

[論 文]

原価計算初級の新設と課題

三 浦 克 人

- I はじめに
- II 日商による簿記検定試験の改革
- III 原価計算初級の概要
- IV 試験内容・問題の検証
- V おわりに

I はじめに

日本商工会議所は2016年以降、簿記検定試験の出題区分を大きく見直すなどの改革を実施してきた。現在もその途上にある。筆者はこの日商の改革に多少関心をもってはいたが、筆者の専門である原価計算・管理会計分野とはあまり関係のないものと考えていた。

しかし、2017年の秋に原価計算初級の創設が発表され、2018年4月から随時受験が可能なネット試験として実施されることになり、状況がにわかに変化した。筆者個人はもちろんのこと、大学等で工業簿記・原価計算・管理会計を担当する教育者・研究者にとっては、日商の一連の改革のうち、いちばんインパクトが大きいのがこの原価計算初級の創設であろう。

2017年の秋以降、筆者は新試験に大いに期待しながら、日商の動きを注視してきた。担当する講義のシラバスに取り入れたり、到達度確認テストの代わりに利用できるのでは、などと考えてきたのである。そして、2018年4月

に原価計算初級の試験がはじまり、7月には日商簿記検定試験の他の級と同時に、4月から6月までの3カ月間の実績が公表された。それは、受験者491名、合格者475名、合格率96.7%という驚くべき数字であった。

新設の試験であるため受験者数が少ないことはある程度予想できたが、合格率の高さは筆者の想像をはるかに超えたものであった。おそらく日商も、このような高い合格率は想定外であったことだろう。

ビジネス系の他の検定試験を調べてみても、これほど高い合格率はなかなかみあたらない。この合格率ひとつとってみても、この試験がスタート直後から大きくつまづいているように思われ残念に感じている。

さて本稿は、以下の順で議論を進めていくことにしたい。

まずⅡ節では、2016年度以降に実施された日商簿記検定の改革を概観し、原価計算初級の新設までの道筋を確認する。

つづくⅢ節では、原価計算初級の概要（目的、背景、レベル、出題範囲など）を多面的に検討する。

そしてⅣ節では、日商が提示するサンプル問題などを素材として、原価計算初級の試験がその目的・特長・出題範囲等に照らして、適切なものであるかどうかを検証する。そのうえで、筆者なりの処方箋を提示してみたい。

なお本稿では、日本商工会議所を単に日商と表記することを基本とする。日商主催の簿記検定試験は「日商簿記×級」と略記されるのが通例であるが、本稿では、他の検定試験には言及しないので、単に「1級」とした場合には、日商簿記1級をさす。ただし簿記初級と原価計算初級については、「簿記」「原価計算」を省略しない。年・年度は西暦で標記するが、日商からの発表分については和暦のままとする。西暦・和暦が混在することになるが、ご容赦いただきたい。また本稿で引用する資料の多くは、現時点（2018年8月）において日商のサイトで容易に入手できるものや、日商が各種の説明会で配布したものである。文章中の記述においては、冗長になりすぎないように気を配りながら出典をあきらかにしている。

II 日商による簿記検定試験の改革

1 2016年度からの改革の流れ

日本商工会議所は2015年4月、「平成28年度以降の簿記検定試験出題区分表の改定等について」を発表した。その前文は以下の通りである。

日本商工会議所では、簿記検定試験の出題の基礎的な指針として、「商工会議所簿記検定試験出題区分表」（以下「区分表」と略す）を制定し、会計諸基準の設定・改訂および関係法令の制定・改正等を踏まえた改定を適宜行ってきました。

この度の平成28年度以降に向けた改定では、企業会計に関連する諸制度の変更に対応するのに加え、一般的な企業における近年のビジネススタイルや会計実務の動向を踏まえ、検定試験がより実際の企業活動や会計実務に即した実践的なものとなるよう区分表を見直し、出題項目の一部修正または追加等を行いました（「工業簿記・原価計算」の改定はありません）。

1954年の日商簿記検定の創設以降、日商は適宜、その出題区分表や出題項目の見直しを行ってきた。しかしそれは、上記引用文にもみられる通り、「会計諸基準の設定・改訂および関係法令の制定・改正等を踏まえた改定」であり、必要にせまられての改定であった。

一方、今回の改定は、日商による内発的かつ主導的なものである。引用文中に、「一般的な企業における近年のビジネススタイルや会計実務の動向を踏まえ、検定試験がより実際の企業活動や会計実務に即した実践的なものとなるよう」とあるように、試験方針の改革をめざす日商の強い姿勢を感じることができる。なお個人的感想ではあるが、この時期より日商のサイト等による検定試験関連の情報開示が格段に充実しはじめたように思う。本稿の執筆においては、日商のサイトに公表された素材が大いに役立っている。

さて日商はこの発表の趣旨にのっとり、2016年度～2018年度の3カ年に渡って、段階的に出題区分を見直すことにした。この見直しにおいて、とくに影響が大きいとされたのは2級である。従前は1級の範囲であった取引や処理などが、段階的に2級に降ろされてきた。年度別に例を挙げると、まず、2016年度に電子記録債権・債務、クレジット売掛金、商品売買の認識基準など、2017年には圧縮記帳、リース取引、課税所得の算定、連結会計など、そして、2018年度に税効果会計などが、新たに追加されている。

2級の出題範囲の改定にみられるように、2016年度からの3カ年に渡る改定は、当初発表されたスケジュール通りに実施されてきた。日商が簿記初級の新設を発表したのは、そのさなかの2016年11月のことであった。

2 簿記初級の新設と実績

日商簿記にはその創設以来、1級～4級が設定されていたが、このうち4級は他の級に比べて受験者が圧倒的に少なく、影の薄い試験であった。4級は、短い学習時間で合格レベルに達する試験でありながら、受験の機会は他の級と同様、年3回だけであった。「それならもう少し先を勉強して、3級からチャレンジしようか」と学習者が考えるのは自然な成り行きであった。これは4級が低迷した大きな理由のひとつであった。

その4級にとって代わるかたちで発表されたのが、簿記初級の新設である。日商は、2016年11月に「簿記検定試験初級の創設について」を発表した。その前文には以下のように記されている。

……現行の簿記初学者向けの入門級として小規模商店の経理事務を想定して施行している4級は平成28年度をもって終了し、新たに簿記の基本原理および企業の日常業務における実践的な簿記の知識の習得に資する内容で、学習の進捗にあわせて試験実施できるネット試験方式による「初級」を創設し、平成29年度から施行することとする。

日商はのちに発表するいくつかの文書の中で、「日商簿記検定における新しい試験(級)の新設ははじめてのこと」としているが、もともとは4級があったので、純粋な新設と言い難い。またかつてある時期にうわさされた「準1級」に比べると、そのインパクトはあまり大きくはない。

簿記初級創設の最大の意義は、随時受験可能なネット試験を導入したことにあるとあってよい。「随時受験可能」となったことで、先に述べた4級低迷の理由もある程度解消されるはずである。ただ、それだけのことであるならば、4級の名称を変える必要はなかったかもしれない。他の級に比べ、受験者が圧倒的に少数でかつ漸減傾向にあった4級の暗い歴史を払しょくし、新しい級としてスタートしたい。日商はそう考えたのではないだろうか。

日商のサイトで公表されている4級の実受験者は、2002年度の5,913人から漸減し、最終年度の2016年度には1,583人となっている。一方で、新設の簿記初級は、その初年度にあたる2017年度の受験者は4,167人である。単純にみると前年比約2.6倍の好成績である。とはいえ、3級や2級の年間受験者と比べると、その差は文字通り「2桁違い」である。日商が受験者の目標値としてどの程度を想定していたのかは定かでないが、初年度の4,167人は、良くも悪くもない数字といえる。

なお、簿記初級の出題内容には、3級では出題されない事項も一部含まれている。このことについて日商は、簿記初級の特設サイトの「上位級とのつながり」の中で「3級は個人企業を前提にしているのに対し、簿記初級は、広くビジネスパーソン全般を対象にしている関係で、企業形態は必ずしも個人企業に限定していないため」と説明している。具体的には、簿記初級の範囲のうち、クレジット売掛金、電子記録債権・電子記録債務、消費税の処理(ただし税抜処理に限る)などがそれに該当する。

ただし、このねじれ現象については近々、解消に向かう予定である。日商は、2018年4月に「商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について」を発表し、3級をターゲットとした見直しを宣言した。ここには、3級

の出題の前提を「個人商店」から「小規模の株式会社」にすると記されている。

3 原価計算初級の新設

そして日商は、簿記初級の導入から半年後の2017年10月に、原価計算初級の新設を発表した。試験開始は、簿記初級からちょうど1年遅れの2018年4月である。先に引用した2015年4月発表の「出題区分表の改定等について」の最後には「工業簿記・原価計算の改定はありません」と記されていた。この時点では、原価計算初級の導入は計画されていなかったとみてよいだろう。

会計学・商業簿記分野の初級簿記に対し、工業簿記・原価計算分野には原価計算初級が設置されることになり、少なくとも形式的な体裁は整ったといえる。しかしながら、会計学・商業簿記分野では、1級・2級・3級そして初級の4段階であるのに対し、工業簿記・原価計算分野では、3級での出題がなく、初級から2級への「飛び級」になっているため、ややバランスを欠いている。もしかするとそのことが、出題内容にも影響するかもしれない。

次のⅢ節では、原価計算初級を新設する背景・ねらい、出題内容・出題形式、商業簿記分野との関係、工業簿記分野の他の級との関係などを探ってみることにしたい。

Ⅲ 原価計算初級の概要

1 導入発表から試験開始まで

日商は、2017年に11月に「原価計算初級試験の創設について」をリリースし、2018年4月から実施すると発表した。日商の内部での準備期間は相当あったと思われるが、学習者や指導者に残された準備期間はそう長くない。そのためであろうか、日商は約半年の間に積極的な広報宣伝・情報開示を行ってきた。

2018年1月から2月にかけては、東京・名古屋・大阪・福岡で、各教育機

関などに対する「原価計算初級試験説明会」が開催された。また同時期には、従来からの日商のメインターゲットである高校生や大学生に加え、ビジネスパーソンにもその裾野を広げる目的で、原価計算普及セミナー「90分で見通す自社の利益～仕事の生産性を上げる『原価計算の手法』」も開催されている。事前の宣伝活動は積極的に展開された。

3月1日には受験会場となる専門学校等のリストが発表され、同月16日には広報のための特設サイトが開設された。このサイトでは、専門学校（大原とTAC）による対策テキストの出版についても、その出版予定段階から適宜、紹介している。

以上のような広報・宣伝と準備を経て、2018年4月から原価計算初級の試験が開始された。

2 趣旨・目的・背景

日商は、「原価計算初級試験の創設について」の中で、その趣旨を以下のように記している。

少子高齢化により我が国の労働力人口が急速に減少する中、企業においては、深刻化する人手不足の克服に向けて、ITの利活用や人材育成などを通じて生産性向上に取り組むことが大きな経営課題となっている。

生産性向上を図るには、自社の製品・サービスの原価（コスト）と売上、利益を正確に把握しておくことが必要であり、これを求める「原価計算」は、生産性を見える化し、その向上を図るうえで必須となる知識・スキルである。

については、企業の人材育成ニーズに応えるため、現行の簿記検定試験（初級～1級）に加え、原価計算初学者向けの入門級として、原価計算の基本的な考え方や知識を理解・習得でき、企業人として原価意識の醸成に資する「原価計算初級」を創設し、平成30年度から施行することとする。

要約すると「原価計算は現代ビジネスにおける必須の知識・スキルであり」「企業の人材育成ニーズに応える目的で原価計算初級を設置した」となるだろう。

日商は、2018年2月には「原価計算初級試験の開始について」を公表し、その中で2017年5月～8月に実施したアンケート調査（対象：176社）を紹介している。この中で日商は、ほぼ全ての企業が「原価計算を学ぶことは必要」と回答する一方で、「従業員への原価計算に関する研修や学習支援を行っている企業が3割にとどまること」などを紹介したうえで、「企業人材育成の観点から原価計算を身近に学べる機会・仕組みが求められている」と結論付けている。

さらに同資料では、初学者向けの原価計算試験の必要性に関する「企業のニーズ」として「原価計算を短期間で学べる機会、学習支援の仕組み、学習コンテンツが欲しい」、一方、「教育機関のニーズ」として、「初学者が原価計算の基本をしっかりと学べる学習コンテンツと目標となる資格が欲しい」という事情を紹介し、こうしたコンテンツが限られていることが、初学者向けの「原価計算初級の創設」につながったと説明している。

3 特長

また日商は、「原価計算初級の開始について」の中で、原価計算初級の特長として次の3点をあげている。

①製造業のみならず幅広い業種をモデルとして原価計算を学習

→業種・職種を問わず、企業実務で役立つ試験内容とする。

②簿記の学習を前提とせず原価計算の基本を学習

→これまでの教育体系にはなかった、簿記の学習の有無を問わず原価計算の基本を学ぶコンテンツを提供する。

③ネット試験方式によりいつでも試験実施可能

→企業研修や教育機関における授業・講義にあわせて、学習の成果（到達度）の確認を可能とする。

①は幅広く受験者を獲得するための謳い文句であろう。しかしながら次のIV節でみるように、現時点では実質が伴っておらず、看板倒れになっている。

②には賛否あると思われるが、筆者は支持派である。ただし、日商が提示するサンプル問題をはじめ、本試験においても簿記の基本手続きともいえる「仕訳」の問題が出題されている。日商自身が半端なかたちでこの試験の特長に違反しているのはやや残念である。このことについては、日商のサイト等でなんらかの説明がされてもよいと思うのであるが、筆者の調べた範囲では発見することができなかった。仕訳問題に関する懸念についてもIV節で確認したい。

3つの特長のうち、サンプル問題の内容やレベルに照らして、真の意味で特長であると言い切れるのは、筆者の見たところ③だけである。なお③は、先行する簿記初級の特長でもある。

4 程度・レベル

原価計算初級を含む日商簿記では、各級の程度・能力を表1のように設定している。

さっと読み飛ばしてしまえば、この表の内容に特に問題はない。しかし、各級の本試験の問題、各種の対策テキストの内容に照らすと、この表の内容との整合性を見出すことは容易ではない。しかし、このことはあまり問題にならないし、批判もほとんど聞かない。受験者や指導者等にとっては、次の項で見る出題区分表の方がよほど大事だからである。

表1 日商簿記検定・各級の程度・レベル

簿記	1 級	極めて高度な商業簿記・会計学・工業簿記・原価計算を修得し、会計基準や会社法、財務諸表等規則などの企業会計に関する法規を踏まえて経営管理や経営分析ができる。
	2 級	高度な商業簿記・工業簿記（原価計算を含む）を修得し、財務諸表の数字から経営内容を把握できる。
	3 級	基本的な商業簿記を修得し、経理関連書類の適切な処理や青色申告書類の作成など、初歩的な実務がある程度できる。
	初 級	簿記の基本用語や複式簿記の仕組みを理解し、業務に活用することができる。
原価計算 初 級	原価計算の基本用語や原価と利益の関係を分析・理解し、業務に活用することができる。	

（出所：日商簿記検定の各級のサイト参考に筆者作成。）

たとえば、2級の試験で満点近い得点をあげた受験者を、「高度」と言えるかどうかはさておき）「商業簿記・工業簿記を修得した」と認定してもよいだろう。しかし、ただそれだけのことであり、この受験者が「財務諸表の数字から経営内容を把握できる」レベルにあるとは想像しにくい。

3級合格者を「基本的な商業簿記を修得した」と見なしてもよいだろうが、彼らに「初歩的な実務がある程度できる」能力があるとは到底思えない。70点以上取れば合格する検定試験とミスが許されない会計実務とでは求められる要件が違うのである。もちろんこのことは、1級にも2級にもあてはまる。また3級の各種テキストでは「青色申告」などという用語は説明されない。もちろん本試験でも出題されない。表1の1級～3級の文の中で、実質的な意味をもつのは前半部分だけと言ってよい。

簿記初級と原価計算初級を比べると、あとから設置された後者が前者の文章構造を参照していることは自明である。簿記初級の「簿記の基本用語や複式簿記の仕組みを理解」というのは、本試験の問題やレベルと合致しているように思う。一方で、原価計算初級は「原価計算の基本用語や原価と利益の関係を分析・理解」というターゲットに合致する問題を、はたして出題でき

ているだろうか。

なお、1級～3級と同様に、簿記初級と原価計算初級の後半部分、「……業務に活用することができる」という文言は大げさすぎて、ほとんど意味がない。3級でいう「……初歩的な実務ができる」と簿記初級と原価計算初級の「……業務に活用することができる」は、字面だけをみると後者の方が上のレベルのように感じられる。ただ前者は、経理関係の初歩的な実務、後者は、経理以外の部門に属する者が自部門の業務で活用することができる、という意味で理解すれば受け入れ可能であろう。しかし、あまりにも初歩的、基礎的なレベルすぎるため、「活用する」場面をにわかには想像できない。

5 出題範囲・内容・他の級との関係

日商簿記検定の商業簿記（会計学）1級～3級と工業簿記（原価計算）1級・2級の出題範囲・内容は、日商が発表する「出題区分表」で明示されている。たとえば、商業簿記分野の固定資産の「減価償却」については、3級で2つの記帳方法（直接法・間接法）と計算方法としての定額法が示され、2級になると、定率法・生産高比例法が加わる。さらに1級では、級数法などが追加され、関連事項として総合償却や取替法も出題範囲となる。こうした区分を逸脱する問題が出題されることはない。区分表がきちんと機能しているのである。

一方、簿記初級の出題範囲は、「出題区分表」として他の級と対比されるかたちにはなっておらず、その出題範囲が単独で示されるのみである。ただし、日商のサイトの簿記初級の特設コーナーには「上位級とのつながり」として、3級・2級との住み分けが示されている。その要点は、簿記初級では「決算の処理を省略している」ことにある。なお日商によれば、簿記初級で学んだ内容で「3級の範囲の半分強はカバーされる」とのことである。

原価計算初級は、直接の上位級が2級であるため、商業簿記分野との単純比較が難しい。日商のサイトの原価計算初級の特設コーナーにも、簿記初級

と同様「上位級とのつながり」があるが、現時点（2018年8月）では「準備中」となっている。

しかし試験の創設を発表した一連の資料の中では、「別紙」としてかなり詳細な出題範囲が示されている。その「別紙」によれば、「出題範囲」が大項目として「原価の基礎概念」「利益の計画と統制」「製品別（サービス別）期間損益計算」の3つに区分され、さらにそれらの下に中項目が9、小項目が23に分かれて示されている（表2参照）。

表2 原価計算初級の出題範囲・内容

<p>1 原価計算の基礎概念 原価計算を身につけるうえで基本的に知っておくことを理解する。</p> <p>(1) 原価概念 ①目的, 活動, 資源 ②資源の消費(量)</p> <p>(2) 原価の計算 ①原価と収益 ②部門 ③責任, 責任者 ④製品とサービス</p> <p>(3) 原価の分類 ①材料費, 労務費, 経費 ②直接費と間接費</p> <p>(4) 損益計算 ①製造原価, 販売費および一般管理費 ②売上総利益, 営業利益</p>
<p>2 利益の計画と統制 利益はどのように変化するのか, なぜ利益が変化したのかを把握する。</p> <p>(1) CVP分析 ①変動費と固定費の計算 ②売上高の計算 ③貢献利益と営業利益の計算 ④損益分岐点分析</p> <p>(2) 予算実績差異分析 ①予算売上高と実際売上高 ②売上高の差異分析(販売数量差異と販売価格差異)</p>
<p>3 製品別(サービス別)期間損益計算 どの製品(サービス)が利益を出しているか把握する。</p> <p>(1) 原価の集計 ①直接費の計算(直課) ②間接費の計算(配賦)</p> <p>(2) 在庫の原価 ①月末仕掛品原価の計算 ②月末製品原価の計算</p> <p>(3) 製品別(サービス別)の損益計算書 ①売上原価の計算 ②販売費および一般管理費の計算 ③製品別(サービス別)の売上総利益, 営業利益</p>

(出所:「日商簿記検定初級の創設について」を参考に筆者作成。一部加筆修正した。)

また日商が発表したサンプル問題は、本試験と同じ100点分を掲載している。サンプルというよりは模擬問題に近い印象である。以下では、表2の大項目を中心にまず大枠を確認し、より詳細には次のIV節で検討したい。

第1分野の「原価計算の基礎概念」は、文字通り、この科目を学習する基盤となるものである。しかしながら、計算問題、仕訳問題を中心とする従来の検定試験では軽い扱いを受けてきた。原価計算初級において、この分野が強調されることは素直に歓迎したい。

つづく「利益の計画と統制」は、この試験の「特長」のひとつである「簿記の知識を前提としない」分野である。基礎レベルのCVP分析は初学者向けではあるが、一般のビジネスパーソンにはやや物足りないかもしれない。一方の予算実績差異分析は、工業簿記・原価計算の分野では1級の出題範囲である。1級レベルの出題では、やや複雑な条件のもとでの計算が要求されるが、そのエッセンスは単純である。CVP分析とともに、学習者にとっては容易に解答でき、得点源となる問題となるであろう。もちろんそれは、出題者の意図するところではないかもしれない。

3つ目の分野である「製品別（サービス別）期間損益計算」は、タイトルだけを見るといわゆる「セグメント別損益計算」を想起させ、初級レベルをはるかに超えた印象をあたえている。内容としては、「原価計算と損益計算書の基礎」にすぎない。わざわざ「サービス別」と付け加えたのは、受験者拡大を狙ったものであろうか。

IV 試験内容・問題の検証

1 議論の素材

原価計算初級の試験問題を議論するための素材・サンプルはそれほど多くない。現時点では、日商のサンプル問題、本試験の問題、専門学校による2冊のテキストぐらいである。筆者がみたところ、どの素材も範囲・内容・難易度ともおおむね同等である。なお、以下で引用する際には、資格の大原

(2018)を「大原」と、滝澤・TAC出版(2018)を「TAC」と記す。

日商の本試験の問題は現時点では公表されていない。ネット試験であるため、問題用紙は受験者の記憶の中に残るだけである。ウェブ上を検索すると受験者の感想・評価が多数ヒットし、おおむね日商が提示した出題範囲からサンプル問題と同等レベル出題がされたことがわかる。本試験は随時受験可能なネット試験であるので、各論点・分野ごとに複数の問題群を作成し、ランダムに組み合わせて出題していると思われる。

なお日商のサンプル問題、大原、TACのテキスト、そして本試験の問題も、すべて3部構成になっており合計100点(70点以上が合格)である。第1問(44点)は、語句の選択と仕訳問題で、「原価計算の基礎概念」からの出題が中心であり、「利益の計画と統制」の問題を一部含んでいる。なお、第1問は13の小問で構成されるが、そのうちの「わずか1題」が仕訳問題である。第2問(24点)は計算問題で「利益の計画と統制」から出題される。第3問(32点)も計算が中心で「製品別(サービス別)期間損益計算」が出題対象となっている。

以下の項では日商のサンプル問題を中心にとりあげ、TAC、大原のテキストから適宜、引用しながら、前節で確認したこの試験の「ねらい」等と試験内容の整合性を確認していきたい。

2 原価計算の基礎概念

表2でみた、原価計算初級の出題範囲の第1分野である「原価計算の基礎概念」は文字通り工業簿記・原価計算の基礎である。これまでの日商簿記の試験では出題されてこなかったため、教育の場面でもこの分野の一部の項目は、軽く扱われてきた。

この分野は、第1問(配点44点)の中で出題され、すべて4択なので容易に正答が得られる問題が多い。まず日商のサンプル問題(全13問)から典型例をいくつかピックアップしてみよう(カッコ内は選択肢)。

- ①製品・サービスの原価を計算するためには、最低限、資源の消費が（いつ起こったか、どの部門で起こったか、誰の責任下で起こったか、どの製品・サービスのために行われたか）が明確になっていることが必要である。
- ②原料の受け払いを記録する補助簿は、（材料元帳、原価元帳、仕入先元帳、製品元帳）である。
- ③自動車の製造工程で、工員による組み立て作業のためにかかった賃金は（直接労務費、間接労務費、間接経費、一般管理費）に分類される。
- ④製品やサービスに直接認識できないコストの集まりを製品やサービスに結び付けるための工夫を（配賦、直課、賦課、振替）という。
- ⑤売上高から売り上げた製品の製造にかかった原価（費用）を差し引くことにより、（売上総利益、売上原価、営業利益、製造原価）が計算される。

一つひとつ確認してみよう。

まず、①は大事な考え方ではあるが、予備知識ゼロであってもビジネスパーソンの常識の範囲内で解答可能である。問題文中に「資源の消費」との文言がでてくるがその意味がわからなくても解答にはまず影響しない。一方で「いつ起こったか」を筆頭に、他の選択肢を不正解としてよいのか、多少疑問が残る。問題文中に、「最低限」という一見不要な文言が入っているので、これを「いちばん重要なものを挙げなさい」という意味に拡大解釈すれば、「どの製品・サービスのために行われたか」がもっとも適当な解答ということになるかもしれない。

②もやはり容易な問題であり小学生の国語レベルでも予備知識なしで正答にたどり着けるだろう。材料元帳の様式や記入方法などの知識は不要である。類題として、大原では「製品在庫を管理するための帳簿は（原価元帳、製品元帳、仕訳帳、材料元帳）である」（p.54）、TACでは「仕掛品に関する原

価を記録する補助簿は（材料元帳，原価元帳，仕入先元帳，製品元帳）である」（問題編，p.7）などが出題されている。TACの問題はやや難しいかもしれない。しかし，その様式や記入方法が問われることはないので，ただ「記号として」暗記しておけば，中身がわからなくても解答可能である。

③は類題が多く出題されている。材料費・労務費・経費という原価の3要素と直接費・間接費の意味がわかっているならば，ビジネスの常識の範囲内で解答できそうな問題ばかりである。直接経費に分類される外注加工賃や特許権使用料などはやや難しいかもしれないが，ここでも丸暗記がてっとり早い。その他の例として，TACでは「カメラの製造工程において，消耗品としてレンズ研磨機の洗浄剤などを消費するときに発生するのは（直接材料費，間接材料費，間接経費，直接経費）である」（問題編，p.8）という問いを出題している。無駄に長い気がしなくもないが，日商のいう「幅広い業種」を具現化したものであろう。

④は，原価計算手続きの重要論点である間接費の配賦に関する問題である。一般には耳慣れない用語であるので，学習していないと正答は難しい。しかしこれも，理解なしに解答できる点では③と同じである。

⑤は，損益計算，損益計算書の基礎である。売上原価，売上総利益，営業利益といった概念や用語は，日商3級の出題範囲であるため，ややフライング気味であるように感じるが，この程度であればゆるされるであろう。

次に日商のサンプル問題から仕訳に関する出題をみてみよう。

次の取引の仕訳を示しなさい。

当期に販売した製品の製造原価である3,000,000円を売上原価とした。

売上原価	3,000,000	製品	3,000,000
売上原価	3,000,000	現金	3,000,000
売上原価	3,000,000	売上高	3,000,000
売上高	3,000,000	製品	3,000,000

さきに確認したとおり、日商は、原価計算初級においては「簿記の知識を前提としない」と宣言している。それなのにこうした仕訳問題を出す意図はどこにあるのだろうか。TACテキストにも、材料の購入、直接材料／間接材料としての消費、製造間接費の配賦、製品の完成など、一通りの仕訳問題が出題されている（問題編，pp.12-14）。こうした仕訳は、工業簿記特有の勘定連絡の理解なしには解答できないはずである。そして企業の内部取引の勘定連絡に対する本質的理解は、商業簿記3級の仕訳とは異なる思考が求められる。出題範囲が限定されているため、こうした仕訳も丸暗記で解答可能となるが、それは原価元帳や配賦といった用語の丸暗記以上に不毛な行為であろう。こうした仕訳問題を（しかもわずか1題のみ）出題するという中途半端なやり方は、学習者に無用な負担を強いているように感じる。「簿記の知識を前提としない」という宣言を守るべきだろう。「はじめての仕訳」は、簿記初級で学習するのが適当である。

3 利益の計画と統制

原価計算初級の第2分野である「利益の計画と統制」は、「簿記の知識を前提としない」というこの試験の特長を活かせる分野である。また、一般のビジネスパーソンにとってもっとも取り組みやすい分野でもある。第2問（24点）として、この分野からはCVP分析と予算実績差異分析の計算問題が出題される。

サンプル問題等をみると、2級のCVP分析に比べればはるかに易しいことがわかる。「初級」の名にふさわしい問題といえる。気になる点をあげるとすれば、やや設例が凝りすぎていることである。日商のサンプル問題では「レストランチェーンを展開するA社」という設例がみられるが、これはこの試験が意図する「幅広い業種」への対応のためであろうか。TACでも、ノベルティグッズの企画・デザイン会社やカフェチェーンなどが登場している（問題編，pp.16-17）。しかし、問題の本質にはほとんど関係ないため、あまり意味が

ないように思う。

日商のサンプル問題における「レストランチェーンを展開するA社」の設例では、変動費の提示の仕方もやや不自然である。食材費（客1人あたりの変動費）、アルバイト給料（客1人あたりの変動費）など示されており、かなりの違和感をおぼえてしまう。よりシンプルで無機質な設定したほうが安全である。

一方、「予算実績差異分析」に関する問題は、日商のサンプル問題には見あたらず、大原（p.68）やTAC（問題編，pp.18-19）のテキストでのみ確認することができる。TAC、大原のテキストでは、予算と実際の売上高の差異を価格差異と数量差異に分解するという極めて典型的な問題や、CVP分析をからめてやや難易度をあげた問題がみられる。初級レベルでは、この程度しか出題のしようがないのであろう。なお、予算実績差異分析は、より複雑な設定のもとで1級（原価計算）での出題範囲とされている。

4 製品別（サービス別）期間損益計算

原価計算初級の第3分野である「製品（サービス別）期間損益計算」は、第3問（32点）で出題される。

サンプル問題は、直接材料費、直接労務費、製造間接費、生産・販売状況の資料等から、表3・表4のような製造原価の明細と損益計算書を作成する問題である。

表3 製造原価の明細

	製品X	製品Y	合計
直接材料費	480,000円	420,000円	900,000円
直接労務費	192,000円	240,000円	432,000円
製造間接費	360,000円	450,000円	810,000円
製造費用合計	1,032,000円	1,110,000円	2,142,000円

（出所：日商「原価計算初級・サンプル問題」）

表 4 損益計算書

	製品X	製品Y	合 計
売上高	1,170,000円	1,440,000円	2,610,000円
売上原価	894,400円	1,110,000円	2,004,400円
売上総利益	275,600円	330,000円	605,600円
販売費および一般管理費			340,000円
営業利益			265,600円

(出所：日商「原価計算初級・サンプル問題」)

月初・月末仕掛品がないため、先入先出法や平均法などによる原価配分を考える必要はない。初学者へ配慮としては理にかなっている。一方で月末に完成品在庫があるので、製造原価＝売上原価とならない。この程度は初学者にも知っておいて欲しいということなのだろう。この点は大原、TACのテキストも同様である。

内容自体は良問といってよさそうである。しかしこれが「原価計算初級」で問うべき問題かと言われると少し不安が残る。表4はいわゆる「報告式」の損益計算書であるが、日商3級までは「勘定式」の損益計算書しか学習しない。「報告式」を学習するのは2級になってからである。原価計算初級で「報告式」を知った学習者が、3級で「勘定式」を提示された時に受けであろう違和感は想像に難くない。もっとも、商業簿記分野との連携を柔軟かく分断し、工業簿記・原価計算分野の独立性を主張したいという意図があるのなら、筆者の杞憂は無意味である。

なお、「原価計算の基礎概念」「利益の計画と統制」の分野でみられたサービス業や様々な業種を設例とした問題は、この分野ではみあたらなかった。これではタイトルに(サービス別)を追加した意図と整合しないように思う。設例の作成が難しいのであろうか。

5 原価計算初級への提言

本節のまとめとして、前項までに指摘した事項のうち、とくに大事だと思われる点を整理しておきたい。

まず問題全般について確実にいえるのは、難易度をあげる必要があるということである。合格率が96.7%という数値は異常であり、この試験の価値を大きく毀損する要因となりかねない。簿記初級にならって、50%~70%程度に落ち着かせるというのが、当面のターゲットではないだろうか。

難易度をあげるための工夫は無数にある。本節第2項でも例示した原価の分類については、「外注加工賃は（直接材料費、間接材料費、直接経費、間接経費）である」というような単純な問い方では難易度はなかなかあがらない。製造現場で発生する10~15程度の原価・費用を提示したうえで「この中に間接材料費となるものはいくつあるか」という設問はどうであろうか。正答率は確実に下がるはずである。こうした小手先の工夫ならいくらでもできるだろう。

ただ暗記すればよいという問題を排除する工夫も必要となる。選択問題の例としてあげた材料元帳、原価元帳、製品元帳などについては、単に名称を答えさせるのではなく、その様式や記載内容を問うような問題も考えられるだろう。こうした帳簿類は2級工業簿記の出題区分表に「材料費（労務費、製造間接費）関係の証ひょうおよび帳簿」として明記されながらも、実際には出題されることはなかった。ならば、これを「初級」で出題することに一定の意義が見いだせるのではないだろうか。また労務費計算に関連して、勤務時間の内訳（勤務時間、就業時間、実働時間、直接作業時間など）なども、ビジネスパーソンの新しい常識として出題してみたい事項である。ただ、学習者には退屈かもしれないが。

第1問で1題だけ出題される仕訳問題からは、すぐにでも撤退すべきであろう。なにかよい工夫ができれば話は別だが、妙案はみあたらない。

「製造業のみならず幅広い業種をモデルとする」という日商が自ら仕掛け

た呪縛からも解放されるべきである。この発想からはじまったと思われる無意味な修飾語句をまず削りたい。これらは意味がないばかりか、CVP分析の項でみたように、不自然な設例を誘発しかねない。

最後にもうひとつ提案しておきたい。初学者がまず思うかべる原価計算のイメージの典型は、「1個当たりいくらか」すなわち単位原価の計算である。直接材料費、直接労務費、そして製造間接費に関する原価データと生産データをもとに、製品の単位原価を求めるような問題は容易に作成可能である。このとき、月初・月末の仕掛品や製品在庫などは当面无視してもよい。あるいは新製品に対する標準原価カードを作成させるような問題であれば、単位原価の計算手続きについて、実感を伴いながら学習できるはずである。またこのような形式の問題であれば、名実ともに「原価計算」の初級にふさわしいように思う。

V おわりに

原価計算初級は、合格率が100%に接近するという不幸なスタートを切ってしまった。だからと言って、かつてのご当地検定のように、あさつりと撤退するわけにはいかない。原価計算初級は、伝統ある日商簿記検定の入り口を担う試験として、そのプレゼンスを高めていかなければならない。日商や実際の作問者も、すでにテコ入れ策を考え始めているものと思われる。随時受験可能なネット試験という新しいスタイルの原価計算初級は、先行する簿記初級とともに、日商簿記のすそ野を広げるための重要ツールである。

この試験がどのような進化を遂げるのか、引き続き注視していきたい。そしてまた、重要な変化が起こったタイミングであらためて論じてみたいと考えている。

なお、本稿の校正段階（2018年10月）で、尾畑・挽編（2018）が出版された。ざっと見たところ本稿の論旨に大きく影響するとは思われないため、ここでは出版の事実のみ記しておく。

(参考文献等)

尾畑裕・挽文字編『日商原価計算初級テキスト』中央経済社，2018年
資格の大原『土日で合格する日商原価計算初級』中央経済社，2018年
滝澤みなみ・TAC出版開発グループ『スッキリわかる 日商原価計算初級』
TAC出版，2018年

日本商工会議所・簿記検定 (<https://www.kentei.ne.jp/bookkeeping>)

以下は、本稿で引用した日商の文書・データ等である。2018年8月時点ではすべて上記サイト内に格納されており、キーワードを入れることで容易にアクセス可能である。なお発表時期が明らかものについては年月を示した。

「平成28年度以降の簿記検定試験出題区分表の改定等について」2015年4月

「日商簿記検定初級の創設について」2016年11月

「原価計算初級試験の創設について」2017年11月

「原価計算初級試験の開始について」2018年2月

「商工会議所簿記検定試験出題区分表などの改定について」2018年4月

「原価計算初級・サンプル問題」

「日商簿記初級・上位級とのつながり」

「日商簿記検定出題区分表」

「受験者データ」