

# 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 —

薄井浩信

## 1 はじめに

先に「商品教育論に関する史的分析と現代商業教育の問題」[薄井(1992)]、「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－」[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>1)</sup>を具体的な科目「商品」に適用し考察を行った。その後、「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年学習指導要領との比較検討を中心として－」[薄井、中島(2015)]において、長年にわたり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」は簿記的な内容が科目「財務会計」に、管理、利益計画の内容が科目「管理会計」に整理統合されていくのではないかと、という見解を示した。この科目「原価計算」は、平成11年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。

そこで、本研究においては、前研究を一步進め、科目「工業簿記」の内容が大きく変化した昭和53年高等学校学習指導要領の内容を中心に考察を行いたいと考える。周知のとおり、昭和53年高等学校学習指導要領は、時代の要請を受けて大きく変化のあった改訂であり、科目「工業簿記」の教育内容においては、標準原価計算および直接原価計算の内容が削除されるといった大きな変化があった。しかし、次の改訂の平成元年高等学校学習指導要領では、「経営管理能力の育成に配慮する」という方針から、削除された標準原価計算が復活し、さらに、直接原価計算の内容が加えられた。その後、標準原価計算および直接原価計算の内容は充実、発展し、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、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。また、検定試験に関しても、全国商業高等学校協会主催の会計実務検定において、平成27年度から「管理会計」が実施されることとなった。

このようなことから、「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」という仮説が立てられるのではないかと考える。また、高等学校における管理会計教育の類似研究はほとんどなされていないことから、本研究の意義はあると考える。さらに、高等学校における商業教育に携わる一員として高等学校における管理会計教育の歴史的動向を整理し認識しておくことは、高等学校にお

る管理会計教育の充実、発展のためには、必要不可欠の課題ではないかと考え、考察を行うものである。

具体的には、法的拘束力をもつ学習指導要領の変遷および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することにより、上述した仮説の検証を行い、我が国の高等学校における管理会計教育の歴史的動向を導きたいと考える。

## 2 高等学校学習指導要領改訂の趣旨の変遷と科目「工業簿記」の変遷について

### (1) 高等学校学習指導要領の変遷

本項においては、学習指導要領の変遷について整理をしたいと考える。昭和45年高等学校学習指導要領、昭和53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の改訂の趣旨について抜粋すれば、以下の通りである<sup>2)</sup>。

#### ① 昭和45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るが、両者の間には相互に密接な関連があるとしている。

##### ア 商業教育の多様化

「このたびの改訂で最も重要なことは、商業教育の多様化がいちだんと進められるように配慮したことである。従前も、その時々にはふさわしい多様化が図られてきたのであるが、近年における産業構造の著しい発展・高度化による社会的必要、高等学校への進学率の上昇や社会的環境の変化に伴う生徒の能力・適性・進路等の多様化による個人的必要、また、これまでの各学校における実践上の反省に基づく教育的必要により、多様化に対する要請はますます高まっていると考えられる」[文部省(1972), pp.1-2]。

「具体的な第1の点は、学習指導要領の上で教育内容に多様性をもたせたこと、つまり、個々の学校や生徒の必要に応じて多様な教育が行えるように、商業科目の種類を豊富にしたことであり、科目数の著しい増加が、このことを示している」[文部省(1972), pp.2-3]。

「第2の点は、商業に関するおもな学科として、従前、学習指導要領にその目標を示したものが商業科ただ一つであったのに対して、これを7学科に増加させて、学科にも多様性をもたせたことである。新たに加えられた諸学科では、それぞれ特定の分野に重点をおいた商業教育を行うことがねらいとされている」[文部省(1972), p.3]。

「第3の点は、商業教育を行うための教育課程の弾力化を図ったことである。多様な教育が展開されるためには、高等学校教育として共通的に取り扱うべきものをなるべく少な

くして、各学校が教育課程を弾力的に編成し、実施できるようにする必要がある。そこで、このたびの改訂では、まず、高等学校教育の全般にかかわることとして、必修の教科・科目およびその単位数の削減、各教科・科目の履修学年の指定の緩和などが行われた」[文部省（1972），p.3]。

### イ 商業教育の質的改善

「高等学校の商業に関する教科・科目の指導は、商業上の実務と理論を結びつけるものであり、内容的に時代の進展に対応し、そしてまた、これに先行するような商業教育が常に意図されることがたいせつである。このため、商業教育のいわゆる現代化を図り、これまでの教育を通しての反省に基づく幾多の質的改善を行った。前述した新科目や新学科の追加も、このような趣旨にそって商業教育の多様化をねらったものにほかならないが、一方、既存の商業科目や商業科についても改善の必要もある」[文部省（1972），p.4]。

主要な改訂点として以下の2点をあげている [文部省（1972），pp.4-5]。

- (1) 商業に関するおもな学科として、従前の商業科のほかに経理科、事務科、情報処理科、秘書科、営業科および貿易科を新しく掲げてその目標を示した。
- (2) 商業の教科として、従前の20科目を36科目に増加し、あわせて、既存の科目についてもそれぞれ必要な改善を行った。

## ② 昭和53年高等学校学習指導要領

商業に関する分野の改訂の趣旨について、学科構成の改善、基礎教育の重視、实际的・体験的な学習の重視、教育課程の弾力化の4点について述べている。

(学科構成の改善)

「職業に関する学科については、『答申』において『過度に専門分化することのないよう、国が教育課程の基準として示す標準的な学科としては、総合的ないし基幹的なものにとどめる』ことが適当であるとして、従前、学習指導要領に標準的な目標を掲げていた50種類の職業に関する学科について、これを総合的ないし基幹的なものに精選する必要があることを認めている」[文部省（1979），p.1]。

「こうした『答申』の背景にあるものは、『報告』においても指摘されているとおり、生徒の進路意識の成熟の遅れや急速な科学技術の進歩に対応する幅広い知識・技術や創造力・応用力を求める社会的な要請の変化によるものであり、こうした視点から、職業に関する学科の過度の専門分化は適当でないと判断したためである」[文部省（1979），pp.1-2]。

「もちろん、各地域や生徒の多様な要請に応じるには、専門分化し過ぎた学科の統合などを画一的に行うことは望ましいことではなく、それぞれの設置者の適切な判断によるべきであることは、『報告』においても明らかにされている。教育課程の基準として示す標準的な学科については、総合的ないし基幹的なものにとどめるという「答申」及び「報告」

の趣旨に基づき、慎重に審議を行った結果、職業に関する学科全体では34学科、商業に関する学科については、従前の7学科のうち、秘書科及び貿易科を除いて次の5学科に整理した。商業科、経理科、事務科、情報処理科、営業科」[文部省(1979), p.2]。

(基礎教育の重視)

「職業教育の改善に関する具体的事項として、『答申』では、職業に関する各教科・科目について基礎的・基本的な内容を一層重視する観点から、科目の整理統合や、主として低学年でほぼ共通に履修することのできる専門の基礎的な科目についての新設や改善等を行うよう要請している」[文部省(1979), p.2]。

「職業教育における基礎教育重視の要請は、一つには、高等学校への進学率の著しい上昇に伴う生徒の多様な実態、一つには、従前の職業教育が産業技術等の急速な進歩に影響されて、次第に高度化し、専門化し、また盛りだくさんになってきていること、さらに、生徒の進路意識の遅れや職業教育に対する社会的要請の変化及び生涯教育の観点等の理由に基づくものである」[文部省(1979), pp.2-3]。

「このような基礎教育重視の要請から、その改善の第1として、主として初年次においてほぼ共通に履修することのできる専門の基礎に関する科目について、農業、工業では新設を、商業、水産、家庭の各教科では、既設の、これに当たる科目について、目標及び内容の見直しを行い、その改善を図ることにした」[文部省(1979), p.3]。

「改善の第2は、職業に関する各教科ごとに、各科目の目標、内容について全般的な再検討を行い、科目を可能な限り整理統合することにした」[文部省(1979), p.3]。

「職業に関する教科は全体として従前の314科目を158科目とし、ほぼ半数に整理されたが、商業に関する教科においても、従前の36科目を18科目に統廃合し、大幅な改訂をした。この科目数は、昭和31年及び昭和35年の改訂における20科目にほぼ近い数である。その内訳は、従前の36科目のうち、25科目を11科目にまとめ、7科目は従前のおりとし、残る4科目は学習指導要領から削除した」[文部省(1979), p.3]。

「改善の第3は、商業に関する教科・科目全般にわたり、整理統合の如何にかかわらず、基礎的・基本的なものに重点を置くという観点に立ち、目標及び内容について精選を図り、これらを生徒の学習指導に一層即応できるように改善したことである」[文部省(1979), pp.3-4]。

「教科及び各科目の目標については、従前の2～4項目にわたる羅列的な示し方を改め、それぞれのねらいとする基本的、中核的なところに主眼を置くこととし、その達成がより確実に図られるよう配慮して、記述もできる限り簡潔に示すことにした。また、基礎的な知識を習得させることや能力を養うことを重視して指導が行われるよう、教科及び各科目にわたって努めて『基礎的』という表現を明記することにした。内容については、高度化、再分化したものを削除するとともに、生徒の学習負担を考慮し、項目数も4～5項目程度

を標準とし、最大限7科目にとどめることにした」[文部省（1979）， p.4]。

「以上述べたように、基礎教育重視の観点から、目標及び内容について徹底した精選が図られたわけであるので、今後は、その指導の改善充実に一層努力するとともに、指導方法についても、より生徒の実態に即した実践と研究を進めることが必要である」[文部省（1979）， p.4]。

（実際の・体験的な学習の重視）

「実験・実習等の実際の・体験的な学習が知識と技術の習得を容易にさせ、成就感や成功感を体得させることができ、さらに体験を通して、創造的に問題を解決する能力を養うことなど優れた教育機能をもっているとして、そうした観点から職業教育の改善を図るよう要請している」[文部省（1979）， p.4]。

（教育課程の弾力化）

「すべての生徒に履修させるいわゆる必修の科目について、その科目数及び総単位数について大幅に削減するとともに、職業教育等専門教育を主とする学科における専門教育に関する教科・科目について履修させる最低総単位数についても、従前の35単位を30単位に引き下げるなど、教育課程の編成について一層弾力性をもたせるよう改善を図った」[文部省（1979）， p.5]。

「このことは、まず、高等学校の進学率がすでに93パーセントを超え、一層国民教育的機関の性格を強めてきたこと、また、職業に関する学科の場合には、従前の教育課程の基準が弾力性に乏しいことや職業学科の生徒の進路の多様化及び社会的要請の変化などの事情により、さらに教育課程編成について弾力化を図る必要があったからである」[文部省（1979）， p.6]。

「改訂の基本的な観点は、基礎教育の重視、実験・実習等の実際の・体験的な学習の重視及び教育課程の弾力化等に要約されるであろう。これらの改訂の趣旨やねらいについての理解を深めるとともに、それぞれの学校の実態をできる限りの確に把握して、適切な教育課程の編成の下に、特に商業に関する分野の指導について一層積極的な改善を図ることが望まれる」[文部省（1979）， p.7]。

### ③ 平成元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 [文部省（1989）， p.1]。

そして、改訂のねらいとして以下の4点をあげている [文部省（1989）， pp.3-4]。



- ア 豊かな心をもち、たくましく生きる人間の育成を図ること
- イ 自ら学ぶ意欲と社会の変化に主体的に対応できる能力の育成を重視すること
- ウ 国民として必要とされる基礎的・基本的な内容を重視し、個性を生かす教育の充実を図ること
- エ 国際理解を深め、我が国の文化と伝統を尊重する態度の育成を重視すること

「そして、高等学校における各教科・科目の編成等については、中学校における選択履修の幅の拡大や生徒の能力・適性、進路等の多様化の実態等に配慮し、かつ情報化や国際化などの社会の変化に適切に対応し特に重視すべき内容の充実を図るとともに、各学校が学校や地域の実情及び生徒の実態に応じて創意を生かして編成することが一層可能となるように留意して改善を図ることが示された」〔文部省（1989），pp.3-4〕。

改善の基本方針としては以下の通りである。

「産業の各分野における急速な技術革新の進展や産業構造・就業構造の変化等に適切に対応するため、内容の改善を図る。その際、特に情報化の進展への対応に配慮する。また、応用性のある知識や技術を確実に身に付けそれを将来活用することのできる能力を育てる観点から、実験・実習等の实际的、体験的な学習の充実を図るとともに、問題解決や創造性を育成するため課題解決型の学習を一層重視し、各教科に新しい科目として『課題研究』を設ける」〔文部省（1989），pp.4-5〕。

「さらに、地域の実態や生徒の多様化に対応した多様な職業教育展開できるようにするため、学校間の協力や他の教育機関との連携による科目の履修を認めることなど、職業に関する各教科・科目の履修について一層多様な取扱いができるようにする。なお、職業教育を主とする学科については、内容の改善充実と関連して標準的な学科の構成を見直すとともに、社会の変化や地域の実態等に対応する観点から、標準的な学科以外の学科を設置者において積極的に設置することができることを明確に示す」〔文部省（1989），p.5〕。

そして、改善の具体的事項として「サービス経済化や国際化への対応の観点から、商業経済や国際経済に関する内容を充実し、経営管理的な能力の育成にも配慮する」〔文部省（1989），p.5〕<sup>3)</sup>と述べている。

## （2）学習指導要領における科目「工業簿記」の内容の変遷

本項においては、学習指導要領における科目「工業簿記」の変遷について考察を行うことにする。昭和45年高等学校学習指導要領、昭和53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における科目「工業簿記」の内容は以下の通りである。



- (2) 原価要素と費目別計算書
  - ア 材料費 イ 労務費
  - ウ 経費
- (3) 部門別計算と製品別計算
  - ア 部門別計算 イ 製品別計算
- (4) 取引の記帳
  - ア 内部活動の記帳 イ 外部活動の記帳
- (5) 決算
  - ア 決算の手続き イ 財務諸表

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、合理的な会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
  - ア 製造業における簿記の特色 イ 原価と原価計算
  - ウ 工業簿記の仕組み
- (2) 原価要素の費目別計算
  - ア 材料費 イ 労務費
  - ウ 経費
- (3) 原価の部門別計算
  - ア 原価部門の設定 イ 部門別計算の手続き
- (4) 原価の製品別計算
  - ア 個別原価計算 イ 総合原価計算
- (5) 製品の受払と決算
  - ア 製品と受入と販売 イ 販売費及び一般管理費
  - ウ 決算の手続き エ 財務諸表の作成
- (6) 原価の管理
  - ア 原価計算と経営管理



科目「工業簿記」の目標をみると、昭和53年高等学校学習指導要領にあげられていた「原価に関する基礎的な知識」の「基礎的な」が、平成元年高等学校学習指導要領では削除された。また、標準原価計算については、昭和45年高等学校学習指導要領では内容にあげられていたが、昭和53年高等学校学習指導要領では削除され、平成元年高等学校学習指導要領において「原価の管理」の中で復活した。

次に、それぞれの高等学校学習指導要領解説において、説明されている科目「工業簿記」の目標の改訂点、標準原価計算および直接原価計算に関する記述は以下の通りである。

#### 昭和45年高等学校学習指導要領解説

「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」[文部省（1972），p.53]。

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だ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」[文部省（1972），p.56]。

「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」[文部省（1972），p.56]。

「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」[文部省（1972），p.56]。

昭和45年高等学校学習指導要領において原価計算基準に則った教育内容が構成されており、標準原価計算の重要性を主張していると考えられる。

#### 昭和53年高等学校学習指導要領解説

「この科目は、従前の『工業簿記』の内容について、基礎的・基本的な事項に精選するとともに、取引の記帳能力を重視して改善を図った。従前の内容のうち、工場会計の独立、標準原価計算を削除するとともに、原価計算の手順である原価の費目別計算、原価の部門

別計算、原価の製品別計算については、精選の観点から整理統合を図り、また、取引の記帳の項目を設け、製造業に関する簿記の記帳能力の改善、充実を図ることとした」[文部省（1979），p.70]。

標準原価計算については、削除されたため記述されていない。

基礎的・基本的な事項に精選する方針から、内容の整理統合が図られた結果、標準原価計算が削除され、変わって取引の記帳能力を重視していることが読み取れる。

#### 平成元年高等学校学習指導要領解説

「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」[文部省（1989），p.119]。

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 [文部省（1989），p.122]。

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いと、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、そのための有効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。

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。

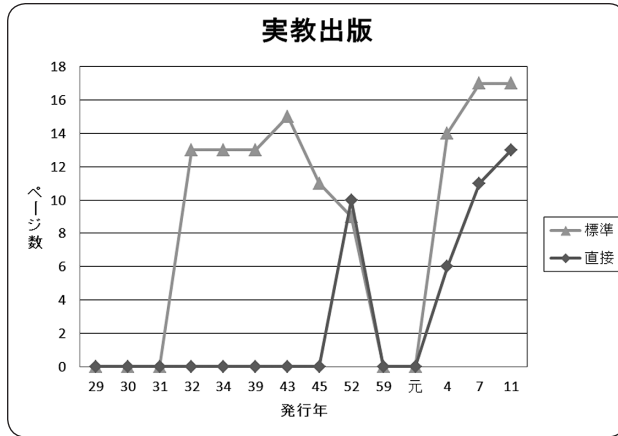
以上のことから、昭和53年高等学校学習指導要領は、高等学校における管理会計教育の分岐点または起源となったのではないかと考えられるのである。

### 3 検定済教科書「工業簿記」の内容の変遷

本節においては、(1)実教出版、(2)一橋出版、(3)大原出版の検定済教科書「工業簿記」において、標準原価計算および直接原価計算がどのようにとりあげられているかについて考察を行うことにする。なお、使用した教科書の一覧については本稿末の〈附表〉のとおりである<sup>4)</sup>。

#### (1) 実教出版

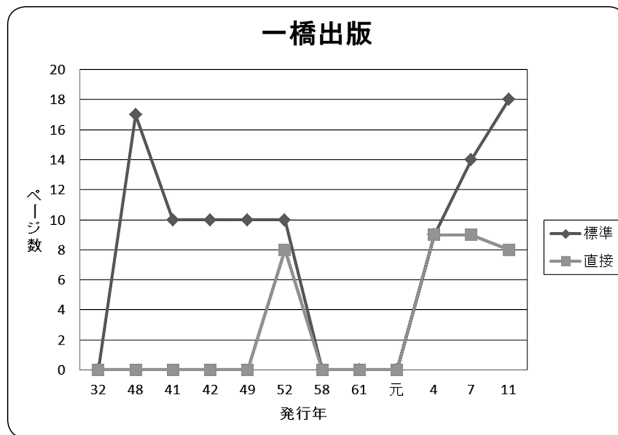
図表1 実教出版発行教科書「工業簿記」における標準原価計算、直接原価計算



標準原価計算は昭和32年（1957年）の教科書から、直接原価計算は昭和52年（1977年）の教科書から取り上げられていたが、昭和53年高等学校学習指導要領改訂に伴い、一度は消滅した。その後、平成4年（1992年）の教科書から標準原価計算および直接原価計算の内容が再度とりあげられていることが読み取れる。

#### (2) 一橋出版

図表2 一橋出版発行教科書「工業簿記」における標準原価計算、直接原価計算





以上、戦後、科目「工業簿記」において、標準原価計算の内容は原価計算基準に則って重要視されてきたが、昭和53年高等学校学習指導要領改訂に伴い削除された。しかし、教科書の中には、「進んだ学習」や「発展学習」においてとりあげている教科書も存在した。その後、平成元年高等学校学習指導要領改訂により、標準原価計算の内容が復活し、直接原価計算の内容も加わった。一度削除された反動からか、いずれの教科書においても標準原価計算の内容について多くのページ数が割かれている。こうしたことから、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と考えるのである。

#### 4 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

本節では、文部省初等中等教育局職業教育課教科調査官<sup>5)</sup>(以下、教科調査官と略す)を経験した澤田利夫氏、田中義雄氏、雲英道夫氏、吉野弘一氏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ことにする。

まず、初めに、澤田氏は『商業教育原理』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。要約すれば以下のとおりである [澤田 (1973), p.158]。

- 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つい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 [澤田 (1973), pp.158-159]。

澤田氏は「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、『現代商業教育論』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」の内容について以下のように述べている [石井、大橋、岡田、澤田編 (1991), pp.131-132]。

- 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。

次に、田中氏、雲英氏は『商業科教育論<改訂版>』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「工業簿記」の内容に関して、以下のように述べている [田中、雲英 (1980), p.132]。

- 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、田中義雄氏、雲英道夫氏は「改訂された高等学校学習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」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 [田中、雲英 (1979), pp.117-118]。

- 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ることであろうが、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、まとま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。



「工業簿記」に関しては、以下のとおりの見解を述べている[田中、雲英(1979), pp.127-129]。

- 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、管理会計の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、内容の取舍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思われるのである。

昭和53年高等学校学習指導要領に対して、田中氏、雲英氏は教科調査官の経験者であるにもかかわらず、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。

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」〔河合、雲英、岡田、山田編（1994）、p.115〕。

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新一氏、大橋信定氏が発行した『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、I S B N（国際標準図書番号）<sup>6)</sup>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。要約すれば以下の通りである〔小澤新一、大橋信定、まえがき〕。

- 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。

「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〔小澤新一、大橋信定、pp.31-32〕。

- 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。

また、「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 [小澤新一、大橋信定, pp.32-33]。

- 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い。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、吉野氏は、高等学校学習指導要領の改訂について以下のように整理している。要約すれば以下の通りである [吉野弘一 (2003), pp.48-49]。

- 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「商業の諸活動」が「経営活動」に改められた。

以上、教科調査官経験者を中心に、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について考察をしてきた。その結果、昭和53年高等学校学習指導要領に対して、多くの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。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りきれなくなり、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。

## 5 むすび

本稿では、「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」という仮説を立て考察を行ってきた。まず、第2節では、高等学校学習指導要領の変遷について整理をした。具体的には、昭和53年高等学校学習指導要領において、科目「工業簿記」の内容から標準原価計算の内容が削除されたことについて考察を行った。次に、第3節では、検定済教科書「工業簿記」における標準原価計算と直接原価計算について考察を行った。検定済教科書「工業簿記」の変遷を見ると、戦後間もなく標準原価計算や直接原価計算がとりあげられてきたが、昭和53年高等学校学習指導要領改訂に伴い、一時はすべての教科書においてその内容が削除された。しかし、一部の教科書では「発展学習」や「進んだ学習」においてとりあげている教科書もあった。最後に、第4節では、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について、教科調査官経験者の見解を中心に考察を行った。教科調査官経験者の見解を見る限り、標準原価計算の内容は重要であり、教育内容から削除することは適切ではないとの見解が多く見られた。その後、平成元年高等学校学習指導要領において、標準原価計算の内容が復活し、さらに、直接原価計算の内容が加えられると、管理会計への流れは加速し、平成21年高等学校学習指導要領において科目「管理会計」が新設されたのである。

こうした考察の結果、「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」という仮説が検証されたと考える。この歴史的動向を整理しておくことは、今後の高等学校における管理会計教育を考察する際に必要不可欠である。果たして、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。前稿でも述べたが、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のである。そして、人間形成の

教育のためには、学問的背景を持った教育が必要であると考えことから筆者は、教育においても学問的な管理会計の内容を踏まえ、整理、再編成して行くことが必要不可欠の課題ではないかと考える。

また、今後の研究課題として、2つの点があると考えられる。

第1に、管理会計の歴史の変遷と我が国における原価計算教育および管理会計教育の歴史的動向から、本質的動向を導き出すことである。つまり、学問的背景を持った教育が、教育基本法の目的である人間形成に貢献するのであれば、学問的な管理会計と高等学校における管理会計教育の歴史的動向についての考察が必要である。なお、本稿において考察は行わなかったが、別稿で行いたいと考える。

第2に、昭和25年学習指導要領（試案）に始まる高等学校における教育の中で、原価計算教育はどのように変化したかについて詳細な考察を行うことである。すなわち、高等学校学習指導要領の変遷の分析を通して、今後の高等学校における原価計算教育の方向性を導き出すことである。

#### [注]

- 1) 前稿において筆者は田中耕太郎氏の著書『教育基本法の理論』をもとに人間形成について考察を行った。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ままでもないことである。そして、田中耕太郎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おられる。すなわち、田中耕太郎氏は「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實際生活に必要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實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、それと實際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、實際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、田中耕太郎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。
- 2) 高等学校における教育は、学習指導要領によりその教育内容について定められている。本稿においては、学習指導要領については、法的性格を有することから原文を抜粋することとした。また、学校教育法により、高等学校等で使用される教科書は教科書検定制度が採用されている。この教科書検定は、民間で著作・編集された図書について、文部科学大臣が教科書として適切か否かを審査し、これに合格したものを教科書として使用することを認める制度である。すなわち、教科書検定制度は、教科書の著作・編集を民間に委ねることにより、著作者の創意工夫に期待するとともに、検定を行うことにより、適切な教科書を確保することをねらいとして設けられているものである。したがって、教科書の内容の変遷について考察することは高等学校の教育を考察する上で重要な分析視点であると考えられる。
- 3) 学習指導要領の変遷については、日本商業学会編（2006）、鈴木（2002）、番場（2008）、番場（2009a）、



番場（2009b）、番場（2010a）、番場（2010b）を参照のこと。

- 4) 文末の付表にある教科書の目次に基づいて筆者が作成した。
- 5) 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、教育課程企画室及び学力調査室並びに学校教育官4人、環境教育調査官1人、道徳教育調査官1人及び教科調査官26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。

10 教科調査官は、命を受けて、小学校、中学校、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（スポーツ・青少年局及び特別支援教育課の所掌に属するものを除く。）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・青少年局並びに特別支援教育課及び国際教育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について多くの権限を持っている。
- 6) ISBN（International Standard Book Number）は、世界共通で図書（書籍）を特定するための番号である。それゆえ、この番号がない書物は図書館などで保存されない。

#### <参考文献>

- 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。
- 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年学習指導要領との比較検討を中心として－」『作大論集』第5号、273-293頁。
- 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（1992）「商品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、21-34頁。
- 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。
- 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。
- 澤田利夫（1973）『商業教育原理』多賀出版。
- 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18号、25-37頁。
- 田中耕太郎（1961）『教育基本法の理論』有斐閣。
- 田中義雄、雲英道夫編（1980）『商業科教育論<改訂版>』多賀出版。
- 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、107-129頁。
- 日本商業教育学会編（2006）『教職必携 最新商業科教育法』実教出版。
- 番場博之（2010b）「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巻第3号、1-25頁。
- 番場博之（2009）「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2・3号、107-130頁。
- 番場博之（2009）「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、27-46頁。
- 番場博之（2008）「高等学校における職業学科と商業高校」『駒沢大学経済学論集』第40巻2・3号、55-74頁。
- 文部省（1989）『高等学校学習指導要領解説 商業編』大日本図書株式会社。
- 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（1972）『高等学校学習指導要領解説 商業編』一橋出版。
- 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。



<付表>

実教出版

No	著者名	書名	使用年度	発行年	標準原価計算	直接原価計算
1	沼田嘉穂	工業簿記	1953～1955	1954	0	0
2	沼田嘉穂	新編 簿記会計2 (工業簿記)	1955～1962	1955	0	0
3	沼田嘉穂	工業簿記 改訂版	1956～1966	1956	0	0
4	太田哲三	新工業簿記	1957～1959	1957	13	0
5	太田哲三	新工業簿記 改訂版	1960～1964	1959	13	0
6	太田哲三 ほか4名	新工業簿記 (新訂版)	1965～1969	1964	13	0
7	溝口一雄 江村稔 染谷恭次郎	新編 工業簿記	1968～1972	1968	13	0
8	太田哲三 ほか3名	新工業簿記 四訂版	1969～1974	1968	15	0
9	定方鷲男 ほか3名	標準工業簿記 改訂版	1970～1974	1970	11	0
10	定方鷲男 ほか3名	標準工業簿記	1974～1983	1977	9	10
11	伊藤博 ほか4名	工業簿記	1984～1996	1984	0	0
12	伊藤博 ほか4名	新工業簿記	1989～1991	1989	0	0
13	伊藤博 小林哲夫 ほか3名	新工業簿記 新訂版	1992～1996	1992	14	6
14	伊藤博 小林哲夫 ほか3名	工業簿記	1995～1998	1995	17	11
15	伊藤博 小林哲夫 ほか3名	工業簿記 新訂版	1999～2005	1999	17	13

一橋出版

No	著者名	書名	使用年度	発行年	標準原価計算	直接原価計算
1	商業教育指導会 代表者 清田栄一	新訂 工業簿記	1957～1965	1957	0	0
2	田島四郎	最新 工業簿記	1964～1972	1963	17	0
3	黒沢清	工業簿記	1967～1973	1966	10	0
4	田島四郎	基本工業簿記	1968～1973	1967	10	0
5	黒沢清	工業簿記 改訂版	1971～1974	1974	10	0
6	田島四郎	基本工業簿記 改訂版	1972～1974	1974	10	0
7	黒沢清	工業簿記	1974～1984	1977	10	8
8	黒沢清	工業簿記	1983～1988	1983	0	0
9	黒沢清	新訂 工業簿記	1986～1988	1986	0	0
10	黒沢清	工業簿記 改訂版	1989～1991	1989	0	0
11	黒沢清	新訂 工業簿記 改訂版	1989～1991	1989	0	0
12	黒沢清 ほか4名	新訂 工業簿記	1992～1996	1992	9 (進んだ学習)	9 (進んだ学習)
13	黒沢清 ほか4名	新訂 工業簿記 三訂版	1992～1994	1992	0	0
14	黒沢清 ほか4名	工業簿記	1995～2004	1995	14	9
15	醍醐聰 ほか6名	明解工業簿記	1999～2004	1999	18	8

大原出版

No	著者名	書名	使用年度	発行年	標準原 価計算	直接原 価計算
1	東京商業図書研究会 代表 武市春男	最新 工業簿記	1953～1954	1952	0	0
2	東京商業図書研究会 代表 武市春男	改訂 工業簿記	1955～1964	1955	0	0
3	東京商業図書研究会 代表 山田文雄	三訂 工業簿記	1962～1965	1961	10	0
4	東京商業図書研究会 代表 小田光治	四訂 工業簿記	1964～1968	1963	10	0
5	東京商業図書研究会 代表 小田光治 ほか8名	五訂 工業簿記	1968～1974	1967	10	0
6	山榎忠恕 ほか6名	最新工業簿記	1970～1974	1969	10	0
7	山榎忠恕 ほか6名	最新工業簿記	1974～1983	1977	14	0
8	東京商業図書研究会 代表 正願地辰午 ほか3名	高校工業簿記	1975～1983	1977	12	0
9	江村稔 ほか6名	高校工業簿記	1983～1985	1983	0	0
10	山榎忠恕 ほか5名	工業簿記	1984～1986	1984	0	0
11	江村稔 ほか6名	高校工業簿記 改訂版	1986～1988	1986	0	0
12	山榎忠恕 ほか5名	増補 工業簿記	1987～1992	1987	0	0
13	江村稔 ほか5名	高校工業簿記 (再訂版)	1989～1992	1989	9 (発展学習)	7 (発展学習)
14	山榎忠恕 ほか5名	増補 工業簿記	1993～1994	1993	0	0
15	江村稔 ほか5名	高校工業簿記 (再訂版)	1993～1994	1993	9 (発展学習)	7 (発展学習)
16	小川冽 ほか4名	工業簿記	1995～2003	1995	12	11

その他

No	出版社	著者名	書名	使用年度	発行年	標準原 価計算	直接原 価計算
1	実業之日本社	代表 石田壮吉	工業簿記	1955～1961	1954	6	0
2	一橋学院	商業教育指導会	工業簿記	1955～1956	1955	0	0
3	森北出版	石崎正義 竹本英雄 山口清 山本修	標準工業簿記	1965～1966	1963	8	0
4	山川出版	山邊六郎	工業簿記	1956～1962	1955	0	0