

# ドイツの高等教育における会計学教育についての調査報告

工 藤 栄一郎

## 1 はじめに：調査の目的と概要

本調査研究の目的は、特定の国ないし地域において、会計学教育がどのように展開し制度として確立してきたのかを知ることで、わが国の会計教育の特性を相対的に理解するための基礎を提供することである。ここでは、ドイツの大学における会計学教育の内容と方法についての調査結果を明らかにする。

調査のために訪問した大学と個人ならびに時期は以下のとおりである。

調査大学 フリードリヒ・アレクサンダー大学 エアランゲン＝ニュルンベルク

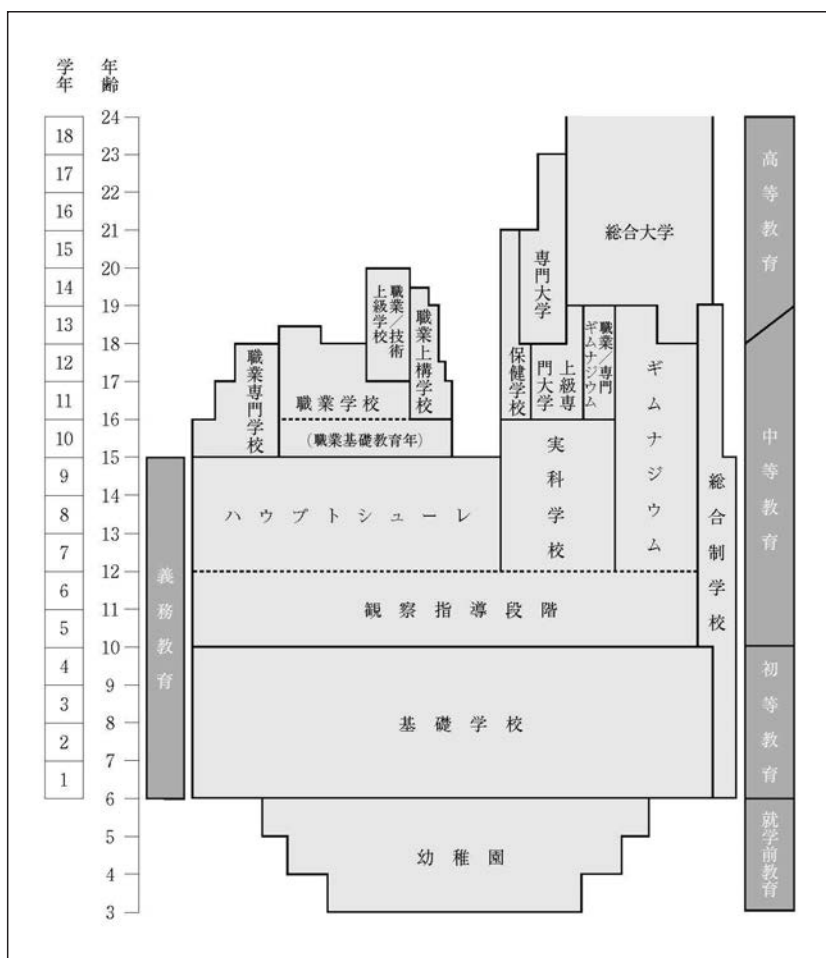
(Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg)

聞取対象 ウォルフラン・シェフラー (Wolfram Scheffler) 教授 (会計学関連講座長)

調査時期 2016年10月6～7日

## 2 学校制度

図表1は、ドイツの学校系統を図示したものである。

図表1 ドイツの学校系統図<sup>1</sup>

ドイツにおける初等教育課程であるが、こどもたちは、年齢が6歳に達すると、公立学校の場合、基礎学校(Grundschule)と呼ばれる学校に入学し、10歳までの4年間そこで教育を受ける。通常10歳からはじまる初等教

1 図表1のドイツの学校系統図は、文部科学省が調査した「世界の学校体系」からのものである。[http://www.mext.go.jp/b\\_menu/shuppan/sonota/attach/1396848.htm](http://www.mext.go.jp/b_menu/shuppan/sonota/attach/1396848.htm)

育の第2段階の課程から多様な選択肢が用意されている。ドイツでは、若年の頃から職業訓練を重視する教育が行われる。ハウプトシューレ（基幹学校）は、義務教育の延長として小学校高学年から中学校に相当する6年制教育を受ける。ここは職業訓練校的な性格の教育課程を有する組織である。卒業者には日本での中学校卒業に相当する資格が与えられる。実科学校は、ハウプトシューレと同様に、職業教育学校として位置づけられている教育課程で、修業期間は6年間である。ハウプトシューレと比べると、実務訓練だけでなく高等教育へ進学するための教育内容も含まれている。その結果、大学などへの進学を諦めていない者が進む場合が多い。

大学など高等教育への進学を希望する子どもたちが入学するのがギムナジウム（Gymnasium）である。ギムナジウムの生徒は、最終学年である第12学年のときに、アビトゥーア（Abitur）と呼ばれる全国統一試験を受けることで卒業資格を得ると同時に、大学入学資格を得ることとなる。

アビトゥーアをパスした生徒は、大学入学資格を取得することとなり、基本的にあらゆる種類の大学・高等教育機関への進学を認められる。しかし現実には、大学や学部の定員や志願者数の問題から、アビトゥーアに合格してもすべての者が希望するところへ進学できるわけではなく、成績優秀者が優先される傾向があるという。また大学によっては、個別に試験を行うところもある。

ドイツには、現在400ほどの大学が存在し、それらは大きく分けて、総合大学（Hochschule）と、工科大学（Technische Universität）などの「専門大学（Fachhochschule）」の2種類がある<sup>2</sup>。

### 3 ヨーロッパにおける大学制度改革

#### （1）ボローニャ・プロセス<sup>3</sup>

2 他に、芸術大学（Kunsthochschule）、神学大学（Theologische Hochschule）、教育大学（Pädagogische Hochschule）、それに上級公務員を養成するための行政大学校（Verwaltungsfachhochschule）がある。

3 ボローニャ・プロセスについては、舘（2010）や田中・森（2014）などを参照のこと。

国家間における各種制度の差異をなくし、統一の努力を行ってきたヨーロッパでは、高等教育においても同趣旨のもとでの改革が行われた。大学など高等教育において認定される学位の質と水準を、国や法域が違ってても同等のものとして扱うことができるように整備することを目的として、ヨーロッパ諸国の間で実施された一連の行政会合および合意のことを「ボローニャ・プロセス」という。なお、名称は、この改革の提案がなされたボローニャ大学に由来する。その形成過程を時系列的に見ると、まず、1999年に29カ国の教育大臣によって「ボローニャ宣言」への調印が行われた。この宣言は次の6つの目標を含んでいた。

- ① 比較可能な学位制度の導入
- ② 学部と大学院の2段階システムの採用
- ③ 単位制度（European Credit Transfer Systems: ECTS）の採用
- ④ ヨーロッパ域内での学生・教員・研究者・行政官など人材の移動の促進
- ⑤ 質の保証に関する域内協力の推進
- ⑥ 高等教育におけるヨーロッパモデルの強化

その後、他の国も調印できるようになり、2010年現在、「ボローニャ・プロセス」には、47カ国が参加している。その結果、ヨーロッパにおいては標準化された高等教育のシステム（「ヨーロッパ高等教育圏」）が作り出されることとなったのである<sup>4</sup>。

## （2）学位システムの基本的なフレームワーク

4 ボローニャ・プロセスの施行により、ヨーロッパ諸国の高等教育システムはつぎのように再編されることとなる。すなわち、①ヨーロッパ高等教育圏のある国から他の国に移動するのが容易になる、②ヨーロッパの高等教育がさらに魅力あるものになり、非ヨーロッパ諸国からもヨーロッパの大学などに入学するようになりさらには就業することにもなる、③ヨーロッパには広範で質が高く進んだ知識基盤が整備されることでヨーロッパにおける研究が発展し、安定して平和的で寛容なコミュニティとしてヨーロッパのさらなる発展が確実になる、さらには、④ヨーロッパの高等教育がアメリカのシステムの一部を取り入れたため、アメリカ合衆国とヨーロッパにおいて大規模な収斂が見られるようになる。

高等教育に属する学位に関する基本的な枠組みとして、教育水準別に3つの段階が識別されている。高等教育機関で授与される学位は、学生が、何をどれくらい学び、理解し、そして何ができるようになったかを表象するものであるから、それに到達するまでの課程が細かく規定されている。そのためのシステムが「ヨーロッパ単位互換評価制度 (ECTS)」である。ボローニャ・プロセスに参加する国の大学などは、すべて、この基本的枠組みに準拠して教育プログラムを編成している。

第1段階（「第1サイクル」と呼ばれる）は、日本でいうところの学士課程（学部教育）に相当する。修業年限は特に規定されていないが、一般には、3年～4年の在学で、180～240のECTSクレジット（単位に相当）を取得することで、学士の学位（bachelor's degree）が授与される。

第2段階（「第2サイクル」）が修士課程に相当し、1年～2年間の学修期間で、通常は90～120のECTSクレジットを取得することで、修士の学位（master's degree）が授与される。また、第3段階（「第3サイクル」）は博士課程に相当するが、ここにはECTSの単位による規定はない。一般には、3～5年ほどの期間が必要とされ、論文によって博士の学位（Ph.Dあるいは他の博士学位）が授与されることが多い。

なお、学士課程と修士課程における1学年は、60ECTSクレジット、1500～1800時間の学習時間に相当するものである。

ヨーロッパのいくつかの国において、とくに高等教育の長い伝統を有するヨーロッパ大陸の国々にとって、この変革は大きなものであったという。ドイツにおいて、ボローニャ・プロセスに対応したのは、2008-09年度の時点においては、専門大学の学生の87%、総合大学の学生の56%であった（寺澤（2013））。

#### 4 フリードリヒ・アレクサンダー大学 エアランゲン＝ニュルンベルク

##### (1) 沿革と概要

筆者が調査に訪れた、フリードリヒ・アレクサンダー大学 エアランゲン

＝ニュルンベルク（以下、FAUニュルンベルク）は、バイエルン州では2番目の規模の大学であり、その名称が示すように、エアランゲンとニュルンベルクにそれぞれキャンパスを持つ公立の総合大学である。

この大学の起源は、フリードリヒ3世（フォン・ブランデンブルク＝バイロイト辺境伯 Margrave Friedrich von Brandenburg-Bayreuth）によって、1742年にバイロイトに設立された Friedrichs-Universität である。翌1743年にエアランゲンに移された。設立当初の学生数は200人不足と小規模なものであったが、ヨーロッパの伝統的な大学と同様に、神学、法学、医学、哲学など古典的な学科目が教えられた。1769年に、カール・アレクサンダー（Karl Alexander）ブランデンブルク＝アンスバハ辺境伯が大学の運営に加わり、著しい躍進をさせた。したがって、現在の大学の名称に彼ら2人の名前が冠されているのである。

1961年に、1919年設立のニュルンベルクにある経済社会科学大学（Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften Nürnberg）が併合され、それ以降、エアランゲンとニュルンベルクの2つ都市に複数のキャンパスを持つようになったと同時に、大学の名称も現在のように改められた。

その後、1966年には工学部（Technische Fakultät eingerichtet）が設置され、さらに1972年にはニュルンベルク教育大学（Pädagogischen Hochschule Nürnberg.）が併合されて教育学部が設置された。

現在のFAUの教育機関は、以下のように編成されている。

#### 【学部】

- 神学部（Theologische Fakultät）
- 法学部（Juristische Fakultät）
- 医学部（Medizinische Fakultät）
- 哲学部Ⅰ（哲学・歴史学・社会科学）（Philosophische Fakultät I（Philosophie, Geschichte und Sozialwissenschaften））
- 哲学部Ⅱ（言語学・文学）（Philosophische Fakultät II（Sprach- und Literaturwissenschaften））

- 自然科学部Ⅰ（数学・物理学）（Naturwissenschaftliche Fakultät I (Mathematik und Physik)）
- 自然科学部Ⅱ（生物学・化学・薬学）（Naturwissenschaftliche Fakultät II (Biologie, Chemie und Pharmazie)）
- 自然科学部Ⅲ（地理学・地質学）（Naturwissenschaftliche Fakultät III (Geographie, Geologie, Mineralogie, Paläontologie)）
- 経済社会学部（Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät）
- 工学部（Technische Fakultät）
- 教育学部（Erziehungswissenschaftliche Fakultät）

これらの学部のうち、経済社会学部と教育学部以外はすべてエアランゲンにキャンパスを持ち、経済社会学部はニュルンベルクの旧市街に、教育学部はニュルンベルクの別の場所にそれぞれキャンパスを有している。

2016年時点において、学生数は約4万人、職員数6千人超、うち教授（正教授）は576名である。

## （2）経済社会学部の構成と教育

FAU経済社会学部<sup>5</sup>は、法律学科（Fachbereich Rechtswissenschaft）と経済学科（Fachbereich Wirtschaftswissenschaften）<sup>6</sup>の2学科からなる。会計学教育に関連するのは、もちろん、経済学科である。経済学科の学生数は6千人あまり、正教授のポストに就く者は35名<sup>7</sup>である。

経済学科は、さらに以下の8つの講座（Institut）に分類されている。

- 労働市場と社会経済学講座（Institut für Arbeitsmarkt und Sozialökonomik (IAS)）

5 ちなみに、ドイツ語表記を和訳すると経済社会学部となるが、同学部による英語表記は Faculty of Business, Economics, and Law である。

6 経済学科の英語表記は、School of Business and Economics である。

7 法律学科と合わせてであるが、経済社会学部の総学生数は約1万人、正教授を含めた教育スタッフ数は450人ほどである。

- ファイナンス・監査・管理・租税講座 (Institut für Finance, Auditing, Controlling, Taxation (FACT))
- 国際ビジネスおよびグローバルイゼーション講座 (Institut für Globalisierung und Internationale Unternehmensführung (IBUG))
- 経営学講座 (Institut für Management (IFM))
- マーケティング講座 (Institut für Marketing (IFMA))
- 経済学講座 (Institut für Wirtschaftsforschung (IWF))
- 情報システム講座 (Institut für Wirtschaftsinformatik (WIN))
- ビジネス教育講座 (Institut für Wirtschaftspädagogik (IWP))

会計学を教えるのは「ファイナンス・監査・管理・租税講座 (FACT)」であり、そのスタッフ構成は以下のとおりである。

正教授	
金融論・銀行論	Hendrik Scholz
管理会計論	Thomas M. Fischer
監査論	Klaus Henselmann
租税論	Wolfram Scheffler
保険論・リスクマネジメント論	Nadine Gatzert
税法・公法	Roland Ismer
企業法	Jochen Hoffmann
兼任正教授	
経営経済学	Martina Steul-Fischer
財政学	Thiess Büttner
准教授	
データ解析論	Elisabeth Scherr

経済学科が独自に提供する学士の学位プログラム<sup>8</sup>は、経済学 (Bachelorstudiengang Wirtschaftswissenschaften)、情報システム

8 この他に、法律学科と合同で提供するプログラムとして、企業法学、工学部との共同プログラムとして、産業エンジニアリング・マネジメント学と国際生産マネジメント学それに職業学校教育工学がある。



学（Bachelorstudiengang Wirtschaftsinformatik）、国際ビジネス学（Bachelorstudiengang International Business Studies）、そして社会経済学（Bachelorstudiengang Sozialökonomik）の4種類であり、中にはさらに細かい専攻で分けられているものもある。

たとえば、経済学の学士は、経営経済学（BWL）を中心としたもの、経済学（VWL）を中心としたもの、情報経済学（WI）を中心としたもの、ビジネス教育学を中心としたもの（WiPad）などに分けられている。

### （3）会計学教育の内容

ここでは、会計学教育にもっとも親和性のある経営経済学を中心とした経済学士課程のカリキュラムを紹介しよう。

経営経済学（BWL）を中心とした経済学士課程のカリキュラム (2015/16年入学者用)	
	ECTS
<b>必修科目</b>	<b>85</b>
概論：企業の世界	15
ビジネスゲーム	(5)
企業、市場、国民経済	(5)
起業家と企業	(5)
経済学の方法論と基礎	30
簿記	(5)
ITとeビジネス	(5)
数学：解析と線形代数	(5)
数学：金融数学	(5)
統計学	(10)
経営経済学：企業とその経営	15
市場	(5)
財務会計	(5)
生産、物流、調達	(5)
経済学：企業とその環境	15
マクロ経済学	(5)
ミクロ経済学	(5)

経済と国家	(5)
法律	10
公法および民法の基礎	(5)
企業法	(5)
<b>重要な資格関連科目</b>	<b>15</b>
語学	(5)
実践的経済シミュレーション演習（コンピュータによる演習）	(5)
その他主要な資格関連科目	(5)
<b>経営経済学のコア科目</b>	<b>20</b>
原価計算と管理会計	(5)
国際ビジネスマネジメント	(5)
投資とファイナンス	(5)
統合管理	(5)
<b>その他の科目</b>	<b>60</b>
5ECTSクレジットの科目9つを選択 (うち5科目は経営経済学関連の科目であること)	(45)
学位論文（ゼミナルを含む）	(15)

ここからわかるように、会計学領域の科目は3つしかない。「簿記（Buchführung）」と「財務会計論（Jahresabschluss）」それに「管理会計論（Kostenrechnung und Controlling）」である。「簿記」は、経営経済学を中心とした講座だけでなく、すべての経済学科の学生にとって必修として位置づけられているが、「財務会計論」は経営経済学講座の学生だけの必修であり、「管理会計論」はこの講座の学生に対しても選択科目として位置づけられているだけである。

そもそも、会計学教育を中心に位置づけた経営経済学講座においても、簿記、財務会計、管理会計といった基礎的な科目しか置かれておらず、日本の多くの大学の会計学教育に用意されている豊富な内容と比較すると、シンプルに見える。

以下、これら3つの会計科目について、そのシラバス（2016年度版）<sup>9</sup>を

9 シラバスは、FAU 経済社会学部・経済学科が発行する Wirtschaftswissenschaften, Sozialökonomik, International Business Studies, Wirtschaftsinformatik Modulhandbuch – Wintersemester 2016/2017 によっている。

紹介することとする。

科目名	簿記	5 ECTS
担当者	複数担当	
科目責任者	Scheffler教授	
内容	<p>様々な企業取引の分類（プロセス指向アプローチ）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>－ 会計責任、財産目録、貸借対照表</li> <li>－ 損益中立的取引、持分勘定、私勘定</li> <li>－ 商品売買取引：消費税</li> <li>－ 製造業</li> <li>－ サービス業</li> <li>－ 人件費</li> <li>－ 投資：不動産と自家建設</li> <li>－ 財務：自己金融、借入、リース</li> <li>－ 金融収益</li> <li>－ 管理</li> <li>－ 収益費用の見越しと繰延べ</li> <li>－ 減価償却、債権の評価（貸倒の見積もり）、簿記から会計へ</li> <li>－ 利益処分</li> </ul>	
学習の目標と到達点	この科目では、複式簿記の基本原則を理解し、企業取引の記録ができるようになり、簿記と財務諸表の関連性を理解できるようになることを目標とする。	
履修の前提条件	特になし	
科目の特性	この科目は経済学科におけるすべての講座の学生の必修科目である	
試験	コンピュータ試験（90分）	
成績評価	コンピュータ試験（100%）	
学習時間	講義30時間 自習120時間（eラーニングを含む）	
テキスト	<p><i>Scheffler, W./Köstler, M./Oßmann, S., Buchführung, 7. Auflage, Nürnberg 2012</i></p> <p>Online-Lernangebote unter StudOn</p>	

科目名	財務会計論	5 ECTS
担当者	Henselmann教授および複数担当者	
科目責任者	Henselmann教授	
内容	この授業では、会計について、まずその経済学的目的からはじめとして、法律的基础、具体的には、ドイツ国内商法典（HGB）とIFRSに準拠した観点から講義する。会計学を支える諸原理（具体的には、会計基準、抽象的および具体的会計能力、資産および負債に関する評価論）とその適用（財産、機械設備、土地、棚卸資産、工事契約、暖簾を含む無形資産、負債、引当金、繰延税金、純利益に影響しない持分の変動、キャッシュフロー計算書、注記事項、経営報告書）などについて学習する。	
学習の目標と到達点	この科目では、会計領域に関する幅広い知識とスキルを身に付けることができる。重要な理論と方法論を理解することで、科学的基礎だけでなく批判的な考え方を持った実務能力を育成する。このような知識を持つことで、ビジネスの実践に対して包括的な会計問題解決能力を発揮できるようになる。また、HGBとIFRSを用いる場合の解決とその異同について理解できるようになる。ともに会計の法的規範であるHGBとIFRSのそれぞれによって表示される会計の情報価値と現実の表現能力を批判的に考察する。	
履修の前提条件	<ul style="list-style-type: none"> <li>— 「簿記」を履修済みであること</li> <li>— 「簿記」と密接な関係がある</li> </ul>	
科目の特性	この科目は経営経済学講座および国際ビジネス研究講座の学生すべてにとって必修である	
試験	試験（90分）	
成績評価	試験（100%）	
学習時間	講義60時間 自習90時間	
テキスト	Henselmann: <i>Jahresabschluss nach IFRS und HGB</i>	

科目名	管理会計論	5 ECTS
担当者	Fischer教授と複数の担当者	
科目責任者	Fischer教授	
内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ 管理可能性とコントロール</li> <li>－ 原価の記録</li> <li>－ 原価配分</li> <li>－ 原価の変動</li> <li>－ 意思決定有用性における原価の評価</li> <li>－ 計画とコストコントロール</li> <li>－ 原価の影響</li> </ul>	
学習の目標と到達点	<p>この科目では、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>－ 原価計算システムの構造を理解でき</li> <li>－ 経営意思決定における原価の影響を査定でき</li> <li>－ コストマネジメントの技法が適用できるようになることを目的とする。</li> </ul>	
履修の前提条件	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ 履修の前に受講の適正性について評価が行われる</li> <li>－ この科目は必修ではない</li> </ul>	
科目の特性	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ この科目は経済学科とくに経営経済学講座の学生にとってコア科目である</li> </ul>	
試験	試験（60分）	
成績評価	試験（100%）	
学習時間	講義30時間 自習45時間	
テキスト	Coenenberg, A. G. / Fischer, T. M. / Günther, T. (2016): <i>Kostenrechnung und Kostenanalyse</i> , 9. Aufl., Stuttgart 2016	

### 参考文献

舘 昭（2010）「ポローニャ・プロセスの意義に関する考察」『名古屋高等教育研究』第10号、161-180頁。

田中正弘・森利枝（2014）「ポローニャ・プロセスへの対応による新たな学位・単位制度の活用と課題——ドイツ・スイスにおける取組から——」『21世紀教育フォーラム』第9号、9-18頁。

寺澤幸恭（2013）「ドイツにおける『実務型』高等教育に関する考察（5）」『岐阜聖徳学園大学短期大学部紀要』第45号、1-14頁。

**付記** 本研究はJSPS科研費15K03810の助成を受けて行われたものの一部である。