

# 学位請求論文

## 中小企業における管理会計の導入効果と管理会計教育の在り方 に関する考察

— 栃木県内の運送業者の管理会計導入と実践を通して —

2021年7月

薄井 浩信

## <目 次>

第1章	序論	1
第1節	本研究の背景	1
第2節	本研究の目的	3
第3節	本研究の構成	3
第2章	管理会計の定義と先行研究レビュー	6
第1節	様々な管理会計の定義	6
第2節	物流管理会計について	14
第3節	中小企業における管理会計に関する調査	21
第4節	運輸・倉庫業を対象とした中小企業における管理会計に関する調査	29
第5節	小括	33
第3章	アンケート調査に基づく考察	35
第1節	基本属性に関する集計	35
第2節	単純集計結果の分析	38
第3節	クロス集計表による分析	46
第4節	自由記述について	58
第5節	回帰分析による考察	59
第6節	小括	62
第4章	高等学校における管理会計教育の変遷	69
第1節	商業高等学校卒業生の進路	69
第2節	科目「工業簿記」の時代	74
第3節	科目「工業簿記」から科目「原価計算」へ	84
第4節	科目「管理会計」の登場と新高等学校学習指導要領の考察	89
第5節	小括	98
第5章	大学における管理会計教育の現状と課題	99
第1節	学部における管理会計教育について	101
第2節	対象とした大学の大学院における管理会計のシラバスについて	107
第3節	大学における管理会計教育の課題	114

第6章	本研究の結論.....	117
第1節	本研究の概要.....	117
第2節	本研究で得られた結果.....	118
第3節	本研究の限界と課題.....	119
謝辞	.....	120
参考文献	.....	121
資料	.....	127

## 第1章 序論

### 第1節 本研究の背景

わが国におけるこれまでの中小企業を対象とした管理会計実践に関する研究において、運送業を対象とした管理会計の導入、および実践についての管理会計研究はほとんどみられなかった。そこで、本研究では、中小企業を対象とした栃木県における「運輸・倉庫業」の管理会計の導入、および実践についてアンケート調査を実施し、そのアンケート調査を基に統計的な分析を手法により考察を行うことにする。

さて、運輸・倉庫業とは日本標準産業分類によれば、大分類H—運輸業、郵便業に分類され、「この大分類には、鉄道，自動車，船舶，航空機又はその他の運送用具による旅客，貨物の運送業，倉庫業，運輸に附帯するサービス業を営む事業所並びに郵便物又は信書便物を送達する事業所が分類される<sup>1</sup>」と定義されている。

こうしたことから、本研究では、栃木県における運送業者を対象に管理会計の導入状況や実践に関する実態を把握し、地域の運送業における管理会計の導入や活用に関する課題や問題点について明らかにすることを目的とするものである。

調査対象として、2020年4月発行のタウンページに掲載された2020年1月9日現在で存在する栃木県内の運送業者のうち、宇都宮市に存在する企業および支社、営業所を除いた企業430社とした。その理由は、本研究は中小企業を対象とした研究のため、事業者の数が大きい大都市を入れると、大都市と郊外が入り混じってしまうためである。一方、小山市や栃木市は地方都市レベルなので、郊外部分が多く異質とは言えない。そこで、今回の調査では、宇都宮市のみを除外した。また、本社が栃木県以外に存在する支社や営業所は、回答について本社の指示によることから、除外することにした。

質問票の送付については、第1回目は、パイロットテストとして、質問票を2020年9月1日に107社に郵送し、特に問題がないと判断したため、2020年11月1日に第2回目の質問票を323社に郵送した。

また、詳しくは後述するが、今回実施したアンケート調査の結果から、高等学校における管理会計教育の重要性が高い知見が得られた。さらに、令和2年度学校基本調査によれば、商業高等学校の出身者の進路先として、運輸業、郵便業は、製造業（35.2%）、卸売業、小売業（17.0%）に次ぐ、第3位（7.1%）である<sup>2</sup>。こうしたことから、運送業に多くの生徒

---

<sup>1</sup> 総務省「日本標準産業分類」、[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000290727.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000290727.pdf)（閲覧日：2021年7月1日）

<sup>2</sup> 文部科学省 ホームページ「令和2年度学校基本調査」をもとに筆者が計算した。e-Stat 政府統計の総合窓口 「令和2年度 学校基本調査」「282 学科別状況別卒業業者数」 <https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00400001&tstat=000001011528&cycle=0&tclass1=000001148386&tclass2=000001148404&tclass3=000001148419&tclass4=0000011484>

が就職する高等学校における管理会計教育について検討を行った。

また、研究背景として筆者は、高等学校の商業科教員として20年以上の経験を有している。そして、現在に至るまで以下の通り商業教育に関する研究を行ってきた。

まず、薄井(1992)は、商業教育論に関する歴史分析を行った。また、薄井(1994)において、教育基本法に規定されている人間形成の教育理念<sup>3</sup>を高等学校における商業の科目「商品」に適用し考察を行った。その後、薄井、中島(2015)において、長年にわたり高等学校における商業教育の中核を担っている科目「原価計算」に注目し考察を行い、科目「原価計算」は工業簿記との関連性が強い領域が科目「財務会計」に、経営管理、利益計画との関連性の強い領域が科目「管理会計」に整理統合されていくのではないかと、という仮説を立てて検証を行った。この科目「原価計算」は、詳しくは後述するが、平成11年高等学校学習指導要領において、「工業簿記」から「原価計算」に名称変更した科目である。さらに、薄井(2016)において、「高等学校における管理会計教育の分岐点または起源は昭和53年高等学校学習指導要領にあるのではないかと」という仮説を立て、法的拘束力を持つ高等学校学習指導要領の変遷を高等学校学習指導要領に基づいた教科書などから教育内容の性格がどのように変化したかについて考察し、仮説の検証を行った。

そして、薄井(2017)において、法的拘束力を持つ昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領の変遷を中心に、高等学校学習指導要領に基づいた教科書の検討を通して「管理会計」へとつながる標準原価計算の意義が拡大し、直接原価計算がどのように取り上げられていたかについて考察を行い、高等学校における原価計算教育および管理会計教育の歴史的展開について研究を行った。

---

23&tclass5=000001148424&stat\_infid=000032040665 (閲覧日: 2021年7月1日)

<sup>3</sup> なお、本研究の人間形成についての基本理念として、筆者は、田中(1961)を基に整理をした。教育は人間形成を基本理念として教育が行われなければならないことはいうまでもないことである。そして、田中氏は人間形成の教育を行うには実用的なものを教育するのではなく学問的なものを教育しなければならないと述べている。すなわち、田中氏は「学問の研究と教授はそれが直接実際に役立つや否やは別問題として高く評価されなければならない。事実としては理論にして誤りがなければいつかはそれが応用されて实际生活に必要なをみたすものである。従って抽象的な理論だからといって、直ちにこれを実生活に役に立たないものとして排斥するのは誤りである。大学の卒業生が社会生活の当初においては往々実際に役に立たないとして世間から大学教育の価値を疑われるが、世間のかような批判は近視眼的である。理論的に訓練された者は、当初は役に立たなくとも、後になって大成するものである。我々は長い眼を以て見守らなければならない」[田中(1961)、pp. 127-128]と述べ、さらに、「教授にあたっては実生活上の諸智識を与える場合にも、それらを理論的に把握し、また理論を説明する場合にも、それと实际生活との関連を考慮しなければならない。このことは初等中等の学校教育においてとくに必要である。終戦後の教育は、理論一般、概念、体系等を軽視し、实际生活上の智識を偏重する傾向に陥った」[田中(1961)、p. 128]と論じている。このように、田中氏は学問的な背景をもって教育を行うことが必要であり、そうすることによって人間形成にも貢献することができるとしている。本研究では、この田中氏の考え方を人間形成についての基本理念として考察を進めて行くことにする。

以上のような高等学校学習指導要領の歴史的変遷に関する研究に基づいて、薄井 (2019) において、平成 30 年に告示され、令和 4 年度から施行される新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」および科目「管理会計」について検討を行った。

本研究は、こうした研究背景に基づき、栃木県における運送業の管理会計実践に関するアンケート調査を実施し、分析することにより、栃木県の中小企業の運送業における管理会計導入の実態について明らかにすることを目的とする。さらに、アンケート調査から得られた知見から、高等学校における管理会計教育についての検討を行うものである。

## 第 2 節 本研究の目的

本研究の最終的な目的は、管理会計の導入効果と活用に関する課題や問題点について明らかにすることである。

そこで、最終的な目的の達成するための一里塚として本研究において、次の 2 つの仮説を立て検証する。

第 1 に、管理会計を活用している企業では財務指標の数値が高水準となる<sup>4</sup>。

これは、管理会計を活用している場合、想定される費用や利益についてある程度把握することができるため、経営活動に一定程度の効果が期待されるのではないかと考える。

第 2 に、原価計算、管理会計を学んだ人材は企業の経営管理活動にとって有用である。

これは、企業において、原価計算、管理会計の学習経験者の有無が管理会計の活用の有無に、影響を及ぼしていると考ええる。

このように、本研究では、管理会計の導入効果と管理会計の活用に関する課題や問題について、栃木県の中小企業の運送業を対象としたアンケート調査を基に仮説を実証したいと考える。

さらに、アンケート調査の結果により得られた知見から、管理会計教育の導入、活用に際して欠かすことのできない管理会計教育について考察を行いたいと考える。

## 第 3 節 本研究の構成

本研究の構成として、序論（第 1 章）と本研究の結論（第 6 章）を含めて、6 章で構成されている。

第 1 章では、本研究の背景、目的、構成について明示している。

第 2 章では、管理会計の定義について整理をしている。一般的に、管理会計は、その学問

---

<sup>4</sup>管理会計が、企業の財務業績の向上に貢献する外国における先行研究として、Hall (2008)、Henri (2006)、Widncer (2007)、Hall (2011) などがある。Hall (2008) は、従業員のモチベーションや役割の明確化、Henri (2006)、Widncer (2007)、Hall (2011) は、組織の学習能力に焦点をあてた研究を行っている。

的性格から定義が非常に難しいと考えられ、その手法は多様であり、目的適合性の性格から経営管理目的に応じて、「管理会計」が意味する実質的な内容が大きく異なる一面がある。そこで、管理会計の定義についての先行研究である森（2020）を基に、整理を行っている。

さらに、物流管理会計について提唱している、西澤、矢澤、長岡の3人の物流管理会計の概要に関して検討を行っている。

また、中小企業を対象とした管理会計に関するアンケート調査に基づく実態調査の先行研究レビューを行っている。中小企業を対象とした管理会計に関するアンケート調査に基づく実態調査研究としては、飛田（2011）、飛田（2012）、山口（2016）、川島（2018）、上東（2014a、2014b、2015、2016、2018a、2018b、2018c、2019a、2019b、2019c、2020a、2020b、2020c）などがある。そのうち、運輸・倉庫業についての調査を実施しているのは上東（2019c）のみである。そこで、まず、運輸・倉庫業以外の調査を実施している飛田（2011）、飛田（2012）、山口（2016）、川島（2018）についての整理を行い、その後、運輸・倉庫業についての調査を実施している上東（2019c）の整理を行っている。

第3章では、栃木県における運送事業者を対象に管理会計の導入、および活用状況に関する実態についてアンケート調査の結果の分析と考察を行っている。まず、単純集計表、クロス集計表を作成し、カイ二乗検定と考察を行っている。次に、売上、費用、粗利益、想定売上、想定費用、想定粗利益を従属（目的）変数とし、予算編成、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、意思決定を独立（説明）変数として各々についてステップワイズ法を用いて、回帰分析による分析と考察を行っている。

第4章では、高等学校の管理会計教育の変遷について、科目「工業簿記」の時代、科目「原価計算」の時代、科目「管理会計」の登場に時代区分をし、それぞれに対応する高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」、科目「原価計算」、科目「管理会計」について比較をし、考察を行っている。具体的には、科目「工業簿記」の時代においては、昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領、昭和54年高等学校学習指導要領、平成元年高等学校学習指導要領、科目「原価計算」の時代においては、平成11年高等学校学習指導要領、科目「管理会計」の登場の時代においては、平成21年高等学校学習指導要領についての考察を行っている。特に、管理会計につながる「標準原価計算」、「直接原価計算」が教育内容から削除されたり、拡充されたりしている点に注目し考察を行っている。また、当時の教科調査官<sup>5</sup>の経験者の見解について整理を行っている。

---

<sup>5</sup> 文部科学省組織規則(平成13年文部科学省令第1号)第25条において以下のように規定されている。抜粋すれば以下の通りである。

第25条 教育課程課に、教育課程企画室並びに学校教育官三人、環境教育調査官一人、道徳教育調査官一人、カリキュラム・マネジメント調査官一人及び教科調査官二十人を置く。

2 教科調査官は、国立教育政策研究所の職員その他関係のある他の職を占める者をもって充てられるものとする。

9 教科調査官は、命を受けて、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校及び中等教

そして、平成30年に告示され、令和4年度から施行される新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」および科目「管理会計」について比較検討を行っている。加えて、高等学校における管理会計教育の課題と問題点として、全国商業高等学校長協会が出した今回の学習指導要領の改訂に向けての提言を基に考察を行っている。特に、その中で、新高等学校学習指導要領において、科目「管理会計」に大きな期待をしていると考えられるが、実施するに際して大きな問題が存在していることについて指摘をし、その原因について考察をしている。さらに、高等学校における今後の管理会計教育について考察を行っている。

第5章では、大学の学部における管理会計教育について、各大学がホームページに掲載しているシラバスを基に、科目名、単位数、担当者、使用教科書、参考書、教育内容について検討を行っている。そして、大学の学部における管理会計教育の課題について指摘をしている。なお、大学の大学院における教育については、後述するが、様々な理由により大学院における管理会計教育について統一的な検討をすることは不可能であると考えられる。そこで、本章で対象とした大学の大学院におけるシラバス等について一覧表に整理するとどめた。

第6章では、本研究で得られた結果について明示している。

---

育学校における教育の教育課程の基準の設定に関する調査並びに教育課程の基準に係る専門的、技術的な指導及び助言（スポーツ庁及び文化庁並びに生涯学習政策局並びに他課の所掌に属するものを除く。）に当たる。  
このように、教科調査官は教育内容の制定に関して多くの権限を持っている。

## 第2章 管理会計の定義と先行研究レビュー

本章では、これまで検討されてきた様々な管理会計の定義、物流管理会計、および中小企業における管理会計に関する調査の先行レビューについて考察を行う。

### 第1節 様々な管理会計の定義

管理会計の定義をすることは、現実的にはかなり難しい問題である。例えば、水野 (2019) は、「近年管理会計の領域がさらに拡大し、原価企画、BSC そしてマネジメント・コントロール・システムが管理会計で議論されるにつれて、管理会計の定義とその内容、領域が難しくなっている<sup>6</sup>」と指摘している。また、森 (2020) は、「『管理会計 (Management Accounting) とは何か』という問いに答えるのは、容易ではない<sup>7</sup>。」と断言している。さらに、加登 (2010) は、「周辺隣接領域の成果を管理会計に組み込もうとする者と伝統的な研究者の間で、管理会計の定義や機能範囲について合意は形成されることはない<sup>8</sup>」とし、管理会計の定義をすること自体に否定的な見解を示している。

また、管理会計の性格が目的適合性であることもあり、筆者も管理会計の定義を定めることは極めて困難であると考え。しかしながら、本研究において実施したアンケート調査における管理会計について、その対象や範囲について整理しておくことは必要なことであると考える。

そこで、様々な立場から検討が行われてきた管理会計の定義について整理をし、本研究における管理会計について整理を行いたいと考える。

以下、管理会計の定義について、(1) アメリカにおける管理会計の定義、(2) 日本における管理会計の定義に分けて整理を行う。

#### (1) アメリカにおける管理会計の定義<sup>9</sup>

アメリカにおける管理会計の定義について、初めに、American Accounting Association (米国会計学会、以下、AAA と略す)、Institute of Management Accountants (米国管理会計人協会、以下、IMA と略す)、CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (ニューヨークの American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) とロンドンの Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) との提携により 2012 年に創設された、管理

---

<sup>6</sup> 水野 (2019)、p. 9。

<sup>7</sup> 森 (2020)、p. 241。

<sup>8</sup> 加登 (2010)、p. 57。

<sup>9</sup> 本研究で、取り上げた定義は、森 (2020) を参考にして、アメリカにおける管理会計の定義をまとめている。

会計の国際資格、以下、CGMA と略す) の3つの学会、協会等における定義を以下に示す。

AAA (1958)

Management accounting is the application of appropriate techniques and concepts in processing the historical and projected economic data of an entity to assist management in establishing a plan for reasonable economic objectives and in the making of rational decisions with a view toward achieving these objectives<sup>10</sup>.

飯野、櫻井、西澤のそれぞれの和訳について、以下に示す。

(和訳)

管理会計とは、経済主体の実際の経済資料と計画上の経済資料を処理するにあたって、合理的な経済的目標を計画し、この目標を達成しようとして合目的な意思決定を行なうにあたって経営管理者を助けるために、利用目的に適合した技術および概念を適用することである<sup>11</sup>。

管理会計とは、経済実体の歴史的および計画的な経済的データを処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために知的な意思決定を行うのを援助するため、適切な技術と概念を適用することである<sup>12</sup>。

管理会計とは、企業の歴史的及び計画的な経済的資料を処理するにあたって、経営管理者が合理的な経済的目的の達成計画を設定し、またこれらの諸目的を達成するために合理的な意思決定を行うのを援助するために、当該目的に適合した技術及び概念を適用することである<sup>13</sup>。

いずれの和訳も、管理会計は、経営管理者のための目的に適合した会計であることが示されている。

IMA (2008)

Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and

---

<sup>10</sup> Brummet, Crossman, Pressler, Weltmer and Welsch (1959), 210.

<sup>11</sup> 飯野訳 (1969)、pp. 58-59。

<sup>12</sup> 青木監修、櫻井訳著 (1975)、p. 151。また、アメリカ管理会計基準については、櫻井 (1981) を参照のこと。

<sup>13</sup> 西澤訳 (1995)、p. 4。

providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization' s strategy<sup>14</sup>.

(和訳)

管理会計とは、経営者の意思決定に役立ち、計画と業績管理システムを考案し、組織の戦略の策定と実施において経営者を支援するための財務報告と管理の専門知識を提供することを含む会計である。

CGMA (2017)

The sourcing, analysis, communication and use of decision-relevant financial and non-financial information to generate and preserve value for organisations<sup>15</sup>.

(和訳)

(管理会計とは、) 組織の価値を生み出し、維持するための意思決定に関連する財務情報および非財務情報の調達、分析、伝達、および利用。

次に、アメリカの書籍、雑誌における管理会計の定義を年代順に示す。

McIntosh. N. B (1994)

My premise is that management accounting systems are only part, albeit usually a very important part, of the entire spectrum of control mechanisms used to motivate, monitor, measure, and sanction the actions of managers and employees in organizations. So, to fully understand the workings of management accounting systems, it is necessary to see them in relation to the entire array of control mechanisms used by organisations<sup>16</sup>.

(和訳)

私の前提は、管理会計システムは、通常は非常に重要な部分であるが、組織の管理者と従業員の行動を動機付け、監視し、測定し、制裁するために使用されるコントロール・メカニズムのすべての範囲の一部にすぎないということである。したがって、管理会計システムの仕組みを完全に理解するには、組織が使用する一連のコントロール・メカニズム全体との関連でそれらを確認する必要がある。

---

<sup>14</sup> Institute of Management Accounting (2008), 1.

<sup>15</sup> CGMA (2017), 50.

<sup>16</sup> MacIntosh (1994), 2.

Hopper et al (2009)

Our definition of MAS embraces processes, structures and information for organisational decisions, governance, control and accountability<sup>17</sup>.

(和訳)

管理会計システムの定義には、組織の意思決定、ガバナンス、管理、および説明責任のプロセス、構造、および情報が含まれる。

Scapens (2014)

We deliberately avoided defining ‘management accounting’, as this could restrict the development of the journal. . . . (中略) . . .

I have taken the view that the scope of management accounting is defined by the papers which are in the journal. This does not exclude new ideas, topics, theories, methods, etc., which have not previously appeared in the journal, but I would expect the authors of such papers to justify the need to extend the scope of management accounting in the way they are suggesting<sup>18</sup>.

(和訳)

ジャーナルの発展を制限する可能性があるため、「管理会計」を定義することは意図的に避けた。 . . . (中略) . . .

管理会計の範囲は、ジャーナルに掲載されている論文によって定義されていると私は考える。これまでジャーナルに掲載されていなかった新しいアイデア、トピック、理論、方法などを排除するものではありませんが、そのような論文の著者は、管理会計の範囲をそれぞれのやり方において拡大することを期待する。

McWatters and Zimmerman (2016)

The accounting system used within the organization to provide information for two general functions, making planning decisions and control<sup>19</sup>.

(和訳)

組織内で使用される会計システムは、計画の策定と管理という2つの一般的な機能に関する情報を提供する。

---

<sup>17</sup> Hopper et al (2009), 470.

<sup>18</sup> Scapens (2014), 246.

<sup>19</sup> McWatters and Zimmerman (2016), 29.

Drury (2018)

Accounting concerned with the provision of information to people within the organization to aid decision-making and improve efficiency and effectiveness of existing operations<sup>20</sup>.

(和訳)

意思決定を支援し、既存の業務の効率と有効性を向上させるために、組織内の人々に情報を提供することに関係する会計である。

以上、アメリカにおける管理会計の定義について整理を行った。その結果、管理会計の特質である目的適合性という点ではどの定義もほぼ一致していたが、その特質ゆえに、それぞれの立場から様々な内容、範囲を管理会計の対象としており、統一的な定義をすることは難しいと考えられる。例えば、Hopper et al (2009) では、管理会計について「組織の意思決定、ガバナンス、管理、説明責任のプロセス、構造、情報」と言っているが、McWatters and Zimmerman (2016) では、「計画の策定と管理」と全く異なった定義をしている。また、一方では、Scapens (2014) のように、意図的に管理会計について定義することを避けているものもある。

こうしたことから、統一的な管理会計の定義をすることは難しいと考える。

---

<sup>20</sup> Drury (2018), 22.

## (2) 日本における管理会計の定義

日本における様々な管理会計の定義を以下に示す。

岡本清、廣本敏郎、尾畑裕、挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』 (株) 中央経済社

「管理会計とは、企業の経営管理者にたいし、その経営管理に不可欠な経済的情報を提供するため、適切な数量的データを認識し、測定し、記録し、分類し、要約し、解説する理論と技術である<sup>21</sup>。」

谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計 (第3版)』 (株) 中央経済社

「管理会計 (management accounting) とは、その英語標記から分かるように、マネジメント、つまり経営管理のための会計である。具体的には、『戦略実施を目的としたマネジメントコントロールに関わった会計の分野』である<sup>22</sup>。」

山本浩二、小倉昇、尾畑裕、小菅正伸、中村博之 (2015) 『スタンダードテキスト 管理会計論 (第2版)』 (株) 中央経済社

「管理会計は、内部報告目的として、企業の内部の経営管理者に経営管理に有用な情報を提供することを目的とする。内部経営管理者には、階層と機能が異なる管理者が存在することから、それぞれの遂行する経営管理プロセスの内容に応じた役割が会計に求められる<sup>23</sup>。」

門田安弘 (2016) 『セミナー管理会計』 株式会社税務経理協会

「管理会計 (management accounting, managerial accounting) は、経営者が資金をその事業に投下して効率的に運用するための財務情報を、経営者自身に提供する情報処理システムである。つまり、マネジメント (経営管理者) のために役立つ会計が管理会計である<sup>24</sup>。」

小林啓孝、伊藤嘉博、清水孝、長谷川憲一 (2017) 『スタンダード管理会計 (第2版)』 東洋経済新報社

「管理会計とは、経営活動のさまざまな局面で、経営管理者が要求する各種の情報を提供し、また当該情報の作成と伝達のプロセスを通じて彼らの行動に心理的な影響を与えることによって、経営目的の実現を支援するシステムである<sup>25</sup>。」

---

<sup>21</sup> 岡本、廣本、尾畑、挽 (2008)、p. 6。

<sup>22</sup> 谷 (2013)、p. 8。

<sup>23</sup> 山本、小倉、尾畑、小菅、中村 (2015)、p. 180。

<sup>24</sup> 門田 (2016)、p. 1。

<sup>25</sup> 小林、伊藤、清水、長谷川 (2017)、p. 4。

上総康行 (2017) 『管理会計論 第2版』 新世社

「管理会計とは、営利企業に所属し、管理者集団を目標利益や経営計画にそう方向へと説得・誘導する管理者管理を目指して、専門経営者が企業目的の達成に向けて管理している企業活動に関する会計情報を会計手段を用いて収集・総合・報告する行為である<sup>26</sup>。」

櫻井通晴 (2019) 『管理会計[第七版]』 同文館出版株式会社

「管理会計とは、戦略を策定し、経営意思決定、マネジメント・コントロール (management planning control)、および現場活動のコントロールを通じて、経営者を支援するための会計のことをいう<sup>27</sup>。」

以上のように、アメリカ、日本のいずれにおいても管理会計について、管理会計の目的が目的適合性であることについてはほぼ一致しているが、それぞれの立場や視点から異なった定義をしている。そのため、管理会計の定義について必ずしも統一的な見解を得られるとは限らないと考える。例えば、経営者の意思決定、マネジメント・コントロールを中心とした管理会計の定義もあれば、情報システムと捉えている定義もある。こうしたことから、統一的な管理会計の定義をすることは難しいと考える。

しかし、一方では、それぞれの研究において、それぞれが管理会計について定義をして研究をすることが必要であると考え。こうしたことから、筆者は、アンケート調査を実施するにあたり、管理会計の説明を調査票に記載したのである。

また、アンケートの回答者が回答しやすいように、あえて、できるだけ平易な表現をするようにした。その結果、今回実施したアンケート調査において、調査票に記載した管理会計の説明は、次の通りである。

「管理会計とは、社内向けの会計です。どのような予算を編成するか、どうやって売上を増やすか、どうやってコストを削減するかなど、原価低減や業績改善について考えるための判断材料となります<sup>28</sup>。」

そして、アンケート調査における具体的な範囲等について、どの階層の会計を対象としたかについては、社内向け、経営者向けに役立つ会計情報の作成階層を対象とした。また、予算編成については、資本予算、損益予算、資金予算などの予算が考えられるが、売上、費用、粗利益などを対象とする損益予算を対象とした。原価低減や業績改善については、業績評価会計や意思決定会計が構成要素として考えられるが、今回の調査は、業績評価会計を主に、一部、意思決定会計の調査を実施した。

---

<sup>26</sup> 上総 (2017)、p. 17。

<sup>27</sup> 櫻井 (2019)、p. 5。

<sup>28</sup> <https://www.fujitsu.com/jp/group/fjj/services/application-services/enterprise-applications/glovia/glovia-iz/column/accounting/001/> (閲覧日: 2021年7月1日) を参照して作成した。

このように、管理会計の性格や目的等により管理会計の定義を行うことは極めて難しいことであるが、本研究における管理会計の説明を記載することにより、効果的なアンケート調査を実施したいと考えたのである。

## 第2節 物流管理会計について

本節では、管理会計の研究領域の一つの分野である物流管理会計について、整理と検討を行う。

物流管理会計についての研究は、過去の研究においてほとんどみられない。しかし、その中でも代表的な研究は、西澤、矢澤、長岡の研究である。

そこで、以下において（１）西澤、（２）矢澤、（３）長岡の物流管理会計について、整理を行う。

### （１）西澤の物流管理会計

西澤は、1975年に中小企業庁で「物流コスト算出マニュアル」を制定、1977年に運輸省で「物流統一基準」を開発、1992年に運輸省で「物流コスト算定活用マニュアル」を発表するなど日本における物流に関する研究の第一人者である<sup>29</sup>。

西澤は、西澤（1984）において、物流管理会計の対象である物流について、以下の通り記述している。

「研究所で開発された製品を、工場で生産し、それを支店が販売したならば、その製品を得意先に配送することが必要である。このために実施される包装、輸送及び保管等を物的流通と総称し、物流と略称する<sup>30</sup>。」

そして、その後、西澤（1999）において、物流時代から「ロジスティクス時代」、「ネオ・ロジスティクス時代」へと変わって行くとしている。移り変わる流通の時代の特質について、西澤は、図表2-1の通り整理をしている。

---

<sup>29</sup> 西澤（1988）、p. 11。

<sup>30</sup> 西澤（1984）、p. 266。

図表 2-1 移り変わる流通の時代の特質

時代区分	時代	物流時代		ロジスティクス時代		ネオ・ロジスティクス時代	
	英語	<i>Physical Distribution Age</i>		<i>Logistics Age</i>		<i>Neo-Logistics Age</i>	
	年代	1965年より		1992年より		1996年より	
物流管理	対象	輸送、保管、包装		生産、物流、販売		供給者 製造業者、卸・小売業者 消費者	
	目的	物流部門内の物流能率化		社内全部門の流通効率化		チャネル全体の流通最適化	
	手段	システム化、機械化、自動化		POS, VAN, EDI等		製販同盟、アウトソーシング	
	課題	第三部門構想 コンテナリゼーション パレチゼーション		多品種・少量・多頻度 ・定時物流 物流子会社化		スループットの短縮 情報技術の活用 物流環境の保全	
物流会計	価値	部門愛の価値連鎖		社内の価値連鎖		社外の価値連鎖	
	管理	物流機能管理		物流連鎖管理		供給連鎖管理	
	コスト	コスト・コントロール		コスト・マネジメント		戦略的コスト・マネジメント	
	会計手法	物流会計制度	物流原価計算 物流予算管理 輸送費管理 保管費管理 包装費管理	物流採算分析	コスト・トレードオフ分析 トータルコスト・アプローチ 特殊原価調査 経済性計算	供給連鎖分析	価値連鎖分析 ミッション別コスト分析 ABC/ABM 顧客別収益性分析 商品別収益性分析

(出所) 西澤 (1999)、p. 7。

それぞれの時代について、西澤 (1999) によれば、1965 年に台頭した物流時代には、輸送・保管・包装等の物資流通が対象とされ、システム化・機械化・自動化による能率化が進められるにすぎなかった。しかし、1992 年に「ロジスティクス時代」に入ると、物流のほか生産・販売も対象とされ、POS・VAN・EDI 等による社内全体の流通効率化が重視された。ところが 1996 年より「ネオ・ロジスティクス時代」が始まると、供給者、製造業者、卸・小売業者、消費者まで包括し、製販同盟やアウトソーシングによる流通チャネル全体の流通最適化が叫ばれるようになった<sup>31</sup>。

このように、西澤は、「ロジスティクス時代」には、物流管理の対象を物流のみではなく、生産、物流、販売まで含めて物流管理の対象として捉えている。そして、「ネオ・ロジスティクス時代」には、供給者、製造業者、卸・小売業者、消費者までを包括した流通チャネル全体を物流管理の対象として捉えているのである。

また、物流会計にパラダイム転換を迫ったのは、価値連鎖概念<sup>32</sup>の発展である。「物流時代」には価値連鎖概念は存しなかったが、あえて価値連鎖になぞらえれば、輸送又は保管

<sup>31</sup> 西澤 (1999)、pp. 7-8。

<sup>32</sup> 「価値連鎖概念」を初めて提唱したのは、M. Porter である。Porter, M. E. (2003) 参照のこと。

等を価値活動としてその連鎖統合が進められたにすぎなかった。このため物流会計としては、物流原価計算や物流予算管理等の物流会計制度の整備・確立が求められるにすぎなかった<sup>33</sup>。すなわち、西澤は、「物流時代」の会計手法としては、物流原価計算、物流予算管理、輸送費管理、保管費管理、包装費管理の物流会計制度の整備、確立が求められたとしている。

なお、Porter, M. E. は、Porter, M. E. (2003)において、価値連鎖の基本形について、図表2-2の通り示している。

図表2-2 価値連鎖の基本形



(出所) M. E. ポーター著、土岐坤、中辻治、小野寺武夫訳 (1985)、p. 49。

しかし、「ロジスティクス時代」に入ると価値連鎖概念が台頭し、生産・物流・販売等の価値活動を連動する価値連鎖管理の重要性が認識された。物流会計としては、コスト・コントロールからコスト・マネジメントに重点が移行し、コスト・トレードオフ分析、トータルコスト・アプローチ、特殊原価調査等を主体とする物資採算分析が重視された<sup>34</sup>。

さらに、「ネオ・ロジスティクス時代」に転向すると、価値連鎖は社内から社外へと拡大され、供給連鎖が新課題とされた<sup>35</sup>。物流会計面では、社内コスト・マネジメントだけでは不十分で、供給連鎖を対象とする戦略的コスト・マネジメントが要請され、供給連鎖

<sup>33</sup> 西澤 (1999)、p. 8。

<sup>34</sup> 西澤 (1999)、p. 8。

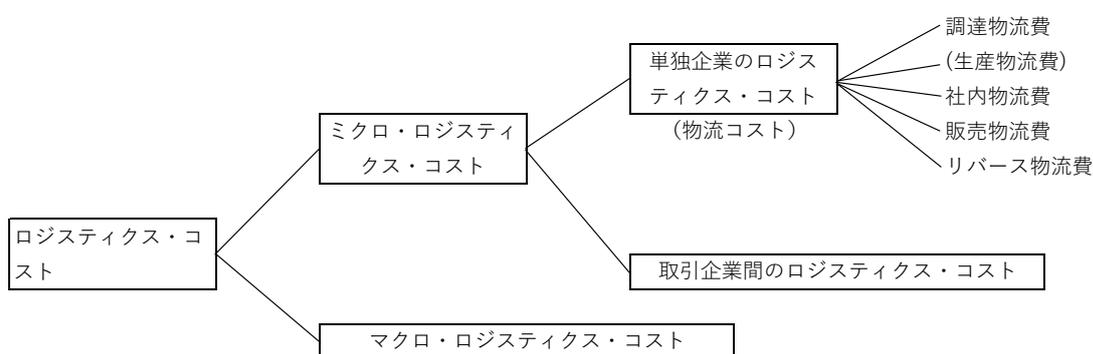
<sup>35</sup> 供給連鎖に関しては、Christopher, M (1992) 参照のこと。

分析を開発することが強く求められるようになった<sup>36</sup>。

このように、西澤は、それぞれの時代において求められている会計手法が、物流会計制度、物流採算分析、供給連鎖分析と時代の移り変わりとともに変化しているとしている。

また、西澤は、「ロジスティクス・コスト」と「物流コスト」と「物流費」について、使い分けをしている。「ロジスティクス・コスト」、「物流コスト」、「物流費」との関係については、図表2-3の通りである。

図表2-3 「ロジスティクス・コスト」、「物流コスト」、「物流費」との関係



(出所) 西澤 (1999)、p. 27。

西澤は、「ロジスティクス・コスト」を、「マイクロ・ロジスティクス・コスト」と「マクロ・ロジスティクス・コスト」の両者を包括するものとしてとらえている。また、「物流コスト」は、「マイクロ・ロジスティクス・コスト」の内の「単独企業のロジスティクス・コスト」であり、その内容は、生産物流費を除く、調達物流費、社内物流費、販売物流費、リバース物流費から構成されている<sup>37</sup>。

このように、西澤は、日本において研究が進んでいなかった物流管理会計についての体系的な整理、用語の定義、会計手法の変遷など多方面に渡って、物流管理会計の基礎を築いた人物であると考えられる。特に、「物流時代」、「ロジスティクス時代」、「ネオ・ロジスティクス時代」と区分をし、それぞれの時代における物流会計の対象や会計手法を整理、発展させた点が大きな研究成果であると筆者は考える。

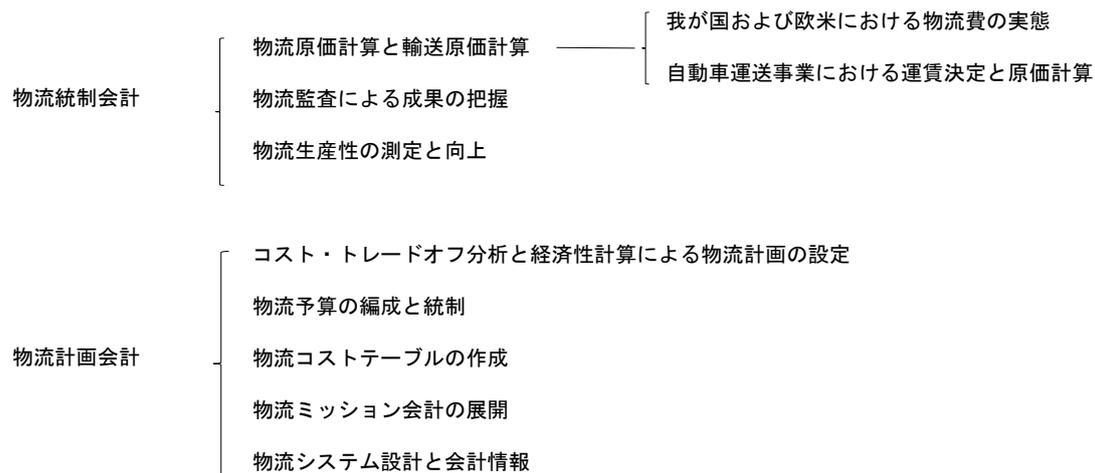
<sup>36</sup> 西澤 (1999)、p. 8。

<sup>37</sup> この点に関しての詳細は、西澤 (2003)、pp. 51-55 を参照のこと。

## (2) 矢澤の物流会計

矢澤は、物流管理会計の体系について、図表 2-4 の通り、物流管理会計を物流統制会計と物流計画会計に大別している。

図表 2-4 矢澤の物流管理会計の体系



(出所) 矢澤 (1991)、p. 32。

また、矢澤は、ロジスティクスについて、「製品の製造活動は次の流通段階である卸売のために行っているのではなく、最終顧客の消費者のためである。最終顧客の実需要に基づく製造をするには、この需要動向を反映させた物流と製造の支援を統合的に管理し、製品使用後の環流、廃棄物も抱合した概念が必要になる。これがロジスティクスである<sup>38</sup>。」と定義している。この定義は、前述した西澤のロジスティクスの概念とほぼ同じ内容である。

さらに、矢澤は、ロジスティクス・コスト戦略として、スループットタイム短縮に焦点をあてて研究を進めている。このスループットタイムとは、原材料の調達から完成品の製造、そして顧客納品するまでの時間である。矢澤は、この時間を短縮することに経営戦略として意味があるとしている。すなわち、工場の製造活動のジャストインタイム (JIT) の方法を原材料の調達と完成品の納入に適用することによって、通過時間の短縮とロジスティクス・コストの低減が可能になるとしている<sup>39</sup>。

このように、矢澤は、物流管理会計の体系を示し、スループットと物流費を対象とした物流管理会計の研究を展開している。

<sup>38</sup> 矢澤 (1998)、p. 123。

<sup>39</sup> 矢澤 (1997)、p. 34。

### (3) 長岡の物流会計

長岡は、長岡（2013）において、物流管理会計の現状について以下の通り述べている。

荷主企業の物流原価計算は経営領域別の管理会計としての物流管理会計へと発展し、計算が物流管理会計へと発展すれば、管理対象が物流費から物流に関する収益や資産へと拡大して、物流部門や物流子会社における業績評価や意思決定も対象とされる。これに伴い、原価計算から予算管理や経済性計算などに管理手法も拡張する。しかし、現時点では物流部門をコストセンターと位置付ける企業が多いため、物流管理会計の主たる対象は物流費である。また、物流原価計算は、物流費と物流活動に関する基本情報でもあるため、物流会計の中心的手法となっている<sup>40</sup>。

このように、長岡は、物流原価計算から物流管理会計へと発展すれば、物流原価計算から予算管理や経済性計算などの管理会計の手法を用いた物流管理会計へと発展するが、現時点では、物流管理会計の主たる対象は物流費であるとしている。そのため、業績評価や意思決定などの管理手法が実施されていない点を指摘している。

さらに、長岡は、長岡（2014）において、物流原価計算から物流管理会計への発展が進んでいないことを以下の通り指摘している。

物流原価計算は、高度経済成長に伴う物流費の上昇に対処するため、1970年代の日本で開発された管理会計手法である。物流費の上昇は物価上昇原因の一つと考えられ、当時の運輸省が物流原価計算ガイドラインを公表し、荷主企業による物流費の現状分析を奨励した。その後、物価上昇は沈静化した。多頻度輸送の定着など物流方法の高度化により、再び物流費が上昇している。当時の通産省は新たなガイドラインを公表し、増加物流費の正確な算定を試みた。さらに、活動基準原価計算（ABC）を物流分野に適用した物流ABCも提唱されている。ところが、物流方法の高度化と同時に、自家物流から委託物流への移行が進展しても、この点については特段の関心が払われず、手法上の対応も試みられていない<sup>41</sup>。

このように、長岡は、物流の高度化に対して、物流管理会計手法上の対応の必要性を指摘している。

また、長岡は、前述した西澤、矢澤と異なり、物流分野における環境意識の高まりに注目している<sup>42</sup>。すなわち、多頻度輸送の定着に伴い、環境負荷が増加して、物流を対象とした環境配慮の取り組みが強化されているにもかかわらず、物流原価計算において物流活動に伴う環境コストはほとんど考慮されていない点を指摘し、輸送を中心とした物流原価計算における環境コストの導入方法について考察を行っている。そして、長岡は、環境管理会計

---

<sup>40</sup> 長岡（2013）、pp. 116-117。

<sup>41</sup> 長岡（2014）、p. 43。

<sup>42</sup> 長岡（2014）、p. 49。

に関する研究を展開している<sup>43</sup>。

さらに、長岡は、物流からロジスティクスへの発展が提唱されてから相当な期間が経過しているが、多くの企業で立ち遅れていることに関して、管理手法の不在が原因の一つとして指摘している。すなわち、自家物流費を中心とする物流管理では、物流原価計算が主要な役割を果たしてきたが、今後は、委託物流費を対象とする物流原価計算により、物流利用の効率化を重視し、ロジスティクス管理への貢献が期待できるとしている<sup>44</sup>。

このように、長岡の物流管理会計は、前述した西澤の考えを強く受け継いだ上で、自身の研究を展開していると考えられる。そして、西澤の物流管理会計の体系に、時代の変化において必要とされてきている環境コストをロジスティクス・コストに積極的に導入する研究を行っている点が長岡の研究成果であると筆者は考える。

以上、本節において、西澤、矢澤、長岡の物流管理会計について、整理を行った。その結果、物流管理会計についての研究が進んでいないためか、西澤の物流管理会計に関する体系に基づき、その中で、スループットについては矢澤が、環境コストについては長岡が物流管理会計についての研究を行っていると考えられた。

また、西澤の提唱した「ネオ・ロジスティクス時代」は、現状において、多くの企業でロジスティクスの考えの導入が遅れているため、まだ、到来していない可能性があるのではないかと考えられる。

さらに、物流管理会計についての研究は、現在に至るまで西澤を中心とした研究のみであり、ほとんど進展がみられない状況にあると考えられる。こうした点からも、運送業に関する管理会計について研究を行うことは、意義のある研究であると筆者は考える。

---

<sup>43</sup> 長岡 (2011)、p. 59。なお、環境管理会計については、長岡 (1998、2001、2003) を参照のこと。

<sup>44</sup> 長岡 (2014)、p. 53。

### 第3節 中小企業における管理会計に関する調査

第3節、第4節では、中小企業を対象とした管理会計に関するアンケート調査に基づく実態調査の先行研究についてレビューする。中小企業を対象とした管理会計に関するアンケート調査に基づく実態調査研究としては、飛田（2011、2012）、山口（2016）、川島（2018）、上東（2014a、2014b、2015、2016、2018a、2018b、2018c、2019a、2019b、2019c、2020a、2020b、2020c）などがある<sup>45</sup>。そのうち、運輸・倉庫業を対象とした調査を実施しているのは上東（2019c）のみである。

一方、上東（2019c）以外の先行研究では、対象とする企業群について、飛田（2011）は、熊本県内の企業を、飛田（2012）は、福岡市内の企業を対象としており、県や市といった自治体を単位として抽出している。それに対して、山口（2016）は、新潟県燕三条地域・東京都大田区・大阪府東大阪地域を、川島（2018）は、北海道苫小牧地域を対象としており、産業集積を単位として企業群を抽出し調査分析を行っている。また、上東は、運輸・倉庫業だけではなく、様々な業界や業種あるいは業態ごとに管理会計実践の実態について検討を行っている。

こうしたことから、第3節では、運輸・倉庫業以外の調査を実施している、（1）飛田（2011）、（2）飛田（2012）、（3）山口（2016）、（4）川島（2018）、第4節では、運輸・倉庫業についての調査を実施している上東（2019c）に分けて整理を行う。

#### （1）熊本県内中小企業の経営管理・管理会計の実践に関する実態調査（飛田（2011））

この調査は、2010年9月末から10月初頭にかけて、熊本県内の中小企業に対して郵送により、中小企業の経営管理・管理会計の実践に関して実施したアンケート調査である。また、調査対象とした中小企業は、財団法人くまもとテクノ産業財団が保有する中小企業の住所録から抽出し、送付社数は、893社、回答企業は95社（10.6%）である<sup>46</sup>。

質問項目は、①心理的要因として従業員の満足度とモチベーションに関する質問、②社内における価値観の共有や経営理念が及ぼす影響に関する質問、③従業員の社内外でのコミュニケーションに関する質問、④業務フローチャートやマニュアル、経営管理システムの利用に関する質問、⑤管理会計に関する質問の大きく分けて5分野からなっている<sup>47</sup>。

管理会計に関する質問に関しては、①会計情報利用の有無、管理技法に関する質問、②会

---

<sup>45</sup> 中小企業における管理会計の重要性について指摘している外国の先行研究では、Greiner（1972）、Davilia and Foster（2008）、Hall（2011）などがある。Greinerは、企業規模の拡大、Davilia and Fosterは、新興企業の成長可能性、Hall（2011）は、組織の在職期間が短い、または、小規模の戦略的ビジネスユニット、に対して管理会計が有用である結果が得られている。また、Hiebl et al.（2012）では、オーストリアとドイツの中小企業に対して、管理会計に関するアンケート調査を実施している。

<sup>46</sup> 飛田（2011）、p. 30。

<sup>47</sup> 飛田（2011）、p. 30。

計情報のとらえ方に関する質問、③予算実績差異分析の頻度に関する質問の3分野について考察を行っている<sup>48</sup>。

本研究においては、①会計情報利用の有無、管理技法に関する質問に関する結果について検討をする。

①会計情報利用の有無、管理技法に関する質問の結果は、図表2-5の通りである。

図表2-5 会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問（複数回答可）

	回答企業全体（86社）			10人以下（17社）			10人以上20人以下（21社）		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	50	58.1%	72.5%	6	35.3%	35.3%	15	71.4%	83.3%
標準原価計算	28	32.6%	40.6%	1	5.9%	5.9%	7	33.3%	38.9%
予算管理	32	37.2%	46.4%	3	17.6%	17.6%	5	23.8%	27.8%
会計情報の利用なし	17	19.8%	—	8	47.1%	—	3	14.3%	—
	21人以上50人以下（29社）			51人以上100人以下（14社）			101人以上（6社）		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	12	41.4%	46.2%	9	64.3%	81.8%	4	66.7%	66.7%
標準原価計算	13	44.8%	50.0%	2	14.3%	18.2%	5	83.3%	83.3%
予算管理	10	34.5%	38.5%	6	42.9%	54.5%	2	33.3%	33.3%
会計情報の利用なし	3	10.3%	—	3	21.4%	—	0	0.0%	—

（出所）飛田（2011）、p. 36 より一部筆者作成。

会計情報を利用している企業は、69社（80.2%）、「会計情報の利用なし」の企業が17社であり、「会計情報の利用なし」の企業は17社（19.8%）であり、多くの企業が何らかの形で会計情報を利用している結果が示された。

また、「会計情報の利用なし」について従業員数別でみると、「10人以下」では、8社（47.1%）、「10人以上20人以下」では、3社（14.3%）、「21人以上50人以下」では、3社（10.3%）、「50人以上100人以下」では、「なし」と従業員数規模が大きくなればなるほど会計情報の利用が行われている。さらに、具体的に利用している会計情報については、少人数企業では実際原価計算が主として用いられているが、従業員数が多い中小企業では予算管理の利用度合いも高くなっている<sup>49</sup>。

このように、飛田（2011）における調査において、管理会計に関する質問で明らかになったことは、多くの企業で会計情報を利用していること、会計情報、管理会計の利用が従業員数の大小と何らかの関係があることの2点であると考えられる。

<sup>48</sup> 飛田（2011）、p. 35。

<sup>49</sup> 飛田（2011）、p. 37。なお、飛田は、小林（1967）の結果と同様に会計情報として原価計算が使われており、従業員数が多い中小企業ほどその利用度が高まることを指摘している。

(2) 中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査（飛田（2012））

この調査は、2011年7月、福岡市内の中小企業に対して郵送により、中小企業の経営管理・管理会計実践に関して実施したアンケート調査である。調査対象とした中小企業は、福岡商工会議所が保有する中小企業の住所録をもとに抽出した。送付社数は1,089社であり、回答社数は129社（11.85%）であった。なお、質問項目は、飛田（2011）と同様であった<sup>50</sup>。管理会計の会計情報の有無、情報の利用に関する結果は、図表2-6の通りである。

図表2-6 会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問（複数回答可）

	回答企業全体（122社）			10人以下（47社）			10人以上20人以下（19社）		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	81	66.4%	85.3%	25	53.2%	86.2%	13	68.4%	76.5%
標準原価計算	36	29.5%	37.9%	5	10.6%	17.2%	9	47.4%	52.9%
予算管理	40	32.8%	42.1%	10	21.3%	34.5%	6	31.6%	35.3%
会計情報の利用なし	27	22.1%	—	18	38.3%	—	2	10.5%	—
	21人以上50人以下（31社）			51人以上100人以下（13社）			101人以上（12社）		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	25	80.6%	86.2%	10	76.9%	100.0%	8	66.7%	80.0%
標準原価計算	14	45.2%	48.3%	4	30.8%	40.0%	4	33.3%	40.0%
予算管理	14	45.2%	48.3%	3	23.1%	30.0%	7	58.3%	70.0%
会計情報の利用なし	2	6.5%	—	3	23.1%	—	2	16.7%	—

（出所）飛田（2012）、p. 64 より一部筆者作成。

飛田（2011）と同様に、多くの企業が会計情報を利用していることが明らかになった。また、少人数企業では実際原価計算が主として用いられているが、従業員数が多い中小企業では予算管理の利用度合いも高くなっており、前述した飛田（2011）と同様の結果が得られた。

なお、飛田は、「熊本県内の調査では主として電気機器、精密備品、輸送用機器、機械等の製造業であったが、今回の福岡市内の調査では食品加工業や建設業、住宅設備、印刷業なども含まれている。そのため、地域特性、産業特性等を十分に考慮した調査になってはいない。それでも、飛田（2011）と同じような傾向が得られたことは、中小企業における経営管理・管理会計実践において一定の傾向が示せたのではないかと思われる<sup>51</sup>」と本調査について結論付けている。

このように、飛田（2012）では、飛田（2011）調査地域、調査対象が異なっていたものの同様の結果が得られたことから、管理会計の利用に関する一定の傾向が明らかとなったと考えられる。

ここで、飛田（2011）、飛田（2012）の会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問の

<sup>50</sup> 飛田（2012）、p. 57。なお、その他に、澤邊、澤邊ゼミナール（2008）の調査をもとに実施したとしている。

<sup>51</sup> 飛田（2012）、p. 68。

それぞれの結果を合算した表を作成すると図表 2-7 の通りである。

図表 2-7 会計情報利用の有無、情報の利用に関する質問（飛田 2011、飛田 2012）の合算

	回答企業全体 (208社)			10人以下 (64社)			10人以上20人以下 (40社)		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	131	63.0%	79.9%	31	48.4%	81.6%	28	70.0%	80.0%
標準原価計算	64	30.8%	39.0%	6	9.4%	15.8%	16	40.0%	45.7%
予算管理	72	34.6%	43.9%	13	20.3%	34.2%	11	27.5%	31.4%
会計情報の利用なし	44	21.2%	—	26	40.6%	—	5	12.5%	—
	21人以上50人以下 (60社)			51人以上100人以下 (27社)			101人以上 (18社)		
	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2	企業数	割合1	割合2
実際原価計算	37	61.7%	67.3%	19	70.4%	90.5%	12	66.7%	75.0%
標準原価計算	27	45.0%	49.1%	6	22.2%	28.6%	9	50.0%	56.3%
予算管理	24	40.0%	43.6%	9	33.3%	42.9%	9	50.0%	56.3%
会計情報の利用なし	5	8.3%	—	6	22.2%	—	2	11.1%	—

(出所) 飛田 (2011)、p. 36、飛田 (2012)、p. 64 より筆者作成。

飛田 (2011)、飛田 (2012) を合算した結果、多くの企業で会計情報を利用していることが明らかになった。また、会計情報、管理会計の利用が従業員数の大小と何らかの関係があることは、図表 2-7 に示されている通り間違いないと思われる。そして、従業員規模が大きくなるにしたがって会計情報の利用が増加する傾向が見られるが、「21人以上50人以下」の企業では、2つの調査を合計しても60社中55社(91.7%)と高い値を示していたことは注目すべきことであると筆者は考える。しかし、データも少ないこともあり、今の段階では詳細な考察はできないため今後の課題としたい。

### (3) 我が国の中小企業における管理会計の実態調査 (山口 (2016)、山口 (2019))

この調査は、2015年12月に我が国の中小企業における管理会計の導入状況を明らかにすることを目的とし、新潟県燕三条地域、東京都大田区、大阪府東大阪地域の3つの産業集積地域を対象とした郵送質問票調査である。1,739社に調査用紙を送付し、回答社数は163社(9.4%)であった<sup>52</sup>。

調査の結果、管理会計手法の導入に関して以下の点が明らかとなった。

それは、予算編成、業績評価(予算実績差異分析)損益測定、原価計算、原価管理、資金管理の導入状況については、損益測定と資金管理では8割の企業が、原価計算では4社に3

<sup>52</sup> この調査では、次の8つの事項について調査を行っている。

①会社概要について、②経営課題について、③経営管理手法の導入状況について、④経理体制について、⑤管理会計手法の導入について、⑥管理会計手法の導入の必要性について、⑦管理会計手法の導入状況について、⑧見直しや導入が必要な管理会計分野について、である。山口 (2019)、p. 31。

社程度が、原価管理、予算編成、業績評価では約 5 割の企業が導入していたことである<sup>53</sup>。  
 管理会計手法の導入の有無についての結果は、図表 2-8 の通りである。

図表 2-8 管理会計手法の導入の有無（単純集計）

	燕三条	大田区	東大阪	合計	割合
導入済み	28	39	39	106	65.0%
未導入	11	23	19	53	32.5%
未回答	1	2	1	4	2.5%
合計	40	64	59	163	

（出所）山口（2016）、p. 21 より一部筆者作成。

「導入済み」の回答が 163 社中 106 社と、全体の 65.0%を占めていた。これは、割合としては少なくないものの、前述した飛田（2011）、飛田（2012）と比較して若干低い割合である。確かに、質問の形式やアンケートに回答した企業の産業の割合を考慮しても、管理会計手法の導入割合が低いと筆者は考える。

管理会計手法の導入状況（予算編成、業績評価、損益測定、原価計算、原価管理、資金管理）については、図表 2-9 の通りである。

図表 2-9 管理会計手法の導入状況

	燕三条 (40社)	大田区 (64社)	東大阪 (59社)	合計 (163社)	割合
予算	21	38	29	88	54.0%
業績評価（予算実績差異分析）	19	33	27	79	48.5%
損益測定	34	52	49	135	82.8%
原価計算	31	46	45	122	74.8%
原価管理	25	32	32	89	54.6%
資金管理	34	48	48	130	79.8%

（出所）山口（2016）、p. 32 より一部筆者作成。

「損益測定」を導入している企業が 135 社（82.8%）と最も多く、次いで「資金管理」130 社（79.8%）、「原価計算」122 社（74.8%）、「原価管理」89 社（54.6%）、「予算編成」88 社（54.0%）、「業績評価（予算実績差異分析）」79 社（48.5%）の順であった<sup>54</sup>。

<sup>53</sup> 山口（2019）、p. 39。

<sup>54</sup> 「原価計算」について、「営管理目的で導入 122 社中 66 社（54.10%）であり、管理会計の手法の中では最も導入企業が少ない手法とみることができると指摘している。山口

また、「損益測定」と「資金管理」については全体の8割の企業が導入しているのに対し、「原価管理」、「予算」、「業績評価（予算実績差異分析）」について5割程度の企業しか導入していないことから、山口は、管理会計手法については、「損益管理」と「資金管理」を基本としながら、実施体制が整っている企業においては、「原価管理」、「予算」、「業績評価（予算実績差異分析）」、さらには経営管理目的の「原価計算」を導入している状況と考えられるとしている<sup>55</sup>。

このように、山口（2016）では、管理会計手法に関して、飛田（2011）、飛田（2012）の実際原価計算、標準原価計算、予算管理に加え、予算、業績管理（予算実績差異分析）、損益測定、原価計算、原価管理、資金管理の管理会計手法について調査をし、それぞれの手法の導入状況の違いについての考察を行っている。

#### （4）苫小牧地域の中小企業における管理会計の導入状況（川島（2018））

この調査は、苫小牧地域の中小企業における管理会計の導入状況を明らかにし、経営改善のために管理会計手法を積極的に活用している中小企業を探索することを通じて管理会計の実践事例を考察するために行った調査である。

調査手法としては、前述した山口（2016）と同じアンケート用紙を使用してアンケート調査を実施した。対象としては、苫小牧商工会議所の協力を得て抽出した苫小牧地域の中堅企業157社に対して郵便質問票の形式でアンケート調査用紙を郵送し、回答社数47社（29.9%）であった<sup>56</sup>。

管理会計手法の導入の有無については、図表2-10の通りである。

---

（2019）、p. 36。

<sup>55</sup> 山口（2019）、p. 37。なお、それ以外に明らかになった点は、第2に、先行研究と比較すると、今回の調査の方が原価計算と予算管理では導入割合が高かった、第3に、会社の年数、規模、顧客の特徴、製品の特徴、経理体制といった会社の特性と、予算編成、業績評価、損益測定、原価計算、原価管理、資金管理の導入状況の関係性について、統計的に有意な関係性は認められなかった、第4に、予算編成、業績評価、損益測定、原価計算、原価管理、資金管理以外の管理会計手法では、「設備投資の経済性計算」、「バランスト・スコアカード」と「品質原価計算、品質コスト管理」について、10社以上が導入していた、第5に、見直しや導入が必要な管理会計分野があると考えている中小企業が相当数存在することを確認できた、第6に、予算編成に関して、導入状況（導入、未導入）と見直し・導入の必要性の有無との関連性について、統計的に有意差が認められた、としている。山口（2019）、p. 39。

<sup>56</sup> 川島（2018）、p. 8。

図表 2-1 0 管理会計手法の導入の有無

	製造業	非製造業	合計	割合
導入済み	15	30	45	95.7%
未導入	1	1	2	4.3%
合計	16	31	47	

(出所) 川島 (2018)、p. 16 より筆者作成。

管理会計手法の導入の有無は、「導入済み」の企業が 45 社 (95.7%) であり、他方、「未導入」の企業が 2 社であることから、ほぼすべての企業が導入済みであった。これは、前述した飛田 (2011)、飛田 (2012) と同様に多くの企業で管理会計手法を導入していた。また、山口 (2016) の結果 (65.0%) と比較して導入状況が高い結果となっている。

管理会計の導入状況に関する概要については、図表 2-1 1 の通りである。

図表 2-1 1 管理会計手法の導入状況に関する概要

	製造業 (15社)	割合	非製造業 (30社)	割合	合計 (45社)	割合
予 算	14	93.3%	28	93.3%	42	93.3%
損益測定	15	100.0%	30	100.0%	45	100.0%
原価計算	15	100.0%	24	80.0%	39	86.7%
原価管理	14	93.3%	17	56.7%	31	68.9%
資金管理	14	93.3%	27	90.0%	41	91.1%

(注) 「原価計算」には、財務諸表作成目的のみの導入も含んでいる。

(出所) 川島 (2018)、p. 17 より筆者作成。

管理会計手法の導入状況については、①予算、②損益測定、③原価計算、④原価管理、⑤資金管理を調査項目として設定した結果、製造業は概ね 100% で導入済みであったが、非製造業は業界特性から「原価管理」が 57% の導入状況であった<sup>57</sup>。

このように、川島は、山口と同じアンケートを使用することにより、管理会計手法の導入状況に関して山口 (2016) の結果と多くの点で同様の結果を得られており、山口 (2016) の研究を裏付けた結果となっている。

<sup>57</sup> その他の管理会計手法については、「導入していない」が 49% と最も多く、次いで「設備投資の経済性計算」が 16% であった。川島 (2018)、p. 27。

以上、本節において、先行研究レビューとして、運輸・倉庫業以外の調査を行っている飛田（2011）、飛田（2012）、山口（2016）、川島（2018）の研究について検討を行った。

その結果、先行研究レビューを通して、次の2点が明らかになったと筆者は考える。

第1に、管理会計は、多くの企業で導入されている。

第2に、管理会計の導入は、企業規模、特に、従業員数が関係している傾向がある。

また、統計手法に関して、単純集計による分析、クロス集計、カイ二乗検定を行っている調査があるものの詳細な統計手法による研究が進んでいないのではないかと考えられる。実際、アンケート調査を行って回収すること自体、かなり難しい事であり、初期の研究としては、十分に意義のある研究であると考えられる。しかしながら、今後は回収したデータを基に、統計技法を駆使した管理会計手法の導入についての詳細な分析を行う必要があるのではないかと考える。

さらに、管理会計の導入、活用のために、欠かすことのできない管理会計教育の問題などについての分析を行っていないことが指摘できる<sup>58</sup>。

こうしたことから、本研究において、先行研究で実施している会社概要、管理会計の導入の有無、管理会計の導入状況などの質問に加えて、管理会計教育に関する質問を追加したのである。また、調査したデータを基に、単純集計、クロス集計、カイ二乗検定に加えて、先行研究において分析が行われていない統計的な分析を通して、栃木県における運送業では、どのような管理会計の導入状況なのか、どのような実践状況なのか、などについて、分析を進めて行きたいと考える。

---

<sup>58</sup> 管理会計の導入、活用するための管理会計教育の問題に関して、外国における先行研究では、経営者が会計の訓練を受けてきたか、責任感を持って経営を行っているかなど経営者に対する管理会計教育の有無が管理会計導入、活用の主要因として指摘されている。Alttar et al (2009)、Halabi et al (2010)、Perren and Grant (2000)、Ritchie and Richardson (2000)参照のこと。なお、この点に関しての分析は、今後の課題としたい。

#### 第4節 運輸・倉庫業を対象とした中小企業における管理会計に関する調査

上東は、2013、2014、2015、2016年に、金融業と保険業を除く上場企業、中小企業に対して、アンケート調査を実施した。回収企業は、1,287社(9.5%)であった。このアンケート調査のデータを基に、上東(2019c)は、運輸・倉庫業における管理会計実践の実態を「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「ABC/ABM」(活動基準原価計算、以下ABCと略記)、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」(ミニ・プロフィットセンター、以下MPCと略記)、「業績管理」、「BSC」(バランズド・スコアカード、以下BSCと略記)にわけて、体系的に明らかにすることを目的としている<sup>59</sup>。

そして、運輸・倉庫業の管理会計手法について、運輸・倉庫業を除く「非製造業」や運輸・倉庫業を除く「産業全体」と比較しながら検討を行い、また、必要に応じて非製造業における他の個々の業種や製造業などと比較しながら検討を行っている。

なお、上東(2019c)の研究は、本研究において重要な研究と位置づけられる。以下、本研究の今回のアンケート調査と関係が深い質問項目の結果について検討を行う。

まず、上東(2019c)では、運輸・倉庫業と非製造業、産業全体には、売上規模、総資産規模には有意差があるが、従業員規模には有意差がないことが示された。また、運輸・倉庫業と卸・小売業や建設業も同様で、売上規模、総資産規模には有意差があったが、従業員規模には有意差がなかった。一方、サービス業とは売上規模、総資産規模、従業員規模とも有意差がなかった。そして、運輸・倉庫業と製造業には、売上規模、総資産規模には有意差が見られたが、従業員規模には有意差がなかった<sup>60</sup>。

こうしたことから、運輸・倉庫業は、非製造業、産業全体、卸・小売業、建設業、製造業と比べて、業種が異なるため売上規模や総資産規模には有意差がみられたが、従業員規模には有意差がないことになり、サービス業と有意差がないことになる。それゆえ、企業規模には大きな有意差はないものとしてこれらと比較することが可能であると結論付けている<sup>61</sup>。

売上規模、総資産規模、従業員規模における運輸・倉庫業と各産業との関係について、表に整理すれば図表2-12の通りである。

---

<sup>59</sup> 上東(2019c)、p. 88。

<sup>60</sup> 上東(2019c)、pp. 103-104。

<sup>61</sup> 上東(2019c)、pp. 103-104。

図表 2-1 2 売上規模、総資産規模、従業員規模における運輸・倉庫業と各産業との関係

	非製造業	全産業	卸・小売業	建設業	サービス業	製造業
売上規模	○	○	○	○	×	○
総資産規模	○	○	×	○	×	○
従業員規模	×	×	×	×	×	×

○：有意差あり ×：有意差なし

(出所) 上東 (2019c)、pp. 103-104 より筆者作成

運輸・倉庫業、非製造業、産業全体で管理会計手法である利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、ABC/ABM、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSC の「行う」、「行わない」のどちらかを質問した結果は、図表 2-1 3 の通りである。

図表 2-1 3 運輸・倉庫業、非製造業、産業全体の「各種管理会計手法の有無」の比較

	利益計画						意思決定					
	運輸・倉庫		非製造業		全産業		運輸・倉庫		非製造業		全産業	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
行う	82	78.8%	629	94.0%	1,095	92.8%	58	55.8%	461	68.9%	829	70.3%
行わない	22	21.2%	40	6.0%	85	7.2%	46	44.2%	208	31.1%	351	29.7%

	原価企画						原価管理					
	運輸・倉庫		非製造業		全産業		運輸・倉庫		非製造業		全産業	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
行う	17	16.3%	178	26.6%	466	39.5%	58	55.8%	466	69.7%	928	78.6%
行わない	87	83.7%	491	73.4%	714	60.5%	46	44.2%	203	30.3%	252	21.4%

	ABC/ABM						実体管理					
	運輸・倉庫		非製造業		全産業		運輸・倉庫		非製造業		全産業	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
行う	7	6.7%	40	6.0%	76	6.4%	22	21.2%	129	19.3%	428	36.3%
行わない	97	93.3%	629	94.0%	1,104	93.6%	82	78.8%	540	80.7%	752	63.7%

	予算管理						MPC					
	運輸・倉庫		非製造業		全産業		運輸・倉庫		非製造業		全産業	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
行う	87	83.7%	600	89.7%	1,044	88.5%	4	3.8%	53	7.9%	79	6.7%
行わない	17	16.3%	69	10.3%	136	11.5%	100	96.2%	616	92.1%	1,101	93.3%

	業績管理						BSC					
	運輸・倉庫		非製造業		全産業		運輸・倉庫		非製造業		全産業	
	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合	企業数	割合
行う	84	80.8%	590	88.2%	1,024	86.8%	4	3.8%	61	9.1%	90	7.6%
行わない	20	19.2%	79	11.8%	156	13.2%	100	96.2%	608	90.9%	1,090	92.4%

(出所) 上東 (2019c)、p. 105 より一部筆者作成。

運輸・倉庫業は、「利益計画」(78.8%)、「予算管理」(83.7%)、「業績管理」(80.8%)については、多くの企業で行われていたが他の業種よりは少ない結果であった。

しかし、「意思決定のための管理会計」(55.8%)、「原価管理」(55.8%)は、運輸・倉庫業を除く非製造業、運輸・倉庫業を除く全産業と比べ低かった。また、「原価企画」(16.3%)は、かなり低く、非製造業、産業全体よりも低かった。

こうしたことから、全般的に見て、この調査では、運輸・倉庫業は、他の産業よりも管理会計の利用している割合が低い結果であった。

また、上東(2019c)では、各種管理会計手法の有無について、運輸・倉庫業と非製造業、全産業、卸・小売業、建設業、サービス業、製造業とにおけるカイ二乗検定を行っている<sup>62</sup>。この点については、前述した先行研究レビューと異なっている点である。

管理会計手法における運輸・倉庫業と各産業とのカイ二乗検定の結果について、一覧表にまとめると図表2-14の通りである。

図表2-14 管理会計手法における運輸・倉庫業と各産業との関係

	非製造業	全産業	卸・小売業	建設業	サービス業	製造業
利益計画	○	○	○	○	○	○
意思決定	○	○	×	○	○	○
原価企画	○	○	×	○	×	○
原価管理	○	○	×	○	○	○
実体管理	×	○	×	×	×	○
予算管理	×	×	○	×	×	×
業績管理	○	×	○	×	×	×

○：有意差あり      ×：有意差なし

(出所) 上東(2019c)、pp. 106-119より筆者作成

このように、「利益計画」については、運輸・倉庫業はどの産業との間にも有意差が認められている。そして、すべての産業に統一した結果が得られなかったことから、運輸・倉庫業は、他の産業とは異なった性質を有しており、それゆえ、管理会計についても、運輸・倉庫業独自の管理会計手法が必要とされているのではないかと考えられるのである。

そして、上東は、「各管理会計手法やその利用状況は『運輸・倉庫業』と『非製造業』では異なるし、運輸・倉庫業と「産業全体」でも異なり、さらに『卸・小売業』、『サービス業』、『建設業』などの他の非製造業とも様子が違っていたし、『製造業』とはなおさら異なっ

<sup>62</sup> 上東(2019c)、pp. 106-119。

いた。運輸・倉庫業には、運輸・倉庫業独自の管理会計実践があるようである<sup>63</sup>。」と結んでいる。

筆者も、運輸・倉庫業には、他の産業とは異なり、運輸・倉庫業独自の管理会計実践についての研究が行われるべきであると考え。そして、上東の管理会計手法における運輸・倉庫業と各産業との関係の結果は、運輸・倉庫業における独自の管理会計手法の研究を行うにあたっての重要な手掛かりになるのではないかと考える。この点については、今後の課題としたい。

---

<sup>63</sup> 上東 (2019c)、p. 128。

## 第5節 小括

本節では、本章において行った様々な管理会計の定義、物流管理会計、中小企業における管理会計に関する調査の先行研究レビューについて小括を行う。

第1節において、様々な管理会計の定義に関して、アメリカ、日本のいずれにおいても管理会計の定義は、それぞれの研究者や実務家の立場や視点により異なった定義をしており、そのため、管理会計の定義について、必ずしも統一的な見解を得られるとは限らないことが明らかとなった。しかし、一方では、それぞれの研究においてそれぞれが管理会計について定義をして研究をすることが必要であると考えられた。そこで、本研究における管理会計の範囲を明確にするために、アンケート調査用紙に管理会計の説明を記載した。

第2節において、物流管理会計について、西澤、矢澤、長岡のそれぞれの物流管理会計について整理を行った。その結果、物流管理会計についての研究が進んでいないためか、西澤の物流管理会計に関する体系の枠組みの中で、スループットについては矢澤が、環境コストについては長岡が研究を行っていたことを指摘した。

また、西澤が提唱した「ネオ・ロジスティクス時代」は、現状において、多くの企業でロジスティクスの考えの導入が遅れているため、まだ、到来していない可能性があるのではないかと考えられた。

そして、物流管理会計についての研究は、西澤を中心とした研究のみであり、ほとんどみられない状況にあり、こうした点からも、運送業に関する管理会計について研究を行うことは意義のある研究であると考えられた。

第3節において、飛田（2011）、飛田（2012）、山口（2016）、川島（2018）の中小企業における運輸・倉庫業以外の管理会計に関する調査の先行研究レビューの検討を行った結果、次の2点が明らかになった。

第1に、管理会計は、多くの企業で導入されている。

第2に、管理会計の導入は、企業規模、特に、従業員数に関係している傾向がある。

また、分析における統計手法に関して、単純集計による分析、クロス集計、カイ二乗検定を行っている調査があるものの、詳細な統計手法による研究が進んでいないのではないかと考えられた。実際、アンケート調査を行って回収すること自体、かなり難しい事であり、初期の研究としては、十分に意義のある研究であると考えられる。しかしながら、今後は回収したデータを基に、統計技法を駆使した管理会計手法の導入についての詳細な分析を行う必要があること、管理会計の導入、活用のために、欠かすことのできない管理会計教育の問題などについての分析を行っていないことを指摘した。

こうしたことから、本研究において、先行研究で実施している会社概要、管理会計の導入の有無、管理会計の導入状況などの質問に加えて、管理会計教育に関する質問を追加し、さ

らに、調査したデータを基に、単純集計、クロス集計、カイ二乗検定に加えて、先行研究において分析がされていない統計的な分析を通して、栃木県における運送業では、どのような管理会計の導入状況なのか、どのような実践状況なのか、などについて分析を行ったのである。

第4節において、運輸・倉庫業を対象とした中小企業における管理会計に関する調査を実施している本研究において重要な研究と位置づけられる上東（2019c）の研究について検討を行った。そして、運輸・倉庫業は、すべての産業に統一した結果が得られなかったことから、他の産業とは異なった性質を有しており、それゆえ、管理会計についても、運輸・倉庫業独自の管理会計手法が必要とされているのではないかと考えられた。すなわち、運輸・倉庫業には、他の産業とは異なった運輸・倉庫業独自の管理会計実践についての研究が行われるべきであることが明らかとなった。そして、上東の管理会計手法における運輸・倉庫業と各産業との関係との研究結果は、運輸・倉庫業における独自の管理会計手法の研究を行うにあたっての重要な手掛かりになるのではないかと考えられた。この点についての詳細な分析は、今後の課題としたい。

### 第3章 アンケート調査に基づく考察

本章では、前章において行った中小企業における管理会計に関する調査についての整理を踏まえ、アンケートを作成し、実施したアンケート調査に基づく考察を行う。

前述した通り、アンケートの質問票は2回に分けて合計430社（13市、364社、11町、66社）に質問票を郵送した<sup>64</sup>。

第1回目は、パイロットテストとして、2020年9月1日に107通発送し、回収期限を9月30日として質問票の回収を行った。回収期限から若干遅れて到着したものを含めて、27通の回答があった。（回収率25.2%）

第2回目は、2020年11月1日に323通発送し、回収期限を11月30日として回収を行ったところ、64通の回答があった。（回収率19.8%）

本研究においては、第1回目、第2回目で回答があった合計91通（回収率21.2%）を基礎データとして分析を行うものである。

なお、本アンケート調査を実施するにあたり、研究倫理については、匿名性を有しており、また、利益相反に当たらないため、研究倫理的に問題がないと考えられる。さらに、作新学院大学経営学部 教授 樋口 徹に確認し承認が得られている。

#### 第1節 基本属性に関する集計

本節では、アンケート調査に回答した企業に関する基本属性について、集計結果を示す。

本研究で実施した質問票では回答企業の基本属性に関する質問として、回答用紙Aを設けており、それらの集計結果は図表3-1～図表3-9に示す通りである。

図表3-1は、会社形態について集計した図表である。回答した企業は、「株式会社」、「有限会社」の会社形態で約97%を占めている。

図表3-1 会社形態（n=91）

株式会社	合同会社	合名会社	合資会社	有限会社	個人企業
55 (60.4%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (1.1%)	34 (37.4%)	1 (1.1%)

図表3-2は、創業からの経過年数について集計した図表である。約85%が創業「20年以上」の企業であり、「10～20年未満」を合わせると約97%を占めている。

<sup>64</sup> 郵送した市町は、日光市、大田原市、矢板市、那須塩原市、さくら市、那須烏山市、鹿沼市、真岡市、栃木市、小山市、下野市、佐野市、足利市、上三川町、茂木町、益子町、芳賀町、市貝町、壬生町、野木町、塩谷町、高根沢町、那須町、那珂川町の13市11町である。

図表 3-2 創業からの経過年数 (n=91)

5年未満	5～10年未満	10～20年未満	20年以上
1 (1.1%)	2 (2.2%)	11 (12.1%)	77 (84.6%)

図表 3-3 は、従業員数について集計した図表である。従業員数「10～30人未満」の企業が半数近い割合を占めている。

図表 3-3 従業員数 (n=91)

5人以内	5～10人未満	10～30人未満	30～50人未満	50人以上
3 (3.3%)	14 (15.4%)	42 (46.1%)	14 (15.4%)	18 (19.8%)

図表 3-4 は、年間売上について集計した図表である。年間売上が「1億円～5億円未満」、「5億円以上」の企業が70%以上を占めている。

図表 3-4 年間売上 (n=91)

5千万円未満	5千万円～1億円未満	1億円～5億円未満	5億円以上
6 (6.6%)	15 (16.5%)	47 (51.6%)	23 (25.3%)

図表 3-5 は、経理部署の設置について集計した図表である。経理部署を設置している企業が半数以上を占めている。

図表 3-5 経理部署の設置の有無 (n=91)

有	無
50 (54.9%)	41 (45.1%)

図表 3-6 は、経理部署で経理を担当している従業員のうち、簿記や財務会計の学習を経験した従業員がいるかどうかについて集計した図表である。簿記や財務会計の学習を経験した従業員を有する企業が半数以上を占めている。

図表 3-6 簿記や財務会計の学習経験者の有無 (n=91)

有	無
51 (56.0%)	40 (44.0%)

図表 3-7 は、経理部署で経理を担当している従業員のうち、原価計算や管理会計の学習を経験した従業員がいるかどうかについて集計した図表である。原価計算や管理会計の学習を経験した従業員を有する企業が約 30% である。簿記や財務会計の学習をした従業員を有する割合と比べ、少ない割合である。

図表 3-7 原価計算や管理会計の学習経験者の有無 (n=91)

有	無
29 (31.9%)	62 (68.1%)

図表 3-8 は、経理を外部委託しているかどうかについて集計した図表である。約 80% の企業が経理を「全部委託」、または、「一部委託」している。

図表 3-8 経理の外部委託の状況 (n=91)

全部委託	一部委託	委託していない
18 (19.8%)	57 (62.6%)	16 (17.6%)

図表 3-9 は、図表 3-8 で、経理を「全部委託」、または、「一部委託」と回答した企業の外部委託先の内訳を集計した図表である。「税理士」への経理委託が多くを占めている。

図表 3-9 外部委託状況の内訳 (n=75) (複数回答)

公認会計士	税理士	その他
25	53	1

※ その他の記述：親会社

## 第2節 単純集計結果の分析

管理会計を「本格的に活用している」、「少し活用している」企業と管理会計を「活用していない」企業に、それぞれ11または、12の質問と自由記述からなる質問票を用いてアンケート調査を行った。(1)から(3)の質問は共通であり、(3)の質問で、「本格的に活用している」、「少し活用している」と回答している企業には、回答用紙Bで(4)から(11)を、「活用していない」と回答している企業には、回答用紙Cで(4)から(12)の質問を実施した。

以下、本節では、単純集計結果の分析を行う。

### (1)2019年度の業績（売上、費用、粗利益）

2019年度の業績のうち、新型コロナの影響前の「売上」、「費用」、「粗利益」について、それぞれの企業の状況について示したものが、図表3-10である。「やや良好」、「やや不調」の割合が高い傾向が見られた。なお、本研究における費用とは、運送業における売上にかかる費用、いわゆるロジスティクス・コストを想定している。

図表3-10 業績状況（n=91）

	大変良好	やや良好	やや不調	大変不調
売上	5 (5.5%)	37 (40.7%)	40 (43.9%)	9 (9.9%)
費用	3 (3.3%)	36 (39.6%)	41 (45.0%)	11 (12.1%)
粗利益	4 (4.4%)	34 (37.4%)	38 (41.7%)	15 (16.5%)

### (2)2019年度の業績

新型コロナ前の2019年度の業績について、それぞれの企業でどのように評価しているかについて示したものが図表3-11である。「想定内」、「想定通り」の割合が高い傾向が見られた。なお、ここでの「想定内」と「想定通り」とは、経営者が確証を持ってその範囲内になった結果となった場合を「想定内」とし、それに対して、はっきりとした確証はないがある程度予想した結果となった場合を「想定通り」と考える。また、売上、粗利益の状況を大小記号で表すと、想定以上>想定内>想定通り>想定外、と表すことができる。また、費用の状況について大小記号で表すと、想定以上<想定内<想定通り<想定外、と表すことができる。こうしたことから、「想定内」、「想定通り」の割合が多いことは、コロナ前には、ある程度、売上、費用、粗利益について企業は把握していた傾向が見られる。

図表 3-1 1 業績 (n=91) (無回答 1)

	想定以上	想定内	想定通り	想定外	考えていない
売上	4 (4.4%)	36 (40.0%)	32 (35.6%)	18 (20.0%)	0 (0.0%)
費用	1 (1.1%)	34 (37.8%)	36 (40.0%)	19 (21.1%)	0 (0.0%)
粗利益	3 (3.3%)	30 (33.3%)	40 (44.5%)	17 (18.9%)	0 (0.0%)

### (3) 管理会計の活用

管理会計の活用について、「本格的に活用している」、「少し活用している」、「活用していない」、について示したものが図表 3-1 2 である。「本格的に活用している」、「少し活用している」を合わせて、半数の企業が何らかの形で管理会計を活用している。

図表 3-1 2 管理会計の活用 (n=91) (無回答 1)

本格的に活用している	少し活用している	活用していない
18 (20.0%)	27 (30.0%)	45 (50.0%)

以下の集計は、(3)の管理会計の活用に関する質問において、「本格的に活用している」、「少し活用している」と回答した企業が、回答用紙Bにおいて追加の質問を行った上で、以下の回答を得られた。なお、回答用紙B、Cの質問については、それぞれ便宜上、番号の前に、「B」、「C」を加えることとした。

### B(4) 管理会計を導入した理由

管理会計を導入した理由について示したものが図表 3-1 3 である。管理会計を導入した理由の多くは、「経営成績」、「予算編成」、「資金変動」に関して活用するために管理会計を導入したことが示されている。また、ロジスティクス・コストを計算、企画、維持、改善のために管理会計の導入理由にした企業は、必ずしも多くない傾向を示している。

図表 3-1 3 管理会計の導入理由 (n=45)

予算を編成したり、予算を計画したりするのに必要だと思ったから	20
経営成績を明らかにするのに必要だと思ったから	33
社内のチームや個人が達成した成果を把握するのに必要だと思ったから	5
ロジスティクス・コストを計算するのに必要だと思ったから	14
ロジスティクス・コストを企画、維持、改善するのに必要だと思ったから	9
資金の変動の可能性を予測し、その事態に備えて行動するのに必要だと思ったから	23
その他	0

B (5) 管理会計を導入して良かった点

管理会計を導入して良かった点について示したものが図表 3-1 4 である。図表 3-1 3 と同様に、「経営成績」、「予算編成」、「資金変動」に関して、管理会計を活用して良かったことが示されている。このことは、管理会計の導入目的と結果が一致していると考えられる。

図表 3-1 4 管理会計を活用して良かった点 (n=45)

予算を編成したり、予算を計画したりするのに役に立った	21
経営成績を明らかにするのに役に立った	30
社内のチームや個人が達成した成果を把握するのに役に立った	5
ロジスティクス・コストを計算するのに役に立った	8
ロジスティクス・コストを企画、維持、改善するのに役に立った	8
資金の変動の可能性を予測し、その事態に備えて行動するのに役に立った	18
その他 (無記入)	1

B (6) 管理会計の導入にあたって支援を受けた組織または個人

管理会計を導入にあたって支援を受けた組織、または、個人について示したものが図表 3-1 5 である。ほとんどの企業が「会計事務所 (公認会計士、税理士)」から支援を受けている。それに対して、「大学などの学校関係者」からの支援を受けた企業はなかった。

図表 3-1 5 管理会計の導入にあたって支援を受けた組織または個人 (n=45) (複数回答)

組合や商工会議所	4	大学などの学校関係者	0
会計事務所 (公認会計士、税理士)	36	定期的に研修やセミナーに参加	4
自社で人材を育成、または、採用	3	その他 (親会社)	1

### B (7) 管理会計の活用場面

管理会計の活用場面について示したものが図表3-16である。「予算編成」、「業績評価」、「資金管理」、「意思決定」については、「活用している」、「少し活用している」が高い割合を示している。また、「原価管理」については、「ほとんど活用していない」の割合が他の回答項目と比べて高い割合を示している。

先行研究レビューで検討を行った上東（2019c）では、管理会計の活用場面に関して、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」は、行われている企業の割合が他の業種より少ないが、行われている企業の割合が高い結果が得られ、一方、「意思決定のための管理会計」、「原価管理」は、行われている企業の割合が他の業種よりも少なく、行われている企業の割合も低い結果であった<sup>65</sup>。本研究においても「予算管理」、「業績評価」、「原価管理」は、同様の結果が得られた。しかし、「意思決定」は、先行研究と異なり多くの企業で行われている結果となった。

図表3-16 管理会計の活用場面（n=45）

	活用している	少し活用している	ほとんど活用していない	活用していない	無回答
予算編成	15	14	5	3	8
業績評価	22	11	1	2	9
原価計算	17	12	7	0	9
原価管理	15	9	10	1	10
資金管理	21	15	1	1	7
意思決定	18	15	3	1	8

### B (8) 管理会計教育の必要性

「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」といったそれぞれの教育段階における管理会計教育の必要性について示したものが図表3-17である。教育段階が進むにつれて管理会計教育の必要性が増していることが示されている。

<sup>65</sup> 上東（2019c）、pp. 105-106。

図表 3-17 管理会計教育の必要性 (n=45)

	必要	どちらかとい えば必要	どちらかとい えば必要なし	必要なし	無回答
中学校以下	7	7	11	8	12
高等学校	18	13	2	2	10
大学	21	12	0	0	12
社会人	27	7	0	0	11

B (9) 管理会計の研修

管理会計の研修について、受講の意欲があるかどうかを示したものが図表 3-18 である。「受講したい」、「どちらかといえば受講したい」が半数以上であり、多くの企業が管理会計の研修を受講したいと考えていることが示されている。

図表 3-18 管理会計の研修 (n=45) (無回答 4)

受講したい	どちらかといえ ば受講したい	どちらかといえ ば受講しない	受講しない
4	23	6	8

B (10) 管理会計の研修先

管理会計の研修を受ける場合に、どのような組織、または、個人から研修を受けたいかについて示したものが図表 3-19 である。「公認会計士」、「税理士」などの会計事務所、「セミナー会社」から、管理会計の研修を受けたいと考えていることが示されている。なお、この場合の「セミナー会社」とは、コンサルティング会社のことを想定している。(以下同様)

図表 3-19 管理会計の研修先 (n=45) (複数回答)

大学教員	公認会計士	税理士	実務家	専門学校教員
6	13	15	6	3
商工会議所	セミナー会社	その他		
5	9	0		

以下の集計は、(3)の管理会計の活用に関する質問において、「活用していない」と回答した企業が、回答用紙Cにおいて追加の質問を行った上で、以下の回答を得られた。

C (4) 管理会計の導入、活用状況

管理会計の導入、活用状況について、「検討していない」、「導入を検討している」、「検討したが導入しなかった」、「導入したが活用しなかった」を示したものが図表 3-20 である。管理会計を活用していない企業の多くは、管理会計の導入について「検討していない」ことを示している。

図表 3-20 管理会計の導入、活用状況 (n=45) (無回答 2)

検討していない	導入を検討している	検討したが導入しなかった	導入したが活用しなかった
34	5	2	2

C (5) 検討したが管理会計を導入しなかった理由

(4)で「検討したが管理会計を導入しなかった」と回答した企業が、その理由について示したものが図表 3-21 である。回答数が少ないが、「会計事務所に委託しており、任せているため導入する必要がない」と感じているのではないかと考えられる。

図表 3-21 検討したが導入しなかった理由 (n=2) (複数回答)

導入するための費用の捻出ができない、時間と労力がかかるから導入できない	1
導入できる人材がない、人手不足である。または、導入できる人材を採用できない	1
研修の機会がない、または、少ないため導入することは困難である	0
会計事務所に委託しており、任せているため導入する必要がない	2
管理会計の内容が難しく理解できないため導入できない	0
導入する必要性を感じていない	0
その他	0

C (6) 管理会計を導入したが管理会計を活用しなかった理由

(4)で「導入したが管理会計を活用しなかった」と回答した企業が管理会計を導入したが活用しなかった理由について示したものが図表 3-22 である。これについても、図表 3-21 と同様に、回答数が少ないのであるが、「会計事務所に委託しており、任せているため活用する必要がない」または、「活用する必要性を感じていない」と感じているのではないかと考えられる。

図表 3-2 2 管理会計を導入したが管理会計を活用しなかった理由 (n=2)

活用するための費用の捻出ができない、時間と労力がかかるから導入できない	0
活用できる人材がない、人手不足である。または、活用できる人材を採用できない	0
研修の機会がない、または、少ないため活用することは困難である	0
会計事務所に委託しており、任せているため活用する必要がない	1
管理会計の内容が難しく理解できないため活用できない	0
活用する必要性を感じていない	1
その他	0

#### C (7) 今後の管理会計の導入

今後、管理会計を導入したいかどうかについて示したものが図表 3-2 3 である。半数以上の企業が「おそらく導入しない」、「導入しない」、と回答しており、将来的に、管理会計を導入しない意向を示している。また、「導入したい」と回答した企業はなかった。

図表 3-2 3 今後の管理会計の導入 (n=45) (無回答 4)

導入したい	できれば導入したい	おそらく導入しない	導入しない
0	10	19	12

#### C (8) 管理会計の導入方法

もし、管理会計を導入するのであれば、どのような組織、または、個人から支援を受けたいかについて示したものが図表 3-2 4 である。前掲した図表 3-1 5 と同様に、多くの企業が「会計事務所 (公認会計士、税理士)」からの支援を受けたいと考えている。また、「大学などの学校関係者」からは支援を望んでいないことが示されている。

図表 3-2 4 管理会計の導入方法 (n=45) (複数回答)

組合や商工会議所	7
会計事務所 (公認会計士、税理士)	29
自社で人材を育成、または、採用	3
大学などの学校関係者	0
定期的に研修やセミナーに参加	7
その他	0

#### C (9) 管理会計の活用場面

管理会計の活用場面について示したものが図表 3-2 5 である。どの項目についても「少し活用したい」といった傾向を示している。

図表 3-25 管理会計の活用場面 (n=45)

	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない	無回答
予算編成	4	12	9	7	13
業績評価	3	18	4	7	13
原価計算	5	15	7	7	11
原価管理	5	13	6	7	14
資金管理	5	17	6	6	11
意思決定	4	14	8	7	12

C (10) 管理会計教育の必要性

「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」といったそれぞれの教育段階における管理会計の必要性について示したものが図表 3-26 である。前掲した図表 3-17 と異なり、管理会計を活用している企業に比べて、管理会計を活用していない企業は、管理会計教育の必要性について低い傾向を示している。

図表 3-26 管理会計教育の必要性 (n=45)

	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし	無回答
中学校以下	1	5	4	15	20
高等学校	10	14	4	7	10
大学	15	9	4	4	13
社会人	14	12	1	4	14

C (11) 管理会計の研修

管理会計の研修について、受講の意欲があるかどうかを示したものが図表 3-27 である。前掲した図表 3-18 と異なり、管理会計を活用している企業と比べて、管理会計を活用していない企業の約半数の企業が「どちらかといえば受講しない」、「受講しない」と考えていることが示されている。

図表 3-27 管理会計の研修 (n=45)

受講したい	どちらかといえば受講したい	どちらかといえば受講しない	受講しない	無回答
6	10	11	11	7

### 第3節 クロス集計表による分析

本節では、管理会計の活用の有無にどのような項目との関係において有意差があるか、について分析するために、クロス集計表を作成した上で、カイ二乗検定による分析を行う。

なお、図表3-12の「本活的に活用している」、「少し活用している」の合計を「活用している」に、「活用していない」を「活用していない」として集計を行った。その理由としては、「少し活用している」、「活用している」の区別の客観的な基準があるわけではなく、アンケートに回答をした企業が主観的に回答していることから、本研究においては、「活用している」、「活用していない」の2区分をして分析を行った。(以下同様) なお、データの分析にはSPSS version 27を用いた。

#### (1)管理会計の活用の有無と栃木県の県北、県中南との関連性

管理会計の活用の有無と栃木県の県北、県中南の地域<sup>66</sup>とのクロス集計表を作成すると図表3-28の通りである。

図表3-28 管理会計の活用の有無と栃木県の県北、県中南とのクロス集計表

		県北・県中南		合計
		県北	県中南	
活用	活用している	17	28	45
	活用していない	10	35	45
合計		27	63	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(1)=2.593$ 、 $p = .167$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と栃木県の県北、県中南の地域に違いがあるとは言えないと考えられる。

#### (2)管理会計の活用の有無と会社形態との関連性

管理会計の活用の有無と会社形態とのクロス集計表を作成すると図表3-29の通りである。

<sup>66</sup> 本研究における栃木県の「県北」とは、日光市、大田原市、矢板市、那須塩原市、さくら市、那須烏山市、塩谷町、高根沢町、那須町、那珂川町の6市4町である。また、「県中南」とは、「県北」、宇都宮市を除いた、鹿沼市、真岡市、栃木市、小山市、下野市、佐野市、足利市、上三川町、茂木町、益子町、芳賀町、市貝町、壬生町、野木町の7市7町である。

図表 3-29 管理会計の活用の有無と会社形態とのクロス集計表

		会社形態				合計
		株式会社	合資会社	有限会社	個人企業	
活用	活用している	29	0	16	0	45
	活用していない	25	1	18	1	45
合計		54	1	34	1	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=2.414$ 、 $p = .586$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と会社形態に違いがあるとは言えないと考えられる。

(3) 管理会計の活用の有無と創業からの経過年数との関連性

管理会計の活用の有無と創業からの経過年数とのクロス集計表を作成すると図表 3-30 の通りである。

図表 3-30 管理会計の活用の有無と創業からの経過年数とのクロス集計表

		創業からの経過年数				合計
		5年未満	5~10年未満	10~20年未満	20年以上	
活用	活用している	0	1	5	39	45
	活用していない	1	1	6	37	45
合計		1	2	11	76	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=1.144$ 、 $p = .877$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と創業に違いがあるとは言えないと考えられる。

(4) 管理会計の活用の有無と従業員数との関連性

管理会計の活用の有無と従業員数とのクロス集計表を作成すると図表 3-31 の通りである。

図表 3-3 1 管理会計の活用の有無と従業員数とのクロス集計表

		従業員数					合計
		5人以内	6~10人未満	10~30人未満	30~50人未満	50以上	
活用	活用している	1	3	21	9	11	45
	活用していない	2	11	21	5	6	45
合計		3	14	42	14	17	90

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(4)=7.518$ 、 $p = .098$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と創業に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と従業員数の関係には、従業員数の多い企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(5) 管理会計の活用の有無と売上高との関連性

管理会計の活用の有無と売上高とのクロス集計表を作成すると図表 3-3 2 の通りである。

図表 3-3 2 管理会計の活用の有無と売上高とのクロス集計表

		売上高				合計
		5千万円未満	5千万円~1億円未満	1億円~5億円未満	5億円以上	
活用	活用している	2	4	25	14	45
	活用していない	4	11	22	8	45
合計		6	15	47	22	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=5.761$ 、 $p = .126$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と創業に違いがあるとは言えないと考えられる。

(6) 管理会計の活用の有無と経理部署の有無との関連性

管理会計の活用の有無と経理部署の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-3 3 の通りである。

図表 3-3 3 管理会計の活用の有無と経理部署の有無とのクロス集計表

		経理部署		合計
		有	無	
活用	活用している	31	14	45
	活用していない	19	26	45
合計		50	40	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(1)=6.480$ 、 $p = .019$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と経理部署の有無に違いがあると考えられる。

(7)管理会計の活用の有無と簿記、財務会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無との関連性

管理会計の活用の有無と企業において就職前、就職後にかかわらず、簿記、財務会計の学習経験のある者の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-3 4 の通りである。

図表 3-3 4 管理会計の活用の有無と簿記、財務会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無とのクロス集計表

		学習経験 (就職前+就職後) (簿記、財務会計)		合計
		無	有	
		活用	活用している	
活用していない	24		21	45
合計		40	50	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(1)=2.880$ 、 $p = .137$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と簿記、財務会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無に違いがあるとは言えないと考えられる。

(8)管理会計の活用の有無と就職前に簿記、財務会計の学習経験者の有無との関連性

管理会計の活用の有無と就職前に簿記、財務会計の学習経験者の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-3 5 の通りである。

図表 3-3 5 管理会計の活用の有無と就職前に簿記、財務会計の学習経験者の有無とのクロス集計表

		就職前学習経験 (簿記、財務会計)		合計
		無	有	
活用	活用している	18	27	45
	活用していない	27	18	45
合計		45	45	90

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(1)=3.600$ 、 $p=.091$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と就職前に簿記、財務会計の学習経験者の有無に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と就職前に簿記、財務会計の学習経験者の有無の関係は、就職する前に簿記、財務会計の学習をした従業員がいる企業では、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(9)管理会計の活用の有無と原価計算、管理会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無との関連性

管理会計の活用の有無と企業において就職前、就職後にかかわらず、原価計算、管理会計の学習経験のある者の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-3 6 の通りである。

図表 3-3 6 管理会計の活用の有無と原価計算、管理会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無とのクロス集計表

		学習経験 (就職前+就職後) (原価計算、管理会計)		合計
		無	有	
活用	活用している	26	19	45
	活用していない	36	9	45
合計		62	28	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(1)=5.184$ 、 $p=.039$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無は、原価計算、管理会計の学習経験者(就職前+就職後)の有無に違いがあると考えられる。

(10) 管理会計の活用の有無と就職前に原価計算、管理会計の学習経験者の有無との関連性  
 管理会計の活用の有無と就職前に原価計算、管理会計の学習経験者の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-37 の通りである。

図表 3-37 管理会計の活用の有無と就職前に原価計算、管理会計の学習経験者の有無とのクロス集計表

		就職前学習経験 (原価計算、管理会計)		合計
		無	有	
活用	活用している	31	14	45
	活用していない	39	6	45
合計		70	20	90

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(1)=4.114$ 、 $p=.074$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と就職前に原価計算、管理会計の学習経験者の有無に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と就職前に原価計算、管理会計の学習経験者の有無の関係は、就職する前に原価計算、管理会計の学習をした従業員いる企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(11) 管理会計の活用の有無と経理委託との関連性

管理会計の活用の有無と経理委託の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-38 の通りである。

図表 3-38 管理会計の活用の有無と経理委託の有無とのクロス集計表

		経理委託			合計
		全部委託	一部委託	委託していない	
活用	活用している	6	34	5	45
	活用していない	12	23	10	45
合計		18	57	15	90

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(2)=5.789$ 、 $p=.059$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と経理委託の有無に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と経理委託の有無の関係は、経理委託をしている企業はそれぞれの経理委託先のアドバイスにより、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。一方、管理会計を活用していない企業では、「全部委託」が管理会計を活用している企業と比べ倍となっている。

(12) 管理会計の活用の有無と売上との関連性

管理会計の活用の有無と売上とのクロス集計表を作成すると図表3-39の通りである。

図表3-39 管理会計の活用の有無と売上とのクロス集計表

		売上				合計
		大変良好	やや良好	やや不調	大変不調	
活用	活用している	1	23	18	3	45
	活用していない	3	14	22	6	45
合計		4	37	40	9	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=4.589$ ,  $p = .218$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と売上に違いがあるとは言えないと考えられる。

(13) 管理会計の活用の有無と費用との関連性

管理会計の活用の有無と費用とのクロス集計表を作成すると図表3-40の通りである。

図表3-40 管理会計の活用の有無と費用とのクロス集計表

		費用				合計
		大変良好	やや良好	やや不調	大変不調	
活用	活用している	1	20	19	5	45
	活用していない	1	16	22	6	45
合計		2	36	41	11	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=0.755$ ,  $p = .878$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と費用に違いがあるとは言えないと考えられる。

(14) 管理会計の活用の有無と粗利益との関連性

管理会計の活用の有無と粗利益とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 1 の通りである。

図表 3-4 1 管理会計の活用の有無と粗利益とのクロス集計表

		粗利益				合計
		大変良好	やや良好	やや不調	大変不調	
活用	活用している	1	21	18	5	45
	活用していない	2	13	20	10	45
合計		3	34	38	15	90

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=3.988$ 、 $p = .275$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と粗利益に違いがあるとは言えないと考えられる。

(15) 管理会計の活用の有無と想定売上との関連性

管理会計の活用の有無と想定売上とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 2 の通りである。

図表 3-4 2 管理会計の活用の有無と想定売上とのクロス集計表

		想定売上				合計
		想定以上	想定内	想定通り	想定外	
活用	活用している	2	18	20	4	44
	活用していない	2	18	12	13	45
合計		4	36	32	17	89

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=6.754$ 、 $p = .069$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と想定売上に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と想定売上の関係は、売上について正確に想定している企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(16) 管理会計の活用の有無と想定費用との関連性

管理会計の活用の有無と想定費用とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 3 の通りである。

図表 3-4 3 管理会計の活用の有無と想定費用とのクロス集計表

		想定費用				合計
		想定以上	想定内	想定通り	想定外	
活用	活用している	0	19	21	4	44
	活用していない	1	16	14	14	45
合計		1	35	35	18	89

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(3)=8.202$ 、 $p=.027$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と想定費用に違いがあると考えられる。

(17) 管理会計の活用の有無と想定粗利益との関連性

管理会計の活用の有無と想定粗利益とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 4 の通りである。

図表 3-4 4 管理会計の活用の有無と想定粗利益とのクロス集計表

		想定粗利益				合計
		想定以上	想定内	想定通り	想定外	
活用	活用している	2	14	25	3	44
	活用していない	1	16	15	13	45
合計		3	30	40	16	89

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(3)=9.207$ 、 $p=.017$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と想定粗利益に違いがあると考えられる。

(18) 管理会計の活用の有無と研修意欲との関連性

管理会計の活用の有無と研修意欲とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 5 の通りである。

図表 3-4 5 管理会計の活用の有無と研修意欲とのクロス集計表

		研修意欲				合計
		受講したい	どちらかといえ	どちらかといえ	受講しない	
			ば受講したい	ば受講しない		
活用	活用している	4	23	6	9	42
	活用していない	6	10	11	10	37
合計		10	33	17	19	79

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=6.755$ 、 $p=.080$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と研修意欲に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と研修意欲の関係は、研修意欲の高い企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(19) 管理会計の活用の有無と研修希望の有無との関連性

管理会計の活用の有無と研修希望の有無とのクロス集計表を作成すると図表 3-4 6 の通りである。

図表 3-4 6 管理会計の活用の有無と研修希望の有無とのクロス集計表

		研修希望有無		合計
		希望する	希望なし	
活用	活用している	27	15	42
	活用していない	16	21	37
合計		43	36	79

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(1)=3.512$ 、 $p=.073$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と研修希望の有無に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と研修希望の有無の関係は、研修を希望する企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。

(20) 管理会計の活用の有無と「中学校以下」の管理会計教育の必要性との関連性

管理会計の活用の有無と「中学校以下」の管理会計教育の必要性とのクロス集計表を作成

すると図表3-47の通りである。

図表3-47 管理会計の活用の有無と「中学校以下」の管理会計教育の必要性とのクロス集計表

		「中学校以下」の管理会計教育の必要性				合計
		必要	どちらかとい えば必要	どちらかとい えば必要なし	必要なし	
活用	活用している	7	7	11	8	33
	活用していない	1	5	4	15	25
合計		8	12	15	23	58

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(3)=9.304$ 、 $p=.026$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と「中学校以下」の管理会計教育の必要性に違いがあると考えられる。

(21)管理会計の活用の有無と「高等学校」における管理会計教育の必要性との関連性

管理会計の活用の有無と「高等学校」における管理会計教育の必要性とのクロス集計表を作成すると図表3-48の通りである。

図表3-48 管理会計の活用の有無と「高等学校」における管理会計教育の必要性とのクロス集計表

		「高等学校」の管理会計教育の必要性				合計
		必要	どちらかとい えば必要	どちらかとい えば必要なし	必要なし	
活用	活用している	19	13	2	2	36
	活用していない	9	14	4	7	34
合計		28	27	6	9	70

カイ二乗検定の結果、5%水準では有意差は認められなかった ( $\chi^2(3)=7.001$ 、 $p=.077$ )。したがって、帰無仮説は棄却されず、管理会計の活用の有無と「高等学校」における管理会計教育の必要性に違いがあるとは言えないと考えられる。

しかし、10%水準では有意差が認められた。したがって、管理会計の活用の有無と「高等学校」における管理会計教育の必要性の関係は、「高等学校」における管理会計教育の必要性を感じている企業は、管理会計を活用している傾向が見られるのではないかと考えられる。また、逆の見方をすれば、管理会計を導入、活用している企業は、「高等学校」における管理会計教育の必要性を感じているとも考えられる。

(22) 管理会計の活用の有無と「大学」における管理会計教育の必要性との関連性

管理会計の活用の有無と「大学」における管理会計教育の必要性とのクロス集計表を作成すると図表3-49の通りである。

図表3-49 管理会計の活用の有無と「大学」における管理会計教育の必要性とのクロス集計表

		「大学」の管理会計教育の必要性				合計
		必要	どちらかといえ ば必要	どちらかといえ ば必要なし	必要なし	
活用	活用している	22	12	0	0	34
	活用していない	14	9	4	4	31
合計		36	21	4	4	65

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(3)=10.089$ 、 $p = .012$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と「大学」における管理会計教育の必要性に違いがあると考えられる。

(23) 管理会計の活用と「社会人」の管理会計教育の必要性との関連性

管理会計の活用の有無と「社会人」の管理会計教育の必要性とのクロス集計表を作成すると図表3-50の通りである。

図表3-50 管理会計の活用の有無と「社会人」の管理会計教育の必要性とのクロス集計表

		「社会人」の管理会計教育の必要性				合計
		必要	どちらかといえ ば必要	どちらかといえ ば必要なし	必要なし	
活用	活用している	27	7	0	0	34
	活用していない	14	11	1	4	30
合計		41	18	1	4	64

カイ二乗検定の結果、5%水準で有意差が認められた ( $\chi^2(3)=9.799$ 、 $p = .009$ )。したがって、帰無仮説は棄却され、管理会計の活用の有無と「社会人」の管理会計教育の必要性に違いがあると考えられる。

#### 第4節 自由記述について

本アンケート調査では、アンケート調査の最後に、回答用紙Bでは、「貴社において、管理会計の導入や活用にあたり、特徴的な取り組みがあればご記入ください」、回答用紙Cでは、「貴社において、管理会計の導入や活用を目指すきっかけ等があればご記入ください」という形で自由記述欄を設けている。有効回答数91社のうち、8社の回答があった。

以下本節では、それぞれの自由記述内容について、回答用紙ごとに回答が到着した順に、原文のまま掲載している。

自由記述の内容は、サンプル数が少ないが、管理会計について企業ではどのように考えているか、本章で検討したアンケート調査の回答内容と重なる部分も多く、非常に有用な情報であると考えられる。

本研究では、サンプル数が少ないこともあり、原文をそのまま掲載することにとどめ、分析については今後の研究課題としたいと考える。

##### 解答用紙 B

- ・ 節税方法
- ・ 実務が全ての会計だと思うので、勉強だけではむずかしいと思います

##### 解答用紙 C

- ・ 管理会計の意味がわからない
- ・ 売上が極端に増えたとき
- ・ 管理会計について内容がわからない、受講してやるよりどっかに委託したいと思う
- ・ 今後の事業拡大、新たな大型設備投資など
- ・ 必要があったため、TKCを導入したが使いこなせているかというとならないと思うので、出来れば理解して利用したい
- ・ 今回のアンケートで管理会計について考える機会を頂いた

## 第5節 回帰分析による考察

管理会計を活用している企業が、売上、費用、粗利益、想定売上、想定費用、想定粗利益に対して、管理会計におけるどの活用の場面（予算編成、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、意思決定）が、影響を与えているか、について分析するために、回帰分析を行った。

なお、前節と同様に、「活用している」、「少し活用している」、「ほとんど活用していない」、「活用していない」について、客観的な判断基準がなく企業の主観で回答していることから、それぞれの活用の場面の回答について「活用している」、「少し活用している」を「活用している」に、「ほとんど活用していない」、「活用していない」を「活用していない」の2区分にグループ分けをして分析を行った。

分析方法として、売上、費用、粗利益、想定売上、想定費用、想定粗利益を従属（目的）変数とし、予算編成、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、意思決定を独立（説明）変数として各々についてステップワイズ法を用いて分析を行った。

その結果、想定売上は原価計算、想定粗利益は原価管理とそれぞれ1つの独立（説明）変数が有意な影響を示した。そこで、当初、重回帰分析を行うことを想定していたが、導き出された独立（説明）変数が1変数であったことから単回帰分析を行った。その結果、想定売上と原価計算、想定粗利益と原価管理のいずれにおいても負の標準偏回帰係数が有意であることが示された。

なお、売上、費用、粗利益、想定費用に関して、有意な影響のある独立（説明）変数は存在しなかった。

以下において、(1)想定売上を従属（目的）変数とした結果、(2)想定粗利益を従属（目的）変数とした結果について示すことにする。

### (1) 想定売上を従属（目的）変数とした結果

ステップワイズ法により、想定売上を従属（目的）変数とした場合、有意な影響を与えている独立（説明）変数が原価計算であることを示したものが、図表3-5 1である。

図表3-5 1 投入済み変数または除去された変数<sup>a</sup>

モデル	投入済み変数	除去された変数	方法
1	原価計算		ステップワイズ法（基準 $F$ : 投入する $F$ の確率 $\leq .050$ 、除去する $F$ の確率 $\geq .100$ ）。

a. 従属変数 想定売上

次に、モデルの要約と分散分析の表を示したものが、図表3-5 2、図表3-5 3であ

る。R2乗が0.163であり、5%水準で有意となっている。

図表 3-5 2 モデルの要約

モデル	R	R2 乗	調整済み R2 乗	推定値の標準誤差
1	.404 <sup>a</sup>	.163	.136	.698

a. 予測値：(定数)、[%1:]、原価計算：

図表 3-5 3 分散分析<sup>a</sup>

モデル		平方和	自由度	平均平方	F 値	有意確率
1	回帰	2.945	1	2.945	6.040	.020 <sup>b</sup>
	残差	15.115	31	.488		
	合計	18.061	32			

a. 従属変数 想定売上

b. 予測値：(定数)、[%1:]、原価計算：

最後に、係数について示した表が、図表 3-5 4 である。原価計算が、想定売上へ負の標準偏回帰係数が有意であった。

図表 3-5 4 係数<sup>a</sup>

モデル	非標準化係数		標準化係数		有意確率	B の 95.0% 信頼区間	
	B	標準誤差	ベータ	t 値		下限	上限
1 (定数)	3.000	.264		11.367	.000	2.462	3.538
原価計算	-.731	.297	-.404	-2.458	.020	-1.337	-.124

a. 従属変数 想定売上

(2) 想定粗利益を従属 (目的) 変数とした結果

ステップワイズ法により、想定粗利益を従属 (目的) 変数とした場合、有意な影響を与えている独立 (説明) 変数が原価管理であることを示したものが、図表 3-5 5 である。

図表 3-5 5 投入済み変数または除去された変数<sup>a</sup>

モデル	投入済み変数	除去された変数	方法
1	原価管理	.	ステップワイズ法 (基準 $\gamma$ : 投入する F の確率 $\leq .050$ 、除去する F の確率 $\geq .100$ )。

a. 従属変数 想定粗利益

次に、モデルの要約と分散分析の表を示したものが、図表 3-5 6、図表 3-5 7である。R2乗が0.140であり、5%水準で有意となっている。

図表 3-5 6 モデルの要約

モデル	R	R2 乗	調整済み R2 乗	推定値の標準誤差
1	.374 <sup>a</sup>	.140	.112	.659

a. 予測値：(定数)、[%1:, 原価管理:

図表 3-5 7 分散分析<sup>a</sup>

モデル		平方和	自由度	平均平方	F 値	有意確率
1	回帰	2.182	1	2.182	5.027	.032 <sup>b</sup>
	残差	13.455	31	.434		
	合計	15.636	32			

a. 従属変数 想定粗利益

b. 予測値：(定数)、[%1:, 原価管理:

最後に、係数について示した表が、図表 3-5 8である。原価計算が、想定売上へ負の標準偏回帰係数が有意であった。

図表 3-5 8 係数<sup>a</sup>

モデル	非標準化係数		標準化係数		有意確率	B の 95.0% 信頼区間	
	B	標準誤差	ベータ	t 値		下限	上限
1 (定数)	2.727	.199		13.730	.000	2.322	3.132
原価管理	-.545	.243	-.374	-2.242	.032	-1.042	-.049

a. 従属変数 想定粗利益

## 第6節 小括

本節では、前節までにおいて、カイ二乗検定、回帰分析において示された結果についての整理と考察を行いたいと考える。

まず、カイ二乗検定により、管理会計の活用の有無との関係において5%水準で有意差あり、10%水準で有意差あり、有意差なしについて整理すれば、以下の通りであった。

- 5%水準で有意差あり
  - ・ 経理部署の有無
  - ・ 原価計算、管理会計の学習経験者の有無
  - ・ 想定費用
  - ・ 想定粗利益
  - ・ 「中学校以下」の管理会計教育の必要性
  - ・ 「大学」における管理会計教育の必要性
  - ・ 「社会人」の管理会計教育の必要性
  
- 10%水準で有意差あり
  - ・ 従業員数
  - ・ 就職前の簿記、財務会計の学習経験者の有無
  - ・ 就職前の原価計算、管理会計の学習経験者の有無
  - ・ 経理委託
  - ・ 想定売上
  - ・ 管理会計の研修意欲
  - ・ 管理会計の研修希望
  - ・ 「高等学校」における管理会計教育の必要性
  
- 有意差なし
  - ・ 栃木県の県北、県中南
  - ・ 会社形態
  - ・ 創業からの経過年数
  - ・ 売上高
  - ・ 簿記、財務会計の学習経験者の有無
  - ・ 売上
  - ・ 費用
  - ・ 粗利益

以上の分析結果から、以下の点について指摘することができると思う。

第1に、管理会計の活用の有無に、経理部署の設置の有無が影響を与えていることが示された。そこで、経理部署の設置の有無にどの基本属性の項目が影響を及ぼしているかについて分析するため、経理部署の設置の有無と実施したアンケートの基本属性の項目とのクロス集計表を作成し、カイ二乗検定を行った。

その結果、5%水準で有意差が認められたのは、「会社形態」( $\chi^2(3)=13.426$ 、 $p=.001$ )、「従業員数」( $\chi^2(4)=16.611$ 、 $p=.001$ )、「売上高」( $\chi^2(3)=9.015$ 、 $p=.025$ )、「経理担当者数」( $\chi^2(6)=12.902$ 、 $p=.020$ )であった。こうしたことから、従業員数の多く、売上高の大きい、すなわち、企業規模が比較的大きい、「株式会社」が経理部署を設置している傾向が見られた。

企業の規模と管理会計との関係については、飛田(2015)において、先行研究レビューで検討を行った熊本市と福岡市を対象とした調査結果から、「組織規模の拡大と管理会計技法の洗練化は一定の関連性が見られる<sup>67</sup>」としている。本研究における運送業のアンケート調査からも同様の結果が得られた<sup>68</sup>。

しかし、一方では、中小企業において経理部署を設置することは、難しい場合もあるため、管理会計を活用したくても活用できない現状があるのではないかと考えられる。なお、経理部署の有無と有意差が認められたそれぞれの項目とのクロス集計表は、図表3-59～図表3-62の通りである。

図表3-59 経理部署と会社形態のクロス表

		会社形態				合計
		株式会社	合資会社	有限会社	個人企業	
経理部署	有	39	0	12	0	51
	無	16	1	22	1	40
合計		55	1	34	1	91

図表3-60 経理部署と従業員数のクロス表

		従業員数					合計
		5人以内	6~10人未満	10~30人未満	30~50人未満	50人以上	
経理部署	有	0	5	20	10	16	51
	無	3	9	22	4	2	40
合計		3	14	42	14	18	91

<sup>67</sup> 飛田(2015)、p.157。

<sup>68</sup> この点に関しての欧米の先行研究として、Simons(1995)、Moores and Yuen(2001)、Davila(2005)、Sandino(2007)、Sandelin(2008)があり、飛田(2015)では、Simons(1995)のフレームワークを用いて分析をしている。

図表3-61 経理部署と売上高のクロス表

		売上高				合計
		5千万円未満	5千万円～1億円未満	1億円～5億円未満	5億円以上	
経理部署	有	2	5	26	18	51
	無	4	10	21	5	40
合計		6	15	47	23	91

図表3-62 経理部署と経理担当数のクロス表

		経理担当数							合計
		0人	1人	2人	3人	4人	5人	6人	
経理部署	有	0	21	19	7	2	1	1	51
	無	2	27	10	1	0	0	0	40
合計		2	48	29	8	2	1	1	91

第2に、企業における原価計算、管理会計の学習経験者の有無と管理会計の活用の有無との関係では、5%水準で有意差が認められたが、簿記、財務会計の学習経験者の有無と管理会計の活用の有無との関係では、5%水準で有意差が認められなかった。しかし、現実的には、学習の順序として、簿記、財務会計の学習をした後に、原価計算、管理会計の学習をする方法が一般的であると考えられる。

そこで、①簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験した経理担当者、②原価計算、管理会計の学習のみを経験した経理担当者、③簿記、財務会計の学習のみを経験した経理担当者、④簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を全く経験していない経理担当者、のそれぞれの企業における有無と管理会計の活用の有無との関係について、図表3-63の通りクロス集計表を作成した。

図表 3-6 3 会計の学習と管理会計の活用とのクロス集計表

	①簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習経験有	②原価計算、管理会計の学習経験有	③簿記、財務会計、原価計算の学習経験有	④簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習経験無	合計
活用している	18 (69.2%)	1 (50.0%)	11 (45.8%)	15 (39.5%)	45
活用していない	8 (30.8%)	1 (50.0%)	13 (54.2%)	23 (60.5%)	45
合計	26	2	24	38	90

このように、簿記、財務会計の学習と原価計算、管理会計の学習の両方の学習を行った経理担当者を採用、育成している企業が、管理会計を活用している傾向が高いことを示していると考えられる。また、原価計算、管理会計の学習のみを経験した経理担当者は、かなり少ないことが示されている。

また、簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験した経理担当者が存在しているにもかかわらず、8企業では管理会計を活用していなかった。これは、おそらく外部に何らかの形で経理を委託しているためであると考えられる。そこで、8企業のうち経理を委託している企業について分析を行ったところ、8(100%)企業すべてで経理を何らかの形で経理を委託していた。そして、簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験した経理担当者が存在している26企業すべてで、管理会計の活用の有無にかかわらず、何らかの形で経理を委託していた。

さらに、簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験した経理担当者が存在していないのに、15企業では管理会計を活用していた。これも同様に、外部に何らかの形で経理を委託しているためであると考えられる。そこで、15企業のうち経理を委託している企業について分析を行ったところ、15(100%)企業すべてで何らかの形で経理を委託していた。一方、簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験した経理担当者が存在せず、管理会計を活用していない23企業については、7(30.4%)企業でしか経理を委託していなかった。

こうしたことから、管理会計を活用するためには、自社で経理担当者を採用、育成するか、外部に経理委託するかの方法が有効であると考えられる。さらに、外部に経理委託したとしても、簿記、財務会計、原価計算、管理会計の学習を経験している経理担当者が必要であると考えられる。

第3に、管理会計を活用している企業は、想定される費用、粗利益について把握している傾向が認められた。すなわち、管理会計は企業の経営活動にとって有意な会計であると考え

られる。このことに関して、澤邊、吉永、市原（2015）の先行研究において、中小企業を顧客とする複数の会計事務所から、財務成績については実際の客観的データと管理会計能力については会計事務所の第三者評価データを収集し分析を行った結果、中小企業において会計を経営目的で利用することには明確な経済的価値があることを示す結果が得られている<sup>69</sup>。本研究の運送業におけるアンケート調査においても、管理会計は、企業の経営管理活動にとって有意な会計であることを示す結果が得られた。

第4に、管理会計を活用している企業は、管理会計を活用していない企業と比べて「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」のといったすべての教育段階において管理会計教育の必要性を感じている傾向が見られた。一方、「高等学校」における管理会計教育については、管理会計を「活用している」、管理会計を「活用していない」にかかわらず、管理会計教育の必要性を感じている傾向が見られた。こうした管理会計の教育段階に関する研究は、先行研究において実施されておらず、筆者の独自の視点に立った研究である。

そこで、さらに、「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」の各教育段階における管理会計教育の必要性に関して違いがあるかどうか、について分析するために、図表3-17と図表3-26の「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」の項目間の関係について、各々5%水準でカイ二乗検定を行った。なお、管理会計を「活用している」企業と管理会計を「活用していない」企業に分けて、分析を行った。

分析の結果は、以下の通りである。

#### ○管理会計を「活用している」企業

・「中学校以下」と「高等学校」	$\chi^2(9)=15.955$ 、 $p = .049$	有意差有
・「中学校以下」と「大学」	$\chi^2(3)=2.146$ 、 $p = .657$	有意差無
・「中学校以下」と「社会人」	$\chi^2(3)=5.957$ 、 $p = .192$	有意差無
・「高等学校」と「大学」	$\chi^2(3)=9.379$ 、 $p = .012$	有意差有
・「高等学校」と「社会人」	$\chi^2(3)=13.126$ 、 $p = .005$	有意差有
・「大学」と「社会人」	$\chi^2(1)=10.364$ 、 $p = .003$	有意差有

#### ○管理会計を「活用していない」企業

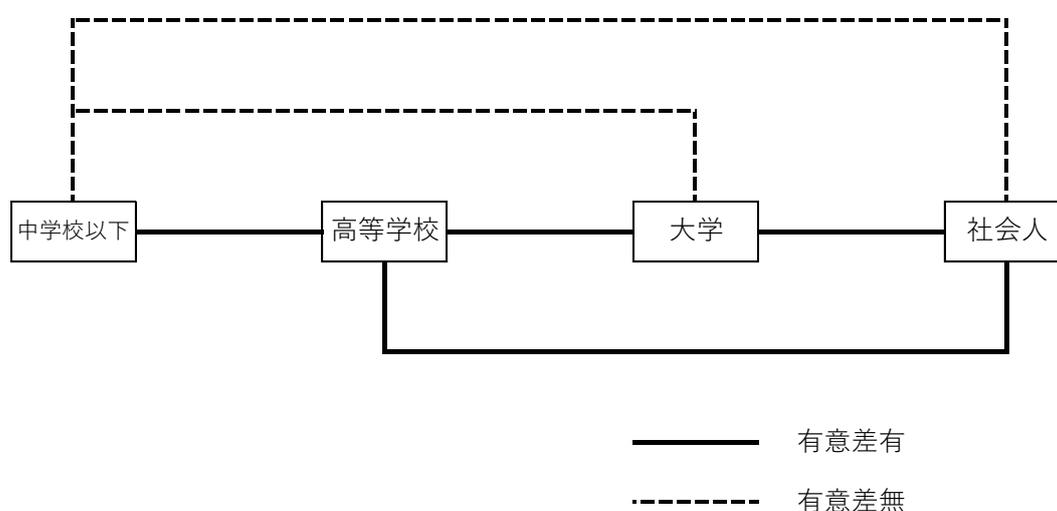
・「中学校以下」と「高等学校」	$\chi^2(9)=17.748$ 、 $p = .020$	有意差有
・「中学校以下」と「大学」	$\chi^2(9)=9.965$ 、 $p = .389$	有意差無
・「中学校以下」と「社会人」	$\chi^2(9)=8.670$ 、 $p = .502$	有意差無
・「高等学校」と「大学」	$\chi^2(9)=35.601$ 、 $p = .000$	有意差有
・「高等学校」と「社会人」	$\chi^2(9)=25.312$ 、 $p = .001$	有意差有
・「大学」と「社会人」	$\chi^2(9)=52.125$ 、 $p = .000$	有意差有

<sup>69</sup> 澤邊、吉永、市原（2015）、p.100、p.107。

分析結果から、管理会計を「活用している」企業および管理会計を「活用していない」企業のいずれにおいても、「中学校以下」と「高等学校」、「高等学校」と「大学」、「高等学校」と「社会人」、「大学」と「社会人」には、有意差が認められた。特に、「高等学校」と他のすべての教育段階との関係において、有意差が認められたことは特質すべきことであると考える。

この関係についてのイメージ図を作成すると以下の図表3-6 4の通りである。

図表3-6 4 管理会計教育の必要性に関する各教育段階との関係のイメージ図



(出所) 筆者作成

図表3-6 4に示された通り、「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」のいずれも、それぞれ次の教育段階との関係において有意差が認められた。また、「高等学校」と「社会人」との関係においても有意差が認められた。これは、高等学校を卒業した後、大学には進学せずに、社会人となっていることもあるため、ある意味、「高等学校」の次の教育段階が「社会人」と考えられる。こうしたことから、有意差がある教育段階との関係は、各々、次の教育段階と管理会計教育の必要性に関して違いがあることを示していると考えられる。すなわち、管理会計教育の必要性に関して、教育段階が進むごとに、次の教育段階では、より一層高い管理会計教育の必要性を示しているのではないかと考えられるのである。

また、「中学校以下」については、次の教育段階の「高等学校」以外の「大学」、「社会人」とは、有意差が認められなかった。さらに、「大学」については、「高等学校」、次の教育段階の「社会人」との関係に有意差が認められ、「中学校以下」とは有意差が認められなかった。すなわち、離れている教育段階との関係については、有意差が認められなかった。

なお、「中学校以下」については、全体的な傾向として管理会計教育の必要性を感じていない傾向が見られ、また、「社会人」については、企業における研修や人材育成の観点から

実施されており、学校教育の一環として管理会計教育を考えている本研究とは論点が異なると考えられる。

このように、「高等学校」における管理会計教育に対して、管理会計の活用の有無にかかわらず、必要性が認められていること、また、他のすべての教育段階との関係において「高等学校」の管理会計教育の必要性に関して有意差が認められたことから、管理会計教育について考察するには、まず、管理会計教育の実質的なスタートと位置付けられる「高等学校」における管理会計教育について検討する必要がある、その後、「高等学校」の次の教育段階である「大学」における管理会計教育について検討することが肝要な方法と筆者は考える。

以上の理由から、本研究においては、第4章において、「高等学校」における管理会計教育、第5章において、「大学」における管理会計教育についての検討を行っている。

第5に、栃木県の県北、県中南、会社形態、創業、売上高、簿記、財務会計の学習経験者の有無、経理委託、売上、費用、粗利益については、管理会計の活用の有無と有意差を認められなかった。すなわち、管理会計の活用の有無に、これらの項目が及ぼす影響は少ない傾向が見られた。このことは、運送業という業種、栃木県という地域性の特徴や特性が大きく影響していることも考えられるため、詳細な分析が必要であると考えられるが、今後の研究の課題としたい。

最後に、回帰分析により、管理会計を「活用している」企業では、「原価計算」が「想定売上」に、「原価管理」が「想定粗利益」に有意な影響を与えていることが示された。このことは、栃木県の運送業においては、原価計算や原価管理といったロジスティクス・コストに対する取り組みや実践をするために、管理会計が必要とされていることを示しているのではないかと考えられる。

以上、アンケートの分析を通して、栃木県という地域、運送業という業種といった範囲の結果ではあるが、管理会計の導入および管理会計教育について指摘することができる。

## 第4章 高等学校における管理会計教育の変遷

前章のアンケート調査の分析の結果から、管理会計教育について検討するには、まず、高等学校における管理会計教育についての検討が肝要な方法であることが明らかとなった。特に、高等学校卒業後に就職する生徒にとって、管理会計教育は必要な教育であると考えられる。しかし、現在、高等学校において管理会計教育が実施されているのは、商業教育においてのみである。筆者は、将来、商業科に限らず、例えば、普通科においても管理会計教育を行うことにより人材育成に大きく寄与すると考えられる。

本章では、以上の考えに基づき、高等学校における商業科目の「管理会計」に焦点をあて、その検討を通して、高等学校における管理会計教育の現状と課題について明らかにしたいと考える。

### 第1節 商業高等学校卒業生の進路

高等学校における管理会計教育について検討を行う前に、まず、本節では、商業高等学校卒業生の進路について整理をしたい。

そこで、文部科学省のホームページに掲載されている最新の「令和2年度学校基本調査」を基に考察を行う。

この学校基本調査について、文部科学省のホームページにおける、トップ > 白書・統計・出版物 > 統計情報 > 学校基本調査 > 学校基本調査-調査の概要、について抜粋すれば、以下の通りである<sup>70</sup>。

#### 調査開始年

昭和23年（1948年）

- ・ 当初の調査は、学校調査、経費及び資産調査、学校施設調査、入学調査、卒業生調査、教員・学生・生徒・児童異動調査及び学齢児童及び学齢生徒調査の7つの調査で構成
- ・ 附帯調査として卒業生調査に関連した「就職状況調査」を実施
- ・ 調査対象、調査の構成、調査事項などが変更されているが、基本的には当初の形式を踏襲
- ・ 平成15年度調査からはオンライン調査を導入

調査の根拠法令 統計法

---

<sup>70</sup> 文部科学省「学校基本調査」ホームページより  
[https://www.mext.go.jp/b\\_menu/toukei/chousa01/kihon/gaiyou/chousa/1267968.htm](https://www.mext.go.jp/b_menu/toukei/chousa01/kihon/gaiyou/chousa/1267968.htm)  
(閲覧日：2021年7月1日)

## 調査の対象

幼稚園、幼保連携型認定こども園、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学（短期大学を含む）、高等専門学校、専修学校及び各種学校

抽出方法 全数調査

調査事項 学校数、在学者数、教職員数、学校施設、学校経費、卒業後の進路状況等

## 調査の時期

調査周期 毎年

調査期日 5月1日現在 不就学学齢児童生徒調査、学校経費調査は前年度間

## 調査の方法

- ・ 直接又は都道府県若しくは市町村を通じて、調査票を配布
- ・ 調査票は文部科学大臣、都道府県知事又は市町村長に提出
- ・ 市町村長は、提出された調査票を審査・整理のうえ、都道府県知事に提出
- ・ 都道府県知事は、提出された調査票を審査・整理し、文部科学大臣に提出
- ・ 文部科学大臣に提出された調査票は、文部科学省総合教育政策局調査企画課において集計（推計は行っていない）
- ・ 配布及び提出は郵送又はオンライン

このように、学校基本調査は、昭和23年から文部科学省が毎年実施している信頼できるデータであり、かつ、公開データでもある。

そこで、令和2年度の学校基本調査の「282 学科別状況別卒業生数」を基に、学科別状況別卒業生数の割合を作成した表が図表4-1である。また、作成したグラフは、図表4-2の通りである<sup>71</sup>。

---

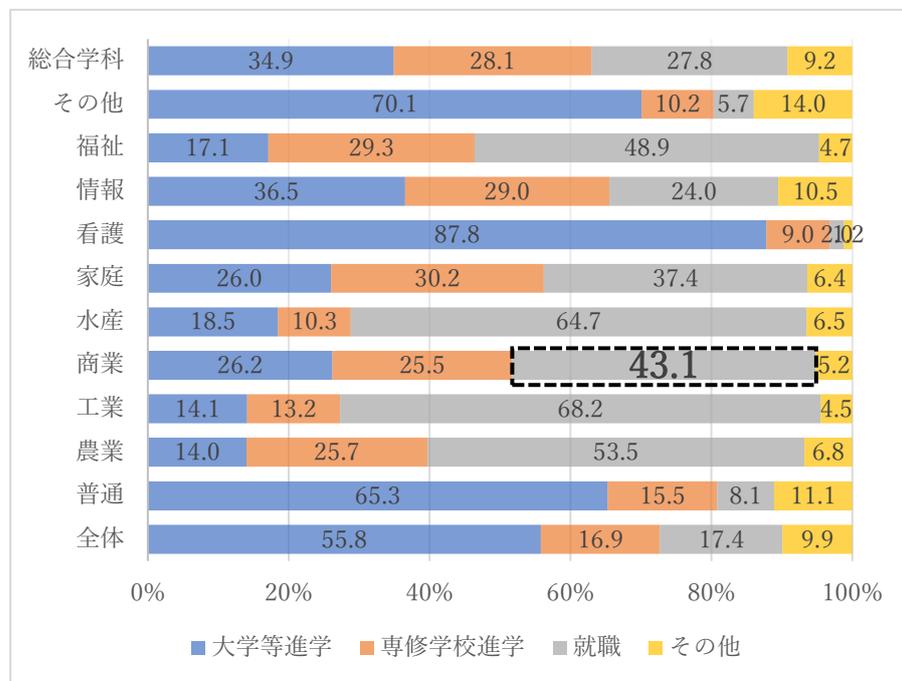
<sup>71</sup> e-Stat 政府統計の総合窓口 「令和2年度 学校基本調査」「282 学科別状況別卒業生数」 [https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00400001&tstat=000001011528&cycle=0&tclass1=000001148386&tclass2=000001148404&tclass3=000001148419&tclass4=000001148423&tclass5=000001148424&stat\\_infid=000032040665](https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00400001&tstat=000001011528&cycle=0&tclass1=000001148386&tclass2=000001148404&tclass3=000001148419&tclass4=000001148423&tclass5=000001148424&stat_infid=000032040665)（閲覧日：2021年7月1日）

図表 4-1 学科別状況別卒業生数の割合

	大学等進学	専修学校進学	就職	その他
全体	55.8	16.9	17.4	9.9
普通	65.3	15.5	8.1	11.1
農業	14.0	25.7	53.5	6.8
工業	14.1	13.2	68.2	4.5
商業	26.2	25.5	43.1	5.2
水産	18.5	10.3	64.7	6.5
家庭	26.0	30.2	37.4	6.4
看護	87.8	9.0	2.0	1.2
情報	36.5	29.0	24.0	10.5
福祉	17.1	29.3	48.9	4.7
その他	70.1	10.2	5.7	14.0
総合学科	34.9	28.1	27.8	9.2

(出所)「令和2年度学校基本調査」より筆者作成

図表 4-2 学科別状況別卒業生数の割合のグラフ



(出所)「令和2年度学校基本調査」より筆者作成

このように、商業科出身者は、就職割合が 43.1%であり、大学進学と専修学校進学を合わせた進学割合 51.7%と他の専門学科（農業、工業、水産）と比べ、就職の割合が低く、進学の割合が高いことを示している。

また、学校基本調査の「291 産業別 就職者数」から、商業科の生徒について抜粋し、作成した表が図表 4-3 である<sup>72</sup>。

図表 4-3 産業別就職者数

区分	計	農業、林業	漁業	鉱業、採石業、砂利採取業	建設業	製造業	電気・ガス・熱供給・水道業	情報通信業	運輸業、郵便業	卸売業、小売業	金融業、保険業
商業	26,574 割合 0.2%	63 0.2%	26 0.1%	35 0.1%	1,022 3.8%	9,366 35.2%	221 0.8%	620 2.3%	1,880 7.1%	4,505 17.0%	1,156 4.4%
		不動産業、物品賃貸業	学術研究、専門・技術サービス業	宿泊業、飲食サービス業	生活関連サービス業、娯楽業	教育、学習支援業	医療、福祉	複合サービス事業	サービス業	公務	左記以外のもの
		367 1.4%	531 2.0%	1,209 4.5%	884 3.3%	100 0.4%	1,158 4.4%	1,084 4.1%	1,048 3.9%	1,203 4.5%	96 0.4%

(出所)「令和 2 年度学校基本調査」より筆者作成。

次に、過去 10 年間の商業科出身者の運輸業、郵便業への就職状況について、人数、割合、順位について示せば、図表 4-4 の通りである<sup>73</sup>。

図表 4-4 過去 10 年間の商業高校出身者の運輸業、郵便業への就職状況

	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度	平成30年度	令和元年度	令和2年度
人数	1,405	1,407	1,575	1,627	1,737	1,774	1,880	1,746	1,868	1,880
割合	5.1%	5.1%	5.5%	5.8%	6.0%	6.2%	6.7%	6.4%	6.9%	7.1%
順位	6	6	5	5	5	3	3	3	3	3

※ 「割合」は、商業科卒業生の就職者全体における割合

※ 「順位」は、「学校基本調査」の 20 区分中の割合の順位

(出所)「学校基本調査」より筆者作成。

図表 4-3 で示されている通り、商業科出身者の約 35%は製造業に就職している。次いで、卸売業、小売業約 17%、運輸業、郵便業約 7%と続いている。

商業科を卒業して、運輸業に就職する生徒は図表 4-4 に示されている通り、年々増加し、その割合も増加しており、平成 23 年度には 20 区分中 6 位だったが令和 2 年度には 3 位に

<sup>72</sup> e-Stat 政府統計の総合窓口「令和 2 年度 学校基本調査」「291 産業別 就職者数」  
<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00400001&tstat=000001011528&cycle=0&tclass1=000001148386&tclass2=000001148404&tclass3=000001148419&tclass4=000001148423&tclass5=000001148424> (閲覧日：2021 年 7 月 1 日)

<sup>73</sup> e-Stat 政府統計の総合窓口 各年度の「学校基本調査」  
<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&toukei=00400001&tstat=000001011528>  
 (閲覧日：2021 年 7 月 1 日)

躍進していることが示されている。実際、筆者が、高等学校において商業科の教員をしていた時にも、年によっては、運輸業に就職する生徒の人数が製造業と同じくらいいたことを記憶している。理由として、運輸業の事業拡大が一つの要因として考えられるが、当時の採用担当者の話から推測するに、運輸業において管理会計を実施するために、商業高等学校を卒業した生徒を積極的に採用したい意向の表れではないかと考えられる。この点に関する詳細な分析については、今後の課題としたい。

実際、運輸業に就職している産業別就業人口は、2020年には、347万人で全就業者数に占める割合は、5.2%であった。そして、その他の産業は、卸売業、小売業1,057万人(15.8%)、製造業が1,045万人(15.7%)、医療、福祉862万人(12.9%)、建設業492万人(7.4%)、宿泊、飲食サービス業391万人(5.9%)であった<sup>74</sup>。

このように、運輸業に就職している割合は、決して低いとはいえないと考える。

また、製造業や医療、福祉に関する管理会計の研究は、就業全人口に占める割合が高いためか多くの研究が行われている。しかし、運輸業に関する管理会計研究は、先行研究レビューでも指摘したが非常に少ない状況ではないかと考えられる。例えば、論文検索サイトCINII<sup>75</sup>に、「製造 管理会計」、「医療 管理会計」、「サービス 管理会計」と入力し検索したところ、それぞれ、150件、101件、166件の論文が存在した。一方、「運輸 管理会計」、「運送 管理会計」と入力し検索したところ、それぞれ4件、1件であった。こうしたことから、運輸業に関する管理会計の研究が進んでいない状況にあると考えられる。

こうした現状を踏まえ、筆者は、運送業に関する管理会計に注目し、研究を行ったのである。さらに、筆者の高等学校における商業科の経験を生かして、まず、高等学校の商業科における管理会計教育の検討をきっかけとして、将来的には、普通科をはじめとする各学科において管理会計教育が実施され、管理会計教育のすそ野を広げて行くことが必要ではないかと考える。

このように、運輸業の産業別人口に占める割合、高等学校において、唯一、科目「管理会計」を設置している商業高校の多くの生徒が就職している現状から、高等学校の商業科における管理会計教育について検討を行うことは、今後の管理会計教育にとって意義のある研究であると考えられる。

---

<sup>74</sup> 総務省「労働力調査」、<https://www.stat.go.jp/data/roudou/index.html>（閲覧日：2021年7月1日）参照。

<sup>75</sup> <https://ci.nii.ac.jp/>

## 第2節 科目「工業簿記」の時代

本節では、高等学校の管理会計教育の変遷について、科目「工業簿記」の時代、科目「原価計算」の時代、科目「管理会計」の登場に時代区分をし、それぞれに対応する高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」、科目「原価計算」、科目「管理会計」について考察を行った<sup>76</sup>。なお、高等学校学習指導要領については、巻末資料①の通りである<sup>77</sup>。

### (1) 昭和35年高等学校学習指導要領と昭和45年高等学校学習指導要領

本項では、昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領についての考察を行う。

この時代の日本経済は神武景気、岩戸景気と順調に回復を進め、昭和30年代には、池田勇人首相が「国民所得倍増」を計画し、1956年（昭和31年）の経済白書において「もはや戦後ではない」と記述されるほどになった。洗濯機、冷蔵庫、テレビが「三種の神器」と呼ばれ、多くの家庭が求めるようになり、1964年（昭和39年）にはオリンピック東京大会を開催するまでになった。オリンピックに合わせ首都高速道路が建設され、新幹線は東京・大阪間が開通した。

このような時代背景の中、昭和35年高等学校学習指導要領改訂では、①教育課程を教科、特別教育活動、学校行事の3領域から構成するとし、昭和38年度の高等学校入学生から学年進行で実施された。②学習指導要領には「告示」と表記され、法的拘束力の強い性格となった。③職業教育を主とする学科においては、産業技術の専門化、高度化に即応して深くその専門に徹底する必要があるとした。

その後、昭和40年代に入り技術革新は進み、経済成長も一層進んだ。特に、コンピュータは産業界に大きな進展を与えた。昭和30年代後半からは製造業を始めとする大企業にコンピュータ（電子計算機と呼んだ）が導入され、一般事務に事務機械が導入された。このため、商業高等学校ではカナタイプ、加算機、簿記会計機などの事務機械を導入し事務機械教育が始まった。昭和40年代前半からは実社会でのコンピュータ利用はますます広範囲となり、事務処理での活用も始まった。このように、日本経済は順調に発展していったが、1971年（昭和46年）のニクソン・ショックに始まり、その後、オイルショックに襲われて日本経済は不況の時代へと進んでいくのである。こうした時代背景の中、高等学校学習指導要領は改訂されたのである。

昭和45年高等学校学習指導要領の改訂では、教科・科目と学科の双方にわたって、多くの改善がなされた。その趣旨は、商業教育の多様化、商業教育の質的改善の二つに大別され

<sup>76</sup> 本節は、薄井、中島（2015）、薄井（2016）、薄井（2017）を基に作成している。

<sup>77</sup> 高等学校学習指導要領の変遷に関しては、先行研究として、鈴木（2002）、番場（2009a）、番場（2009b）、番場（2010）がある。

るが、両者の間には相互に密接な関連があるとしている<sup>78</sup>。

昭和 35 年高等学校学習指導要領と昭和 45 年高等学校学習指導要領の科目「工業簿記」の目標は、ほとんど同じ内容である。また、昭和 35 年高等学校学習指導要領において、「工業簿記の特殊な問題」の 1 項目として取り上げられていた「標準原価計算」は、昭和 45 年高等学校学習指導要領では新たに内容の(7)に「標準原価計算」の項目が起こされており、「標準原価計算の算定」「原価差異の分析と処理」といった管理会計につながる内容が記述されている。

このことについて、『昭和 45 年高等学校学習指導要領解説 商業編』において以下のように記述されている。抜粋すれば、以下の通りである。

「この科目の内容は、従前と比べて大幅な改訂は行なわれていない。今回のおもな改訂点としては、昭和 37 年に設定された原価計算基準にそった内容構成とするため、項目やその配列に多少の変更を加えたこと、また、現代の企業における原価管理の重要性にかんがみ、標準原価計算を大きく取り扱うようにしたことがあげられる。さらに、企業における計算や記帳の合理化が進んでいるので、それらをできるだけ取り入れるように配慮した<sup>79</sup>」。

また、管理会計と密接な関係がある標準原価計算については、以下の通りである。

「原価計算に対する現代の要請は、それが経営管理の上で、特に業務計画や原価管理に役立つ資料を提供することであり、実務では、標準原価計算の方法が広く用いられるようになってきている。ここでは、標準原価を設定する意義を把握させ、実際原価との比較や差異の分析などについて学習させる。

ア 標準原価の算定では、標準直接材料費、標準直接労務費、標準製造間接費、標準製品原価などを取り扱う。イ 原価差異の分析と処理では、アで学習した標準原価と実際原価の差異について分析を行なうとともに、これを会計処理する方法を学習させる。

この項目の取り扱いについては、深入りすることを避け、生徒の理解を容易にするためのじゅうぶんな配慮が必要である<sup>80</sup>」

さらに、直接原価計算については、「3 指導計画の作成と内容の取り扱い」の(5)において、「上記の内容のほかに、直接原価計算の考え方についても指導することができる」と記述されている。そして、昭和 45 年高等学校学習指導要領解説において、「(5) 企業の利益管理の立場を重視して行なわれる直接原価計算を取り上げて、内容の(1)のイなどでなどで触れ、さらに(7)までの学習が終わったあとでその基礎を具体的に指導することも考えられる<sup>81</sup>」と記述している。

---

<sup>78</sup> 文部省(1972)、pp. 1-5。

<sup>79</sup> 文部省(1972)、p. 53。

<sup>80</sup> 文部省(1972)、p. 56。

<sup>81</sup> 文部省(1972)、p. 57。

以上、昭和 45 年高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」の教育内容は、原価計算基準に則って構成されており、さらに、原価管理の重要性から標準原価計算の意義が拡大し、そして、直接原価計算について指導することができることを明示している。

また、標準原価計算の教育内容が拡大したことは、時代的背景が影響していると考えられる。例えば、佐藤(1965)によれば、原価引下げの重要性について述べている。要約すれば、以下の通りである<sup>82</sup>。

- ① 企業利益の低下は、一方においては、減価償却費、金融費用、賃銀給料等のコストが増大したためであり、他方において、過剰設備投資による生産力過剰が、製品価格の低下、販売競争の激化をもたらし、企業の収益を圧迫することとなった。
- ② 経営者は、コスト引き下げを中心とする生産性向上の方策をとらざるをえなくなる。そして、原価引下げについて、「今日の企業経営に課せられた重要課題の一つ<sup>83</sup>」であるとしている。

このように、日本経済の不況を背景として、原価引下げの重要性について述べている。そして、このことは当時、標準原価計算の意義が拡大していることを裏付けていると考える。こうしたことから、昭和 45 年高等学校学習指導要領の科目「工業簿記」における標準原価計算は、好景気の時代を背景とした昭和 35 年高等学校学習指導要領とは異なり、経済不況を背景とし、標準原価計算の意義が拡大したと考える。

また、実教出版、一橋出版、大原出版の高等学校における検定済教科書「工業簿記」において標準原価計算がどのように取り上げられていたかについて、標準原価計算の定義と標準原価計算の直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析の内容について、薄井(2017)において考察を行った。

要約すれば、いずれの教科書においても、原価管理を標準原価計算の目的としており、さらに、差異分析について式や図を使用した説明をしているなどそれぞれの教科書において工夫がされた内容であった。そして、この原価管理目的が管理会計につながっていく内容であると考えられた。また、標準原価計算について記述されている内容もそれぞれの出版社において、当初の内容より量、質ともに変化していると考えられ、こうしたことから、1960年代から 1970年代にかけて標準原価計算の意義が高まり、その教育内容について拡大したと考えられたのである。

また、標準原価計算の差異分析については、直接材料費、直接労務費の差異分析はかなり早い段階から教科書において取り上げていた。それに対して、製造間接費の差異分析は、検定済教科書であるにもかかわらず、取り上げられ方が出版社、著者ごとに異なっている。これは、時代背景の影響および高等学校において教育する標準原価計算の内容が固まっていないために、教科書発行会社各社、または、執筆者の自由裁量の部分が多いためではないか

---

<sup>82</sup> 佐藤(1965)、pp. 397-399。

<sup>83</sup> 佐藤(1965)、p. 399。

と考えられた。

そして、昭和 35 年時点では、製造原価の多くは直接費であると考えられ、間接費より直接費の管理が重要視されていたと考えられる。その後、昭和 45 年時点では高度経済成長期にあたり、工場の機械化が急速に進んだため、昭和 35 年と比べて昭和 45 年時点では、製造原価に占める間接費の割合が高まっていると考えられる。こうしたことが、直接材料費と直接労務費の差異分析に比べて、製造間接費の差異分析に対する取り上げ方がやや遅い、あるいは取り上げ方が定まらない要因の一つであると考えられる。

## (2) 昭和 53 年高等学校学習指導要領

本項では、まず、文部省（当時）において教科調査官<sup>84</sup>を経験した澤田利夫、田中義雄、雲英道夫、吉野弘一の商業教育における標準原価計算および直接原価計算をめぐる多様な見解を中心に考察を進めて行く。

澤田(1973)において、「工業簿記」を学習することの意義について述べている。要約すれば以下の通りである<sup>85</sup>。

- ① それぞれの経済主体が直接に関連する部門以外に他の生産・流通・消費の各活動の内容について基本的な知識や技術をもっていることは、経済活動を合理的にし、知識がないことから生ずる無益な損失を防ぐという意味で社会的にきわめて望ましいことである。
- ② 生産や消費についての基本的な内容について指導することの意味は大きい。
- ③ 商業が直接に取りあっている商品の製造について貨幣価値的な側面から取上げ、商品流通と商品生産について一貫した理解を与えようとするものである<sup>86</sup>。

このように、澤田は「工業簿記」の学習において基本的な内容について教育することの意味が大きいことを主張している。

また、田中、雲英(1980)において、昭和 53 年高等学校学習指導要領改訂における科目「工

---

<sup>84</sup> 文部科学省組織規則(平成 13 年文部科学省令第 1 号)第 25 条において、以下のように規定されている。抜粋すれば以下の通りである。

第 25 条 教育課程課に、教育課程企画室並びに学校教育官三人、環境教育調査官一人、道徳教育調査官一人、カリキュラム・マネジメント調査官一人及び教科調査官二十人を置く。

2 教科調査官は、国立教育政策研究所の職員その他関係のある他の職を占める者をもって充てられるものとする。

9 教科調査官は、命を受けて、小学校、中学校、義務教育学校、高等学校及び中等教育学校における教育の教育課程の基準の設定に関する調査並びに教育課程の基準に係る専門的、技術的な指導及び助言（スポーツ庁及び文化庁並びに生涯学習政策局並びに他課の所掌に属するものを除く。）に当たる。

このように、教科調査官は教育内容の制定に関して多くの権限を持っている。

<sup>85</sup> 澤田(1973)、p. 158。

<sup>86</sup> 澤田(1973)、pp. 158-159。

業簿記」の内容に関して、以下のように述べている<sup>87</sup>。

- ① 標準原価計算が項目内容から姿を消している。
- ② 標準原価計算は昭和 35 年改訂で明示され、45 年改訂では重視して取り扱うよう示された。これは、工業経営における原価管理の重要性を高等学校の簿記会計教育でも重視されたことによるのである。
- ③ 科目の学習上、実践規範の性格をもつ「原価計算基準」は尊重されるべきであり、同基準では、実際原価計算とともに標準原価計算も原価計算精度として認めており、標準原価計算は、工業簿記と結びつく原価計算である。
- ④ 「工業簿記」の学習指導においても、標準原価計算をまったく無視することなく、たとえば、関連する箇所において、その考え方などについて触れるなど、内容の取り扱いに関する配慮が望まれる。直接原価計算についても同様である。

さらに、田中、雲英(1979)において、昭和 53 年高等学校学習指導要領について、以下のように述べている<sup>88</sup>。

- ① 新しい商業科目の体系については、まずその種類から取り上げるという必要を感じる。これが 36 科目から 18 科目に半減したことについて、いろいろと論議を呼んでいくことであろうが、とにかく蛮勇を振るっての英断には、ただ感心するのみである。この種の作業は、科目数を増やすのは容易であっても、減らすことには相当の困難を伴うものだからである。しかしながら、その減らし方に行き過ぎはなかったか。
- ② 商業科目でいえば学問や実務上の適度の体系、まとめりごとに区切ることが肝要なのであって、これを必要以上に統合すると、科目名から内容を推察できないばかりか、科目内容の円滑な展開を図ることがはなはだ困難になる恐れさえ生ずるのである。

また、「工業簿記」に関しては、以下の通りの見解を述べている<sup>89</sup>。

- ① 今回の改訂で、簿記会計教育にとって、重大な内容上の変更と考えられるものとして、管理会計的内容のほぼ全面的な削除、および「工業簿記」における標準原価計算の全面的削除がある。
- ② 簿記会計教育の一層の現代化と専門化を図る趣旨から、利益計画、予算統制、原価管理、資金管理が加えられ、後者については、すでに昭和 35 年改訂で明示され、前回の改訂では、より重視して取り扱うこととされたのである。
- ③ 削除の理由については公表されていないが、推測することは難事ではない。それは、管理会計および標準原価計算は、高等学校簿記会計教育の基礎的、基本的な内容を構成するものではないということであろう。職業教育における内容の高度化の行き過ぎを

---

<sup>87</sup> 田中、雲英(1980)、p. 132。

<sup>88</sup> 田中、雲英(1979)、pp. 117-118。

<sup>89</sup> 田中、雲英(1979)、pp. 127-129。

指摘し、すべての生徒が確実に消化できるよう基本的な事項に精選すべきことの検討を迫られていたのである。

- ④ 重要な機能を果たす経営管理のための有力な手段としての管理会計について、高等学校段階とはいいながら、これを全く無視することはいかなるものであろうか。しかも、企業会計における管理会計の比重は、実務において、今後ますます高められるであろう。標準原価計算に関してはいうまでもない。今日、企業の会計を語るとき、管理会計を除外することは許されない。同様に、原価計算に関して、標準原価計算を除外することは片手落ちである。
- ⑤ 高校進学率が9割に達し、しかも、学習意欲や学習水準の低下が憂慮されている現状を直視するとき、上述の見解は、いささか、現状を理解していない無責任な放言とも受けとれよう。こうした非難をあえて甘受しても、管理会計や標準原価計算を高校簿記教育において全く無視することは、たんに、商業教育の発展や社会への貢献に資することが困難となるだけでなく、生徒の生涯教育の観点、ことに高校商業教育の完成教育としての性格からも適切さを欠くように思われる。
- ⑥ 学習意欲や学習水準の低い生徒に対してはせめて、管理会計や標準原価計算の根本的な考え方をわかりやすい事例を用いて、理解させる努力を惜しんではならないであろう。また、学習意欲や学習水準の高い生徒もいるわけであり、それらの生徒には、それなりの内容を学習させることが望まれる。最近の教育課程の運用は弾力化されており、内容の取捨選択は可能とされている。こうした点を考慮するとき、あるいは、削除しないで、必要に応じて指導する余地も残し得たのではないかとと思われるのである。

このように、田中、雲英は教科調査官の経験者であるにもかかわらず、昭和53年高等学校学習指導要領において、削除された標準原価計算の教育の必要性について力説している。

### (3) 平成元年高等学校学習指導要領

本項では、平成元年高等学校学習指導要領についての考察を行う。平成元年高等学校学習指導要領の改訂の背景として、今日の科学技術の進歩と経済の発展は、物質的豊かさを生むとともに、情報化、国際化、価値観の多様化、核家族化、高齢化など、社会の各方面に大きな変化をもたらすに至った。そして、これらの変化は、今後ますます拡大し、加速化することが予想されている。このような社会の変化に対応して、学校教育をどのように改善を図るかということが課題となっていた<sup>90</sup>。

また、石井、大橋、岡田、澤田編(1991)において、平成元年高等学校学習指導要領における「工業簿記」の内容について述べている。要約すれば、以下の通りである<sup>91</sup>。

- ① 製造業における簿記の特色や記帳方法を理解させることとしており、工業簿記と原価

<sup>90</sup> 文部省(1989)、p. 1。

<sup>91</sup> 石井、大橋、岡田、澤田編(1991)、pp. 131-132。文部省(1979)参照のこと。

計算、原価要素と費目別計算に関してはこれまでと同じ内容としている。

- ② 原価の部門別計算、原価の製品別計算についてはこれまでの内容を分割し、それぞれの原価計算のねらいや特色と共に、計算方法の違いについても理解させ、原価計算の意義について十分理解させるように配慮してある。
- ③ 取引の記帳、決算に分割されていた内容を、製品の受払いと決算として内容をまとめ、企業の外部活動との関連を理解させることをねらいとして、製品完成後の計算・記帳及び決算についても、まとめて取り扱うこととされている。
- ④ 原価の管理に関する内容を設け、企業の経営管理に原価計算が果たしている役割について理解させることとし、合わせて、標準原価計算や直接原価計算の概要についても取り扱うことができるよう配慮してある。

標準原価計算および直接原価計算については、「取り扱うことができるよう配慮してある」といった消極的な表現をしていることが理解できる。

また、平成元年高等学校学習指導要領解説において、科目「工業簿記」について「この科目は、従前の『工業簿記』と同時に製造業における簿記の特色について理解させ、記帳についても習熟させることをねらいとして内容の構成を図った。なお、原価計算については、従前より幅広く取り扱うことにし、原価計算と経営管理との関連についても触れることとした<sup>92)</sup>」。

そして、標準原価計算および直接原価計算については、以下の通りである<sup>93)</sup>。

原価計算が経営管理にいかに関与しているかについて理解させ、標準原価計算と直接原価計算の概要について理解させる。

#### ア 原価計算と経営管理

原価計算が経営管理に重要な役割を果たすことや、そのための有用な資料を提供していることについて理解させる。なお、理論的に深入りしないように配慮する。

#### イ 標準原価計算の概要

標準原価計算の意義、標準原価の設定、原価差異の分析についてその概要を理解させる。

#### ウ 直接原価計算の概要

直接原価計算の意義、役割などについてその概要を理解させる。

このように、昭和45年高等学校学習指導要領で重要視された標準原価計算は、昭和53年高等学校学習指導要領において、基礎的・基本的な事項に精選する方針から削除されたのである。しかし、平成元年高等学校学習指導要領の改訂では、経営管理的な能力育成にも配慮する方針から標準原価計算が復活し、さらに、直接原価計算の内容も追加されたのである。

以上のことから、昭和53年高等学校学習指導要領は、高等学校における管理会計教育の

---

<sup>92)</sup> 文部省(1989)、p. 119。

<sup>93)</sup> 文部省(1989)、p. 122。

分岐点または起源となったのではないかと考えられるのである。

また、平成元年高等学校学習指導要領に関して、以下のように述べている。

「平成元年の改訂では、(6)の内容が新たに加えられたが、そのねらいとするところは、原価計算が経営管理の上で果たす役割について理解させながら、標準原価計算および直接原価計算の概要を理解させることにある<sup>94</sup>」。

ここで、平成元年学習指導要領作成のメンバーである小澤、大橋が発行した『高等学校学習指導要領解説(商業編)一問一答集』をもとに考察を行うことにする。この書物は、ISBN(国際標準図書番号)がなく、さらに発行年が記載されていない。しかし、「まえがき」から平成元年の学習指導要領について記述されていることが推測される書物である。「まえがき」を要約すれば、以下の通りである<sup>95</sup>。

- ① 今回の改訂は単に商業に関する学科の内容にとどまらず、総則編との係わりがあり、解説書を読むだけでは理解しにくい部分がある。科目の選定、履修単位の弾力化、選択履修幅の拡大、新科目の指導内容、分割履修のしかたなど各学校で教育課程を編成するにあたっての問題点も考えられる。
- ② 学習指導要領作成協力者のメンバーを中心に高等学校商業教育についての研究会を創設し、新しい学習指導要領への取り組みについて検討、研究を続けてきたところである。研究会での内容について、自校の教育課程編成を検討、研究されている先生方への参考資料として、いままでの内容を発表したいという依頼を受け、各学校の主体的な教育課程の編成・実施にむけての手がかりになればと、この冊子をまとめた次第である。研究会メンバーの意のあるところをお汲み取りいただき、なんらかの参考にしていただければ幸いである。

また、「工業簿記」に関しては、「問 47 工業簿記については、改訂にあたり、どのような配慮がなされたか」の問に対して、以下のように述べている<sup>96</sup>。

- ① 前回の改訂では基礎・基本の重視ということを柱に、工業簿記においても学習内容の精選が行われ、取引の記帳能力が重視されたが、今回の改訂では、生徒の能力・適性・進路等その実態に応じた指導内容の精選や発展が図られるようになり、それに応じて履修単位数(2～5単位程度)も幅が設けられ、弾力的な指導が可能となった。
- ② 学習内容については前回の改訂で削除された標準原価計算が復活し、これに直接原価計算が追加されたことや解説書において、加工費工程別総合原価計算、連産品の計算などに触れてもよい(前回の表現は、触れなくてもよい)と示されたように、原価計算の種類については幅広く扱われることになった。
- ③ 学校および生徒の実態によっては、基礎・基本を重視し、取引の記帳を中心とした「工

<sup>94</sup> 河合、雲英、岡田、山田編(1994)、p. 115。

<sup>95</sup> 小澤、大橋、まえがき。

<sup>96</sup> 小澤、大橋、pp. 31-32。

業簿記」を展開してもよいし、さらに発展的な内容を加えて指導することも可能となり、高次の資格取得を目標とする学習の足掛かりとすることができる。弾力的に取り扱える配慮がなされたということである。

さらに、「問 48 工業簿記の(6)原価の管理では、どのような内容を取り扱うか。」の問に対して、以下のように述べている<sup>97</sup>。

- ① (6)原価の管理に関する項目を加えたのは、教育課程審議会の答申で、商業については、経営管理的能力の育成にも配慮するという指摘からである。
- ② ア 原価計算と経営管理 という項目において、原価計算が経営管理にいかに関与しているかについて理解させたうえで、イ 標準原価計算の概要 では、標準原価計算の意義、標準原価の設定、原価差異の分析、その記帳方法を理解させ、ウ 直接原価計算の概要 では、直接原価計算の意義、役割などについての概要を理解させる程度にとどめておく。なお、それ以上の進んだ内容の学習については単位数を考慮して、深入りした指導も可能である。
- ③ その中でも、標準原価計算においては、実際原価との差異分析などを行うことにより得られる資料から浪費の排除を行い、経営効率の向上を図ることを理解させる。また、直接原価計算においては、この方法が利益計画に有用な計算システムであることなどを理解させる。
- ④ 経営管理者にとって、様々な有益な情報を提供する手段であることも理解させる。また、資格取得という観点から考えると、目標とする資格にもよるが高次のものである場合、単位数を考慮したうえで、その指導内容を試験の出題範囲まで発展させることも可能であると考えられる。

最後に、吉野は、高等学校学習指導要領の改訂について、吉野(2003)において、以下のよう整理している。要約すれば、以下の通りである<sup>98</sup>。

- ① 昭和 45 年の改訂では、商業教育は、産業における「商事活動、事務及び経営管理」に関する教育であるとされた。そして、それは経済社会におけるビジネス関係の職業教育を主として行うことにほかならないとしている。
- ② 昭和 53 年の改訂では、商業の各分野に関する基礎的・基本的な知識と技術を習得させると改められた。また、目標の中では商業教育の対象とする活動を「商業の諸活動」とされた。
- ③ 平成元年の改訂では、商業教育は広範囲の活動に対して行われ、それらは「経営活動」として包含されるものであるとした。こうした観点や、理科教育及び産業教育審議会の答申の中に示された、「経営管理的能力の育成にも配慮する」を受けて、目標の中の「商

---

<sup>97</sup> 小澤、大橋、pp. 32-33。

<sup>98</sup> 吉野 (2003)、pp. 48-49。

業の諸活動」が「経営活動」に改められた。

以上、科目「工業簿記」における標準原価計算および直接原価計算について考察を行ってきた。その結果、昭和 53 年高等学校学習指導要領に対して、教科調査官経験者は、削除された標準原価計算の教育の必要性、重要性を主張していた<sup>99</sup>。しかし、基礎的・基本的な内容の重視や生涯学習の観点といった時代的背景から削除されたのである。そのため、その反動あるいは歴史的本質的動向からか、平成元年高等学校学習指導要領以降、標準原価計算および直接原価計算の内容の重要性が飛躍的に高まり、科目「工業簿記」の教育内容ではおさまきれなくなり、平成 11 年高等学校学習指導要領において、科目「工業簿記」は、科目「原価計算」に名称変更し、さらに、平成 21 年高等学校学習指導要領において「管理会計」が新設されるに至ったのではないかと考えるのである。

---

<sup>99</sup> 1970 年代には、直接原価計算論争が大きく影響していたと考えられる。なお、直接原価計算論争については、高橋賢（2008）を参照のこと。

### 第3節 科目「工業簿記」から科目「原価計算」へ

平成11年高等学校学習指導要領において、『工業簿記』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、科目の名称を『原価計算』に変更した<sup>100</sup>。

本節においては、平成元年学習指導要領の「工業簿記」と平成11年学習指導要領「原価計算」についての考察を行う。

平成元年の学習指導要領によると、工業簿記は、「従前の『工業簿記』と同様に製造業における簿記の特色について理解させ、記帳についても習熟させることをねらいとして内容の構成を図った。なお、原価計算については、従前より幅広く取り扱うことにし、原価計算と経営管理との関連についても触れることとした<sup>101</sup>。

そして、工業簿記の目標を「製造業における簿記と原価計算に関する知識と技術を習得させ、原価計算と財務会計との密接な結び付きについて理解させるとともに製造業における記帳について、合理的・能率的な処理を行う能力と態度を育成する。また、原価計算が企業の経営管理にどのように役立っているかについても理解させるよう配慮する<sup>102</sup>」としている。

つまり、原価計算の「原価の管理」の内容を加え、充実を図ったのである。具体的には、平成53年学習指導要領には記載されていなかった標準原価計算と直接原価計算の内容を加えたのである。

一方、平成11年学習指導要領によると、原価計算は、「原価計算及び簿記に関する基本事項の習得と及び原価情報を活用する能力と態度を育てることを主眼とした科目である<sup>103</sup>」と目標に掲げている。

「今回の改訂では、原価計算に関する内容の充実を図るとともに、科目の性格を明確にするため、従前の『工業簿記』名称を『原価計算』に改めた<sup>104</sup>」のである。

そして、「この科目のねらいは、原価計算の基本的考え方と計算方法及び工業簿記の記帳法を習得させ、原価についての理解を深めるとともに、原価を中心とする会計情報を活用する能力と態度を育てることにある<sup>105</sup>」としている。

つまり、平成元年学習指導要領、平成11年学習指導要領と科目「工業簿記」における原価計算の内容が充実、拡大し、原価計算が教育の中心になってきたため名称変更が行われたと考えられる。

ここで、横浜市立港商業高等学校教諭（当時）粕谷和生によれば、新学習指導要領におけ

---

<sup>100</sup> 文部省（2000）、p. 10。

<sup>101</sup> 文部省（1989）、p. 119。

<sup>102</sup> 文部省（1989）、p. 119。

<sup>103</sup> 文部省（2000）、p. 95。

<sup>104</sup> 文部省（2000）、p. 95。

<sup>105</sup> 文部省（2000）、p. 95。

る「原価計算」の改善ポイントとして、以下の5点をあげている<sup>106</sup>。

- 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・連製品の計算が、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、あまり見たことのない「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。

以上のように粕谷は述べている。筆者は、上記の5点に加えて、さらに次の3点を指摘したい。

第1に、目標において「簿記及び原価計算」から「原価計算及び簿記」と簿記と原価計算の順番を入れ替えている。これは、科目が名称変更されたことにより、簿記中心の学習から原価計算中心の学習に変化していることを示していると思われる。

第2に、目標が「合理的な会計処理を行う」から「原価計算から得られる情報を活用する」と変わり、会計処理という簿記的な表現から情報を活用するという経営管理的な表現に変化した。

第3に、工業簿記では費目別計算において記述されていなかった「計算と記帳」という用語が、原価計算では費目別計算の各項目の後に「計算と記帳」が追加されたと記述された。これは、簿記の学習の必要性を強調しているものと思われる。確かに、原価計算の学習をする上で簿記の学習の必要性は、筆者も十分に理解できる。また、このことに関して、粕谷は、「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、簿記の部分強調しているのは、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<sup>107</sup>」としている。

平成11年に告示された高等学校学習指導要領は、平成15年度の第1学年から学年進形で実施された。そのため、平成14年度の入学生までは、「工業簿記」の教科書を使用した。そこで、2002年（平成14年）に発行された「工業簿記」の教科書と2007年（平成19年）に発行された「原価計算」の教科書の目次を比較してみると、科目の名称が「工業簿記」から「原価計算」へと変更がされたが、教科書の内容の多くの部分は同じ項目であった。これは、平成元年学習指導要領の段階で原価計算の充実が図られたためであると考えられる。

また、工業簿記の教科書の「第1章 2 工業簿記と原価計算」において工業簿記と原価計算の関係について以下のように記載されている。

---

<sup>106</sup> 粕谷（2002）、p. 7。

<sup>107</sup> 粕谷（2002）、p. 8。

「工業簿記は、製造業の内部活動と外部活動を記録・計算して、これにもとづいて財政状態と経営成績を明らかにすることを目的としている。このため、内部活動を分析して、製品を製造するためにかかった材料費・労務費・経費などの費用を計算することも必要になる。～（中略）～ 製造業の内部活動を正確に記録・計算するには、どのようにすればよいのだろうか。そのためには、内部活動を記録・計算するための勘定を設けて、これに原価計算によって算出された内部活動の数字を記録していくとよい。このようにすれば、勘定面から内部活動が明らかになる<sup>108</sup>。」

「また、勘定を用いるので、貸借平均の原則がはたらくことによって、記録・計算したものが正しいかどうか確かめることもできる。

もともと原価計算の手続きは、記録・計算するさいに、必ずしも勘定の形式を用いなくてもよいのであるが、勘定を用いれば、内部活動と外部活動の両方を、勘定という統一した形式で記録・計算することが可能になってくる。

これによって、製造業の経営成績や財政状態を、より正確に知ることができるようになる<sup>109</sup>。」

ここで、「工業簿記」と「原価計算」の教科書の変化について、筆者は以下の4点について指摘をしたい。

第1に、第1章において工業簿記では「工業簿記の基礎」としていたものを原価計算では「原価計算の基礎」とし、それに代わり第3章において工業簿記の内容について取り上げ簿記的内容を学習させるようにしている。

第2に、工業簿記の教科書では、費目別原価計算の中で、「記帳」の記述がかなり見受けられたが、原価計算の教科書では削除されている。このことは、平成11年学習指導要領に「記帳」が多く記述されていることと逆行しているのではないかと考えられる。

第3に、学習指導要領では、平成元年学習指導要領では、費目別計算→部門別原価計算→個別原価計算、平成11年学習指導要領では、費目別計算→個別原価計算→部門別原価計算とされていたが、教科書では費目別計算→個別原価計算→部門別原価計算と同じである。これは、教える側にとっては説明しやすく、また、学習する側にとっては理解しやすい順序になるようにしているためではないかと思われる。

第4に、第5編が「原価の管理」から「原価情報の活用」に変化している。これは、学習指導要領に対応したものであると考えられる。

このように、教科書は学習指導要領に基づいて変更された部分がある一方、簿記の内容を軽視しないように、極論すれば原価計算において工業簿記は重要であることを示している部分も見受けられると筆者は考える。

<sup>108</sup> 伊藤博、小林哲夫他（2002）p.4。また、伊藤博、小林哲夫ほか（1991）、伊藤博ほか（2007）も参照のこと。

<sup>109</sup> 伊藤博、小林哲夫他（2002）p.4。

次に、工業簿記、原価計算および管理会計の関係について考察を行うことにする。

工業簿記と原価計算は、学問的には別のものであることは周知の事実である。工業簿記と原価計算の学問的な内容の異同についてはすでに多くの見解があり、本研究においてはそのすべてを取り上げることはできないが、代表的な見解について整理をしたいと考える。

#### (1) 大阪国際大学（当時）片岡清賢の見解

片岡（1991）は、工業簿記と原価計算の関係について次のように述べている。「工業簿記は期間損益計算を行うことによって、企業の収益性を明らかにするものであるが、原価計算は製品を製造し、販売するために費消された価値を集計する計算制度である。また、工業簿記は、一定の原理・原則にもとづく複式簿記法により、勘定にもとづく計算を行うが、原価計算においては、会計機構のらち外において統計的・技術的計算を行うことによって、その任務を果たすことができる。しかし、原価計算制度を包摂する工業簿記は、原価計算に工業簿記と密接な関係をもたせるため、原価計算も複式簿記法による勘定形式で行うことによって、自己検証の長所を利用しようとするものである。このようにして、一般会計から必要な数値をうけとり、製品の原価計算をおこなうとともに、その結果を財務諸表の作成へとつなげていくものである<sup>110</sup>」。

このように、学問的に工業簿記と原価計算は別のものであるが、今までの考察で明らかにされたように、高等学校の商業教育においては科目「工業簿記」と科目「原価計算」はほとんど区別されることなく、同じ高等学校検定済教科書の中で併存している。また、高等学校学習指導要領の内容を比較すると、簿記の内容が薄くなり、原価計算、管理会計の内容が厚くなってきている傾向が見受けられる。工業簿記、原価計算および管理会計の関係については、第4節において考察を行う。

#### (2) 横浜市立港商業高等学校（当時）粕谷和生の見解

粕谷（2002）は、工業簿記と原価計算の関係について次のように述べている。「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、原価計算の部分の部分が相対的に大きくなったと捉えた方がよい<sup>111</sup>」。

また、高等学校における商業教育の観点から「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る

---

<sup>110</sup> 片岡（1991）、pp. 33-34。

<sup>111</sup> 粕谷（2002）、p. 8。

<sup>112</sup>」という見解を述べている。

筆者は、当時、「工業簿記」の教科書を用いて原価計算を高等学校で教えていたが、平成11年学習指導要領の改訂によって、「原価計算」の教科書を用いて工業簿記を教えることに变化したことを記憶している<sup>113</sup>。

### (3) 大阪市立第二商業高等学校（当時）松本正信の見解

松本（1950、1961）は、工業簿記と原価計算について、「簿記理論の一般的概念を適確に把握して、特に原価会計学—工業会計と原価計算の有機的関連性を保持する—が理論と実際に於て唇齒輔車の関係に立脚する事を十分認識して、常に原価計算的計数と工業会計の勘定形式による把握形態を仮説例により理解せしむる様に教授者は特に努力すべきである。それ故、工業会計と原価計算を分離して教授することは効果的ではない<sup>114</sup>」と述べていた。

しかし、その約10年後の論文において、「予定原価計算又は標準原価計算について如何なる程度まで工業簿記の範囲として指導されなければならないかは問題である。併し原価管理・利益計画の目的を強調される近代的工業会計の範囲として標準原価計算・直接原価計算の概要は是非研究指導されなければならない<sup>115</sup>」と変化している。

「斯様に原価計算制度の発展に伴ない工業簿記教育の内容は広汎になったが、工業簿記教育の基本的課題は普通記帳法と原価記帳法の二大分岐に立脚すべきであり、勘定組織と帳簿組織の相互的関連性を重視して工業簿記教育の概観を把握できるように努力すべきであると考える<sup>116</sup>」と述べている。このことから、社会経済の変化に伴い、工業簿記から原価計算への学問的進展が行われたことが読み取れるのではないかと筆者は考える。

以上の3者の見解から明らかなように、「工業簿記」と「原価計算」は全く別のものである。つまり、「工業簿記」は期間損益計算を行うことによって、企業の収益性を明らかにするものであり、「原価計算」は製品を製造し、販売するために費消された価値を集計する計算制度である。そして、時代とともに「工業簿記」から「原価計算」へと教育内容の重点が変化してきていると思われる。

しかし、高等学校における教育内容としては、科目「工業簿記」と科目「原価計算」は内容的にほとんど同じであり、名称変更がなされているものの、その違いはほとんどみられないことを指摘できる。

---

<sup>112</sup> 粕谷（2002）、p. 8。

<sup>113</sup> 工業簿記に対して商業簿記があるので、これが区別されることがないならば、現在の高校の教科書のように簿記と原価計算という区別になる。[成川（2007）、p. 193]

<sup>114</sup> 松本（1950）、p. 121。

<sup>115</sup> 松本（1961）、p. 113。

<sup>116</sup> 松本（1961）、p. 113。

#### 第4節 科目「管理会計」の登場と新高等学校学習指導要領の考察

本節では、平成21年高等学校学習指導要領において新設された科目「管理会計」の考察と、平成30年に告示され、令和4年度から施行される新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」および科目「管理会計」について検討を行うものである<sup>117</sup>。なお、今回改定された高等学校学習指導要領の科目「原価計算」、科目「管理会計」は巻末資料①の通りである。

##### (1) 科目「管理会計」の登場

平成21年高等学校学習指導要領において、科目「管理会計」が新設された。「管理会計」は、「原価計算」と密接な関係を持っている。本項においては、平成21年高等学校学習指導要領における科目「原価計算」と科目「管理会計」について考察を進めて行くことにする。

科目「原価計算」について、『原価計算』は、製造間接費の計算及び原価情報の活用に関する内容を充実させるなどの改善を図った<sup>118</sup>』としている。

さらに、「原価計算」に関して、以下のように述べている。

「この科目は、従前の『原価計算』と同様、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、原価情報を活用する能力と態度を育てることを主眼としたものである。今回の改訂では、製造間接費の計算及び原価情報の活用に関する内容を充実させるなどの改善を図った<sup>119</sup>」。

そして、「この科目のねらいは、製造業における原価計算の基本的な考え方と方法及び会計処理に関する知識と技術を習得させ、原価の意味や要素などの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ビジネスの諸活動に活用する能力と態度を育てることにある<sup>120</sup>」。

また、「企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てる観点から『管理会計』を新設した<sup>121</sup>」。

さらに、新設された「管理会計」に関して、高等学校学習指導要領解説においては以下のように述べられている。

「この科目は、企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てる観点から新たに設けたものであり、直接原価計算、短期利益計画、予算編成と予算統制などの内容で構成した<sup>122</sup>」。

そして、「この科目のねらいは、短期利益計画、予算編成、予算統制など管理会計に関する

<sup>117</sup> 本節は、薄井（2019）を基に作成した。

<sup>118</sup> 文部科学省（2010）、p. 6。

<sup>119</sup> 文部科学省（2010）、p. 64。

<sup>120</sup> 文部科学省（2010）、p. 64。

<sup>121</sup> 文部科学省（2010）、p. 6。

<sup>122</sup> 文部科学省（2010）、p. 68。

る知識と技術を習得させ、企業を取り巻く環境の変化に伴って企業戦略が重要になっていることについて理解させるとともに、企業の業績の管理や短期的な意思決定など、会計情報を経営管理に活用する能力と態度を育てることにある<sup>123</sup>」としている。

このように、平成 21 年高等学校学習指導要領において、科目「管理会計」が新設され、会計に関する科目に関して、今後、整理、再編成されて行くきっかけとなった改訂ではないかと筆者は考える。そうした意味でも、平成 21 年度学習指導要領は大きな意味を持つ改訂であったと考える。

## (2) 新高等学校学習指導要領の考察

### ① 新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」

本項では、新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」に関して、平成 21 年高等学校学習指導要領との変更点、相違点について 5 点指摘をしたい<sup>124</sup>。

第 1 点目は、平成 21 年高等学校学習指導要領の内容に記述してあった「製造業における簿記の特色」という文言が削除された。さらに、「3 内容の取扱い」において「工業簿記の基本的な記帳法を習得させること」とあった文言も削除された。このことは、科目「原価計算」から工業簿記的内容を削除したことを表していると考えられる。

第 2 点目は、原価の費目別計算における材料費、労務費、経費について平成 11 年高等学校学習指導要領には、「計算と記帳」と表されていたが、「記帳」が削除された。このことは工業簿記的な記帳を指導しないことを表していると考えられる。

第 3 点目は、「製品の完成・販売と決算」が「内部会計」に変更された。このことは、おそらく管理会計を意識して変更したのではないかと考えられる。

第 4 点目は、直接原価計算における内容で、「損益計算書の作成」から「財務諸表の作成」に変更された。そして、「短期利益計画」から「短期利益計画への活用」に変更された。また、平成 11 年高等学校学習指導要領の科目「管理会計」の内容で「直接原価計算と全部原価計算の違い」として取り上げられていた内容が、新高等学校学習指導要領では、科目「管理会計」から削除され、科目「原価計算」において記述された。このことは、第 3 点目と同様に、管理会計を意識した変更だと考えられる。

第 5 点目は、標準原価計算の内容において、平成 11 年高等学校学習指導要領では、パーシャルプランしか記述されていなかったが、新高等学校学習指導要領では、シングルプランが加えられた。このことは、高等学校における教育において基本的な内容を重視しているためと考える。

このように、新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」について指摘することができる。

<sup>123</sup> 文部科学省 (2010)、p. 68。

<sup>124</sup> なお、教科書に関しては、伊藤博、伊藤嘉博ほか (2014) 参照のこと。

## ② 新高等学校学習指導要領における科目「管理会計」

平成 21 年高等学校学習指導要領において新設された科目「管理会計」は、新高等学校学習指導要領においても継続して設定されている。筆者は、本項において、新高等学校学習指導要領における科目「管理会計」に関して、平成 21 年高等学校学習指導要領との変更点、相違点について以下の 5 点指摘をしたい<sup>125</sup>。

第 1 点目は、平成 21 年高等学校学習指導要領に記述されていた「直接原価計算」の項目が削除された。これは、直接原価計算は、科目「原価計算」で学習する内容として整理されたためであると考えられる。

第 2 点目は、「業績測定」の内容が新たに付け加えられた。事業部制組織における業績測定の方法について扱うことが示されている。

第 3 点目は、「コスト・マネジメント」が新たに付け加えられた。内容は、標準原価計算、直接標準原価計算、目標原価計算、活動基準原価計算、品質原価計算と、管理会計に役立つための原価計算を学習する内容になっている。

第 4 点目は、経営意思決定において「業務的意思決定」と「構造的意決定」が新たに付け加えられた。意思決定の部分は、平成 21 年の高等学校学習指導要領であまり重視されていなかった項目であったが、今回、重視されていることを表していると考えられる。

第 5 点目は、「経営管理」という文言が多用されている。このことは、科目「管理会計」における目標と連動していると考えられる。

このように、新高等学校学習指導要領では、科目「管理会計」の学習内容について大幅な変更、見直しが行われている。

## ③ 高等学校における管理会計教育の課題と問題点

本項では、全国商業高等学校長協会が出した『学習指導要領の改訂に向けての提言』における科目「原価計算」と科目「管理会計」について考察を行うこととする。

まず初めに、科目「原価計算」における「指導内容の見直し」として、以下のように記述している。

討論やディスカッション、発表において情報の収集や発信等の学習活動を取り入れ、会計分野における言語活動の充実を図る。科目「管理会計」の内容と関連付けて、経営・経済分野の内容を指導する<sup>126</sup>。

また、「取扱いの見直し」として以下のように記述している。

英語による表記を併記して、英語による会計情報を扱い、「管理会計」の内容と関連付け

<sup>125</sup> なお、教科書に関しては、伊藤博、伊藤嘉博ほか（2013）参照のこと。

<sup>126</sup> 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集（2016）、p. 30。

て、「経営・経済分野」の内容を指導する<sup>127</sup>。

こうした『「管理会計」の内容と関連付けて」といった表現は、「財務会計Ⅰ」、「財務会計Ⅱ」にも同様の記載がある。このことから、「財務会計Ⅰ」、「財務会計Ⅱ」、「管理会計」を関連付けることにより、アクティブ・ラーニングを実施しようとする考えが読み取れる。

次に、科目「管理会計」についての「提言」として、以下のように記述している。「財務会計Ⅰ」・「財務会計Ⅱ」の内容と関連させて指導し、併せて、財務諸表を読み分析するなど、経営・経済分野の科目と関連付けて指導する<sup>128</sup>。

そして、「会計分野への提言」として以下の通り記述している。会計分野の科目構成は5科目、「簿記」、「財務会計Ⅰ」、「財務会計Ⅱ」、「原価計算」、「管理会計」の5科目で対応する。・・・(中略)・・・。「財務会計Ⅰ」、「財務会計Ⅱ」、「原価計算」において、「管理会計」の内容と関連させて指導する。併せて、財務諸表を読み分析するなど、経営・経済分野の科目と関連付けて指導する。さらに、「財務会計Ⅱ」と科目「管理会計」を関連させて履修させる<sup>129</sup>。

このように、全国商業高等学校長協会は、新高等学校学習指導要領において、科目「管理会計」に大きな期待をしていると考える。

しかし、一方、大きな問題がある。それは、高等学校側の指導体制が整っていないことである。このことについて、全国商業高等学校長協会では、『「管理会計」の履修者は少ない。これは、生徒への要望・実態、指導できる教員の関係であると分析している<sup>130</sup>』と記述しているように、切実な問題である。すなわち、科目「管理会計」を指導できる教員が少ないために、指導のできる教員が人事異動などで異動した場合、残った教員で指導できなくなってしまう状態が各学校において起こり得ることが予想される。そして、科目「管理会計」がその高等学校の教育課程に位置付けられているにもかかわらず、学習したい生徒の要望に十分に応えられない状況が生じるのである。教員の能力的な問題にも起因するのであるが、実際に、こうした危機的な状況に陥った高等学校の存在を筆者は確認している。科目「管理会計」を重要な科目と位置付けるのであれば、指導のできる教員の養成と資質の向上が必要不可欠の課題であると考えられる。

今後、管理会計教育はどのように発展して行くのであろうか。薄井、中島(2015)でも述べたが、財務会計、管理会計の2つの分野に整理統合して行くのではないかと考える。つまり、「原価計算」の簿記的な内容が「財務会計」に、管理、利益計画の内容が「管理会計」に整理統合して行くのではないかと考える。これまでの考察に基づいて、新高等学校学習指導要領、今後の改訂の予想を含めた「工業簿記」、「原価計算」および「管理会計」の関係について、図

<sup>127</sup> 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集(2016)、p. 30。

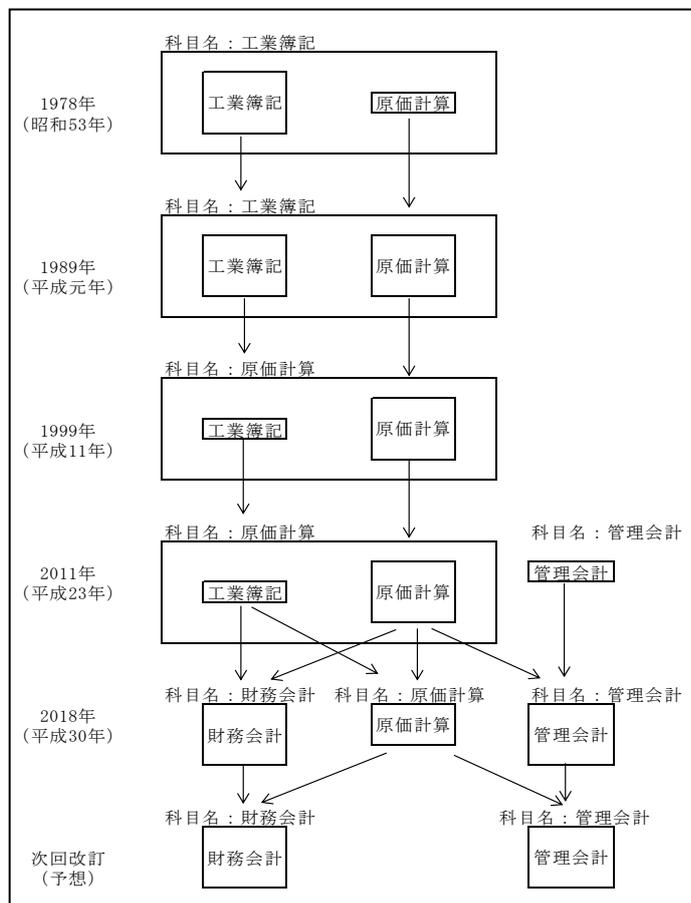
<sup>128</sup> 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集(2016)、pp. 30-31。

<sup>129</sup> 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集(2016)、p. 31。

<sup>130</sup> 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集(2016)、p. 27。

式化すると図表4-5のようになるのではないかと考える<sup>131</sup>。

図表4-5 高等学校における科目「工業簿記」、「原価計算」および「管理会計」の関係図



図表4-5におけるそれぞれの四角形は、面積の大きさが教育内容の量および教育にかかる時間を表している。そのため、教育内容の量が四角形の大きさに比例している。

例えば、昭和53年高等学校学習指導要領では「工業簿記」の教育内容が量的に多く、「原価計算」は、標準原価計算、直接原価計算の内容が削除されているため、教育内容が量的に少なかった。その後、平成元年高等学校指導要領により「原価計算」について、幅広く取り扱う事になり、原価計算と経営管理との関連についても教育するようになった。つまり、標準原価計算、直接原価計算の内容が復活した。そのため、科目「工業簿記」と科目「原価計算」の教育内容は量的に同程度になったのではないかと考えられる。そして、平成11年高等学校学習指導要領により、科目名が「工業簿記」から「原価計算」となり、簿記的内容である工業簿記の内容が縮小し、原価計算の内容が拡大した。

さらに、平成21年高等学校学習指導要領により、内容的に科目「原価計算」と密接的な関係を持っている新設科目「管理会計」が誕生した。そして、新高等学校学習指導要領によ

<sup>131</sup> 詳細については、薄井、中島（2015）参照のこと。

り、科目「原価計算」における工業簿記的内容が科目「財務会計Ⅰ」、科目「財務会計Ⅱ」に、経営管理、利益計画の内容が科目「管理会計」に整理統合されてきている。

このように、高等学校における科目「工業簿記」、科目「原価計算」および科目「管理会計」の関係について整理することができると思う。

#### ④ テキストマイニングによる高等学校学習指導要領の比較分析

本項においては、2009年（平成21年）に告示された高等学校学習指導要領解説 商業編および2018年（平成30年）に告示された高等学校学習指導要領解説 商業編の科目「管理会計」（以下、本項においては、「平成21年」、「平成30年」と略す）の変遷の特徴について明らかにしたいと考える<sup>132</sup>。

なお、分析方法として、平成21年および平成30年から高等学校学習指導要領の本文を除いた解説部分のみをテキスト化し、テキストマイニングの手法を用いて分析を行った。分析ソフトは、計量テキスト分析ソフト KH Coder（Ver. 3. Beta. 01a）を用いた。

分析手順は、KH Coder を用いて文章全体の前処理を実行し、単純集計を行った。その後、頻出語をリストアップし、頻出の程度を分析した結果を分かりやすく可視化するために、出現パターンの共起の程度が強い語を線で結んだ共起ネットワーク図を作成した。

まず初めに、文章全体の前処理を実行し単純集計を行った。その結果、平成21年は、31の文および22の段落、平成30年は、62の文および56の段落であった。また、総抽出語数および異なり語数は、平成21年は、1,227語および239語、平成30年は、2,410語および326語であった。そして、分析に使用する総抽出語数および異なり語数は、平成21年は、591語および171語、平成30年は、1,126語および249語であった。

次に、頻出語をリストアップした。その結果については、図表4-6の通りである。

---

<sup>132</sup> 本項は、令和2年度国際医療福祉大学学会におけるポスター発表の内容について加筆したものである。

図表 4-6 平成 21 年と平成 30 年の頻出回数上位 15 位の抽出語の比較

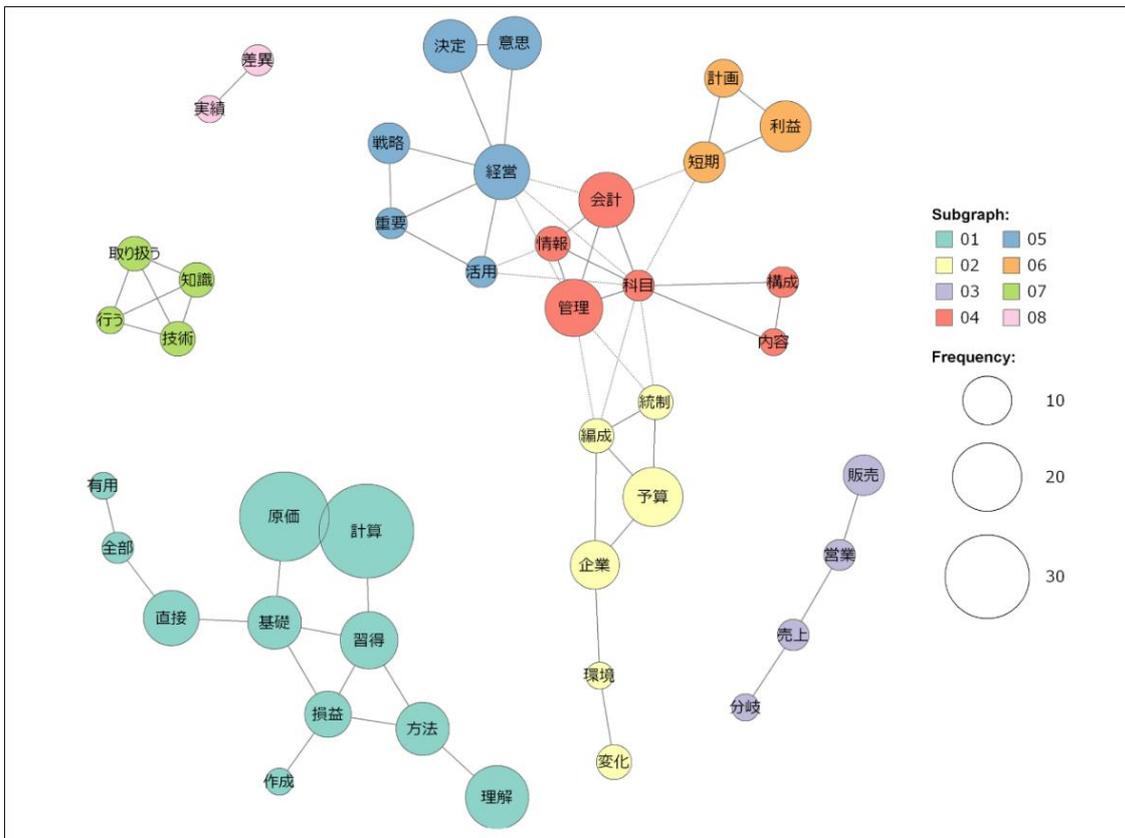
	抽出語	出現回数		抽出語	出現回数
1	計算	38	1	会計	32
2	原価	34	2	管理	32
3	理解	17	3	経営	30
4	予算	15	4	方法	26
5	管理	14	5	原価	25
6	習得	14	6	予算	23
7	会計	13	7	扱う	22
8	経営	13	8	計算	20
9	直接	13	9	実務	20
10	意思	12	10	情報	19
11	基礎	12	11	意思	17
12	決定	12	12	決定	17
13	方法	12	13	基づく	15
14	利益	11	14	利益	15
15	企業	10	15	指導	14

平成 21 年、平成 30 年の出現回数上位 15 位以内の語を抽出した。その結果、平成 21 年は「計算」「原価」「理解」「予算」「管理」「習得」「会計」「経営」「直接」「意思」「基礎」「決定」「方法」「利益」「企業」となった。

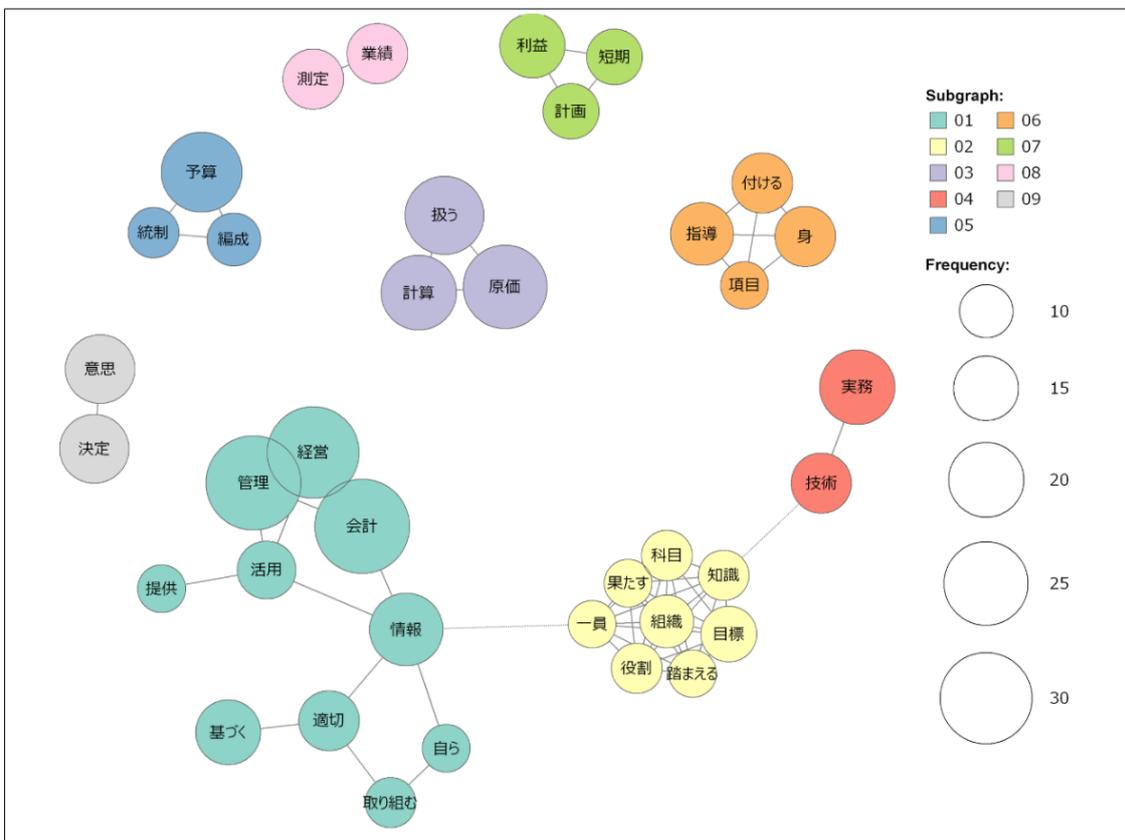
一方、平成 30 年は「会計」「管理」「経営」「方法」「原価」「予算」「扱う」「計算」「実務」「情報」「意思」「決定」「基づく」「利益」「指導」となった。

さらに、平成 21 年および平成 30 年において、出現回数の高い上位 40 位以内の語を抽出し、以下に示す図表 4-7、図表 4-8 の共起ネットワーク図を作成した。それぞれの共起ネットワーク図における円の大きさは単語の出現数を、リンクの大きさは共起関係の強さを、円の色の濃さはネットワークにおける中心であることをそれぞれ意味している。ただし、円同士の距離は意味を持たない。

図表 4-7 平成 21 年の共起ネットワーク図



図表 4-8 平成 30 年の共起ネットワーク図



平成 21 年と比較して平成 30 年は、語数（文、段落、総抽出語数、異なり語）が、大幅に増加していた。また、図表 4-6 に示されている通り、頻出回数の上位 1 位と 2 位が、「計算」「原価」から「会計」「管理」になったことは、教育内容の重点が、「原価計算」から「管理会計」へと変化したことを示していると考えられる。

そして、平成 21 年では 8 位であった「経営」が、平成 30 年では 3 位になったことは、管理会計の目的である「経営者のための会計」を意識した教育内容への変化を表していると考えられる。このことは、図表 4-7、図表 4-8 の共起ネットワーク図に示されている通り、この傾向が顕著になっていると考える。しかし、原価計算の教育内容については、平成 21 年と同様に大きな位置を占めていることを示している。

## 第5節 小括

本節では、本章において行った高等学校における管理会計教育について整理を行いたい。

まず、高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」における標準原価計算および直接原価計算について考察を行った。標準原価計算および直接原価計算は、昭和53年高等学校学習指導要領において、科目「工業簿記」の教育内容から削除された。しかし、その反動あるいは歴史的本質的動向からか、平成元年高等学校学習指導要領以降、標準原価計算および直接原価計算の教育の重要性が飛躍的に高まり、その結果、科目「工業簿記」の教育内容ではおさまりにきれなくなり、平成11年高等学校学習指導要領において、科目「工業簿記」は、科目「原価計算」に名称変更し、さらに、平成21年高等学校学習指導要領において「管理会計」が新設されるに至ったのではないかと考えられたのである。

そして、科目「工業簿記」と科目「原価計算」の教育内容は、ほとんど同じであり、名称変更がなされたものの、その違いはほとんどみられないことを指摘した。

さらに、科目「管理会計」の教育内容について分析する手法として、平成21年に告示された「高等学校学習指導要領解説 商業編」および平成30年に告示された「高等学校学習指導要領解説 商業編」における科目「管理会計」の高等学校学習指導要領の本文を除いた解説部分のみをテキスト化し、テキストマイニングの手法を用いて分析を行った。具体的には、頻出語をリストアップし、頻出の程度を分析した結果を分かりやすく可視化するために、出現パターンの共起の程度が強い語を線で結んだ共起ネットワーク図を作成した。

その分析の結果、平成30年の高等学校学習指導要領は、平成21年高等学校学習指導要領と比較して、教育内容の重点が「原価計算」から「管理会計」へと教育内容が変化し、さらに、「原価計算から管理会計」、「経営者のための会計」へと教育内容、教育目的が変化している傾向が見られたのであった。しかし、依然として「原価計算」の教育内容が大きく、科目「原価計算」と科目「管理会計」の教育内容が混同している傾向が見られた。

また、管理会計を活用している企業は、アンケート調査で明らかになったように、「高等学校」における管理会計教育については、管理会計を「活用している」、管理会計を「活用してない」にかかわらず、管理会計教育の必要性を感じている傾向が示された。しかし、残念ながら、「高等学校」における管理会計教育は、本研究のアンケート調査により示された企業の望む管理会計教育の内容を満たしておらず、検討および再構成が必要不可欠であることが明らかとなった。特に、原価計算と管理会計の内容が混同している傾向がみられている点は整理が必要である。本研究で得られた知見として、次回の高等学校学習指導要領の改定で、実社会で要望され、卒業生が実社会において必要とされる人材の育成が実施されるような改定の必要性が本研究の結果として得られており、今後の政策に期待したい。

また、一方では、高等学校段階における中小企業を対象とした管理会計教育の内容について検討する必要があると考えられるが、この点については今後の課題としたい。

## 第5章 大学における管理会計教育の現状と課題

本章では、高等学校の次の教育段階にあたる大学における管理会計教育について検討を行う。そこで、大学における管理会計教育について考察を行う対象として、大学の学部における管理会計教育の現状と課題について検討をする。

大学の学部における管理会計教育は、高等学校の商業科で科目「管理会計」を学習した学生以外、大学に入学して初めて学ぶ会計であり、さらに、高等学校において管理会計教育が実施されている学校が少ない現状から、おそらくほとんどの学生が初めて学ぶ会計であると考えられる。そのため、大学における管理会計教育は必然的に、講義形式による教育的な側面が強くならざるを得ないと考える。

それに対して、大学の大学院における管理会計教育は、教育的な側面もあるが、学部時代に学んだ管理会計の知識を活用して自ら研究を行う実習、演習の側面があることから、学部における管理会計教育とは、状況が異なっており、一元化して論ずることには無理があると考えられる。

そこで、本研究において、大学院における管理会計教育について除外することにした理由は次の通りである。第1に、大学院には、博士前期課程、博士後期課程、ビジネススクール、専門職大学院など多様な形態があり、さらに、それぞれの形態にはそれぞれの教育目標、目的があり、統一的に大学院における管理会計教育を論ずることは適当ではないと考えられる。第2に、大学院生は、必ずしも、大学卒業後、直ぐに大学院へ進学するわけではないケースも多くあり、例えば、一定の実務経験を積んだ社会人が、大学院入学前にすでに十分な管理会計教育を受けている可能性があることが考えられる。第3に、現在の日本の大学院、特に経営学・商学系では大学院生数に占める留学生の割合が高いために、必ずしも大学院入学前に、管理会計を学んでいない大学院生が多く存在していることが考えられる。第4に、管理会計を専門的に研究する大学院生と、専門的には研究しないが講義だけを受講する大学院生とでは、教育方法、教育内容の深度について変わることが考えられる。

このように、大学院における管理会計教育は、目的、内容、様々な経歴、背景を持った大学院生と多様化しているため事実上、統一的な大学院における管理会計教育について検討することは不可能であると考えられる。大学院における管理会計教育を無視しているのではなく、こうしたやむを得ない状況により、本研究においては大学院における管理会計教育についての検討については除外し、大学の学部における管理会計教育を対象とした検討を行う。

なお、本章で対象とした大学の大学院におけるシラバス等については、第3節において一覧表に整理するとどめた。

研究対象の大学として、令和3年度に、私立大学の経営系の大学の学部と大学院において管理会計の講義を開設している大学を各地域のバランスを考慮し、さらに、管理会計に関する特殊な教育内容を実施している大学を除いた。以下の16の大学を対象とした。

- ・ 北海学園大学
- ・ 作新学院大学
- ・ 日本大学
- ・ 拓殖大学
- ・ 東京富士大学
- ・ 京都産業大学
- ・ 桃山学院大学
- ・ 松山大学
- ・ 東北学院大学
- ・ 専修大学
- ・ 日本経済大学
- ・ 東京経済大学
- ・ 南山大学
- ・ 大阪経済大学
- ・ 福山平成大学
- ・ 西南学院大学

以上の16大学におけるホームページに掲載されている学部のシラバスを基に、学部の管理会計教育の考察を行った。

なお、参照した各大学のシラバス検索のホームページのアドレスの一覧は巻末資料③の通りである。

## 第1節 学部における管理会計教育について

本節においては、大学の学部における管理会計教育について整理を行うことにする。

そこで、まず初めに、抽出した16大学の学部における「管理会計」のシラバスに掲載されている科目名、単位数、担当者について、各大学のホームページを参照して、一覧表を作成すると図表5-1の通りである。

図表5-1 学部の科目名、単位数、担当者

	大学名	科目名	単位数	担当者
1	北海学園大学	管理会計Ⅰ	2	関谷 浩行
		管理会計Ⅱ	2	関谷 浩行
2	東北学院大学	管理会計論	2	佐々木 郁子
3	作新学院大学	管理会計論	2	杉本 育夫
4	専修大学	管理会計論	4	伊藤 和憲
5	日本大学	管理会計論A	2	劉 慕和
		管理会計論B	2	川野 克典
6	日本経済大学	管理会計学A	2	佐田 一仁
		管理会計学B	2	佐田 一仁
7	拓殖大学	管理会計論Ⅰ	2	李 燕
		管理会計論Ⅱ	2	李 燕
8	東京経済大学	管理会計論a	2	井上 慶太
		管理会計論b	2	井上 慶太
9	東京富士大学	管理会計論Ⅰ	2	福山 倫基
		管理会計論Ⅱ	2	福山 倫基
10	南山大学	管理会計論	2	窪田 祐一
11	京都産業大学	管理会計	2	伊藤 正隆
12	大阪経済大学	管理会計論	4	中安 富紀子
13	桃山学院大学	管理会計基礎	2	山田 伊知郎
		戦略管理会計	2	山田 伊知郎
14	福山平成大学	管理会計論	2	宗像 智仁
15	松山大学	管理会計論	4	古井 健太郎
16	西南学院大学	管理会計論Ⅰ	2	森光 高大
		管理会計論Ⅱ	2	森光 高大

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

科目名については、抽出したすべての大学の講義で「管理会計」の語句が入っていた。さらに、13大学で、「管理会計論」の科目名であった。

講義の前・後期、通年の別、単位数に関しては、16 大学中、前期 2 単位、後期 2 単位の計 4 単位で実施している大学が、9 大学、半期 2 単位で実施している大学が 5 大学、通年 4 単位で実施している大学が 2 大学であった。単位数に関しては、4 単位で実施している大学が、16 大学中 11 大学と多くを占めていた。

担当者については、前期 2 単位、後期 2 単位で実施しているほとんどの大学で、同一の担当者であったが、前期と後期で担当者の異なる大学もあった。

次に、各大学で使用されている教科書、参考書は、図表 5-2 の通りである。

図表 5-2 学部で使用されている教科書、参考書

大学名	科目名	単位数	教科書・参考書
1 北海学園大学	管理会計Ⅰ	2	櫻井通晴、伊藤和憲編著 (2017) 『ケース管理会計』中央経済社 櫻井通晴 (2019) 『管理会計 第七版』同文館 伊丹敬之、青木康晴 (2016) 『現場が動き出す会計』日本経済新聞社
	管理会計Ⅱ	2	櫻井通晴、伊藤和憲編著 (2017) 『ケース管理会計』中央経済社 櫻井通晴 (2019) 『管理会計 第七版』同文館 伊丹敬之、青木康晴 (2016) 『現場が動き出す会計』日本経済新聞社
2 東北学院大学	管理会計論	2	ワシントン大学フォスタービジネススクール管理会計研究会 (訳) (2015) 『【新版】管理会計のエッセンス』同文館 浅田孝幸、頼誠、鈴木研一、中川優、佐々木郁子 (2017) 『管理会計・入門 (第 4 版)』有斐閣
3 作新学院大学	管理会計論	2	記載なし
4 専修大学	管理会計論	4	櫻井通晴、伊藤和憲編著 (2017) 『ケース管理会計』中央経済社 櫻井通晴 (2015) 『管理会計 第六版』同文館
	管理会計論 A	2	記載なし
5 日本大学	管理会計論 B	2	川野克典 (2016) 『管理会計の理論と実務第 2 版』中央経済社 浅田孝幸、川野克典、鈴木研一 (2005) 『固定収益マネジメント』中央経済社 河田信、川野克典、松本隆宏 (2019) 『ものづくりの生産性革命—新たなマネジメント手法の考え方・使い方—』中央経済社 ベリングポイントCPMコンソーシアム (2007) 『統合的業績評価マネジメント』生産性出版 ベリングポイント (2002) 『株主価値マネジメント』生産性出版 吉川武勇、ベリングポイント (2003) 『バランス・スコアカード導入ハンドブック』東洋経済新報社
	管理会計学 A	2	櫻井通晴 (2010) 『管理会計 基礎編』同文館
6 日本経済大学	管理会計学 B	2	櫻井通晴 (2010) 『管理会計 基礎編』同文館
	管理会計論Ⅰ	2	ワシントン大学フォスタービジネススクール管理会計研究会 (訳) (2015) 『新版 管理会計のエッセンス』同文館 (原著: James, J, 2013, Managerial Accounting, 5th Edition)
7 拓殖大学	管理会計論Ⅱ	2	ワシントン大学フォスタービジネススクール管理会計研究会 (訳) (2015) 『新版 管理会計のエッセンス』同文館 (原著: James, J, 2013, Managerial Accounting, 5th Edition)
	管理会計論 a	2	岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 第 2 版』中央経済社
8 東京経済大学	管理会計論 b	2	岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 第 2 版』中央経済社
	管理会計論Ⅰ	2	記載なし
9 東京富士大学	管理会計論Ⅱ	2	記載なし
	管理会計論	2	谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社
10 南山大学	管理会計	2	谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社
11 京都産業大学	管理会計	2	浅田孝幸、頼誠、鈴木研一、中川優、佐々木郁子 (2017) 『管理会計・入門第 4 版: 戦略経営のためのマネジリアル・アカウンティング』有斐閣
	管理会計	2	谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社
12 大阪経済大学	管理会計論	4	浅田孝幸、頼誠、鈴木研一、中川優、佐々木郁子 (2017) 『管理会計・入門 (第 4 版)』有斐閣 上總 康行 (2014) 『ケースブック管理会計』新世社 岡本清、廣本敏郎、尾畑裕、挽文子 (2008) 『管理会計 (第 2 版)』中央経済社 古田清和、山田善紀、中安富紀子 (2009) 『基礎からわかる管理会計の実務』商事法務
	管理会計基礎	2	加登豊、梶原武久 (2017) 『管理会計入門 第 2 版』日本経済新聞出版社 谷武幸 (2011) 『エッセンシャル管理会計第 2 版』中央経済社
13 桃山学院大学	戦略管理会計	2	加登豊、梶原武久 (2017) 『管理会計入門 第 2 版』日本経済新聞出版社 谷武幸 (2011) 『エッセンシャル管理会計第 2 版』中央経済社 加登豊 (1999) 『管理会計入門』日本経済新聞社
	管理会計論	2	高栢真一編著 (2012) 『管理会計入門セミナー 改訂版』創成社
14 福山平成大学	管理会計論	2	岡本清、廣本敏郎、尾畑裕、挽文子 (2008) 『管理会計 (第 2 版)』中央経済社
	管理会計論	4	加登豊、梶原武久 (2017) 『管理会計入門 第 2 版』日本経済新聞出版社 谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社
15 松山大学	管理会計論Ⅰ	2	谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社
	管理会計論Ⅱ	2	谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計第 3 版』中央経済社

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

使用されている教科書については、16 大学中、谷 (2013) が 6 大学において使用されている以外は、それぞれの担当者が異なった教科書、参考書を使用していた。また、発行された年をみると、2021 年現在から 5 年以上前に発行された書籍を教科書、参考書として

使用している大学がほとんどであり、10年以上前の書籍を教科書、参考書としている大学もあった。

次に、各大学の学部で実施されている講義内容は、以下の図表5-3～図表5-6の通りである。なお、単位数によって、教育内容が異なることから、前期2単位、後期2単位の大学、通年4単位の大学、半期2単位の大学と分けて整理することにする。

図表5-3 学部の講義内容（前期2単位、後期2単位）①

大学名	北海学園大学		日本大学		日本経済大学		拓殖大学	
	管理会計Ⅰ	管理会計Ⅱ	管理会計論A	管理会計論B	管理会計学A	管理会計学B	管理会計論Ⅰ	管理会計論Ⅱ
第1回	授業ガイダンス&管理会計の現代的意義	授業ガイダンス & 経営戦略とマネジメント・コントロール	イントロダクション	オープニング～概論	管理会計の意義・本質	標準原価計算(1)	オリエンテーション	オリエンテーション
第2回	業務的意思決定1(意思決定のタイプとプロセスほか)	中期経営計画と利益計画	管理会計の概要	原価企画と日本企業の競争力	管理会計上の諸概念	標準原価計算(2)	管理会計の目的と機能	資本予算 1
第3回	業務的意思決定2(業務的意思決定のケースほか)	予算管理1(予算管理の意義ほか)	原価計算の基礎	ものづくり管理会計	企業評価と財務諸表分析 演習問題	直接標準原価計算(1)	原価概念の分類	資本予算 2
第4回	戦略的意思決定1(貨幣の時間価値を考慮しない方法)	予算管理2(予算編成の方法ほか)	直接原価計算	活動基準原価計算と働き方改革	まとめと演習問題(1)	直接標準原価計算(2)	原価計算の構造	資本予算 3
第5回	戦略的意思決定2(貨幣の時間価値を考慮する方法)	予算管理3(予算差異分析ほか)	予算編成・予算管理	分権化組織の管理会計	事業部制と業績管理	企業予算の編成(損益予算、財務予算の編成)	製造間接費	資本予算 4
第6回	コストマネジメント	統合報告と管理会計	マネジメント・コントロール	統合的業績評価マネジメント(OPM/EPM)による企業変革	直接原価計算 演習問題	予算統制(1)(予算差異分析)	CVP分析 1	予算編成と予算管理
第7回	到達度チェック1	到達度チェック1	短期利益計画	バランス(ト)・スコアカードと経営戦略	短期利益計画と原価予測 演習問題	予算統制(2)(資金運用表)	CVP分析 2	予算編成と予算管理
第8回	第8回 原価企画	組織間管理会計	CVP分析	外部講師講演 コンサルティングと管理会計	損益分岐点と直接原価計算(1) 演習問題	経営意思決定の基礎	中間テスト	予算編成と予算管理
第9回	事業部制管理会計	顧客管理会計	関連原価・関連収益	農業協同組合の管理会計	損益分岐点と直接原価計算(2) 演習問題	関連原価分析	経営意思決定における原価情報の利用 1	中間テスト
第10回	経営分析	人的管理会計	業務的意思決定	株主価値向上の管理会計	感度分析等・演習問題	まとめと演習問題	経営意思決定における原価情報の利用 2	責任会計 1
第11回	ABCによる製品戦略、原価低減、予算管理	IT管理会計	貨幣の時間価値	収益の管理会計	最適セールスマックス 演習問題	設備投資の経済性(1)	経営意思決定における原価情報の利用 3	責任会計 2
第12回	バランス・スコアカード	病院管理会計	年金将来価値・年金現在価値	マーケティングと管理会計	まとめと演習問題(2)	設備投資の経済性(2)	価格設定 1	責任会計 3
第13回	レピュテーション・マネジメント	銀行管理会計	設備投資の意思決定	研究開発費の管理会計	中長期計画、利益計画と予算管理(1) 演習問題	活動基準原価計算(1)	価格設定 2	責任会計 4
第14回	インタンジブルズ・マネジメント	行政管理会計	正味現在価値・内部利益率	戦略的投資意思決定	中長期計画、利益計画と予算管理(2) 演習問題	活動基準原価計算(2)	まとめ	まとめ
第15回	到達度チェック2	到達度チェック2	授業の振り返りと理解度チェック	貸借対照表重視の管理会計	まとめと演習問題(3)	まとめと演習問題	期末テスト	期末テスト

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表 5-4 学部の講義内容（前期 2 単位、後期 2 単位）②

大学名	東京経済大学		東京富士大学		桃山学院大学		西南学院大学	
科目名	管理会計論 a	管理会計論 b	管理会計論 I	管理会計論 II	管理会計基礎	戦略管理会計	管理会計論 I	管理会計論 II
第1回	ガイダンス	ガイダンス、管理会計論aの復習	ガイダンス	ガイダンス	管理会計とは(イントロダクション)	戦略とは・管理会計とは(イントロダクション)	管理会計の基礎知識(1):管理会計の意義と社会的要請、財務会計との異同	意思決定会計概説:業務的意思決定、臨時的意思決定
第2回	企業会計の基本、管理会計の概要	事業部の業績測定1	管理会計概論	前期の復習	組織の管理会計(1)組織図と機能	予算管理と脱予算管理	問題発見のための会計(1):会計の基本的な構造	金管理とキャッシュフロー:経営活動における資金の重要性
第3回	財務諸表分析1	事業部の業績測定2	管理会計の発達史	業務的意思決定会計	組織の管理会計(2)コストセンターとプロフィットセンター	伝統的コストマネジメントの現代的問題点とその克服方法	問題発見のための会計(2):財務分析の基礎と実践	業務的意思決定(1):差額原価、差額収益
第4回	財務諸表分析2	事業部の業績測定3	組織と管理会計	業務的意思決定会計	予算管理(1)予算の編成	戦略的コストマネジメント(活動基準原価計算)	管理会計の体系と原価の諸概念	務的意思決定(2):関連原価、埋没原価
第5回	財務諸表分析3	事業部の業績測定4	組織と経営計画	業務的意思決定会計	予算管理(2)予算の弊害	戦略的コストマネジメント(直接原価計算)	短期利益計画(1):変動費・固定費とCVP分析	長期経営計画
第6回	小テストと解説	小テストと解説	管理会計と経営戦略	設備投資の意思決定	伝統的コストマネジメント	戦略的コストマネジメント(制約の理論)	短期利益計画(2):利益改善施策、経営レバレッジ	設備投資の意思決定(1):資金の時間価値、複利計算、割引計算
第7回	原価計算の基礎	経営意思決定のための会計1	利益計画と直接原価計算	設備投資の意思決定	伝統的コストマネジメントの問題点の整理	戦略的コストマネジメント(原価企画)	小テスト	設備投資の意思決定(2):設備投資の経済性計算①
第8回	短期利益計画のためのCVP分析1	経営意思決定のための会計2	プロダクトミックス	設備投資の意思決定	直接原価計算	知的資産管理(1)知的資産とは	予算管理概説:予算管理の意義、予算の類型	設備投資の意思決定(3):設備投資の経済性計算②
第9回	短期利益計画のためのCVP分析2	第9回 経営意思決定のための会計3	中間テスト	設備投資の意思決定	CVP分析	知的資産管理(1)知的資産の管理	予算編成と予算統制:業績評価システムと組織構造	小テスト:これまでの内容の確認
第10回	短期利益計画のためのCVP分析3	経営意思決定のための会計4	責任会計と業績評価	設備投資の意思決定	設備投資の意思決定(1)経済性分析	BSC(1)BSCとは	予算差異分析:予算によるコントロールと会計処理	原価計算について:個別原価計算と総合原価計算、実際と標準
第11回	小テストと解説	小テストと解説	業績評価と標準原価計算	グループワーク準備	設備投資の意思決定(2)差額原価収益性分析	BSC(2)戦略マップ	責任会計:組織の分権化と業績管理	間接費の管理(1):ABC、ABM
第12回	予算管理1	原価管理1	業績評価と活動基準原価計	グループワーク準備	マネジメントコントロールシステム(1)企業価値を高める	BSC(3)戦略マップの作成	責任会計:責任会計制度と事業部制	間接費の管理(2):マーケティングコスト・物流コスト
第13回	予算管理2	原価管理2	業績評価会計まとめ	グループワーク発表(1)	マネジメントコントロールシステム(2)指標によるコントロール	BSC(4)BSCの作成と活用	戦略遂行のための管理会計:経営戦略に沿った組織のマネジメントと管理会計	在庫管理と管理会計:ジャスト・イン・タイムと制約理論
第14回	予算管理3	原価管理3	前期講義内容まとめ	グループワーク発表(2)	業績管理	環境管理会計(1)ライフサイクルコスト	バランス・スコアカード:多次元での業績評価と戦略マップ	戦略的コスト・マネジメント(1):原価企画と源流管理
第15回	最終試験と解説	最終試験と解説	(記載なし)	総括・達成度の確認	戦略利益の評価、まとめ	環境管理会計(2)マテリアルフロー会計、まとめ	総括:半期のまとめ	戦略的コスト・マネジメント(2):総合利益管理活動と半期のまとめ

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表 5-5 学部の講義内容 (通年 4 単位)

大学名	専修大学	大阪経済大学	松山大学
科目名	管理会計論	管理会計論	管理会計論
第1回	ガイダンス	ガイダンス	イントロダクション
第2回	管理会計の歴史の変遷	管理会計の意義	管理会計総説(1) : 管理会計の意義と目的
第3回	管理会計概要の理解	管理会計の基礎概念(原価概念)	管理会計総説(2) : 管理会計と原価計算
第4回	管理会計の現代的意義の学習	管理会計の基礎概念	短期利益計画のためのCVP分析(1) : 短期利益計画の意義とCVP分析の基礎
第5回	経営戦略とマネジメント・コントロールの学習	意思決定アプローチ	短期利益計画のためのCVP分析(2) : CVP分析の応用
第6回	中期経営計画と利益計画の学習	業績管理アプローチ	予算編成と予算統制(1) : 企業予算概説・基本予算の構成と編成手続
第7回	予算管理の学習	第6回までの学習内容の復習	予算編成と予算統制(2) : 予算統制と企業予算の動向
第8回	経営意思決定支援の管理会計の学習	原価管理(1)	事業部の業績測定(1) : 企業の組織・事業部の業績測定システム
第9回	コストマネジメントの学習	原価管理(2)	事業部の業績測定(2) : 事業部間の振替価格・事業部の業績尺度
第10回	原価企画の学習	長期経営計画(1)	マネジメント・コントロールの基礎
第11回	事業部制管理会計の学習	長期経営計画(2)	業績評価とインセンティブ
第12回	経営分析の学習	設備投資計画(1)	経営意思決定と差額原価収益分析
第13回	日本の管理会計の実態の理解	設備投資計画(2)	設備投資の意思決定(1) : 設備投資の意思決定モデル
第14回	管理会計の基礎の理解	これまでの学習内容の再確認	設備投資の意思決定(2) : 資本コスト率の計算とキャッシュ・フローの予測
第15回	ABCによる製品戦略, 原価低減, 予算管理	利益計画(1)	設備投資の意思決定(3) : 組織の中における設備投資の意思決定
第16回	バランスト・スコアカードの学習	利益計画(2)	中間レビュー
第17回	レピュテーション・マネジメントの学習	利益計画(3)	経営戦略と管理会計
第18回	インタangibleズ・マネジメントの学習	予算管理(1)	バランスト・スコアカード(1) : バランスト・スコアカードの概要と意義
第19回	統合報告と管理会計の学習	予算管理(2)	バランスト・スコアカード(2) : 4つの視点と戦略マップ
第20回	組織間管理会計の学習	事業部の業績管理(1)	バランスト・スコアカード(3) : バランスト・スコアカードの応用と発展
第21回	管理会計の展開の理解	事業部の業績管理(2)	原価企画(1) : 原価企画の基礎
第22回	顧客管理会計の学習	これまでの学習内容の再確認	原価企画(2) : 原価の作り込みとVE
第23回	人的資産管理会計の学習	ABC	ABC/ABM(1) : ABCの目的と方法
第24回	IT管理会計の学習	ABM	ABC/ABM(2) : ABMとABB
第25回	病院管理会計の学習	バランスト・スコアカード	品質管理会計とライフサイクル・コストニング
第26回	銀行管理会計の学習	原価企画(1)	後半の演習と事例研究
第27回	行政管理会計の学習	原価企画(2)	管理会計の発展(1) : マネジメント・コントロールの進展
第28回	管理会計の応用の理解	アマーバ経営	管理会計の発展(2) : コスト・マネジメントの進展
第29回	管理会計の復習(1)	品質原価計算	管理会計の適用領域の拡大
第30回	管理会計の復習(2)	期末テスト(講義内試験)	まとめ

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表 5-6 学部の講義内容（半期 2 単位）

大学名	東北学院大学	作新学院大学	南山大学	京都産業大学	福山平成大学
科目名	管理会計論	管理会計論	管理会計論	管理会計	管理会計論
第1回	オリエンテーション 管理会計概論	ガイダンス	管理会計の意義／基 礎概念	イントロダクション (管理会計の意義)	イントロダクション
第2回	オリエンテーション 管理会計概論	管理会計が必要とす る会計情報	意思決定アプローチ の方法	管理会計の基礎概念	原価概念
第3回	CVP分析(1) 原価態様	マネジメント・コン トロール・システム	業績管理アプローチ の方法	意思決定会計①(意 思決定プロセスと特 殊原価概念)	標準原価管理
第4回	CVP分析(2) 損益分岐点分析	財務情報分析(収益 性分析・安全性分 析)	原価管理	意思決定会計②(差 額原価収益分析)	差異分析
第5回	経営意思決定におけ る原価情報の利用	短期利益計画・CVP 分析の基礎	長期経営計画	プロダクトミックス	利益計画① 固定分 解
第6回	全社戦略、事業部戦 略、中期経営計画か ら短期利益計画	CVP分析の応用	設備投資計画	設備投資計画①(会 計利益率法と回収期 間法)	利益計画② CVP分 析/感度分析
第7回	資本予算の基礎	予算管理システム (予算編成・予算統 制)①	利益計画	設備投資計画②(正 味現価法と内部利益 率法)	予算管理
第8回	資本予算とその他長 期的意思決定	予算管理システム (予算編成・予算統 制)①	予算管理	前半のまとめ	事業部制会計① 事 業部制の業績評価
第9回	予算編成と予算管 理、予算編成	事業部制会計(事業 部の業績評価)①	利益計画と予算管理 の実際	長期経営計画	事業部制会計② 振 替価格
第10回	予算管理と変動予算 と標準原価	事業部制会計(事業 部の業績評価)②	事業部の業績管理	利益計画(利益計画 プロセスとCVP分 析)	差額原価収益分析
第11回	標準原価と差異分析	原価計算の基礎	ABC/ABM	予算管理①(予算管 理プロセス)	設備投資の経済計算 ① 伝統的方法
第12回	分権化と業績評価 (1)分権化、組織 評価	ABC(活動基準原価 計算)	バランススコアカ ード	予算管理②(予算管 理に関する模擬体験 ゲーム)	設備投資の経済計算 ② 貨幣の時間価値
第13回	分権化と業績評価 (2)管理者の評価	業務的意思決定	原価企画	事業部の業績管理	ABC/ABM
第14回	まとめテスト	戦略的意思決定	アミーバ経営	バランスト・スコア カード	原価企画
第15回	まとめテストの解説	まとめ	(記載なし)	まとめおよび試験	ライフサイクル・コ スティング

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

シラバスの講義内容について、予算、BSC、CVP分析、意思決定などの内容は、ほとんどの大学で実施されている。しかし、それ以外の講義内容については、それぞれの担当者の研究領域や内容と関わりの深い内容について教育されていることが読み取れる。

また、講義名は管理会計でありながら、原価計算の内容のような教育を行っている大学もあり、大学の実情に合わせ、それぞれの大学において管理会計教育が行われていることを指摘できる。

## 第2節 対象とした大学の大学院における管理会計のシラバスについて

本節においては、前節で抽出した大学の大学院における管理会計のシラバスについて一覧表に整理する。

前節で抽出した16大学の大学院における「管理会計」のシラバスに掲載されている科目名、単位数、担当者について、各大学のホームページを参照して、一覧表を作成すると図表5-7の通りである。

図表5-7 大学院における科目名、単位数、担当者

	大学院名	科目名	単位数	担当者
1	北海学園大学	管理会計論特殊講義	2	関谷 浩行
2	東北学院大学	管理会計論特講Ⅰ	2	佐々木 郁子
		管理会計論特講Ⅱ	2	佐々木 郁子
3	作新学院大学	管理会計学特論	2	中川 仁美
4	専修大学	管理会計特論Ⅰ	2	伊藤 和憲
		管理会計特論Ⅱ	2	伊藤 和憲
5	日本大学	管理会計論特殊講義(Ⅰ)A	2	新江 孝
		管理会計論特殊講義(Ⅰ)B	2	新江 孝
6	日本経済大学	管理会計研究	2	曾 勁
7	拓殖大学	管理会計特論(管理会計の基礎)	2	木村 眞実
		管理会計特論(管理会計の応用)	2	木村 眞実
8	東京経済大学	管理会計論研究a	2	井上 慶太
		管理会計論研究b	2	井上 慶太
9	東京富士大学	管理会計論研究	4	小森 秀人
10	南山大学	管理会計論	2	窪田 祐一
11	京都産業大学	管理会計特論	2	伊藤 正隆
12	大阪経済大学	管理会計論	2	浅田 拓史
13	桃山学院大学	管理会計論研究A	2	山田 伊知郎
		管理会計論研究B	2	山田 伊知郎
14	福山平成大学	管理会計特論	2	宗像 智仁
15	松山大学	管理会計特講	4	佐久間 智広
16	西南学院大学	管理会計論特殊講義	2	森光 高大

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

科目名については、学部と同様に、抽出したすべての学部の講義で「管理会計」の語句が入っていた。しかし、学部との違いは、「特殊講義」や「特論」といった用語を使用している大学が多くを占めていた。一方、学部と同じ科目名を使用している大学もあった。

また、講義の前・後期、通年の別、単位数に関しては、16大学中、前期2単位、後期2単位の計4単位で実施している大学が6大学、通年4単位で実施している大学が2大学、半

期2単位で実施している大学が8大学と、学部と比較して半期2単位で実施している大学が多かった。

担当者については、前期2単位、後期2単位で実施している大学はすべて、同一の担当者であった。また、16大学中9大学において、学部と大学院の両方の管理会計の講義を同一の担当者も担当していた。これは、大学の規模にも関係していると考えられる。

次に、各大学の大学院で使用されている教科書、参考書は、図表5-8の通りである。

図表5-8 大学院で使用されている教科書、参考書

大学院名	科目名	単位数	教科書・参考書
1 北海学園大学	管理会計論特殊講義	2	櫻井通晴 (2019) 『管理会計 第七版』中央経済社 Anthony, R. N., and V. Govindarajan. 2007. Management Control Systems. 12th edition. New York: McGraw-Hill/Irwin. Horngren, C. T., S. M. Datar, and M. Rajan. 2015. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 15th edition. Boston, Tokyo: Pearson.
2 東北学院大学	管理会計論特講Ⅰ	2	ワシントン大学フォスタービジネススクール管理会計研究会 (訳) (2015) 『【新版】管理会計のエッセンス』同文館
	管理会計論特講Ⅱ	2	水野一郎編著 (2019) 『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社
3 作新学院大学	管理会計学特論	2	原俊雄、高橋賢 (2018) 『会計学講義』中央経済社 村田直樹 (2014) 『企業会計の基礎理論』同文館
4 専修大学	管理会計特論Ⅰ	2	伊藤和憲 (2007) 『戦略的管理会計』中央経済社 伊藤和憲 (2014) 『BSCによる戦略の策定と実行』同文館
	管理会計特論Ⅱ	2	Kaplan and Norton (2006). Alignment. Harvard Business School Press.
5 日本大学	管理会計論特殊講義 (Ⅰ) A	2	新江孝 (2005) 『戦略管理会計研究』同文館
	管理会計論特殊講義 (Ⅰ) B	2	新江孝 (2005) 『戦略管理会計研究』同文館
6 日本経済大学	管理会計研究	2	櫻井通晴 (2019) 『管理会計 第七版』中央経済社
7 拓殖大学	管理会計特論 (管理会計の基礎)	2	上総康行 (2017) 『管理会計論』新世社
	管理会計特論 (管理会計の応用)	2	上総康行 (2017) 『管理会計論』新世社
8 東京経済大学	管理会計論研究 a	2	小林啓孝、伊藤嘉博、清水孝、長谷川恵一 (2017) 『スタンダード管理会計 (第2版)』東洋経済新報社
	管理会計論研究 b	2	小林啓孝、伊藤嘉博、清水孝、長谷川恵一 (2017) 『スタンダード管理会計 (第2版)』東洋経済新報社
9 東京富士大学	管理会計論研究	4	記載なし
10 南山大学	管理会計論	2	谷武幸、小林啓孝、小倉昇編『業績管理会計<体系現代会計学第10巻>』中央経済社 Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Burgstahler, D., & Schatzberg, J. 2013. Introduction to Management Accounting (16th edition, Global edition). Pearson.
11 京都産業大学	管理会計特論	2	上埜進、杉山善浩、島吉伸、窪田祐一、吉田栄介 (2010) 『管理会計の基礎—理論と実践—第4版』税務経理協会 浅田孝幸、頼誠、鈴木研一、中川優、佐々木郁子 (2017) 『管理会計・入門第4版：戦略経営のためのマネジリアル・アカウンティング』有斐閣アルマ
12 大阪経済大学	管理会計論	2	ホープ&フレイザー著、清水孝監訳 (2005) 『脱予算経営』生産性出版 デリル・ノースコット著、上総康行監訳 (2010) 『戦略的投資決定と管理会計』中央経済社 上総康行 (2014) 『ケースブック管理会計』新世社
	管理会計論研究 A	2	谷武幸 (2011) 『エッセンシャル管理会計第2版』中央経済社
13 桃山学院大学	管理会計論研究 B	2	加登豊、梶原武久 (2017) 『管理会計入門 第2版』日本経済新聞出版社 谷武幸 (2011) 『エッセンシャル管理会計第2版』中央経済社 加登豊 (1999) 『管理会計入門』日本経済新聞社
14 福山平成大学	管理会計特論	2	櫻井通晴 (2019) 『管理会計 第七版』中央経済社
15 松山大学	管理会計特講	4	Kenneth A. Merchant and Wim A. Van der Stede, 2017, Management Control Systems 4th Edition, Pearson Education Limited
16 西南学院大学	管理会計論特殊講義	2	岡本清、廣本敏郎、尾畑裕、挽文子 (2008) 『管理会計(第2版)』中央経済社 山本浩二、小倉昇、尾畑裕、小菅正伸、中村博之編著 (2015) 『スタンダードテキスト管理会計(第2版)』中央経済社

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

使用されている教科書、参考書については、16大学中、櫻井 (2019) が3大学において使用されている以外は、担当者それぞれが教科書、参考書を使用していた。学部と比較して、担当者の研究領域や内容に関する教科書を使用している傾向が強くみられた。これは、大学院における管理会計教育は、学部と比較して研究的側面が強いことが影響していると考えられる。また、学部と同じ教科書、参考書を使用している大学もあった。さらに、担当者の執筆した書籍を教科書、参考書として使用している大学もあった。

発行された年を見てみると、学部と同様に、2021年現在から5年以上前に発行された書籍を教科書、参考書として使用している大学がほとんどであり、10年以上前の書籍を教科書、参考書としている大学もあった。

次に、各大学の大学院で実施されている講義内容は、以下の図表5-9～図表5-13の通りである。

なお、大学の学部と同様に、前期2単位、後期2単位の大学、通年4単位の大学、半期2単位の大学と分けて整理する。

図表5-9 大学院の講義内容（前期2単位、後期2単位）①

大学院名	東北学院大学		専修大学		日本大学	
	管理会計論特講Ⅰ	管理会計論特講Ⅱ	管理会計特論Ⅰ	管理会計特論Ⅱ	管理会計論特殊講義 (Ⅰ) A	管理会計論特殊講義 (Ⅰ) B
第1回	ガイダンス（授業の進め方の説明）第1章の内容についてのディスカッション	中小企業における管理会計研究の意義と課題について、ディスカッションする	ガイダンス	連携：経済的価値の源泉	マネジメント・コントロールの基礎（その1：意義）	マネジメント・コントロール研究の発展（その1：アンソニーの所説）
第2回	第2章の内容についての確認と、ディスカッション	中小企業の発展段階と管理会計システムについて、ディスカッションする	戦略策定	企業戦略と組織構造：歴史的視点	マネジメント・コントロールの基礎（その2：分類）	マネジメント・コントロール研究の発展（その2：マーチャントによる所説）
第3回	第3章の内容についての確認と、ディスカッション	中小企業政策の変遷と管理会計施策について、ディスカッションする。	ダブル・ループの学習	財務の視点と顧客の視点の戦略展開（その1）：先行研究	管理会計の基礎（その1：意義）	マネジメント・コントロール研究の発展（その3：マルミ&ブラウンによる所説）
第4回	第4章の内容についての確認と、ディスカッション	法人事業概況説明書の活用による中小企業管理会計の可能性について、ディスカッションする。	BSC	財務の視点と顧客の視点の戦略展開（その2）：事例研究	管理会計の基礎（その2：分類）	サイモンのMC研究（その1：コントロール・レバレッジ）
第5回	原価情報についての確認と、ディスカッション	中小企業における同業者比較を活用した管理会計、およびライフサイクルコストの導入の可能性について、ディスカッションする。	成果運動型業績評価	内部プロセスの視点と学習と成長の視点の戦略展開（その1）：先行研究	戦略論の分類（その1：競争優位の要因）	サイモンのMC研究（その2：診断的コントロール）
第6回	第5章 Appendix の内容についての確認と、ディスカッション	Ⅲ社の事例をレジメに基づき、ディスカッションする	コーポレート・スコアカード	内部プロセスの視点と学習と成長の視点の戦略展開（その2）：事例研究	戦略論の分類（その2：静的要因・動的要因）	サイモンのMC研究（その3：インタラクティブ・コントロール）
第7回	第6章の内容についての確認と、ディスカッション	株式会社エコマの事例をレジメに基づき、ディスカッションする	コーポレート・ブランドとコーポレート・レピュテーション	支援機能との連携（その1）：先行研究	戦略的管理会計研究（その1：意義）	コンティンジェンシー理論の適用（その1：基礎概念）
第8回	時間的価値についての確認と、ディスカッション	京都試作ネットの事例をレジメに基づき、ディスカッションする	カスケード	支援機能との連携（その2）：事例研究	戦略的管理会計研究（その2：分類）	コンティンジェンシー理論の適用（その2：研究例）
第9回	資本予算の意思決定についての確認と、ディスカッション	株式会社松本鐵工所の事例をレジメに基づき、ディスカッションする	品質改善と戦略のマネジメント	戦略の落とし込み：落とし込みのプロセス	戦略的管理会計研究（その3：特徴）	戦略と会計システムの関係性（その1：戦略からの影響）
第10回	予算編成のプロセスについての確認と、ディスカッション	株式会社21の事例をレジメに基づき、ディスカッションする	戦略予算と脱予算管理	取締役会と投資家との連携	戦略的コスト・マネジメント研究（その1：意義）	戦略と会計システムの関係性（その2：会計システムからの影響）
第11回	予算管理についての確認、ディスカッション	諏訪田製作所の事例をレジメに基づき、ディスカッションする	戦略の実施項目	外部パートナーとの連携	戦略的コスト・マネジメント研究（その2：分類）	戦略と会計システムの関係性（その3：双方方向の関係性）
第12回	第9章の内容についての確認と、ディスカッション	江洲金属株式会社の事例をレジメに基づき、ディスカッションする	シェアードサービスのBSC	提携プロセスのマネジメント	戦略的コスト・マネジメント研究（その3：研究例）	戦略変更とMCS（その1：基礎概念）
第13回	分権化についてディスカッション	燕三条・大田区・東大阪地域の中堅企業における管理会計実践に関する実態調査について、ディスカッションする	BSCの促進要因と阻害要因	アラインメントのプロセス	BSC研究（その1：意義）	戦略変更とMCS（その2：研究例）
第14回	バランススコアカードに関するDVDの視聴および、ディスカッション	北海道苫小牧地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査について、ディスカッションする	ケース・スタディ	総合的戦略の連携	BSC研究（その2：特徴）	新たな管理会計の体系（その1：マネジメント・コントロールとの関係性）
第15回	作成したレポートについてそれぞれを発表する	中小企業に対する管理会計の導入・活用支援に関する実態調査について、ディスカッションする	戦略のアラインメント	戦略管理室	BSC研究（その3：事例）	新たな管理会計の体系（その2：戦略との関係性）

（出所）各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表 5-10 大学院の講義内容（前期 2 単位、後期 2 単位）②

大学院名	拓殖大学		東京経済大学		桃山学院大学	
	管理会計特論 (管理会計の基礎)	管理会計特論 (管理会計の応用)	管理会計論研究 a	管理会計論研究 b	管理会計論研究 A	管理会計論研究 B
第 1 回	管理会計の基礎知識	企業管理と企業会計	ガイダンス	ガイダンス	管理会計とは(イントロダクション)	戦略とは・管理会計とは(イントロダクション)
第 2 回	管理会計の体系	限界利益による予算管理	管理会計の基礎知識	差額原価・収益分析1	組織の管理会計(1)組織図と機能	予算管理と脱予算管理
第 3 回	中期利益計画	現業統制と会計情報	戦略遂行のための管理会計1	差額原価・収益分析2	組織の管理会計(2)コストセンターとプロフィットセンター	伝統的コストマネジメントの現代的問題点とその克服方法
第 4 回	戦略分析会計	購買管理と購買予算管理	戦略遂行のための管理会計2	ここまで扱った内容の整理と討論	予算管理(1)予算の編成	戦略的コストマネジメント(活動基準原価計算)
第 5 回	中期個別会計(原価企画・BSC)	外注管理とコストダウン	第5回 ここまで扱った内容の整理と討論	第5回 投資プロジェクトの経済計算1	予算管理(2)予算の弊害	戦略的コストマネジメント(直接原価計算)
第 6 回	資本予算	在庫管理	財務情報分析1	投資プロジェクトの経済計算2	伝統的コストマネジメント	戦略的コストマネジメント(制約の理論)
第 7 回	短期利益計画と損益分岐点(CVP)分析	生産管理会計	財務情報分析2	ここまで扱った内容の整理と討論	伝統的コストマネジメントの問題点の整理	戦略的コストマネジメント(原価企画)
第 8 回	損益分岐点分析と直接原価計算	生産戦略と生産管理	ここまで扱った内容の整理と討論	生産管理・在庫管理のための管理会計1	直接原価計算	知的資産管理(1)知的資産とは
第 9 回	予算管理と責任会計	原価管理のフレームワーク	短期利益計画のための管理会計1	生産管理・在庫管理のための管理会計2	CVP分析	知的資産管理(1)知的資産の管理
第 10 回	予算実績差異分析	標準原価計算による原価管理	短期利益計画のための管理会計2	ここまで扱った内容の整理と討論	設備投資の意思決定(1)経済性分析	BSC(1)BSCとは
第 11 回	資金管理とキャッシュ・フロー管理	活動基準原価計算	ここまで扱った内容の整理と討論	原価管理1	設備投資の意思決定(2)差額原価収益性分析	BSC(2)戦略マップ
第 12 回	事業部制組織の管理会計	販売管理会計	予算管理と責任会計1	原価管理2	マネジメントコントロールシステム(1)企業価値を高める	BSC(3)戦略マップの作成
第 13 回	本社費の配賦・共通費の内部振替、内部振替価格	マーケティング・マネジメント	予算管理と責任会計2	ここまで扱った内容の整理と討論	マネジメントコントロールシステム(2)指標によるコントロール	BSC(4)BSCの作成と活用
第 14 回	ミニプロフィットセンターの利益管理	販売管理と予算管理	ここまで扱った内容の整理と討論	研究計画の発表	業績管理	第 14 回 環境管理会計(1)ライフサイクルコストリング
第 15 回	まとめ	まとめ	まとめ	まとめ	戦略利益の評価、まとめ	環境管理会計(2)マテリアルフロー会計、まとめ

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表5-11 大学院の講義内容（通年4単位）

大学院名	東京富士大学	松山大学
科目名	管理会計論研究	管理会計特講
第1回	講義全体の概要、管理会計の特徴	イントロダクション
第2回	管理会計の発展史、体系	Management and Control
第3回	意思決定短期1 原価概念1 固定費と変動費	Result Controls
第4回	意思決定短期2 損益分岐点と目標利益管理	Action, Personnel, and Cultural Controls
第5回	意思決定短期3 続きと演習	Control System Tightness
第6回	原価概念2、3、4 直接費と間接費、その他 管理可能原価、不能原価、サンクスコスト	Control System Costs
第7回	ケース演習－意思決定	Designing and Evaluating Management Control Systems
第8回	業務的意思決定1	8. Financial Responsibility Centers
第9回	業務的意思決定2	9. Planning and Budgeting
第10回	間接費の配布問題とABC、ABM	Incentive Systems
第11回	続きとケース演習－ABC	Financial Performance Measures and Their Effects
第12回	標準原価計算と差異分析 演習	Remedies to the Myopia Problem
第13回	続きと演習	Using Financial Results Controls in the Presence of Uncontrollable Factors
第14回	ビジョンと中期計画	Corporate Governance and Boards of Directors
第15回	補足と質疑応答	Controllers and Auditors
第16回	CF 1 利益とお金の違い、調整 演習	Management Control-Related Ethical Issues
第17回	CF 2 CF表の作成 長期資金計画 演習	Management Control in Not-for-profit Organizations
第18回	CF 3 短期資金計画 運転資金管理と調達	中間レビューと研究論文の読み方
第19回	CF 4 お金の時間価値、DCF 演習	管理会計領域の重要論文輪読(1)
第20回	意思決定長期1 演習	管理会計領域の重要論文輪読(2)
第21回	意思決定長期2 演習 日米投資評価	管理会計領域の重要論文輪読(3)
第22回	意思決定長期3 EVA 資本コスト	管理会計領域の重要論文輪読(4)
第23回	原価管理 原価改善、価格と原価企画	管理会計領域の重要論文輪読(5)
第24回	戦略経営指標と財務分析1	管理会計領域の重要論文輪読(6)
第25回	戦略経営指標と財務分析2	管理会計領域の重要論文輪読(7)
第26回	ケース演習	管理会計領域の重要論文輪読(8)
第27回	経営組織・責任会計と業績評価 演習	管理会計領域の重要論文輪読(9)
第28回	固定予算と変動予算 演習 企業価値創造・企業 戦略と管理会計、まとめと補足	管理会計領域の重要論文輪読(10)
第29回	(記載なし)	管理会計領域の重要論文輪読(11)
第30回	(記載なし)	まとめ

(出所) 各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表5-12 大学院の講義内容（半期2単位）①

大学院名	北海学園大学	作新学院大学	日本経済大学	南山大学
科目名	管理会計論特殊講義	管理会計学特論	管理会計研究	管理会計論
第1回	経営者のための管理会計	ガイダンス	オリエンテーション（管理会計の基礎）	業績管理会計の意義
第2回	キャッシュ・フロー経営	財務会計と管理会計	原価概念と原価計算	業績管理会計と組織構造
第3回	企業評価と財務諸表分析	社会における会計の役割	企業評価と財務諸表分析	業績管理会計と組織行動
第4回	事業部制による業績管理会計	経営管理のための管理会計	企業予算	業績管理会計の経済学的分析
第5回	中長期経営計画，利益計画，目標管理	経営のサイクルと管理会計	損益分岐点分析	経営戦略と業績管理
第6回	企業予算によるマネジメント・コントロール	経営管理のための利益概念と原価概念	直接原価計算と標準原価計算	利益管理
第7回	損益分岐点分析による収益性の検討	経営計画と利益計画	原価企画	原価管理
第8回	原価企画による戦略的コスト・マネジメント	大綱的利益計画と損益分岐点の計算	活動基準原価計算（ABC）	事業部の業績管理
第9回	ABCによる製品戦略，原価低減，予算管理	貢献利益	品質マネジメントと品質原価計算	グループ企業の業績管理
第10回	コスト・品質の戦略的コスト・マネジメント	意思決定のための会計①	営業費管理会計	グローバル企業の業績管理
第11回	経営戦略の管理会計への役立ち	意思決定のための会計②	意思決定会計	プロジェクトマネジメントの管理会計
第12回	バランス・スコアカードによる戦略マネジメント	品質原価計算	設備投資意思決定	非営利組織の業績管理
第13回	インタangibleの戦略マネジメント	組織と会計	バランス・スコアカード（BSC）	企業価値と業績管理
第14回	レピュテーション・マネジメント	会計の領域	事業部制と業績管理会計	バランススコアカード
第15回	企業価値創造のための統合報告	まとめ	IT投資とAIへの管理会計	（記載なし）

（出所）各大学のホームページに掲載されているシラバスより筆者作成

図表 5-1 3 大学院の講義内容（半期 2 単位）②

大学院名	京都産業大学	大阪経済大学	福山平成大学	西南学院大学
科目名	管理会計特論	管理会計論	管理会計特論	管理会計論特殊講義
第 1 回	ガイダンス（講義概要と進め方等）	ガイダンス・管理会計の基礎知識	イントロダクション	オリエンテーション：管理会計の体系
第 2 回	企業経営と会計	管理会計のケーススタディ	経営者のための管理会計	業績管理会計①：業績管理会計の概要
第 3 回	原価計算の基礎	予算管理論：予算の種類とプロセス	企業価値創造のための管理会計	業績管理会計②：マネジメント・コントロール
第 4 回	経営戦略と経営計画の策定	予算管理論：予算編成と予算統制	キャッシュフロー経営	業績管理会計③：財務指標による業績評価
第 5 回	短期利益計画とCVP分析	予算管理論：予算の問題と脱予算経営	経営意思決定会計	業績管理会計④：多面的な業績評価
第 6 回	予算管理（1）	予算管理論：ケーススタディ	戦略的意思決定と設備投資意思決定	業績管理会計⑤：戦略的業績評価
第 7 回	予算管理（2）	投資経済計算：投資経済計算のプロセス	戦略的・戦術的価格決定	意思決定会計①：意思決定会計の概要
第 8 回	第 8 回 意思決定のための関連収益・原価分析（1）	投資経済計算：投資経済計算の技法	経営戦略の管理会計への役立ち	意思決定会計②：業務的意思決定
第 9 回	意思決定のための関連収益・原価分析（2）	投資経済計算：資本コストの決定と技法の利用実態	バランス・スコアカードによる戦略マネジメント	意思決定会計③：差額原価、埋没原価
第 10 回	設備投資の意思決定（1）：	投資経済計算：ケーススタディ	インタangibleの戦略マネジメント	意思決定会計④：設備投資の意思決定
第 11 回	設備投資の意思決定（2）：	コストマネジメント：伝統的な原価計算と原価管理	事業部制による業績管理会計	意思決定会計⑤：設備投資の経済性計算
第 12 回	ABCとABM	コストマネジメント：活動基準原価計算	組織再編と分権化の管理会計	戦略管理会計①：企業戦略と結びついた管理会計
第 13 回	戦略的マネジメント	コストマネジメント：原価企画	EVAによる経営効率の向上	戦略管理会計②：戦略的原価管理
第 14 回	分権制組織の会計管理	コストマネジメント：ケーススタディ	IT投資戦略とコストマネジメント	戦略管理会計③：原価企画
第 15 回	価値創出経営	ディスカッションと講義の総括	研究開発費の管理会計	戦略管理会計④：その他の戦略的管理会計および半期のまとめ

大学院における講義内容は、それぞれの大学において担当者の研究領域や内容に関する管理会計教育が行われていることが指摘できる。大学院の管理会計教育は、担当者の研究領域や内容に基づいた講義が実施されていると考えられる。

### 第3節 大学における管理会計教育の課題

本節においては、前節までの学部の管理会計に関するシラバスの検討をふまえ、大学における管理会計教育の課題について考察を行う。

一般に、学部教育の役割は、キャリア教育の観点から高等学校教育までの学びを基礎にした教育が行われなければならないことはいうまでもないことである<sup>133</sup>。高等学校教育での主体的な学び方が新学習指導要領の実施を受けて改善されるならば、学部教育の在り方も改善していく必要があると考えられる。また、高大連携、高大接続の必要性が叫ばれ、他の様々な教科、科目において全国的な高大連携、高大接続の推進が図られている。しかし、こうした状況にもかかわらず、高等学校における管理会計教育と学部における管理会計教育の連携は十分に進んでいるとは言い難い状況にあると思われる。すなわち、法的拘束力を持った高等学校学習指導要領に基づく高等学校における教育と、一方で、それぞれの研究者がそれぞれの立場で研究や教育を行っている大学とでは、高大が連携して管理会計の教育を行うことは現実的には難しいと考えられる。

このように、大学における管理会計教育は、高等学校における教育とは違い、法的拘束力を持った高等学校学習指導要領が存在しないためか、圧倒的に組織的な対応が不足している現状であることを本研究において指摘できる。

この状況を打開する一つの方策として、筆者は、管理会計教育モデルの構築が考えられるが、この点については、今後の課題としたい<sup>134</sup>。

また、一方で、坂口(2007)は、管理会計の研究面や実務面で大きな変容を遂げているが、管理会計の教育面は、これまでと比較してそれほど大きく変化しているとは言い難い状況であり、10年以上も前に体系化された管理会計のテキストを使用したり、管理会計に隣接する原価計算に関連する簿記検定試験の計算問題集を盲目的に解答させたり、「計算技法以外の事項は会計学の対象ではない」という判断から、ある管理会計技法が実際に運営される場合に注意を払う必要のある組織的コンテキストの側面や、社会的コンテキストの側面を等閑視した内容の管理会計教育が、現在でも我が国で一般的であるように思われる<sup>135</sup>、と指摘している。

このように、坂口(2007)は、10年以上も前に、大学における管理会計教育の現状について、教えている内容が10年以上前に体系化された古いテキストを使用していたり、簿記検定試験の原価計算の問題集を解答させたりしており、統一された教育が行われていない状況について指摘している。しかし、現在においても、大学のシラバスを見る限り、坂口が指

---

<sup>133</sup> 大学教育とキャリア教育に関しては、高橋和幸、難波利光(2015)参照。

<sup>134</sup> 日本公認会計士協会ではリテラシー教育を「生きていくために必要な教育」として定義し、その上で、会計リテラシー教育の推進を提唱している。日本公認会計士協会編(2019)、pp. 6-7 参照。

<sup>135</sup> 坂口(2007)、p. 182。

摘した現状と大きく変わっていないのではないかと考えられる。

さらに、坂口（2007）は、「過去のある時点で体系化された管理会計の伝統的知識を再検討するという試みが、管理会計の研究面や実務面での変容として現れていると考えられる。このような学習棄却に似た試みは、管理会計の教育面でも同様に必要であるといえる<sup>136</sup>。」と厳しい指摘をしている。

また、廣本（2011）によれば、「管理会計の変革というとき、大学人にとっては、管理会計実務の変革とは別に、管理会計研究や教育の変革について考えることが必要である<sup>137</sup>。」とし、「経営環境の変化に伴って管理会計実務の変革が生じるのは当然であるが、そのことは、管理会計研究あるいは管理会計教育に変革が必要であるということ直ちに意味するものではない<sup>138</sup>。」としている。そして、「一般的には、経営環境の変革を前提とすれば、特定の経営環境のもとに適切な管理会計技法、経営システムを研究し、教育することの限界は明白である。そのような状況では、管理会計の基礎を研究し、教育することの重要性がますます高まる<sup>139</sup>。」とし、変化の激しい経営環境において大切なことは、管理会計の基礎についての研究と教育が重要であるとしている。

そして、川野（2018）によれば、企業が求める大学教育の期待についてのアンケート調査の結果、ケーススタディ中心の実践的原価計算・管理会計教育によって、実務の現場において、適切な意思決定ができる人材の輩出を期待する回答が多く寄せられた<sup>140</sup>。すなわち、実社会においては、大学における管理会計教育を受けた経営管理活動ができる人材の育成に期待をしているのである。

こうしたことから、今後の大学における管理会計教育は、管理会計の全体的な枠組みや基礎的基本的な内容、中核となる内容について、実社会の要望に応えるためにも十分に時間をかけて丁寧に教育する必要があるのではないかと筆者は考える。そして、公認会計士などの会計専門職を目指すことを目的としたり、研究者を養成したりすることに加えて、将来の経営者の育成を目指していく必要があるのではないかと考えるのである。

そして、大学における教育は、キャリア教育の観点から「小学校」、「中学校」、「高等学校」、「大学」、「社会人」といったそれぞれの教育段階における管理会計教育について、その教育内容、方法について検討する必要があると考えるのである。この点については、2020年に文部科学省における中央教育審議会大学分科会が発表した「教学マネジメント指針<sup>141</sup>」に示されているように、大学教育の質の保証、キャリア教育の観点に立った教育課程の編成など

---

<sup>136</sup> 坂口（2007）、pp. 182-183。

<sup>137</sup> 廣本（2011）、pp. 15-16。

<sup>138</sup> 廣本（2011）、p. 15。

<sup>139</sup> 廣本（2011）、p. 15。

<sup>140</sup> 川野（2018）、p. 38。

<sup>141</sup> 文部科学省ホームページ、「教学マネジメント指針」

[https://www.mext.go.jp/content/20200206-mxt\\_daigakuc03-000004749\\_001r.pdf](https://www.mext.go.jp/content/20200206-mxt_daigakuc03-000004749_001r.pdf)

（閲覧日：2021年7月1日）

から、管理会計教育についてその教育内容の再検討、再構築が求められていると考えられる。

しかしながら、現実的にはかなり難しい問題であると考えられる。なぜなら、管理会計教育は、管理会計の持つ多様性を前提として教育が構成されていることから、一つの統一的な教育にあてはめることには無理があるのである。すなわち、管理会計という学問領域の定義が難しいことと、目的適合性により多様な管理会計が存在することから、管理会計教育を実施する担当者の管理会計に対する理解もかなり多様化しているのである。さらに、大学のレベル差もあるため、統一的な管理会計教育は現実的には不可能であると考えられる。しかし、管理会計の必要性については、先行研究において明らかにされているように一定の理解を得ていることから、筆者は、仮に、統一的な管理会計教育が実施されないような状況であっても十分、人材育成の観点から管理会計教育が実施されることが必要であると考えるのである。そして、多様な管理会計教育が各大学において実施されることによって、管理会計教育のすそ野を広げていくことが重要ではないかと筆者は考えるのである。なお、この点についての詳細な研究は今後の課題としたい。

また、本研究では、大学における管理会計教育に関して、各大学のホームページに掲載されているシラバスを中心に分析を行った。しかし、実際の講義について、担当者へのインタビュー調査などを行うことにより、より詳しい分析ができると考えられるが、今後の課題としたい。

## 第6章 本研究の結論

### 第1節 本研究の概要

本研究は、第1章では、研究の概要、目的、構成について明示した。

第2章では、様々な管理会計の定義と物流管理会計について整理を行った。そして、中小企業を対象とした管理会計に関するアンケート調査に基づく実態調査の先行研究として、運輸・倉庫業以外を対象とした飛田（2011）、飛田（2012）、山口（2016）、川島（2018）と運輸・倉庫業を対象とした上東（2019c）に分けて、先行研究レビューを行った。

第3章では、栃木県における運送業者を対象に管理会計の導入状況に関する実態について実施したアンケート調査の分析と考察を行った。初めに、単純集計表、クロス集計表を作成しカイ二乗検定と考察を行った。次に、売上、費用、粗利益、想定売上、想定費用、想定粗利益を従属（目的）変数とし、予算編成、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、意思決定を独立（説明）変数として、回帰分析による分析と考察を行った。

第4章では、高等学校の管理会計教育の変遷について、科目「工業簿記」の時代、科目「原価計算」の時代、科目「管理会計」の登場に時代区分をし、それぞれに対応する高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」、科目「原価計算」、科目「管理会計」の比較、考察を行った。科目「工業簿記」の時代では、昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領、昭和54年高等学校学習指導要領、平成元年高等学校学習指導要領、科目「原価計算」の時代では、平成11年高等学校学習指導要領、科目「管理会計」の登場の時代では、平成21年高等学校学習指導要領について考察を行った。管理会計につながる「標準原価計算」、「直接原価計算」が教育内容から削除され、その後、拡充されている点に注目し考察を行った。また、当時の教科調査官の経験者の見解を基に整理を行った。

さらに、平成30年に告示され、令和4年度から施行される新高等学校学習指導要領における科目「原価計算」および科目「管理会計」について比較検討を行った。また、高等学校における管理会計教育の課題と問題点として、全国商業高等学校長協会が新学習指導要領に向けての提言を基に考察を行っている。そして、新高等学校学習指導要領において、科目「管理会計」を実施するに際して存在する問題点について指摘をし、その原因について考察を行い、今後の高等学校における管理会計教育の課題について問題提起をした。

第5章では、大学の学部における管理会計教育について、各大学がホームページに掲載しているシラバスを基に、科目名、単位数、担当者、使用教科書、参考書、教育内容について検討を行い、大学の学部における管理会計教育の課題について指摘を行った。その結果、大学の学部における管理会計教育は、高等学校における教育とは違い、法的な学習指導用要領がないためか、圧倒的に組織的な対応が不足している現状であることを指摘した。

第6章では、本研究で得られた結果について整理を行った。

## 第2節 本研究で得られた結果

本研究において行ったアンケート調査の分析により、以下の結果が得られた。

管理会計は企業の経営管理活動にとって有益な会計である、という結果が、本研究によるカイ二乗検定により得られた。その理由は、管理会計を活用している企業は、想定される費用、粗利益について把握している傾向がみられたからである。

次に、管理会計を活用している企業は、「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」といったすべての教育段階において管理会計教育の必要性を感じている傾向がみられた。そして、管理会計を「活用している」、管理会計を「活用していない」にかかわらず、本研究におけるアンケート調査に回答をした企業は、「高等学校」段階における管理会計教育の必要性を感じている傾向がみられた。

また、カイ二乗検定の結果、企業における原価計算、管理会計の学習経験者の有無と管理会計の活用の有無との間には、有意差が認められた。すなわち、企業が管理会計を導入し活用するためには、原価計算、管理会計の学習経験者の存在が不可欠ではないかと考えられるからである。

さらに、カイ二乗検定により栃木県の県北、県中南、会社形態、創業、売上高、簿記、財務会計の学習経験の有無、経理委託、売上、費用、粗利益については、管理会計の導入、活用に対して及ぼす影響が小さい傾向がみられた。すなわち、これらの項目は、管理会計の導入、活用する際に重要度が低いことが示されたと考えられる。

最後に、回帰分析により、売上、費用、粗利益、想定売上、想定費用、想定粗利益を従属（目的）変数とし、予算編成、業績評価、原価計算、原価管理、資金管理、意思決定を独立（説明）変数として各々についてステップワイズ法を用いて分析を行った。

その結果、想定売上は原価計算、想定粗利益は原価管理とそれぞれ1つの独立（説明）変数が有意であった。そこで、当初、重回帰分析を行うことを想定していたが、導き出された独立（説明）変数が1変数であったことから単回帰分析を行った。その結果、想定売上と原価計算、想定粗利益と原価管理のいずれにおいても負の標準偏回帰係数が有意であった。

このことは、栃木県の運送業者において、管理会計を導入することにより、原価計算や原価管理といったロジスティクス・コストに対する取り組みや実践が可能となることを示しているのではないかと考えられる。

このように、本研究において行ったアンケート調査の分析により、本研究の仮説である「管理会計を導入した企業では財務指標の数値が高水準となる」、「原価計算、管理会計を学んだ人材は企業の経営活動にとって有用である」の2つの仮説は検証されたと考えられる。すなわち、分析の結果、管理会計の活用の有無が、想定費用、粗利益との関係に有意差が認められ、また、管理会計の活用の有無と原価計算、管理会計の学習経験者の有無との関係にも有意差が認められた。

そして、仮説が検証され、管理会計の導入効果について、その一面が明らかになったと考

える。したがって、今後、管理会計を多くの企業で導入、活用して行くことにより、運送業におけるロジスティクス・コストを中心とした経営管理活動にとって有用であることが明らかになったと考える。

また、管理会計を活用している企業は、「中学校以下」、「高等学校」、「大学」、「社会人」のといったすべての教育段階において管理会計教育の必要性を感じていることが示された。一方、「高等学校」段階における管理会計教育について、管理会計を「活用している」、「活用していない」にかかわらず、今回回答した企業では、管理会計教育の必要性を感じている傾向が示された。しかし、残念ながら、「高等学校」段階における管理会計教育は、本研究のアンケート調査により示された企業の望む管理会計教育の内容を満たしておらず、検討および再構成が必要不可欠であることが明らかとなった。特に、原価計算と管理会計の内容が混同している傾向がみられている点は整理が必要である。本論文で得られた知見として、次回の高等学校学習指導要領の改訂で実社会で要望され、卒業生が実社会において必要とされる人材の育成が実施されるような改訂の必要性が本論文の結果として得られており、今後の政策に期待したい。

### 第3節 本研究の限界と課題

本研究では、仮説を立て仮説を検証するためにアンケート調査と分析を行った。現状でのサンプルとしては十分と考えられるが、今後、サンプルを増やすことにより、さらに精度を高め、運送業における管理会計の導入、活用に関する効果、有用性について明らかにすることが期待できる。

今後の課題として、本研究で実施した運送業者における管理会計に関するアンケート調査の範囲を栃木県以外の地域に広げて、より多くの企業を対象としたインタビュー調査やアンケート調査を実施することによって、本研究のさらに精度の高い妥当性を高めて行きたい。

さらに、管理会計が企業の経営管理活動にとって有用であることが明らかとなったことから、管理会計教育の段階的教育を示す必要があると考える。本研究では、高等学校学習指導要領に基づき、商業高等学校または商業教育実施校に焦点をあてて管理会計の教育内容について分析を行った。しかし、本研究で述べたように、筆者は、高等学校の普通科教育においても、将来の経営者育成、人材教育の観点から管理会計教育の必要性があると考え。具体的には、高等学校の社会科教育から管理会計教育との検討が行われなければならないと考える。これらいくつかの課題は本研究で得られた結果であり、これらの知見を踏まえた今後の教育方針の企画に期待したい。

また、企業における経営者層に対する管理会計教育の必要性について検討する必要があると考えられるが、この点についての詳細な考察は、今後の課題としたい。

## 謝 辞

本論文を結ぶにあたり、筆者が作新学院大学院経営学研究科に在籍時、本研究の機会を頂いた作新学院大学大学院経営学研究科 中島洋行教授（現在 明星大学経営学部教授）に深く感謝します。また、筆者が研究の方向づけから本論文のまとめまで、終始熱心なご指導とご鞭撻を賜りました、作新学院大学大学院経営学研究科 樋口徹教授、春日正男教授に深く感謝します。さらに、論文をご指導ご教示頂いた荒木宏教授、中川仁美准教授、那須野公人教授に深く感謝申し上げます。

また、筆者が作新学院大学院経営学研究科の入学に際してお世話になりました、田中勝敏先生に深く感謝します。

そして、本研究を遂行するに際し、ご助言、ご協力を頂きました国際医療福祉大学の先生方、元同僚の高等学校の先生方、その他、たくさんの方々からご協力をいただきましたことを心より感謝申し上げます。

最後に、妻の優子、長女の柚佳子、長男の寿仁、そして、父、母に日頃の援助と激励に感謝いたします。

## 参考文献

- Alattar, J. M., R. Kouhy and J. Innes (2009), Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5 (1), 81-107.
- Brummet, R. J., P. T. Crossman, S. A. Pressler, W. K. Weltmer and G. A. Welsch (1959), Report of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review* 34 (2), 207-214.
- CGMA (2017), *Global Management Accounting Principles : Effective management accounting : Improving decisions and building successful organisations*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Christopher, M. (1992), *Logistics and Supply Chain Management : Strategies for Reducing Costs and Improving Service*, PITMAN.
- Davila, A. (2005), An exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems : Formalizing Human Resources in Small Growing Firms, *Accounting Organizations and Society*, 30, 223-248.
- Davila, A. and G. Foster (2008), The Adoption and Evolution of Management Control Systems in Entrepreneurial Companies : Evidence and a Promising Future. in Chapman. Hopwood & Shields. eds. *Handbook of Management Accounting Research*, 3, 1323-1336.
- Drury, C. (2018), *Management Accounting for Business*, 7th edition, Cengage.
- Greiner, L. E. (1972), Evolution and revolution as organizations grow, *Harvard Business Review*, 50 (7·8), 37-46.
- Halabi, A. K., R. Barrett and R. Dyt (2010), Understanding financial information used to assess small firm performance : An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7 (2), 163-179.
- Hall, M. (2008), The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (2·3), 141-163.
- Hall, M. (2011), Do Comprehensive Performance Measurement Systems Help or Hinder Managers. Mental Model Development? *Management Accounting Research*, 22 (2), 68-83.
- Hiebl, M. R. W., B. Feldbauer-Durstmüller, C. Duller and H. Neubauer (2012), Institutionalisation of management accounting in family businesses-empirical evidence from Austria and Germany, *Journal of Enterprising Culture*, 20 (4), 405-436.

- Henri, J. (2006), Management Control Systems and Strategy A Resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (6), 529-558.
- Hopper, T., M. Tsamenyi, S. Uddin, D. Wickramasinghe (2009), Management accounting in less developed countries : what we know and needs knowing. *Accounting Auditing & Accountability Journal* 22 (3), 469-514.
- Institute of Management Accounting (IMA) (2008), *Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accounting .
- MacIntosh, N, B and Quattrone, P (1994), *Management Accounting and Control Systems : An Organizational and Sociological Approach*, Wiley.
- McWatters, C. S. and J. L. Zimmerman (2016), *Management Accounting in a Dynamic Environment*, Routledge.
- Moore, K. and S. Yuen (2001), Management accounting systems and organizational configuration : a life-cycle perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4), 351-389.
- Perren, L. and P. Grant (2000), The evolution of management accounting routines in small businesses : a social construction perspective. *Management Accounting Research*, 11 (4), 391-411.
- Porter, M. E. (2003), *Competitive Advantage*, FREE PRESS. (M. E. ポーター著、土岐坤、中辻治、小野寺武夫訳 (1985) 『競争優位の戦略』ダイヤモンド社。)
- Ritchie, J. and S. Richardson (2000), Smaller business governance : exploring accountability and enterprise from the margins. *Management Accounting Research*, 11 (4), 451-474.
- Sandino, T. (2007), Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector, *The Accounting Review* , 82, 265-293.
- Sandelin, M. (2008), Operation of management control practices as a package - A case study on control system variety in a growth firm context, *Management Accounting Research*, 19 (4), 324-343.
- Scapens, R. W. (2014), My final editorial. *Management Accounting Research* 25, 245-250.
- Simons, R. (1995), *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, Harvard Business School Press.
- Widener, S. K. (2007), An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society*. 32 (7•8), 757-788.

- 飯野利夫訳（1969）『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国本書房。
- 石井榮一、大橋信定、岡田修二、澤田利夫編（1991）『現代商業教育論』税務経理協会。
- 伊藤博、小林哲夫ほか（1991）『新工業簿記』実教出版。
- 伊藤博、小林哲夫ほか（2002）『工業簿記 新訂版』実教出版。
- 伊藤博ほか（2007）『原価計算 新訂版』実教出版。
- 伊藤博、伊藤嘉博ほか（2013）『管理会計』実教出版。
- 伊藤博、伊藤嘉博ほか（2014）『原価計算』実教出版。
- 上東正和（2014a）「わが国製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻第1号、pp. 73-112。
- 上東正和（2014b）「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻第2号、pp. 129-168。
- 上東正和（2015）「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（上）—製造業の実態—」『富大経済論集』第60巻第3号、pp. 559-601。
- 上東正和（2016）「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（下）—非製造業の実態—」『富大経済論集』第61巻第3号、pp. 217-263。
- 上東正和（2018a）「わが国卸・小売業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第63巻第3号、pp. 179-217。
- 上東正和（2018b）「わが国加工組立型製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第64巻第1号、pp. 83-125。
- 上東正和（2018c）「わが国素材産業型製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第64巻第2号、pp. 195-239。
- 上東正和（2019a）「わが国サービス業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第64巻第3号、pp. 467-511。
- 上東正和（2019b）「わが国建設業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻第1号、pp. 1-45。
- 上東正和（2019c）「わが国運輸・倉庫業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻第2号、pp. 89-129。
- 上東正和（2020a）「わが国金融・保険業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第65巻第3号、pp. 429-471。
- 上東正和（2020b）「わが国企業の業種と管理会計実践の実態比較」『産業経理』第80巻第1号、pp. 49-60。
- 上東正和（2020c）「わが国企業の企業規模と管理会計実践の実態」『富大経済論集』第66巻第1-3号、pp. 173-211。
- 薄井浩信（1992）「商業教育論に関する史的分析と現代商業教育の問題」『信陵論叢』第34巻、pp. 21-34。

- 薄井浩信（1994）「商品教育の歴史的動向とその課題 ―商品学教育と商品教育との一元的範疇をめざして―」福島大学経済学研究科経営学専攻修士論文。
- 薄井浩信、中島洋行（2015）「工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関する一考察―平成11年学習指導要領と平成21年学習指導料要領との比較検討を中心として―」『作大論集』第5号、pp. 273-293。
- 薄井浩信（2016）「高等学校における管理会計教育の起源に関する一考察 ―昭和53年高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」を中心として―」『作大論集』第6号、pp. 261-282。
- 薄井浩信（2017）「原価計算教育における標準原価計算の意義の拡大と直接原価計算の登場―1960年代から1970年代における高等学校学習指導要領の考察―」『作大論集』第7号、pp. 223-248。
- 薄井浩信（2019）「新高等学校学習指導要領における原価計算教育および管理会計教育の検討 ―高等学校学習指導要領の変遷に基づく考察―」『商業教育論集』第29集、pp. 1-8。
- 岡本清、廣本敏郎、尾畑裕、挽文子（2008）『管理会計（第2版）』中央経済社。
- 小澤新一、大橋信定『高等学校学習指導要領解説（商業編）一問一答集』実教出版。
- 上総康行（2017）『管理会計論 第2版』新世社。
- 粕谷和生（2002）「新科目「原価計算」の指導について」『商業教育資料』第60号、pp. 7-11。
- 片岡清賢（1991）「工業簿記と原価計算」『国際研究論叢』第4巻第1号、pp. 33-45。
- 加登豊（2010）「ものづくり管理会計にみる管理会計の本質」『税経通信』第65巻第1号、pp. 57-65。
- 門田安弘（2016）『セミナー管理会計』株式会社税務経理協会。
- 河合昭三、雲英道夫、岡田修二、山田不二雄編（1994）『新商業教育論』多賀出版。
- 川島和浩（2018）「苫小牧地域の中小企業における管理会計の導入状況」『苫小牧駒澤大学紀要』第33号、pp. 1-32。
- 川野克典（2018）「原価計算・管理会計教育の現状と将来―企業と商業高等学校の視点から―」『原価計算研究』第42巻第1号、pp. 33-44。
- 小林啓孝、伊藤嘉博、清水孝、長谷川憲一（2017）『スタンダード管理会計（第2版）』東洋経済新報社。
- 小林靖雄（1967）「中小企業の原価計算」『企業会計』第19巻第2号、pp. 22-27。
- 青木茂男監修、櫻井通晴訳著（1975）『A. A. A. 原価・管理会計基準―原文・訳文・解説―』中央経済社。
- 坂口順也（2007）「管理会計における教育方法の課題」、柴健次編（2007）『会計教育方法論』関西大学出版部、pp. 181-202。
- 櫻井通晴（1981）『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房。
- 櫻井通晴（2019）『管理会計[第七版]』同文館出版。

- 佐藤俊徳 (1965) 「原価管理と標準原価計算」『鹿児島経大論集』第 6 巻第 3 号、pp. 133-158。
- 澤田利夫 (1973) 『商業教育原理』多賀出版。
- 澤邊紀生、澤邊ゼミナール (2008) 「日本企業のマネジメント・コントロール実態調査」『メルと管理会計研究』第 1 号、pp. 81-93。
- 澤邊紀生、吉永茂、市原雄一 (2015) 「管理会計は財務業績を向上させるのか？—日本の中小企業における管理会計の経済的価値—」『企業会計』第 67 巻第 7 号、pp. 97-111。
- 鈴木健一 (2002) 「高等学校学習指導要領の変遷と背景—商業編 教育課程—」『埼玉女子短期大学研究紀要』第 13 号、pp. 25-37。
- 全国商業高等学校長協会 商業教育対策委員会発行編集 (2016) 『学習指導要領改訂への提言』。
- 高橋和幸、難波利光 (2015) 『大学教育とキャリア教育 —社会人基礎力をキャリア形成に繋げるために—』五紘舎。
- 高橋賢 (2008) 『直接原価計算発達史—米国における史的展開と現代的意義—』中央経済社。
- 田中耕太郎 (1961) 『教育基本法の理論』有斐閣。
- 田中義雄、雲英道夫 (1979) 「改訂された高等学校指導要領をどのように受け止めるか—特に商業教育に関して—」『専修商学論集』第 27 号、pp. 107-129。
- 田中義雄、雲英道夫編 (1980) 『商業科教育論<改訂版>』多賀出版。
- 谷武幸 (2013) 『エッセンシャル管理会計 (第 3 版)』中央経済社。
- 飛田努 (2011) 「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究』第 30 号、pp. 29-42。
- 飛田努 (2012) 「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査～福岡市内の中小企業を対象として～」『会計専門職紀要』第 3 号、pp. 57-69。
- 飛田努 (2015) 「中小企業の管理会計・財務管理研究の現状と課題」『年報財務管理研究』第 26 号、pp. 154-160。
- 長岡正 (1998) 「環境管理会計の一考察」『朝日大学経営論集』第 13 巻第 1 号、pp. 25-42。
- 長岡正 (2001) 「環境管理会計の現状と課題」『サステイナブル マネジメント』第 1 巻第 2 号、pp. 103-113。
- 長岡正 (2003) 「循環型社会に向けた環境管理会計の可能性」『サステイナブル マネジメント』第 3 巻第 1 号、pp. 39-50。
- 長岡正 (2011) 「物流原価計算の再検討」『札幌学院大学経営論集』第 3 号、pp. 59-66。
- 長岡正 (2013) 「物流原価計算の現代的意義」『産業経理』第 73 巻 2 号、pp. 115-125。
- 長岡正 (2014) 「物流原価計算の拡張性」『会計』第 186 巻 6 号、pp. 707-719。
- 成川正晃 (2007) 「工業簿記における製造勘定と仕掛品勘定—教育的視点を中心として—」『埼玉女子短期大学研究紀要』第 18 号、pp. 183-197。
- 西澤脩 (1984) 『管理会計論』中央経済社。
- 西澤脩 (1988) 「私の学際的管理会計研究」『管理会計学』第 6 巻第 1 号、pp. 3-14。

- 米国管理会計協会著、西澤脩訳（1995）『I MAの管理会計指針』白桃書房。
- 西澤脩（1999）『ロジスティクス・コスト』白桃書房。
- 西澤脩（2003）『物流活動の会計と管理』白桃書房。
- 日本公認会計士協会（2019）『会計基礎教育の歴史と現況』日本公認会計士協会出版局。
- 番場博之（2009a）「高等学校における商業教育の変遷（中）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻第2・3号、pp. 107-130。
- 番場博之（2009b）「高等学校における商業教育の変遷（上）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第40巻第4号、pp. 27-46。
- 番場博之（2010）「高等学校における商業教育の変遷（下）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻3号、pp. 1-25。
- 廣本敏郎（2011）「経営環境の変化と管理会計の変革—更なる議論のためのフレームワーク—」『會計』第179巻第2号、pp. 1-16。
- 松本正信（1950）「原価計算教育の重点—簿記会計」『會計』第58巻第2号、pp. 121-127。
- 松本正信（1961）「工業簿記教育の基本的課題」『會計』第80巻第6号、pp. 102-113。
- 水野一郎編（2019）『中小企業管理会計の理論と実践』中央経済社。
- 森浩気（2020）「管理会計の現代的概念に関する考察—インフォーマル・コントロールの位置づけに着目して—」『千葉商大論叢』第58巻第2号、pp. 241-253。
- 文部省（1972）『高等学校学習指導要領解説 商業編』一橋出版。
- 文部省（1979）『高等学校学習指導要領解説 商業編』一橋出版。
- 文部省（1989）『高等学校学習指導要領解説 商業編』大日本図書。
- 文部省（2000）『高等学校学習指導要領解説 商業編』実教出版。
- 文部科学省（2010）『高等学校学習指導要領解説 商業編』実教出版。
- 矢澤秀雄（1991）『物流の管理会計』白桃書房。
- 矢澤秀雄（1997）「スループットタイム短縮によるロジスティクス・コスト戦略（特集 ネオ・ロジスティクスのコスト戦略：新時代の物流と管理会計）」『企業会計』第49巻第5号、pp. 34-39。
- 矢澤秀雄（1998）「物流からロジスティクスの会計へ（特集 日本企業の経営管理会計—原価削減から利益捻出へ）—（流通管理会計）」『企業会計』第50巻第2号、pp. 315-322。
- 山口直也（2016）「第2章 燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における会計実践に関する実態調査」日本管理会計学会スタディ・グループ編『中小企業における管理会計の総合的研究<最終報告書>』、pp. 12-13。
- 山口直也（2019）「我が国の中小企業における管理会計の実態調査—産業集積地域を対象とした質問調査をもとに—」『メルコ管理会計研究』第11巻1号、pp. 24-42。
- 山本浩二、小倉昇、尾畑裕、小菅正伸、中村博之（2015）『スタンダードテキスト 管理会計論（第2版）』中央経済社
- 吉野弘一（2003）『商業科教育法 —21世紀のビジネス教育—』実教出版。

## 資 料

- 資料① 高等学校学習指導要領
- 資料② 実施したアンケート
- 資料③ 本研究で使用了各大学のシラバスのアドレス一覧





## 昭和 53 年 高等学校学習指導要領

### 第 9 工業簿記

#### 1 目 標

製造業における簿記の特色を理解させるとともに、原価計算に関する基礎的な知識を習得させ、これに基づいて取引を正確、明瞭に記帳する能力を養う。

#### 2 内 容

- (1) 工業簿記と原価計算
- (2) 原価要素と費目別計算書
- (3) 部門別計算と製品別計算
- (4) 取引の記帳
- (5) 決算

## 平成元年 高等学校学習指導要領

### 第 15 工業簿記

#### 1 目 標

製造業における簿記及び原価計算に関する知識と技術を習得させ、原価についての理解を深めるとともに、合理的な合計処理を行う能力と態度を育てる。

#### 2 内 容

- (1) 工業簿記と原価計算
- (2) 原価要素と費目別計算
- (3) 原価の部門別計算
- (4) 原価の製品別計算
- (5) 製品の受払と決算
- (6) 原価の管理

## 平成 11 年 高等学校学習指導要領

### 第 12 原価計算

#### 1 目 標

製造業における原価計算及び簿記に関する基本的な知識と技術を習得させ、原価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。

#### 2 内 容

- (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
- (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



- ア 原価の概念と原価計算
  - イ 製造業における簿記の特色と仕組み
  - (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
  - (3) 原価の部門別計算と製品別計算
    - ア 個別原価計算と製造間接費の計算
    - イ 部門別個別原価計算
    - ウ 総合原価計算
  - (4) 製品の完成・販売と決算
    - ア 製品の完成と販売
    - イ 工場会計の独立
    - ウ 製造業の決算
  - (5) 標準原価計算
    - ア 標準原価計算の目的と手続
    - イ 原価差異の原因別分析
    - ウ 損益計算書の作成
  - (6) 直接原価計算の基礎
    - ア 直接原価計算の目的と損益計算書の作成
    - イ 短期利益計画
- 3 内容の取扱い
- (1) 内容の構成及びその取扱いに当たっては、次の事項に配慮するものとする。
    - ア 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。
  - (2) 内容の範囲や程度については、次の事項に配慮するものとする。
    - ア 内容の (1) のアについては、原価の意味と分類及び原価計算の目的と種類を扱うこと。
    - イ 内容の (2) については、材料費、労務費、経費の分類、計算、記帳法及び予定価格を用いた合理的な計算を扱うこと。
    - ウ 内容の (3) のアについては、原価計算表の作成、原価計算表と製造勘定との関係、製造間接費の配賦及び製造間接費差異の原因別分析を扱うこと。イについては、部門別個別原価計算の基本的な手続の流れを扱うこと。ウについては、総合原価計算の特色及び月末仕掛品原価の計算と記帳法を扱うこと。
    - エ 内容の (4) のイについては、工場会計が本社会計から独立している場合の本社と工

場間の取引の記帳法を扱うこと。ウについては、製造業における決算の特徴と製造原価報告書の作成を扱うこと。

オ 内容の(5)のアについては、パーシャルプランによる記帳法を扱うこと。

カ 内容の(6)のアについては、直接原価計算の方法及び直接原価計算による損益計算書の作成を扱うこと。イについては、売上高、原価、利益の関係を扱うこと。

## 第15 管理会計

### 1 目標

管理会計に関する知識と技術を習得させ、経営戦略の重要性について理解させるとともに、経営管理に必要な情報を活用する能力と態度を育てる。

### 2 内容

#### (1) 管理会計の基礎

ア 管理会計の目的

イ 管理会計と原価計算

#### (2) 直接原価計算

ア 直接原価計算と全部原価計算

イ 直接標準原価計算

#### (3) 短期利益計画

ア 原価予測の方法

イ 損益分岐分析と感度分析

ウ 利益の最大化

#### (4) 予算編成と予算統制

ア 企業予算の編成

イ 予算統制

#### (5) 経営意思決定と戦略的原価計算

ア 経営意思決定の概要

イ 特殊原価調査

ウ 戦略的原価計算

### 3 内容の取扱い

(1) 内容の構成及びその取扱いに当たっては、次の事項に配慮するものとする。

ア 指導に当たっては、企業を取り巻く社会的・経済的環境が変化する中での経営戦略の重要性について、具体的な事例を取り上げて考えさせること。

(2) 内容の範囲や程度については、次の事項に配慮するものとする。

ア 内容の(1)のイについては、管理会計と原価計算の関係を扱うこと。

イ 内容の(2)のアについては、直接原価計算と全部原価計算の違い、月初・月末に仕掛品や製品がある場合の直接原価計算による損益計算書の作成及び固定費調整の意義

と計算方法を扱うこと。イについては、標準原価計算による直接原価計算と実際原価計算による直接原価計算の違い及び標準原価計算による直接原価計算を採用した場合の損益計算書の作成を扱うこと。

ウ 内容の(3)のウについては、利益を最大化する最適な販売数量の組合せを求める方法を扱うこと。

エ 内容の(4)のイについては、予算実績差異分析の意義と方法を扱うこと。

オ 内容の(5)のイについては、差額原価収益分析の方法及び機会原価の意味を扱うこと。ウについては、活動基準原価計算、品質原価計算及びライフサイクル・コストニングの目的と方法を扱うこと。

## 平成30年 高等学校学習指導要領

### 第14 原価計算

#### 1 目標

商業の見方・考え方を働かせ、実践的・体験的な学習活動を行うことなどを通して、原価情報の提供と活用に必要な資質・能力を次のとおり育成することを目指す。

- (1) 原価計算、原価計算に関する会計処理及び原価情報の活用について実務に即して体系的・系統的に理解するとともに、関連する技術を身に付けるようにする。
- (2) 原価計算、原価計算に関する会計処理及び原価情報を活用する方法の妥当性と課題を見だし、ビジネスに携わる者として科学的な根拠に基づいて創造的に課題に対応する力を養う。
- (3) 企業会計に関する法規と基準を適切に適用する力及び適切な原価管理を行う力の向上を目指して自ら学び、適切な原価情報の提供と効果的な活用に主体的かつ協働的に取り組む態度を養う。

#### 2 内容

1に示す資質・能力を身に付けることができるよう、次の〔指導項目〕を指導する。

〔指導項目〕

- (1) 原価と原価計算
  - ア 原価の概念
  - イ 原価計算の特色と仕組み
- (2) 原価の費目別計算
  - ア 材料費の計算
  - イ 労務費の計算
  - ウ 経費の計算
- (3) 原価の部門別計算と製品別計算
  - ア 個別原価計算と製造間接費の計算

- イ 部門別個別原価計算
- ウ 総合原価計算
- (4) 内部会計
  - ア 製品の完成と販売
  - イ 工場会計の独立
  - ウ 製造業の決算
- (5) 標準原価計算
  - ア 標準原価計算の目的と手続
  - イ 原価差異の原因別分析
- (6) 直接原価計算
  - ア 直接原価計算の目的と財務諸表の作成
  - イ 短期利益計画への活用

### 3 内容の取扱い

- (1) 内容を取り扱う際には、次の事項に配慮するものとする。
  - ア 企業会計に関する法規と基準の改正などに随時対応して指導すること。また、実務に即した例題を取り入れた学習活動及び会計処理の方法などについて考察や討論を行う学習活動を通して、科学的な根拠に基づいて適切な原価管理に取り組むことができるようにすること。
- (2) 内容の範囲や程度については、次の事項に配慮するものとする。
  - ア [指導項目] の (1) のアについては、製造原価と総原価の違い及び原価要素の分類について扱うこと。イについては、サービス業における原価情報の活用の特徴についても扱うこと。
  - イ [指導項目] の (2) については、各原価要素の分類及び各原価要素の計算方法と仕訳について扱うこと。
  - ウ [指導項目] の (3) のアについては、原価計算表の作成、製造間接費の配賦などについて扱うこと。また、製造間接費差異の原因別分析についても扱うこと。
  - エ [指導項目] の (4) のイについては、工場会計が本社会計から独立している場合の本社と工場間の取引の記帳法について扱うこと。ウについては、製造業における決算の特徴と手続、製造原価報告書の作成方法及び製造業と商品売買業の財務諸表の違いについて扱うこと。
  - オ [指導項目] の (5) のアについては、シングルプランとパーシャルプランによる記帳法などについて扱うこと。
  - カ [指導項目] の (6) のアについては、直接原価計算の目的と方法、直接原価計算による財務諸表の作成方法及び全部原価計算による財務諸表との違いについて扱うこと。イについては、原価、営業量、利益の関係を分析する方法などについて扱うこと。

## 第 15 管理会計

### 1 目標

商業の見方・考え方を働かせ、実践的・体験的な学習活動を行うことなどを通して、経営管理に有用な会計情報の提供と活用に必要な資質・能力を次のとおり育成することを目指す。

- (1) 管理会計について実務に即して体系的・系統的に理解するとともに、関連する技術を身に付けるようにする。
- (2) 会計情報を活用した経営管理の方法の妥当性と課題を見だし、ビジネスに携わる者として科学的な根拠に基づいて創造的に課題に対応する力を養う。
- (3) 適切な経営管理を行う力の向上を目指して自ら学び、経営管理に有用な会計情報の提供と効果的な活用に主体的かつ協働的に取り組む態度を養う。

### 2 内容

1 に示す資質・能力を身に付けることができるよう、次の〔指導項目〕を指導する。

〔指導項目〕

#### (1) 管理会計と経営管理

- ア 管理会計の目的
- イ 管理会計と原価計算との関係

#### (2) 短期利益計画

- ア 原価予測の方法
- イ 損益分岐分析と感度分析
- ウ 利益の最大化

#### (3) 業績測定

- ア 企業の組織構造
- イ 業績測定の方法

#### (4) 予算編成と予算統制

- ア 企業予算の編成
- イ 予算統制の方法

#### (5) コスト・マネジメント

- ア 標準原価計算
- イ 直接標準原価計算
- ウ 目標原価計算
- エ 活動基準原価計算
- オ 品質原価計算

#### (6) 経営意思決定

- ア 経営意思決定の概要

イ 業務的意思決定

ウ 構造的意意思決定

### 3 内容の取扱い

(1) 内容を取り扱う際には、次の事項に配慮するものとする。

ア 実務に即した例題を取り入れた学習活動及び会計情報を活用した経営管理の方法について考察や討論を行う学習活動を通して、科学的な根拠に基づいて適切な経営管理に取り組むことができるようにすること。

(2) 内容の範囲や程度については、次の事項に配慮するものとする。

ア [指導項目] の (1) のアについては、経営管理の重要性についても扱うこと。

イ [指導項目] の (2) のウについては、制約条件の下で営業利益を最大にする販売数量の組合せを求める方法について扱うこと。

ウ [指導項目] の (3) のイについては、事業部制組織における業績測定の方法について扱うこと。

エ [指導項目] の (4) のイについては、予算統制の意義、予算実績差異分析の方法などについて扱うこと。

オ [指導項目] の (5) のアについては、標準原価計算における仕損、減損、原料配合差異などについて扱うこと。イについては、標準原価計算による直接原価計算を採用した場合の差異分析を伴った財務諸表の作成方法などについて扱うこと。

カ [指導項目] の (6) のアについては、経営意思決定の意義と過程及び業務的意思決定と構造的意意思決定の特徴について扱うこと。

令和2年 9月 1日

## アンケート調査へのご協力をお願い

この度、コロナ禍の下で大変恐縮ですが、運送事業者の皆様の経営改善に微力ながら貢献いたしたく、管理会計および管理会計教育について調査を実施させていただいております。本調査は、栃木県における運送事業者を対象に管理会計の導入状況に関する実態を把握し、地域の運送業における管理会計の導入や活用に関する課題や問題点について明らかにすることを目的とした学術研究の一環です。本調査の結果を基に、学会等において研究発表および論文執筆、投稿することを予定しております。

なお、ご回答いただきました企業の情報を完全に秘匿するため、ご回答をいただいた後、直ちに同封の返信用封筒に、管理会計を活用している場合は回答用紙A、B、そして管理会計を活用していない場合は回答用紙A、Cにご記入いただき、封筒に入れて封印し、会社名、住所等は記入せずにそのまま投函していただきますようお願いいたします。

また、ご回答いただきました回答用紙は、本研究終了後は、適切な方法にて廃棄します。

アンケートの回答方法、回答の書き方等、その他何か疑問な点がございましたら、下記連絡先までご連絡ください。

誠に恐縮ですが、ご回答は 9月30日(水)までにご返送いただければ大変ありがたく存じます。よろしく願い申し上げます。

作新学院大学 経営学部 教授  
樋口 徹

国際医療福祉大学 医療福祉学部  
医療福祉・マネジメント学科 講師  
薄井 浩信

〒324-8501 栃木県大田原市北金丸 2600-1  
TEL : 0287-24-3184  
E-mail : usui-h@iuhw.ac.jp

令和2年10月25日

## アンケート調査へのご協力をお願い

この度、コロナ禍の下で大変恐縮ですが、運送事業者の皆様の経営改善に微力ながら貢献いたしたく、管理会計および管理会計教育について調査を実施させていただいております。本調査は、栃木県における運送事業者を対象に管理会計の導入状況に関する実態を把握し、地域の運送業における管理会計の導入や活用に関する課題や問題点について明らかにすることを目的とした学術研究の一環です。本調査の結果を基に、学会等において研究発表および論文執筆、投稿することを予定しております。

なお、ご回答いただきました企業の情報を完全に秘匿するため、ご回答をいただいた後、直ちに同封の返信用封筒に、管理会計を活用している場合は回答用紙A、B、そして管理会計を活用していない場合は回答用紙A、Cにご記入いただき、封筒に入れて封印し、会社名、住所等は記入せずにそのまま投函していただきますようお願いいたします。

また、ご回答いただきました回答用紙は、本研究終了後は、適切な方法にて廃棄します。

アンケートの回答方法、回答の書き方等、その他何か疑問な点がございましたら、下記連絡先までご連絡ください。

誠に恐縮ですが、ご回答は 11月30日(月)までにご返送いただければ大変ありがたく存じます。よろしく願い申し上げます。

作新学院大学 経営学部 教授  
樋口 徹

国際医療福祉大学 医療福祉学部  
医療福祉・マネジメント学科 講師  
薄井 浩信

〒324-8501 栃木県大田原市北金丸 2600-1  
TEL : 0287-24-3184  
E-mail : usui-h@iuhw.ac.jp

## 回答用紙A

※ ご回答企業の概要調査

○ 貴社の会社形態は、次のどれですか。当てはまるものに○をつけてください。

会社形態	株式会社	合同会社	合名会社	合資会社	有限会社	個人企業
------	------	------	------	------	------	------

○ 貴社の創業は、何年ですか。当てはまるものに○をつけてください。

創業	5年未満	5～10年未満	10～20年未満	20年以上
----	------	---------	----------	-------

○ 貴社の従業員数（正社員のみ）は、何人ですか。当てはまるものに○をつけてください。

従業員数	5人以内	6～10人未満	10～30人未満	30～50人未満	50人以上
------	------	---------	----------	----------	-------

○ 貴社の売上高（年間）は、何円ですか。当てはまるものに○をつけてください。

売上高	5千万円未満	5千万円～1億円未満	1億円～5億円未満	5億円以上
-----	--------	------------	-----------	-------

○ 貴社には経理部署は、ありますか。当てはまるものに○をつけてください。

経理部署	有	無
------	---	---

○ 貴社の経理担当社員様は、何人ですか。（ ）の中に人数をご記入ください。

経理担当者数	( )人
--------	------

○ 貴社の経理担当社員様のうち、簿記や財務会計の学習をした経験のある人、ない人はそれぞれ何人ですか。（ ）の中に、人数をご記入ください。（財務会計とは、企業外部の株主、債権者、投資家等などの利害関係者に対して、会計情報を提供することを目的とする会計です。）

学習経験（簿記、財務会計）	有 ( )人	無 ( )人
---------------	--------	--------

「有」の場合、どこで学習しましたか。（ ）の中に、人数をご記入ください。

高等学校 ( )人	専門学校 ( )人	短大 ( )人	大学 ( )人
セミナー ( )人	自社(上司、先輩などから) ( )人	独学 ( )人	その他 ( ) ( )人

○ 貴社の経理担当社員様のうち、原価計算や管理会計の学習をした経験のある人、ない人はそれぞれ何人ですか。（ ）の中に、人数をご記入ください。（管理会計とは、社内向けの会計です。どのような予算を編成するか、どうやって売上を増やすか、どうやってコストを削減するかなど、原価低減や業績改善について考えるための判断材料となります。）

学習経験（原価計算、管理会計）	有 ( )人	無 ( )人
-----------------	--------	--------

「有」の場合、どこで学習しましたか。（ ）の中に、人数をご記入ください。

高等学校 ( )人	専門学校 ( )人	短大 ( )人	大学 ( )人
セミナー ( )人	自社(上司、先輩などから) ( )人	独学 ( )人	その他 ( ) ( )人

○ 貴社では経理を外部委託していますか。当てはまるものに○をつけてください。

経理委託	全部委託	一部委託	委託していない
------	------	------	---------

「全部委託」、「一部委託の場合」の委託先はどれですか。当てはまるものに○をつけてください。

委託先	公認会計士	税理士	その他（ ）
-----	-------	-----	--------

○ 以下の質問にお答えください。

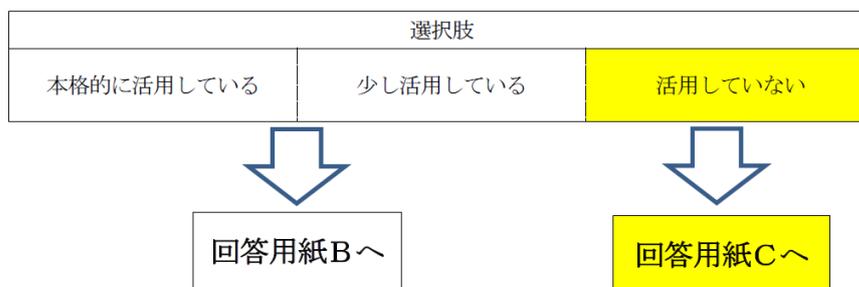
1 新型コロナの影響前の2019年度の貴社の業績（売上、費用、粗利益）はどうでしたか。

項目	選択肢			
売上	大変良好	やや良好	やや不調	大変不調
費用	大変良好	やや良好	やや不調	大変不調
粗利益	大変良好	やや良好	やや不調	大変不調

2 新型コロナの影響前の2019年度の貴社の業績（売上、費用、粗利益）は想定内でしたか。

項目	選択肢				
売上	想定以上	想定内	想定通り	想定外	考えていない
費用	想定以上	想定内	想定通り	想定外	考えていない
粗利益	想定以上	想定内	想定通り	想定外	考えていない

3 貴社では管理会計をどの程度活用していますか。最も当てはまるものに○をつけてください。



## 回答用紙B

○質問3で「活用している」「少し活用している」と回答された場合、

以下の質問にお答えください。

- 4 管理会計を導入した理由について当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可)  
また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

理由	回答欄
予算を編成したり、予算を計画したりするのに必要だと思ったから	
経営成績を明らかにするのに必要だと思ったから	
社内のチームや個人が達成した成果を把握するのに必要だと思ったから	
ロジスティクス・コストを計算するのに必要だと思ったから	
ロジスティクス・コストを企画、維持、改善するのに必要だと思ったから	
資金の変動の可能性を予測し、その事態に備えて行動するのに必要だと思ったから	
その他 ( )	

※ ロジスティクス

ロジスティクスとは、顧客のニーズを満たすために、原材料、半製品、完成品およびそれらに関連する情報を産出地点から消費地点まで能率的か効率的に移動および保管することを計画し、実施し、統制する過程です。これらの活動には、顧客サービス、運搬・輸送、倉庫・保管、工場・倉庫の立地選択、在庫管理、注文処理、流通情報、調達、荷役、部品・サービス提供、廃品・屑処理、包装、返品処理、需要予測などがあります。

- 5 管理会計を活用して良かった点に当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可)  
また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

理由	回答欄
予算を編成したり、予算を計画したりするのに役に立った	
経営成績を明らかにするのに役に立った	
社内のチームや個人が達成した成果を把握するのに役に立った	
ロジスティクス・コストを計算するのに役に立った	
ロジスティクス・コストを企画、維持、改善するのに役に立った	
資金の変動の可能性を予測し、その事態に備えて行動するのに役に立った	
その他 ( )	

- 6 管理会計を導入する際、どのような組織または個人から支援を受けましたか。当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可) また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

支援先	回答欄	支援先	回答欄
組合や商工会議所		会計事務所(公認会計士、税理士)	
自社で人材を育成、または、採用		大学などの学校関係者	
定期的に研修やセミナーに参加		その他 ( )	

7 管理会計は、以下の場面でどの程度活用していますか。当てはまるものに○をつけてください。

場面	選択肢			
	活用している	少し活用している	ほとんど活用していない	活用していない
予算編成				
業績評価				
原価計算				
原価管理				
資金管理				
経営上の意思決定				

8 管理会計は、それぞれの段階で教育、学習が必要と思いますか。当てはまるものに○をつけてください。

段階	選択肢			
	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし
中学校以下				
高等学校				
大学				
社会人				

9 管理会計の研修の機会があれば、受講したい、または、貴社の社員様を受講させたいとお考えですか。当てはまるものに○をつけてください。

選択肢			
受講したい	どちらかといえば受講したい	どちらかといえば受講しない	受講しない

10 もし、管理会計の研修を受けるとしたら、どのような組織または個人から研修を受けたいとお思いですか。当てはまるものに○をつけてください。

大学の教員	公認会計士	税理士	他の企業の実務家
専門学校の教員	商工会議所	セミナー会社	その他 ( )

11 貴社において、管理会計の導入や活用にあたり、特徴的な取り組みがあればご記入ください。

ご協力いただきまして、ありがとうございました。

## 回答用紙C

○質問3で「活用していない」と回答した場合、以下の質問にお答えください。

4 管理会計の導入、活用状況について、当てはまるものに○をつけてください。

管理会計の導入、活用状況			
検討していない (質問7へ)	導入を検討している (質問7へ)	検討したが導入しなかった (質問5へ)	導入したが活用しなかった (質問6へ)

5 質問4で「検討したが導入しなかった」と回答された方にお伺いします。その理由に当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可) また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

理由	回答欄
導入するための費用の捻出ができない、時間と労力がかかるから導入できない	
導入できる人材がいない、人手不足である。または、導入できる人材を採用できない	
研修の機会がない、または、少ないため導入することは困難である	
会計事務所に委託しており、任せているため導入する必要がない	
管理会計の内容が難しく理解できないため導入できない	
導入する必要性を感じていない	
その他 ( )	

(次は質問8へ)

6 質問4で「導入したが活用しなかった」と回答された方にお伺いします。その理由に当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可) また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

理由	回答欄
活用するための費用の捻出ができない、時間と労力がかかるから導入できない	
活用できる人材がいない、人手不足である。または、活用できる人材を採用できない	
研修の機会がない、または、少ないため活用することは困難である	
会計事務所に委託しており、任せているため活用する必要がない	
管理会計の内容が難しく理解できないため活用できない	
活用する必要性を感じていない	
その他 ( )	

(次は質問8へ)

7 今後、管理会計を導入したいと考えていますか。当てはまるものに○をつけてください。

選択肢			
導入したい	できれば導入したい	おそらく導入しない	導入しない

- 8 もし、管理会計を導入する際、どのような組織または個人から支援を受けたいと思いますか。当てはまるものすべてに○をつけてください。(複数回答可) また、「その他」を回答した場合にはその理由を( )の中にご記入ください。

支援先	回答欄	支援先	回答欄
組合や商工会議所		会計事務所(公認会計士、税理士)	
自社で人材を育成、または、採用		大学などの学校関係者	
定期的に研修やセミナーに参加		その他( )	

- 9 今後、管理会計を以下の場面でどの程度活用してみたいと思いますか。当てはまるものに○をつけてください。

場面	選択肢			
予算編成	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない
業績評価	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない
原価計算	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない
原価管理	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない
資金管理	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない
経営上の意思決定	活用したい	少し活用したい	ほとんど活用しない	活用しない

- 10 管理会計は、それぞれの段階で教育、学習が必要と思いますか。当てはまるものに○をつけてください。

段階	選択肢			
中学校以下	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし
高等学校	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし
大学	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし
社会人	必要	どちらかといえば必要	どちらかといえば必要なし	必要なし

- 11 管理会計の研修の機会があれば、受講したい、または、貴社の社員様を受講させたいとお考えですか。当てはまるものに○をつけてください。

選択肢			
受講したい	どちらかといえば受講したい	どちらかといえば受講しない	受講しない

- 12 貴社において、管理会計の導入や活用を目指すきっかけ等があればご記入ください。

ご協力いただきまして、ありがとうございました。

資料③ 本研究で使用した各大学のシラバスのアドレス

上段が学部、下段が大学院のアドレスである。

閲覧日は、すべて2021年7月1日である。

- 北海学園大学

<https://gplus.hgu.jp/portal/syllabusInquiry>

<https://gplus.hgu.jp/portal/syllabusInquiry>

[https://www.hgu.jp/faculty/pdf/syllabus/graduate\\_keiei01.pdf](https://www.hgu.jp/faculty/pdf/syllabus/graduate_keiei01.pdf)

- 東北学院大学

<https://www.tohoku-gakuin.ac.jp/syllabus/businessA/html/1934386100.html>

<https://www.tohoku-gakuin.ac.jp/faculty/graduate/syllabus/bun.pdf>

<https://www.tohoku-gakuin.ac.jp/faculty/graduate/syllabus/bun.pdf>

- 作新学院大学

[https://s-cpl.sakushin-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=213902301&P2=2021&P3=20210401](https://s-cpl.sakushin-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL_SyllabusSansho.aspx?P1=213902301&P2=2021&P3=20210401)

[https://s-cpl.sakushin-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=256517401&P2=2021&P3=20210401](https://s-cpl.sakushin-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL_SyllabusSansho.aspx?P1=256517401&P2=2021&P3=20210401)

- 専修大学

[https://syllabus.acc.senshu.ac.jp/syllsenshu/slbssbdr.do?value \(risyunen\) =2021&value \(semekikn\) =1&value \(kougicd\) =26023&value \(crclumcd\) =](https://syllabus.acc.senshu.ac.jp/syllsenshu/slbssbdr.do?value (risyunen) =2021&value (semekikn) =1&value (kougicd) =26023&value (crclumcd) =)

[https://syllabus.acc.senshu.ac.jp/syllsenshug/slbssbdr.do?value \(risyunen\) =2021&value \(semekikn\) =1&value \(kougicd\) =76596&value \(crclumcd\) =](https://syllabus.acc.senshu.ac.jp/syllsenshug/slbssbdr.do?value (risyunen) =2021&value (semekikn) =1&value (kougicd) =76596&value (crclumcd) =)

[https://syllabus.acc.senshu-u.ac.jp/syllsenshug/slbssbdr.do?value \(risyunen\) =2021&value \(semekikn\) =1&value \(kougicd\) =76597&value \(crclumcd\) =](https://syllabus.acc.senshu-u.ac.jp/syllsenshug/slbssbdr.do?value (risyunen) =2021&value (semekikn) =1&value (kougicd) =76597&value (crclumcd) =)

- 日本大学

<https://www-unias.bus.nihon-u.ac.jp/uniasv2/AGA030PLS01EventAction.do>

<https://www-unias.bus.nihon-u.ac.jp/uniasv2/AGA030PLS01EventAction.do>

<https://www-unias.bus.nihon-u.ac.jp/uniasv2/AGA030PLS01EventAction.do>

<https://www-unias.bus.nihon-u.ac.jp/uniasv2/AGA030PLS01EventAction.do>

- 日本経済大学

<https://jue.tsuzuki.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI>

[/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=A23019101&P2=2021&P3=20210401](#)

<https://jue.tsuzuki.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI>

[/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=A23019202&P2=2021&P3=20210401](#)

<https://jue.tsuzuki.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI>

[/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=G11001601&P2=2021&P3=20210401](#)

- 拓殖大学

[https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View\\_File.php?FILENAME](https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View_File.php?FILENAME)

[=21006549&FILEKIND=syllabushttps://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf](#)

[/View\\_File.php?FILENAME=21006550&FILEKIND=syllabus](#)

[https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View\\_File.php?FILENAME](https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View_File.php?FILENAME)

[=21003341&FILEKIND=syllabus](#)

[https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View\\_File.php?FILENAME](https://syllabus.takushoku-u.ac.jp/mainte/pdf/View_File.php?FILENAME)

[=21003342&FILEKIND=syllabus](#)

- 東京経済大学

<https://portal.tku.ac.jp/syllabus/public/pubShowSyllabus.php?sno>

[=157486&rlcd=11353-001&mt=0&year=2021](#)

<https://portal.tku.ac.jp/syllabus/public/pubShowSyllabus.php?sno>

[=157488&rlcd=11354-001&mt=0&year=2021](#)

<https://portal.tku.ac.jp/syllabus/public/pubShowSyllabus.php?sno>

[=160378&rlcd=53169-001&mt=0&year=2021](#)

<https://portal.tku.ac.jp/syllabus/public/pubShowSyllabus.php?sno>

[=160379&rlcd=53170-001&mt=0&year=2021](#)

- 東京富士大学

[https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2020/03/%E3%82%B7%E3%83%A9%E3%83%90%E3%82%B9\\_%E7%B5%8C%E5%96%B6%E5%AD%A6%E7%A7%91\\_2\\_%E4%BF%AE%E6%AD%A3.pdf](https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2020/03/%E3%82%B7%E3%83%A9%E3%83%90%E3%82%B9_%E7%B5%8C%E5%96%B6%E5%AD%A6%E7%A7%91_2_%E4%BF%AE%E6%AD%A3.pdf)

[https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2020/03/%E3%82%B7%E3%83%A9%E3%83%90%E3%82%B9\\_%E7%B5%8C%E5%96%B6%E5%AD%A6%E7%A7%91\\_2\\_%E4%BF%AE%E6%AD%A3.pdf](https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2020/03/%E3%82%B7%E3%83%A9%E3%83%90%E3%82%B9_%E7%B5%8C%E5%96%B6%E5%AD%A6%E7%A7%91_2_%E4%BF%AE%E6%AD%A3.pdf)

[https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2021/03/%E5%A4%A7%E5%AD%A6%E9%99%A2\\_2021.pdf](https://www.fuji.ac.jp/wordpress/wp-content/uploads/2021/03/%E5%A4%A7%E5%AD%A6%E9%99%A2_2021.pdf)

- 南山大学

[https://porta.nanzan-u.ac.jp/syllabus/html/2021\\_40002607.html](https://porta.nanzan-u.ac.jp/syllabus/html/2021_40002607.html)

[https://porta.nanzan-u.ac.jp/syllabus/html/2021\\_40006677.html](https://porta.nanzan-u.ac.jp/syllabus/html/2021_40006677.html)

- 京都産業大学

<https://syllabus.kyoto-su.ac.jp/syllabus/html/2021/950.html>

<https://syllabusgr.kyoto-su.ac.jp/syllabus/html/2021/554.html>

- 大阪経済大学

[https://syllabus.osaka-ue.ac.jp/daikei\\_syllabus/2021/10/10\\_34416\\_ja\\_JP.html](https://syllabus.osaka-ue.ac.jp/daikei_syllabus/2021/10/10_34416_ja_JP.html)

[https://syllabus.osaka-ue.ac.jp/daikei\\_syllabus/2021/50/50\\_7IS12\\_ja\\_JP.html](https://syllabus.osaka-ue.ac.jp/daikei_syllabus/2021/50/50_7IS12_ja_JP.html)

- 桃山学院大学

[https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL\\_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=16D1110000&P3=113001&P4=16D1110&P5=012020030100001](https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=16D1110000&P3=113001&P4=16D1110&P5=012020030100001)

[https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL\\_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=16D1120000&P3=113001&P4=16D1120&P5=012020030100001](https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=16D1120000&P3=113001&P4=16D1120&P5=012020030100001)

[https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL\\_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=2321830000&P3=113001&P4=2321830&P5=022020110100001](https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=2321830000&P3=113001&P4=2321830&P5=022020110100001)

[https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL\\_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=2321840000&P3=113001&P4=2321840&P5=022020110100001](https://euphrates.andrew.ac.jp/public/web/User/MOM/Syllabus/MOMwebGakuseiSyllabusSansho/UI/MOMwebWSL_GakuseiSyllabusSansho.aspx?P1=2021&P2=2321840000&P3=113001&P4=2321840&P5=022020110100001)

- 福山平成大学

[https://zelkova.heisei-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=2160H00001&P2=2021&P3=20210404](https://zelkova.heisei-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL_SyllabusSansho.aspx?P1=2160H00001&P2=2021&P3=20210404)

[https://zelkova.heisei-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL\\_SyllabusSansho.aspx?P1=9114H00001&P2=2021&P3=20210404](https://zelkova.heisei-u.ac.jp/public/web/Syllabus/WebSyllabusSansho/UI/WSL_SyllabusSansho.aspx?P1=9114H00001&P2=2021&P3=20210404)

- 松山大学

<https://syl.matsuyama-u.ac.jp/servlet/Syllabus>

<https://syl.matsuyama-u.ac.jp/servlet/Syllabus>

- 西南学院大学

<https://isaints.seinan-gu.ac.jp/syllabus/detail/2021039009/00/00/00>

<https://isaints.seinan-gu.ac.jp/syllabus/detail/2021039010/00/00/00>

[https://www.seinan-gu.ac.jp/assets/users/20/files/2021/syllabus/Syllabus\(keiei\).pdf](https://www.seinan-gu.ac.jp/assets/users/20/files/2021/syllabus/Syllabus(keiei).pdf)