原価計算教育における標準原価計算の意義の拡大と直接原価計算の登場

― 1960年代から1970年代における高等学校学習指導要領の考察 ―

Expansion of the significance of Standard Cost Accountig in Cost Accounting Education and Appearance of Direct Cost Accounting

― A study of the High School Courses of Study from 1960s through 1970s ―

薄　井　浩　信

1　はじめに

筆者は、先に「商業教育論に関する史的分析と現代商業教育の問題」［薄井（1992）］、「商品教育の歴史的動向とその課題―商品学教育と商品教育との一元的範疇をめざして―」［薄井（1994）］において、教育基本法に規定されている人間形成の教育理念[1)]を高等学校の商業の科目「商品」に適用し考察を行った。その後、「工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関する一考察―平成11年学習指導要領と平成21年学習指導料要領との比較検討を中心として―」［薄井、中島（2015）］において、長年にわたり高等学校における商業教育の中核を担っている科目「原価計算」についての考察から、科目「原価計算」は工業簿記との関連性が強い領域が科目「財務会計」に、経営管理、利益計画との関連性の強い領域が科目「管理会計」に整理統合されていくのではないか、という仮説を立てて検証を行った。この科目「原価計算」は、平成11年学習指導要領において、「工業簿記」から「原価計算」に名称変更した科目である。さらに、「高等学校における管理会計教育の起源に関する一考察―昭和53年高等学校学習指導要領における科目『工業簿記』を中心として―」［薄井（2016）］において、「高等学校における管理会計教育の分岐点または起源は昭和53年高等学校学習指導要領にあるのではないか」という仮説を立て、法的拘束力をもつ学習指導要領に基づいた教科書などから教育内容の性格がどのように変化したかについて考察し、仮説の検証を行った。

そこで、本研究においては、これまでの研究でまだ研究対象としていない1960年代から1970年代における昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領の内容を中心に考察を行いたいと考える。周知のとおり、昭和45年高等学校学習指導要領では、科目「工業簿記」において標準原価計算の教育内容が拡大し、さらに、直接原価計算の教育ができることが明示された。そして、次の平成53年高等学校学習指導要領では、薄

井（2016）において考察したように、科目「工業簿記」の教育内容から標準原価計算、直接原価計算の内容が削除されたのである。

このようなことから、筆者は、高等学校における原価計算教育および管理会計教育のあるべき姿を追究するため、まだ、研究対象としていない科目「工業簿記」における標準原価計算および直接原価計算教育の黎明期と考えられる昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領についての研究を行いたい。高等学校における原価計算教育および管理会計教育について、高等学校学習指導要領の考察に基づき、歴史的な観点から検討した先行研究はほとんどないことから、この点に本研究の意義があると考えられる。そして、高等学校における原価計算教育および管理会計教育の歴史的動向を整理し認識しておくことは、高等学校における原価計算教育および管理会計教育の充実、発展のためには、必要不可欠の課題ではないかと考え、考察を行うものである。また、筆者は本研究を今後、原価計算教育および管理会計教育のあるべき姿を検討するための一里塚としたいと考える。

本研究では、法的拘束力をもつ昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領の変遷を中心に考察を行う。具体的には、高等学校学習指導要領に基づいた教科書において、標準原価計算および直接原価計算がどのように取り上げられていたかについて考察することにより、我が国の高等学校における原価計算教育および管理会計教育の歴史的展開を明らかにしたいと考える。

以上のような問題意識を持って以下の研究を進めて行くこととする。

２　高等学校学習指導要領の変遷と科目「工業簿記」の教育内容について

（１）高等学校学習指導要領の変遷

本項においては、昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領の時代背景および教科「商業」の目標について整理したい[2)]。

①　昭和35年高等学校学習指導要領

日本経済は神武景気、岩戸景気と順調に回復を進め、昭和30年代には、池田勇人首相が「国民所得倍増」を計画し、1956年（昭和31年）の経済白書において「もはや戦後ではない」と記述された。洗濯機、冷蔵庫、テレビが「三種の神器」と呼ばれ、多くの家庭が求めるようになり、1964年（昭和39年）にはオリンピック東京大会が開催された。また、オリンピックに合わせて首都高速道路が建設され、新幹線は東京・大阪間が開通した。

このような時代背景の中、昭和35年高等学校学習指導要領では、①教育課程を教科、特別教育活動、学校行事の３領域から構成するとし、昭和38年度の高校入学生から学年進行で実施された。②学習指導要領には「告示」と標記され、法的拘束力の強い性格となった。

③職業教育を主とする学科においては、産業技術の専門化、高度化に即応して深くその専門に徹底する必要があるとした。

そして、教科「商業」の教育目標としては、以下の４つの目標が掲げられた。

1　商業ならびに経営管理や事務についての知識と技術を習得させ、これらの活動を合理的、能率的に営む能力を養う。

2　経済生活における商業の機能や、産業における経営管理の重要性を理解させ、国民経済の発展に寄与しようとする態度を養う。

3　各種の商業ならびに経営管理や事務に従事する者としての望ましい心構えを養い、常に研究を重ねて進歩向上を図る態度を養う。

4　一般の経済生活を合理的、能率的に営む能力と態度とを養う。

このように、教科「商業」は商業分野ばかりでなく、各種の産業界における経営、販売、文書事務など経営管理等にかかわる従事者の要請を目指すこととし、類型化を更にすすめ専門性を高めることが打ち出された。

②　昭和45年高等学校学習指導要領

昭和40年代に入ると技術革新は進み、経済成長も一層進んだ。特に、コンピューターは産業界に大きな進展を与えた。昭和30年代後半は製造業を始めとする大企業にコンピューターが導入され、一般事務に事務機械が導入された。このため、商業高校ではカナタイプ、加算機、簿記会計機などの事務機械を導入し事務機械教育が始まった。昭和40年代前半からは実社会でのコンピューター利用はますます広範囲となり、事務処理での活用も始まった。このように、日本経済は順調に発展していったが、1971年（昭和46年）のニクソン・ショックに始まり、その後、オイルショックに襲われて日本経済は不況の時代へと進んでいった。こうした時代背景の中、高等学校学習指導要領は改訂された。

また、理科教育および産業教育審議会は、1967年（昭和42年）8月、1968年（昭和43年）11月に「高等学校における職業教育の多様化について」答申をした。その中で、特徴ある系統的な専門教育が必要であるが、類型制では効果をあげることができないので、専門性の強化のため、従来の商業科を「商業科・経理科・事務科・情報処理科・秘書科・営業科・貿易科」の７小学科として設ける必要があるとし、商業教育の多様化・細分化の方向を示した。そして、同審議会は1969年（昭和44年）に「高等学校における情報処理教育の推進について」文部大臣に建議を提出した。建議は①目標を、「一般的には情報処理に関する基礎的な理解を深め、適切な情報処理を行うための基礎的な能力と基本的な態度を養う」とし、②科目として、「電子計算機一般」「プログラミングⅠ」「プログラミングⅡ」「経営数学」を設け、③施設・設備の充実、教職員増員に対する助成を行うよう提言をした。

そして、教科「商業」の教育目標としては、以下の４つの目標が掲げられた。

１　商事活動、事務および経営管理に関する知識と技術を習得させ、これらの活動を合理的、能率的に行なう能力と態度を養う。

２　経済社会における商業の機能や産業における経営の重要性を理解させ、国民経済の発展に寄与する態度を養う。

３　商事活動、事務および経営管理について常に研究を重ね、創意を働かせて、進歩向上を図る態度を養う。

４　日常の経済生活を合理的、能率的に営む能力と態度を養う。

このように、教科「商業」は、産業における商事活動、事務および経営管理に関する教育であり、そして、それは経済社会におけるビジネス関係の職業教育を主として行うことにほかならないとしている。

（２）高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」の教育内容

本項においては、高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」の教育内容について考察を行うことにする。昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」の内容は以下の通りである。なお、高等学校学習指導要領の中で、標準原価計算および直接原価計算に関する部分については、太字で示した。

①　昭和35年　高等学校学習指導要領

１　目　　標

（１）　工企業の経理の特色を理解させ、原価計算の知識を習得させる。

（２）　工企業の取引、特に内部取引を正確・めいりょうに記帳する技能を習得させる。

（３）　経理を明確に処理する能力と態度とを養う。

２　内　　容

（１）　工業簿記の特色と原価計算

ア　工業簿記の特色　　イ　原価計算の意義　　ウ　工業簿記の構造

（２）　原価要素

ア　材料費　　イ　労務費　　ウ　経　費

（３）　原価の把握（はあく）方法

ア　直接費　　イ　間接費　　ウ　部門別原価計算

（４）　原価の集計方法

ア　個別原価計算　　イ　総合原価計算

（５）　決算および財務諸表

ア　決　算　　イ　財務諸表

（6） 工業簿記の特殊な問題

ア　等級別計算、連産品計算　　**イ　標準原価計算**　　ウ　工場会計の独立

3　指導計画作成および指導上の留意事項

（1） この科目は、「商業簿記」を学習したあとで履修させることが適当である。

（2） この科目においては、工企業の各種取引の記帳を通して、工企業の本質を理解させるように指導する。また、精密な原価計算を行なわせることによって商業簿記の発展としての意味をもたせる。

（3） 勘定科目や帳簿については、それぞれ関連する項目において取り扱う。また、財務諸表では製造原価報告書をも取り扱う。

② 昭和45年　高等学校学習指導要領

1　目　　標

（1） 工企業における簿記の特色を理解させ、原価計算の知識を習得させる。

（2） 工企業の取引、特に内部取引を正確、めいりょうに記帳する技術を習得させる。

（3） 経理を明確に処理する能力と態度を養う。

2　内　　容

（1） 工業簿記の特色と原価計算

ア　工業簿記の特色　　イ　原価と原価計算　　ウ　工業簿記の構造

（2） 原価の費目別計算

ア　材　料　費　　イ　労　務　費　　ウ　経　　費

（3） 原価の部門別計算

ア　原価部門の設定　　イ　部門別計算の手続き

（4） 原価の製品別計算

ア　個別原価計算　　イ　総合原価計算

（5） 製品の販売と決算

ア　製品の販売　　イ　販売費および一般管理費

ウ　決算の手続き　　エ　財務諸表の作成

（6） 工場会計の独立

ア　本社・工場間の取引　　イ　財務諸表の合併

（7） 標準原価計算

ア　標準原価の算定　　イ　原価差異の分析と処理

3　指導計画の作成と内容の取り扱い

（1） この科目は、「簿記会計Ⅰ」の学習の基礎の上に履修させることが適当である。

（2） この科目は、記帳練習を重視して指導する必要がある。

（３）　内容の（５）のエについては、製造原価報告書を中心として取り扱うように留意する。
（４）　多くの企業においては、帳簿様式や帳簿組織の改善、記帳の機械化など著しい進歩がみられるので、これらの点にも留意して内容を取り扱う必要がある。
（５）　上記の内容のほかに、**直接原価計算の考え方について指導することができる。**

（３）科目「工業簿記」における標準原価計算および直接原価計算

昭和35年高等学校学習指導要領と昭和45年高等学校学習指導要領の科目「工業簿記」の目標は、ほぼ同じ内容である。また、昭和35年高等学校学習指導要領において、「工業簿記の特殊な問題」の１項目として取り上げられていた「標準原価計算」は、昭和45年高等学校学習指導要領では新たに内容の（７）に「標準原価計算」の項目が起こされており、「標準原価計算の算定」「原価差異の分析と処理」といった管理会計につながる内容が記述されている。さらに、直接原価計算については、「３　指導計画の作成と内容の取り扱い」の（５）において、「上記の内容のほかに、直接原価計算の考え方についても指導することができる」と記述されている。

このことについて、『昭和45年高等学校学習指導要領解説　商業編』において以下のように記述されている。抜粋すれば、以下のとおりである。

「この科目の内容は、従前と比べて大幅な改訂は行なわれていない。今回のおもな改訂点としては、昭和37年に設定された原価計算基準にそった内容構成とするため、項目やその配列に多少の変更を加えたこと、また、現代の企業における原価管理の重要性にかんがみ、標準原価計算を大きく取り扱うようにしたことがあげられる。さらに、企業における計算や記帳の合理化が進んでいるので、それらをできるだけ取り入れるように配慮した」[文部省（1972），p.53]。

そして、標準原価計算については、以下のとおりである。

「原価計算に対する現代の要請は、それが経営管理の上で、特に業務計画や原価管理に役だつ資料を提供することであり、実務では、標準原価計算の方法が広く用いられるようになってきている。ここでは、標準原価を設定する意義を把握させ、実際原価との比較や差異の分析などについて学習させる。

ア　標準原価の算定では、標準直接材料費、標準直接労務費、標準製造間接費、標準製品原価などを取り扱う。イ　原価差異の分析と処理では、アで学習した標準原価と実際原価の差異について分析を行なうとともに、これを会計処理する方法を学習させる。

この項目の取り扱いについては、深入りすることを避け、生徒の理解を容易にするためのじゅうぶんな配慮が必要である」[文部省（1972），p.56]。

また、直接原価計算について、「（５）企業の利益管理の立場を重視して行なわれる直接原価計算を取り上げて、内容の（１）のイなどでなどで触れ、さらに（７）までの学習が

終わったあとでその基礎を具体的に指導することも考えられる」［文部省（1972），p.57］と記述している。

以上、昭和45年高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」の教育内容は、原価計算基準に則って構成されており、さらに、原価管理の重要性から標準原価計算の意義が拡大し、そして、直接原価計算について指導することができることを明示している。

また、標準原価計算の教育内容が拡大したことは、時代的背景が影響していると考えられる。例えば、佐藤俊徳氏は、論文「原価管理と標準原価計算」において、原価引下げの重要性について述べている。要約すれば、以下のとおりである［佐藤（1965），pp.397-399］。

「現在、日本経済は不況の嵐にみまわれている。企業の倒産はあいつぎ、中小企業ばかりでなく、大企業もその例外ではなくなってきた。また、倒産とまで行かなくとも、あらゆる手段をつくして、不況の嵐に対抗しているのが、現実の企業の姿であることには変わりがない。（中略）昭和34、5年頃から、企業の利益は落ち込み始め、39、40年には、企業の倒産、減配があいついでみられ、株価は下落するばかりとなったのである。（中略）このように、企業利益の低下は、一方においては、減価償却費、金融費用、賃銀給料等のコストが増大したためであり、他方において、過剰設備投資による生産力過剰が、製品価格の低下、販売競争の激化をもたらし、益々、企業の収益を圧迫することとなったのである。（中略）かくて、企業利益を確保するため、経営者は、コスト引き下げを中心とする生産性向上の方策をとらざるをえなくなる。経営者は、企業の能率的運営のために、努力、技術、工夫力の諸点において、あらゆる方法をふるわなければならない。原価引下げによる企業の合理化は、企業への利潤の保障、従業員賃銀の上昇、株主への配当維持、企業財務の健全化を可能ならしめるとともに、対外競争力を高め、貿易依存度の強い我が国の国際収支を均衡させ、国の経済力の安定に寄与し、ひいては、我々の生活水準の向上が保障されることとなるのである。まことに、原価引下げは、今日の企業経営に課せられた重要な責務の一つである。」

このように、佐藤氏は日本経済の不況を背景として、原価引下げの重要性について述べている。そして、このことは当時の企業会計において、標準原価計算の意義が拡大していることを裏付けていると考える。こうしたことから、昭和45年高等学校学習指導要領は、好景気の時代を背景とした昭和35年高等学校学習指導要領とは異なり、経済不況を背景としており、その結果、科目「工業簿記」における標準原価計算の意義が拡大したと考える。

３　検定済教科書「工業簿記」における標準原価計算の内容の変遷

本節においては、（１）実教出版、（２）一橋出版、（３）大原出版の検定済教科書「工業簿記」において標準原価計算がどのように取り上げられていたかについて考察を行うことにする。その際、標準原価計算の定義および標準原価計算の直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析について教科書においてどのように取り上げているか、について考察を行うことにする。なお、戦後の高等学校の教科書『工業簿記』において初めて標準原価計算の直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析について取り上げているのは実業之日本社が発行した教科書『工業簿記』（石田壮吉代表、番場嘉一郎監修）であるが、実業之日本社の発行した教科書がこの１冊だけであるために比較検討が出来ないことから、本研究においては検討の対象から外すこととした[3)]。

また、本研究において使用した教科書およびそれぞれの教科書における標準原価計算の直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析の取り上げ方についてまとめた表は、本稿末の＜付表１＞、＜付表２＞のとおりである。

（１）実教出版

①　沼田嘉穂『工業簿記』　使用年度　1953～1955

この教科書において、「標準原価計算」の用語は使用しておらず、直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析についても記述していない。しかし、「標準原価」については説明をしている。要約すれば、以下のとおりである。

事後計算[4)]では、実際の製造作業に基づいて発生した原価を計算するから問題はないが、事前計算では、製造作業の程度を予定しなければならない。ある標準的な製造作業を想定した場合の原価を標準原価という。標準をどのようにとるかによって、理想原価または最適原価・正常原価などがある。理想原価とは、製造作業が工場の製造能力を最も有効に活動させ得た場合の原価で、原価は最低限に算出される。正常原価とは、過去の経験または過去の実績の平均による製造作業を基礎として計算した標準原価である。いずれにしても、それらの原価と実際原価とを比較し、能率の良否を判定する［沼田（1954），pp.16-17］。

②　沼田嘉穂『工業簿記　改訂版』　使用年度　1956～1966

この教科書において、①の教科書と同様に「標準原価計算」の用語は使用しておらず、直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析についても記述していない。しかし、「標準原価」については説明をしている。要約すれば、以下のとおりである。

事後計算では、実際の製造作業に基づいて発生した原価を計算するから問題はないが、事前計算では、製造作業の程度を予定しなければならない。ある標準的な製造作業を想定

した場合の原価を標準原価という。標準をどのようにとるかによって、理想原価または最適原価・正常原価などがある。理想原価とは、製造作業が工場の製造能力を最も有効に活動させ得た場合の原価で、原価は最低限に算出される。正常原価とは、過去の経験または過去の実績の平均による製造作業を基礎として計算した標準原価である。いずれにしても、それらの原価と実際原価とを比較し、能率の良否を判定する［沼田（1956），pp.16-17］。

③　太田哲三『新工業簿記』　使用年度　1957～1959

この教科書は、実教出版の教科書において、初めて「標準原価計算」について説明をしている。標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、企業の能率が標準的に運用された場合に予定される原価を計算するものであって、実際原価と比較されて企業経営の良否を知るために利用される」［太田（1957），p.16］。

また、直接材料費、直接労務費の差異分析については説明がなく、製造間接費の差異分析については、式を使用した説明をしている［太田（1957），pp.158-159］。

直接材料費・・・材料仕入差異、材料消費差異（説明無）

直接労務費・・・賃率差異、時間差異（説明無）

製造間接費・・・活動差異（作業時間のむだに基づくもの）（式による説明）

能率差異（非能率による遊休時間より生ずるもの）（式による説明）

経費差異（予算額と実際額との差異）（式による説明）

太田（1957）および太田（1963）によれば、計算の目的から原価計算を分類した場合、原価計算は３種類、すなわち実際原価計算、標準原価計算、予定原価計算に分類されるとしている。また、標準原価計算の目的として、原価管理、経営における能率の改善があるとしていることからも、標準原価計算を重視していることがうかがえる［太田他（1957），p.10および太田他（1963），p.10］。

④　太田哲三『新工業簿記　改訂版』　使用年度　1960～1964

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、企業が標準的な能率で運用された場合に予定される原価（標準原価）を計算するもので、実際原価と比較して、経営能率のよしあしを知るために利用されることが多い」［太田（1959），p.6］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費の差異分析については、以下のように③の教科書と同じであるが、製造間接費の差異分析については、２分法、３分法について式による説明をしている［太田（1959），pp.165-167］。

直接材料費・・・材料価格差異、材料数量差異（説明無）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（説明無）

製造間接費・・・(1) ２分法　管理可能差異、操業度差異（式による説明）

(2) ３分法　操業度差異、能率差異、予算差異（式による説明）

⑤　太田哲三ほか『新工業簿記（新訂版）』　使用年度　1965～1969

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、標準原価を設定して、これを実際原価と比較して、より効果的な原価管理を目的として行なわれる」[太田ほか（1964），p.25]。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費の差異分析については、式を使用して説明をしている。そして、製造間接費の差異分析については、３分法、２分法の順に式を使用して説明をしている［太田ほか（1964），pp.172-176]。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（式による説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（式による説明）

製造間接費・・・(1) ３分法　操業度差異、能率差異、予算差異（式による説明）

(2) ２分法　配賦率差異、時間差異（式による説明）

⑥　溝口一雄、江村稔、染谷恭次郎『新編　工業簿記』　使用年度　1968～1972

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、標準原価によって製品の原価を計算する方法であって、計算された標準原価と実際原価とを比較し、その差異を分析することによって原価の管理に役だてることをおもな目的としている」[溝口、江村、染谷（1968），pp.13-14]。

また、この教科書は、直接材料費、直接労務費の差異分析について、実教出版で初めて図を使用した説明をしている教科書である。使用している図は、以下の図１、図２である[溝口、江村、染谷（1968）,pp.178-182]。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図１を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図２を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、能率差異、操業度差異（式による説明）

図１　直接材料費

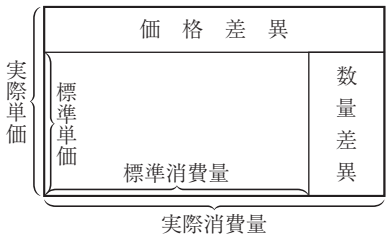
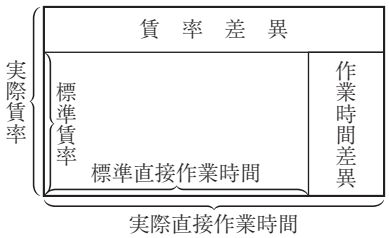


図２　直接労務費



しかし、溝口（1960）によれば標準原価計算の差異分析に関して、直接材料費の差異分析については、材料価格差異と材料消費量差異、直接労務費の差異分析については、賃率差異と作業時間差異、製造間接費の差異分析については、２分法と３分法について、いずれも式を使用した説明を行っており、この教科書のように図を使用した説明は行っていない［溝口一雄（1960），pp.193-205］。

⑦　太田哲三ほか『新工業簿記　四訂版』　使用年度　1969～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価は、過去の実際原価を単に参考にするにとどめ、別に科学的な資料に基づいて設定されるものである。標準原価計算は、標準原価を設定して、これを実際原価と比較して、より効果的な原価管理を目的として行なわれる」［太田ほか（1968），p.8］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費の差異分析については、⑥の教科書の図をそれぞれの差異に分解した図を使用して説明をしている。そして、製造間接費の差異分析については、実教出版で初めて以下の図５－１、図５－２、図５－３を使用して説明をしている［太田ほか（1968），pp.171-176］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図３－１、図３－２を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図４－１、図４－２を使用した説明）

製造間接費・・・操業度差異、能率差異、予算差異（図５－１、図５－２、図５－３を使用した説明）

図３－１　直接材料費

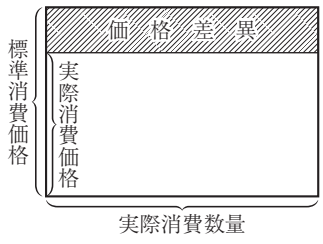


図３－２　直接材料費

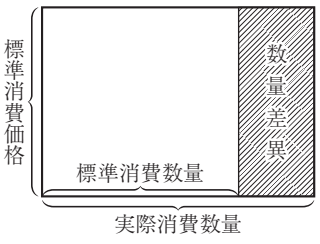


図４－１　直接労務費

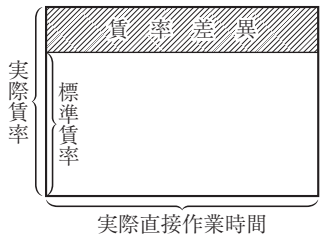


図４－２　直接材料費

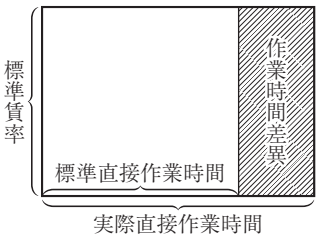


図５－１　製造間接費

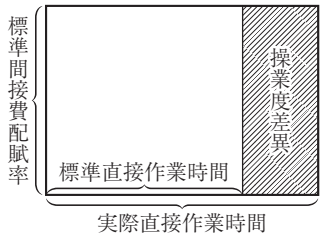


図５－２　製造間接費

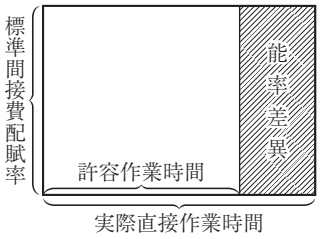
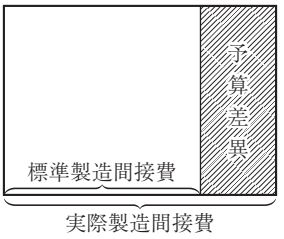


図５－３　製造間接費



⑧　定方鷲男ほか『標準工業簿記　改訂版』　使用年度　1970～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、標準原価で製品の原価を計算し、これと実際原価を比較して、その差異の原因を分析し、生産能率の増進に役だたせることを目的として行われる方法である。

標準原価とは、材料や労働などの消費数量を科学的、統計的調査に基づいて能率測定の尺度となるように定め、標準となる価格にこの数量を掛けて計算した原価である」［定方ほか（1970），p.10］。

また、この教科書における直接材料費と直接労務費の差異分析については、⑥の教科書と同じ以下の図６、図７を使用して説明をしている。しかし、製造間接費の差異分析については、配賦率差異、配賦時間差異[5)]とし以下の図８を使用して説明をしている［定方ほか（1970），pp.166-168］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図６を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図７を使用した説明）

製造間接費・・・配賦率差異、配賦時間差異（図８を使用した説明）

図６　直接材料費

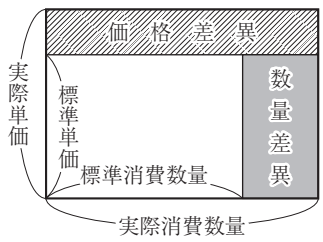


図７　直接労務費

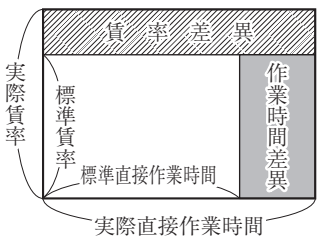
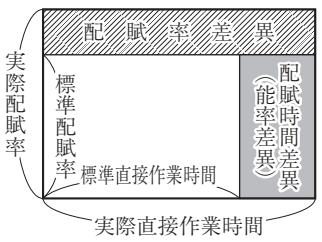


図８　製造間接費



また、定方、青柳（1969）によれば、直接材料費の差異分析については図を使用して説明している。しかし、直接労務費、製造間接費については図を使用しておらず、さらに、製造間接費の差異分析については、能率差異、操業度差異、予算差異の３つに差異分析する方法について説明をしている［定方、青柳（1969），pp.236-242］。

⑨　定方鷲男ほか『標準工業簿記』　使用年度　1974～1983

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、標準原価で製品の原価を計算し、これと実際原価を比較して、その差異の原因を分析し、生産能率の増進に役だたせることを目的として行われる方法である。

標準原価とは、材料や労働などの消費数量を科学的、統計的調査に基づいて能率測定の尺度となるように定め、標準となる価格にこの数量を掛けて計算した原価である」［定方ほか（1977），p.10］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、⑧の教科書と同じ図を使用して説明をしている［定方ほか（1977），pp.153-156］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・配賦率差異、配賦時間差異（能率差異）（図を使用した説明）

（2）一橋出版

①　商業教育指導会　代表者　清田栄一『新訂　工業簿記』　使用年度　1957～1965

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「事前原価計算の一種に標準原価計算（Standard Cost System）がある。原価計算はその目的からも、それが経営活動に利用されなければならないし、また原価の統制を目的とするものでなければならない。それには実際の原価を捕らえるだけでなく、作業の科学的分析にもとづいて作業の標準を発見し、それを原価の形で表わしたいわゆる標準的な原価と比較して、実際を診断し、批判し、統制しうるものでなければならない。このような目的のために行なわれる原価計算を標準原価計算という」［清田（1957），p.17］。

しかし、直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については記述していない。

②　田島四郎『最新　工業簿記』　使用年度　1964～1972

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的方法によってあらかじめ標準となる原価を定め、別に実際発生した原価を計算して、標準として定められた原価との差異を分析・算定する方法である。これは、標準となる減差を定める点において事前原価計算といえる。標準原価計算は、おもに原価管理目的のために行なわれる」［田島（1963），p.9］。

また、この教科書は、直接材料費、直接労務費の差異分析について、一橋出版で初めて図を使用した説明をしている教科書である。さらに、製造間接費の差異分析について数直線を使用した説明をしている。使用している図は、以下の図９、図10、図11である［田島（1963），p.196-199］。そして、実教出版の教科書よりも５年も早く、直接材料費、直接労

務費の差異分析を図式化しようとする試みが行われている。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図９を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図10を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、操業度差異、能率差異（図11の数直線を利用した説明）

図９　直接材料費

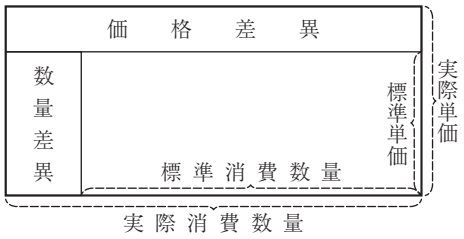


図10　直接労務費

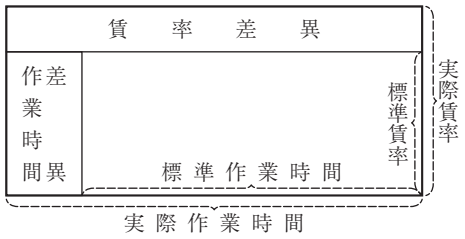
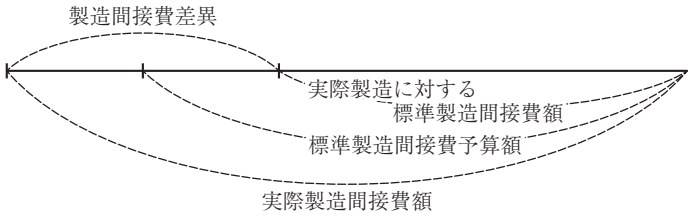


図11　製造間接費



③　黒沢清『工業簿記』 使用年度　1967～1973

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的な分析調査にもとづいて、標準となる原価を計算し、これと実際原価を比較して、その差異を分析・算定する方法である。原価管理の目的を達成するためには、この方法によることが必要である」［黒沢（1966），p.14］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、実教出版の⑧の教科書と同じ図を使用して説明をしている［黒沢（1966），p.172-175］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・配賦率差異、配賦時間差異（図を使用した説明）

ここで、黒沢氏の監修のもと1962年に日本語に翻訳された『標準原価会計論―標準原価の会計手続―』によれば、標準原価のタイプとして、次の５つが挙げられている［Cecil Gillespie著、黒沢監修、三浦訳（1962），p.27］。

（a）材料費および労務費物量標準　（b）材料費価格標準　（c）両無比賃率標準

（d）予算操業度　（e）経費標準

黒沢氏は、おそらくこの標準原価の考えに影響を受けて、高等学校の『工業簿記』の教科書の差異分析について記載をしたのではないかと考えられる。

④　田島四郎『基本工業簿記』　使用年度　1968～1973

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的調査によってあらかじめ標準となる原価を定め、これと実際原価を比較して、その差異を分析・算定する方法である。標準原価計算は、原価管理を効果的に行なうために用いられる」［田島（1967），p.11］。

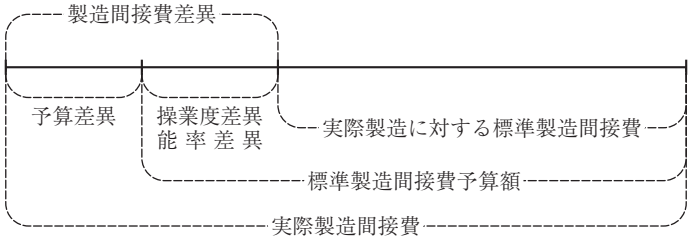
また、この教科書における直接材料費、直接労務費の差異分析については、②の教科書と同じ図を使用して説明をしている。また、製造間接費の差異分析については、以下の図12を使用して説明をしている［田島（1967）,pp.179-182］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、操業度差異、能率差異（図12の数直線を利用した説明）

図12　製造間接費



⑤　黒沢清『工業簿記　改訂版』　使用年度　1971～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的な分析調査にもとづいて、標準となる原価を計算し、これと実際原価を比較して、その差異を分析・算定する方法である。原価管理の目的を達成するためには、この方法によることが必要である」［黒沢（1974），p.14］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、③の教科書と同じ図を使用して説明をしている［黒沢（1974），pp.176-179］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・配賦率差異、配賦時間差異（図を使用した説明）

⑥　田島四郎『基本工業簿記　改訂版』　使用年度　1972～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的調査によってあらかじめ標準となる原価を定め、これと実際原価を比較して、その差異を分析・算定する方法である。標準原価計算は、原価管理を効果的に行なうために用いられる」［田島（1974），p.11］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、④の教科書と同じ図を使用して説明をしている［田島（1974），pp.183-186］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、操業度差異、能率差異（数直線を利用した説明）

⑦　黒沢清『工業簿記』　使用年度　1974～1984

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的な分析調査に基づいて、標準となる原価をあらかじめ計算しておき、実際の生産量に対する標準原価と実際原価とを比較して、その差額を算定・分析する方法である。この方法は、主として、原価管理の目的を達成するために用いられる」［黒沢（1977），p.13］。

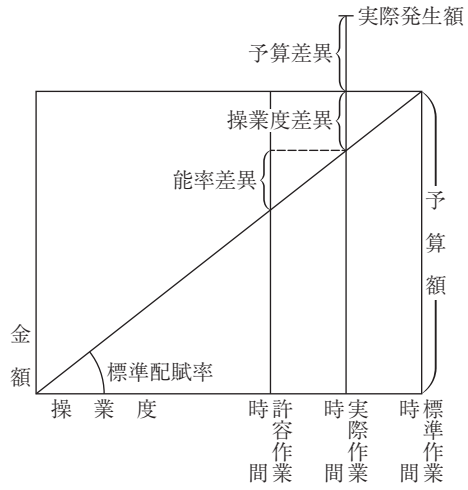
また、この教科書における直接材料費、直接労務費の差異分析については、③の教科書と同じ図を使用して説明をしている。しかし、製造間接費の差異分析については、以下の図13を使用して説明をしている［黒沢（1977），pp.190-194］。この図は、当時のどの教科書においても使用されておらず、現在の高等学校における「原価計算」の教科書において掲載されている図に近い図である。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、操業度差異、能率差異（図13を使用した説明）

図13　製造間接費



（3）大原出版

①　東京商業図書研究会　代表　武市春男『最新　工業簿記』　使用年度　1953～1954

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「事前原価計算の一種に標準原価計算（Standard cost accounting）というものがある。標準原価計算が見積計算である点は、事前原価計算と同じであるが、その見積は生産条件を科学的に検討した結果得られた能率的な原価であって、この標準原価を実際原価と対比することによって、経営能率を測定するものである」［武市（1952），p.8］。

しかし、直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については記述していない。

②　東京商業図書研究会　代表　武市春男『改訂　工業簿記』　使用年度　1955～1964

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「事前原価計算の一種に標準原価計算というものがある。標準原価計算が見積計算である点は、事前原価計算と同じであるが、その見積りは生産条件を科学的に検討した結果得られた能率的な原価であって、この標準原価を実際原価と対比することによって、経営能率を測定するものである」［武市（1955），p.9］。

しかし、①の教科書と同様に「標準原価計算」の用語は使用しているが、直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については記述していない。

③　東京商業図書研究会　代表　山田文雄『三訂　工業簿記』　使用年度　1962～1965

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、すべての原価要素について、価格だけでなく、消費量をも、より科

学的に研究して､製品の標準原価を算定し､この標準原価と実際原価との差異分析を行なって、原価管理に役だてるのである」［山田（1961），p.156］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、以下のように式を使用した説明をしている［山田（1961），pp.157-159］。

直接材料費・・・材料価格差異、材料数量差異（式による説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（式による説明）

製造間接費・・・製造間接費差異（式による説明）

④　東京商業図書研究会　代表　小田光治『四訂　工業簿記』　使用年度　1964～1968

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、すべての原価要素について、価格だけでなく、消費量をも、より科学的に研究して､製品の標準原価を算定し､この標準原価と実際原価との差異分析を行なって、原価管理に役だてるのである」［小田（1963），p.165］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、以下のとおりである［小田（1963），pp.166-168］。なお､製造間接費の差異分析については､（注）として２分法と３分法について式による説明をしている。

直接材料費・・・材料価格差異、材料数量差異（式による説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（式による説明）

製造間接費・・・製造間接費差異（式による説明）

⑤　東京商業図書研究会　代表　小田光治ほか『五訂　工業簿記』　使用年度　1968～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、製品の標準原価を計算する方法であり、標準原価と実施原価との差異を求め､その原因を分析することによって原価管理を効果的に行なうことを目的とする」［小田ほか（1967），pp.12-13］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、以下のように④の教科書と同様に式による説明をしている［小田ほか（1967），pp.164-166］。

直接材料費・・・材料価格差異、材料数量差異（式による説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（式による説明）

製造間接費・・・製造間接費差異（式による説明）

⑥　山桝忠恕ほか『最新工業簿記』　使用年度　1970～1974

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的な調査によって、あらかじめ標準となる原価を定め、これによって製品の原価を計算する方法である。この方法によって計算された原価を標準原価といい、これと実際原価とを比較して、その差異（原価差異という）を算定・分析し、原価の管理を効果的に行なう資料とする」［山桝ほか（1969），p.10］。

また、この教科書は、直接材料費、直接労務費の差異分析について、大原出版で初めて図を使用して説明をしている教科書である。使用している図は、実教出版の⑥の教科書と同じ図である［山桝ほか（1969），pp.159-164］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、能率差異、操業度差異（式による説明）

⑦　山桝忠恕ほか『最新工業簿記』　使用年度　1974～1983

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、科学的・統計的な調査によって、あらかじめ標準となる原価を定め、これによって製品の原価を計算する方法である。この方法によって計算された原価を標準原価といい、これと実際原価とを比較して、この差異（原価差異という）を算定分析し、原価の管理を効果的に行なう資料とする」［山桝ほか（1977），p.11］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、⑥の教科書と同様に、直接材料費、直接労務費の差異分析は図を、製造間接費の差異分析は式を使用して説明をしている［山桝ほか（1977），pp.184-188］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・予算差異、能率差異、操業度差異（式による説明）

⑧　東京商業図書研究会　代表　正願地辰午『高校工業簿記』　使用年度　1975～1983

この教科書において、標準原価計算について以下のように定義している。

「標準原価計算は、製品の標準原価を計算する方法であり、標準原価と実施原価との差異を求め、その原因を分析することによって原価管理を効果的に行なうことを目的とする。

標準原価とは、能率測定の尺度となるように、正常価格または予定価格に、科学的・統計的調査によって算出した財貨または用役の予定消費量を掛けて計算した原価である」［正願地ほか（1977），pp.12-13］。

また、この教科書における直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析については、以下のとおりである。この教科書は、大原出版で初めて製造間接費の差異分析について図を使用して説明をしている教科書である。使用している図は、実教出版の⑧の教科書と同

じ図である［正願地ほか（1977），pp.168-171］。

直接材料費・・・価格差異、数量差異（図を使用した説明）

直接労務費・・・賃率差異、作業時間差異（図を使用した説明）

製造間接費・・・配賦率差異、配賦時間差異（図を使用した説明）

以上、本節において、（１）実教出版、（２）一橋出版、（３）大原出版の高等学校における検定済教科書「工業簿記」において標準原価計算がどのように取り上げられていたかについて、標準原価計算の定義と標準原価計算の直接材料費、直接労務費、製造間接費の差異分析の内容について考察を行ってきた。いずれの教科書においても、原価管理を標準原価計算の目的としており、さらに、差異分析については、式や図を使用した説明をしているなど、それぞれの教科書において工夫した内容であった。そして、この原価管理目的が管理会計につながっていく内容であると考えられる。また、標準原価計算について記述されている内容もそれぞれの出版社において、新しい教科書になればなるほど、量、質ともに充実した内容になっていると考えられる。こうしたことから、1960年代から1970年代にかけて標準原価計算の意義が高まり、その教育内容について拡大したと考えられる。

また、標準原価計算の差異分析について、直接材料費、直接労務費の差異分析はかなり早い段階から教科書において取り上げられている。それに対して、製造間接費の差異分析は、検定済教科書であるにもかかわらず、取り上げられ方が出版社、執筆者ごとに異なっている。これは、時代背景の影響および高等学校において教育する標準原価計算の内容が固まっていないために、教科書発行会社各社、または、執筆者の自由裁量の部分が多いためではないかと考えられる。

そして、昭和35年時点では、製造原価の多くは直接費であると考えられ、間接費より直接費の管理が重要視されていたと考えられる。その後、昭和45年時点では高度経済成長期にあたり、工場の機械化が急速に進んだため、昭和35年と比べて昭和45年時点では、製造原価に占める間接費の割合が高まったと考えられる。こうしたことも、直接材料費と直接労務費の差異分析に比べて、製造間接費の差異分析に対する取り上げ方がやや遅い、あるいは取り上げ方が定まらない要因の一つであると考えられる。

４　検定済教科書「工業簿記」における直接原価計算の内容の変遷

本節においては、昭和53年高等学校学習指導要領以前の1960年代から1970年代における検定済教科書において「直接原価計算」の章を起こしている（１）実教出版、（２）一橋出版の２冊の検定済教科書「工業簿記」において、直接原価計算がどのように取り上げられているか、について考察を行うことにする。

（1）実教出版　定方鷺男『標準工業簿記』　使用年度　1974～1983

この教科書において、直接原価計算について以下のように定義している。

「直接原価計算は、変動製造原価によって製品の原価を計算し、どういう製品をどのくらい作って、いくらで売ればよいかなどの経営計画を決めるのに役だつ資料を提供することをおもな目的として行なわれる方法である」［定方ほか（1970），p.11］。

また、直接原価計算の意味について以下のように記述している。

「直接原価計算は、製造原価を変動製造原価と固定製造原価に分け、変動製造原価だけで製造原価を計算し、固定製造原価は発生した期間の費用とする方法である」［定方ほか（1970），p.160］。

このように、この教科書においては、直接原価計算について「経営計画を決めるのに役立つ資料を提供することをおもな目的として行われる方法」と記述している。

（2）一橋出版　黒沢清『工業簿記』　使用年度　1974～1984

この教科書において、直接原価計算について以下のように定義している。

「部分原価計算は、製品の製造のために生じた原価のうち、ある種の原価だけを製品の原価とする方法である。たとえば、変動費だけで製品の原価を計算する直接原価計算がこれである」［黒沢（1977），p.13］。

また、別の章において直接原価計算の説明について、詳細に記述している。要約すれば以下のとおりである［黒沢（1977），pp.198-203］。

いままで学んだ原価計算は、製品の製造に関連して生じたすべての原価要素を製品の原価として計算する方法であった。これに対して、直接原価計算は、製品の原価計算から期間損益計算までを含み、製品の原価計算にあたっては、原価要素を変動費と固定費に区分し、変動費だけを製造原価とし、固定費は1会計期間の費用として処理する。

また、直接原価計算は、企業の期間損益の測定や利益計画の設定などにおいて、従来の原価計算より利用価値は大きいとされている。

期間損益の測定への役立ちにおいて、一定期間における損益のは握は、企業の経営成績を判断するうえで、重要な数値である。そして、直接原価計算においては、原価・販売数量・利益との間に一定の関係が明らかである。すなわち、製造数量の増減によっては、原価に影響はなく、販売数量が増加すれば、利益も増加していくのである。したがって、企業の経営成績をは握することが全部原価計算にくらべて容易になる。

利益計画への役立ちにおいて、企業が有効な経営活動をすすめるには、計画を立て、そ

れを実施していくことが必要である。その中心の計画が利益計画である。利益計画は、一定期間に達成可能な利益目標をあげ、その実現のために必要な売上高・生産高・費用額などの計画を立てることである。

そして、直接原価計算は、以上のように経営管理に必要な資料を提供するほか、原価管理や価格政策などにも利用できる。しかし、現在のところ企業内部での利用はできるが、諸法規などの制約により、外部への報告書は全部原価計算の数値に直して示されなければならない。

このように、一橋出版の教科書においては、実教出版の教科書と比べて直接原価計算の意義についてかなり詳しく記述している。これは、直接原価計算について教育することができると高等学校学習指導要領に明示されているが、その教育内容については明示されていないために、それぞれの教科書において差が生じているのではないかと考える。

以上、昭和53年高等学校学習指導要領以前の1960年代から1970年代における検定済教科書において、直接原価計算について取り上げている２冊の教科書について考察を行った。その結果、高等学校学習指導要領に直接原価計算の教育内容について明示されていないためか、検定済教科書でありながら、その記述において質的量的に差が生じていることが読み取れた[6)]。

５　むすび

以上、これまでの研究でまだ研究対象としていない1960年代から1970年代における昭和35年高等学校学習指導要領、昭和45年高等学校学習指導要領の変遷から、標準原価計算と直接原価計算の教育内容について考察を行ってきた。要約すると、昭和35年高等学校学習指導要領から昭和45年高等学校学習指導要領に改訂されると、科目「工業簿記」における標準原価計算の内容の充実が図られた。それに伴い、検定済教科書「工業簿記」において、標準原価計算の教育内容が量、質ともに拡大して行った。そして、その内容は、科目「管理会計」につながる原価管理を目的とするものであった。また、直接原価計算については、昭和45年高等学校学習指導要領において教育することができると明示された。そこで、昭和53年高等学校学習指導要領以前の1960年代から1970年代における検定済教科書において、直接原価計算について取り上げている２冊の検定済教科書について考察を行った。その結果、その内容はまだ直接原価計算の教育内容が高等学校学習指導要領に明示されていないためか、検定済教科書でありながら、その取り上げられ方は異なっていた。その後、前研究で考察したように、昭和53年高等学校学習指導要領において、標準原価計算および直接原価計算は教育内容から削除されるものの、平成元年高等学校学習指導要領において、標

準原価計算の内容が復活し、さらに、直接原価計算の内容が加えられると、管理会計への流れは加速し、その後、平成21年高等学校学習指導要領において科目「管理会計」が新設されたのである。

こうした考察の結果、昭和35年高等学校学習指導要領から昭和45年高等学校学習指導要領において、すなわち1960年代から1970年代においては、標準原価計算の意義が拡大したと考えられる。そして、科目「管理会計」へつながる原価管理を目的とした標準原価計算について教育することの重要性が高まった時代であると考える。この歴史的動向を整理しておくことは、今後の高等学校における原価計算教育および管理会計教育を考察する際に必要不可欠であると考える。そして、人間形成の教育のためには、学問的背景を持った教育が必要であると考えることから、教育においても学問的な原価計算および管理会計の内容を踏まえ、高等学校における教育内容に関して整理、再編成し、あるべき原価計算教育および管理会計教育の姿について研究して行くことが必要不可欠の課題ではないかと考えるのである。

また、今後の研究課題として、２つの点があると考えられる。

第１に、標準原価計算の教育に関して、わが国における状況と諸外国における状況について比較検討を行いたいと考える。

第２に、これまで研究してきた戦後の高等学校学習指導要領の変遷の史的分析から、今後の高等学校におけるあるべき原価計算教育および管理会計教育を提示することである。

［注］

1）田中耕太郎氏は著書『教育基本法の理念』において学問的な背景をもって教育を行うことが必要であり、そうすることによって人間形成にも貢献することができるとしている。本研究では、この田中耕太郎氏の考え方を基本理念として考察を進めて行くことにする。

2）高等学校における教育は、学習指導要領によりその教育内容について定められている。そして、学校教育法により、高等学校等で使用される教科書は教科書検定制度が採用されている。この教科書検定は、民間で著作・編集された図書について、文部科学大臣が教科書として適切か否かを審査し、これに合格したものを教科書として使用することを認める制度である。すなわち、教科書検定制度は、教科書の著作・編集を民間に委ねることにより、著作者の創意工夫に期待するとともに、検定を行うことにより、適切な教科書を確保することをねらいとして設けられているものである。したがって、教科書の内容の変遷について考察することは高等学校の教育を考察する上で重要な分析視点であると考える。なお、学習指導要領の変遷については、鈴木（2002）、吉野（2003）、日本商業学会編（2006）、番場（2008）、番場（2009a）、番場（2009b）、番場（2010a）、番場（2010b）を参照のこと。

　また、高等学校学習指導要領の原文に関しては、国立教育政策所のホームページ
https://www.nier.go.jp/guideline/を参照されたい。

3）その他の教科書として森北出版の教科書もあるが、その後、森北出版が発行した「工業簿記」の教科書がないことから実業之日本社と同様に研究の対象から外すこととした。

4）事前原価計算と事後原価計算について、教科書において次のように定義されている。

　事前原価計算は、見積原価計算ともいい、製造着手前において、その生産に要する数値を見積もって原価を計算するもの

事後原価計算は、実際原価計算ともいい、その製造に要した実際数値を基礎として、原価の算定を行うもの

５）配賦率差異は、予算差異、操業度差異の合計、配賦時間差異は、能率差異を意味している。また、次のような式によって計算される。

配賦率差異＝（実際配賦率－標準配賦率）×実際直接作業時間

配賦時間差異＝標準配賦率×（実際直接作業時間－標準直接作業時間）

６）1970年代には直接原価計算論争が終結し安定期入ったことも、高等学校における教科書において指導できることになったことに大きく影響している考えられる。なお、直接原価計算論争に関しては高橋賢（2008）を参照のこと。

＜参考文献＞

Gillespie,C（1959）,*Accounting procedure for standard costs*,Prentice-Hall,Inc. New Jersey,U.S.A（黒澤清監修、三浦三良訳（1962）『標準原価会計論―標準原価の会計手続―』千倉書房。）

薄井浩信（2016）「高等学校における管理会計教育の起源に関する一考察　―昭和53年高等学校学習指導要領における科目「工業簿記」を中心として―」『作大論集』第6号、261-282頁。

薄井浩信、中島洋行（2015）「工業簿記、原価計算および管理会計の関係に関する一考察　―平成11年学習指導要領と平成21年学習指導料要領との比較検討を中心として―」『作大論集』第5号、273-293頁。

薄井浩信（1994）「商品教育の歴史的動向とその課題　―商品学教育と商品教育との一元的範疇をめざして―」福島大学経済学研究科経営学専攻修士論文。

薄井浩信（1992）「商業教育論に関する史的分析と現代商業教育の問題」『信陵論叢』第34巻、21-34頁。

太田哲三他（1957）『原価計算入門』中央経済社。

太田哲三他（1963）『新版　原価計算入門』中央経済社。

定方鷲男、青柳文司（1969）『企業会計概説』同文館。

佐藤俊徳（1965）「原価管理と標準原価計算」『鹿児島経大論集』第6巻第3号、133-158頁。

鈴木健一（2002）「高等学校学習指導要領の変遷と背景―商業編　教育課程―『埼玉女子短期大学研究紀要』第18号、25-37頁。

高橋賢（2008）『直接原価計算発達史－米国における史的展開と現代的意義－』中央経済社。

田中耕太郎（1961）『教育基本法の理論』有斐閣。

日本商業教育学会編（2006）『教職必携　最新商業科教育法』実教出版。

番場博之（2010b）「高等学校における商業教育の変遷（下）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻第3号、1-25頁。

番場博之（2009）「高等学校における商業教育の変遷（中）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第41巻2･3号、107-130頁。

番場博之（2009）「高等学校における商業教育の変遷（上）：産業構造の変化と学習指導要領改訂の関連性から」『駒沢大学経済学論集』第40巻第4号、27-46頁。

番場博之（2008）「高等学校における職業学科と商業高校」『駒沢大学経済学論集』第40巻2･3号、55-74頁。

溝口一雄（1960）『改訂　初等原価計算』税務経理協会。

文部省（1979）『高等学校学習指導要領解説　商業編』一橋出版。

文部省（1972）『高等学校学習指導要領解説　商業編』一橋出版。

吉野弘一（2003）『商業科教育法　―２１世紀のビジネス教育―』実教出版。

＜付表１＞

No	著者名	書名	出版社	使用年度	発行年
1	東京商業図書研究会 代表　武市春男	最新　工業簿記	大原出版	1953～1954	1952
2	沼田嘉穂	工業簿記	実教出版	1953～1955	1954
3	代表　石田壮吉　監修　番場嘉一郎　執筆 清川酉之助　直井繁　大木薫　岩本一美	工業簿記	実業之日本社	1955～1961	1954
4	沼田嘉穂	新編　簿記会計２（工業簿記）	実教出版	1955～1962	1955
5	東京商業図書研究会 代表　武市春男	改訂　工業簿記	大原出版	1955～1964	1955
6	沼田嘉穂	工業簿記　改訂版	実教出版	1956～1966	1956
7	商業教育指導会 代表者　清田栄一	新訂　工業簿記	一橋出版	1957～1965	1957
8	太田哲三	新工業簿記	実教出版	1957～1959	1957
9	太田哲三	新工業簿記　改訂版	実教出版	1960～1964	1959
10	東京商業図書研究会 代表　山田文雄	三訂　工業簿記	大原出版	1962～1965	1961
11	東京商業図書研究会 代表　小田光治	四訂　工業簿記	大原出版	1964～1968	1963
12	田島四郎	最新　工業簿記	一橋出版	1964～1972	1963
13	太田哲三　ほか４名	新工業簿記（新訂版）	実教出版	1965～1969	1964
14	石崎正義　竹本英雄　山口清　山本修	標準工業簿記	森北出版	1965～1966	1963
15	黒沢清	工業簿記	一橋出版	1967～1973	1966
16	溝口一雄　江村稔　染谷恭次郎	新編　工業簿記	実教出版	1968～1972	1968
17	東京商業図書研究会 代表　小田光治　ほか８名	五訂　工業簿記	大原出版	1968～1974	1967
18	田島四郎	基本工業簿記	一橋出版	1968～1973	1967
19	太田哲三　ほか３名	新工業簿記　四訂版	実教出版	1969～1974	1968
20	定方鷲男　ほか３名	標準工業簿記　改訂版	実教出版	1970～1974	1970
21	山桝忠恕　ほか６名	最新工業簿記	大原出版	1970～1974	1969
22	黒沢清	工業簿記　改訂版	一橋出版	1971～1974	1974
23	田島四郎	基本工業簿記　改訂版	一橋出版	1972～1974	1974
24	定方鷲男　ほか３名	標準工業簿記	実教出版	1974～1983	1977
25	山桝忠恕　ほか６名	最新工業簿記	大原出版	1974～1983	1977
26	黒沢清	工業簿記	一橋出版	1974～1984	1977
27	東京商業図書研究会 代表　正願地辰午　ほか３名	高校工業簿記	大原出版	1975～1983	1977

＜付表２＞

実教出版

No	著者名	書名	使用年度	材料費 （価格差異、数量差異）	労務費 （賃率差異、時間差異）	製造間接費 （予算差異、能率差異、操業度差異）
1	沼田嘉穂	工業簿記	1953～1955	×	×	×
2	沼田嘉穂	工業簿記　改訂版	1956～1966	×	×	×
3	太田哲三	新工業簿記	1957～1959	○	○	△ （活動差異、能率差異、経費差異）
4	太田哲三	新工業簿記 改訂版	1960～1964	○	○	○
5	太田哲三　ほか４名	新工業簿記 （新訂版）	1965～1969	○	○	○
6	溝口一雄　江村稔 染谷恭次郎	新編　工業簿記	1968～1972	○	○	○
7	太田哲三　ほか３名	新工業簿記 四訂版	1969～1974	○	○	○
8	定方鷲男　ほか３名	標準工業簿記 改訂版	1970～1974	○	○	△ （配賦率差異、配賦時間差異）
9	定方鷲男　ほか３名	標準工業簿記	1974～1983	○	○	△ （配賦率差異、配賦時間差異）

一橋出版

No	著者名	書名	使用年度	材料費 （価格差異、数量差異）	労務費 （賃率差異、時間差異）	製造間接費 （予算差異、能率差異、操業度差異）
1	商業教育指導会 代表者　清田栄一	新訂　工業簿記	1957～1965	×	×	×
2	田島四郎	最新　工業簿記	1964～1972	○	○	○
3	黒沢清	工業簿記	1967～1973	○	○	△ （配賦率差異、配賦時間差異）
4	田島四郎	基本工業簿記	1968～1973	○	○	○
5	黒沢清	工業簿記　改訂版	1971～1974	○	○	△ （配賦率差異、配賦時間差異）
6	田島四郎	基本工業簿記 改訂版	1972～1974	○	○	○
7	黒沢清	工業簿記	1974～1984	○	○	○

大原出版

No	著者名	書名	使用年度	材料費 （価格差異、数量差異）	労務費 （賃率差異、時間差異）	製造間接費 （予算差異、能率差異、操業度差異）
1	東京商業図書研究会 代表　武市春男	最新　工業簿記	1953～1954	×	×	×
2	東京商業図書研究会 代表　武市春男	改訂　工業簿記	1955～1964	×	×	×
3	東京商業図書研究会 代表　山田文雄	三訂　工業簿記	1962～1965	○	○	△ （製造間接費差異）
4	東京商業図書研究会 代表　小田光治	四訂　工業簿記	1964～1968	○	○	△ （製造間接費差異）
5	東京商業図書研究会 代表　小田光治　ほか８名	五訂　工業簿記	1968～1974	○	○	△ （製造間接費差異）
6	山桝忠恕　ほか６名	最新工業簿記	1970～1974	○	○	○
7	山桝忠恕　ほか６名	最新工業簿記	1974～1983	○	○	○
8	東京商業図書研究会 代表　正願地辰午　ほか３名	高校工業簿記	1975～1983	○	○	△ （配賦率差異、配賦時間差異）

○…取り上げている　　×…取り上げていない　　△…一部取り上げている