

## わが国における原価管理思考の形成（その5-完）

著者	建部 宏明
雑誌名	川口短大紀要
巻	17
ページ	15-38
発行年	2003-12-25
URL	<a href="http://id.nii.ac.jp/1354/00000771/">http://id.nii.ac.jp/1354/00000771/</a>

# わが国における 原価管理思考の形成(その 5-完)

建 部 宏 明

## 目 次

- I はじめに
- II 原価計算規程における標準原価計算論の展開
- III 各原価計算規程における原価管理思考
- IV おわりに

## I はじめに

過去4編の論文によって、わが国においていかに標準原価計算による原価管理思考が形成されたかについて考察を進めてきた。その1は「原価管理思考はいかなる初期的展開を遂げたか」(『経理知識』第79号, 平成12年), その2は「長谷川『標準原価の研究』以後どのような標準原価計算論が展開されたか」(『川口短大紀要』第14号, 平成12年), その3は「雑誌『会計』に掲載された論文ではいかに標準原価計算が論じられていたか」(『経理知識』第80号, 平成13年), その4は「会計研究者以外からの標準原価計算論の構築はいかに行われたか」(『川口短大紀要』平成13年)をそれぞれテーマとした<sup>(1)</sup>。

本稿はわが国で制定された原価計算規程(原価計算基本準則, 製造原価計算準則, 陸軍軍需品工場標準原価計算要綱)から原価管理思考形成へアプローチするのであり, 各原価計算規程のなかで標準原価計算がいかに取

り上げられ、それがどのような内容であったかを検討する。これにより、手続き規定としての標準原価計算論の確立を追尾し、そこにいかなる原価管理思考が存在していたかについて論じる。今後、他の側面からのアプローチは続けるが、わが国における原価管理思考の形成に関する一連の論考は本稿をもって完結とする。

## II 原価計算規程における標準原価計算論の展開

今まで考察してきたように、わが国の学問的な標準原価計算論は研究者がアメリカの文献を導入していくことで展開してきた。つまり、わが国の標準原価計算論は大正末期頃からその萌芽を見ることができ、初期的には渡部、魚谷、宇野、青木の各文献において紹介され、長谷川『標準原価の研究』（昭和6年）を挟んで、長谷川、吉田、白崎、古川、東海林の各文献によって高度化が図られた。最終的には昭和20年までを1つの区切りとしたとき、文献的な考察の結果として、わが国の標準原価計算論の確立を画するメルクマールの文献として東海林『標準原価の理論と応用』（昭和16年）を挙げた。

他方、標準原価計算に関する規定は、原価計算基本準則（昭和8年）においては断片的に、製造原価計算準則（昭和12年）においてはある程度体系的にそれぞれ盛り込まれていた。そして、昭和16年に公表された陸軍軍需品工場標準原価計算要綱は標準原価計算に特化した規程であり、かなり体系的に標準原価計算が捉えられている。過去の研究はこの規程の存在に注目し、わが国の標準原価計算史上特筆すべき画期的な出来事であるとしている。しかしながら、原価計算基本準則、製造原価計算準則と陸軍軍需品工場標準原価計算要綱では、制定された背景がまったく異なる。前者は商工省臨時産業合理局財務管理委員会（以後、財務管理委員会と略称する）が産業合理化に裨益する原価計算の役割を啓蒙する目的で個別企業向けに作成されたのに対して、後者は統制経済下における効率追及を目的

として国家経済効率化の一環として作成されたものである。それにもかかわらず、各規程間に完成度の違いはあるにせよ標準原価計算思考に変わりがあるわけではない。すなわち、標準原価計算による原価管理思考には一定の基本的な思考が存在するのであろう。本稿においては、これを各原価計算規程から抽出してみたい。

### 1. 原価計算基本準則における標準原価計算

標準原価計算にかかわる規定は、原価計算基本準則において初めて見られた。それは昭和8年に財務管理委員会によって未決定稿、いわば草案として発表された。この準則における標準原価計算に関する規定はきわめて断片的であるが、「第一総論、七、標準原価及客観原価」において、「原価には前計算による見積原価及後計算による実際原価の外特殊の目的により計算せらるゝ次の原価あり」<sup>(2)</sup> という規定があり、そこでは標準原価と客観原価が説明されている。まず、標準原価に関する規定は下記のとおりである<sup>(3)</sup>。

(イ) 標準原価 標準原価とは製品の各原価要素につき、其の工場が能率を充分に発揮する場合の標準的数量価格を決定し、これに基きて計算せる原価を云ふ。時としては過去数期間に於ける実際原価を吟味し、其の平均数を基礎として算出せるものを標準原価と看做すことあり。標準原価の目的はこれを実際原価と比較し、後者を統制して、経営の不能率を発見矯正するにあり。

次に、客観原価の規定は下記のとおりである<sup>(4)</sup>。

(ロ) 客観原価 客観原価とは正常の生産条件の下に於て、同種企業に共通せる原価要素を網羅したる原価にして、企業統制、価格協定又は統一原価計算制度設定等の場合に適用するものとす。

原価計算基本準則においては、標準原価と客観原価が区別されている。前者は十分な能率を発揮できる長期平均思考に基づく標準の考え方を有する能率向上のための原価であり、標準原価と実際原価の比較を規定してい

ることから、標準原価計算について示唆していると思われる。後者は正常な状況下で発生する製品原価算定志向の原価である。

次に、「第一総論、二、原価計算の種類」における下記の規定を見てみたい<sup>(5)</sup>。

「前計算と後計算 此の区別は計算の行はるゝ時に基くものなり。前計算は製造着手以前に行はるゝ計算にして見積により原価を定むるものとす。入札又は請負価格の決定及実費統制の手段として必要なるものなり。(—後略—)」

標準原価や客観原価が使用される計算領域である前計算の目的が、客観原価を用いた入札価格や請負価格の決定、標準原価を用いた原価統制にあることは明確である。しかしながら、原価計算基本準則においては、標準原価の定義と目的は存在していても計算手続きなどに関する説明はないので、この準則に基づいて標準原価計算を実施するのは不可能である。

## 2. 製造原価計算準則における標準原価計算

製造原価計算準則は、昭和12年に財務管理委員会によってわが国で初めて公表された原価計算規程である（本稿では、製造原価計算準則における標準原価計算に関する記述のみを取り上げるので、この準則の詳しい内容の検討については『日本原価計算理論形成史研究』を参照のこと<sup>(6)</sup>）。

まず、この規程では原価計算の目的を3つ挙げているが、そのうちの1つとして「(イ) 原価要素の消費量及価格を管理統制すること」<sup>(7)</sup>が原価管理目的について言及している。3つの原価計算目的を遂行するために、製造原価の種類として「(イ) 実際原価と見積原価」, 「(ロ) 主観原価及客観原価」, 「(ハ) 標準原価、平均原価及正常原価」を区別しており、管理統制目的のための原価として、上位概念として見積原価（または予定原価）、下位概念として客観原価、標準原価、平均原価および正常原価を挙げている<sup>(8)</sup>。見積原価（または予定原価）は「予め原価要素の消費量を見積りて計算するものを謂ふ」、客観原価は「正常の生産条件の下に於て、同種製造業全体

の見地より計算する原価にして、企業統制、価格協定、売価決定等の場合に於ける基礎に用ふるものとす」、標準原価は「科学的調査に基き工場の能率を充分に発揮する場合の各種原価要素の標準的な消費量及価格を測定し、之に基きて計算したる原価にして、実際原価と比較し、之を統制し、経営の能率を吟味するに利用す」とそれぞれ定義されている<sup>(9)</sup>。

そして、前計算が見積原価、客観原価、標準原価の適用領域であることが、原価計算基本準則と同様に規定されており、「本準則は主として後計算につきて之を定めたるも、その方法は前計算につきて亦適用することを得」<sup>(10)</sup>と規定し、前計算の重要性も示唆している。これを受けて、具体的には標準原価計算は第9において48から51で規定されている。

まず、標準原価計算の意義については、次のように規定されている<sup>(11)</sup>。

「標準原価計算とは各製品につき予め標準たるべき原価を計算し、之を以て一方生産を統制すると共に、他方当該製品の実際原価と比較して経営の能率を吟味し、責任の所在を明確ならしむるものなり。此の種の計算は事後に於ける原価の内容分析に役立つのみならず、尚前計算に合理的なる基礎を与うるものとす。」

この場合、標準原価は「売価決定其の他の目的を以て計算する単純なる見積原価とは区別すべきも、見積原価を科学的に定め之を生産統制に利用する場合には其の計算を標準原価計算と看做すことを得」<sup>(12)</sup>と規定されている。すなわち、見積原価のうちで科学的要素を加えたものが標準原価である。統制の概念がかなり明確に示されているが、標準原価改定の頻度には言及していない。

次に、標準原価の計算法は、49において下記のように規定されている<sup>(13)</sup>。

「標準原価は過去の経験及技術的研究を基礎として、当該製品につき物品費、労務費、諸経費等の各原価要素の消費量及価額並に仕上率の標準的なものを求め、更に標準操業度を考慮して之を算定するものとす。」

また、原価計算形態によって標準原価の算定対象が異なり、総合原価計算の場合には「其の年度（又は原価計算期）の当初に之を計算」、個別原

価計算の場合には「製造指図書毎に仕様書、設計書、図面及現在の施工法等を参照して之を計算」と規定している<sup>(14)</sup>。

さらに、原価差異分析については「五〇、較差分析」において規定されている。基本的な考え方として「各製品の実際原価は之を標準原価と比較し、其の較差を各原価要素別に、消費量と価格との双方につき分析討究して其の事由を明かにすべきものとす」と規定され、例示として「原料価額の差異により関係部門の成績を検し、労働時間の多少を以て当該製造部門の能率を明かにするが如し」としている<sup>(15)</sup>。

最後に、51において部分的標準率を規定している。これは必要な、すなわち管理を要する原価要素のみに標準率を設定し、これによって標準原価を算定する方法であり、次のとおりに規定されている<sup>(16)</sup>。

「標準原価計算は各製品の全原価につきて之を行ふべきも、部分的に標準率を適用することあり。各製品に対する原価要素の消費量は実際額によるも、其の価格は標準率を設け、之に基きて計算する場合あり。」

これについては具体的に「例へば労務費を標準賃金率により、間接費を標準率によりて計算するが如し」と規定し、その効用として「副経営の提供する用益の類は標準率により計算するを経営上有利とする場合多し」としている<sup>(17)</sup>。もし、ある原価要素を標準率によって計算した場合、「実際の消費価額との相違は原価計算外の損益勘定へ振替へ整理すべきものとす」<sup>(18)</sup>と規定されている。

製造原価計算準則における標準原価計算の規定は大変簡略であるが、原価計算基本準則に比して、かなり体系的に標準原価および標準原価計算の全体的な枠組みが捉えられている。したがって、標準原価計算を啓蒙するには、標準原価の統制機能を十分に伝えていると言える。

### 3. 陸軍軍需品工場標準原価計算要綱における標準原価計算

わが国における標準原価計算に関する規定の嚆矢は、先に検討したように、財務管理委員会によって、昭和8年に未決定稿として発表された基本

原価計算準則，昭和 12 年に決定稿として公表された製造原価計算準則に見られた。しかし，その後相次いで制定された陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱（昭和 14 年），海軍軍需品工場事業場原価計算準則（昭和 15 年）などには標準原価計算に関する規定は見られない。やがて，昭和 16 年 6 月に陸軍省経理局によって制定された陸軍軍需品工場標準原価計算要綱（以後，「標準要綱」と略称する）は，標準原価計算手続きに関する規程であり，全篇にわたって標準原価計算手続きが規定されている。

「標準要綱」は 4 章 17 項目から構成されており，当時（昭和 16 年）の標準原価計算に関する最先端の考え方を集成したものである。目次は以下のとおりである。

第一章 総説

第二章 標準原価ノ設定

第三章 標準原価統制

第四章 標準原価会計組織

「標準要綱」はいかなるコンセプトのもとで作成されたのであろうか。これは第 1 章総説を概観することによって，明らかとなるであろう。すなわち，「標準要綱」の第 1 章は次の 6 項目からなり，その内容全体を一覧できる。

「一、要綱ノ適用、二、標準原価計算制度ノ目的、三、標準原価ト操業度トノ関係、四、標準原価ノ設定、五、標準原価統制、六、標準原価会計組織」

まず，要綱の大綱が示され，その後標準原価計算制度の目的，標準原価のタイトネス，標準原価の設定，標準原価統制（標準原価と実際原価の差異分析），標準原価計算の会計組織の説明が行われている。以後，第 1 章を中心に必要な部分については後続章における関係部分を引用しながら，上記 6 項目の順番で，この要綱の枠組みを明らかにしていきたい。

「一、要綱ノ適用」において，「標準要綱」の目的は「経営合理化ノ目的ヲ以テ軍需品工場ヲシテ実施セシムベキ標準原価計算制度ノ大綱ヲ示



ス」<sup>(19)</sup>と規定され、さらに次のように説明されている<sup>(20)</sup>。

「本要綱ハ標準原価計算ニ関スル基本的事項ヲ示スモノナルヲ以テ之ヲ實際ニ適用スルニ当リテハ業種、経営規模等ノ実情ニ即スル如ク適宜之ヲ取捨シ又ハ適當ナル補足ヲ加ヘテ実施セシムルモノトス」

この規定は要綱を適用する場合には、各企業の実情に合わせて弾力的に運用されるべきであることを意図している。

「二、標準原価計算制度ノ目的」においては、標準原価計算の目的が次のように規定されている<sup>(21)</sup>。

「標準原価計算制度ハ製品原価ヲ構成スル各原価要素ニ付予メ標準タルベキ費消価値ヲ設定シ之ニ依リ算定セル標準原価ト實際原価トヲ比較シ其ノ差異ノ原因ヲ分析シ以テ経営能率ヲ判定シ経営活動ノ統制並ニ改善ニ資スルヲ目的トス」

この規定では、標準原価計算が制度として継続的に行われることを要求している。

「三、標準原価ト操業度トノ関係」では、標準原価をいかなるタイトネスのもとで設定するかが説明されており、標準原価が「正常ナル操業度及経営能率ノ下ニ於テ製品ノ製造及販売ノ為ニ費消セラレルベキ経済価値」<sup>(22)</sup>であると定義され、「過去ノ経験及科学的研究ヲ基礎トシテ算定セル原価要素ノ正常消費量及正常価格ニ依リ正常ナル操業度ヲ基準トシテ之ヲ算定スル」<sup>(23)</sup>と規定されている。

こうした「正常ナル操業度」として、「標準原価ノ算定ニ当リ基準トスベキ正常ナル操業度ハ事情ニ依リ左ノ孰レカニ依ル」<sup>(24)</sup>とされ、最大操業度、標準操業度、正常操業度の3つが下記のような説明付で列挙されている<sup>(25)</sup>。

1. 最大操業度—最大操業度トハ生産能力ヲ最大限度ニ利用セル場合ノ操業度ヲ謂フ
2. 標準操業度—標準操業度トハ生産能力ヲ最モ経済的ニ利用シ原価ノ最小ナル操業度ヲ謂フ

3. 正常操業度—現在ノ経済情勢ニ在リテ当該事業ニ於テ達シ得ベク維持シ得ベキ操業度ヲ謂フ

操業度の選択に関する規定の中には、次のようなアイドル・コストの認識がなされている<sup>(26)</sup>。

「事後原価計算ニ依リ算定セラルル実際原価ガ遊休費用（不働費）ヲ含有スルヲ通常トスルニ対シ標準操業度又ハ最大操業度ニ基キテ測定セラルル標準原価ハ殆ド又ハ全ク遊休費用ヲ含有セザルモノトス」

また、標準原価を算定するために正常操業度を採用する場合には「遊休費用ノ一部ハ標準原価中ニ算入セラルルヲ以テ標準原価計算制度ノ実施ニ当リ当該事業ニ於ケル一般事情ニ応ジ之ガ算入許容率ヲ指定スルコトヲ要ス」<sup>(27)</sup>とされている。すなわち、上記に列挙した操業度のうち、1および2のときはアイドル・コストを設定する標準原価の設定から排除すべきであるが、3のときはアイドル・コストを顧慮し、この場合には算入率を示さなければならない。

「四、標準原価ノ設定」においては、原価要素を材料費、労務費、経費または製造間接費に分類し、正常な操業度に基づいて、標準材料費、標準労務費、標準経費または標準製造間接費の設定が規定されている。最終的に、標準材料費、標準労務費、標準経費を一定製品に集計し、標準製品原価を算定する。それでは、各費目の設定方法について見て行きたい。

まず、主要材料に対する標準原価である標準材料費（標準原料費）は「標準消費価格、標準消費量、標準歩留又ハ標準仕損等ノ条件ヲ考慮シテ決定スルモノトス」<sup>(28)</sup>とされ、次のように規定されている<sup>(29)</sup>。

「標準材料費—主トシテ主要材料費（又ハ原料費）ニ付標準消費量及標準価格ヲ設定シ兩者ノ乗積ヲ以テ標準材料費ヲ算定ス 補助材料費ニシテ比例費タル性質ヲ有スルモノハ主要材料費ニ準ズ」

すなわち、材料標準消費価格は材料種類別に過去の価格、現在の市場価格、将来の市場価格の変動傾向を調査測定して決定する。他方、材料標準消費量は「各製品種類ニ対スル標準規格ヲ定ムルコト」、「標準歩留又ハ標

準仕損量ヲ定ムルコト」によって決定される<sup>(30)</sup>。

次に、主要労働または直接労働に対する標準原価である標準労務費は「標準作業時間及標準賃率ニ依リ決定ス」<sup>(31)</sup>とされ、下記のように規定されている<sup>(32)</sup>。

「標準労務費—主トシテ直接賃金（又ハ主要賃金）ニ付標準作業時間及標準賃率ヲ設定シ両者ノ乗積ヲ以テ標準労務費ヲ算定ス 標準労務費ハ製品ノ一定数量単位ニ付計算スルノミナラズ製造部門別又ハ工程別ニ算定スルコトヲ要ス 補助労務費（又ハ間接賃金及給料）ハ標準経費（又ハ標準間接費）トシテ処理ス」

すなわち、標準作業時間は「製造部門別ニ製造作業ヲ技術的工程ニ細分シ原則トシテ時間研究ノ方法ニヨリ各作業工程毎ニ各製品ノ一定単位量ノ加工ノ為ニ費消セラルベキ標準作業時間ヲ決定スルモノトス」<sup>(33)</sup>と規定されている。

他方、標準賃率は「賃金支払形態ガ請負給（出来高給）ノ場合ニハ出来高賃率ヲ時間賃率ニ換算スルコトニ依リ直接ニ標準賃率ヲ算定シ日給又ハ時間給ノ場合ニハ原則トシテ時間研究ノ結果ニ基キ各作業工程毎ニ工員ノ種類ヲ定メ各々異ル時間賃率ヲ決定スルモノトス」<sup>(34)</sup>とされている。

もし、各製造部門別および作業工程別に標準作業時間、標準賃率を決定したときは、部門別労務費原価標準表、製品種類別標準労務費明細表を作成することが要求されている。前者には当該部門の作業工程の名称および番号、各作業工程の製品単位当標準作業時間、各作業工程別標準時間賃率または当該部門の平均賃率を、後者には当該製品の製造に関係する各製造部門の名称、各作業工程の名称および番号、標準作業時間、標準賃率、標準労務費、その合計額をそれぞれ記載する<sup>(35)</sup>。

また、製造経費（製造間接費）に対する標準原価である標準製造経費（標準製造間接費）は、次のように規定されている<sup>(36)</sup>。

「正常ナル操業度ニ於ケル標準的 direct 労働時間又ハ標準的機械運転時間及標準経費率ヲ設定シ両者ノ乗積ニヨリ一原価計算期間ノ標準総経費

ヲ求メ之ヲ製品単位ニ配賦スルモノトス 標準経費ハ製品原価ニ算入スルニ先チ部門別又ハ工程別ニ算定スルコトヲ要ス」

さらに、「九、標準間接費」では間接費に対する標準原価は、正常ノ生産設備利用度、標準用役使用量、標準間接費予算、一時間当標準経費率のファクターにより決定するとされ、これらのキーワードが次のように順に説明されている。

正常ノ生産設備利用度はあらかじめ生産中心点を定め、「正常ナル操業度ニ基キ一期間中此等生産中心点ヲ利用スルニ要スル時間ヲ測定シ之ヲ正常ノ設備利用度トス」とされ、「正常ノ設備利用度ハ通常機械運転時間ヲ以テ表示ス」と規定されている<sup>(37)</sup>。

標準用役使用量は製造部門別に各作業工程（生産中心点）の正常な生産設備利用度に基づく正常使用量を測定することによって決定し、「用役使用量ノ測定ニ当リテハ用役ノ種類ニ依リキロワット時、馬力数、重量又ハ個数、面積、労働時間数、人員数等ヲ測定単位トシテ使用ス」<sup>(38)</sup>と規定されている。

標準間接費予算は「生産設備ノ正常利用度ニ於ケル標準用役使用量ヲ決定シタルトキハ各用役種類別ニ一定ノ単価ヲ乗ジテ用役費（間接費）標準額ヲ決定ス」<sup>(39)</sup>と規定されている。

一時間当標準経費率は「部門別標準間接費予算額ヲ各製造部門ノ標準作業時間（機械時間又は労働時間）ニテ除シ部門別一時間当標準経費率ヲ算定ス」<sup>(40)</sup>と規定されている。

なお、製品単位当標準間接費は製品種類別標準間接費明細表を作成の上、算定する。これには「当該製品ノ製造ニ関連スル各製造部門又ハ工程ノ名称、番号、当該製品ノ一定単位量ノ製造ノ為経過シタル各製造部門又ハ工程ノ作業時間、標準経費率、及標準間接費及其ノ合計額ヲ記載」<sup>(41)</sup>する。

さらに、製品に対する標準原価である標準製品原価は「製品種類別標準原価ヲ算定スルタメ原価計算部ハ製品種類別ニ標準原価表ヲ作成シ標準材料費、標準労務費、標準間接費ヲ集計ス」<sup>(42)</sup>とされ、標準原価表には「製

品一定単位量ノ製造ニ要スル直接材料ノ標準消費量、標準消費価格及標準金額、直接労働ノ標準作業時間数、標準賃率及標準賃金額、並ニ間接費ニ関スル標準経費率、標準作業時間数及標準間接費額ヲ記載シ其ノ合計額ヲ算出シテ標準原価ヲ表示ス」<sup>(43)</sup> と規定されている。

「五、標準原価統制」においては、標準原価統制は「実際原価ヲ標準原価ト比較シ其ノ差異ヲ分析スルコトニヨリ浪費発生ノ場所、原因、責任等ヲ明瞭ナラシメ実際原価ヲシテ標準原価ニ接近セシムル如ク経営活動ヲ指導スルコトヲ目的トス」<sup>(44)</sup> と定義されている。いわば、差異分析の方法が説明されており、次のような差異の分析が列挙されている<sup>(45)</sup>。

1. 材料費原価差異－価格差異と消費数量差異
2. 労務費原価差異－賃率差異と作業時間差異
3. 経費ないしは製造間接費原価差異－操業度差異、経営能率差異、間接費予算差異

それでは、各差異分析に関する規定を見て行きたい。

材料費原価差異は「材料費ニ付設定セラレタル原価標準ト実際原価発生額トノ差異ハ之ヲ価格差異ニ基クモノト消費数量差異ニ基クモノトニ分析ス」<sup>(46)</sup> と定義されている。また、発生した差異の性質について、「価格差異ハ市場状態ノ変動ニヨリ発生スルヲ以テ経営ノ統制困難ナルモ数量差異ハ経営能率ノ変動ニ依リ発生スルモノニシテ統制可能ナルガ故ニ此ノ差異ヲ縮少シ標準ニ接近セシムル如ク努力セシムベキモノトス」<sup>(47)</sup> と認識している。さらに、次のように差異を算定している<sup>(48)</sup>。

1. 価格差異－材料ニ対シテ実際ニ支払ハレタル価格ガ材料ニ対スル標準価格ヲ超過セル場合ニ価格変動ニ基ク損失ヲ生ズ、価格差異ハ材料ノ実際消費量及実際価格（平均購入原価）ノ乗積トノ差異ニ依リ算定ス

$$\begin{aligned} \text{価格差異} &= (\text{実際消費量} \times \text{実際価格}) - (\text{実際消費量} \times \text{標準価格}) \\ &= \text{実際消費量} \times (\text{実際価格} - \text{標準価格}) \end{aligned}$$

2. 数量差異－実際消費量ガ標準消費量ヲ超過セルトキハ其ノ超過数量

ニ標準価格ヲ乗ズルコトニ依リ数量差異ニ基ク損失ヲ分離シ経営能率ノ増減ヲ調査ス

$$\text{数量差異} = \text{標準価格} \times (\text{実際消費量} - \text{標準消費量})$$

労務費原価差異は、「労務費ニ付設定セラレタル原価標準ト実際原価発生額トノ差異ハ賃率差異ニ基クモノト作業時間差異ニ基クモノトニ分析ス」<sup>(49)</sup>と定義されている。また、発生した差異の性質について、「賃率差異ハ標準賃率ニ比シ高キ（或ハ低キ）賃金ヲ支払フコトニヨリテ生ズルモノニシテ労務配置ニ関スル経営活動ニ対スル能率基準トナリ、時間差異ハ標準作業時間ニ比シ長キ（或ハ短キ）実際作業時間ヲ要シタルコトニヨリテ生ズルモノニシテ製造部ノ活動ニ対スル能率基準トナル」<sup>(50)</sup>と認識している。さらに、次のように差異が算定される<sup>(51)</sup>。

1. 賃率差異—実際賃率ノ標準賃率ニ対スル超過額ニ実際作業時間ヲ乗ズルコトニ依リ賃率差異ニ基ク原価差異額ヲ分析ス

$$\text{賃率差異} = \text{実際作業時間} \times (\text{実際賃率} - \text{標準賃率})$$

2. 時間差異—実際作業時間ト標準作業時間トノ差ニ標準賃率ヲ乗ズルコトニ依リ労働能率ニ基ク原価差異ヲ分析ス

$$\text{時間差異} = \text{標準賃率} \times (\text{実際作業時間} - \text{標準作業時間})$$

経費（間接費）原価差異は「経費又ハ間接費ニ付設定セラレタル原価標準ト実際原価発生額トノ差異ハ操業度差異ニ基クモノ、経営能率差異ニ基クモノ、間接費予算差異ニ基クモノトニ分析ス」<sup>(52)</sup>と定義されている。また、発生した差異の性質について、操業度差異は「正常ナル操業度ニ比シ低キ操業ヲナシタル場合ニ生ズルモノニシテ遊休費用ノ発生ヲ示ス」、能率差異は「労務者ガ一定ノ熟練度ニヨル標準能率ヲ達成シ得ザル場合ニ生ズルモノニシテ不能率損失ヲ示ス」、予算差異は「経費予算ヲ超過セル実際経費ノ支払ガ行ハレタル場合ニ生ズルモノニシテ予算ノ不適當又ハ浪費ノ発生ヲ示ス」と認識している<sup>(53)</sup>。さらに、次のように差異を算定している<sup>(54)</sup>。

1. 予算差異—一期間ニ発生シタル実際間接費額ト実際作業時間ニ対ス

ル間接費予算額トノ差額ニ依リ實際額ト予算額トノ差異ヲ示ス

予算差異 = 實際間接費額 - 實際作業時間ニ対スル経費予算額

2. 操業度差異—實際操業度ガ正常ナル操業度ニ達セザルコトニ依リテ生ズル原価差異ハ遊休費用差異ト経営能率差異トニ分ツ

(イ) 遊休費用差異—遊休費用差異ハ實際作業時間ニ対スル経費予算額ト實際作業時間ニ対スル標準経費額トノ差額ニ依リ表示ス

遊休費用差異 = 實際作業時間ニ対スル経費予算額

— 實際作業時間ニ対スル標準経費額

(ロ) 経営能率差異—経営能率差異ハ實際作業時間ニ対スル標準経費額ト標準作業時間ニ対スル標準経費額トノ差額ニ依リ表示ス

経営能率差異 = 實際作業時間ニ対スル標準経費額

— 標準作業時間ニ対スル標準経費額

差異の区分であるが、第1章では操業度差異、経営能率差異、間接費予算差異に分類しているが、第3章では予算差異と操業度差異に2分し、後者をさらに遊休費用差異と経営能率差異に分けており、一貫性がない。

部門費計算が行われる場合の原価統制が14と15で説明されている。まず、「一四、製造部門ノ原価統制」では「原価差異ニ対スル責任ノ所在ヲ明カナラシムル為製造部門別又ハ生産中心点別ニ責任者ヲ定メ標準ト實際トヲ比較シ差異発生ノ原因ヲ調査ス」<sup>(55)</sup>とされている。次に、「一五、補助部門ノ原価統制」では「補助部門ヨリ製造部門ニ提供スル用役ニ付實際原価ガ標準原価ヲ超過スルコトニ依リ生ズル原価差異」<sup>(56)</sup>が言及され、下記の原因が考えられている<sup>(57)</sup>。

(イ) 用役供給ニ於ケル不能率ニ基ク

(ロ) 標準用役供給量ニ対シテ製造部門ノ實際用役需要量ガ減退シタルニ基ク

(ハ) 標準用役使用量ニ対シテ製造部門ノ實際用役使用量ガ超過シタルニ基ク

(イ)は補助部門の責任に属し、(ハ)は製造部門の責任に属し、(ロ)はいずれの

部門の責任にも属さない。補助部門の原価差異に対する責任を明らかにし、能率増進を促すためには、各門別に製造部門と同一の標準原価計算を実施することが必要となる。この場合、各補助部門の各用役に対する原価を算定し、原価による能率の期間比較、工場比較を行うとより効果的である。

「六、標準原価会計組織」においては、標準原価計算の会計組織として次のような説明が付されていた<sup>(58)</sup>。

「標準原価統制ヲ有効ナラシムルニハ標準原価ヲ単ニ帳簿外ノ統計記録トシテ保持スルニ止ムコトナク之ヲ實際原価ト共ニ会計記録中ニ編入スルコトヲ要ス、標準原価ヲ会計記録中ニ編入スルコトニヨリ標準ニ対スル原価差異ヲ自動的ニ勘定上ニ表示シ原価統制ニ使セシム」

この上記の規定に従って、原価差異勘定については「標準原価ヲ会計組織中ニ導入シタル場合ニ於テハ勘定組織中ニ原価差異勘定ヲ設定スルコトヲ要ス」<sup>(59)</sup>と規定され、設定すべき原価差異勘定が次のように列挙されている<sup>(60)</sup>。

1. 材料費差異勘定—(イ)材料価格差異勘定、(ロ)材料数品差異勘定
2. 労務費差異勘定—(イ)賃率差異勘定、(ロ)労働時間差異勘定
3. 間接費差異勘定—(イ)間接費予算差異勘定、(ロ)間接費遊休差異勘定、  
(ハ)間接費時間差異（経営能率差異—筆者）勘定

上記の勘定がいかに会計機構の中に組み込まれるかについては、「一七、帳簿組織及標準原価記帳法」において規定され、標準原価計算を実施する場合の帳簿組織は、原価計算関係の仕訳帳や元帳（工場原価元帳）を一般仕訳帳および総勘定元帳から分離すべきであることが、示されている<sup>(61)</sup>。工場原価元帳に標準原価を記録する方法としては、下記のいずれかによるべきであることが規定されている<sup>(62)</sup>。

1. 製造勘定ノ借方記入ハ實際原価ニ依リ貸方記入ハ標準原価ニ依ル方法（第一法）、原価差異ノ記録ハ製造勘定記入後ニ行ハル
2. 製造勘定借方記入及貸方記入トモ標準原価ニ依ル方法（第二法）、原価差異ノ記録ハ製造勘定記入前ニ行ハル



3. 二重欄式元帳ヲ使用シ原価関係ノ勘定ハ総テ借方貸方トモニ標準原価及實際原価ヲ同時ニ記録スル方法（第三法）

第1法はパーシャル・プラン，第2法はシングル・プラン，第3法はデュアル・プランがそれぞれ説明されている。

第1法の手続きは，次のように規定されている<sup>(63)</sup>。

まず，材料費，労務費，経費に関する諸勘定は事後原価計算の場合と同様に実際原価で記入される。部門費勘定の借方記入および製造勘定の借方記入は実際原価で行う。製造勘定の貸方記入および製品勘定の借方記入は標準原価による。原価計算期末の仕掛品残高は，標準原価で評価し製造勘定貸方に記入する。原価差異は製造勘定の貸方（または借方）に生じるので，それを各原価差異勘定の借方（または貸方）に振り替える。

第2法の手続きは，次のように規定されている<sup>(64)</sup>。

材料費，労務費，経費に関する諸勘定の借方記入は実際原価で行い，材料費，労務費勘定，経費勘定から部門費勘定や製造勘定に振替を行う場合には，前者の貸方記入は実際原価，後者の借方記入は標準原価で行う。この振替によって生じた実際原価と標準原価との差異は，各原価差異勘定に振り替える。部門費勘定の貸方記入や製造勘定の借方記入は，標準原価で行う。発生した部門費勘定の貸借差額は，原価差異勘定に振り替える。

第3法の手続きは，次のように規定されている<sup>(65)</sup>。

材料の購入高，労務費および経費の発生高は，各諸勘定の借方に標準原価および実際原価で二重に記入する。材料の消費高は実際原価および標準原価で材料勘定の貸方，製造勘定の借方に記入する。実際原価と標準原価との差額は，材料勘定より材料価格差異勘定，材料数量差異勘定へ振替を行う。賃金支払額または発生額は，実際原価および標準原価で借方に記入する。賃金勘定より製造勘定への振替は，実際原価および標準原価で前者の貸方と後者の借方に記入する。発生した実際原価と標準原価との差額は，賃金勘定より賃率差異勘定および労働時間差異勘定へ振り替える。経費勘定から部門費勘定への振替は，実際原価および標準原価で前者の貸方およ

び後者の借方に記入する。実際原価と標準原価との差額は、経費勘定から各原価差異勘定へ振り替える。

### Ⅲ 各原価計算規程における原価管理思考

今まで、各史料についておもに標準の概念、差異分析、会計機構の3点の検討から、原価管理思考を能率の向上と統制に分類した。当然のことながら、この分類は本研究の枠組みにおいて行った分類であるが、換言すれば、これは Plan-Do-See がシステムとして機能しているかどうかにある。この側面から、各原価計算規程の原価管理思考を整理していきたい。

原価計算基本準則では標準原価と客観原価が区分され、前計算の枠組みで経営の不能率の発見矯正、企業統制が規定されていた。しかしながら、条文のみを見る限り、標準原価と客観原価の区分基準は必ずしも明確ではない。前者は「能率を十分に発揮する場合の標準的数量価格」を基準として不能率の発見矯正、後者は「正常の生産条件下」を基準として企業統制、価格協定、統一原価計算制度の設定を目的としている。基本的には想定される操業度が違うのであり、現在、標準原価を理想的、正常的、現実的に分ける思考に当てはめようとする、前者は理想的と正常的の中間、後者は正常的な水準となる。この準則からは標準原価に対する考え方（原価管理思考）は標準原価と実際原価の比較、いわば能率の向上の段階に留まっている。すなわち、Plan-Do-See で言えば、Plan の段落が不明確であり、See の段階のみが強調されている。

製造原価計算準則では、実際原価と見積原価、主観原価と客観原価、標準原価、平均原価と正常原価に区分され、原価の区分はかなり整理されている。すなわち、見積原価のもとで客観原価や標準原価などが整理され、前者は正常的、後者は理想的な水準を想定している。さらに、実際原価と標準原価の比較、差異分析の重要性が示唆されているが、具体的な分析方法に関する規定はない。この準則では標準原価の設定、実際原価との比較、

差異分析が規定されているが、個々の概念は必ずしも明確ではない。いわば、能率の向上と統制の概念の中間に位置する思考である。すなわち、Plan-Do-Seeの各段階が整備されて示されているが、それらがシステムとしては捉えられていない。

「標準要綱」では標準の設定基準となる操業度が列挙されている。さらにアイドル・コストの認識、差異分析、会計機構が詳細に規定されており、ここには明確な統制の思考が見られる。すなわち、Plan-Do-Seeが一体になったマネジメントの思考が存在する。

さらに、「標準要綱」と現行の原価計算基準（昭和37年制定）を比較してみたい。後者において標準原価計算は、第3章 標準原価の計算、第4章 原価差異の算定および分析、第5章 原価差異の会計処理の各章題のもとで、40から47までの規定の中で展開されている。「標準要綱」と原価計算基準の相違点は、次のとおりである。

1. 「標準要綱」には標準原価の改定に関する記述がない。
2. 「標準要綱」には原価差異の会計処理に関する説明がない。
3. 原価計算基準では製造間接費の差異分析に関する記述が簡略である。
4. 原価計算基準には標準原価計算の会計機構に関する記述がない。
5. 原価計算基準では使用すべき標準原価のタイトネスが明確であるが、「標準要綱」では選択的である。
6. 原価計算基準では標準原価計算の目的が原価管理、棚卸資産・売上原価の算定基礎、予算作成、記帳の簡略化・迅速化の各目的を挙げているのに対して、「標準要綱」では経営活動の統制、改善のみに特化している。
7. 原価計算基準では製造間接費の差異分析は能率差異、操業度差異等、「標準要綱」では予算差異、操業度差異（遊休費用差異、経営能率差異）に2分している（結果的には、後者は3分している）。

上記のようないくつかの相違はあるが、標準原価計算に関する規定のみに限定した場合、むしろ現行の原価計算基準より「標準要綱」のほうが詳

細であり、「標準要綱」における標準原価計算論は今日の多くの原価計算書に見られる枠組みと同じである。しかしながら、原価計算基準における各規定は明確に手順が示された操作的定義であるに対して、「標準要綱」における各規定は概して全体の概念を説明する理論的定義であり、実施を前提としているとは言えない。

それでは「標準要綱」は当時どのような役割を果たしたのであろうか。橋本善吉は『標準原価』(昭和 25 年)において、「標準要綱」について次のように述べている<sup>(66)</sup>。

「陸軍省の要綱が発表されたる当時の我国の実情としては、陸軍関係の工場に於ても、これを全面的に採用するまでには到らず、業種別統一原価計算制度の完備すると共に、自然消滅の形となり、標準原価計算制度は一応ここに終止符を打たれ、中止のやむなきに到つたものであつた。」

基本的にわが国の原価計算規程は、予定計算は建前で実際計算を前提としていた。それは価格決定や物価安定が戦時下では原価計算に課せられた使命であったからである。また、その多くをアメリカの標準原価計算論を範として作成された「標準要綱」が太平洋戦争開戦後受け入れられたとは考えにくい。したがって、橋本が言うように「標準要綱」が一般化しなかったことは容易に想定できる。

#### IV おわりに

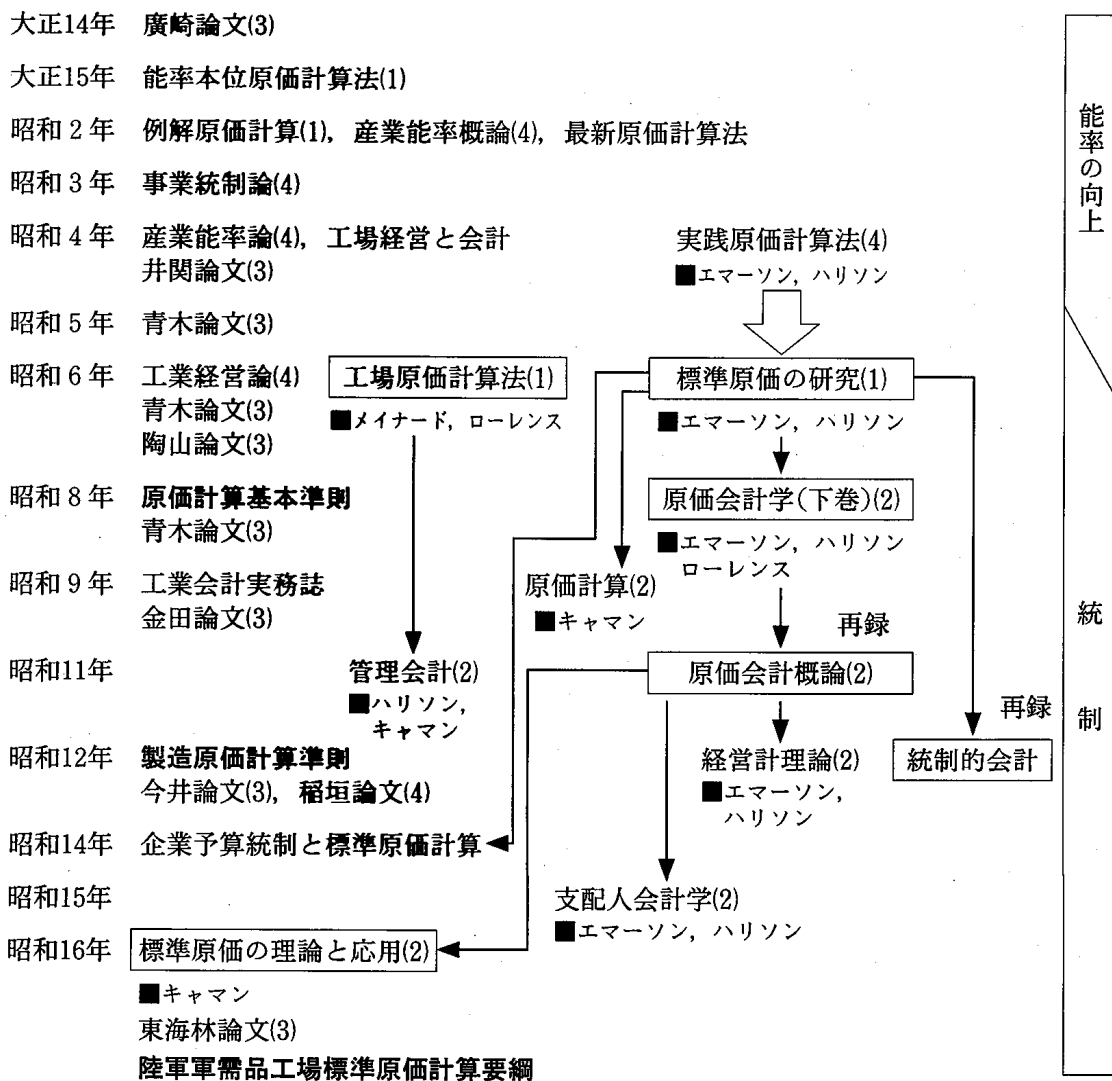
わが国で昭和 20 年までに出版された文献、公表された論文、規程から標準原価計算の記述部分(標準原価の概念、会計機構、差異分析)を検討することによって、いかに標準原価計算論が展開し、どのような原価管理思考が形成されたかを考察した。以上検討してきた各原価計算史料から読み取ることのできるわが国における原価管理思考は「能率の向上」と「統制」に分けることができる。前者は原価の期間比較(See)により不能率を排除していく思考であるに対して、後者は理想的標準原価の設定(Plan)、

実際原価の計算 (Do), 差異分析 (See) の思考が明確に見られる。

過去4編の拙稿と今回の考察で取り上げた文献, 論文, 規程は図のとおり  
 にまとめることができる。なお, カッコ内の数字は論じた論文の箇所  
 (たとえば, その1ならば, (1)である) であり, ゴシック体の太字は今回  
 取り上げた規程である。また, 囲み線がついている文献は, 理論形成上大  
 きな役割を果たしたことを意味している。

原価管理に関する研究は大正末期頃から見られ, 昭和6年の長谷川『標  
 準原価の研究』を境に本格的に展開し始め, 昭和12年頃までに大枠が固  
 まり, その後昭和16年の東海林『標準原価の理論と応用』, 「標準要綱」

図 わが国における標準原価計算論の学問的展開とその系譜



までに学問領域の標準原価計算が確立した。すなわち、わが国の原価管理思考はまず実際原価同士の期間比較ないしは予め設定した原価と実際原価との比較から始まり、やがて標準原価計算の概念が導入され、標準原価の厳格化、差異分析の精緻化、会計システムとしての整備の順で高度化されてきた。わが国では文献、論文、規程の考察からは、統制を意味する原価管理思考が昭和 16 年までに確立したことがわかる。しかしながら、昭和 16 年以降は戦争の激化から 1 企業の合理化よりもむしろ、国家経済統制側面からの企業支配が強まり、事実上原価管理の思考は標準のような考え方ではなく、価格政策の 1 つとして実施されるようになっていた。

本稿で考察した「標準要綱」は黒澤清が作成したものであると言われているが、作成に至った詳しい経緯は不明である。私の一連の研究では、わが国の標準原価計算はおもに学問的な展開に終始し、実務では非常に限定的に用いられたに過ぎないとの結論（実務での展開を否定しているわけではない）を出してきた。しかしながら、実務の側面から詳細な研究を行わないと、断言するのは危険かもしれない。さらなる史料の研究により新たな結論が導出されることは否めない。この点は今後の大きな課題となろう。

(完)

#### 《注》

- (1) 拙稿「わが国における原価管理思考の形成(その 1)」『経理知識』第 79 号、平成 12 年 9 月、117-132 頁。

拙稿「わが国における原価管理思考の形成(その 2)」『川口短大紀要』第 14 号、平成 12 年 12 月、43-70 頁。

拙稿「わが国における原価管理思考の形成(その 3)」『経理知識』第 80 号、平成 13 年 9 月、35-51 頁。

拙稿「わが国における原価管理思考の形成(その 4)」『川口短大紀要』第 15 号、平成 13 年 12 月、19-46 頁。

- (2) 商工省臨時産業合理局財務管理委員会案、原価計算基本準則、昭和 8 年、第一総則、七、標準原価及客観原価。

原価計算基本準則については、下記の文献を参照した。

吉田良三著『原価計算』東洋出版社，昭和9年，卷末付録。

- (3) 上掲準則，第一章，七。
- (4) 上掲準則，第一章，七。
- (5) 上掲準則，第一章総則，三、原価計算の種類。
- (6) 建部宏明著『日本原価計算理論形成史研究』同文館，平成15年9月，157-164頁。
- (7) 商工省臨時産業合理局財務管理委員会，製造原価計算準則，昭和12年，  
第一 総論，二、原価計算の目的。

製造原価計算準則については，下記の文献を参照した。

商工省財務管理委員会編纂『製造原価計算準則』日本工業協会，昭和13年，1-40頁。

- (8) 上掲準則，第一 総論，三、製造原価の種類。
- (9) 上掲準則，第一，三。
- (10) 上掲準則，第一 総論，四、原価計算の種類。
- (11) 上掲準則，第九 標準原価計算，四八、標準原価計算の概念。
- (12) 上掲準則，第九，四八。
- (13) 上掲準則，第九 標準原価計算，四九、標準原価の計算法。
- (14) 上掲準則，第九，四九。
- (15) 上掲準則，第九 標準原価計算，五〇、較差分析。
- (16) 上掲準則，第九，五〇。
- (17) 上掲準則，第九 標準原価計算，五一、部分的標準率。
- (18) 上掲準則，第九，五一。
- (19) 陸軍省経理局，陸軍軍需品工場標準原価計算要綱，昭和16年6月，第一章 総説，一、要綱ノ適用。

陸軍軍需品工場標準原価計算要綱は，下記の文献に掲載されていたものを参照した。

藤井久平編『原価計算便覧』春陽堂，昭和17年，第二部，1-13頁。

- (20) 上掲要綱，第一章，一。
- (21) 上掲要綱，第一章 総説，二、標準原価計算制度ノ目的。
- (22) 上掲要綱，第一章 総説，三、標準原価ト操業度トノ関係。
- (23) 上掲要綱，第一章，三。
- (24) 上掲要綱，第一章，三。
- (25) 上掲要綱，第一章，三。
- (26) 上掲要綱，第一章，三。
- (27) 上掲要綱，第一章，三。

- (28) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 七、標準材料費。
- (29) 上掲要綱, 第一章 総説, 四、標準原価ノ設定, 1 標準材料費。
- (30) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 七、標準材料費, 2 材料標準消費量。
- (31) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 八、標準労務費。
- (32) 上掲要綱, 第一章 総説, 四、標準原価ノ設定, 2 標準労務費。
- (33) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 八、標準労務費, 1 標準作業時間。
- (34) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 八、標準労務費, 2 標準賃率。
- (35) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 八、標準労務費, 3 労務費原価標準  
及製品単位当標準労務費。
- (36) 上掲要綱, 第一章 総説, 四、標準原価ノ設定, 3 標準経費。
- (37) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 九、標準間接費, 1 標準労務費。
- (38) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 九、標準間接費, 2 標準用役使用量。
- (39) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 九、標準間接費, 3 標準間接費予算。
- (40) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 九、標準間接費, 4 標準経費率。
- (41) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 九、標準間接費, 5 製品単位当標準  
間接費。
- (42) 上掲要綱, 第二章 標準原価ノ設定, 一〇、標準製品原価。
- (43) 上掲要綱, 第二章, 一〇。
- (44) 上掲要綱, 第一章 総説, 五、標準原価統制。
- (45) 上掲要綱, 第一章, 五。
- (46) 上掲要綱, 第一章 総説, 五、標準原価統制, 1 材料費原価差異。
- (47) 上掲要綱, 第一章, 五, 1。
- (48) 上掲要綱, 第三章 標準原価統制, 一一、材料費原価差異分析。
- (49) 上掲要綱, 第一章 総説, 五、標準原価統制, 2 労務費原価差異。
- (50) 上掲要綱, 第一章, 五, 2。
- (51) 上掲要綱, 第三章 標準原価統制, 一二、労務費原価差異分析。
- (52) 上掲要綱, 第一章 総説, 五、標準原価統制, 3 経費原価差異。
- (53) 上掲要綱, 第一章, 五, 3。
- (54) 上掲要綱, 第三章 標準原価統制, 一三、間接費原価差異分析。
- (55) 上掲要綱, 第三章 標準原価統制, 一四、製造部門ノ原価統制。
- (56) 上掲要綱, 第三章 標準原価統制, 一五、補助部門ノ原価統制。
- (57) 上掲要綱, 第三章, 一五。
- (58) 上掲要綱, 第一章 総説, 六、標準原価会計組織。
- (59) 上掲要綱, 第四章 標準原価会計組織, 一六、原価差異勘定。
- (60) 上掲要綱, 第四章, 一六。



- (61) 上掲要綱, 第四章 標準原価会計組織, 一七、帳簿組織及標準原価記帳法。
- (62) 上掲要綱, 第四章, 一七。
- (63) 上掲要綱, 第四章, 一七。
- (64) 上掲要綱, 第四章, 一七。
- (65) 上掲要綱, 第四章, 一七。
- (66) 橋本善吉著『標準原価』ダイヤモンド社, 昭和 25 年, 13 頁。