

## [論 文]

## 素価・素価基準に関する一考察

三 浦 克 人

- I はじめに
- II 原価分類
- III 配賦基準
- IV 歴史的視点
- V おわりに

## I はじめに

「素価」という原価計算の専門用語がある。筆者が原価計算の講義で主として使用するテキストでは、その定義が示されないまま、製造間接費の配賦基準としていきなり登場するやや不思議な用語である。筆者は長年、素価の扱いに迷ってきた。教えなくても害はなさそうだが、手間は大きくかからないのでいちおう教えておこうか、という程度のものであるが、同様の軽いジレンマを抱える方もいるのではないかと思う。

本稿では、この素価を主題とし、その定義や計算技法などを確認しながら、原価計算の歴史的側面についても考察してみたい。本稿が「初級からの中級レベルまでの原価計算の講義で素価をどう扱うか」という命題解決のヒントになれば幸いである。ここで中級レベルとは、学部の専門基礎科目としての原価計算あるいは日商簿記検定2級の工業簿記・原価計算を想定している。

本稿の流れは次の通りである。まず第II節において素価の定義を整理する。

第Ⅲ節では製造間接費の配賦基準としての素価基準を点検する。これら2つの節を踏まえて、第Ⅳ節では素価や原価計算の歴史的側面について検討する。

本稿においては、原価計算に関するテキストや辞書類を多数参照しており、直接の引用箇所がないものも含めて参考文献にあげている。本稿では「……が通例である」「……が一般的である」というような表現が頻出するが、これは「参考文献にあげたものから最大公約数的にみるとそのようにいえる」という程度の意味である。よって、字面が冗長になるのを避けるため、いちいち出典を示していない箇所もある。出典を示したのは、直接引用したもののほか、代表的な例、特殊な例として参照すべき文献に限定している。

## Ⅱ 原価分類

### 1 基本となる分類

工業簿記・原価計算の分野では、まずその「概論」のなかで、商業簿記と工業簿記の異同、原価計算の意義、工業簿記の構造（勘定連絡図）、原価の本質、原価の分類などを学習することになる。この「概論」のあとは、費目別計算、部門別計算、製品別計算という順で学習が進んでいく。

上記の「概論」に示した項目のうち原価の分類は、その直後に学習する「費目別計算」ですぐに必要となる知識である。また内容もそれほど難しくないので、この段階で理解・記憶しておくべき項目である。その他の項目、たとえば工業簿記の構造などを「概論」の段階で理解するのは容易ではない。そうした事項については、費目別計算以降を学習しながら徐々に理解を深めていくことになる。

さて原価の分類については、少なくとも、形態別分類、製品との関連による分類、操業度との関連による分類が示されるのが一般的である<sup>1</sup>。このうち、操業度との関連による分類は、本稿のテーマである素価とは直接的な関係がない。残る2つの分類を組み合わせると、図表1の通り6つの原価要素が示される。筆

1 テキストの紙幅や講義時間に余裕があれば、機能別分類、管理可能性による分類なども示される。

図表 1 原価の分類 (形態別・製品との関連)

ア: 素価 (点線の範囲)

イ: 加工費 (点線の範囲)

		製品との関連による分類				製品との関連による分類	
		直接費	間接費			直接費	間接費
形態別 分類	材料費	直接材料費	間接材料費	形態別 分類	材料費	直接材料費	間接材料費
	労務費	直接労務費	間接労務費		労務費	直接労務費	間接労務費
	経費	直接経費	間接経費		経費	直接経費	間接経費

者の授業でも、折に触れてこの図を示しながら説明を進めている。

## 2 素価の定義・意義

素価を公式に定義したものとしては、アメリカ会計学会の「原価概念および基準委員会報告書 (1951年)」がある。この報告書は、「素価とは、一定の製品単位に直接跡づけることのできる労務費と材料費である (櫻井訳, 1975, p. 87, 英語の原文は p. 6)」と明確に定義している。

一方、わが国においては「直接材料費と直接労務費とを合計したものに当たる (森田・宮本編, 2008, p. 357)」というのが、現時点における標準的・平均的な定義だと思われる。表現は異なるが、アメリカ会計学会の定義と実質的には同じである。これを定義 A とする。図表 1 のアの点線に示す範囲である。

いまひとつの定義としては、「現時点では」ややマイナーな部類に属するが、A に直接経費を含めたものを素価とする場合もある (たとえば, 渡邊, 2004, p. 20)。これを定義 B とする。B における素価の範囲は、製造直接費あるいは直接製造原価と同じものである。さらに一部には、定義 A と定義 B の考え方を併記するものもある (たとえば, 太田他監修, 1968, p. 595)。

一般論でいえば、専門用語の定義が複数ある状況は初学者向きではない。仮に複数の定義があり、それらを学習すること自体に多少の意味があるとしても、

当面の理解に影響しないのであれば、初歩の学習者にはできるだけシンプルに説明すべきである。素価の定義についてもこの考えが当てはまる。

筆者のみとところ、正しいか否かはさておき、Bの定義は初学者をいたずらに混乱させるだけである。製造直接費あるいは直接製造原価という明確な原価の枠組みがあるところに、「素価」という（若い学習者からみれば）やや古風な別称もあるというのは、いかにも無駄である。AとBの両方を提示するのも、同じ理由で学習者に不親切である。よって定義Aのみを教授するのが、シンプルで学習者に受容されやすいやり方のように思う。

ただ定義Aについても、一応の注意が必要である。直接材料費と直接労務費の合計と素価とする定義Aを学習者に押し付けたとして、彼らの中には「直接材料費と直接労務費の合算には素価という専門用語があるのに、他の組み合わせ（直接材料費と直接経費、あるいは直接労務費と直接経費）にはなぜ特別な名称がないのか」という疑念を抱く者がいるかもしれない。こうしたナイーブな質問は、教育者の側の盲点になりやすい。筆者もだいぶ以前に学生から質問を受け、虚をつかれた記憶がある。

この問いへの回答のひとつは、製造直接費に占める直接経費は相対的に少ないため、実務的にほとんど問題にならないと説明することである。やや論理性に欠けるが、質問者はまずこれで納得するであろう。より本格的な回答は、原価計算の歴史においては、定義Aの素価のみが製品原価とみなされた時期があると説明することである。言い換えると、素価の要素である直接材料費と直接労務費は、直接経費とは異なるルーツを持っているともいえる。

このことからわかるように、素価を説明するにあたっては、多少なりとも原価計算の歴史や現状の原価構造を説明する方が、受講生に親切である。このうち原価計算の歴史的側面については、第IV節で検討してみたい。

### 3 素価の定義の実害

筆者はかつて「ビジネスパーソンにもとめられる原価計算の知識」という小

論 (三浦, 2006) を発表した。このときの議論の素材は, 中小企業診断士試験 (1次試験の「財務・会計」科目) である。この試験では 2004 年度に素価に関連する出題があり, 筆者はこのことを「少し意外であった」(p.73) と評した。この年, 「財務・会計」科目では全 24 問の設問があり, うち原価計算分野は 3 問であった。この貴重な 3 問のうちのひとつの主題が素価であったことへの多少の皮肉を込めた感想でもあった。

その後, 2008 年度にも再び素価に関連する知識が出題されたが, ここで事件が起きた。次の式の A ~ C に入る用語の組み合わせを問う問題である。

$$( A ) = ( B ) + ( C ) + \text{製造間接費}$$

選択肢は, ア (A: 加工費 B: 直接労務費 C: 直接経費), イ (A: 製造原価 B: 直接材料費 C: 直接労務費), ウ (A: 総原価 B: 販売費及び一般管理費 C: 素価), エ (A: 素価 B: 直接材料費 C: 直接労務費) であり, アを正答とするのが出題の意図であった。しかしながら先に示した定義 B のように, 素価=直接製造費と捉えたと, ウでも等式が成立する<sup>2</sup>。

中小企業診断協会は試験実施の約 2 週間後に, アに加えウも正答として扱う旨を公表している (同協会のプレスリリース, 2008 年 8 月 19 日付)。素価の定義のあいまいさを考えると, もともと資格・検定試験の出題には不向きである。その後この試験では, 素価に関連する問題は出題されていない。簿記・会計分野のさまざまな試験においても, 一義的に正答が決まるような問題では, 同様に扱われるであろう。そうなるると特に資格・検定試験を念頭におく授業においては, 素価を扱う必要性がないばかりか, 積極的にこれを排除するトレンドが生まれるかもしれない。教育者の慎重な判断が求められる。

2 なお, 加工費については「直接労務費と製造間接費を加工費という (この場合は, 加工費中に直接経費は含まれない) 業界もあれば…… (岡本, 2000, p.14) や, 「狭義においては, 直接材料費と直接労務費以外の費目が指されることもある (西澤, 1983, p.86)」という見解もあり, アを正答とするのも多少あやしい。

#### 4 素価の図解

原価計算のテキスト等で製造原価やその中身、他の原価・費用との関係を説明する際には、学習者の理解を助けるため、図解による方法がしばしば用いられる。原価の分類に関しては、図表2のような例が示される<sup>3</sup>。

図表2のように図解する目的は、営業利益の計算までに発生する原価・費用を段階的に示し一覧することや、販売価格との関係を示すことにある。よって、この図においてわざわざ素価を明示することは、目的整合的ではない。この図に素価を引っ張り出すのは、やや欲張りでの少し外しているように感じる。

また製造原価の内訳や関係を示すものとしては、図表3のような図解もみられる。櫻井教授はこの図について「……これら原価要素のうち、直接材料費と直接労務費のことを素価という。素価に直接経費を加えたものが直接製造原価（製造直接費）になる。他方、直接労務費に直接経費と製造間接費を加えたものが加工費である（櫻井，2014，p.29）」と説明している。

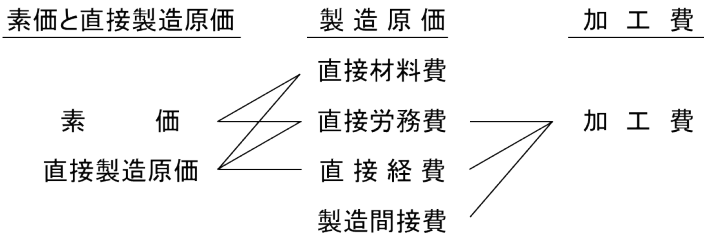
しかし原価計算の学習者にとって、「概論」の段階でこの図を理解するのはそれほど簡単ではない。素価と直接製造原価の違いなら、図表1のアの方が単純明快である。加工費についても「直接材料費以外のもの」という点を強調す

図表2 総原価・販売価格・利益の関係

				利益		販売価格
				販管費		
		間接材料費	製造 間 接 費	製造原価		
		間接労務費				
		間接経費				
直接材料費	素 価	製造直接費		総原価		
直接労務費						
直接経費						

3 図表2は、あえて素価を明示するかたちにしたが、この図の素価の枠を取りはらった形式のものがより一般的である。

図表 3 製造原価要素の関係



(出典：櫻井，2014，p. 30)

る図表 1 のイの方が理解も記憶もしやすい。

図表 3 は素価と加工費を同時に説明してはいるが、両者は原価計算の学習において必要とされる場面が異なるため、むしろ別々に教授した方が効果的である。素価は原価分類のひとつであり、素価基準（次の第Ⅲ節で扱う）は製造間接費の配賦基準のひとつでもある。一方の加工費は、総合原価計算においてはじめて実質的・実用的な意味をもつ。すなわち総合原価計算における加工費は「直接材料費とは原価発生仕方が異なるもの」として存在価値があり、これを学習するのは、だいぶ遠い先のことである。原価計算学習の初期の段階で「直接材料費以外のものを加工費という」と説明しても、学習者の記憶には定着しにくいのではないかと思う。

### Ⅲ 配賦基準

#### 1 素価の出番

原価計算の学習において、素価はまず原価の分類の項で説明され、その後、製造間接費の配賦基準のひとつとして素価基準が示されるのが一般的である。ところが、原価分類の項では言及されず、配賦基準の説明ではじめて素価や素価基準という専門用語が出てくるテキストが散見される。筆者が長年愛用しているシリーズのテキスト（岡本・廣本編，2020）も実はこれに該当する。授業の中で補足説明すれば問題ないが、独習者は戸惑うかもしれない。

仮に、「素価は、原価分類としてよりも配賦基準としての役割のほうがはるかに大きい」というのであれば、この後者の段階ではじめて説明する意味はあるが、あとで確認するように、素価基準はそれほど重要視されていない。

素価という原価分類上の呼称がまずあって、この概念が配賦基準としても使用されることもあるというのが標準的な思考の順序である。よって、原価計算の授業において素価概念を説明するのであれば、かならず原価分類の項で言及しておく必要がある。

原価分類における素価は前節で検討したので、本節では、製造間接費の配賦基準としての素価基準をみていきたい。

## 2 配賦基準の基礎

製造間接費の配賦基準を検討する前に、まず関連する用語等を整理しておきたい。

原価計算のテキストでは、製造間接費の配賦基準を列挙して示すものもあれば、いくつか中に区分してから例示するものもある。学習者にとっては後者の方が理解しやすい。

中区分の仕方には複数あるが、金額基準と時間基準に分けるのが一般的であり、本稿もこれにならう<sup>4</sup>。

金額基準の代表例は直接材料費基準、直接労務費基準、そして素価基準である。また時間基準の代表例は、直接作業時間基準、機械時間基準である。計算方法は、ほぼ自明と思われるので省略する。

テキストによっては、中区分を〇〇法、その内訳を〇〇基準などとして、「法」と「基準」を使い分けれる例（また、「法」と「基準」を真逆に使う例など）もよくみられるが、実質は同じである。本稿では直接引用する場合を除いては、読みやすさを考慮して前の段落で示した表記で統一する。また素価基準

---

4 金額基準に代えて価値基準という呼称もあるが同じ概念である。また金額基準、時間基準の他に、物量基準などを示す場合があるが、テキストでの例示や実務での適用例は少ない。



を直接原価基準または直接費基準などと称するテキスト等もあるが（たとえば、青木編 1983, 田島 1966, 中西 1973, 溝口 1952, 門田 2000), 配賦基準の議論においては、「素価の範囲」はあまり重要でないので、同質の基準とみなして話をすすめる。

なお配賦基準の選択方法としては、①製造間接費の発生との関連性・連動性の高いもの、②経済的かつ容易に求められ理解しやすいものが選ばれるというのが標準的である。一部のテキスト（筆者使用のものも含む）には、選択方法に関する記述がみられないものもあるが、のちの議論に少し関係があるので、念のためここで確認しておく。

### 3 配賦基準としての素価基準

前節でみた原価分類においては、直接費の内訳として、まず直接材料費、直接労務費が示され、それらの合算として素価が紹介された。この順にならない、金額基準の内訳としても、直接材料費基準、直接労務費基準、素価基準の順で示されるのが通例である。

しかしながら、原価計算のテキスト・辞典・研究書などをみても、これに当てはまらない例を発見することができる。まず素価基準を例示しないテキストがある（たとえば、櫻井, 2014, p. 100)。通例とは異なる順で紹介されているものとしては、吉田 (1936) や黒沢他監修 (1976) をあげることができる。また、直接材料基準や直接労務費基準のいずれかに言及することなく素価基準を採りあげる例を目にすることはほとんどないが、数少ない例としては、中村編 (1978) がある。以下、該当箇所を確認してみたい。

製造間接費に関する戦前的大著である『間接費の研究 (吉田, 1936)』は、金額基準として、直接労務費基準、直接材料費基準、素価基準（同書では「直接原価配賦法」という）の順に説明している。直接労務費基準については「……しかるに、実際において労銀（直接労務費のこと—筆者注）の大小と間接費の発生額との間には、かかる因果関係はほとんど存在しない (p. 260)」

とし、直接材料費基準については、製造間接費と直接材料費の関係が希薄であることを指摘したうえで「……故にこれは、労銀配賦法（直接労務費基準のこと―筆者注）に比し遥かに劣れる方法であり、したがってその適用は極めて特別の場合に限られる（この点は次記直接原価配賦法も同じである）（p. 265）」と断じている。総じて金額基準に否定的ながらも、わずかの差で直接労務費基準を推していることがわかる。

『会計ハンドブック（黒沢他監修，1976）』では、素価基準、直接材料費基準、直接労務費基準の順に言及されている。この順の意図はあまり明確ではないが、本文の記述を確認してみると、素価基準は「この方法は現在ではあまり用いられないが……（p. 552）」と説明され、次の直接材料費基準については計算技法の解説が中心になっている。最後の直接労務費基準は「……アメリカではもっとも多く利用されている方法（p. 552）」と説明されており、利用された時期や米国における実務例を意識した順であることが推察される。

『原価計算発達史論（中村編，1978）』では、第7章第2節「配賦方法の史的展開（担当は中根敏晴）」において、およそ19世紀後半の実情を考察し、まず素価基準（同書では「素価率法」という）をあげ、「間接費の重要性が認識され、各製品への配賦のために明白な形で一定の基準にのっとり、最初に使用されたのは素価率法である。いうまでもなく、当初の原価計算では、直接材料費と直接労務費の素価による概算的製品原価の算定が支配的であった。したがって、配賦方法のわからない間接費を把握可能な製品原価（素価）に基づいて割り当てようとする試みが最初に考え出されたのは、むしろ当然といえよう（pp. 140-141）」と解説している。ただし、その記述のあとには、材料費部分は製造間接費の発生と関係が薄いという素価基準の欠陥を指摘し、より適切な方法として直接労務費法（同書では「賃金率法」という）をあげている（pp. 141-142）。またこの文脈からの当然の帰結として、直接材料費基準には言及していない。

以上の例は、原価計算に関する歴史的な背景を前提として、金額基準を論じ

ている。特殊な例であるし、現代の学習者の関心事項ではないかもしれないが、教授する側はこうした背景を念頭においておく方がよい。原価分類の際の登場順をただ踏襲し、とくに考えもなく同じ順序で配賦基準を説明することは避けるべきである。

#### 4 素価基準の性格・性質

この項では、素価基準の性格・性質や適用される場面などに関する原価計算のテキスト等の記述を確認したい。素価基準は、前の項でみたとおり、基本的には直接材料費基準、直接労務費基準と並列的に紹介されるため、その性格・性質などは、おのずとこれら「両者」との比較で語られることになる。以下、ややランダムに例示してみる。

「(両者を) 結合したるものにして、……この方法は古くから採用されているものであるが、(両者の) 欠陥を併有する (中西, 1973, pp. 187-188)」、 「(両者の) 長所と短所を補完し、中間的な性格を有し、他の合理的な基準がない場合に用いられる (小川・小澤編, 1992, p. 157)」、 「(両者を) 合計したもの (高田, 2010, p. 228)」、 「(両者の) 中間的方法 (渋谷, 2000, p. 38)」、 「(両者の) 長短を平均化できる (松本, 1971, p. 81)」、 「合理的な配賦基準を求めえない特定の部門において利用の余地がある (番場, 1970, p. 106)」、 「現在ではあまり用いられないが、他に合理的な基準が利用しえないときに利用しうる余地はある (黒沢他監修, 1976, p. 552)」、 「もっぱら製品の原価負担力という観点から、小規模な経営で利用される (田島, 1966, p. 89)」、 「小規模工場で適用される場合が多い (神戸大学会計学研究室編, 1977, p. 241)」。

共通する記述もみられるが、総じて著者の力点や個性が反映されているようである。以上の引用を大胆に要約するならば「素価基準は、古くからある方法であるが近年ではあまり利用されず、良くも悪くも直接材料費基準と直接労務費基準の中間的性格をもち、合理的ではないものの、他に適切な方法がなく、原価計算にかける労力やコストが限られた小規模企業で適用される簡便な方

法」ということになるだろうか。しかしこれでは、素価基準の本性・本質を言い表しているとはいえない。また、本節第2項で示した配賦基準の選択方法に照らしてみると、「②経済的かつ容易に求められ理解しやすいもの」という側面のみが強調されているように思える。

## 5 製造間接費の配賦基準の実際

原価計算に関する実態調査は、過去に幾度となく実施されている。近年の調査を網羅的に確認してみたが、製造間接費の配賦基準について、本稿の文脈に近い質問項目（採用している配賦基準を具体的に問うもの）を設けた調査は見当たらなかった。そこで少し古いが、佐藤（1999）の調査を参照してみたい。佐藤（1999）の調査は、1994年に東証1・2部上場の製造業を対象に実施されたものである。この調査では、製造間接費の配賦基準として、多い方から順に直接作業時間基準（65.8%）、機械運転時間基準（29.1%）、直接材料費基準（21.5%）、直接労務費基準（19.0%）、生産量基準（17.7%）、素価基準（10.1%）となっている（p. 251）。時間基準が主流ではあるものの、金額基準も一定の支持をえていることがわかる。素価基準の採用は1割程度であるが、これは筆者の「事前予想」を超えている。

また、佐藤調査とだいたい同じ時期の国際比較が、Horngren, et al. (1994) のテキストに示されている。図表4<sup>5</sup>のとおりであり、特にわが国では素価基準が一定の支持を得ていることが分かる。これらの調査結果は、素価を教えるべきか否かの判断材料のひとつになりうるだろうか。最近の動向を知りたいところである。

---

5 Horngren, et al. (1994) の表は、他の研究者による3つの調査を取りまとめたものである。廣本（1997, 2008）、廣本・挽（2015, p. 224）でもこの表が引用されている。また同書では、『製造工業原価計算要綱』の規定「間接費の配賦基準は、直接作業時間による」を引用し、これを「日本でとくに直接作業時間を利用する企業が多い」ことの原因として指摘している（p. 224）。

図表 4 製造間接費の配賦基準

	米 国	豪 州	アイルランド*	日 本	英 国
直接作業時間	31%	36%	30%	50%	31%
直接労務費	31	21	22	7	29
機械時間	12	19	19	12	7
直接材料費	4	12	10	11	17
生産量	5	20	28	16	22
素価	—	1	—	21	10
その他	17	—	9	—	—

(出典 : Horngren, et al., 1994, p. 145 をもとに筆者作成)

#### IV 歴史的視点

##### 1 原価計算・工業経営の歴史と素価

素価は、原価計算や工業経営の歴史を語るうえで必ず登場する用語・概念である。前の2つの節では、素価の歴史的側面に関する説明は、それぞれの主題を検討するうえでの必要最小限にとどめた。本節では、もう少し詳しくみながら、前の2つの節を補足すると共に、素価をより詳細に考えるためのヒントとしてみたい。

さて検定試験用のテキストや、大学で使用するような300ページ前後のテキストでは、素価に触れていたとしても、せいぜい「直接材料費に直接労務費を加えたものを素価とする」というような外形的な記述にとどまるのが通例である。これでは、素価の出自や素性がまったくわからず、ただの記号としての意味しか持ちえない。しかしながら、会計学関係の辞書をいつくか確認すると、素価の項では、その歴史的側面に言及するものが多いことに気がつく。

たとえば、「素価とは原価計算の歴史的発展の初期段階において用いられた原価概念であり……(会計学中辞典編集委員会編, 2005, p. 265)」、「……当時(18世紀の初めごろ—筆者注)の商的工業簿記においては、原価の計算の関心はもっぱら材料費と労務費であったのである(太田他監修, 1968,

p. 532)、「原価計算の発展の初期における直接費の総称であり、これが当時の製品原価の実体を構成した(森田・宮本編, 2008, p. 357)」、「19世紀中頃までは製造原価としては直接材料費と直接労務費だけが素価として商的工業簿記における原価計算の対象とされ、直接経費と製造間接費は認識されなかった(青木編, 1983, p. 457)」といった説明文を通覧すれば、素価という概念の歴史的な重量を感じることができるだろう。

また素価という用語そのものについても、ここで少し確認しておきたい。素価が原価の主役であった19世紀までは、欧米においても原価計算用語が確立されておらず、参考文献にあげたテキスト・辞書・論文などを総合すると、英語では *prime cost* のほか、*first cost* も使用されたことがわかる。非常にまれなケースとしては、*direct cost* も同義的に使われた事例もあることがわかる(番場他編, 1993, p. 626)。

さて、これらをはじめ「素価」と邦訳・命名した人物・著作について、残念ながら筆者は特定することができなかった。また、筆者が調べた範囲では、これまでに素価以外の用語としては第一原価を紹介するものが多く、その他の例としては、基礎原価(太田他監修, 1968, p. 595)、直接費(番場他編, 1993, p. 626)、素原価(木村編, 1969, p. 534)などの訳語があげられている。極端なものでは、たんに「原価」とする例(新井編, 1982, p. 304)も発見したが、これではさすがに紛らわしい。これらのうち今でも生き残っているのは、実質的には素価のみである。

さて、素価という用語には重々しさが感じられ、また「素」の原義とそれが示す対象とが釣り合った良い訳語のようにも思えるが、現代の学習者にとってはやや古臭い用語に映るのではないだろうか。素価に代わる用語として、上記にあげたもののうちでは、基礎原価が、その字義と内容にマッチしているように筆者は感じる。

なお筆者が多少なじみのある韓国語で確認してみると、どうやら기본원가(김・박編, 2000, p. 216)あるいは기초원가(이재춘他, 2002, p. 24)あた

りがスタンダードであり、これらをそれぞれ逐字的に漢字になおすと「基本原価」あるいは「基礎原価」となる。

#### IV 歴史的視点

##### 2 原価計算の発展段階

原価計算のテキストのうち、岡本 (2000)、櫻井 (2014)、廣本・挽 (2015) のように 500 ページを超えるような大部のものでは、とくに章・節などを設けて原価計算の歴史を詳述している。また、300 ページ程度の平均的分量のテキストの中にも、少数ではあるが、上埜・長坂・杉山 (2008) のように、原価計算史をていねいに扱う著作を確認することができる。

これらのうち、櫻井 (2014) は、図表 5 の通り、原価計算の発展段階について整理している<sup>6</sup>。

櫻井 (2014) は、図表 5 の (1) 段階の説明文において、まず「原価計算が、素価制度 (工場の減価償却費が原価要素として認識されていなかった時代に

図表 5 原価計算の発展段階とその時代区分

原価計算の発展段階	各発展段階の時代区分
(1)原価発見型原価計算	15, 6 世紀—1885 年頃まで
(2)製品原価算定志向型原価計算	1885 年—1920 年頃まで
(3)経営管理志向型原価計算	
①マネジメント・コントロール志向型原価計算	1920 年—1945 年頃まで
②経営意思決定志向型原価計算	1945 年—1980 年代頃まで
(4)戦略策定志向型原価計算	1980 年—現代まで

(出典：櫻井, 2014, p. 12)

6 原価計算の歴史については、参考文献にあげた原価計算史を直接のテーマとする著作・論文のほうがより詳しいが、本稿ではコンパクトにまとまっている櫻井 (2014) から引用・紹介する。なお、櫻井 (1981, 1983) もほぼ同じ表を示しているが、当然のことながら (4) の区分はみられない。また時代区分ごとの説明文にも少はずつ手が加えられアップデートされている。

は、素価〔直接材料費と直接労務費〕が製造原価だと考えられていた)としてある程度の形を形成し始めたのは、工場制度が始まった18世紀の初頭から19世紀にかけてである。当時の原価計算は、直接材料費と直接労務費を集計するだけで、今日の原価計算とは比較にならないほど素朴なものでしかなかった(p.13)」としており、ここに素価の源流を確認することができる。

また、(2)段階については、この時期における原価計算の代表的な著作を挙げたうえで、「①製造間接費が製造原価の一要素として認識・計算され、②原価の算定が複式簿記と結合することとなった(p.13)」ことを指摘し、その結果として、工業会計の基礎構造が成立し、また1920年頃までには工業会計が確立したと説明している(p.13)。

以上に加え、前の節でも引用した「……配賦方法のわからない間接費を把握可能な製品原価(素価)に基づいて割り当てようとする試みが最初に考え出された……(中村編, 1978, p.141)」との記述を合わせて考えると、原価計算史上のある時期において、素価が重要概念のひとつであったことを明確に意識することができる。

19世紀末以降の機械工業・重工業の発展にともなって、減価償却費を中心とする製造間接費が内容・金額ともに重要になってくると、素価のプレゼンスも徐々に低下していった。しかしながら、これまでにみたとおり、理論の上でも実務の上でも、21世紀初頭においては、素価や素価基準はしぶとく生き残っている。

### 3 原価計算の歴史的側面

さて前の項で触れた通り、ほとんどの原価計算のテキストでは、その歴史的側面を説明することはない。では、原価計算の前提科目・隣接科目である初歩の商業簿記や入門レベルの会計学のテキストは、それぞれの歴史的側面をどう扱っているのだろうか。

簿記のテキストの例をみてみよう。筆者がかつて使用したことのある『新



訂 現代簿記』(中村, 2008)では, 本文冒頭で, 注釈としてではあるが, パチオリやその著書『ズンマ』, あるいは福沢諭吉の『帳合之法』などをやや詳しく紹介している (p. 3)。また, 現在使用している検定試験向けのテキストでも, 本文とは別枠のコラムのなかで, パチオリ, 『ズンマ』のほか, 借方・貸方の由来, 手形の起源などを紹介している (TAC 簿記検定講座, 2020, p. 20, 24, 28, 31, 71, 81)。これらのコラムの主旨は「簿記についての関連知識や参考的な内容 (目次の p. 3)」ということである。簿記の導入段階で, パチオリや『ズンマ』を紹介するのは, 定番ともいえるものであり, また, 簿記の長い歴史やその普遍性・国際性を理解させるうえでも効果的である。

一方, 原価計算については, その歴史的側面に関する絶対的かつ効果的なエピソードをみつけにくい。原価計算の分野で, そのようなエピソードに近いものがあるとすれば, まず「原価計算基準」がその候補となるであろう。この「基準」は, 1962年に公表されてから一度も改訂されることなく今日に至っているが, いまでも原価計算の実務指針として機能しており, 色あせていない。「基準」を説明することで, 学習者に対し「原価計算の知識や技能は長持ちする」ことを意識させ, 学習意欲を高めることはできるかもしれない。ただ「基準」の歴史はわずか数十年であり, これを語ることで「原価計算の歴史に触れた」と感じる学習者はほとんどいないであろう。その他の有力な候補としては, テイラーの科学的管理法を源流とする標準原価計算や, ハリスの論文「われわれは先月いくら儲けたか (What Did We Earn Last Month?)」が印象的な直接原価計算をあげることができるが, やや上級向けかもしれない。

原価計算は, その名称も実際の学習内容も地味である。しかしながら, その歴史的側面を解説することで, 原価計算の学習に多少の深みを与えることができるだろう。講義計画のうちの一回分を歴史に充てるのは難しいだろうが, たとえば, 用語や計算手法を説明するときなどに, それらの歴史に触れることは十分に可能である。その際, 「素価」は有力な候補のひとつとなる。

## V おわりに

本稿では、素価の定義や、製造間接費の配賦基準としての素価基準について、原価計算史上の素価の位置づけなども確認しながら検討した。「原価計算の講義における素価の取り扱い」を考えるためのヒントを提供できたのではないかなと思う。また「歴史的視点を講義に組み入れること」について小考するきっかけを提示したのは、本稿の副産物としてカウントできるであろう。

とはいえ、実際の講義では、基礎理論や計算技法の教授に時間が割かれ、なかなか歴史にまで手がまわらないのが実情である。しかしテキストの内容や講義計画を再点検すれば、すきま時間を見つけることができるように思う。各種検定試験の出題範囲にしばられる必要はない。

### 【参考文献】

- 青木茂男『原価計算論（3訂版）』中央経済社，1969年
- 青木茂男編『現代会計学辞典』税務経理協会，1983年
- 浅田孝幸編『テキスト原価計算入門』中央経済社，2011年
- 新井清光編『英和・和英 会計経理ハンディ辞典（第2版）』中央経済社，  
2000年
- 新井益太郎編『新会計学中辞典』同文館出版，1982年
- 安藤英義・他編『会計学大辞典（第5版）』中央経済社，2007年
- 伊藤博『管理会計の世紀』同文館出版，1992年
- 上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎 —理論と計算—（第2版）』  
税務経理協会，2008年
- 太田哲三・黒沢清・他監修『原価計算辞典』中央経済社，1968年
- 岡本清『原価計算（第6版）』国元書房，2000年
- 岡本清・廣本敏郎編『検定簿記講義／2級工業簿記（2020年度版）』中央経済社，2020年
- 小川洌・小澤康人編『原価計算・工業簿記の基礎（改訂版）』創成社，1992年

- 小川洸・鎌田信夫編『現代英和会計用語辞典』同文館出版, 1991 年
- 会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』青木書店, 2005 年
- 片岡洋一編『原価計算セミナー』中央経済社, 2015 年
- 片野一郎訳『リトルトン会計発達史 (増補版)』同文館出版, 1978 年
- 木島淑孝『原価計算制度論』中央経済社, 1992 年
- 木村重義編『体系会計学辞典』ダイヤモンド社, 1969 年
- 黒沢清・阪本安一・久保田音二郎監修『会計ハンドブック (最新版)』中央経済社, 1976 年
- 黒沢清編『会計用語辞典』東洋経済新報社, 1979 年
- 神戸大学会計学研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会, 1977 年
- 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 (第 5 版)』同文館出版, 1997 年
- 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典 (第 6 版)』同文館出版, 2007 年
- 櫻井通晴訳著 (青木茂男監修)『A. A. A. 原価・管理会計基準—原文・訳文・解説』中央経済社, 1975 年
- 櫻井通晴『経営原価計算論 (増補版)』中央経済社, 1981 年
- 櫻井通晴『原価計算 —理論と計算—』税務経理協会, 1983 年
- 櫻井通晴『原価計算』同文館出版, 2014 年
- 佐藤進編『わが国の管理会計』中央大学出版部, 1999 年
- 渋谷武夫『原価計算の考え方・進め方』中央経済社, 2000 年
- 鈴木一道「19 世紀イギリスにおける原価計算の発展」『明大商学論叢』第 82 卷第 2 号, 2000 年 1 月, pp. 25-35
- 角谷光一編『原価計算用語辞典』同文館出版, 1997 年
- 高田直芳『原価計算』日本実業出版社, 2010 年
- 高橋賢『テキスト原価計算 (第 2 版)』中央経済社, 2015 年
- 田島四郎『原価計算—理論と実務—』国元書房, 1966 年
- 建部宏明「原価計算の歴史的に発展に関する一考察」『経理知識 (明治大学)』第 64 卷, 1985 年 3 月, pp. 87-99

- 東京リーガルマインド編著『出る順中小企業診断士 FOCUS テキスト 財務・会計 (第3版)』東京リーガルマインド, 2016年
- 豊島義一『長崎造船所原価計算生成史』同文館出版, 2006年
- 中西寅雄『経営費用論 (新刻)』千倉書房, 1973年
- 中村忠『新訂現代簿記 (第5版)』白桃書房, 2008年
- 中村萬次編『原価計算発達史論』国元書房, 1978年
- 西澤脩『原価会計』中央経済社, 1983年
- 西澤脩『原価・管理会計論』中央経済社, 2007年
- 西島恒憲「原価計算の発展に関する一考察－S. P. ガーナーの原価計算の歴史的発展に基づいて－」『第一経大論集』第17巻第3号, 1987年12月, pp. 97-107
- 日本管理会計学会編『管理会計学大辞典』中央経済社, 2000年
- 早川豊『工業会計発達史 (上・下)』森山書店, 1974年
- 番場嘉一郎『原価計算論』中央経済社, 1963年
- 番場嘉一郎『新講 原価計算』中央経済社, 1970年
- 番場嘉一郎・他編『会計学大辞典 (第3版増補版)』中央経済社, 1993年
- 廣本敏郎『原価計算論』中央経済社, 1997年
- 廣本敏郎『原価計算論 (第2版)』中央経済社, 2008年
- 廣本敏郎・挽文子『原価計算論 (第3版)』中央経済社, 2015年
- 福島吉春「直接原価計算における『貢献』概念前史」『商学討究 (小樽商科大学)』第32巻第1号, 1981年10月, pp. 74-95
- 福島吉春「原価計算論の黎明」『商学討究 (小樽商科大学)』第38巻第3・4合併号, 1988年3月, pp. 217-237
- 福島吉春「イギリスにおける素価概念の変遷」『会計』第136巻第5号, 1989年11月, pp. 67-83
- 福島吉春「原価計算発達史上の概念としての素価」『商学討究 (小樽商科大学)』第40巻第4号, 1990年3月, pp. 23-49

物価庁『製造工業原価計算要綱』1948年

松本雅男『原価計算』国元書房, 1971年

三浦克人「ビジネスパーソンにもとめられる原価計算の知識 : 中小企業診断士試験を参考にして」『商経論叢 (鹿児島県立短期大学)』第56巻, 2006年3月, pp. 63-85

溝口一雄『原価計算』国元書房, 1952年

溝口一雄『工業簿記—基礎と実践—』実教出版, 1977年

森田哲彌・宮本匡章編『会計学辞典 (第5版)』中央経済社, 2008年

森田哲彌・他編『会計学大辞典 (第4版)』中央経済社, 1996年

諸井勝之助『原価計算講義』東京大学出版会, 1965年

門田安弘『原価計算』税務経理協会, 2000年

山田庫平編『基本原価計算用語辞典』白桃書房, 2004年

山邊六郎『原価計算精説』白桃書房, 1954年

吉田良三『間接費の研究』森山書店, 1936年

渡邊喜久『工業会計—理論と計算— (改訂版)』同文館出版, 2004年

TAC 簿記検定講座『合格テキスト 日商簿記3級 Ver. 11.0』TAC 出版, 2020年

Horngren, C. T., G. Foster, and S. M. Datar. 1994. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 8th ed. Prentice Hall.

Harris, Jonathan N., "What Did We Earn Last Month?" *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, Jan. 1936, sec. 1, pp. 501-527

김길조·박승원편『英韓·韓英 会計用語辞典 (改訂版)』法英社, 2000年

이재춘·김준·김수홍·정동운·박이봉·남궁량『原価管理会計 (改訂3版)』영화조세통람, 2002年