

# わが国における原価管理の実態 (2)

——昭和30～56年の変遷——

田 中 嘉 穂

- I はじめに——問題提起
  - II 調査の概要
  - III 「原価管理」の外観
    - 1. 原価管理の諸施策
    - 2. 事前管理・事後管理
    - 3. 金額管理・物量管理
    - 4. 原価管理の対象費目
    - 5. 原価管理の概要
  - IV 予算統制, 標準原価計算の実施状況 (以上, 第57巻第4号)
  - V 原価管理における原価計算の必要性
  - VI 原価標準の設定
    - 1. 原価標準の改訂時期
    - 2. 原価標準と予算原価の設定における相互関連
    - 3. 原価標準の算定方法
    - 4. 原価標準の立案・審議・決定
    - 5. 原価標準設定の概要
  - VII 原価差異の報告
    - 1. 原価差異分析の内容
      - ① 差異分析の実施状況
      - ② 差異分析の明細
      - ③ 標準価格設定の目的と価格差異分析 (以上, 本巻本号)
- V 原価管理における原価計算の必要性

一般に原価管理という時, 単に会計的手法による管理だけを意味しないことは, III章の1で見た通りである。しかし, そのような原価管理において, 会計



図表-50 標準原価計算の必要性(「原価計算実態調査」)

〈質問〉 原価管理の目的を達成するために、標準原価計算の採用が必要とされますか。

- (1) 必要である
- (2) 必ずしも必要でない
- (3) 必要でない

年 度(昭和)	49	53
必要である	(66.7) 148	(68.5) 100
必ずしも必要でない	(31.5) 70	(21.9) 32
必要でない	(0.5) 1	(2.1) 3
回答なし	(1.4) 3	(7.5) 11
会社総数	(100) 222	(100) 146

原価計算が、実際に原価管理のために利用されていたかを尋ねて見ても、原価管理が最も主要な利用目的であったとされている。図表-51では、実施形態のいかんを問わず一般に原価計算の重視すべき目的を尋ねているが、昭和50年頃においても、明らかに原価管理を主要な目的とすることが最も多い。次いで財務諸表作成、価格決定が重視されるべきとしている。標準原価計算に限って利用目的を尋ねても、図表-52のように、やはり昭和30年代、50年代とも、原価管理が第1の目的になっている。原価低減を含めると、そのウエイトは一層増すであろう。次いでウエイトの高いのは、財務諸表作成目的(棚卸資産評価・売上原価算定、記帳事務の迅速化)、予算編成辺りであろう。

総じて、調査期間の30~50年代を通して、原価管理における原価計算の一般的必要性は広く認識されていたといっていであらう。

図表—51 原価計算の重視すべき目的（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価計算（制度外を含む）諸目的のうち、次のいずれの目的が重要視されるべきであると思いますか。

- (1) 価格決定・価格政策目的
- (2) 財務諸表（棚卸資産価額と売上原価計算）作成目的
- (3) 原価管理目的
- (4) 予算の編成・統制目的
- (5) 経営の基本計画設定目的
- (6) その他（具体的に）

年 度(昭和)	49	53
価格決定	(42.8) 95	(7.5) 11
財務諸表作成	(27.0) 60	(27.4) 40
原価管理	(73.4) 163	(47.3) 69
予算統制	(21.6) 48	(5.5) 8
基本計画設定	—	(14.4) 21
そ の 他	(2.7) 6	(2.7) 4
回答なし	(0.9) 2	(1.4) 2
計	(168.5) 374	(106.2) 155
会社総数	(100) 222	(100) 146

注：昭和53年度は、選択肢を1つだけ選ばせている。

図表—52 標準原価計算を実施する主な目的（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、標準原価計算を行う目的は、次の何れにありますか。

- (1) 原価管理 (2) 予算編成 (3) 売価決定  
 (4) 記帳事務の迅速化 (5) 棚卸資産価額および売上品原価算定  
 (6) その他

年 度(昭和)	35	36	37	38	53
原 価 管 理	(78.8) 126	(47.4) 110	—	(38.0) 156	(41.8) 61
原 価 低 減	—	—	—	—	(21.2) 31
予 算 編 成	(43.1) 69	(19.0) 44	(24.4) 82	(21.2) 87	(21.2) 31
売 価 決 定	(11.9) 19	(11.2) 26	—	(11.0) 45	—
棚卸資産評価・売上原価算定	(6.3) 10	—	(16.4) 55	(12.4) 51	(19.9) 29
記帳事務の迅速化	(19.4) 31	(13.8) 32	(14.6) 49	(13.9) 57	(13.0) 19
そ の 他	—	(1.7) 4	(1.5) 5	(1.0) 4	(0.7) 1
該 当 な し	—	(37.1) 86	(60.1) 202	(46.8) 192	—
一項目回答なし	(8.8) 14	—	—	—	—
回 答 な し	(15.0) 24	—	—	—	(20.5) 30
計	(183.2) 293	(130.2) 302	(117.0) 393	(144.4) 592	(138.4) 202
会 社 総 数	(100) 160	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 146

注：質問内容が年度によって若干異なっている。昭和35年度は、2つの選択肢を選ばせているので、複数回答率（1.83倍）が高い。また昭和37年度は原価管理以外の主たる目的を尋ねている。

## VI 原価標準の設定

### 1 原価標準の改訂時期

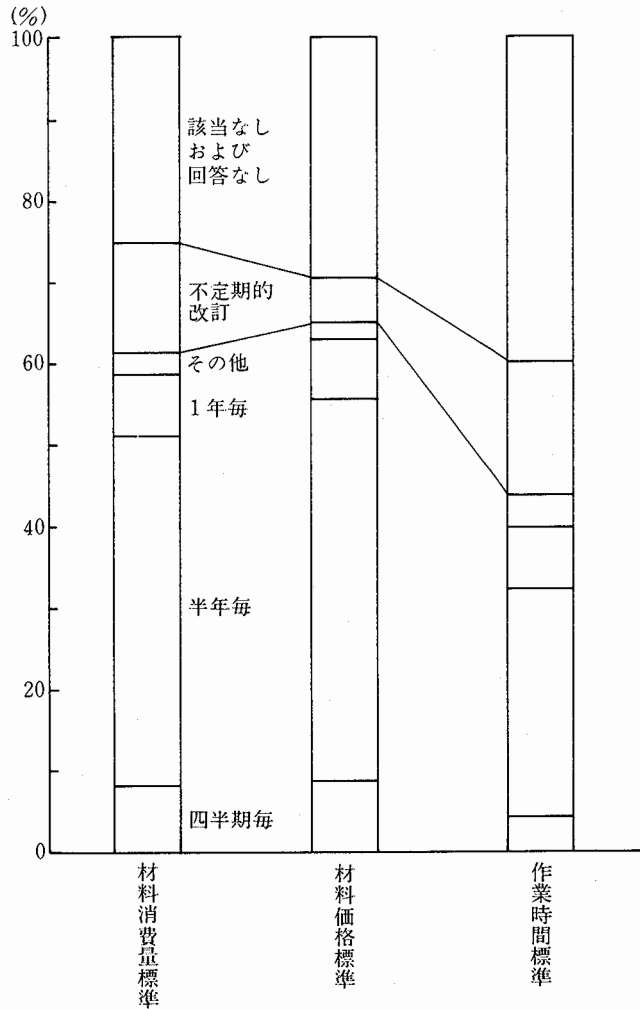
まず直接費の標準改訂の頻度をうかがうと、図表—53～56 のようである。図表—53によると、標準を改訂すると回答している経営は、材料費標準と労務費

図表—53 直接費標準改訂の頻度（昭和35年、「原価計算実態調査」）—1  
 〈質問〉 標準改訂の頻度について次表に○印を記入して下さい。

標準	方法 頻度	定 期 的 改 訂					(g) 不 定 期 に 改 訂	
		(a) 四半期毎	(b) 半年毎	(c) 1年毎	(d) その他	期中で臨時改訂		
						(e)あり		(f)なし
材料消費量標準					毎			
材料価格標準					毎			
作業時間標準					毎			

標 準	材 料 消 費 量 標 準	材 料 価 格 標 準	作 業 時 間 標 準
改 訂 す る *	(75.0) 120	(70.6) 113	(60.0) 96
定 期 的 改 訂	(61.3) 98	(65.0) 104	(43.8) 70
四 半 期 毎	(8.2) 13	(8.8) 14	(4.4) 7
半 年 毎	(43.1) 69	(46.9) 75	(28.1) 45
1 年 毎	(7.5) 12	(7.5) 12	(7.5) 12
そ の 他	(2.5) 4	(1.9) 3	(3.8) 6
上記の内、期中の臨時改訂の有無			
あ り	(21.4) 21	(23.1) 24	(20.0) 14
な し	(22.4) 22	(19.2) 20	(20.0) 14
回 答 な し	(56.1) 55	(57.7) 60	(60.0) 42
小 計(定期的改訂)	(100) 98	(100) 104	(100) 70
不 定 期 的 改 訂	(13.8) 22	(5.6) 9	(16.3) 26
該 当 な し	} (25.0) 40	} (29.4) 47	(40.0) 64
回 答 な し			
会 社 総 数	(100) 160		

注：\*の「改訂する」は、「定期的改訂」+「不定期的改訂」によって推定した。



図表—54 直接費標準改訂の頻度—2

標準とでは多少異なっているが、概して60~75%辺りである。標準を改訂するという限り、その経営は、何らかの物量標準、価格標準、原価標準を導入（必ずしも標準原価計算を実施しているとは限らない。）していたはずであるが、昭

図表-55 原価標準改訂の頻度（「原価計算実態調査」-1

〈質問〉 原価標準改訂の頻度についてお答えください。

- (1) 必要に応じ期間の区別なく改訂する
- (2) 定期的に検討改訂する——その場合
  - (イ) 四半期毎           (ロ) 半期毎
  - (ハ) 一年毎           (ニ) その他

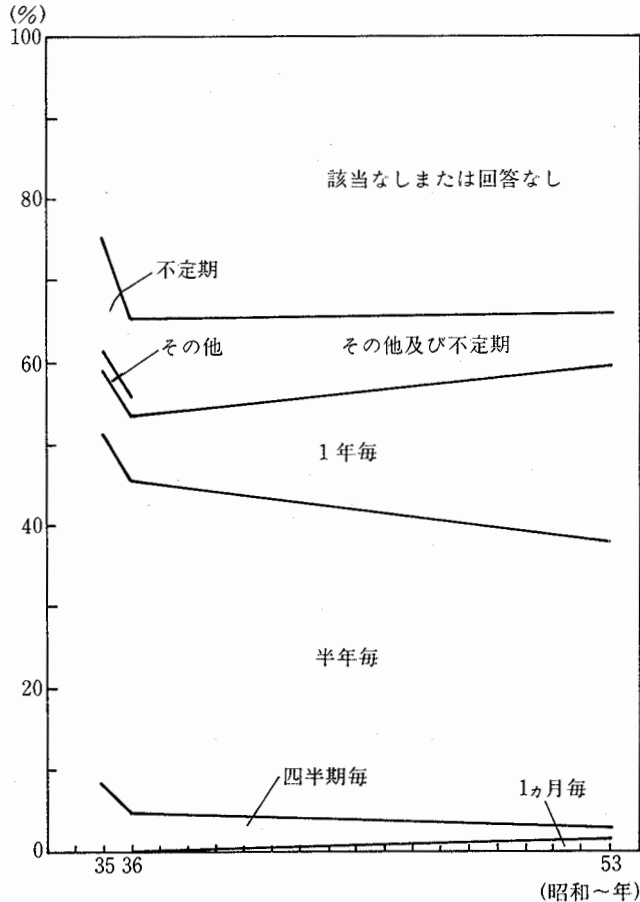
年 度(昭和)	36	53
改訂する*	(65.1) 151	(65.8) 96
定期的に改訂**	(55.6) 129	-
1ヵ月毎	-	(1.4) 2
四半期毎	(4.7) 11	(1.4) 2
半期毎	(40.5) 94	(34.9) 51
1年毎	(8.2) 19	(21.9) 32
その他	(2.2) 5	(6.2) 9
必要のつど	(9.5) 22	-
該当なし	(34.9) 81	-
回答なし	-	(34.2) 50
会社総数	(100) 232	(100) 146

注 1. \*の「改訂する」は、「会社総数」-（「該当なし」+「回答なし」）により推定した。  
 2. \*\*の129社は、151-22により推定した。

和 35 年当時、少なくとも直接費の標準を設定する場合には、何らかの改訂をするのが常態であったようである。

改訂の頻度も、図表-53 のように、材料費か労務費かで多少異なるようであるが、不定期よりは定期に改訂することがずっと多く、44~65%を占めている。定期的改訂を原則とするものであっても、それだけでは十分な効果が得られず、臨時的改訂を併用する場合もあるようで、定期的改訂をする場合の 20%強を占めている。ただし、それについては 60%弱もの無回答があり、必ずしも正確な





図表-56 原価標準改訂の頻度-2

状況とはいえないであろう。

定期的改訂をする場合の改訂の頻度を見ると、半年毎が28~47%と最も多く、それに続いて四半期毎、1年毎がそれぞれおよそ8%前後である。結局、年に2回またはそれ以上改訂するというケースが大半であり、多い場合には4回行われたことになる。

不定期的改訂にのみ留まっている場合は6~16%と比較的少ない。標準値をこ

まめに改訂していたのか、標準値の消極的な利用に留っていたのか、そのどちらかであろう。

図表—55, 56は、昭和35年当時のこのような状況が時間的にどう推移したかをうかがわせる。図表—56における昭和35年のデータは、図表—53の材料消費量標準で代表させており、また、昭和53年の〈質問〉には「不定期的改訂」の選択肢がおかれていないから、不定期の経営は、「その他」あるいは他の項目に分散したものと思われる。

調査年度が少ないので粗っぽい推定をせざるをえないが、改訂の頻度は次第に少なくなっていくようである。依然として年に1~2回の改訂というケースが大半であるが、50年代になるにつれて1年に2回以上改訂するものは50%程度→約38%へとやや下がり気味で、逆に年次の改訂が8%→22%へと増加している。図表—44, 45(前巻前号)で見たように、この間標準原価計算は次第に普及してきており、それまで個別に設定されていた標準も、次第に組織的な計算へ組込まれることが多くなってきていたといえよう。しかしながら、それと同じ時期に、標準改訂の頻度は少なくなっているのが実情である。標準・実績の原価比較が月次またはそれよりも頻繁に行われたとすれば、果たして原価比較が有効に行われたのかどうか疑わしくなる。

次節において、このような経過の意味を推察するために、予算の編成時期がどのように変遷したかを眺めておきたい。予算期間の状況は、図表—57~59のようである。図表—57の一般予算について見ると、年度によってサンプル数が動揺しているが、全体として予算期間は半年または1年を対象とすることが多く、年度とともにますますそのいずれかに集中していくといった印象である。特に昭和40年代に入って1年の割合が増える傾向がかなり明瞭である。図表—59によってさらにその後の動きを推察すると、昭和56年時点ではすでに1年(62.2%)の方が6ヶ月(35.6%)より多くなり、両者のウエイトは逆転している。ただ、1年を期間とするものでも、多くは下半期の予算修正を伴うのであるから、実質的にはそれほど大きな変化ではないといえるかもしれない。しかし、傾向的には半年よりも1年の方が次第に優勢になってきており、それ

だけ予算編成の頻度は少なくなっているといえよう。

かくして、標準値も予算編成も、その設定の状況をうかがうと、年次または半年次に行われることが大半である。その中では、当初、半年次の方が圧倒的であったが、昭和40年代に入ると次第に年次となる傾向が生じ、昭和50年代には却って年次の方が優勢になってきているといえるかもしれない。

図表—57 予算期間（昭和40年は「原価計算実態調査」、他の年度は「予算統制実態調査」）  
〈質問〉 貴社における予算期間はどれほどですか。

区分	期間	1カ年	1カ年	6ヵ月	3ヵ月	1ヵ月	その他
		以上					
一般予算							
例外があれば	実行予算						
	資本的支出予算						
	(その他)						

一般予算

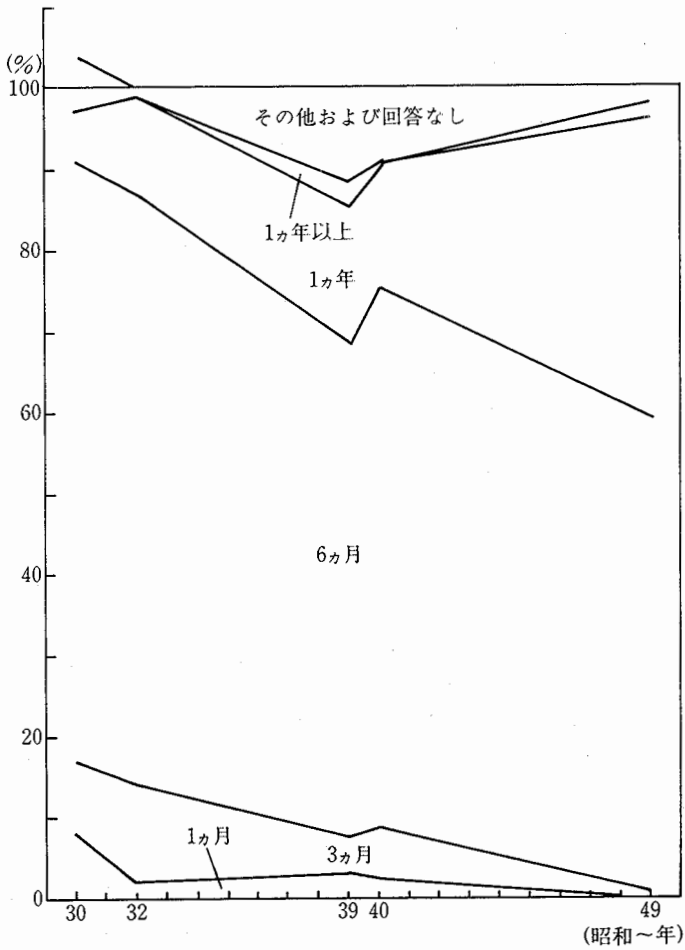
年度(昭和)	30	32	39	40	49
1カ年以上	0	0	(3.1) 11	(0.3) 1	(1.7) 2
1カ年	(6.5) 5	(12.0) 12	(17.0) 60	(15.0) 52	(37.0) 44
6ヵ月	(74.0) 57	(73.0) 73	(60.6) 214	(66.8) 231	(58.8) 70
3ヵ月	(9.1) 7	(12.0) 12	(4.5) 16	(6.4) 22	(0.8) 1
1ヵ月	(7.8) 6	(2.0) 2	(3.1) 11	(2.3) 8	0
その他	(6.5) 5	(1.0) 1	(0.6) 2	0	0
回答なし	—	—	(11.0) 39	(9.2) 32	(1.7) 2
計	(103.9) 80	(100) 100	(100) 353	(100) 346	(100) 119
会社総数	(100) 77	〃	〃	〃	〃

実行予算

年 度(昭和)	30	32	39	40	49
1ヵ年以上	0	0	0	(0.6) 2	0
1ヵ年	(1.3) 1	(2.0) 2	(1.4) 5	(2.6) 9	(2.5) 3
6ヵ月	(9.1) 7	(10.0) 10	(10.5) 37	(12.4) 43	(19.3) 23
3ヵ月	(13.0) 10	0	(5.1) 18	(2.9) 10	(6.7) 8
1ヵ月	(22.1) 17	(25.0) 25	(11.6) 41	(15.3) 53	(6.7) 8
その他	0	(2.0) 2	(1.1) 4	(2.0) 7	(0.8) 1
回答なし	-	-	(70.3) 248	(64.2) 222	(63.9) 76
計	(45.5) 35	(39.0) 39	(100) 353	(100) 346	(100) 119
会社総数	(100) 77	(100) 100	"	"	"

資本的支出予算

年 度(昭和)	30	32	39	40	49
1ヵ年以上	(6.5) 5	(7.0) 7	(6.2) 22	(2.6) 9	(4.2) 5
1ヵ年	(15.6) 12	(28.0) 28	(15.3) 54	(16.8) 58	(17.6) 21
6ヵ月	(19.5) 15	(10.0) 10	(12.7) 45	(13.9) 48	(16.0) 19
3ヵ月	(3.9) 3	(2.0) 2	(1.4) 5	(1.7) 6	0
1ヵ月	(2.6) 2	(2.0) 2	(1.4) 5	(0.3) 1	0
その他	(1.3) 1	0	(0.8) 3	(1.7) 6	0
回答なし	-	-	(62.0) 219	(63.0) 218	(62.2) 74
計	(49.4) 38	(49.0) 49	(100) 353	(100) 346	(100) 119
会社総数	(100) 77	(100) 100	"	"	"



図表-58 一般予算の予算期間

図表—59 予算期間（「わが国の企業予算」）

〈質問〉 貴社の予算期間は次のどれですか、該当する項目に○印を記入して下さい。

- ① 1年（ただし、下半期は定期的に修正する）
- ② 1年（下半期は定期的に修正しない）
- ③ 6か月
- ④ 3か月
- ⑤ その他

年 度(昭和)	56
1 年（下半期修正する）	(49.4) 132
1 年（下半期修正なし）	(12.7) 34
6 か 月	(35.6) 95
3 か 月	(0.7) 2
そ の 他	(1.5) 4
会社総数	(100) 267

## 2 原価標準と予算原価の設定における相互関連

前章IVで見たように、予算統制は、早くも昭和30年当時から80%程度の経営で実施されていたことが明らかである。図表—53, 54からも、むしろそれ以上の経営で予算が編成されていたことがうかがえる。それに対して標準値は、図表—29（前巻前号）および53のように、昭和35年当時ではほぼ70%前後の経営で設定されていたと思われる。ただ、制度としての標準原価計算となると、やはり前章で見たように、当時の実施会社はそれよりもかなり低くなるが、一般的には予算も標準もかなり普及していたといえるであろう。このような状況から推察すると、何らかの標準値を設定している場合には、予算統制をも実施しており、両者を並用することが多かったと想像することができる。直接に、標準原価計算と予算統制とを並用している状況をうかがうと、図表—60, 61のようである。調査年度が連続的でなく、またサンプル数も異なるから、やはり粗っぽい推定になるが、両者を併用している経営は、昭和35~49年の間、上場企業

図表—60 標準原価計算と予算統制の併用と差異分析（昭和35、38年は「原価計算実態調査」、昭和49年は「予算統制実態調査」）—1

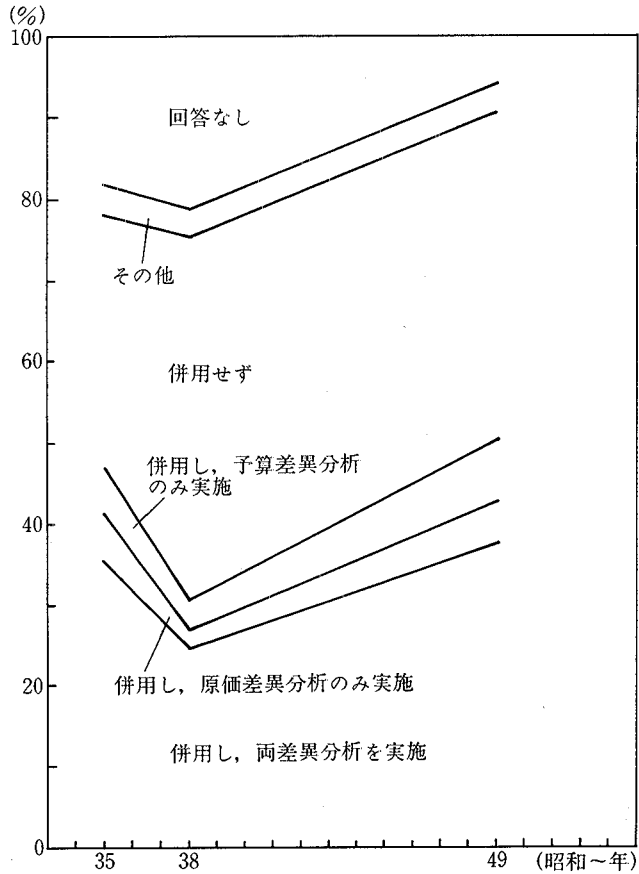
〈質問〉 貴社では、標準原価計算と予算統制を併用していますか。（併用している場合、差異分析はどのような形で行いますか）

- (1) 併用して採用していない。
- (2) 併用して採用し、予算差異分析と原価差異分析の両方を行う。
- (3) 併用して採用し、予算差異分析のみ行う。
- (4) 併用して採用し、原価差異分析のみ行う。
- (5) その他

年 度(昭和)	35	38	49
併用せず	(31.3) 50	(44.9) 184	(40.3) 48
併用し、予算差異分析、原価差異分析を実施	(35.6) 57	(24.6) 101	(37.8) 45
併用し、予算差異分析のみ実施	(5.6) 9	(3.7) 15	(7.6) 9
併用し、原価差異分析のみ実施	(5.6) 9	(2.2) 9	(5.0) 6
その他	(3.8) 6	(3.2) 13	(3.4) 4
回答なし	(18.1) 29	(21.5) 88	(5.9) 7
会社総数	(100) 160	(100) 410	(100) 119

の30～50%といったところではなかろうか。図表—44、45（前巻前号）も併せて参照すると、大体において、標準原価計算を制度として行っている経営であれば、ほぼ予算統制も実施しているという状況が推定できるのであろう。このように、標準値と予算は並用することが多いものとする、両者の手続きの関連の有無ないしはその様相が問われるであろう。

前節で見たように、標準値の改訂頻度と予算の編成時期とは、ほぼ同じ調査期間についてよく似た傾向を示していた。両者とも半年ないし1年が主であって、しかも1年を基準とするものが次第に増えてきている。両計算制度は互いに影響し合っているという印象である。たとえば両者に計算手続きの関連があつて、通説のように、個別的な標準値や原価標準が、単位当たり予算原価の算定に直接、間接に利用されるものとなれば、予算期間の長期化につれて、標



図表—61 標準原価計算と予算統制の併用と差異分析—2

準改訂の頻度も緩和されたとしても不自然ではない。

両者の関連についてより直接的な裏付けを得たかったのであるが、直接費についてその種のデータを見出すことができなかった。直接費の個別的な標準値や原価標準をベースにして原価見積がなされるという可能性を指摘しうるに過ぎない。仮にそれが事実であるとすれば、直接費について標準値→原価見積という手続き的な流れを想定することができる。



図表—62 製造間接費予算の期間（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において、製造間接費予算を設定している場合、その期間は次のいずれですか。

- (1) 製造間接費予算は設定していない  
 (2) 設定している～その場合  
 ① 月毎  
 ② 四半期毎  
 ③ 6ヶ月毎  
 ④ その他（具体的に）

年 度(昭和)	35	41
設定していない	—	(15.9) 55
設定している	—	(74.8) *258
月 毎	(23.1) 37	(22.9) 79
四半期毎	(10.0) 16	(5.2) 18
6ヶ月毎	(49.4) 79	(40.9) 141
そ の 他	(0.6) 1	(5.8) 20
該当なし	} (16.9) 27	—
回答なし		(9.3) 32
会社総数	(100) 160	(100) 345

注 \*の258社は、345-(55+32)によって推定した。

しかし、間接費については若干の補足データが見られる。まず図表—62において、製造間接費の予算期間が調査されている。図表—57の一般的な予算期間の状況と実質的には同じであるといえよう。図表—62では、選択肢の中に「1年」がなく、その分月次予算が多くなって、6カ月毎が少なくなったという印象をうける。しかし、やはり6カ月毎が主流になっており、図表—57の結果を補強しているように思われる。

図表—63, 64では、操業度標準の水準を尋ねているが、これは間接費標準の設定に関連するであろう。操業度の標準値は、物理的な理論値と見られる理想

図表—63 操業度標準のレベル（「原価計算実態調査」）—1

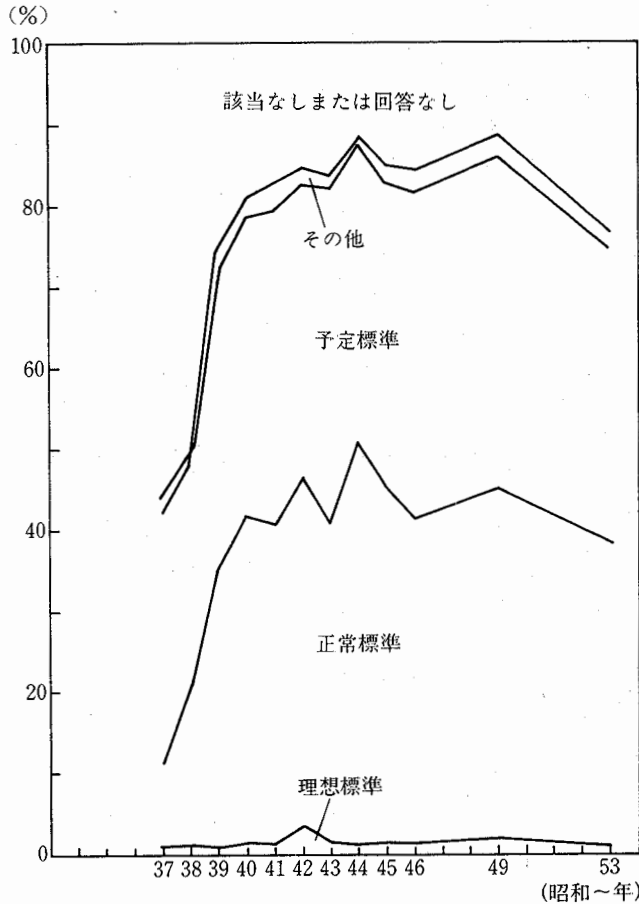
〈質問〉現在貴社で設定されている操業度標準は次の何れに該当すると思いますか。

- (1) 理想標準を基準として設定された標準である。
- (2) 正常操業を基準としてそのもとで発生すべきはずの標準である。
- (3) 予定標準を基準として、そのもとで発生すべきはずの標準である。
- (4) その他

年度(昭和)	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
理想標準	(0.9) 3	(1.0) 4	(0.8) 3	(1.4) 5	(1.2) 4	(3.4) 15	(1.4) 4	(1.1) 4	(1.3) 4	(1.2) 4	(1.8) 4	(0.7) 1
正常標準	(10.4) 35	(19.8) 81	(34.3) 121	(40.2) 139	(39.4) 136	(43.0) 192	(39.4) 115	(49.6) 186	(44.0) 139	(40.1) 133	(43.2) 96	(37.7) 55
予定標準	(31.0) 104	(27.6) 113	(36.3) 128	(37.0) 128	(38.8) 134	(36.1) 161	(41.4) 121	(37.1) 139	(37.7) 119	(40.4) 134	(41.0) 91	(36.3) 53
その他	(1.8) 6	(1.0) 4	(3.1) 11	(2.3) 8	(3.2) 11	(2.2) 10	(1.4) 4	(0.5) 2	(1.9) 6	(2.7) 9	(2.7) 6	(2.1) 3
該当なし	(56.0) 188	—	(25.5) 90	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	—	(50.7) 208	—	(19.1) 66	(17.4) 60	(15.2) 68	(16.4) 48	(11.7) 44	(15.2) 48	(15.7) 52	(11.3) 25	(23.3) 34
会社総数	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146

標準を用いることは非常に少なく、ほとんどが、実績値の分析を基礎にしていると思われる正常または予定標準である。それは、直接に設備の物理的、構造的な能力水準を基準にしたものではなくて、恐らく市場に制約された現実的な操業度として設定されたものであろう。大半の年度で80%前後がこのような操業度標準を採用しており、実質的に予算操業度との違いは明らかでない。

このような状況から、間接費予算と間接費標準との間に格別の隔たりはないように思われるが、図表—65は、両者の関連をより直接にうかがわせる。ここでは、昭和36年の間接費標準の算定方法を尋ねている。それによると「予算値を基礎とする」ものは、27%強と案外に少ない。前述のように、標準値の設定と予算統制を併用するものは少なくないから、予算値を流用するものももっと多くても不自然ではない。それにもかかわらず、「過去の実績値を基礎とする」+「過去の実績値に希望数値を加味する」=35.3%であり、工場間接費標準は、予算制度とは別個に実績ベースの標準を樹てることの方が多くいようである。部門設定、操業尺度の違いなどから、予算値をそのまま流用できないことが多いの



図表-64 操業度標準のレベル-2

であろうか。しかし、少なくとも部分的には、工場間接費の標準値と予算値は手続きのに関連しており、そこでは、直接費とは逆に、原価見積→原価標準という手続きの流れがうかがえる。

結局、標準値（物量標準、価格標準、原価標準）は、予算原価と手続きの完全に密着するというほどではないにしても、互いにかなり影響し合う程度に関連していることがうかがえる。少なくとも部分的には、標準値→原価見積ま

図表—65 工場間接費標準の算定方法（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 工場間接費標準の決定は次のいずれによつていますか。

- (1) 過去の実績値を基準とする
- (2) 過去の実績値に希望数値を加味する
- (3) 予算値を基礎とする
- (4) その他

年 度(昭和)	36
過去の実績値	(8.6) 20
実績値に希望加味	(26.7) 62
予算値による	(27.2) 63
そ の 他	(1.3) 3
該 当 な し	(38.4) 89
計	(102.2) 237
会 社 総 数	(100) 232

たは原価見積→標準値の手続き関連があるものと予想される。そのような関連があつて、予算期間の長期化の傾向は、標準改訂の頻度をも半年次から1年次へと長期化することに影響したものと思われる。

このような改訂頻度の減少が、原価計算的な原価管理の意義に影響を与えることはなかったのか、気遣われる。

### 3 原価標準の算定方法

本節では、原価標準の具体的な設定の方法についてうかがうこととしたい。図表—66～68 は、いずれも概ね原価標準の設定の方法を尋ねていると見られよう。図表において、標準設定の方法は大きく2つに分けられるのではないか。1つは、主に物量面の技術的分析から得た理論値をベースにする方法であり、第2は、実績値あるいはその統計的分析をベースにして必要に応じて経験的判断や予測を加味する方法である。例えば、「理論値」、「理論値に実績の加味」、「無駄のない消費量」、「不可避な無駄を含む消費量」などは前者に近いものと

図表—66 原価標準の設定(「原価計算実態調査」)

〈質問〉 原価標準(予算標準の決定をふくむ。以下同じ。)は次のいずれを基準として設定されますか。

	(イ) 理論的数値に実績を加味した数値	(ロ) 過去の実績平均値	(ハ) 過去の実績平均値に希望数値を加味した数値	(ニ) その他
原材料消費量標準				
原材料価格標準				
消費賃率標準				

年 度(昭和)	35	36
原材料消費量標準		
理論値	(3.8) 6	—
理論値に実績加味	(32.5) 52	(31.9) 74
実績平均値に希望加味	(41.9) 67	(25.0) 58
実績平均値		(7.8) 18
その他	(0.6) 1	(1.3) 3
該当なし	—	(34.1) 79
計	(78.8) 126	(100) 232
会社総数	(100) 160	〃
原材料価格標準		
理論値	(1.3) 2	—
理論値に実績加味	(13.8) 22	(14.2) 33
実績平均値に希望加味	(36.9) 59	(27.2) 63
実績平均値		(9.5) 22
その他	(14.4) 23	(12.9) 30
該当なし	—	(36.2) 84
計	(66.3) 106	(100) 232
会社総数	(100) 160	〃

消費貨率標準		
理論値	(2.5) 4	-
理論値に実績加味	(16.3) 26	(12.9) 30
実績平均値に希望加味	} (35.0) 56	(25.4) 59
実績平均値		(12.1) 28
その他	(6.9) 11	(6.0) 14
該当なし	-	(43.5) 101
計	(60.6) 97	(100) 232
会社総数	(100) 160	"

注：昭和35年の調査では、原価標準の選択肢は、「イ理論的・理想的数値 ロ理論的数値に実績を加味した数値 ハ過去の実績平均又はそれに希望数値を加味した数値 ニその他（簡単に説明して下さい）」となっている。

思われ、「実績平均値に希望加味」、「実績平均値」、「将来の平均的消費量」、「次期の期待消費量」などは後者に近いといえよう。

まず図表-66において次のことがうかがえる。昭和35、6年当時における状況では、原材料消費量標準は、理論値ベースと実績値ベースの標準がほぼ均衡しており、それぞれ30%代程度を示している。それに対して、原材料の価格標準、賃金の消費貨率標準のような価格要素の標準は、実績値ベースの標準は同じく30%代であるが、理論値ベースはその半分またそれ以下で、前者の方が主になっている。やはり価格要素は客観的に分析することが難しいのであろう。

いずれにしても、原材料費の標準設定の状況が観察されるのであるが、かかる標準設定される原材料費の費目の範囲はどの程度であろうか。図表-69からうかがうところによると、標準値を導入する場合、まず、主要材料については標準設定するとして、その他に部分品、補助材料、消耗工具・器具・備品のうちいずれか1~2費目について標準設定されることが多いようである。原材料費といえどもすべての費目につき標準設定されるわけではない。

図表一67 作業時間標準の設定方法(「原価計算実態調査」)

- 〈質問〉 作業時間標準の決定は次のいずれによって行いますか。
- イ 時間研究, 動作研究(実績の達する割合は, a 100%以上, b ほぼ100%, c 100%以下)
- ロ 過去の実績分析(実績の達する割合は, a 100%以上, b ほぼ100%, c 100%以下)
- ハ 試験作業結果(実績の達する割合は, a 100%以上, b ほぼ100%, c 100%以下)
- ニ 上記 を併用(実績の達する割合は, a 100%以上, b ほぼ100%, c 100%以下)

年 度(昭和)	35					計	36
	100%以上	ほぼ100%	100%以下	無 回 答	計		
過去の実績値	4	35	4	10	(33.1)	(12.9)	
過去の実績値に希望加味					53	(30.6)	
動作研究, 時間研究	1	12	4	3	(12.5)	(15.1)	
試験作業結果	0	0	0	0	20	35	
上記の併用	7	* 9	5	5	(16.3)	—	
そ の 他	—	—	—	—	*26	—	
該 当 な し	—	—	—	—	(3.1)	(1.7)	
					5	4	
					—	(42.2)	
					—	98	
計	12	56	13	18	(65.0)	(102.6)	
					104	238	
会社総数					(100)	(100)	
					160	232	

- 注 1. 上記の〈質問〉は昭和35年度調査のものである。翌36年度の〈質問〉の選択肢は、「(1)過去の実績値を基礎とする方法 (2)過去の実績に希望数値を加味する方法 (3)動作および時間研究を基礎とする方法 (4)その他」となっている。
2. \*の9, 26社は、それぞれ原文では14, 24社となっているが、集計の誤りと思われるので調整した。

図表—68 標準消費量の設定（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、標準原価計算を行う場合、消費量の標準はどのようなものとしていますか。

- (1) 減損、仕損等の無駄は全く考慮しない消費量標準
- (2) 貴社の原価管理能力における避けることのできない無駄を含んだ消費量標準
- (3) 将来の数年間にわたる平均的な作業能率における消費量標準
- (4) 次期に予想される消費量標準
- (5) その他（具体的に）

年 度(昭和)	53
無駄のない消費量	(2.7) 4
不可避な無駄を含む消費量	(32.2) 47
将来の平均的な消費量	(7.5) 11
次期の期待消費量	(27.4) 40
そ の 他	(2.1) 3
回 答 な し	(29.5) 43
計	(101.4) 148
会 社 総 数	(100) 146

結局、当時の状況としては、最も厳格に標準設定されると思われる主要材料費の消費量標準でも、理論値ベースの標準と実績値ベースの標準が同程度に利用されていたようである。

図表—67では、同じ時期の作業時間標準の設定の状況がうかがえる。そこでは、実績値ベースの標準設定である過去の実績分析（「過去の実績値」+「過去の実績値に希望加味」）は33~43%であるのに対し、理論値ベースの標準設定である動作研究・時間研究、試験作業結果は13~15%と少ない。前述の図表—66の消費賃率標準の状況に近いといえよう。ただ昭和35年の場合、いずれかの方法を併用しているものが26社あるが、それを考慮しても事態はあまり変わらないようである。



図表—69 原材料費標準の設定範囲（昭和35年、「原価計算実態調査」）  
 〈質問〉 原材料消費量および原材料価格の標準設定範囲について次表に○印を記入して下さい。

標準	対象	イ	ロ	ハ	ニ
		主要原材料	部分品	補助材料	消耗工具、器具、備品
(1) 材料消費量標準					
(2) 材料価格標準					

対象	標準	材料消費量標準	材料価格標準
主要原材料		(75.6) 121	(63.8) 102
部分品		(26.9) 43	(26.9) 43
補助材料		(35.0) 56	(35.6) 57
消耗工具、器具、備品		(16.3) 26	(20.0) 32
計		(153.8) 246	(146.3) 234
会社総数		(100) 160	

イ, ロ	18社
ロ, ハ	3
イ, ハ	1
イ, ロ, ハ	4
計	26社

たとえ部分的でも実績分析によるものは、 $53+25 = 78$ 社(48.8%)、部分的でも動作研究・時間研究、試験作業結果により標準設定するものは、 $20+26 = 46$ 社(28.8%)となり、両者の差は依然としてかなりはっきりしている。材料費（特に主要材料費）以外ではやはり実績値ベースの標準設定が主になるようである。

ただ、理論値ベースと実績値ベースのいずれにしても、時間標準の達成度はいずれも「ほぼ100%」が多いようであるから、両者の目指すところに基本的な違いはないのかもしれない。限られた資料から即断すべきではないが、設定の仕方が異なっても、標準の水準には実質的な違いはないのかもしれない。<sup>(21)</sup>

図表-68は、調査年度が昭和53年で、一気に新しくなるが、昭和30年代半ばの状況とあまり変わっていないのではなからうか。単に消費量標準全体について包括的に聞いているが、理論値ベースと実績値ベースは均衡しており、それぞれ35%弱である。この間、標準原価計算の制度化はかなり進んでいるはずであるのに、標準設定の方法はあまり変化しなかったのであろうか。

総じて原価標準の設定は、恐らく重要な費目については、相対的に理論値ベースの設定がより多くなされると思われるが、全体的には実績値ベースの標準も同程度に利用されているといえよう。

しかし標準原価のタイトネスとして好ましいものは何かの見解を尋ねると、図表-70、71のようである。どうしてか、昭和38年とそれ以降とでは大きな落差が生じており、その点では図表-63、64と似た状況を呈している。ここでは単に意見を聞いているから、実際に標準原価計算を実施している会社数より回答が多くなっている。図表によると、標準原価の水準は、「努力すれば達成できる程度のもの」が圧倒的に(ほぼ70%代)好ましいとしており、1部(10~20%)が「実際に発生が予想される程度のもの」の方が現実的であるとの見解を示している。「理想的なものであってきびしいものほど良い」とする意見はむしろ例

(21) 実態をより正確に解釈するために、たとえば次のような事項が知られるべきであろう。

- 1 標準値を100%達成するといっても、どのような意味で達成されることをいうのか。標準値の適用期間(半年または1年間)の最終月に達成可能な状態になるというのか、その期間中の標準原価差異がほぼゼロになるというのか、標準値を適用する最初月から早くも標準を達成できるというのか、そのいずれかで状況はかなり異なるであろう。
- 2 理論値ベースの標準と実績値ベースの標準とでは、標準の説得力、参加のプロセスなどの違いから、作業者のモチベーションに確認できるほどの相違が生ずるのか。
- 3 生産現場において、理論値ベースの原価標準の改訂を迫るほどの技術的変更は、どの程度の頻度で生ずるのであろうか。理論値ベースの標準の改訂が、半年次または年次では少なすぎることはないのか。

図表—70 標準原価の厳格さに対する見解（「原価計算実態調査」）—1  
 〈質問〉 標準原価計算の目的によって設定される標準原価は、いかなる状態が好ましいものとお考えですか。

- (1) 設定される標準は理想的なものであってきびしいものほど良い。
- (2) 設定される標準は努力すれば達成出来る程度のもの。
- (3) 設定される標準は、実際に発生が予想される程度のもの。
- (4) その他

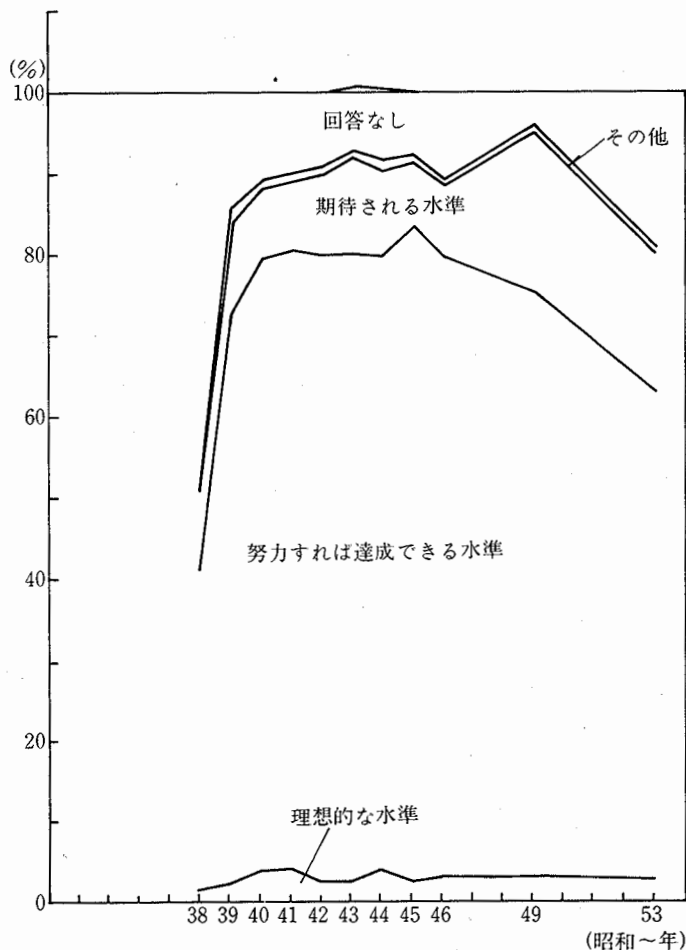
年 度(昭和)	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
理想的な水準	(1.5) 6	(2.3) 8	(3.8) 13	(4.1) 14	(2.5) 11	(2.4) 7	(4.0) 15	(2.5) 8	(3.0) 10	(3.2) 7	(2.7) 4
努力すれば達成できる水準	(39.5) 162	(70.5) 249	(75.7) 262	(76.5) 264	(77.4) 345	(77.7) 227	(75.7) 284	(80.7) 255	(76.8) 255	(72.1) 160	(60.3) 88
期待される水準	(9.8) 40	(11.3) 40	(8.7) 30	(8.4) 29	(10.1) 45	(12.0) 35	(10.7) 40	(8.2) 26	(8.7) 29	(19.8) 44	(17.1) 25
そ の 他	(0.2) 1	(1.7) 6	(0.9) 3	(1.2) 4	(0.9) 4	(0.7) 2	(1.3) 5	(0.9) 3	(0.6) 2	(0.9) 2	(0.7) 1
回答なし	(49.0) 201	(14.2) 50	(11.0) 38	(9.9) 34	(9.2) 41	(7.9) 23	(8.5) 32	(7.6) 24	(10.8) 36	(4.1) 9	(19.2) 28
計	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100.7) 294	(100.3) 376	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
会社総数	"	"	"	"	"	(100) 292	(100) 375	"	"	"	"

外的なほど少数である。ただ傾向的には、昭和40年代後半になって、「期待される水準」のウェイトが10%前後→20%弱まで増え、逆に「努力すれば達成できる水準」のウェイトが75~80%程度→60%程度まで下がり気味である。水準がやや緩む気配にあるが、依然として「努力すれば達成できる水準」が好ましいとされている。

かくして原価標準の設定方法は、個々の経営によって理論値ベースまたは実績値ベースという異なるアプローチがなされるとしても、考え方としては、「努力すれば達成できる」という、ほぼ共通の努力目標を目指しているといえるのではなかろうか。

#### 4 原価標準の立案・審議・決定

ここでは、原価標準がどのような審議経過によって決定されるのかをうかがうこととしたい。図表—72, 73によると、標準の設定は、各課に分散している個々の専門担当者にゆだねるというよりは、どの費目も特定の課・係を中心と



図表一71 標準原価に対する厳格さに対する見解一2

した専門組織に検討させることが大半（標準設定する場合の約80%）のようである。しかも、図表一73によると、そのような課・係の多くはスタッフ部門におかれており、必要に応じてラインの末端管理者との協議で決められているようである。

この辺りをもう少し具体的に観察し、標準原価の立案・審議・決定のプロセ

図表-72 各費目の標準設定者（昭和35年、「原価計算実態調査」）  
 〈質問〉 標準設定について次表の該当欄に○印，名称を記入して下さい。

標準	設定担当者	独立の課・係が設定する	独立の課・係はなく、専門担当者が行う	専門担当者はなく、随時適任者が行う	外部の専門的顧問が行う
(1) 原材料消費量標準	設定する				
	設定せず				
(2) 材料価格標準	設定する				
	設定せず				
(3) 作業時間標準	設定する				
	設定せず				
(4) 消費貸率標準	設定する				
	設定せず				
(5) 製造間接費標準	設定する				
	設定せず				

費目	原材料消費量	材料価格	作業時間	消費貸率	製造間接費
設定する*	(76.9) 123	(67.5) 108	(61.3) 98	(59.4) 95	(62.5) 100
設定せず	(0.6) 1	(6.9) 11	(10.6) 17	(10.6) 17	(8.8) 14
計	(77.5) 124	(74.4) 119	(71.9) 115	(70.0) 112	(71.3) 114
会社総数	(100) 160				
課・係	(78.9) 97	(78.7) 85	(82.7) 81	(81.1) 77	(80.0) 80
専門担当者	(19.5) 24	(19.4) 21	(15.3) 15	(14.7) 14	(16.0) 16
適任者	(1.6) 2	(0.9) 1	(2.0) 2	(3.2) 3	(3.0) 3
外部顧問	0	(0.9) 1	0	(1.1) 1	(1.0) 1
設定する*	(100) 123	(100) 108	(100) 98	(100) 95	(100) 100

注：\*の「設定する」は、「課・係」+「専門担当者」+「適任者」+「外部顧問」の合計により推定した。

図表-73 標準原価計算の採用状況と標準原価の設定担当者（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
採用している	(36.8) 21
採用していない	(36.8) 21
計 画 中	(10.5) 6
そ の 他	(5.3) 3
未 記 入	(10.5) 6
会 社 総 数	(100) 57
専門の委員会	0
スタッフに属する部課	(52.3) 11
末端管理責任者	0
末端管理責任者とスタッフとの協力	(38.1) 8
そ の 他	(4.8) 1
未 記 入	(4.8) 1
採用している	(100) 21

スにつき、それぞれの担当者を見ると、図表-74 のようである。そこでは、およそ半数程度の会社しか回答していないが、少なくとも昭和 37、8 年当時、標準原価計算を実施していた会社は回答したものと見られよう。

まず標準原価を最初に立案するのは原価計算担当課（回答会社のほぼ 70%）か、担当部課長（30%強。ラインの部課長をいうのであろうか。）のいずれかに集中しており、その中ではスタッフの原価計算担当課の方がずっと多い。しかし、立案されたものを審議する過程では、両者が相互に意見を交換している様子がうかがえる。すなわち、標準原価の立案者が原価計算担当課である場合は、その検討をラインの関連担当部課長に依頼し（このようなケースは 40%強ある

図表一74 標準原価の立案・審議・決定者（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社における標準原価の立案・審議・決定について下欄に○印をご記入ください。

	立案	審議	決定
(イ) 原価計算担当課			
(ロ) 担当部課長			
(ハ) 専門委員会			
(ニ) 担当取締役			
(ホ) 常務会			
(ヘ) 社長			

立案			審議		
年度(昭和)	37	38	年度(昭和)	37	38
立案への回答会社数	—	(48.5) * 199	審議への回答会社数	—	(47.8) * 196
回答なし	—	(51.5) 211	回答なし	—	(52.2) 214
会社総数	336	(100) 410	会社総数	336	(100) 410
原価計算担当課	(65.2) 103	(74.9) 149	原価計算担当課	(17.2) 30	(19.9) 39
担当部課長	(31.6) 50	(33.2) 66	担当部課長	(39.1) 68	(46.9) 92
専門委員会	(3.2) 5	(2.5) 5	専門委員会	(24.1) 42	(26.5) 52
担当取締役	0	(0.5) 1	担当取締役	(8.0) 14	(10.1) 23
常務会	0	0	常務会	(10.9) 19	(11.7) 20
社長	0	0	社長	(0.6) 1	(0.5) 1
計	(100) 158	(111.1) 221	計	(100) 174	(115.8) 227
立案への回答会社数	—	(100) * 199	審議への回答会社数	—	(100) * 196

決 定

年 度(昭和)	37	38
決定への回答会社数	—	(51.5) * 211
回答なし	—	(48.5) 199
会社総数	336	(100) 410
原価計算担当課	(9.9) 15	(10.0) 21
担当部課長	(25.2) 38	(19.0) 40
専門委員会	(7.3) 11	(6.6) 14
担当取締役	(17.2) 26	(25.6) 54
常務会	(23.2) 35	(18.0) 38
社 長	(17.2) 26	(20.9) 44
計	(100) 151	(100) 211
決定への回答会社数	—	* //

注 \*の立案、審議、決定に対するそれぞれの「回答会社数」は、それぞれ「会社総数」—「回答なし」によって推定した。

といえよう。), 逆に立案者がラインの関連部課長である場合は, その検討を原価計算担当課に依頼している(このケースは20%弱)ようである。あるいは両者の出席した専門委員会で審議することも少なくない(25%程度)。いきなり担当取締役、常務会等の上級階層で審議するケースは比較的少数(20%程度)である。原価標準の設定は、中級、下級管理者の参加のもとに審議されており、原価標準の実質的な決定権限は中級階層以下に下りていることが多いといえるのであろうか。

しかし、原価標準の最終決定となると、担当取締役以上の役員で行われることが60%前後とむしろ多数であり、中級階層以下の審議によりそのまま決定されるケースは40%弱といったところである。そこでは、標準設定の総括的な監督権限は上級階層に残しておこうとする姿勢がうかがえる。



## 5 原価標準設定の概要

この章では、原価標準設定の様相を概観してきたが、やはり調査項目あるいは各年次のデータの不足などから、標準設定のプロセスを具体的に把握するには、隔靴搔痒の感をまぬがれない。しかし、大雑把ながらもおよそ次のような状況が指摘できよう。

1 原価標準の設定をしている場合には、何らかの改訂手続きを採るのが常態である。そのやり方は、定期的改訂が主な方式であり、不定期の改訂は、むしろ補助的に併用するか、あるいは少数の利用に留まるといった状況である。

2 標準の定期的改訂は、半年次または年次に行うことが主流であるが、昭和40年代以降、次第に年次が増加し、半年次が減少する傾向にある。

昭和30、40年代は、標準原価計算の普及とその制度化が進行した時期であるが、このような時期における標準の改訂頻度の減少は、原価管理上どのような意味をもつのかが気遣われる。

3 原価標準設定の方法は、材料費（特に主要材料費）の消費量標準は、理論値ベースの標準と実績値ベースの標準が同程度に利用されるようであるが、他の要因についてはむしろ実績値ベースの標準の方が主な方法になるのではないか。設定の方法は一様ではないが、標準のタイトネスは、昭和40年代後半からやや「期待される水準」が増える気配があるものの、概ね「努力すれば達成できる水準」が好ましいとされており、この点ではほぼ合意が見られる。

4 原価標準の立案・審議は、昭和30年代後半の状況としては、中・下級の原価計算担当課（スタッフ部門）とライン担当部課との意見交換または協議にゆだねられている。決定もその階層で行われることも少なくない（回答会社の40%弱）が、最終決定は担当取締役、常務会等でなされることの方が多く（回答会社の60%前後）、その場合は、上級管理者が原価標準に対する総括的な監督権限と最終的な調整とを留保しているのであろう。

5 恐らく会計期間の延長の影響で、予算期間も、昭和40、50年代に半期か

ら年間に長期化する傾向にあるが、多分この影響により標準の改訂頻度も減少したように思われる。予算と標準は並用していることが多いと思われ、また、上述のように実績値ベースの標準もかなり利用される点などから、予算編成と標準設定との直接、間接の関連が予想されるけれども、関連の実態は必ずしも明らかではない。両者は相互に影響し合うほど密接であることはうかがえるとしても、両者の関連は、手続き的に連結した部分ばかりではなく、計算的にそれぞれ独立した部分も少なくないであろう。両者は、不即不離の関係にとどまるのではなからうか。

## VII 原価差異の報告

この章では、原価の事後管理における中心的手法と思われる原価差異の分析およびその報告をめぐる実態をうかがいたい。

### 1 原価差異分析の内容

まず、原価差異の分析は、どの程度行われ、どのように実施されているのか、主として分析の内容を観察したい。

図表一75 原価差異分析、原価報告書の実施状況（「百人統計」）

〈質問〉 次の諸分析・比較及び諸表の作成又は制度の実施をしておりますか。（経営分析、経営比較、損益分岐点図表、標準原価計算、原価差異分析、予算統制、原価報告書）

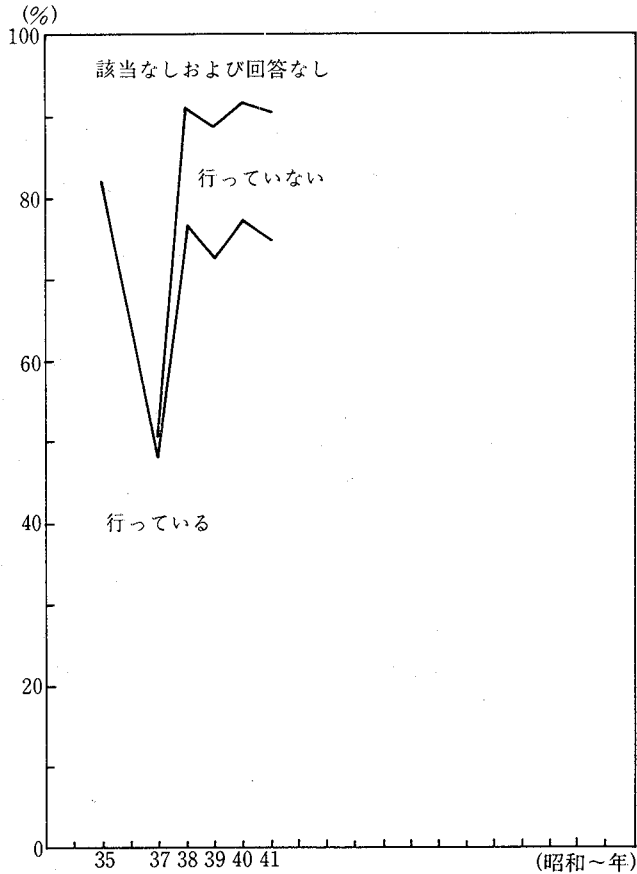
年 度(昭和)		30
原 価 差 異 分 析	実施している	(57.0) 65
	研 究 中	(19.3) 22
	実施していない	(23.7) 27
原 価 報 告 書	実施している	(77.2) 88
	研 究 中	(7.9) 9
	実施していない	(14.9) 17
会 社 総 数		(100) 114

図表-76 原価差異分析の実施程度（「原価計算実態調査」）-1  
 〈質問〉 貴社で行っている原価差異分析の程度について次の何れですか。

- (1) 差異分析は行っていない。  
 (2) 行っている～その場合  
 (イ) 差異の大小にかかわらず分析する。  
 (ロ) 一定率以上の差異がでた時分析する。  
 (ハ) 一定額以上の差異がでた時分析する。  
 (ニ) (ロ), (ハ)の基準はないが必要と認められるものについて行う。  
 (ホ) その他

年 度(昭和)	35	37	38	39	40	41
行っていない	—	(2.4) 8	(14.6) 60	(16.4) 58	(14.5) 50	(15.7) 54
行っている**	(81.9) 131	(48.2) 162	(76.8) 315	(72.5) 256	(77.2) 267	(74.8) 258
該当なし	(18.1) 29	(49.4) 166	—	—	—	—
回答なし		—	(8.5) 35	(11.0) 39	(8.4) 29	(9.6) 33
会社総数	(100) 160	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345
大小によらず分析	(41.2) 54	(42.6) 69	(27.9) 88	(21.9) 56	(24.3) 65	(31.0) 80
一定率以上の差異のみ	(36.6) 48	(30.2) 49	(12.7) 40	(10.5) 27	(9.4) 25	(21.7) 56
一定額以上の差異のみ	(37.4) 49	(30.9) 50	(9.2) 29	(8.2) 21	(10.9) 29	(32.6) 84
必要と認めた時	—	—	(49.2) 155	(57.0) 146	(53.2) 142	—
その他	(8.4) 11	(15.4) *25	(1.6) 5	(2.3) 6	(2.2) 6	(14.7) 38
計	(123.7) 162	(119.1) 193	(100.6) 317	(100) 256	(100) 267	(100) 258
行っている	(100) 131	(100) 162	(100) 315	〃	〃	〃

- 注 1. \*の25社は、これを載せた掲載誌に何の集計であるかが表示されていないので、取敢えず「その他」の項に記載した。  
 2. \*\*の「行っている」は、昭和35年度は $162 - 31 = 131$  (31社の意味は下記3を参照)によりまた他の年度は「会社総数」- (「該当なし」または「回答なし」+「行っていない」)によって推定した。  
 3. 昭和35年度の調査では、複数の方式を併用している会社 (いずれも2つの方式を併用) 31社が集計されているが、上の表ではそれを独立の項目とせず、併用している方式にそれぞれ分散して集計した。



図表-77 原価差異分析の実施程度-2

① 差異分析の実施状況

差異分析の一般的な実施状況はどうであろうか。図表-75~79により、およその状況がうかがえる。図表-75は、昭和30年の状況であるが、57%の経営で何らかの原価差異分析を行っていたようである。それ以後の経過は、図表-76~79によりその状況が示される。図表-76, 77と図表-78, 79の調査は、いずれも昭和35~41年の調査で、ほぼ同じような結果になっている。特に昭和

図表-78 原価差異分析における分類（「原価計算実態調査」）-1  
 〈質問〉 貴社で原価差異分析を行っている場合、次の何れですか。

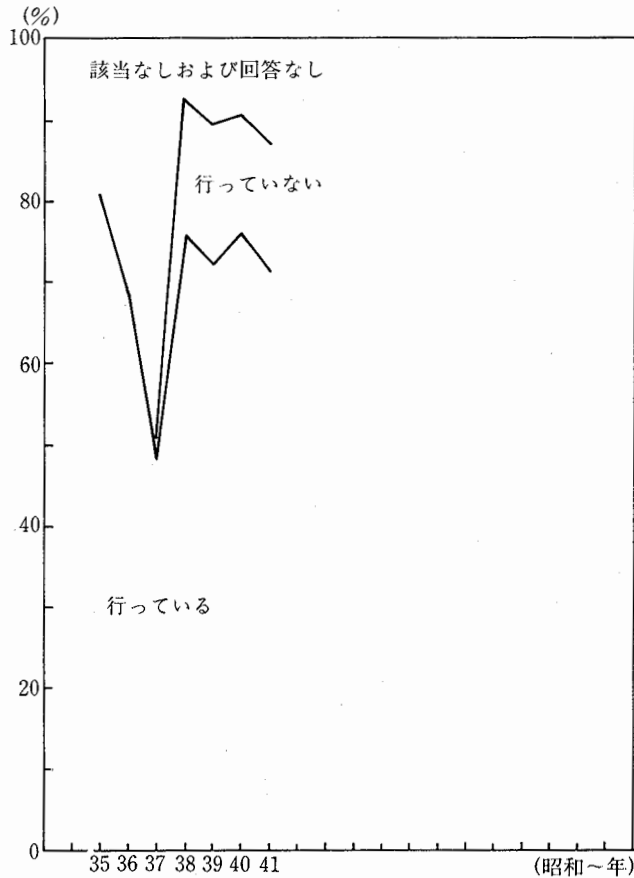
- (1) 原価差異分析は行っていない。  
 (2) 行っている～その場合  
 (イ) 部門別差異分析  
 (ロ) 製品別差異分析  
 (ハ) 作業別差異分析  
 (ニ) 原価要素別差異分析  
 (ヒ) 工場（事業所）別差異分析  
 (ヘ) その他

年 度(昭和)	35	36	37	38	39	40	41
行っていない	-	-	(2.1) 7	(16.8) 69	(17.6) 62	(14.5) 50	(15.7) 54
行っている*	(80.6) 129	(68.5) 159	(48.2) 162	(75.9) 311	(72.0) 254	(76.0) 263	(71.3) 246
該当なし	(19.4) 31	(31.5) 73	(49.7) 167	-	-	-	-
回答なし		-	-	(7.3) 30	(10.5) 37	(9.5) 33	(13.0) 45
会社総数	(100) 160	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345
部門別差異分析	(38.8) 50	(62.9) 100	(66.7) 108	(46.3) 144	(48.4) 123	(44.9) 118	(20.7) 51
製品別差異分析	(19.4) 25	(50.9) 81	(56.2) 91	(47.9) 149	(50.8) 129	(47.5) 125	(17.1) 42
作業別差異分析	(3.1) 4	(8.2) 13	(20.4) 33	(10.9) 34	(7.1) 18	(9.5) 25	(0.4) 1
(イ)(ロ)(ハ)の併用	(4.7) 6	-	-	-	-	-	(15.4) 38
(イ)(ロ)の併用	(21.7) 28	-	-	-	-	-	(37.4) 92
(イ)(ハ)の併用	(4.7) 6	-	-	-	-	-	(4.5) 11
(ロ)(ハ)の併用	(1.6) 2	-	-	-	-	-	(3.7) 9
原価要素別差異分析	-	-	(72.8) 118	(61.7) 192	(66.9) 170	(50.6) 133	-
工場（事業所）別差異分析	-	-	(30.9) 50	(19.6) 61	(18.9) 48	(18.6) 49	-
その他	(6.2) 8	(7.5) 12	(3.1) 5	(5.8) 18	(2.8) 7	(3.8) 10	(0.8) 2
計	(100) 129	(129.6) 206	(250.0) 405	(192.3) 598	(194.9) 495	(174.9) 460	(100) 246
行っている*	〃	(100) 159	(100) 162	(100) 311	(100) 254	(100) 263	〃

注：1. \*の「行っている」は、「会社総数」-（「行っていない」+「該当なし」+「回答なし」）により推定した。

2. 昭和35年度の調査では、選択肢は「部門別差異分析」、「製品別差異分析」、「作業別差異分析」のみがおかれており、各種の併用は集計の段階で区別されたものと思われる。

3. 昭和41年度の調査では、選択肢の中に各種の併用形態が設けられている。



図表-79 原価差異分析における分類-2

37年の調査結果が、どういう訳かひどく落ち込んでいるが、これを無視できるとすれば、原価差異分析の実施は、どの年度とも70%代を中心にほぼ横這いに推移しているといえよう。標準・実績の差異分析に限らず、予算・実績、予定・実績の差異分析をも含めて、原価差異分析の全体は、すでに昭和30年代後半において、かなり高いレベルに達していたようである。

なお、図表-75にあるように、原価差異分析のみならず、一般に作業の実績

に関わる「原価報告書」の実施となると、昭和30年で、原価差異分析よりも20%多く、77%強で行われていたようである。

原価差異分析を、標準原価の分析に限定すると、当然上記の実施状況よりは低くなる。これについては、図表-80、60、61、81が参照されよう。図表-80によると、標準原価差異分析を実施しているものは、昭和35年当時40%強である。これは、この当時の巨大企業の状況であるが、図表-60の昭和35年の上場企業の状況とほぼ類似している。しかし、図表-45から、当時の標準原価計算の実施状況は、昭和35年当時で30%程度と推察されるから、標準原価差異分析の実態も、その当時、多く見積もっても30%前後と見るのが自然ではなかろうか。しかし、その後は、図表-61、81から粗く推定すると、昭和40年代に50%近くまで普及し、昭和53年には55%強まで普及したようである。標準原価計算を実施している場合には、その大半が標準原価差異分析も実施していたといえ

図表-80 標準原価差異分析の実施、担当部課（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
標準原価差異分析を実施している	(40.4) 23
未 記 入	(59.6) 34
会 社 総 数	(100) 57
委員会（原価管理審議会）	(4.3) 1
経理部系統の部課	(43.5) 10
管理部系統の部課	(26.1) 6
末端管理責任者	(8.7) 2
末端管理責任者と専門スタッフの協力	(17.4) 4
標準原価差異分析を実施している	(100) 23

注：上記の「……経理部や管理部には工場の経理課、査業室等が含まれている。」（東洋経済新報社編『日本経営の解明』昭和36年、196ページ）

図表—81 要素別差異分析の採否（「原価計算実態調査」）

- 〈質問〉 貴社では標準原価における差異分析を行っていますか。
- (1) 行っていない
  - (2) 行っている～その場合
    - (イ) 材料費の差異分析
    - (ロ) 労務費の差異分析
    - (ハ) 経費の差異分析

年 度(昭和)	49	53
行っていない	(29.7) 66	(12.3) 18
行っている*	(51.8) 115	(55.5) 81
回答なし	(18.4) 41	(32.2) 47
会社総数	(100) 222	(100) 146
材料費の差異分析	(100.0) 115	(95.1) 77
労務費の差異分析	(73.9) 85	(70.4) 57
経費の差異分析	(72.2) 83	(61.7) 50
計	(246.1) 283	(227.2) 184
行っている*	(100) 115	(100) 81

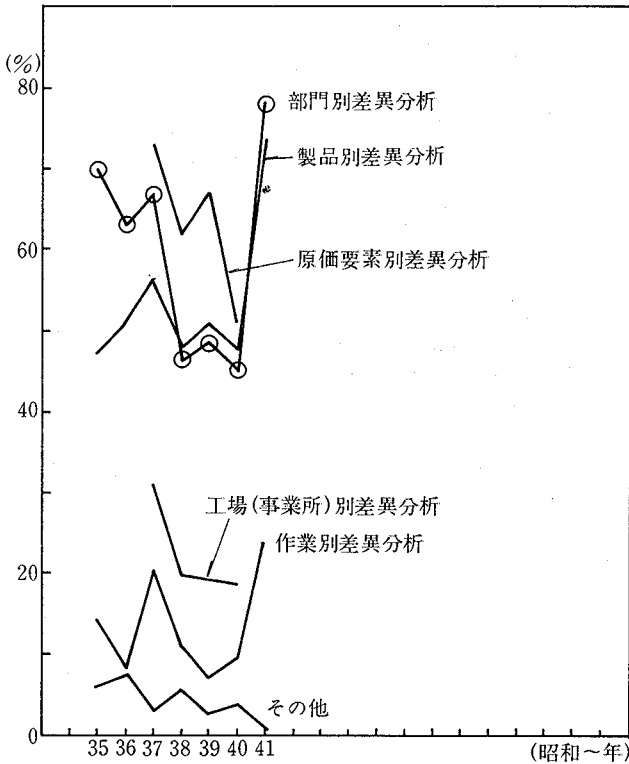
注：\*の「行っている」は、「会社総数」-（「行っていない」+「回答なし」）によって推定した。

よう。

## ② 差異分析の明細

原価差異分析がどの程度明細に行われていたかを、総括的にうかがうと、図表—78, 82 のようである。図表—82 は、図表—78 のデータをもとに図解したものである。昭和 30 年代後半の状況では、差異分析で多い形態は、原価要素別差異分析、部門別差異分析、製品別差異分析あたりであろう。工場（事業所）別差異分析、作業別差異分析も適用されているが、比較的少ない。原価の管理権限と責任を明確にする原価管理の立場からは、特に責任主体別の区分が目ざ





図表—82 原価差異分析における分類—3

れるが、その点では、少なくとも事後の差異分析においては、事業所レベルや作業レベルではなく、両者の中間的階層である部門別差異分析が主になっているという印象である。

そこでは当然、原価部門の設定が必要になるが、どのように設定されていたのであろうか。それをうかがわせるものとして、図表—83～86が参照される。図表—83は、昭和35年の状況であるが、70%近い経営で原価中心点が設定されている。そこでは、まず工程別の中心点が設定され、必要に応じて作業別、機械別、製品別のいずれかの中心点がそれに組合わされるといった状況である。いずれにせよ、設定された中心点には、専任または兼任の管理責任者が存在し

図表-83 原価中心点の設定およびその設定単位・管理責任者の有無（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
設定している	(68.4) 39
設定していない	(19.3) 11
計 画 中	(1.8) 1
未 記 入	(10.5) 6
会 社 総 数	(100) 57
機械別に設定されている	(20.5) 8
作業別に設定されている	(30.8) 12
工程別に設定されている	(71.8) 28
製品別に設定されている	(20.5) 8
そ の 他	(5.1) 2
計	(148.7) 58
設定している	(100) 39
管理責任者が正式なものとして任命されている	(33.3) 13
正式に任命されていないが存在している	(51.3) 20
存在していない	(5.1) 2
そ の 他	(7.7) 3
未 記 入	(2.6) 1
設定している	(100) 39

図表-84 作業時間標準を設定する際の部門（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において作業時間標準の設定を行っている場合、その単位は次のいずれですか。

- (1) 作業時間標準の設定は行っていない。
- (2) 行っている～その場合
  - ① 全部門を一括して設ける
  - ② 主として小単位部門で設ける
  - ③ 原価作業単位（製造部門単位）で設ける。
  - ④ その他（具体的に）

年 度(昭和)	35	41
行っていない	—	(29.6) 102
行っている	—	(56.5) * 195
全部門一括	(4.4) 7	(2.9) 10
小単位部門	(26.9) 43	(8.1) 28
原価作業単位	(32.5) 52	(40.3) 139
その他	(1.3) 2	(5.2) 18
該当なし	} (35.0) 56	—
回答なし		(13.9) 48
会社総数	(100) 160	(100) 345

注：\*の195社は、345-(102+48)によって推定した。

ているのが常態のようである。必ずしも明らかではないが、かなり小さな原価中心点の設定が含まれているという印象である。図表-84では、場面をやや限定して、昭和30年代後半における、作業時間標準設定の際の単位部門が調査されている。標準の設定では、原価作業単位、小部門など、かなり小さな組織単位が活用されているようである。

これらの原価中心点を設定する場合、どのような観点からなされていたかをうかがいたい。図表-85、86では、調査年度が新しくなるが、生産技術面から見た作業の違いが重視されるのか、むしろ管理上の必要性が重視されるのか

図表-85 原価部門の設定指針（「原価計算実態調査」）- 1

〈質問〉 原価の製造部門設定に当たり、職制責任区分と生産技術工程区分の間のズレがある場合、次のいずれに重きをおくべきと思いますか。

- (1) 組織上の職制区分
- (2) 生産技術上の工程区分
- (3) その他（具体的に）

年 度(昭和)	49
職制区分	(32.0) 71
工程区分	(61.2) 138
そ の 他	(1.4) 3
回答なし	(4.5) 10
会社総数	(100) 222

図表-86 原価部門の設定指針（「原価計算実態調査」）- 2

〈質問〉 貴社においては次の項目のうちいずれを重視して原価計算上の原価部門を設定していますか。（一つお選び下さい）

- (1) 製造作業の相違により設定している
- (2) 原価管理に資するように設定している
- (3) 原価計算に資するように設定している
- (4) その他（具体的に）

年 度(昭和)	53
作業の相違による	(42.5) 62
原価管理に資するように	(32.9) 48
原価計算に資するように	(23.3) 34
そ の 他	(1.4) 2
回 答 な し	(1.4) 2
計	(101.4) 148
会 社 総 数	(100) 146

尋ねられている。昭和50年前後の事情としては、微妙であるが、概して工程区分とか作業の相違などの生産技術的側面の違いが優先的に考慮され、職制区分、原価管理や原価計算への適用など管理上の要請は、やや2次的に考慮されていたように思われる。

調査年度が分散しているけれども、総じて、原価中心点は、まず生産技術的な側面を基礎にしながら管理上の要請を加味して比較的小さな部門設定がなされていたようである。しかし、事後の差異分析への適用は、少なくとも昭和30年代後半では、詳細な作業別差異分析を実施することは比較的少なく、より包括的な部門別差異分析にとどまることが多かったようである。中間階層的な部門別差異分析を主体にしながら、さらに原価要素別、製品別の分析を絡めて、1～3種の分類を併用していたという様相がうかがえる。

差異分析の状況をさらに具体的に、直接費と間接費の分析について見ると、図表—87～92のようである。まず、直接費は、図表—87～90が参照される。図表—87、88では、昭和35年と41年の材料費差異と労務費差異が尋ねられているが、数量差異、価格差異の要因別分析は、特に材料費については60～70%程度と広く実施されている。しかし、よく見ると、年度によって、事情がかなり違っている。概して、差異分析の把握は、昭和41年の方が後退しているように見えるが、調査年度が少なくて即断しえない。また、費目によっても、差異の把握が異なっており、やはり材料費差異（材料消費量差異、材料価格差異）の方が、労務費差異（作業時間差異、賃率差異）よりも、差異計算、差異分析とも、よく行われているようである。材料費の消費量差異、価格差異の単なる計算的把握（差異計算）は60～70%程度、賃金の作業時間差異、賃率差異は40～50%程度であろう。いずれにしても、そのような差異計算を行う場合、大半がより詳細な差異分析をも並行して行っているようである。

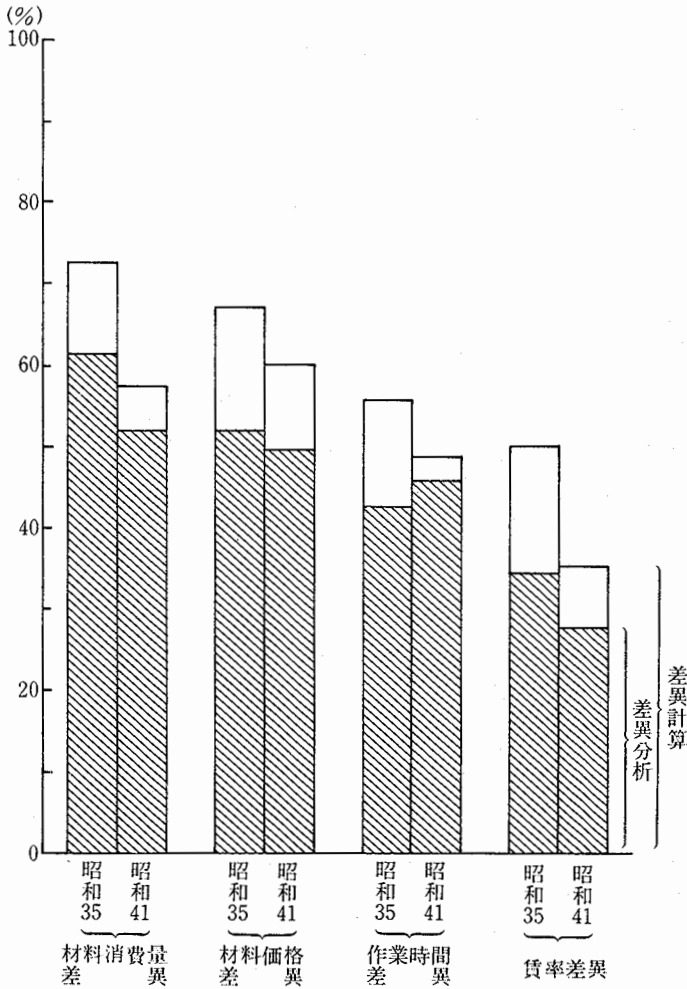
さらに、上記の差異の中でも重視される材料消費量差異がどの程度分析されるかが、図表—89、90である程度うかがえよう。まず、期間別分析か製造指図書別分析かという点では、大勢（50～70%）が期間別分析であり、製造指図書別分析を主とするものは少数（10%前後）であり、特殊な場合に限られるので

図表—87 直接費差異の算定と分析（「原価計算実態調査」）—1  
 〈質問〉 貴社においては、下記項目の差異計算および差異分析の実施状況は次のいずれ  
 ですか。（該当欄に○印を入れてください）

差異	摘要	差異 計 算		差異 分 析	
		(A) 行 う	(B) 行わない	(A) 行 う	(B) 行わない
(1)	材料消費量差異				
(2)	材料価格差異				
(3)	作業時間差異				
(4)	貸率差異				

年 度(昭和)		35	41	年 度(昭和)		35	41
材 料 消 費 量 差 異	差異計算			作 業 時 間 差 異	差異計算		
	行 う	(72.5) 116	(57.4) 198		行 う	(55.6) 89	(48.7) 168
	行わない	(4.4) 7	(21.2) 73		行わない	(8.8) 14	(27.8) 96
	小 計	(76.9) 123	(78.6) 271		小 計	(64.4) 103	(76.5) 264
	差異分析				差異分析		
	行 う	(61.3) 98	(51.9) 179		行 う	(42.5) 68	(45.8) 158
	行わない	(4.4) 7	(22.3) 77		行わない	(3.8) 6	(29.9) 103
	回答なし	(6.9) 11	—		回答なし	(9.4) 15	—
	小 計	(72.5) 116	(74.2) 256		小 計	(55.6) 89	(75.7) 261
	材 料 価 格 差 異	差異計算				貸 率 差 異	差異計算
行 う		(66.9) 107	(60.0) 207	行 う	(50.0) 80		(35.1) 121
行わない		(6.3) 10	(18.8) 65	行わない	(14.4) 23		(39.4) 136
小 計		(73.1) 117	(78.8) 272	小 計	(64.4) 103		(74.5) 257
差異分析				差異分析			
行 う		(51.9) 83	(49.6) 171	行 う	(34.4) 55		(27.5) 95
行わない		(8.1) 13	(24.6) 85	行わない	(4.4) 7		(42.0) 145
回答なし		(6.9) 11	—	回答なし	(11.3) 18		—
小 計		(66.9) 107	(74.2) 256	小 計	(50.0) 80		(69.6) 240
会 社 総 数		(100) 160	(100) 345	会 社 総 数	(100) 160		(100) 345



図表-88 直接費差異の算定と分析-2

はなかろうか。さらに組織単位別の分析では、やはり部門別分析が主流であり、作業別分析まで行うことはむしろ小数である。形態要素別の分析では、材料費一本で消費量差異を把握するより、材料種類別の分析を行うことが大勢である。結局、材料消費量差異は、一定期間の差異について、組織単位別、材料種類別

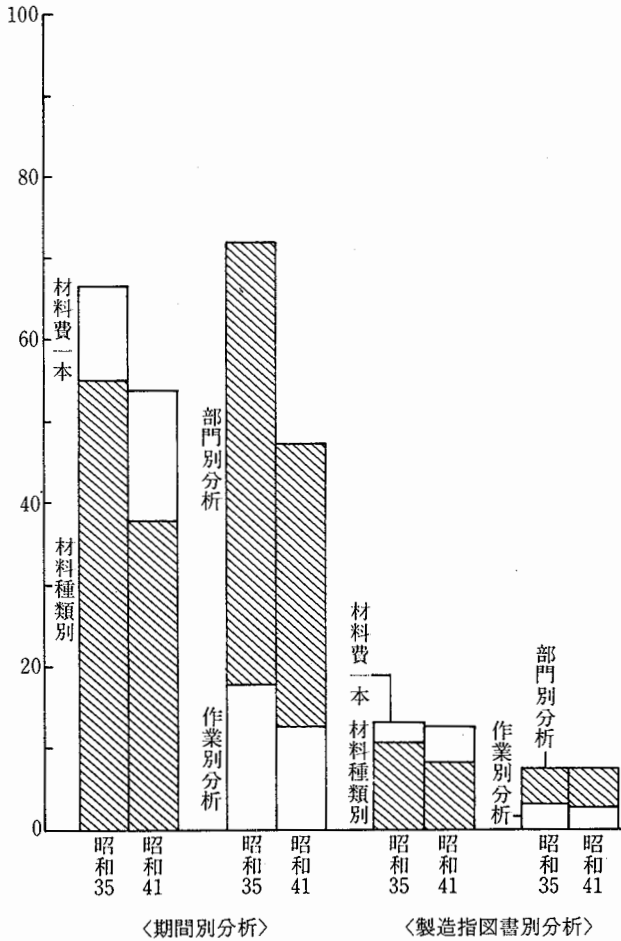
図表-89 材料消費量差異の分類（「原価計算実態調査」）-1

〈質問〉 貴社において、材料消費量差異の計算を行っている場合、次のいずれですか。  
 （該当欄に○印を入れてください）

項目 摘要	(a)	(b)	部門別分析		作業別分析	
	材料種類別	材料費一本	(c) 行 う	(d) 行わない	(e) 行 う	(f) 行わない
(1) 期間別						
(2) 製造指図書別						

年度(昭和)		35	41	年度(昭和)		35	41
期	材料種類別	(55.0) 88	(37.7) 130	材料種類別	(10.6) 17	(8.1) 28	
	材料費一本	(11.3) 18	(15.9) 55	材料費一本	(2.5) 4	(4.3) 15	
間	その他	(4.4) 7	-	その他	(2.5) 4	-	
	実施せず	} (29.4) 47	-	実施せず	} (84.4) 135	-	
回答なし	-		回答なし	-			
別	行 う	(54.4) 87	(34.8) 120	行 う	(4.4) 7	(4.6) 16	
	行わない	(6.3) 10	(10.1) 35	行わない	(6.3) 10	(7.2) 25	
	回答なし	(7.5) 12	-	回答なし	(5.0) 8	-	
	小計	(68.1) 109	(44.9) 155	小計	(15.6) 25	(11.9) 41	
分	行 う	(17.5) 28	(12.5) 43	行 う	(3.1) 5	(2.9) 10	
	行わない	(17.5) 28	(19.7) 68	行わない	(7.5) 12	(7.5) 26	
	回答なし	(23.1) 37	-	回答なし	(5.0) 8	-	
	小計	(58.1) 93	(32.2) 111	小計	(15.6) 25	(10.4) 36	
会社総数		(100) 160	(100) 345	会社総数		(100) 160	(100) 345





図表—90 材料消費量差異の分類—2

の分析を適用することが大半のようである。少数ながら、製造指図書別分析においても、同様の分析が行われている。

他方、製造間接費の分析は次のように行われている。図表—91, 92によると、昭和30年代後半、製造間接費の差異分析も、70%前後の経営で行われ、かなり普及していたといえよう。しかし、分析の程度は、部門費全体について費目別

図表-91 製造間接費差異の分析方法（「原価計算実態調査」）  
 〈質問〉 貴社において、製造間接費の差異分析を行う場合、その方法は次のいずれですか。

- (1) 製造間接費の差異分析は行っていない
- (2) 行っている～その場合
  - ① 2分法により行う（差異の名称）
  - ② 3分法により行う（差異の名称）
  - ③ 費目別金額分析
  - ④ 差異を求めただけで分析したい
  - ⑤ その他（具体的に）

年 度（昭和）	35	41
行っていない	—	(25.5) 88
行っている*	(78.1) 125	(66.4) 229
該当なし	} (21.9) 35	—
回答なし		—
計	(100) 160	(91.9) 317
会社総数	”	(100) 345
2 分 法	(16.8) 21	(15.7) 36
3 分 法	(8.8) 11	(5.2) 12
費目別金額分析	(46.4) 58	(62.4) 143
差異を求めただけ	(24.0) 30	(13.1) 30
そ の 他	(4.0) 5	(3.5) 8
行っている*	(100) 125	(100) 229

注：\*の「行っている」は、「2分法」+「3分法」+「費目別金額分析」+「差異を求めただけ」+「その他」によって推定したが、複数回答もありうるから必ずしも正確ではない。

図表-92 製造間接費の差異比較（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において、製造間接費の差異比較を行う場合、その単位部門は次のいずれですか。

- (1) 製造間接費の差異比較は行っていない  
 (2) 行っている～その場合  
 ① 部門別（小部門別）に部門費全体について行う  
 ② 上記①に加えて、特定費目をとくに抽出して行う  
 ③ その他（具体的に）

年 度（昭和）	35	41
行っていない	—	(24.3) 84
行っている*	(71.3) 114	(64.6) 223
該当なし	} (28.8) 46	—
回答なし		(11.0) 38
会社総数	(100) 160	(100) 345
部門費全体について	(66.7) 76	(65.0) 145
特定費についても	(32.5) 37	(27.8) 62
その他	(0.9) 1	(7.2) 16
行っている*	(100) 114	(100) 223

注：\*の「行っている」は、「会社総数」-（「行っていない」+「該当なし」+「回答なし」）によって推定した。

分析を行うことが主たる分析であり、合わせて特定費目の重点的な分析を行うことも少なくないようである。しかし2分法、3分法の分析まで実施することおよび部門の間接差異総額の算定だけにとどまることは、比較的少数である。

差異分析の明細を要約すると、次のようにいえる。原価中心点ないしは原価部門の設定は、調査年度が継続的でないため大まかな指摘にとどまるが、昭和30年代後半、40年代の状況としては、生産技術的な相違を優先的に考慮しながら、作業中心点、機械中心点などを含め、比較的小さな区分の設定が少なくな

いようである。しかし、昭和 30 年代後半の事後的な差異分析においては、作業別差異分析は割合い少なく、部門別差異分析を主体にしながら、要素別差異分析、製品別分析をまじえて行っているようである。直接費と間接費のそれぞれにおいて、このような状況は大きく異ならないであろう。しかし、前者においてはなお数量差異、価格差異の分析が、部門別分析は要素別分析と同程度に広く行われており、後者においては、要素別分析は広く行われているが、2分法、3分法の分析は比較的少ない。

### ③ 標準価格設定の目的と価格差異分析

直接費の標準、特に価格標準を設定する場合、それはどのような目的で行われ、また価格差異分析はどのように行われたのであろうか。

まず、材料単価と賃率について標準が設定される場合、それは図表—93、94 のような目的で行われている。図表—93 によると、無回答数が不明であって、複数回答の状況がわからないが、昭和 35 年当時は、かなり多様な目的に並行的

図表—93 材料価格標準の設定目的（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 材料単価の標準はいずれの目的のために設定していますか。（目的が次記 2 つ以上ある場合はそれぞれに○印をつけて下さい。）

- イ 購買部門の能率測定
- ロ 材料単価の変動と利益の変動の関係をみるため
- ハ 前工程からの影響を排除して純粋に作業能率を測定するため
- ニ 企業外部からの影響を排除して純粋に作業能率を測定するため

年 度 (昭和)	35
購買の能率測定	(23.1) 37
材料単価の利益への影響	(36.9) 59
前工程の影響排除	(22.5) 36
企業外部の影響排除	(30.0) 48
そ の 他	(11.9) 19
計	(124.4) 199
会社総数	(100) 160

に利用されていたという印象である。総じて、材料単価の設定目的は、価格自体の管理というよりは、消費能率の管理を意図した使い方にウェイトがあったように思われる。価格の管理を意図した「購買の能率測定」は、やや少な目であり、「企業外部の影響排除」、「前工程の影響排除」はいずれも作業能率の管理を意図したものとすれば、両者を合わせた割合は相対的に多くなる。「材料単価の利益への影響」は、価格の変動が利益に与える影響を見るもので、価格を管理可能な要因と見る場合には、材料価格の管理をねらっているといえようが、それを不可抗力な要因と見る場合には、統制不能な要因の影響を独立させるものといえよう。その意味では、価格の管理と作業能率の管理のいずれを目的としているものともいい難い。同様の状況を、同じく昭和35年の標準賃率について見ると、図表-94 のようである。標準賃率の目的は、作業能率の測定が40%、

図表-94 標準賃率の設定目的（「原価計算実態調査」）  
 〈質問〉 標準賃率は次のいずれの目的で設定していますか。  
 イ 作業能率を測定するため

年 度 (昭和)	35
作業能率の測定	(40.0) 64
そ の 他	(21.3) 34
該当なし	} (38.8) 62
回答なし	
会社総数	(100) 160

その他が21%強で、かなり前者が重視されている。「その他」の例示を見ると、<sup>(22)</sup> 予算編成や特殊原価調査などの予定計算への利用、原価計算の迅速化、賃率の標準・実績の比較などがある。ここでは、選択肢が実質的には1つしかおかれ

(22) 企業経営協会原価計算研究会「昭和35年度原価管理実態調査」『経営実務』第89集、昭和35年9月、98ページ。

ていないので、いくらか割引いて見る必要があるが、ここでも、作業能率の管理の方を優先させているように見える。

このように、材料価格、賃率の標準設定が、価格面の管理よりは、物的な作業能率の管理に重点をおいているという状況は、以下のような諸状況とも符号している。まず、直接費の価格要素の標準（または予算）の設定方法や厳格さの程度をうかがうと、前掲の図表—66と図表—95のようである。図表—66で

図表—95 価格要素の標準（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、標準原価計算を行う場合、消費価格・消費賃率はどのような水準としていますか。

- (1) 貴社が調達しうる最低の価格（貴社にとって最も有利な価格）
- (2) 将来の数年にわたり予想される平均的な価格
- (3) 次期に予想される価格
- (4) その他（具体的に）

年 度（昭和）	53
最も有利な価格	(11.6) 17
将来の平均価格	(4.1) 6
次期の期待価格	(51.4) 75
そ の 他	(3.4) 5
回答なし	(30.1) 44
計	(100.7) 147
会社総数	(100) 146

は、昭和35、36年の状況として、原材料価格標準や消費賃率標準（予算標準を含む。）の設定は、設定の根拠を明確にした客観的な理論値ベースの設定（15%前後）よりは、実績値の統計処理をベースとした設定（35%強辺り）の方が明らかに多かった。このような状況は、昭和50年代（図表—95）に至っても同様であろう。ここでは特に標準原価計算の状況を尋ねているが、消費価格・消費賃率の水準は、理論水準（12%弱）よりは期待水準（55%程度）の方が圧倒的

に多い。このように、価格や賃率は、昭和30年半ばの比較的初期から、実績値にもとづく期待水準あるいはそれに近い標準が主流であったといえるのではなからうか。合理的な価格水準の設定には困難が伴うのではないか。

特に標準賃率について、その構成費目をうかがうと、図表-96のようである。

図表-96 標準賃率の範囲（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において、標準賃率を設定している場合、その対象となる労務費は次のいずれですか。

(1) 標準賃率の設定は行っていない

(2) 行っている～その場合

- |        |        |         |
|--------|--------|---------|
| ① 基本給  | ② 能率給  | ③ 役職手当  |
| ④ 超勤手当 | ⑤ 家族手当 | ⑥ 扶養手当  |
| ⑦ 通勤手当 | ⑧ 物価手当 | ⑨ 地域差手当 |

年 度 (昭和)	35	41
設定していない	—	(47.0) 162
設定している		
基本給	(53.8) 86	(38.3) 132
能率給	(36.3) 58	(18.6) 64
役職手当	(30.6) 49	(27.5) 95
超勤手当	(42.5) 68	(33.0) 114
家族手当	(38.8) 62	(28.4) 98
扶養手当	(18.1) 29	(16.5) 57
通勤手当	(21.3) 34	(17.1) 59
物価手当	(0.6) 1	(3.5) 12
地域差手当	(11.9) 19	(6.4) 22
その他	(11.9) 19	—
計	(265.6) 425	(236.2) 815
会社総数	(100) 160	(100) 345

賃率の構成要素は多様であり、やはり、基本給、能率給、役職手当、超勤手当のように作業の内容や性格と結びついた給与を賃率の主な構成要素とすることが多いようである。しかし、その他に家族手当、扶養手当、通勤手当、物価手当のような作業の中味とは直接関連のない諸手当も含まれることが少なくない。このような事情も、標準による賃率管理をやりにくくさせている一面であろう。

実際に価格差異、賃率差異を分析しても、それがどの段階で計算されるかにより、価格管理への適合性も異なるであろう。図表—97—102により、予定価格全般の導入状況がうかがえる。図表—97—では、昭和34年当時、原価計算において予定価格（標準を含む。）がどの程度導入され、どのような費目および計算段階で利用されていたかが示される。図表—98—でその概略をうかがうと、予定価格の原価計算への導入は必ずしも多くはない。消費価格または払出価格については、材料、賃率、間接費配賦率、半製品、製品によらず、部分的導入（註記からうかがうと、常備材料か引当材料か、自家使用か販売か、月次計算か年次

図表—97 価格要素の予定（昭和34年、「原価計算実態調査」）—1  
 〈質問〉 原価計算において次の計算は予定（標準を含む。）を用いていますか。

		全部予定 (イ)	大部分予定 (ロ)	一部予定 (ハ)	全部実際 (ニ)	註記
主要原料費	受入価格 (1)					
	消費価格 (2)					
その他材料 (補助材料、 消耗工器具)	受入価格 (1)					
	消費価格 (2)					
半製品	受入価格 (1)					
	消費価格 (2)					
製品	受入価格 (1)					
	払出価格 (2)					
消費賃率						
製造間接費配賦率または加工費配賦率						



価 格 要 素		受入価格	消費・払出価格	価 格 要 素		受入価格	消費・払出価格
主 要 原 材 料	全部予定	(7.7) 14	(23.1) 42	半 製 品	全部予定	(23.6) 43	(24.2) 44
	大部分予定	(2.7) 5	(5.5) 10		大部分予定	(4.9) 9	(7.1) 13
	一部予定	(13.7) 25	(13.7) 25		一部予定	(8.8) 16	(8.8) 16
	全部実際	(74.2) 135	(54.9) 100		全部実際	(44.0) 80	(39.6) 72
	併用	(0.5) 1	(1.1) 2		その他	-	(0.5) 1
	該当なし	(1.1) 2	(1.1) 2		併用	(1.1) 2	(1.6) 3
回答なし	-	(0.5) 1	該当なし	(11.0) 20	(11.5) 21		
そ の 他 材 料	全部予定	(2.7) 5	(11.5) 21	回答なし	(6.6) 12	(6.6) 12	
	大部分予定	(3.3) 6	(9.9) 18	製 品	全部予定	(32.4) 59	(32.4) 59
	一部予定	(4.9) 9	(11.0) 20		大部分予定	(3.3) 6	(3.8) 7
	全部実際	(87.9) 160	(65.4) 119		一部予定	(9.9) 18	(6.0) 11
	併用	(0.5) 1	(1.1) 2		全部実際	(47.3) 86	(50.0) 91
	該当なし	(0.5) 1	-		その他	(0.5) 1	(1.1) 2
回答なし	-	(1.1) 2	併用		(1.1) 2	(1.1) 2	
			該当なし	(2.7) 5	(2.7) 5		
			回答なし	(2.7) 5	(2.7) 5		
会社総数		(100) 182	(100) 182	会社総数		(100) 182	(100) 182

計算かなどで、利用されないことがあるようである。<sup>(23)</sup>を含めて40%前後(配賦率のみが50%を越えて、52%強。)で利用されていたといえよう。しかし、受入

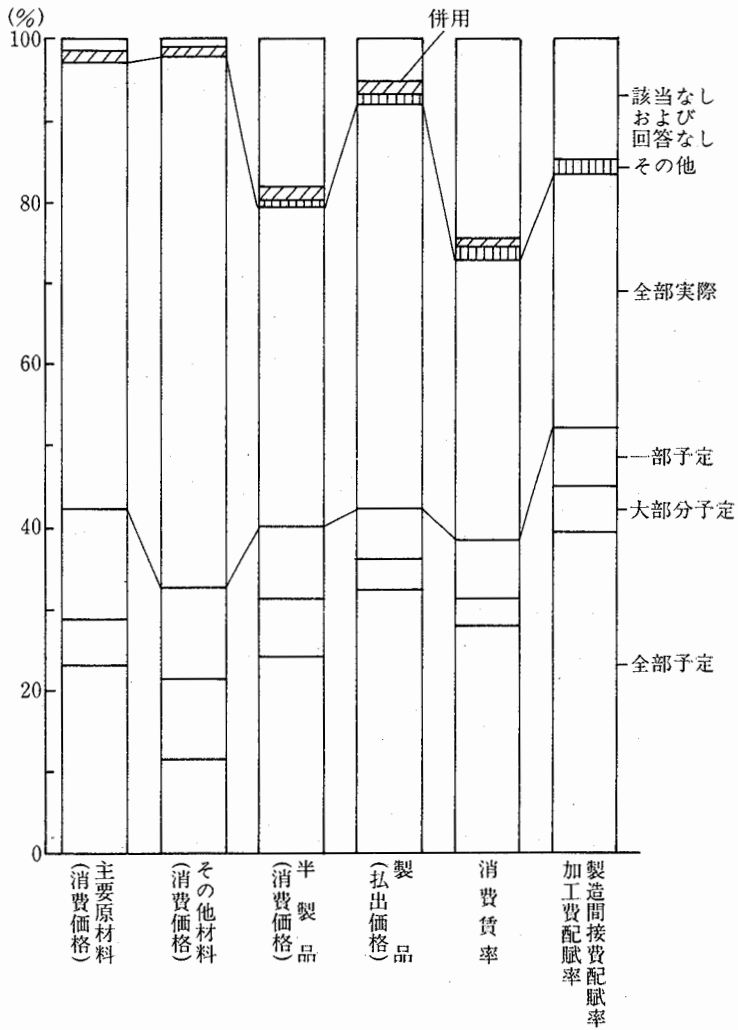
(23) 企業経営協会原価計算研究会「昭和34年度原価計算実態調査集計書(上)」『経営実務』第80集, 昭和34年11月, 27~31ページ。

価格要素		賃率	価格要素		配賦率
消費賃率	全部予定	(28.0) 51	製造間接費・加工費配賦率	全部予定	(39.6) 72
	大部分予定	(3.3) 6		大部分予定	(5.5) 10
	一部予定	(7.1) 13		一部予定	(7.1) 13
	全部実際	(34.6) 63		全部実際	(31.3) 57
	その他	(1.6) 3		その他	(1.6) 3
	併用	(0.5) 1		該当なし	(9.9) 18
	該当なし	(15.4) 28		回答なし	(4.9) 9
	回答なし	(9.3) 17		会社総数	

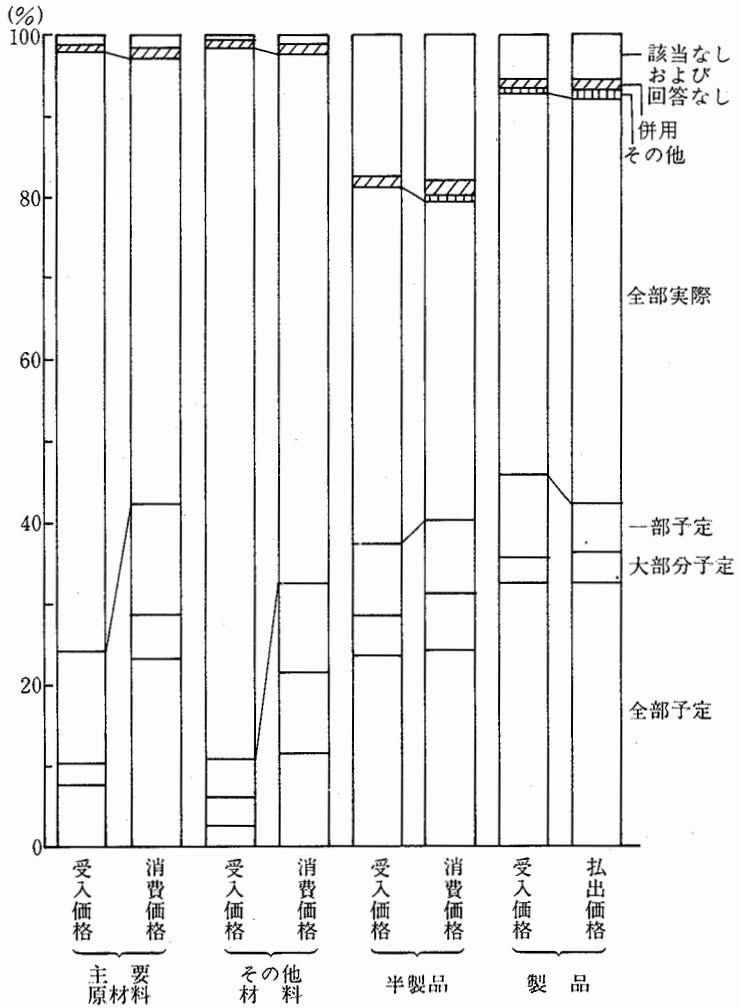
価格は、それと多少事情が異なる。図表-99 でうかがえるように、半製品、製品は上記とあまり変わらないにしても、材料の受入価格は、消費価格の場合の大体半分程度である。しかも、全部または大部分予定とする場合の割合も低い。このような事情から推察すると、原価計算に予定価格を導入するとしても、それを材料購買部門の価格管理に利用するものは、せいぜい20%程度（図表-93の「購買の能率測定」23%強に近い。）であったといえるのではないか。恐らく、その当時標準原価計算を制度として実施していた経営が、このような価格差異による価格管理をも考慮していたといえるのではなからうか。

ついでながら、補助部門費の予定配賦の状況もうかがうと、図表-100~102 のようである。図表-102によると、昭和34~53年を通じて、上記の間接費配賦率の状況と似ており、40~50%程度が予定配賦率を適用している。しかも、この間、あまり大きな変化はなく、標準原価計算の普及以前から行われていたようである。

ところで、昭和53年の標準原価差異の把握時点を見ると、図表-103のようである。この当時標準原価計算は、70%近くまで普及していたと思われるが、



図表-98 価格要素の予定 (昭和34年) - 2



図表-99 価格要素の予定 (昭和34年) - 3

標準原価差異の把握は、大半(52%強)がアウトプット法によっており、インプット法は少ない(10%弱)。つまり、原価差異は、製造段階で把握されることが多く、製造活動への原価要素の投入以前の段階(特に受入の段階)で把握されることは依然として必ずしも多くないのではなからうか。

結局、大まかな推定によると、昭和30年代後半当時、原価計算に予定価格を導入することは40~50%あったとしても、受入価格差異の把握によって購買管理をも期するものは、その半数程度に過ぎなかったようである。

直接費の数量差異の算式から、価格管理に対する姿勢をうかがっても次のようにいえる。図表—104において、原単位についての数量差異の算式が尋ねられているが、昭和30年代後半当時、その算式は数量差×標準(予定)単価によることが大半(原単位差異を算定するものの80%前後)で、実際単価によることは少ない(20%前後)。数量差異から価格変動の影響を排除することに重点がおかれているのであろう。蓋し、この方式が原価計算に適用されるものとする、数量差と価格差の影響をうける結合差異は、価格差異に含まれるからである。それだけ、直接費の差異分析では、価格管理よりも作業能率の管理の方が、優先されていたのであろう。

以上、ここでは、価格標準設定の目的とそれをめぐる諸状況をうかがった。価格や賃率の予定(標準、予算)は、図表—66、72などで見たように、すでに昭和30年代半ばにおいて、60%代の経営で利用され、かなり普及していたとい

図表—100 補助部門費の配賦法および予定率の採否(「原価計算実態調査」)

〈質問〉 貴社では補助部門費の製造部門への配賦方法はいかなる方法によっていますか。また補助部門費配賦にあたって予定率を採用していますか。

A～配賦方法

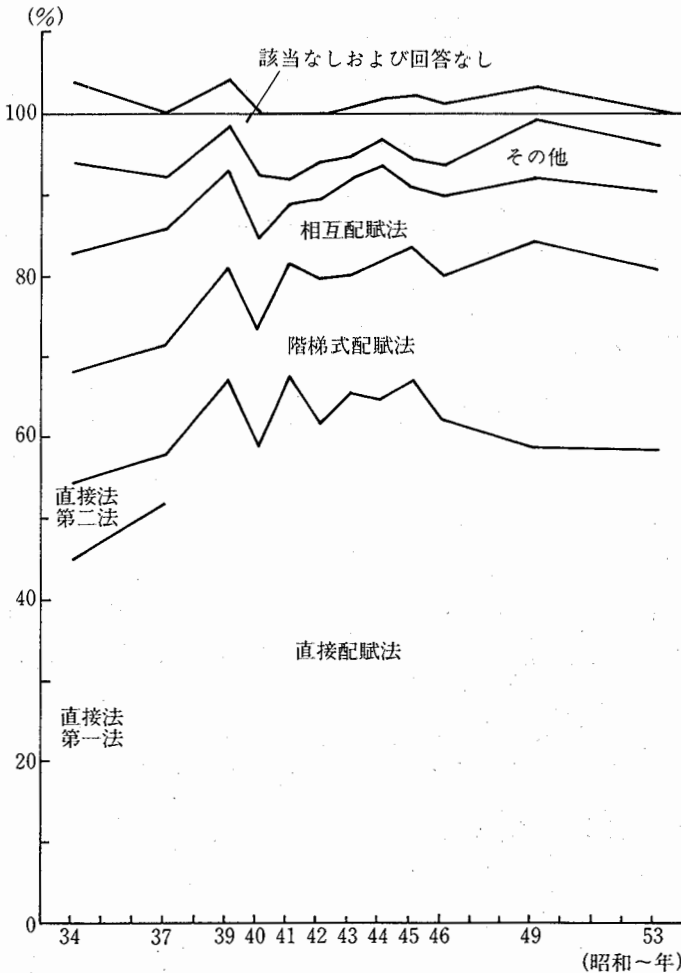
- (1) 直接配賦法
- (2) 階梯式配賦法
- (3) 相互配賦法
- (4) その他

B～予定率

- (1) 採用している
- (2) 採用していない
- (3) その他

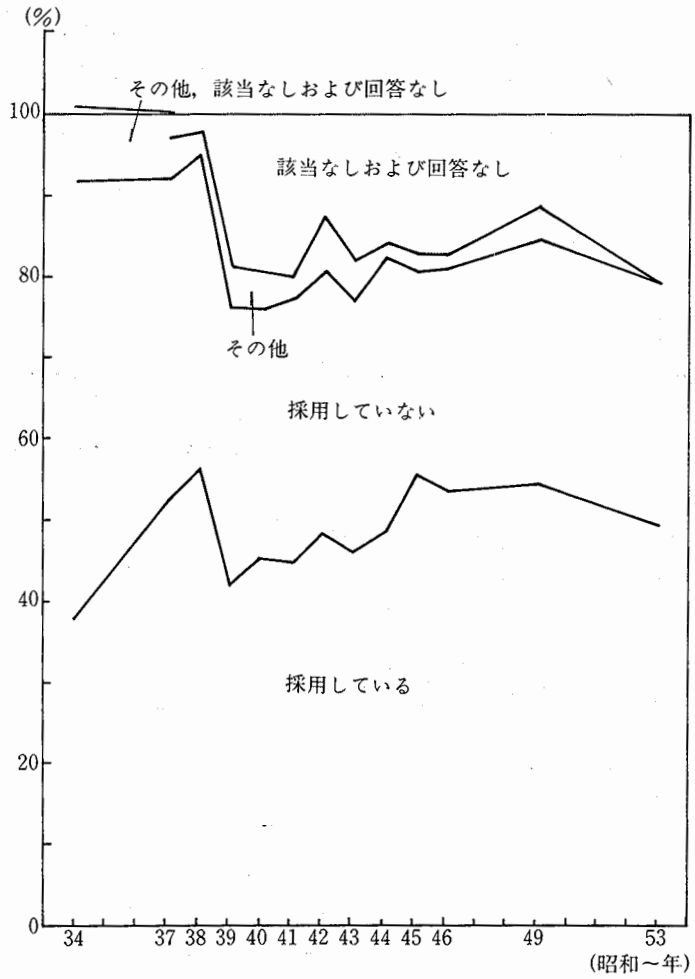


- 注 1. 昭和34年度の調査において、直接法第1法は「原則としてすべての補助部門費を製造部門に直接に配賦する方法」、また直接法第2法は「補助経営部門費を原則として直接に製造部門に配賦し、工場管理部門費を直接、製品に配賦する方法」としている。
2. 昭和34年度の配賦方法の調査において、いくつかの配賦方法を併用する会社が7社あると掲載されているが、上の表では複数回答はそれぞれ該当する配賦方法のところに集計した。
3. 昭和34年度の子定率の調査において、併用の会社が1社あると掲載されているが、上の表では複数回答はそれぞれ該当する項目に集計している。



図表-101 補助部門費の配賦方法

注：昭和37年度は、補助経営部門の配賦方法のみをグラフに示した。



図表-102 補助部門費予定配賦率の採否

注：昭和38年度の「一部採用している」は「採用している」に含めた。



図表—103 標準原価差額の把握時点（「原価計算実態調査」）

- 〈質問〉 貴社では、標準原価計算を行う場合、標準原価差額をいつ把握していますか。
- (1) 一定期間終了後、製品の完成量と原価の実際発生額が確定した時点で原価差額を把握する（アウトプット法）
  - (2) 原価財の投入段階において、実際と標準との差額を把握する（インプット法）
  - (3) その他（具体的に）

年 度（昭和）	53
アウトプット法	(52.7) 77
インプット法	(9.6) 14
そ の 他	(2.1) 3
回答なし	(35.6) 52
会社総数	(100) 146

える。しかし、その原価計算への導入となると、それよりも少なく、40～50%といったところであろう。このような状況の中にあつて、価格標準の設定は、価格の管理というよりは、むしろ作業能率の管理への利用を優先させていたようである。客観的な標準設定の難しさ、賃率標準設定の繁雑さ、結合差異の発生などが価格差異による管理を難しくさせているようで、これらの事情から、受入価格差異によって購買管理を行う経営は、昭和30年代半ばにおいて、予定価格を原価計算に導入したものの半数程度にとどまったのであろうか。必ずしもはっきりしないが、このような状況は、その後もあまり変わらないのではなからうか。かかる状況は、図表—37、38（前巻前号）において、原価管理が、原価費目の価格高騰に対する防衛というよりは、明らかに、市場や同業他社との競争上製品価格の引下げを図るという競争意識が、第1の動機であったことも関連するであろう。

図表-104 原単位差異の算式（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において、原単位差異の計算をおこなう場合その算出方式は次のいずれですか。

- (1) 原単位差異の計算はおこなっていない。
- (2) 行っている～その場合
  - ① [実績-標準(予算)]×標準(予算)単価
  - ② [実績-標準(予算)]×実績単価
  - ③ その他(具体的に)

年 度 (昭和)	35	41
行っていない	—	(31.0) 107
行っている*	(74.4) 119	(50.7) 175
回答なし	(25.6) 41	(18.3) 63
会社総数	(100) 160	(100) 345
標準(予算)単価による	(83.2) 99	(74.9) 131
実績単価による	(14.3) 17	(22.3) 39
その他	(2.5) 3	(2.9) 5
行っている*	(100) 119	(100) 175

注：\*の「行っている」は、「会社総数」-（「行っていない」+「回答なし」）によって推定した。