

# 生涯教育における管理会計学講義法についての一考察

—放送大学面接授業を例に—

Consideration about the Teaching Methods of the Managerial Accounting  
in Lifelong Education: About the University of the Air Schooling

今林 正明

(Imabayashi Masaaki)

## 要 約

筆者が4年間8回にわたって担当した「放送大学面接授業（スクーリング）土日型」の例をもとに、本稿は、会計についての実務的経験や、年齢など、すべての面において多様な受講生に管理会計学を講義する際のスキルについて考察する。管理会計学を、簿記の初心者から会計事務所勤務者さらに税理士に至る多様な受講生に講義するためには、複数の視点が必要である。第一は、簿記の初心者である受講生に対して、管理会計的発想は身近な市民生活の中にも存在することを概説する視点。第二は、実務などで会計に日々接している受講生に対しては、制度会計と異なり、管理会計は柔軟な発想が求められるということを理解してもらう視点。その双方の視点に立った講義を行うためには、損益分岐点、部門共通費配賦、外注内作意思決定問題など管理会計学の主要な論点を理解するために「身近な例」を用いた複数の計算問題例を、放送授業用テキストの講義に入る前に利用することが効果的であるといえる。

キーワード：管理会計学、生涯教育、社会人教育、Faculty Development、Schooling、

## 1. はじめに

近年、社会人教育についての注目が高まっている。設置基準の改正においては、昼夜開講制度などの履修形態の柔軟化がうたわれ、昼間フルタイムの学習が困難な社会人が、夜間や土曜日の午後の履修を中心としつつも、一部昼間における履修も取り入れる形で実施されている大学は、平成8年現在38大学におよんでいる（清水 [7]）。

これまで、大学審議委員会の答申においても「生涯教育ニーズの高まり」がうたわれ（大学審議会 [2]）、生涯教育における重要な柱であると考えられる社会人教育についても注目される中、社会人経験の無い昼間部の大学生に対する教育上のスキルと、社会人学生に対する教育上のスキルの差異については論じられて来なかった。

筆者は、平成11年前期から、平成14年後期にかけて、放送大学非常勤講師として「管理

会計」について「土日型面接授業（スクーリング）」（以下、「講義」と称す）を前期後期各々の学期に一度ずつ担当し、4年間に8グループに対して集中講義をおこなった。本稿では、その講義において、社会人が多数を占める受講生の理解度・満足度を向上するために行ったFD（Faculty Development）の例を示し考察を行うことを目的とする。

構成は以下のとおりである。「2.」において、放送大学面接授業をおこなう場合、留意されなければならない点を列挙し、さらに筆者の専門領域である管理会計学を主として社会人対象の講義をおこなう場合における問題点を列挙する。「3.」では、第一回の講義時に明らかになった問題点を列挙する。「4.」では、筆者が面接授業で用いた「管理会計学を理解するための身近な具体例についてのプリント」について詳説する。このプリントは毎回の講義ごとに受講生のレポート・感想をもとに改善を重ねたものである。「5.」では、講義の事前・事後のアンケート、受講生との講義外での対話をもとに、受講生を3つのカテゴリーに分類し、その各々について考察を行うこととする。

## 2. 放送大学面接授業「管理会計」の特性

放送大学においても所定の124単位取得により卒業の資格を得る意味においては一般の大学との差異は無い。その中で放送大学を卒業することを目的に在籍する学生（全科生）は、20単位以上を実際に教室に足を運んで面接授業によって取得しなければならない（放送大学学園 [3]）。

ここで、放送大学の沿革についてふれる。開学は昭和58年、「生涯学習の時代に即応し、放送大学を設置し、かつテレビ・ラジオの専用の放送局を開設し、放送等を効果的に活用した新しい教育システムの大学教育を推進することにより、レベルの高い学習の機会を広く国民に提供するとともに、大学教育のための放送の普及発達を図ることを目的として設立（放送大学学園「設立と沿革」[3]）」されたものであり、まさに生涯教育を中心に見据えた大学であるといえよう。

さて、「土日型面接授業」とは、学習センター（筆者の場合は千葉学習センター）において土曜日・日曜日に1時限（45分）の講義を15時限、計675分の講義を行い、試験等に合格すると1単位が得られるというシステムである。筆者が担当した講義の状況は以下のようなものであった。1回の平均受講生数はおよそ20人であった。その過半数は社会人であり、その年齢帯は筆者とほぼ同じ30歳代から40歳代であった。さらにその社会人も、経理関係の仕事に携わっているためより深い学習を希望する受講生（その中には現役の税理士も一名）と、経理以外の部署に勤務しているがために逆に会計関係の学習に興味を持って本講義を受講する学生の二つの集合に分かれた。他に高校を卒業したばかりの20歳代前半の若者から、専業主婦、さらにすでに定年後の悠々自適の生活を送っている方までにいたる非常に幅広い受講生が出席していた。

また、教科書については、放送授業（「管理会計」の場合はラジオ講義）で用いられるテキスト（古川浩一・佐藤宗弥 [4]）を使用することが、「管理会計」の責任者によって講義概要

に明記されている。なお、受講生が自宅等でテレビ・ラジオ等を45分の講義を15回にわたり視聴することにより受講し、試験等でその科目に合格した場合は1科目につき2単位が得られる。受講生が放送授業で単位を取得した科目の面接授業に重複して出席することは希であり、面接授業出席者全体の1割にも満たなかった。しかし、放送授業を聞いて疑問点を持ち、その質問のためにあえて筆者の面接授業を履修した社会人受講者もあった。本講義は、「管理会計」について「会計学に関する知識においても、年齢においても、まったく多種多様な受講生を対象とした、土日2日のみの集中講義」という制約の中で、全受講生が納得できることを目標としたものであるといえよう。

本講義と、一般の大学において高等学校を卒業して次のステップとして大学に入学してきた学生達に週一回の講義を1セメスターを通しておこなうタイプの講義とを比較すると、次の点が異なる。

- ①学生の年齢、職業、受講の理由が個人ごとに様々である。
- ②一科目の講義が2日間で正味約11時間続くことで疲労が蓄積し、集中力を維持することが、受講生においても講師においても困難である。
- ③復習のための課題等を時間毎に課すことは不可能である。そうであるからと言って、授業内ミニテスト等を行うと、講義の進捗度とのトレードオフの問題が生じてしまう。  
さらに、「管理会計」の講義では、以下の問題点がある。
- ④「管理会計」という科目の性質上、一般の大学では会計学の概論（初等簿記）が開講されている学年より上の学年で開講され、系統的学習が可能となるのが通例であるが、放送大学では学年という概念が希薄であるため、まったく簿記についての知識が無い受講生も受講することを前提としなければならない。
- ⑤放送授業用のテキストを使用することが前提となる本講義では、放送授業と異なり板書の時間も必要となり、また、受講生の反応を見ながらの講義となるので、所定の時間内にテキストのすべてを網羅することは困難である。

### 3. 初講義における問題点の抽出

平成11年5月の初講義においては、筆者自身も手探りの状況であったため、テキストに沿ってその解説を進めるといふ、オーソドックスな方法を用いた。講義に先立ち、受講生に対して無記名アンケートを実施した。内容は次の項目である。

- ①放送授業の「管理会計」を一回もしくは全回聴講したか。
- ②放送大学の講義「会計学」の単位を取得しているか。もしくは、講義を聴講しているか。
- ③簿記（初等の会計学）について、(1)高等学校・大学等で学習したか。(2)簿記関係の資格試験に合格しているか。また挑戦したことがあるか。(3)仕事の中で会計学の知識を必要とする場面に出会ったことがあるか。（複数回答）

事前アンケートの結果各々の質問に「イエス」と回答した受講生は、27名中①は2名、②は6名、③は、総数で20名におよび、((1)については10名、(2)については4名、(3)については16名)となった。すべてが「ノー」の受講生、換言すれば、管理会計を含む広義の会計学について、学習も実務経験もまったく無い受講生が2割いる一方、日本商工会議所簿記検定1級を持ち、税理士事務所に勤務する受講生も一名いた。4年間8回にわたる講義の全回事前アンケートを行ったが、この比率の傾向はほぼ一定であった。

事前アンケートは初日1時限目の始めに行い、すぐに回収しチェックを行ったが、会計学について、まったくの「しろうと」から会計事務所勤務の「プロ」に至る受講生を目の前に教壇に立つ者として困惑を隠せなかったのは言うまでもない。

その使用が前提となる、放送大学テキスト「管理会計'99」(古川浩一・佐藤宗弥 [4])の目次は次のとおりである。なお、「'99」とは1999年に改訂を行ったテキストであることを示す。

1. 管理会計の意義と役割
2. 会計制度による価値情報
3. 経済的価値に関する情報
4. 原価計算の考え方と方法 (1)
5. 原価計算の考え方と方法 (2)
6. 生産活動の革新と原価
7. 原価情報とコストマネジメント
8. 原価低減と原価企画
9. 経営管理における収益—費用の情報
10. セグメント別収益—費用の把握
11. 振替価格
12. プロジェクトの経済性評価
13. 海外事業の管理会計
14. 業績評価と経営監査
15. 管理会計の現代的課題

ここで、多くの他の管理会計学テキスト(たとえば、門田 [6]、岡本・廣本・尾畑・挽 [11]、青木 [1]、櫻井 [7] など)には、初等簿記の項目が含まれていないのが通例であるのに対し、「管理会計'99」では、「2. 会計制度による価値情報」として、簿記の基礎である、勘定・仕訳・損益計算書・貸借対照表について概説されている点が異なる。このことは、本稿「2. ⑤」に示したとおり、まったくの簿記入門者に対してもこの講義を行うことが前提となっていることを示している。

講義後記名アンケートは次の項目について記入してもらった。第8回講義まで、講義後アンケートでは同じ項目を用いた。

- ①講義を聴いて、理解できたこと。理解できなかったこと。
- ②講義終了後、テキストを通読してわかったこと、わからなかったこと。
- ③本講義に対する感想コメント

講義後記名アンケートの中では、次のような厳しいコメントが寄せられた。

「もっと具体例を使って説明して欲しい。」

「テキストの内容をとびとびに説明されたので、体系が見えなかった。」

「テキストを2日間で網羅しようとするのは無理。」

「損益分岐点分析など項目を絞って講義をして欲しい。」

「放送授業と違った角度で面接授業を行って欲しい。」

「最後にやっと管理会計学本来の内容に入った。」

第一回目の講義では、初等簿記の基礎を終えて「4. 原価計算の考え方と方法 (1)」に入るまでに、6時限を使ってしまった。簿記の初心者を意識するあまり、2日間の講義を終わって、初等簿記と原価計算の初歩を丁寧に扱い、管理会計の本質的な部分はかなりのスピードで概説するのみで終わってしまった感があった。

上記アンケートの内容のみならず、休み時間や、講義終了後における受講生との会話の中で、財務会計についての知識を有している人からは、「財務会計 (初等簿記を含む) に関する説明が長すぎ、本題の管理会計についての説明が疎かになった」、逆に、簿記の初心者からは、結局は簿記についても早足となったため「簿記の初歩の時点でついていけなくなった」等の感想があった。さらに、15時限目終了後に筆者にとっても即座に回答できない税法関係の質問を行った受講生 (科目等履修生) からは、「大学の講義ということで高度な内容を期待し、科目等履修生として受講したが、初心者向けの内容で失望した」という厳しい感想もあった。

#### 4. 講義の改善

半年に一度の講義毎に、前講義を振り返り改善を行った。

その中で、テキストについての講義に入る前の「導入部」の工夫を試みた。平成11年秋の第2回からはテキストを補う導入部のために「管理会計学を理解するための身近な例についてのプリント (以下、プリントと記す。)」の使用を開始したが、回が進むにつれてこのプリントこそ管理会計学の本質的な部分をまず伝えるものであり、講義終了後にテキストを熟読できる能力を養うためのスモール・ステップスであるという方針に変わっていった。つまり、15時限の講義の中で6時限目までは、プリントによって管理会計学の考え方の概要を理解し、残りの9時間でテキストに沿った講義を行い、レポート作成時にテキストを熟読し、内容をまとめることで一つの講義を完結するという構成である。

なお、以下『』内にゴチックで印刷されている部分がプリントの記述である。財務会計についての理解のため、決算公告の例および仕訳・転記から損益計算書・貸借対照表に関する流れについても一枚のプリントも用いたが本稿では紹介を省略する。本プリントは、イントロダクションの部分 (①②③) と、例題の部分 (問題1) ~問題2)) に大きく分かれる。プリントに記述されているページ・章のタイトルはテキスト『管理会計'99』(古川・佐藤 [4]) の対応するページを表し、その都度当該ページを参照しながら講義を進めた。

また、2回目からは受講生が会計学についての専門的な質問を用意している場合に備え、事前レポートに「もし、用意してきた広義の会計学に関する質問がある場合は、記名の上、質問事項を記入してください。」という項目を加えた。土曜日に受けた「税効果会計」の質問に対し、日曜日に回答できた等、この改善は効果をあげた。

## 4 プリントの計算例題

### 4.1 プリント「イントロダクション」部分

イントロダクション部分では、「管理会計学でとりあげられる論点のヒントは、身近に多数存在する」ことを示し、それがテキストのどの部分と対応するかを確認することを目的とした。

#### 『イントロダクション①「レンズ付きフィルム」はなぜ流行ったか？→テキスト p104 「11.振替価格」』

①は、企業の一事業部が購入した固定資産を他部門が使用する場合の振替価格設定にともなう問題点を身近な例で示したものである。

「レンズ付きフィルム」(商品名の例「写るんです(富士フィルム)」)が今日のように流行する以前は、グループで旅行をする際、自分のカメラを持参した人間が、フィルム代現像代(厳密にはカメラの「減価償却費」も)等「固定費」を自己負担することが当然とされることが多かった。よって、他の参加者は、自分が写った写真の焼き増し代(1枚15円から35円程度)、つまり「変動費」のみを負担し、よって、カメラを持参した者がさらにフィルム代・現像代を自己負担することが当然とされることに不満を感じるケースが多かったと考えられる。しかし、「レンズ付きフィルム」が流行してからは、旅行先における「相乗りタクシー代」の支出と同様に、旅行前に「一人あたり同額ずつ徴収された旅行共通費」の中から「レンズ付きフィルム」を購入し、帰宅後に現像代もその「共通費」から支出する方法が一般的になってきたと推察される。すると、写真に関する固定費が参加者に平等に負担されるようになり、このことが、「レンズ付きフィルム」が流行したことの一因であるかもしれない。

旅行における「レンズ付きフィルム」の使用は、一見、「適切な解」にたどり着いたかに見えるが、「レンズ付きフィルム」の価格は、同じ枚数の「フィルム」に比べて高いのが通常であり、その旅行にかかった総コストを押し上げてしまう。つまり、コストアップによって全員の公平感が得られたことになる。この状況の適切な解決案は、「レンズ付きフィルム」の購入ではなく、カメラ持参者以外のリーダー的な参加者が「フィルム代、現像代等は共通費から出そう。」と提案して、カメラ好きの参加者にカメラを持参してもらうことにある。

この喩えは、次のような状況を想定している。企業に於いてある事業部が自部門で利用するために購入した固定資産(本例では、カメラ)を、他事業部が利用する場合に、変動費の増分のみを根拠とする振替価格(写真一枚あたりの焼き増し代)を用いたのでは、用役提供側の事業部(カメラ持参人)に不満が生じてしまう。その不満を回避するため、利用部門がその用役を社外の設備(「レンズ付きフィルム」)に求めてしまうことは、部門間不満は減少させるものの、この意思決定は企業全体(旅行全体)のコストを押し上げてしまう。そのため、社長(「リーダー的参加者」)が、固定資産を購入した部門から、その固定資産の用役利用部門への振替価格には「変動費」だけではなく、増分原価となる固定費(フィルム代・現像代)の全額

や、場合によっては（カメラの）減価償却費の一部も含めるように、すなわち「フルコスト基準の振替価格」にすることを提案することが望ましい。結果的に、部門間の不満が無く有効に社内の固定資産を利用することができる。換言すれば全社レベルでの無駄なコストが生じることを回避し、かつ、各部門に不満が出ないシステムが出来うるという例を示している。

なお、本例は、数年後、デジタル写真が銀塩写真を完全に凌駕する時代になると、説得力を失ってしまうであろう。デジタル写真をプリントする場合、増分原価はプリントに関する変動費のみであると考えられるからである。

『②ガソリンスタンドの看板「洗車のみのお客様大歓迎」の真意。→テキスト p84  
「9.収益—費用の情報」』

これは、限界利益（＝売上高－変動費）の考え方を理解するための例題である。後述する「問題2」においても直接原価計算ベースの損益計算書を用いるため、必要なステップである。ガソリンスタンドでは、ガソリンの売価と仕入値（この場合、変動費と見なされる。）の差は1リットルあたりおよそ10円ほどであるのに対して、洗車では、水道代・洗剤代・電気代等のみが変動費である。そのため、仮設例として、ガソリンの売価が100円／リットル、仕入値が90円／リットル、洗車代が1,000円／台、洗車の変動費が100円／台であるとする。「ガソリン10リットルの販売」と「洗車一回」という同じ「売上高1,000円」という条件のもとでは、ガソリン10リットルの販売において限界利益は、わずか100円であるのに対し、洗車における限界利益は900円にもなるという例を示し、限界利益という概念を理解させ、さらにその重要性を示した。

『③プロ野球選手には契約更改があるのに、力士（相撲取り）に契約更改が無いのはなぜ？→テキスト p137 「14.1 業績評価」』

すぐれた業績評価システムは、シンプルで理解しやすく、かつ管理に無駄な労力を必要としない。そのような例として、力士の「給金決定システム」をとりあげた。

力士の給料の内、「給金」と言われる部分は、以下のような計算式で求められる（高間 [9]）。入門時3円の持ち給金でスタートし、本場所で勝ち越した場合、勝ち一つにつき50銭プラス、金星（横綱に対する勝ち星）一つにつき10円プラス、幕内優勝で30円プラス、幕内全勝優勝で50円プラスという計算式で、積み重ねた額を力士の「持ち給金」とし、現在は2,500を掛けたものが「場所手当て」となっている。このシステムは、経営者（（財）日本相撲協会）から見た場合、全力士への給金支払総額と、「持ち給金」の総額の比（この場合2,500）のみを変更することで個々の力士の「給金」が確定できる。このシステムは「持ち給金」の金額を含めて明治時代より変更されていない。このことは、プロ野球、プロサッカーの選手の「契約更改」

におけるチーム側および選手側の労力の浪費や、交渉結果に不満な選手のモチベーション低下などを招くことなく、「給金」額を決定することができるという優れたシステムといえよう。大相撲の給金決定の場合、成績の決定要因に「勝ち」「負け」以外の要因が無いため、このようなシステムが永続しているといえるが、最も優れている点は、力士自身（従業員自身）が勝利することと、評価の尺度である「給金」の間でコンフリクトが生じないところにあると言えよう。企業においてもこのような業績評価システムが理想の一つであることの例として示した。

#### 4. 2 プリント「問題」部分

##### 『問題 1 損益分岐点の基本（→テキスト P88 9.3「損益分岐点」）』

某商店は、商品 A のみを仕入れ、販売している。A の仕入値（変動費）は 1,000 円/個。売価は 1,500 円/個である。なお、販売員給料、光熱費、家賃等の「労務費」および「経費」（固定費）は 20,000 円/月である。なお、今月 A は 50 個売れた。損益分岐点売上高を求めなさい。

<正解> 1) 損益分岐点売上高は、売上高＝費用を与える販売個数です。

売上高 =  $1,500 \times a$

費用 = 仕入値 + いわゆる「経費」 =  $1,000 \times a + 20,000$

よって、損益分岐点売上高 a は 40 個です。よって損益分岐点売上高は 40,000 円です。』

本問題は、固定費、変動費、損益分岐点を理解する上の基本問題である。

##### 『問題 2（→テキスト p94 「セグメント別収益－費用の把握」）』

（背景）牛丼（売価 800 円/食、原料費等変動費 200 円/食）と鰻丼（売価 1,500 円/食、原料費等変動費 400 円/食）を製造販売している店がある。月平均に牛丼が 600 食、鰻丼が 300 食、販売される。

従業員は、牛丼専門の職人が一人、鰻丼専門の職人が一人。

正社員はこの 2 人である。2 人の給料は（固定給 + 歩合（1 食 100 円））である。

牛丼職人の固定給は 10 万円/月、鰻丼職人の固定給は 9 万円/月である。

他に、アルバイトを常に一人雇っており、清掃、注文取り、会計をやっている。時給 400 円、アルバイト代を払っている時間は昼 3 時間、夜 5 時間の計 8 時間/日である。なお月の営業日は 25 日である。

その他、売上高に関係なく発生する経費には、家賃、電気代、水道代等 27 万円がある。（その内、牛丼・鰻丼の製作にかかわる経費は 6 万円）

<背景の問題点整理> 2)

①-a 牛丼売上  $800 \times 600 = 480,000$  円      ①-b 鰻丼売上  $1,500 \times 300 = 450,000$  円



- ②-a 牛井原料費  $200 \times 600 = 120,000$  円      ②-b 鰻井原料費  $400 \times 300 = 120,000$  円  
 ③-a 牛井職人歩合  $100 \times 600 = 60,000$  円      ③-b 鰻井職人歩合  $100 \times 300 = 30,000$  円  
 ④-a 牛井職人固定給 100,000 円      ④-b 鰻井職人固定給 90,000 円  
 ⑤アルバイト賃金  $400 \times 8 \times 25 = 80,000$  円  
 ⑥その他経費 270,000 円 』

本問設定の目的は、部門別損益計算書において、恣意的な共通費配賦を行うことによって、部門別利益は変化するという論点を理解してもらうことにある。なお、「牛井」「鰻井」を工業製品に擬制して、材料費・労務費・経費に分類して計算を行っていることに注意されたい。

『問題 2-1 牛井 2 食に対して鰻井 1 食の比率で売れると仮定して、損益分岐点売上高を求めなさい』

正解 2-1) 牛井 2 食と鰻井 1 食を「1 セット」と考えます。

すると、セットあたりの売り上げは、 $800 \times 2 + 1,500 \times 1 = 3,100$  円

セットあたりの変動費は、 $(200+100) \times 2 + (400+100) = 1,100$  円

固定費は、④ + ⑤ + ⑥ですから、54 万円です。

よって、セット数を  $\chi$  とおくと、売上高  $= 3100 \times \chi$

費用  $= 1,100 \times \chi + 540,000$  なので

損益分岐点は 270 セット、すなわち

牛井 540 食、鰻井 270 食となります。』

問題 2-1 は、損益分岐点分析の仮定の一つである、セールスマックス一定の場合（片岡 [5] に詳しい説明がある。）は複数製品の場合でも損益分岐点が算出可能であることを示す例題である。

『問題 2-2 牛井 1 食あたりの利益、および鰻井 1 食あたりの利益はどのように計算されますか？共通費は食数に比例して負担させなさい。』

正解 2-2) 直接原価計算による損益計算書

I 売上高	930,000 円	①
II 変動費	<u>330,000 円</u>	(②+③)
限界利益	600,000 円	
III 固定費	<u>540,000 円</u>	(④+⑤+⑥)

営業利益 60,000 円

(1) 牛井の利益

I 売上高	480,000 円	①-a	
II 変動費	<u>180,000 円</u>	(②-a + ③-a)	
限界利益	300,000 円		
III 固定費			
牛井職人固定給	100,000 円		
	<u>*233,333 円</u>	<u>333,333 円</u>	* (⑤+⑥) × (2/3)
営業損失		<u>33,333 円</u>	

(2) 鰻井の利益

I 売上高	450,000 円	①-b	
II 変動費	<u>150,000 円</u>	(②-b + ③-b)	
限界利益	300,000 円		
III 固定費			
鰻職人固定給	90,000 円		
	<u>**116,667 円</u>	<u>206,667 円</u>	** (⑤+⑥) × (1/3)
営業利益		<u>93,333 円</u>	

これで、営業損失が生じている「牛井は赤字だからやめた！」と決めつけていいのだろうか？

しかし、共通費⑤ + ⑥ = 35 万円を、売上高に比例して (48 : 45) 分配すると、牛井の\* (共通費分配額 < 配賦額 >) は 180,645 円で営業利益は 19,355 円の黒字、鰻井の\*\* (共通費分配額 < 配賦額 >) は、169,354 円に変わり営業利益 40,645 円の黒字となり、牛井・鰻井とも黒字となります。』

共通費を「数量基準」で配賦した場合では赤字であった部門が、「売上高基準」で配賦した場合は黒字に転じる例を示し、共通費配賦の恣意性によって部門利益が大きく変わる例をしめした。なお、本問前半の例における、部門業績評価のために用いられた単位原価は、「牛井」856 円/杯、「鰻井」1,189 円/杯である。さらに「これで、「牛井は赤字だからやめた！」と決めつけてだろうか？」の問いかけに対して、限界利益レベルで黒字が出ている「牛井部門」を今すぐ廃止すべきではないことを説明する。部門存続撤退の短期的な意思決定は限界利益レベルでの黒字か赤字かで行うべきことを学ぶが、これは、プリントのイントロダクション「ガ

ソリスタンド『洗車のみのお客様大歓迎』の真意」の学習からつながる部分となる。

『問題 2-3 もし、「冷凍鰻丼」の品質が、その場で調理した鰻丼とまったく味が同じだとした場合、「牛丼職人とアルバイトの2人体制（鰻丼はアルバイトが解凍するだけ！）に切り替えるべきかどうか」の意思決定には、どのような要素を考慮すべきですか。（「埋没原価」の考え方）  
解答 2-3)

ケース1 その「冷凍鰻丼」の単価が 500 円以下の場合→冷凍鰻丼へ

ケース2 「冷凍鰻丼」の単価が 501 円を超える場合→予想販売量により解が変わる。』

本問は、内作外注意思決定問題の例を示している。外注（＝冷凍鰻丼）が、内作（＝現行案）の変動費（＝500 円／杯）を下回った時は、固定費の如何にかかわらず外作を選ぶべきであり、そうでない場合は予想販売量によって求められる平均全部原価によって意思決定すべきであることの例をしめしている。（なお、本問については、「鰻丼職人を解雇することの是非」に言及したレポートが多かった。）

『問題 2-4 この店の当月損益計算書（略式）をつくりなさい。

解答 2-4) 「公表用財務諸表」の形式による、損益計算書（略式）は次の通り。（p21）

損益計算書

会社名省略

平成×年×月 1 日から×月末日（単位：円）

I	売上高		930,000	←	①
II	売上原価				
	材料費	240,000		←	②
	労務費	280,000		←	③ + ④
	経費	*** 60,000	580,000		***⑥の内、製造に関わる部分
	売上総利益		350,000		
III	販売費及び一般管理費		290,000	←	⑤ + (⑥ - *** )
	営業利益		<u>60,000</u>	』	

本問では、財務諸表目的の原価においては、全部原価が用いられ、「牛丼」「鰻丼」の荷重平均で 644 円／杯であることを示している。

『結論：「この牛丼・鰻丼の原価はいくらですか？」 という質問には解がたくさんある。』

本プリントは、A 4 版 2 ページの中に、管理会計学のエキスである、損益分岐点、直接原価計算、振替価格、部門業績評価、外注内作意思決定問題など、盛りだくさんな要素を盛り込んだが、もっとも重要な点は、管理会計学を専攻とするものにとっては共通の認識である、「ある製品の原価は、目的に応じて異なる価額となる」というポイントである（たとえば岡本 [10] p5）。

それぞれの目的に応じて、「牛丼・鰻丼」の原価は、財務諸表目的（牛丼・鰻丼平均で 644 円／杯）、内作外注意思決定問題（鰻丼 500 円／杯、牛丼 300 円／杯）、業績評価目的（共通費を食数で配賦した場合、「牛丼」856 円／杯、「鰻丼」1,189 円／杯）となることが、管理会計を理解する上でもっとも重要な前提条件の一つであることが受講者に理解されれば本プリントの目的は達成されたといえよう。

## 5. 社会人に対する「管理会計学」教育のポイント

筆者が、本講義を通じて感じた、社会人に対する「管理会計学」教育のポイントを、受講者のアンケート回答を通じて分類すると以下のようになる。なお括弧内が受講生の感想である。

### ①会計のプロフェッショナル（税理士・税理事務所勤務者）である受講生のコメント例

「損益分岐点の考え方がわかった（顧問先のデータをもとに自ら試みた損益分岐点算出の例をレポートに添付）。共通費の按分次第で、結論が変わることに驚いた。（税理士）」

制度会計および税法のプロフェッショナルである税理士の方であっても、損益分岐点や目的に応じて異なる原価の概念について本講義で実感できたようである。制度会計を深く学んだ方ほど、原価について柔軟な考えが持てない傾向がある。この傾向は、日商簿記検定の合格者にも顕著であり、「一つの製品について原価の概念が複数あるとは知らなかった（日商 2 級合格者）」という感想もあった。

この範疇の受講者には、管理会計学を体系的に学び、プリントの例題を知ることによって、クライアントにコンサルティングする上での手助けになることが、本講義受講の意義であろうと筆者は考える。

### ②いわゆるサラリーマン・OLである受講生のコメント例

「間接経費の配賦方法によって損益の違いが出ることを知って怖くなった。」

「自分で働いている企業の実体とだぶらせて受講できた。」

「社会経験と有機的に結合して頭にしみこんで行くように理解できた。」

「(会計の数値は)『客観的にみえてそうでないものがたくさんある』という言葉が印象的。」

このカテゴリーにある受講生の多くは、なんらかの実務経験を通して「会計」に接してきた人たちである。①のカテゴリーの受講生以上に、(広義の)会計学という言葉からルーティンワークを連想し、企業の成績についてアウトプットされた数値にこれまで疑問を持たなかった

であろう受講生には、財務会計のみが会計学ではなく、管理会計的な考え方の端緒を知って実務に応用してもらいたいという方針が伝わったであろうと筆者は感じている。

③これまで、学校においても実務においても会計学と無縁であった受講生のコメント例

「予習時にテキストを読んで分からなかった部分が、講義終了後読み返すと、自然とプリントの例示を思い出すことができた。」

そもそも、大学の講義というものはこのカテゴリーの学生を対象とするのが普通であろう。その意味で、①②のカテゴリーに属する、講義科目に対してある種の問題意識を持った受講生が多数派である「管理会計」学はむしろ特別な科目であるといえよう。それらの学生と異なり、③のカテゴリーに属する受講生のこの感想は、「4.」で述べた「スモール・ステップス」をそのまま汲んだものであるといえる。プリントの解説を終えてからの、テキストを使った講義は、この範疇の受講生にはかなり難しく感じられたに違いないが、プリントを理解した上でのテキスト復習ができ、それによって理解が深まれば、それこそが面接授業として最も望ましい形であろうと筆者は考える。

なお、平成14年10月の最終講義では、27名の受講生からレポート・アンケートの提出を受けたが、「3. 初講義における問題点の抽出」に列挙した講義の問題点のいずれかを指摘したアンケートは皆無であった。

## 6. おわりに

あるベテランの公認会計士の方との会話の中で次のようなことを言われたことがある。

「財務会計においては制度そのものを学ばなければ、その専門家になることはできない。しかし、名経営者といわれる人たちは皆、管理会計学を学ばずとも『管理会計学的センス』を実践の中から学んだ人たちばかりである。」

この「管理会計学的センス」とは、曖昧な表現ではあるが、「全社的に見て、参入すべき分野には参入し、撤退すべき分野からは撤退する」「従業員ひとりひとりの努力が部門の評価にも個人の評価にもプラスに作用するような評価システムを作る」など、従業員一人のレベルから全社レベルに至る意思決定や業績評価を、ヒト・モノ・カネ・情報の諸資源の状況を見ながら適切に行う「センス」ではないかと筆者は想像している。

筆者が考える、社会人に対する管理会計学の講義のポイントは、どのカテゴリーの受講生に対しても、この「管理会計学的センス」の一端を座学によって理解してもらうことを目標にすることであろうと確信している。

本来なら、本稿では受講生の職業構成、年齢構成、本科生か科目等履修生かなどのデータを正確にしめし、また、特定の個人の事前レポートと事後レポートとの対比を試みるべきである。しかし、放送大学面接授業では個人データは毎日講義終了後に回収されてしまうため、その部

分での分析はできず、また、事前レポートも、その記述内容において評価されるのではないかという先入観を避けるため無記名をとったため、事前・事後の同一受講生についてのアンケート分析もできなかった。FDのためには、講師と受講生との利害関係を持たない第三者の協力が不可欠であると実感した。

本稿が、管理会計学という学問を、管理会計学研究者が、さまざまな経験を持った方々に講義を行なう際の参考となれば幸いである。

#### 参考文献

- [1] 青木茂男 2001『新版 現代管理会計論』 国元書房
- [2] 大学審議会答申 1997「平成 12 年度以降の高等教育の将来構想について」
- [3] 放送大学 最終更新 2003「放送大学ホームページ」<http://www.air-u.ac.jp/>
- [4] 古川浩一・佐藤宗弥 1999『管理会計'99』(財)放送大学教育振興会
- [5] 片岡洋一 1987「損益分岐点と不確実性」SUT BULLEN Vol.4, No.2 (No.32) P.17-P.21、東京理科大学
- [6] 門田安弘(編) 1995『管理会計学テキスト』、税務経理協会
- [7] 櫻井通晴 2001『管理会計(第2版)』同文館
- [8] 清水一彦 1997「わが国の大学改革・大学評価のレビュー」文教大学教育研究所紀要 第6号
- [9] 高間義之 最終更新 2003 「ちゃんこ貴羽山」<http://www.takabayama.co.jp/aisatsu.htm>
- [10] 岡本清 2000『原価計算(第6版)』 国元書房
- [11] 岡本清・広本敏郎・尾畑裕・挽文子 2003 『管理会計』中央経済社