

# ペイトンにおける費用・収益の本質（下）

奥 山 正 剛

- 1 はじめに
- 2 16年における損益勘定の意義
- 3 18年から22年への変遷
- 4 補助勘定の必要性
- 5 経営内における資産価値の流れ  
以上前号  
以下本号
- 6 費用と収益との対応
- 7 収益の本質定義
- 8 費用の本質定義
- 9 結 び

## 6 費用と収益との対応

以上に述べたように、ペイトンにおいては費用は資産の消滅、企業外への消失として扱われている。しかし、22年における費用についての説明はこれだけで終わるものではない。つまり、収益との対応思考にまで及ばなければならない。

ある見解によれば、売上取引は、商品をそれと同価値の現金もしくは受取勘定との交換取引である。しかしながら、この商品の売上原価は購入された財貨・用役から成るものであり、これを超過する資産価値を売上の完遂に先行して認識することは良き会計実務とは考えられない。換言すれば、売上の結果として

生じる純利益すなわち総持分の増加、これは企業自身の特定の経済的機能に対する報酬と考えられているのだが、これは、通常は製品の最終的販売に先んじて認識されるものではない。したがって、売上時に受取る財貨は売上時に売上原価として含まれた資産よりも利益分だけ超過する。換言すれば、売上取引には、純利益・総持分の増加が含まれているとペイトンは述べる<sup>註8)</sup>

つまり、ここではペイトンは利益の本質をいわゆる生産費説に基づいて主張していることと、さらに、売上収益認識を実現主義に基づくことを主張していることが理解できる。この点、もう少し説明を敷衍してみよう。

会計専門家は、原価は累積すると仮定している。すなわち、製造過程において利用される財貨の価値は徐々に消費され、仕掛品に付着していくと仮定している。しかしながら、この仮定は、特定の企業の観点からする原価にのみ限定されており、この数値と、買手にとっての原価つまり販売価格との間のマージンについては無視されている。換言すれば、原価は徐々に累積していくが、純利益は、ある特定時点、通常は売上時に満開となって突然に出現すると会計専門家は考えているのである<sup>註9)</sup>

この点について、ペイトンは経済学と会計学との差異を説明する。

特定企業にとっての会計上の費用は経済学という生産費と全く異なっている。経済学者は価格決定上の原価、購入者にとっての原価を言っているのであり、この立場からすれば生産費と販売価格は本質的には等しい。この意味で生産費は限界生産者の支出と彼への報酬とを含んでいる。かくして、経済学者は企業の純利益は本質的な生産費であり、もし生産が満足に継続されていくべきならば、償われねばならない要素だと考えている。これに対し、会計学では購入された財貨・用役の費消のみをもって費用とし、資本用役あるいは経費用役という形で企業自身によって提供された用役の経済的価値を費用として表示するよう理論は組立てられてはいない。勘定は費用と収益との間の残余としての差額を開示するよう組織立てられている。この価値の差額・純利益は特定の取引に係わって出現するのであり、徐々に生じるものではないと考えられている。つまり、購入された財貨・用役は着々と消費され、費用に変化していく。しかし、企業またその所有者によって提供された用役は完成品の売上時にのみ生じると

仮定されている<sup>註40</sup>。

会計のこうした立場について、ペイトンは以下のように理由を述べる。

会計は特定の企業を扱うものである。それ故、会計専門家は特定の企業の所有主と経営者の観点を採用せねばならない。所有主の観点からすれば、生じた原価つまり購入された財貨・用役は企業自身によって暗黙のうちに提供された特定の用役とは全く異なった性格のものである。企業は企業自身の用役を購入することはない。それ故、それらの価値は現実を取得したものとして記帳されるべきではない。経営運営上の費用と報酬とは所有主の立場から全く異なったものなのである<sup>註41</sup>。

ここでペイトンは利益を生産費説に従って本質規定を行なっている点が注意されるべきだ。つまり、ペイトンにおいては、企業は長期資本提供者（株主と社債権者）によって構成されるものと考えられており、彼らによって提供される資本用役あるいは彼らを代表する経営者の提供する経営用役は、企業自身の提供する用役であり、こうした用役に対する対価・報酬は企業利益を構成するのである。そのため、企業利益は投資家の用役の価格つまりオーナーシップの機能の価値——経営、資本用役、危険負担等々——を示している<sup>註42</sup>と考えられ、それは決して原価として記帳されることのない、提供された用役の対価<sup>註43</sup>なのである。

つまり、経済学者は財の供給価格を構成するすべてのもの、それは生産の全要素への対価から成るのであるが、それを原価として考えるのに対し、会計専門家は企業の構成員によって提供される生産要素と外部者によって提供される生産要素とを明確に区別し、後者への報酬は企業にとっての原価であり、前者への報酬は会計専門家が報告しようとしている利益なのである<sup>註44</sup>。したがって、企業利益は期間中の取引の結果として生じたオーナーシップ・持分の価値増加を示し、企業に資金を投じた種々の有価証券保有者全てに公平に分配されねばならない価値増加分である。換言すれば、純利益は総持分の増加であり、決して残余利害関係者たる所有主・株主持分の増加ではない。それ故、社債利息、株式配当は共に企業利益の分配なのである<sup>註45</sup>。

このように企業利益の本質を把握することは22年にのみ見られることではな

く、16年にすでに論じられている。つまり「土地・建物・原材料等の物的資産たる設備資産、あるいは、労働・経営能力等の用役は所有主の特定の用役と一体となり、販売されるべく商品・用役という製品の流れを生み出す<sup>註46</sup>」と述べられる。しかし、この16年では、所有主の提供する特定の用役に対する報酬として企業利益が把えられており、所有主持分中心の理論展開であったことは前述したとおりである。したがって、ここでは後述する如く、費用収益対応思考の強調はない。

さて、ペイトンは、前述したような会計の論理に対し、次のような疑問を呈示する。

会計専門家は、特定の目的の下で利用されたすべての財貨・用役の原価がその目的物に移転し付着するということをいつも当然のことと考えている。原価会計は全くこの仮定に基礎づけられている。購入した財貨・用役の価値が仕掛品に流入し、最終的に製品に具体化していくのならば、何故に、企業自身によって提供された特定の用役の価値についても同様にこれらの製品の中に徐々に累積されていくと考えることができないのか。どうして利益の稼得は全生産プロセスを通じて秩序正しく徐々に生じていると考えることができないのか。換言すれば、どうして生産進行度という合理的シェーマの下で利益は帳簿上に累積してはいけないのか<sup>註47</sup>。

この点について、ペイトンは、購入された財貨・用役が利用されるにつれて、仕掛品の価値が累積していくのならば、企業自身によって提供された価値も同様に累積されるべきが合理的だと結論付けるも、しかし、これを認めることは、完成・販売に先んじて利益の計上を行なうことになり、前述したように、会計は特定企業を扱うものであるとした理由から会計専門家によって、こうした会計処理が拒否されるべきだとするのである<sup>註48</sup>。

ペイトンは、いわゆる発生主義による収益認識を理論的には妥当なものと考え、会計の論理を「愚かな論理<sup>註49</sup>」と考えている。しかし、会計における特殊の立場から、利益は販売時に突然生じるとする、いわゆる実現主義による収益認識を説く。ここに、費用収益対応思考を導入し、そのような観点から、後述する如く、収益・費用の本質規定がなされねばならなかったのである。

つまり、ペイトンにおいては、損益勘定の意義は業績尺度性にある。経営活動は販売目的をもった製品製造のために種々の財貨・用役を利用することにある。したがって、財貨・用役の利用の過程と、それによって生まれる新たな財貨・用役の販売とが関連して把えられ、企業利益が把えられる必要がある。経済理論における如く、発生主義による収益の認識においては、財貨・用役の利用と利益の生起とが同時に把えられ、そこに費用収益対応思考を持ち来る理由はない。しかし、実現主義によって収益が認識される場合、収益と費用とは関連せしめて定義されねば両者の対応が果たし得ず、資産価値費消と売上との関連が分断され、企業利益・業績が把握できないこととなる。

## 7 収益の本質定義

それでは、費用と収益との対応という考えの下で、まず、収益はどのように説明されるのであろうか。ペイトンは、売上なる総収益に含まれたる残余の要素の会計の本質を極端な例示によって明らかにする<sup>(註)50</sup>とし、単純な事例をもって説明し始める。

企業が取得した経営上必要なる財貨・用役が、経済的並びに物質的に不滅のものであり、それ故、取替の必要なく生産活動で無限に利用できると仮定しよう。そこでは費用なるものは生じ得ず、製品売上の結果、一方では直接的な資産増加を来たし、他方では持分の直接的増加を来たす。こういう状況に近似的でさえも現実に存在する企業はないが、こうした場合を考えてみるのが貸借対照表観点からの純利益の真の意味を明らかにできるのである。例えば、Aが貯蓄銀行に10,000ドル預金し、他には一切資産も負債も有していないとする。これを一つの企業と見れば、Aの経営活動は資本の利用を提供することから成ると言えよう。彼の貸借対照表は次のようになる。

資 産	持 分
銀行勘定…………… 10,000 ドル	A 持 分…………… 10,000 ドル

銀行は年4%の割で利息を支払うとする。したがって、一年後に400ドルの利息が累積し、Aの貸借対照表は、他に取引がなかったとすれば、次のようになる。

資 産	持 分
銀行勘定…………… 10, 400 ドル	A 持 分…………… 10, 400 ドル

この場合、資産400ドルの増加はそれと同額の持分の増加を伴う。何故なら、一切の費消はないからである。この場合、収益は純である。原初投資額は不変であり、400ドルの増加は資産における純増加であり、また、持分における純増加である。銀行勘定とA持分勘定という二つの勘定でもって全状況を表示でき、その年度の営業は銀行勘定への400ドルの借記とA持分勘定への同額の貸記という唯一組の記入でもって記録できる。

また別の例を取り上げてみよう。農場主Bはピクニックに最適な岩の多い山腹に土地を有している。一人当たり25セントの料金でもってピクニックのためにその土地を解放している。管理費用、税等は無視する。ある土曜日に20人がピクニックにやって来た。Bの息子は5ドル料金を徴収した。やはり、この取引も資産における純増加と所有主持分における純増加という結果を招く。もし勘定記入をなすとすれば、現金勘定への5ドルの借記と適切な純利益勘定もしくは資本金勘定への同額の貸記でもって記録される。収益はやはり純であり、それに係るいかなる価値消失もない。

このような企業は、もちろん、全く存在しない。資金貸付を業とするいかなる企業においても、家賃、労働、文房具等のような経営に必要な原価が生じるのが普通である。商業、製造業において製品売上から受取る資金のうち60%から90%、あるいは、それ以上のものが当該製品製造に必要な原価を償うのに要する。換言すれば、総収益から費用勘定を通じて多大な控除がなされて後、持分への純報酬が決定されるのである。

製造において資産が利用され、その結果、収益は総である場合においても、資産と持分とによって全状況は直接に記録される。売上取引は、その性格において複雑であるが、基礎的事実が知れているなら困難なことはない。もちろん、

こうした商業は存在しないが、基本的な会計分類において差異はない。

A少年は5ドル所持しており、ある大きなフットボールゲームの日、50セントを釣銭用として残し、他の全額をゲーム場で販売すべくピーナッツに投資した。全商品を9ドルで現金販売したと仮定する。その商品に対する当該の支出以外いかなる原価も生じていない。Aは自分自身ですべての用役を提供した。全く負債はなく、貸付金もなく、商品も手許に残っていない。こういう非常に単純な状況の下で、もしその日の取引を記録するため勘定の開設を行なうとすれば、資産勘定と持分勘定とに記入され、新しい貸借対照表が出来上がる。最初の取引、つまり、商品の購入は資産の交換であり、商品勘定への4.5ドルの借記と現金勘定への同額の貸記によって記録される。その日の営業は、9ドルの現金という資産の増加と、4.5ドルの商品という資産の減少、そして、4.5ドルのA資本金という持分の増加とから成る単一取引と要約的に見ることができる。これは、現金勘定への9ドルの借記と商品勘定への4.5ドルの貸記そしてA資本金勘定への4.5ドルの貸記でもって記録される。その日の営業開始前のAの貸借対照表は次のようになる。

現金……………5ドル

A資本金……………5ドル

営業終了後は以下のようになる。

現金……………9.5ドル

A資本金……………9.5ドル

非常に複雑な会計状態及び会計手続の本質を理解する上に、こういう単純な場合を考えてみるのが価値ある。この単純な例の中にすべての重要な経営活動の様相が含まれている。資産が購入され、時間的・場所的に転換され、そして販売される。経営活動のすべてが直接に貸借対照表の上に反映されている<sup>註</sup>。

それでは、現実の商業的企業は上述されたような極めて単純な場合といかに異なるとペイトンにおいて考えられているのか。

通常の卸売・小売業において、個々の売上原価あるいは一日の売上原価を正確に知ることが不可能であるという点にあるとされる。ある場合には、売上の物的原価を正確に突きとめることが便利なることもあるが、しかし、事務員の質

金・光熱費・減価・保険料等々、売上に付随して生じるこれらの額を正確に知ることが通常は全く不可能でないにしても極めて困難である。それ故、純利益要素・持分における増加を各取引毎に正確に分析することはできないのである。この分析を行なうことができるのは、せいぜい、期間を単位としてである。その場合でも、ある程度の見積・推量に依存するのが通常である。

原価会計の実施されている場合、特定の売上に対応し得る原価の大部分は完成品勘定に集合せられる。しかし、販売に直接係わるある種の原価はそのように扱われず、また、一般管理的項目は通常は無視される。さらに、総収益数値は営業活動の規準として経営上本来的に重要であり、相当期間保存されるべき数値である。製造業においても、売上を資産と持分との立場で記録することは適切ではない<sup>(註)<sup>52</sup></sup>。

このように、単純な例示の場合と比し、現実には極めて複雑な様相を呈しており、あらゆる取引を直ちに資産と持分とに分析することは困難もしくは不可能であることと、さらに、経営上の理由とから、補助勘定が設定される。この点はすでに前述したとおりである。この複雑な状況に対応すべく、ペイトンにおいて、以下のように収益勘定が設定されてくるのである。

総収益は通常は売上価額である。例えば、卸売業者が商品を1,000ドルで掛販売したとすれば、売掛金勘定への1,000ドルの借記と収益もしくは売上勘定への1,000ドルの貸記とによってこの取引は記録される。資産の増加は借記によって示され、直ちに記録される。しかしながら、これに伴う資産価値の減少と持分の増加とは明白には認識できない。そのために、それに代えて一時的・経過的勘定たる総収益勘定に貸記されるのである。資産増加を表わす借記は明確な貸借対照表事実を示すけれども、貸記は単に未分析の混合の数値にすぎない<sup>(註)<sup>53</sup></sup>。

この収益勘定への貸記の本質はペイトンにおいて何であろうか。

それは、本質的には上述した二つの要素から成るとされる。(1)資産からの控除と(2)持分への追加である。これが一時的性格を有するというのは、1,000ドルの収益勘定への記入は全く異なった性格のものであるところの、資産の消滅と持分の増加という二つのものから成るという事実存している。後に至って、

この二つは分離される。さもなくば、正しい貸借対照表が提示し得ないからである。

このことは、上述したA少年の場合を想起することで明瞭になる。慣習としての会計に依れば、その日のAの売上は最初に現金勘定に9ドルの借記と収益勘定への同額の貸記とでもって記録される。これは、資産勘定と持分勘定とのみをもって行なわれる手続とどう異なっているのか。借記はいずれも同様であるが、しかし、後者においては、4.5ドルの商品勘定への貸記、これは資産からの控除であるが、これと、5ドルのA資本金勘定への貸記、これは持分への増加であるが、こうした記入に代えて、一時的に収益勘定に記入がなされたものである<sup>註54</sup>。

以上の如く、収益は、販売商品の内に含まれているところの雑多な建造物・財貨・用役等の費消部分と重要な純粋持分要素との複合物であるとその本質の説明がなされるのである。

18年の「会計学原理」においては、ペイトンは収益を持分への総追加と説明した。この点について、22年では、収益を持分への総追加を示すものとし、また、そうした観点で説明することも便宜的には不合理ではないと述べている<sup>註55</sup>つまり、会計専門家が後に至って行なう努力の多くは収益勘定に含まれた持分要素を開示するという目的を志向しているのであり、これを会計専門家は明らかにせねばならないのである。こうしたことから、収益を持分の総追加と表現することは、あくまでも便宜上のものにすぎないのだとし、18年からの変化とみることができる。

## 8. 費用の本質定義

さて、こうした収益についての説明をうけ、それでは、この収益に含まれた資産の控除というものについて疑問が生じる。資産の控除とは何であろうか。ペイトンは次のように説明する。

ある卸業者が6ヶ月間に50,000ドルの売上をなし、期末に帳簿を締め、棚卸

を行ない、手許にあるすべての財貨の評価をなし、かくして、間接的に当期の売上に含まれたる費消額が決定されたとする。こうした費消額が決定されると、会計専門家はこの売上を本来の要素に分析し、純利益を決定する立場におかれる。この費消額が40,000ドルであったとする。商品・運送用役・保険・広告・労働・賃借等経営に必要な様々な財貨・用役を示す勘定の貸方に総計40,000ドルの記入がなされ、さらに、以下のように収益勘定に同額の借記がなされる。

収 益	
40,000 ドル	50,000 ドル

この勘定の残高は持分増加を示しており、適切な科目名をもった他の勘定に振替えられる<sup>(註)56</sup>。

さて、ここで問題となるのは、収益からのこの控除は何を意味するのか。これは基本的シェーマの下でいかに説明されるのかということである。ペイトンは以下のように説明する。

収益勘定への当初の貸記は未決定・未割当の資産費消額を含んでいる。これらの費消額が棚卸・見積によって決定されると、会計専門家は、関連する特定の固定的・流動的資産勘定の間はこの一時的記入を割当てることとなる。換言すれば、特定の財貨・用役を記録するための様々な勘定に、収益勘定の下で割当てることのできる状況にあるのである。いかなる場合においても、反対側の欄に適切な記入を行なうことによって控除の意味を持たせようとすることは、簿記の基本的ルールであり、また、二つの欄を有する勘定の本来の特徴である。したがって、40,000ドルという額は、収益勘定の借方に記入することによって50,000ドルという収益額から控除されることになる。同時に、様々な勘定になされる貸記は費消した資産を表わしており、一時的収益勘定への記入の内のこの部分の再定義・割当を完全なものとするのである<sup>(註)57</sup>。

しかし、厳密にはこの借記40,000ドルは「資産の控除の控除<sup>(註)58</sup>」だとペイトンは述べる。つまり、収益勘定に貸記された50,000ドルの中には様々な財貨・用役の費消分40,000ドルが含まれており、これは費消であるが故に「資産の控

除」となる。資産の控除であるが故に貸記されるのである。さらに、収益勘定の借方に記入された40,000ドルは純利益の算定を行なうべく収益から控除されるものなのである。つまり、資産の費消分たる40,000ドル、すなわち、「資産の控除」たる40,000ドルを控除することを意味する。収益からの控除であるが故に借記されるのである。したがって、この40,000ドルを「資産の控除の控除」と表現するのである。このことによって、収益の借方記入を資産・持分という基本勘定でもってペイトンは説明するのである。

さらに、ペイトンは、この収益勘定の借方記入40,000ドルは単に収益からの控除を意味するのではないという。つまり、これは当該期に生じたる費用あるいは製品の原価を意味するとされるのである。この数字は経営的観点から極めて重要なものである。費用はそれ自身重要な会計的区分を有し、独立した会計的認識が与えられるべきだ。したがって、一個もしくは多数の費用勘定が設定され、後に至って、費用勘定と収益勘定とが結合され、要約された損益勘定となるべきだ。勘定理論の観点からすれば、この二つの分類の内、収益が上位に立つ。費用項目は本質的には収益からの控除である。

費用勘定と収益勘定とが別々に分離して開設されたとしても、本質的にはそれらは一欄勘定であり、二欄の形式を保つのは便宜的な理由からでしかない。振替・修正記入を別にすれば、収益勘定は貸方欄への記入のみから成り、同様に、費用勘定は借方欄への記入のみから成る。しかしながら、もし、費用・収益が一つの勘定の下で結合されるのならば、両欄が利用されることとなる。そういう勘定の貸方欄には総収益が記録され、借方欄には収益からの控除、すなわち、純残高が開示される前に控除される費用が記録される<sup>註59</sup>。

以上、商業的企業における費用・費用勘定についての説明を見て来たわけであるが、さらにペイトンは製造業におけるこれらの説明を行っている。

製造業においては、生産のプロセスにおいて多額の原価を要し、また、生産期間が長期にわたる。そのため、費用あるいは売上原価の決定に特別の困難が伴う。ここにおいては、通常、原材料・仕掛品・製品という三つの分類が存在する。原価計算専門家は、原材料・労働等の原価はまず種々の段階を通過して仕掛品を形成し、後に完成品となり、そして販売されることによって売上原価

として企業から消失していくと考えている。各売上ごとにその原価が決定されるとすれば、もちろん、独立した費用・収益勘定を利用する絶対的必要性はない。つまり、各取引を直ちに基本勘定に還元させ、資産勘定と持分勘定の下で記録できる。しかし、実務上、間接費はいくらか恣意的な基準によって生産工程あるいは生産品に配賦せられ、また、そういう原価をすべて配賦しようとする原価計算システムは存在しない。さらに、包装・輸送に係る原価は製造の後に、あるいは、販売取引の時点で生じるのが普通であり、それは、完成品の原価価値の一部を構成しないことは明白である。したがって、精密なる原価計算システムを備えている企業においても、収益勘定・費用勘定の使用を全く排斥することは適当ではない。特定期の売上総額を収益勘定もしくは売上勘定に記入し、売上に係る製品製造に必要な特定の生起した原価を売上原価あるいは費用勘定に振替える。販売及び輸送に係る原価は特定の生産工程・製品に配賦することが不可能であり、そのため、完成品勘定に集合することが不可能と思われる一般管理的項目に係る原価と共に、この勘定に集合させる。売上勘定と売上原価勘定を結合することによって純利益が期間的に決定される。

このこととの係わりで強調されるべきは、たとえ、全原価を最終完成品の下に集合することが可能としても独立した経営数値として売上原価を強調することが望ましい<sup>註60</sup>。

このように、 Peyton においては、費用は一定期間の経営活動から生じる利益を生み出すべく消失された原価と考えられ、それは損失と明確に区別されるものとなる。

すなわち、費用・収益勘定の完全性を保持することが会計専門家の主目的の一つであるべきだ。これらの勘定が本来の費用・収益に限定されているからこそ、それらは経営的判断の基礎として優れたものとなり得るのだ。損失は、資産価値の消失を示し、その消失に対し何ら対価を受領しないものをいう。換言すれば、生産過程に何ら記録を行なうことなく、何らかの資産が失なわれ、破壊され、消費される時、損失が生じたということになる<sup>註61</sup>と説明される。

当時の会計実務あるいは支配理論における費用と損失の無差別について Peyton は以下のように評する。

代表的な損益計算書において、総収益に対するチャージと純利益の処分との間の区別が極めて不明瞭である。実際の費用・損失・税金・利息等は、通常、一つのごた混ぜの損益計算書の中に一緒に投げ込まれており、この損益計算書は単一の結論的数字、つまり、資本主の利益を強調することになる。この不満足な損益計算書実務の状況は所有主理論の過度の強調に由来する。つまり、勘定構造が所有主を中枢概念として組織されるなら、そして、全勘定あるいは会計手続・分類が所有主の立場で構成され、定義されるならば、無分類の損益計算書が必然的結果となる。最終的残余持分の立場からは所有主への配当を除いては純利益への賦課と総収益への賦課との間に区別はない。普通株主にとって、州税・社債利息・損失等々は、賃金・材料費等々と全く同じ分類であり、彼らへの配当可能利益が算定される前に認識されるべき控除項目である<sup>註62</sup>

以上において明らかなように、ペイトンにおいては、費用は収益を生み出すべく消失された資産価値・原価であり、収益は、この費用によって経営活動から生み出されたものである。したがって、収益は、この費用たる資産価値の減少・費消分と利益たる持分への追加とから成る混合体と説明される。費用収益対応思考を明瞭に見ることができる。

## 9 結 び

16年、ペイトンは所有主持分の決定を重視し、それとの係わりで費用・収益を説明した。所有主持分に縛られた本質規定であった点で支配理論に同調した。しかし、支配理論の下でみられたものとは異なった企業観の下で、費用・収益の本質規定を行なう試みをなしたものであるが、所有主持分に縛られた定義であったことから、両者の対応思考に欠け、十分な理論の展開がみられなかったものである。

22年に至り、いわゆる企業体説の主張をなし、企業実体の論理の展開を行なった。ペイトンは経営の観点の採用と述べた如く、経営業績への把握へと会計目的を変遷させ、所有主のための利益の把握から、企業の利益、経営活動によ

り稼得された利益の把握へと変化する。費用収益対応による期間利益の把握へと関心が向けられる。

費用・収益の差額たる純利益が持分の増加とされ、純利益だけが持分との係わりで考えられるも、費用・収益自体はもはや、持分・所有主持分から解放された本質規定がなされるのである。

ビームスによって、費用収益対応概念を構成するいくつかの構成部分は、 Peyton によって述べられた企業体説の理論にその源が求められる<sup>註63</sup>と述べられたとおりである。

経営業績の把握という目的の下で、初めて費用収益対応思考の存在意義が生じるのである。 Peyton においては、22年にそうした観点から費用・収益の本質規定がなされたのである。

## (注)

(38) Paton, op. cit., pp. 146 - 147.

(39) ibid., p. 493.

(40) ibid., pp. 493 - 494.

(41) ibid., p. 462.

(42) ibid., p. 134.

(43) ibid., p. 257.

(44) ibid., p. 256.

(45) ibid., p. 169.

(46) Paton and Stevenson, op. cit., (1916), p. 23.

(47) Paton, op. cit., pp. 458 - 459.

(48) ibid., p. 494.

(49) ibid., p. 494.

(50) ibid., p. 147.

(51) ibid., pp. 147 - 150.

- 52) *ibid.*, pp. 150 - 151.
- 53) *ibid.*, pp. 151 - 152.
- 54) *ibid.*, p. 152.
- 55) *ibid.*, p. 152.
- 56) *ibid.*, pp. 153 - 154.
- 57) *ibid.*, p. 154.
- 58) *ibid.*, p. 154.
- 59) *ibid.*, pp. 155 - 156.
- 60) *ibid.*, pp. 157 - 158.
- 61) *ibid.*, p. 176.
- 62) *ibid.*, p. 265.
- 63) F. A. Beams, *A Critical Examination of the Matching Concept in Accountancy*, 1968, pp. 10 - 11.