- イ 利益計画と直接原価計算

内容（５）では、「原価情報の活用」というタイトルで標準原価計算と直接原価計算を学習する。指導要領作成段階では、この原価情報という語のなかに収益情報は含まれないから、直接原価計算をこのタイトルのもとで扱えないのではないかという疑問があった。そこでいっそのこと、会計情報の活用というタイトルも考えられるが、これでは広くなり過ぎてしまい、学習のポイントがぼやけてわかりにくくなってしまう。

確かに、直接原価計算の本質は損益計算^(注7)といえるが、それは原価を変動費と固定費に分けた上での損益計算であり、計算手続きとしては原価の操作に特徴がある。したがって、「原価情報の活用」というタイトルで問題ないと判断した。

ア 原価管理と標準原価計算

ここからは、高度な内容が続き、また、日商などの検定試験にもよく出題されるので、ややもすると学習が際限なく広がっていく心配がある。そこで新学習指導要領では、標準的な学習内容を明示し、そのようなことが起こらないように配慮している。

つまり、原価管理の意味、一連の手続き、差異分析、パーシャルプランによる記帳が新指導要領で示している標準的な内容である。なお、製造間接費の差異分析に関しては、変動予算を前提に三分法まで指導する。

イ 利益計画と直接原価計算

ここでは、利益計画の意味、直接原価計算の特色と手続き、直接原価計算による損益計算書、損益分岐図表が主たる学習内容である。従来は、科目名が「工業簿記」であったことから、ここで直接原価計算の勘定体系も学習させたが、新科目「原価計算」



のもとでは、この簿記の部分のカットの対象と考えてよいと思われる。

なお、かつては限界利益という用語を多く用いていたが、近年はアメリカのテキストでもそうであるように、貢献利益という用語の方が一般的である。貢献利益と言った方が、利益の性格をよく表しているからであろう。

VIII まとめにかえて

以上、前59号と同様な流れで、新科目「原価計算」の指導についてみてきた。科目名が「工業簿記」から「原価計算」と変更になったことに伴い、内容面においてもいくつかの変更があった。

これを受け、全商の簿記検定試験も見直しが行なわれ、おそらく検定の名称も「1級原価計算」になると思われる。そうなった場合、仕訳問題は原価計算の領域ではないから、出題できないのではないかとこの疑問がわく。

しかし、本稿のいたる所で述べたように、簿記と原価計算を同時並行して学ぶことは、学習上とても効果があり、新学習指導要領も原価計算ばかりでなく、簿記の部分も学べるように作成されている。

したがって、検定の名称が「1級原価計算」になっても、これまでと同じレベルでの仕訳問題が出題されるべきであると考えている。

(注1) 講演では、能率技師エマーソンの標準原価計算論に対し、ハリソンがその問題点を指摘したことを紹介している。

(注2) 予定価格を用いる理由は、原価法の欠点を明らかにして導き出せる。原価法の欠点を考えさせる数値例は、実教出版発行『工業簿記新訂版指導資料』p.40を参照されたい。

(注3) 予定配賦を行う理由については、実教出版発行『工業簿記新訂版指導資料』p.75の数値例がきわめて有効である。

(注4) この絵は、作業工具を製造する大阪のある工場がモデルとなっている。教科書の代表著者である伊藤博教授が、この工場の内部をスケッチし、自ら立体模型まで作成し、それを基にイラストレーターに描かせた絵である。非常によくできているので、ある大手の簿記学校のテキストに無断で使用されたこともある。

(注5) 学習指導要領の解説書においても「総合原価計算の特色を個別原価計算との違いから明らかにし」となっている。

(注6) これまでは、「期末仕掛品の評価」と表記していたが、今日の主要な専門書では「月末仕掛品原価の計算」という言い方をしている。また、その方が学習者にとって意味が理解しやすいと思われる。

(注7) 岡本清著「原価計算」第10章を参照されたい。