

[論文]

原価計算等邦語書籍における素価に関する記述と位置づけ

寺 戸 節 郎

〈目 次〉

はじめに

1. 素価に関する記述

1.1 全体の記述と主題別構成

1.2 「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前後における記述

1.3 1980年代および2010年代における記述

2. 素価に関する記述における位置

2.1 全体と主題別の記述における位置

(1) 全体の記述における位置

(2) 主題別の記述における位置

2.2 「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前後における位置

2.3 1980年代の記述における位置

結 び

参考文献

はじめに

製造活動で合目的に放棄される価値（津曲（1985）、18頁）¹⁾が財貨・用役の生産的消費に基づいて測定される製造原価を構成する要素として素価が識別される場合がある。中世イタリアにおける工業会計ではすでに素価が算出されていた²⁾。しかし、素価の存在意義は低下している（櫻井（1995）、30頁）とされている。

素価については、原価計算理論では重視されているとはいえないとする見解（福島（1989）、67頁）³⁾が示されている。その一方で、実務では用語として素価がしばしば使用されてきているとする見解（廣本（1997）、65頁）もある。さらに、直接費の概念の適用範囲のいかんによって、基礎原価（素価）概念の存在理由（意義）が左右されるとする見解も示されている（溝口（1978）、101頁）。

このように原価概念のひとつの類型としての素価の存在意義については見解が分かれている。本稿では、参照することができた原価計算に関連する邦語の書籍⁴⁾における素価に関する記述の状況について、存在意義に対する見解が分かれる素価に関する記述の有無、素価に関する記述における原価種類としてまたは製造間接費の製品別配賦の配賦基準としての位置づけを考察する。考察に

おいては、対象となる書籍の全体及びアメリカ会計学会（American Accounting Association; A.A.A.）の「1951年度原価概念及び基準委員会報告書（以下、原価概念及び基準委員会報告書）」（A.A.A.（1952））の公表前とその直後を中心に年代等の別に、かつ書籍の主題の区分別に検証する。年代等の別かつ書籍の主題の区分別の検証はそれぞれの全体との差異に基づいて行う。

1. 素価に関する記述

1.1 全体の記述と主題別構成

現代における素価の存在意義については、前述のように、論者によって見解が異なる。その一方で、遡って1950年代初めにはA.A.A.の「原価概念及び基準委員会報告書」では、原価概念のひとつとして素価が簡潔に説明されている（A.A.A.（1952）、pp.177-178）⁵⁾。したがって、1950年代とその前後の年代では、原価概念の類型としての原価の種類または製造間接費の配賦基準としての素価について記述する書籍の割合が高いと推測される。

参照した書籍における素価に関する記述の年代別の状況は、次の表のとおりである。参照した書籍のうち素価に関する記述があるものは過半数であった。記述は1950

1) A.A.A.（1956）、p. 183. 櫻井（1982）、117頁を参照。

2) Garner（1954）、pp. 15-16を参照。

3) 直接材料費と直接労務費から構成される製品原価を算定する素価計算、または「素価制度（prime cost system）（すなわち、）製品に含まれる原材料費と直接労務費の会計」（Garner（1954）、p. 344、訳書、566頁）が近代的な原価計算として実際原価計算が成立する以前の原価計算の形態と考えられるのが一般的であり、原価計算史において素価概念は非常に重要な概念であるとされている（福島（1989）、67、78頁）

4) 原価計算に分類される、または件名が原価計算である書籍で参照することができたものの年代別、主題別の内訳は、下の表のとおりである。区分については、書名などから区分が原価計算、または原価計算論であるものが合わせて約5分の4である。

(単位：冊、%)

年代	原価計算	原価計算論	工業会計	原価計算史	その他	計
1930	2		2			4
1940	4	2				6
1950	18	5	4	3	4	34
1960	16	5	3	2	4	30
1970	24	7		3	1	35
1980	21	15		2	3	41
1990	9	7		1	2	19
2000	12	7	2	1	1	23
2010	15	2	1	1	4	23
計	121	50	12	13	19	215
構成比	56.3	23.3	5.6	6.0	8.8	

5) 原価計算の発達史的には早期における用語法では素価は「直接費（direct costs）」と同義であったものの、より精緻な原価測定技法が開発されたことにより直接費に分類される費目数が増加した（A.A.A.（1952）、p. 177）。

表1-1 素価に関する記述

(単位:冊、%)

年代	区分	記述あり		記述なし	計
		冊	割合		
1930		3	75.0	1	4
1940		1	16.7	5	6
1950		14	41.2	20	34
1960		16	53.3	14	30
1970		19	54.3	16	35
1980		16	39.0	25	41
1990		13	68.4	6	19
2000		19	82.6	4	23
2010		11	47.8	12	23
計		112	52.1	103	215

年代以前から見られ、1980年代と2010年代を除き、1960年代以降は参照した書籍の5割を超える書籍で素価に関する記述があった。1950年代は、記述が見られる書籍は前半が3割余り(5冊、31.2%)であるのに対し、後半は半数(9冊、50%)に増加した。

参照した書籍における主要な主題である「原価計算」、「原価計算論」の各区分の構成比とそれぞれの区分における素価に関する年代別の記述の状況は下の表のとおりである。素価に関する記述がある書籍の割合は、全体では「原価計算」の区分が57.9%、「原価計算論」の区分が56.0%でほとんど差がない。「工業会計」の区分(66.7%)を除き、それ以外の区分では素価に関する記述があるものは半数に満たない。

表1-2 主題別区分の構成比と記述

(単位:冊、%)

年代	原価計算		原価計算論	
	構成比	記述あり	構成比	記述あり
1930	50.0	1	0.0	—
1940	66.7	1	33.3	0
1950	52.9	10	14.7	2
1960	53.3	9	16.7	5
1970	68.6	13	20.0	5
1980	51.2	11	36.6	4
1990	47.4	6	36.8	6
2000	52.2	11	30.4	5
2010	65.2	8	8.7	1
計	56.3	70	23.3	28

1.2 「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前後における記述

1950年代前半及び前述のA.A.A.「原価概念及び基準

委員会報告書」が公表される前の1940年代は、素価に関する記述がある書籍の割合が低い。すなわち、素価に加えて経費から構成される製品原価を算定する近代的な原価計算が成立してからより多くの時間が経過した1950年代後半以降の方が、素価に関する記述がある書籍の割合がより高い。

参照した書籍の1940年代及び50年代前半における、主題の各区分の構成比と素価に関する記述の割合は下記のとおりである。この期間における素価に関する記述がある書籍の割合の参照した書籍全体における割合との差異は-24.8(=27.3-52.1)%である。この差異は主題別の各区分の①構成比の差による差異と②素価に関する記述割合の差による差異⁶⁾に分解することができる。両差異はともに負であるものの、各区分の構成比の差によるものは2.7%と小さく、素価に関する記述割合の差によるものが22.1%と大部分を占める。

構成比の差による差異は「原価計算」と「工業会計」の区分では負であり、素価に関する記述割合の差による差異はすべての区分で負である。その結果、記述がある書籍の同期間における主題の区分別割合の全体期間における割合との差異はすべての区分で負であった。特に、「原価計算」の区分は構成比による差異と記述割合による差異がともに負で、区分としての差異(-13.9%)は全体の差異の5割以上を占める。ただし、この期間における参照した書籍に「工業会計」の区分のものは含まれない。したがって、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」が公表される前の1940年代から直後の50年代前半の期間における素価に関する記述割合の低さは、参照した書籍の主題別区分の構成比の同期間と全体期間との差より、むしろ主として記述割合そのものの全体期間との差によるものである。

区分	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	50.0	36.4	-6.3	-21.5	-3.6	-10.7
原価計算論	27.3	33.3	4.0	-22.7	2.2	-6.2
工業会計	0.0	—	-5.6	-66.7	-3.7	—
原価計算史	13.6	0.0	7.6	-30.8	2.3	-4.2
その他	9.1	0.0	0.3	-10.5	0.0	-1.0
年代		27.3			-2.7	-22.1

6) これらの差異は、それぞれ①構成比の差×全体の記述割合、②記述割合の差×対象年代の構成比として求められる。ここで、構成比、記述割合の差はそれぞれ主題別の各区分における当該年代の構成比、割合と全体の構成比、割合との差である。

1.3 1980年代及び2010年代における記述

参照した書籍のうち素価に関する記述があるものが半数に満たないのは、既に述べたように1960年代以降では1980年代と2010年代である。1980年代における主題の各区分の構成比と素価に関する記述の割合は下記のとおりである。この年代における素価に関する記述がある書籍の割合の参照した書籍全体における割合との差異は-13.1 (=39.0-52.1) %である。これは、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前とその直後における記述割合の低さを5割程度下回る。構成比の差による差異は正であるがほぼゼロに近い。その一方で、素価に関する記述割合の差による差異は負で13.4%と参照した書籍全体における割合との差異の大部分を占める。

同年代の記述がある書籍における主題の区分別割合の全体期間における割合との差異は、「原価計算史」以外の区分で負である。構成比の差による差異は「原価計算論」以外の区分、素価に関する記述割合の差による差異は「原価計算史」以外の区分でそれぞれ負であった。ただし、この期間における参照した書籍にも「工業会計」の区分のものは含まれない。他区分の差異の合計を相殺する大きさである「原価計算論」の区分における構成比の差異は、さらに記述割合の差異(-10.73%)で相殺され、区分の差異は負(-3.3%)である。結果として、1980年代における素価に関する記述割合の低さも、参照した書籍の主題別区分の構成比より、記述割合そのものの全体期間との差によるものである。

区分	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	51.2	52.4	-5.1	-5.5	-2.9	-2.8
原価計算論	36.6	26.7	13.3	-29.3	7.5	-10.7
工業会計	0.0	—	-5.6	-66.7	-3.7	—
原価計算史	4.9	50.0	-1.2	19.2	-0.4	0.9
その他	7.3	<u>0.0</u>	-1.5	-10.5	<u>-0.2</u>	<u>-0.8</u>
年代		39.0			0.3	-13.4

2010年代における主題の各区分の構成比と素価に関する記述の割合は次のとおりである。この年代における素価に関する記述がある書籍の割合の参照した書籍全体における割合との差異は-4.3 (=47.8-52.1) %であり、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前の

1940年代及び直後の50年代前半における記述割合の低さの2割程度である。構成比の差による差異、素価に関する記述割合の差による差異ともに負で、両者の差は僅かである。

同年代の素価について記述がある書籍における主題の区分別割合の全体期間における割合との差異は、「原価計算論」、「原価計算史」以外の区分で正である。「その他」の区分と、構成比の差による差異は「原価計算」以外の区分、素価に関する記述割合の差による差異は「工業会計」以外の区分でそれぞれ負であった。「原価計算論」の区分における構成比の差異と「原価計算」の区分における記述割合の差異はそれぞれ他区分の正の差異の合計を相殺している。

2010年代における素価に関する記述がある書籍の割合は、1940年代及び50年代前半と1980年代ほど低くはない。また、書籍全体における割合との差異が1940年代及び50年代前半は主として記述割合そのものの差に、1980年代は記述割合の差のみに、それぞれよるものである。

区分	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	65.2	53.3	8.9	-4.5	5.2	-2.9
原価計算論	8.7	50.0	-14.6	-6.0	-8.2	-0.5
工業会計	4.3	100.0	-1.2	33.3	-0.8	1.4
原価計算史	4.3	0.0	-1.7	-30.8	-0.5	-1.3
その他	17.4	<u>25.0</u>	8.6	14.5	<u>0.9</u>	<u>2.5</u>
年代		47.8			-3.4	-0.8

2. 素価に関する記述における位置

2.1 全体と主題別の記述における位置

(1) 全体の記述における位置

参照した書籍のうち素価について記述しているものは、素価に関して主として原価の分類について述べた⁷⁾箇所または製造間接費の製品別配賦について述べた箇所⁸⁾で記述されている。原価の分類においては原価の種類、製品別配賦においては配賦基準のうちの価値基準のひとつとして素価がそれぞれ記述されている。参照した書籍における年代別の素価に関する記述箇所の状況は、次の表のとおりである。

7) 例えば、青木 (1955)、60-61頁、櫻井 (1983)、13頁、西澤 (1983)、87頁、中山 (1997)、63頁、上埜 (2011)、224頁。

表 2 - 1 素価に関する記述箇所

(単位:冊、%)

年代	区分	原価分類		製造間接費配賦		
		割合		割合		割合
1930	1	25.0	2	75.0		
1940			1	100.0		
1950	3	21.4	4	28.6	7	50.0
1960	1	6.3	8	50.0	7	43.8
1970	4	21.1	12	63.2	3	15.8
1980	6	37.5	7	43.8	3	18.8
1990	4	30.8	8	61.5	1	7.7
2000	6	31.6	12	63.2	1	5.3
2010	4	36.4	7	63.6		
計	29	25.9	59	52.7	24	21.4

参照した書籍のうち素価について記述している書籍全体では、原価分類の箇所においてのみ、したがって原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の割合が4分の1強である。それに対し、製造間接費の製品別配賦においてのみ、したがって製造間接費の配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合が2分の1強である。その一方で、原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける記述は5分の1強である。よって、原価種類として素価を位置づける記述、すなわち原価種類のみ及び原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合は約2分の1弱(47.3%)である。他方、配賦基準として位置付ける記述、すなわち配賦基準のみ及び原価種類とともに配賦基準として位置付ける記述の合計の割合が約4分の3(74.1%)である。

原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の割合は、1940年代と60年代を除いて5分の1を超える一方で、1940年代から70年代までは全体期間における割合を下回り、80年代以降は上回っている。原価種類とともに製造間接費の製品別配賦における配賦基準として素価を位置付ける記述の割合は、1950年代と80年代を除いて前の年代を下回り続け、したがって1940年代を除いて1960年代までは全体期間における割合を上回り、1970年代以降は下回っている。配賦基準としてのみ素価を位置付ける記述は、1950年代、80年代を除いて2分の1以上であり、1970年代に続いて90年代以降は全体期間における割合を上回っている。

結果として、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合は1950年代と80年代を除いて前の年代を下回り続け、1970年代以降は80年代を除いて全体期間における割合を下回っている。一方、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合は1940年代と60年代、90年代を除いて前の年代を下回り続け、1980年代以降は全体期間における割合を下回っている。さらに、その結果として原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合は、配賦基準として位置付ける記述の合計の割合以下である。したがって、原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の割合が、配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合を下回っている。

(2) 主題別の記述における位置

参照した書籍のうち素価について記述があるものの、主題の各区分における素価に関する記述の箇所は下の表のとおりである。原価分類の箇所においてのみ、したがって原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の割合は、「原価計算」と「工業会計」の区分が素価について記述がある書籍全体の平均を下回り、それ以外の区分は全体の平均を上回っている。それに対し、製造間接費の製品別配賦においてのみ、したがって製造間接費の配賦基準としてのみ素価を位置付ける記述の割合は、「原価計算」の区分が素価について記述がある書籍全体の平均を上回り、それ以外の区分は平均を下回っている。

その一方で、原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける記述の割合は、「原価計算」と「その他」の区分のみが全体の平均を下回っている。ただし、構成比⁸⁾

表 2 - 2 主題別の素価に関する記述箇所

(単位:冊、%)

主題	区分	原価分類		製造間接費配賦		
		割合		割合		割合
原価計算	14	20.0	43	61.4	13	18.6
原価計算論	9	32.1	11	39.3	8	28.6
工業会計	2	25.0	4	50.0	2	25.0
原価計算史	3	75.0	0	0.0	1	25.0
その他	1	50.0	1	50.0	0	0.0
計	29	25.9	59	52.7	24	21.4

8) 参照した書籍のうち素価について記述しているものにおける主題の各区分の構成は以下のとおりである。

(単位:冊、%)

原価計算	原価計算論	工業会計	原価計算史	その他	計
70 (62.5)	28 (25.0)	8 (7.1%)	4 (3.6)	2 (1.8)	112

は小さいものの「原価計算論」等の各区分の割合は全体の平均を上回っている。原価計算の主要な目的⁹⁾のひとつである財務諸表作成のために売上原価や棚卸高などを構成する製品原価を測定する一環として製造間接費の配賦は、「原価計算」の区分と同様に「工業会計」の区分でも対象として相対的に重要である。

結果として、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合は、「原価計算」の区分が素価について記述している書籍全体の平均を下回り、それ以外の区分は上回っている。一方、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合は、原価種類及び配賦基準として位置付ける記述と異なり「原価計算」、同様に「工業会計」の区分が全体の平均を上回り、それ以外は下回っている。さらに、「原価計算」と「原価計算論」、「工業会計」の区分は、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合が原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合を上回っている。

素価について記述している書籍の構成では、原価計算の区分の構成比が最も大きく、「原価計算論」の区分は次いで構成比が大きい。よって、両区分の構成比は、素価についての記述全体における素価の各位置づけの記述の割合に相対的に大きく影響する。一方で、「原価計算」の区分において原価種類とともに製造間接費の製品別配賦の配賦基準として素価を位置付ける記述が最も少なく、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合は配賦基準として位置付ける記述の合計の割合の2分の1弱である。よって、この区分の構成比率が高まれば、素価を原価種類として位置付ける記述と配賦基準として位置付ける記述との割合の差は拡大する。

2.2 「原価概念及び基準委員会報告書」の公表前後における位置

1940年代及び50年代前半は、前述のように参照した書籍における素価に関する記述の割合が低い。その一方で、素価についての記述における素価の位置づけの割合の参照した書籍の全体期間における割合との差異は、原価種類のみが $-9.2 (= 16.7 - 25.9) \%$ 、配賦基準のみが $-19.4 (= 33.3 - 52.7) \%$ 、したがって原価種類及び配賦基準は

$28.6 (= 50.0 - 21.4) \%$ である。一方、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」が公表される前とその直後のこの期間においては、素価を原価種類としてのみ位置付ける記述の割合が配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合を下回っている。

しかし、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合における差異が $19.4 (= 66.7 - 47.3) \%$ 、配賦基準として位置付ける記述の合計の割合における差異は $9.2 (= 83.3 - 74.1) \%$ である。1950年代後半及び60年代も素価を原価種類として位置付ける記述の割合が配賦基準として位置付ける記述の割合を下回り、原価種類として位置付ける記述の割合の差異と配賦基準として位置付ける記述の割合の差異は正である。

1940年代及び50年代前半の期間における主題の各区分の構成比と記述における素価の位置づけに関する記述の割合は次頁のとおりである。原価種類のみとして素価を位置付ける記述では、主題別の各区分の構成比の差による差異と当該位置づけの記述割合の差による差異はともに負である。しかし、各区分の構成比の差によるものは 1.8% と小さく、原価種類としてのみ位置付ける記述の割合の差による差異がそれを上回る 7.4% である。その一方で、製造間接費の配賦基準としてのみ位置付ける記述では、各区分の構成比の差による差異は正、当該位置づけの記述の割合の差によるものは負である。しかし、構成比による差異は 1.4% にとどまり、原価種類及び配賦基準と位置付ける記述の割合による差異 -20.7% に及ばない。

よって、素価を原価種類とともに配賦基準として位置付ける記述では、構成比の差による差異 $(0.5 = -(-1.9 + 1.4) \%)$ 、当該位置づけの記述割合の差による差異 $(28.1 = -(-7.4 - 20.7) \%)$ ともに正である。結果として、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合では、主題の各区分の構成比による差異が負 (-1.4%) 、当該位置づけの記述の割合による差異は正 (20.7%) である。その一方で、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合では、主題の各区分の構成比による差異 (1.8%) 、当該位置づけの記述割合による差異 (7.4%) ともに正である。

9) 原価計算の制度会計目的及び管理会計目的については、例えば、津曲（1985）、9-14頁を参照。

原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合における差による差異は、「原価計算」(7.6%¹⁰⁾、「原価計算論」(13.1%)の区分ともに正であり、「原価計算論」の区分が「原価計算」の区分を上回っている。

したがって、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」によって原価概念として素価の定義が示される以前とその直後の1940年代から50年代前半の期間における、素価を原価種類として位置付ける記述の割合の全体期間の平均に対する高さ、したがって配賦基準として位置付ける記述の低さは、参照した書籍における主題別区分の同期間と全体期間との構成比の差より、当該位置付けの記述の割合そのものの差によるものである。記述割合の差異は、「原価計算」の区分における記述割合の差より対象として素価が原価概念として相対的に重要な「原価計算論」の区分における記述割合の差による差異の度合いがより大きい。

区分	原価種類のみ					
	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	66.7	25.0	4.2	5.0	0.8	3.3
原価計算論	33.3	0.0	8.3	-32.1	2.7	-10.7
工業会計	0.0	-	-7.1	-	-1.8	-
原価計算史	0.0	-	-3.6	-	-2.7	-
その他	0.0	-	-1.8	-	-0.9	-
年代		16.7			-1.9	-7.4

区分	配賦基準のみ					
	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	66.7	50.0	4.2	-11.4	2.6	-7.6
原価計算論	33.3	0.0	8.3	-39.3	3.3	-13.1
工業会計	0.0	-	-7.1	-	-3.6	-
原価計算史	0.0	-	-3.6	-	0.0	-
その他	0.0	-	-1.8	-	-0.9	-
年代		33.3			1.4	-20.7

2.3 1980年代の記述における位置

1980年代は40年代に次いで参照した書籍における素価に関する記述の割合が低い。その一方で、素価に関する

記述における素価の各位置づけのこの年代の記述割合と参照した書籍の全体期間における記述割合との差異は、原価種類のみが11.6(=37.5-25.9)%、原価種類及び配賦基準が-2.7(=18.75-21.43)%、したがって配賦基準のみは-8.9(=43.8-52.7)%である。一方、素価を原価種類としてのみ位置付ける記述の割合は配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合を下回っている。結果として、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合における差異が8.9(56.25-47.32)%、配賦基準として位置付ける記述の合計の割合における差異は-11.6(=62.5-74.1)%である。

1970年代以降は素価を原価種類として位置付ける記述の合計の割合が配賦基準として位置付ける記述の合計の割合を引き続き下回り、1980年代を除き原価種類として位置付ける記述の合計の割合の差異は負である。配賦基準として位置付ける記述の合計の割合の差異も80年代以降は負である。

この年代における主題の各区分の構成比と記述における素価の位置づけに関する記述の割合は次頁のとおりである。原価種類としてのみ素価を位置付ける記述では、主題別の各区分の構成比の差による差異と当該位置付けの記述割合の差による差異が1940年から50年代前半の期間と異なりともに正である。しかし、各区分の構成比の差による差異(0.6%)を原価種類としてのみ位置付ける記述の割合の差による差異(11.0%)が上回る。その一方で、製造間接費の配賦基準としてのみ位置付ける記述では、各区分の構成比による差異と当該位置付けの記述割合による差異が1940年から50年代前半と異なりともに負である。しかし、構成比による差異は-0.6%にとどまり、配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合による差異(-13.6%)を下回る。

よって、原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける記述では、構成比の差による差異0.0(=-0.6-0.6)%、当該位置づけの記述割合の差による差異-2.7(=-11.0-8.7¹¹⁾)%ともに正ではない。結果として、原価種類として素価を位置付ける記述の合計の割合では、主題の各区分の構成比による差異(0.6%)、当該位

10) 素価を原価種類のみとして位置付ける記述の割合の差による差異3.3%との差に一致する、原価種類とともに配賦基準として位置付ける割合の差による差異は4.3%である。

11) 素価を原価種類としてのみ位置付ける記述の割合の差による差異、配賦基準としてのみ位置付ける記述の割合の差による差異との和は0である。

位置づけの記述割合による差異（8.3%）ともに正である。記述割合による差異の正負は1940年代から50年代前半の期間と同様である。

その一方で、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合では、主題の各区分の構成比による差異（-0.6%）、当該位置付けの記述割合による差異（-11.0%）ともに1940年代から50年代前半と異なり負である。原価の種類として素価を位置付ける記述割合の差による差異は、「原価計算」（4.7 = (5.0 - 0.3) %）、「原価計算論」（3.6 = (4.5 - 0.9) %）の区分とで1940年代から50年代前半と大小関係が異なり、「原価計算論」の区分の差異が「原価計算」の区分を下回る。

したがって、1980年代における、素価を配賦基準として位置付ける記述の割合の全体期間の平均に対する低さ、1940年から50年代前半を下回るものの原価種類として位置付ける記述の割合の高さは、参照した書籍の主題別区分の構成比の同年代と全体期間との差より、当該位置づけの記述割合そのものの全体期間との差によるものである。

区分	原価種類のみ					
	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	68.8	27.3	6.3	7.3	1.3	5.0
原価計算論	25.0	50.0	0.0	17.9	0.0	4.5
工業会計	0.0	—	-7.1	—	-1.8	—
原価計算史	6.3	100.0	2.7	25.0	2.0	1.6
その他	0.0	—	-1.8	—	-0.9	—
年代		37.5			0.6	11.0

区分	配賦基準のみ					
	比率・割合		差		差異	
	構成	記述	構成	記述	構成	記述
原価計算	68.8	54.5	6.3	-6.9	3.8	-4.7
原価計算論	33.3	25.0	0.0	-14.3	0.0	-3.6
工業会計	0.0	—	-7.1	—	-3.6	—
原価計算史	6.3	0.0	2.7	0.0	0.0	0.0
その他	0.0	—	-1.8	—	-0.9	—
年代		43.8			-0.6	-8.3

A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」によって原価概念として素価の定義が示されてから20年以上を経て原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の差異が正である一方で、配賦基準としてのみ位置付ける記述の差異は負である。結果として、配賦基準として素価を位置付ける記述の合計の割合では差異は負であり、その一方で原価種類として位置付ける記述の合計の割合では差異が正である。記述割合の差異では、上述のように原価種類として位置付ける合計の割合では「原価計算」の区分における正の差異の低下に対し、対象として素価が原価概念として相対的に重要な「原価計算論」の区分における低下が上回り、記述割合の合計の差による正の差異が下回っている¹²⁾。

結 び

参照した書籍のうち素価に関する記述があるものは過半数である。しかし、1940年代から50年代前半の期間における素価に関する記述があるものの割合は、参照した書籍全体における割合の約2分の1であった。その後の1980年代、2010年代の素価に関する記述があるものの割合も書籍全体における割合を下回る。しかし、記述があるものの割合の書籍全体における割合との差異は、1980年代は1940年代から50年代前半の約2分の1、2010年代はさらに1980年代の約2分の1である。このように素価に関する記述がある書籍の割合は、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」の公表後の1960年代以降が同報告書の公表前とその直後の上記期間を上回っている。

参照した素価に関する記述がある書籍のうち、原価種類としてのみ素価を位置付ける記述があるものは4分の1を超えている。しかし、1940年代から50年代前半の期間において原価種類としてのみ素価を位置付ける書籍は6分の1であった。1980年代は原価種類としてのみ素価を位置付けるものが3分の1を超える。このように、素価を原価種類としてのみ位置付ける書籍の割合は、A.

12) 2010年代については、原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける記述がないことが特筆される。その一方で、「原価計算論」と「工業会計」の区分ではすべて配賦基準としてのみ位置付けるなど当該位置づけの記述の割合が1980年代を大きく上回っている。その結果、素価に関する記述はすべて素価を原価種類または配賦基準としてのみ位置付けている。

したがって、1980年代と異なって素価について記述がある書籍の全体期間との差異は、原価種類及び配賦基準として素価を位置付ける記述の割合が負、配賦基準としてのみ素価を位置付ける記述の割合は正である。原価種類としてのみ素価を位置付ける記述の割合の全体期間の割合との差異は「原価計算」の区分では1980年代と同じく正である一方で、「原価計算論」と「工業会計」の区分では負である。

A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」によって原価概念として素価の定義が示された後の1970年代から増加傾向を示し、80年代以降は全体期間を上回っている。製造間接費の製品別配賦における配賦基準としてのみ素価を位置付ける書籍の割合も70年代に増加し、それ以降は前述のように80年代を除き全体期間を上回る。したがって、原価種類とともに配賦基準として素価を位置付ける割合を加えた原価種類として位置付けるものの割合が配賦基準として素価を位置付けるものの割合を下回っている。さらに、1970年代以降は80年代を除き素価に関する記述がある書籍の全体期間における割合をも下回り、したがって、原価種類として位置付けるものの割合の書籍全体の割合との差異が負である。

参照した書籍のうち素価に関する記述があるものは、参照した書籍の主題別の主要な区分である「原価計算」、「原価計算論」の区分ともに過半数でほとんど差がない。その一方で、「原価計算」の区分では期間全体を通じて素価に関する記述がある書籍の割合の変動が小さい。これに対し、対象として原価概念がより重要な「原価計算論」の区分では、A.A.A.「原価概念及び基準委員会報告書」が公表された後の1960年代からは高くなる傾向にある。

参照した素価について記述がある書籍のうち、原価種類としてのみ素価を位置付ける記述があるものが「原価計算」の区分では5分の1、「原価計算論」の区分では約3分の1であり、「原価計算論」の区分が上回っている。したがって、素価について記述がある書籍全体の記述の割合との差異は「原価計算」の区分では負であり、「原価計算論」の区分では正である。原価種類としてのみ素価を位置付ける記述がある書籍の割合は、「原価計算」の区分では配賦基準としてのみ位置付ける割合を大きく下回り、「原価計算論」の区分では配賦基準としてのみ位置付ける割合の約5分の4である。その一方で、「原価計算論」の区分では1940年代から50年代前半の期間において原価種類としてのみ位置付ける記述がある書籍はない。しかし、1980年代においては「原価計算」の区分における原価種類としてのみ位置付ける記述の割合を「原価計算論」の区分における割合が上回っている。

対象となった参照した書籍全体の割合に対する年代別の割合の差異を、これまで素価について記述がある書籍、素価を原価種類または配賦基準として位置付ける各記述それぞれについて、書籍の主題別区分の構成比の差による差異と当該記述の割合の差による差異とに分解した。その結果、書籍全体の割合に対する差異は、主として書籍の主題別区分の構成比の差による差異より、むしろ主題別区分における当該記述の割合の差による差異によるものであった。

参考文献

- A. A. A. (1952), "Report of the Committee on Cost Concepts and Standards," *Accounting Review*, Vol. 27, No. 2 (Apr.), pp. 174-188.
- (1956), "Tentative Statement of Cost Concepts underlying Reports for Management Purposes," *Accounting Review*, Vol. 31, No. 2 (Apr.), pp. 182-193.
- Garner, S. Paul (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925* (Accounting History Classics Series), University: University of Alabama Press, c1976 (品田誠平他訳『原価計算の発展：1925年まで』一粒社、1958年).
- 青木茂男 (1955)『原価計算論』税務経理協会。
- 上埜 進 (2011) 編著『工業簿記・原価計算の基礎—理論と計算— [第2版]』税務経理協会。
- 櫻井通晴 (1982)『A.A.A. 原価・管理会計基準—原文・訳文・解説— (増補第2版)』中央経済社。
- (1983)『原価計算—理論と計算—』税務経理協会。
- (1995)『経営のための原価計算』中央経済社。
- 津曲直躬 (1985)『原価計算論講義』中央経済社。
- 中山雅博 (1997)『原価計算論—理論と計算—』多賀出版。
- 西澤 脩 (1983)『原価計算』中央経済社。
- 廣本敏郎 (1997)『原価計算論』中央経済社。
- 福島吉春 (1989)「イギリスにおける素価概念の変遷 (会計の本質と職能の再検討—情報化の中で〈特集〉)」『会計』第136巻第5号 (11月)、67-83頁。
- 溝口一雄 (1978)『近代原価計算—原価管理—』国元書房。

