

## 初期の費用・収益対応の概念

—リトルトンおよびペイトンを中心に—

田 中 嘉 穂

- I. はじめに—展開の意義および費用・収益概念の一背景。
- II. リトルトンの費用・収益対応の概念。
- III. ペイトンおよびリトルトンの費用・収益対応の概念。
- IV. むすび—初期の費用・収益対応の概念。

### I

戦後わが国で展開された会計理論の中で、費用・収益対応の概念は、その折々に息長く検討されてきた課題である。にもかかわらず、必ずしも論理的に首尾一貫した明瞭な統一的解釈によって支配されているとは限らず、しかもなお会計実務を指導しうるほどの具体性をゆたかに備えているとも思われない。

特に昭和30年代半ばを中心にして論争された、直接原価計算と財務会計との関連についての議論において、費用・収益対応の概念の内容をどのように解するかは、論争の一つのキーポイントであったといえよう。結局、精力的な議論にもかかわらず明白な結論を得ていないのは、対応概念の中味が論点の正否を決するほどの十分な統一性かつ具体性に欠けていたというのが一つの理由ではなからうか。

そこで、単に抽象的・包括的な展開から、いくらかでも実務の指針となりうるようなゆたかな具体性の展開へと前進するための礎として、ここでもう一度初期の対応概念をふりかえっておくことは全く無意味ではなからう。初期の概念構成の確認により、対応の問題に関する今後の展開において方向を見失わないことが期待される。拙論が一つの素材となれば幸いである。

ところでビームスによると次のように述べられている。「『対応』(“matching”) という言葉は用いられなかったけれど、『会計理論—特に法人企業に

関して<sup>1)</sup>』で1922年ウィリアム・ペイトンによって述べられたように、対応概念を構成するいくつかの構成部分は、その源を企業実体の理論 (theory of business entity)にもとめることができる。対応概念に対する実体説の貢献は、会計責任の中心が資本主 (proprietor) から、所有者の利害とは完全に離れた会計実体に移った際に、必要な諸概念や諸定義の変更にもとめられるのである。この研究に特に関心のある一つの変更は、費用 (expense) 概念のそれであった。<sup>2)</sup>」もちろん費用と収益を対応させる思考が重視される契機を企業実体説にのみもとめることには異論があるろうし、検討の余地は十分にある。しかしここでは初期にそのような考え方が行なわれたことを概観するにとどめたい。

ところで『実体説の出現以前には、費用は『資本主所有権 (proprietorship) の一時的な減少』と慣習的に定義されていた。<sup>3)</sup>』とされるが、ペイトンは実体説にもとづいてこのような費用概念を定義しなおし、後の対応概念の展開の素地を提供したといわれる。ビームスがペイトンの費用概念を評価するところを要約すれば、それは次のようである。(i) 「……費用は、一定期間に発生する特定量の収益を生み出す原価を測定するものである。<sup>4)</sup>」ここで費用を収益と結びつけて行なわれる定義は、以後会計文献では伝統的なものとなった。これは「会計が描写する任務を負っている企業活動<sup>5)</sup>」を正確に記述しようとする意図にもとづき、実体説と相容れるものである。(ii) 「費用は、いつも支配的区分 (controlling classification) たる収益の付属物 (adjunct) であると定義されるべきである。<sup>6)</sup>」ここでは、収益が独立変数で費用が従属変数、つまり費用が決定される以前に収益がわかっているなければならないとの考え方が暗示されている。ところが収益額は対応の際に必ずしも数学的に厳密な意味で

1) W. A. Paton, "Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise", 1922.

2) Floyed Alan Beams, "Critical Examination of the Matching Concept in Accountancy", (Dissertation on Accounting of Main Universities in America, Yushodo Booksellers Ltd.), 1968, pp. 10—11

3) Ibid., p. 11.

4) W. A. Paton, op. cit., p. 159.

5) Floyed Alan Beams, op. cit., p. 12.

6) W. A. Paton, op. cit., p. 445.

独立変数とはならないことが多いから、上記の記述は、収益・費用を別個に考える仕方よりは、相対的に独立・従属変数による考えの方が対応の考え方の発展に寄与するところがあるといえるにすぎない。(iii)「生産に必要な付帯物(incident)として吸収されるあらゆる価値、あるいはもし生産物が結果として生ずべきであるなら発生せざるをえないあらゆる原価が、収益の原価(cost of revenue)つまり費用になるのである。ともかく企業の目的を促進せず、不能率、事故、詐欺、天変地異などの結果として消滅するあらゆる項目は純然たる損失(loss)になる。<sup>7)</sup>」ここでは、費用は生産と関連するとし、損失とのちがいを強調している。この点も企業実体説で特に強調されるところである。資本主の直接の関心事が資本主所有権であるならば、ある原価が生産に必要であるかどうかはさほど重要な関心事ではない。というのは、生産に必要でも必要でなくても、資本主所有権そのものに対する効果はほとんど同じものとなるからである。その場合たとえ費用・収益を考えるとしても、費用=収益控除額(revenue deduction)と考えられ、そのようなものとして利益=収益-費用と定義された。しかるに企業実体説では、少くとも理論的には費用と損失を区別しなければ、企業実体が何よりもまず関心をもつ意図的な企業活動の経営効果を示す利益概念が不正確にしか示されないことになる。

以上のようなビームスによる Peyton 批評から、われわれは特に費用に関して次のようなことを知りうる。資産の増減という資産概念によってではなくて、概念上直接に収益との関連で費用を見る思想、収益と費用の結びつきを具体化する独立・従属変数の考え方、生産活動との関連から費用と損失とを区別する思考など、そこには共通して費用と収益を通じて、生産活動自体に目をむけようとする意図がうかがわれる。これは、資産の増減の結果である資産全体に対する請求権に主要な関心をもつ資金提供者の立場もさることながら、費用・収益概念への関心の増大は、企業活動に対する企業管理の成否を判断することに主たる関心をもつ企業実体の立場が顕在化することであると理解されるのであろう。事実に対するそのような全般的認識を背景にしながら、費用と収益の意味や関連、それらと企業活動との関係などが意識されるのである。先の Peyton の記述はむしろ抽象的であるが、それでも企業をその活動的側面におい

7) Ibid., p. 177.

とらえ、そのような活動に対する企業者による管理の成否を判定する観点から、費用・収益を考察する意図を推測することができるのではないか。対応の思想の一般的源泉をそこにもとめるのも全く理のないことではない。<sup>8)</sup>

しかしそこに対応概念の展開される素地があるとしても、その実質的展開はあとに待たなければならなかった。初期の展開を知る一つの素材として、ここではリトルトンおよびペイトンの所説から、初期の費用・収益対応の考え方がどのように開始されるか、をふりかえることにする。

## II

どのような意味あいにして、費用は費用、収益は収益としてそれぞれ単独に考察するのではなくて、何らかの意味で費用と収益を比較対照するのであれば、それにはそうすることの意味があると考へざるをえない。つまり費用・収益対応を考へるといふには、そうすることの意味が意識的にしろ無意識的にしろ存在すると考へられる。そこで費用・収益対応の概念や方法を考察するにあたって、まず以後の議論で基本的な考察の方向を見失わないために、なぜ費用・収益を対応させるのかの理由について初期の文献でわかるところを確認しておかなければならない。

### 1. 費用と収益の対応の意味

費用と収益に関する問題は、もちろん企業を考察の対象とする対象の問題であり、また他方費用と収益によって企業について何か知ろうとする意識や観点の問題である、とするのはほぼ間違いないことであろう。つまり第一に、われわれは費用、収益との関係で企業について何を知りたいと願っているのか、という考察の対象に対する期待や観点の問題があり、第二に、そのような観点でむかうべき対象たる企業をどのようなものと考えているのか、という会計学で考へられている企業のモデルの問題がある。それらはどのように考へられるにして、どちらかが先行するというような問題ではなくて、われわれの長年の体験と考察から生れたむしろ緊密で相互媒介的な並行的認識の在り方であると考へられる。それはともかくとしても、対応がなぜ行なわれるのかの理由を探

8) 一般に対応概念は実体説の産物である、と解釈する者は、ビームスの他に幾人か見られるようである。vid. Floyed Alan Beams, *op. cit.*, p. 14.

るのには、この二つの面を分けて考察すべきであると考えられる。

そこでまず、われわれは企業について何を知りたいのか、その観点についてリトルトンによって考えられている点を追究したい。その点必ずしも対象と観念に意識的に分けて考察されているわけではないけれど、いろいろな論述から彼がどう考えているかはおおよそ推測できよう。そのために企業家の置かれている立場を追究したい。

「……企業家 (enterpriser) の問題には二つある。すなわち第一は、満足の手段が必要であると考えられる諸経済的欲求を発見すること、第二は、必要な投入用役 (service-input) の諸要因を選択し、それに応じて産出用役 (service-output) の生産と配給を指導することである。<sup>9)</sup>」要するに企業の諸事象は、単なる自然現象や社会現象だけではなくて、企業家が上記のような企業活動全般を指導あるいは誘導することによって、その自らの企業組織の存立がはかられるものと考えられる。企業家のコントロールの如何によって企業活動の成否が左右されるのである。かくして同種の活動はいつまでも継続されるとは限らず、場合によってはある活動が修正されたり、時には中止され、または新しい活動が開始あるいは追加されたりすることとなる。企業家はそのような活動に対して適切な指導を行なわなければならない、そのために時々の活動の成否を知っている必要がある。「用役を供給する試みの成功・不成功を識別しようとする以外に、経営者は何時、何を生産停止すべきかをどのようにして知ることができるのか。『製品が過去の生産原価に合う価格で売れるのは、完成品が消費者市場に到達する当時の需要に、過去の生産計画や過去の原価が、正確に調整された時のみである。』といわれている。経営者は将来を予測できず、したがって現在の原価の正否をちょうどその当時に判断することができないから、部分的に彼の原価で示された彼の過去の計画と部分的に彼の収益で示された現在の市場の需要との比較にもとづいてのみ、『正確に需要に調整される……』ようにすることができる。<sup>10)</sup>」かくて企業が、製品の広義の生産という任務を遂行する活動の行なわれる組織であるとすれば、経営者はそのような活動を指導する立場

9) A. C. Littleton, "Concepts of Income Underlying Accounting", The Accounting Review, Vol. 12, No. 1, Mar. 1937, p. 19.

10) Ibid.

に置かれ、それを常時成功に導くための判断の根拠が必要となる。一般に活動の成否を判断するためには、その活動の構成要素の比較が行なわれるであろう。かくして「財務的情況 (financial condition) がある関係 (relationship) であるのと同様、経済的情況 (economic condition) もある関係であらわされる。前者は負債と負債支払能力との関係であるが、後者は産出した収益とそれを産出するための原価との関係である。多くの諸目的にとって財務的情況の知識は重要であるが、経済的情況は財務的情況やその他の多くの事柄の基盤となるものである。どのような場合にも企業経営者あるいは投資家が結果 (results) について諸原因 (causes) との関連で考察したい場合には、主な注意がむけられるべきなのは、経済的情況の明細である。<sup>11)</sup>」ここに経済的情況とは、全体的企業活動の進行情況のことであると考えてよからう。それは何かの関係で示されると期待されている。それが原価と収益との比較であるかどうかはさておいて、いずれにしろ企業家または経営者は、彼のコントロールの対象となる活動の成否を刻々に判断するという要請をもち、その観点から企業活動に相対している。そのことから当然経営者は、企業活動に対する管理の効果を判断するものとして、その活動に適した一種の活動効率<sup>12)</sup>を知ることを期待しているものと考えられよう。

さてこのような企業者主体の観点に対し、対象たる企業はどのように考えられているのか。企業を存立の社会的基盤に立って考えれば、それは製品の生産という社会的任務に支持されており、その任務遂行に必要な購買・製造・販売という活動を実行するための組織であるといえる。その活動を経済的側面においてその性格を見ると、二つの経済的用役の流れ (service-streams) として特色づけられる。「一つの流れは、与えられる用役の流出であり、もう一つは受えられる用役の流入である。<sup>13)</sup>」それぞれの用役の流れは、次のような意味で産出用役、役入用役とよばれるものである。「……事業家の観点からは、

11) Ibid., p. 17.

12) 「活動効率」という活動の能率をあらわすような用語をはっきり用いていいかどうかは問題である。しかしここでは活動の情況を示す指標として包括的な意味で使用した。必ずしも比率で表わされるものではなく、差額・その他無数の数学的可能性をもつ比較の表現を含んでいる。差額はそのうちの一つの方法である。

13) A. C. Littleton, op. cit., p. 20

産出は、明瞭に計画された仕事の結果、つまり産出を創出する意図をもって前以て役入された役入用役の帰結であり、また貨幣収入 (money-income) は計画された仕事から流出する嫁得 (earning), つまり収益を生み出す意図であらかじめなされた貨幣支出 (money-outlay) の帰結である。

事業家の観点、したがってまた会計理論の観点から、この教義の重要な点は『意図』(“intent”)という言葉である。役入用役およびそれと対照する支出は、後の産出用役およびそれと対照する収入との関係を設定する明白な意図で着手されている。つまり投入は、企業の経済的情况にある結果をもたらす目的をもっている。したがって、原価たる支出 (cost-outlays) は単なる現金支出 (cash disbursements) または負債の発生以上のものである、すなわち原価としての支出は、受容される産出用役を生産しようと努力する際に行なわれる異質な用役の投入を、同質な貨幣額 (money-price) で表現しているのである。同じようにして、収入 (revenue) や嫁得 (収益 (incomes)) は単なる現金の集金または受取資産の発生以上のものである。収益は、企業者の努力の結実……を貨幣額で表現している。……これは単なる投機的冒険とは異なる状態である。<sup>14)</sup>」要約すると、企業の活動は新しい産出用役を生み出すことを計画して用役を投じ、投入用役と産出用役との関係を体系づける計画的活動であるということになる。それが企業家の経済的機能の遂行なのである。なお二つの用役の流れはいずれも収益や支出として貨幣額で同質的に表現されるものである。

かくして、対象たる企業活動のモデルをこのような経営者の支配下にある体系的活動と考えることによって、そのような活動の効率を測定するのに比較考量すべき活動要素が何であるかは自ずと明らかになる。投入された用役が期待通りに、計画した用役の産出に成功しているかどうかを知るために、そのような活動に関与した投入と産出、「原因と結果」の比較による効率測定が必要なのである。しかし投入用役・産出用役いずれにしても無数の異質要素から構成され、そのままでは全体的活動情況を知ることができないと思われるから、その全般的な活動を総括的に把えるために貨幣額が使用される。「これらの用役の流れが貨幣額で示され、それぞれ『収益』(“revenue”) と『費用』(“expense”) と呼ばれるのは、共通の分母を得るための実際上の便宜としてのみである。本

14) Ibid., p.17.

質的な考え方は、過去にもそうであったように、……二つの物的な流れ (physical streams) の比較にある。<sup>15)</sup>」逆にいえば、そのようなものとしてしか貨幣額は用いられないと考えられているのであろう。

## 2. 期間計算の導入から生ずる問題

前記のような二つの物的用役の流れ、あるいはその総合的な測定値たる貨幣額の比較が、特定の企業活動の創業開始から閉鎖までのすべての流れについて比較されるのであれば、その比較の方法は、それぞれの流れの全体を貨幣額で測定し対比させることで可能になる。しかしながら現実の会計実務はそのように行なわれていない。特定の期間を区切って活動情況を知ることにより、刻々の企業活動の進行状況を判定しなければならないのである。しかしそのための会計年度の導入により、経営効率の測定の方法はあらたな問題を抱えることになる。

つまり「発生主義会計は二つの重要な部分を持っている。その一つは費用 (expense) と支出 (disbursement), および収益 (income) と収入 (receipt) を区別させるように導き、もう一つは資産と費用を注意深く分離させるように導くものである。発生主義会計のこれらの要素は、原価支出 (cost-outlays) を期間に配分し、それを同じ期間に配分される収益収入 (income-revenues) と相対比させる過程の構成部分である。」<sup>16)</sup>

先に展開されたように、投入用役と産出用役とを対比させるという用役の物的流れを中心にして考えるのなら、それらの測定のために使用される貨幣額は、単に統一的な測定尺度として用いられるに過ぎない。会計期間の設定により期間的な活動情況を知るためには、期間に限定された用役の流れの比較でなければならない。そのような用役の測定のために、当然単に貨幣の流れを表わすにすぎない収入・支出とは異なるサービスの物的な流れを測定するための費用・収益概念が必要となる。期間計算のために貨幣額をもって単なる用役の測定単位とすることから、その概念が必要になる。

またそのような費用・収益概念によって、特定期間中に所属すべき投入用役

15) Ibid., p. 20

16) Ibid.



と産出用役とが正しく測定されるとしても、その期間に所属する用役の流れをどのように決定するのかの問題が別にある。そのための基準ないしは原則がなければ各期間の正しい活動状況を知ることができない。なかでも産出用役よりも、投入用役に多くの問題があり、周知のように資産と費用とを分離する問題として知られている。いうまでもなく費用は当期に所属する用役部分であり、資産は次期以降の期間に所属する用役部分である。

これら二つの問題は相互に密接に補完しあって期間計算を支えているが、次節では第一の問題はさておいて、特定期間に対応される費用と収益をどのようにして決定するのか、その方法と根拠についてリトルトンの主張を検討したい。

### 3. 費用・収益対応の方法

費用・収益を、期間に所属するものに確定するといっても、何に依ってその期間に所属すると判断するのか、その基準にはいろいろな可能性があるだろう。しかしその際忘れてならないことは、われわれはいま一定期間中の企業活動という体系的活動の経済的活動状況を知ろうとしていることである。それは、既述のように活動に必要な用役投入量と用役産出量との比較によって知れる。したがって一定期間中の活動状況は、その期間中の活動の遂行にまつわる投入と産出の比較によると考えられよう。その意味で、投入と産出は本来特定の活動を通じて関連をもつものと考えられる。

すなわち費用と収益は、両者はまったく無関係にばばらに決定されるのも、両者が常に厳密な固定的函数関係にあつて、一方が決まれば他方が機械的に決まるという直接的な関係にあるのでもない。その時々特定の体系的活動を中心にして、費用——活動——収益という関係が対応の基本的な考え方に潜在しているべきであろう。したがって、まず期間に所属する特定の活動を明確にしなければ、費用・収益を確定する基礎が得られない。

しかしながら、その確定の手掛りは具体的に何にもとめられるのか。「……便益 (benefit) が授与され、実現が行なわれるいろんな期間に発生額が割当てられるだけでは、完全な事実を示すほど十分なものではなからう。収益の出現と費用の発生は、会計では、共に所属する (belong together) 諸要素をいっしょにする (bring together) するために強調されるものである。しかし『所

属させる』(belonging) ための手掛りは何なのか。期間の原価に連結される期間の収益は、期待されるほど緊密な原因と結果 (cause and effect) との対比の形になっているであろうか。発生主義会計の趣旨は関連のある原価と収益 (related costs and revenues) を対比させることである。……しかし、原価が産出を促した収益と原価とを、より直接的に連結させるもっと積極的な手段がないという理由だけで、この対比のために期間を使用するという印象が応々にしてもたれている。<sup>17)</sup>」このようなリトルトンの主張に、少なくとも何かを手掛りとして費用と収益との関連を見ながら、期間費用と期間収益とを決める考え方がうかがえる。

まず期間の収益と活動との関係についてみると次のようである。「発生主義理論の原則の一つは、収益はその事実について試験された後にのみ、その収益が正当なものと認められるということ、つまり実現の準則である。<sup>18)</sup>」確実な収益の計上を期待するため、実現収益のみを期間収益として計上すれば、おのずからその期間の活動は限定されてくる。当期の産出用役のうち、実現の確実になったものだけがその期間の活動の産出用役となるからである。したがって収益については、客観的で確かな産出用役の測定という要請から、逆に当期の活動に含められるものを規制するという事情が生れる。「……収入と収益とを区別する原則は、収益をその源泉別によりよく分類するための準則によってさらに改良されることとなる、というのはその源泉は原因の手掛りを提供するからである。<sup>19)</sup>」この実現収益の源泉がそれに関わる活動を規制する手掛りとなる。

他方費用の方はどのように期間費用が定められるのか。「原始原価の現在の処理方法では、ある項目の資格(status)についての手掛りは、その期間に対する関係となっている。だがもしその手掛りとして特定の原価原因(cost-cause)とそれに相応する収益源泉 (revenue-source) との関係が適用されれば、より好

17) Ibid.

18) Ibid.

19) Ibid. ただし、ここで源泉が原因の手掛りとなるという言い方は正確でない。リトルトンでは、この源泉はまさに結果そのものであり、原因の手掛りとは考えられていないように思われるからである。

ましいこととなるろう。<sup>20)</sup>」リトルトンの先の引用とあわせて理解すれば、実現収益の源泉（具体的には売上製品のことであろう。）を産出するための活動に投入される用役の原価が、収益源泉の原因である。つまり活動を中に介して原因たる投入用役と結果たる産出用役とが対照さるべきである、とされるのである。

ところでリトルトンにおいては、費用と収益との関連を説明するのに、原因と結果との因果関係説が導入されていると考えられるが、因果関係の考え方そのものにも、古来多くの哲学者によりあるいは様々は学問領域で考え出されたいろいろな見解がある。<sup>21)</sup>そこでリトルトンではどのように考えられているか後の展開のためにも簡単に確認しておくべきであろう。<sup>22)</sup>

「今日のような科学の時代において、『原因と結果』（“cause and effect”）は当然慎重に論ぜられるべきである、なぜなら結果（effects）は、通常特定の原因（specific causes）から出て来るというよりは、むしろ先行する諸情況の複合体（a complex of antecedent conditions）から出て来ると考えられるからである。にもかかわらず、稼得した純利益の発生に先行する複雑な諸情況を熟慮して、複雑な事態に少くともある距離をおかずに観察しようとすることは困難である。<sup>23)</sup>」つまり通常は、結果をもたらす原因は個別的に作用し、したがってそれぞれの原因とそれによる結果との関係が一つ一つ独立した対として識別されるというのではなくて、複雑な情況の総合的な作用によって新たな変化が生ずると見られるのである。先行する諸情況の中でそのような変化に参与する部分を原因と呼び、変化の帰着点が結果と呼ばれる。変化前の情況はそれに続く変化の到達点に向って進行し、それを連結する関係が因果関係と呼ばれる。この場合原因は結果に不可欠な諸情況を多く含んでいるものと考えられる。そのうちどれが結果に対してより重要でどれが重要でないというよりも、情況

20) Ibid., p. 21.

21) Floyed Alan Beams, op. cit., pp. 31—56 にそのいくつかのものが紹介されている。哲学者の見解としてはヒューム、ミル、ラッセル、カントなどが概説されている。いずれにしても会計における因果関係の概念を明確にしてからそれに関わる論述をすることは、不毛な議論をはぶくことになろう。その意味でもビームスは貢献している。

22) リトルトンは、最も明瞭に因果関係論を導入しているのは原価計算の領域であるが、会計理論においても見られるとして、会計の因果論については原価計算の影響を暗示している。vid. A. C. Littleton, op. cit., p. 19.

23) A. C. Littleton, op. cit., p. 18.

全体が原因であるとの見解がとられているように思う。<sup>24)</sup>

この見方を費用・収益対応の概念に適用すれば、次のようにいえる。収益に対応されるのはその原因たる費用の全体であり、その意味ですべての原因が結果に対等であり、その全体が収益に対応すべきである。<sup>25)</sup> それにしても結局は収益に対応する原価を個々の費目別に決めていかなければならない対応の方法に対して、上記の因果論が具体的にどのような方法上の貢献をもたらすかはなお不明な点がある。あるべき対応の関係を具体的に追究する姿勢は明らかであっても、積極的な対応の方法に解法を提示するのには乏しいと思われる。対応すべき一組の費用と収益が必ずあるはずだという指摘にとどまっているのではないか。つまり因果論を単なる説明の具としているようにも思われる。<sup>26)</sup>

しかしわずかに因果関係は、物的な用役の流れを反映するものと考えられている箇所がある。原価計算では遊休施設の間接費は、「……遊休施設は新たな製品の出現に物的な貢献をしていない……<sup>27)</sup>」という理由で、その設備により産出された製品への追加配賦に反対しているが、会計では逆にその配賦不足額を繰越すのに反対している。その理由は「……現在の遊休施設はそれ以後の製

24) このような因果論はほぼミルの思想に類似している。vid. Floyed Alan Beams, op. cit., pp.38—41.

25) リトルトンは、原価と原因とを次のように説明している。「原価支出は、収益よりもずっと企業家の決定や選択に従っている、詳述すれば彼は原価支出のタイミングやいろいろな種類への割当てをコントロールし、品質の選択と購入価格の契約をし、支出か契約かの選択をしたあとで彼は投入用役の流れを受入れるのである。その際われわれは、そのようにして発生した原価は、用役の流入に作用する原因を量的に表現したものである、または選択された用役の投入が原価支出 (cost-expenditures) の流出の原因となる、といえるであろう。」(A. C. Littleton, op. cit., p.18.)しかしこれは、原価支出と投入用役との連続的な関連を述べたままで、計画的活動を通して投入用役が変形されて産出用役となるという対応概念との因果関係とは異なるものである。

26) リトルトンは、投入用役と産出用役との因果関係をのべるのではなく、おのおのに対する他の原因も別個に論じている。たとえば、収益の一原因たる需要の原因として次のようなものをあげている。消費者の欲望、いくつかの原価 (旧製品の改良・新製の考案・広告・デザインなどのための原価)、消費者の購買力 (策に富んだ政策や賢明な支出は低い原価、したがって安い売価をもたらす、その意味ではあらゆる企業の費用は購買力の直接の原因ともなる。)などである。また原価に対しては、経営者の選択・供給市場が影響をおよぼす原因となる。vid. A. C. Littleton, op. cit., pp.18—19.

しかしこれらは対応概念と直接に関係のない因果関係である。

27) A. C. Littleton, op. cit., p.19.

品の出現に貢献しないからである……<sup>28)</sup>。」この記述から少なくとも因果関係を示す一つの根拠は物的用役の貢献の有無であると考えられるのがわかる。

ともあれこのような対応の関係の説明によって会計の主要任務は次のように解説される。「それは、(1)多様な原因の結果を区別するのに有益であるような分析的形式で収益の明細を記録すること、(2)多様な結果の原因を区別するのに役立つような分析の形式で費用の明細を記録すること、(3)把握された結果とその原因たる要素の結合を忠実に反映するような方法で分析的な明細を整理することである。<sup>29)</sup>」ここで明らかに含蓄されているように、対応すべき原因と結果を追究するには、個別具体的な分析的検討が必要であるが、そのための方法の中味や対応の基準についての考え方は提示されていない。しかしともあれ上記のような会計任務が実行されるのであれば、原価配分が可能となる。「原価配分 (cost allocation) は会計の基本的プロセスであるというのは、明らかに受容された通則である。そして原始原価は (資産として) 繰越されるか、(費用として) 償却されるか、(損失として) 廃棄されるかであることが明らかに認められる。<sup>30)</sup>」「かくして原始原価支出は、それが将来の収益源泉と因果関係をもっている (傍点は訳者) と合理的に考えられる時のみ繰越原価になるべきであり、当期の収益源泉と因果関係をもっている (傍点は訳者) と合理的に考えられるときのみ償却原価になるべきであり、いかなる収益の産出とも因果関係を永久にもてそうもない (傍点は訳者) と合理的に考えられるときのみ、廃棄原価となるべきである。<sup>31)</sup>」このようにみると損失は、いかなる収益とも因果関係をもたないから、対応の問題外であると考えられるが、詳細は不明である。その他に利得の問題もあるが、それについては触れられていない。

#### 4. リトルトンの費用・収益対応の概念

以上われわれは主として「会計上の利益概念」にもとづいてリトルトンの費用・収益対応に関する考え方を検討してきた。そこではまだ「対応」(matching) という言葉は明記されていないが、明らかに期間損益計算のために対応すべき

28) Ibid.

29) Ibid., pp. 20—21.

30) Ibid., p. 21.

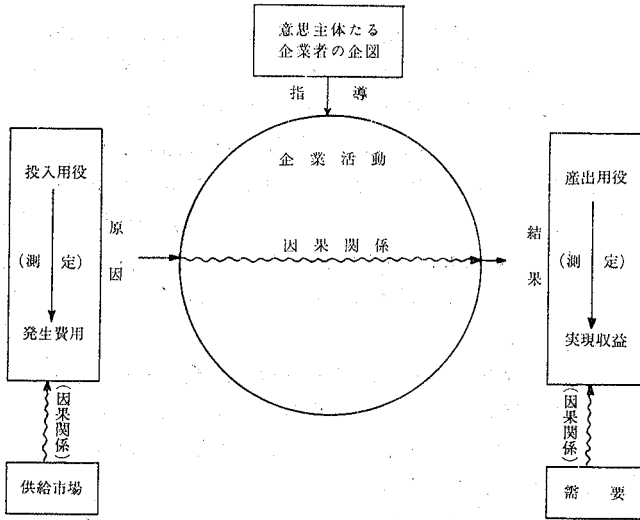
31) Ibid.

費用と収益との在り方が論ぜられている。そこでは「結合する」(associate)、「連結する」(connect) などのような用語が適用されている。

企業家は主体的に企業活動を指導する任務をもち、その立場から企業活動の効率的運営に主たる関心を堅持している。企業活動を維持・発展させるべく指導するのに欠かせないからである。会計はそのためにその企業活動の活動状況を知らせる任務を担っている。企業活動の経済的・物的な測面の特色をみると、活動に投入された無数の用役の複合的な作用によって新しい用役の産出行なうものであるといわれる。そのような活動の活動状況の判定は、投入用役と産出用役との比較によって行なわれるが、物的な用役の比較では総合的な全体の活動状況を知り難いので、会計によって貨幣額での測定が試みられる。しかも通常は長期間継続する企業活動の中間的活動状況を知るために期間的な活動効率の測定が要請されるのである。

会計期間の設定から新たな問題が幾つか生ずるけれど、特に収益と対応すべき費用の確定は多くの方法上の問題を提起している。リトルトンでは、実現収益の収益源泉と因果関係にある原価部分が、その期間の活動について収益に対応すべき費用になるものと説明せられる。何らかの作用のあるところには作用の帰着点として結果があり、その結果にはそれに先行する原因となる諸状況がある。したがって通常は一定の期間の活動に伴なって対応すべき一組の費用と収益が存在する。したがって期間の実現収益の源泉である産出用役に結合すべき費用は、その収益と因果関係にあると合理的に判断されるものを追究することによって正しい対応が可能である。以上の考え方を要約すればおおよそ下図のようになる。

さてこのように考察して、対応概念をめぐる必要な基礎的な概念構成については、リトルトンにおいてほぼ出来上っているものと評価されよう。その点含蓄に富んだ深い洞察が行なわれている。しかし特に対応関係を追跡するための具体的方法やその基礎的な考え方という点では、実質的な検討はほとんどなされていない。ただ物的な用役の投入と産出との関係によって収益に対応すべき原価の配分が行なわれていると指摘するととどまる。



III

1937年にリトルトンの「会計上の利益概念」が発表されてから、およそ3年後の1940年にペイトンおよびリトルトンによる「会社会計基準序説<sup>32)</sup>」が公表された。そこでは、先のリトルトンによる対応の基本的な考え方、たとえば対応させることの意味、期間計算の導入、対応の方法の基礎的な考え方などと較べて大きな相違は見られないが、むしろそれを一層概念的に明白にし、また対応の方法の具体化を一層進めているという点で議論は前進している。しかし展開が具体的になればそれだけ多くの新しい問題をかかえることとなり、それゆえにまた今後対応の方法を深化せしめるのに確かな契機を与えることとなる。ビームスはこれをもって「対応概念 (matching concept) が成熟する<sup>33)</sup>」時であると評価している。そこでどのような点でリトルトンの先の論述より前進しているかに注意しながら、以下ペイトンおよびリトルトンの展開を考察したい。

32) W. A. Paton and A. C. Littleton, "An Introduction to Corporate Accounting Standards", 1940. 中島省吾訳「会社会計基準序説 (改訂)」昭和33年。

33) Floyed Alan Beams, op. cit., p. 22.

## 1. 費用・収益対応の意味づけ

ペイトンおよびリトルトンでは費用と収益を測定することの意味づけはどのように行なわれるのか、まずその点から概観したい。「企業活動の流れは長い継続性をもっており、諸活動の最終的な結果は将来にある。しかし決定は最終的な結果を待つことができず、経営者・投資家・その他あらゆる利害関係者は進行の度合を測定するために時折『検診的表示』(“test-readings”)を必要とする。会計を使ってわれわれは、ある期間中『測定器』を通過して流れた原価と収益の定期的対応(perioidic matching)による検診的表示を提供しようとする。<sup>34)</sup>」ここに、費用と収益を対比させる意味で matching という用語がはじめて使用されていることは注目に値する。それはともかくとして、多くの利害関係者は企業活動の結果について活動の成否を知ろうとしていること、しかも長い活動を期間的に区切って中間的な成否の表示尺度をもとめていることは先のリトルトンの所説と同じである。この考え方は費用と収益に対する次のような解釈によって一層明瞭になろう。

「原価は努力(effort)を測定するものと考えられ、収益は業績(accomplishment)を測定するものと考えられる。<sup>35)</sup>」「会計は、主として残余・残高つまり個別企業の(努力としての)原価と(業績としての)収益との差額を計算する手段として存在する。この差額は経営の有効性(managerial effectiveness)を反映し、資金を提供し最終的な責任を負う者にとって特に重要である。<sup>36)</sup>」ここで原価を努力と解し、収益を業績と解する考え方が明らかになるが、それによって企業活動の成否を判定する尺度をもとめる観点はより明白となる。努力と業績との対比は活動に伴う犠牲と成果、喪失と獲得などを暗示し、その差額は経営者の指導下にある活動の有効性を測るものであることが明らかになる。

## 2. 費用・収益対応の方法

まず対応されるべき費用の範囲に関して基本的な考え方は次の通りである。

34) W. A. Paton and A. C. Littleton, op. cit., pp. 14—15.

35) Ibid., p. 15.

36) Ibid., p. 16.



「収益との本質的な関連において、……あらゆる原価は同質であり、同列に並ぶものであるが、このことは費用・収益対応の合理的な機構の展開における基本的原則である。換言すれば原価はある優先順位でもって収益によって回収されるのではない。<sup>37)</sup>」「もしある要素が生産と結びついた作業に不可欠であれば、その要素をあらわす原価部分は結果として生ずる収益に課せられる<sup>38)</sup>。」また「逆に、収益のどの部分も適用される原価全体に対して同じ関係に立つといえよう、つまり生産の努力との関連で結果には順序も順位もないのである。<sup>39)</sup>」要するに費用・収益の対応は、特定の企業活動全体の成否を問う問題として正しく理解され、部分的な対応関係のみを分離して考えることはできない。対応すべき費用と収益の全体で一つの活動が成り立つから、すべての費用とすべての収益が対応すべきなのである。<sup>40)</sup> このような考え方はリトルトンの因果関係の説明においても類似した見方が適用されていたが、ここではそれが一層明瞭に展開されている。「収益は企業活動なしには得られなく、企業活動は原価の発生を含むから、この意味で原価は収益に貢献する、またはその原因となる (responsible)。<sup>41)</sup>」という企業活動中心の見方が貫徹しているといえよう。

それではこのように対応すべき全体費用と全体収益はどのように決定されるのか。「理想的には、発生するあらゆる原価は、最終的には、提供される一定の項目の売上製品またはサービスに粘着するものと考えられるべきである。もしこの概念が実務で効果的に実施されるなら、企業の純実績は、期間というよりはむしろ産出単位との関連で測定されることとなるらう。<sup>42)</sup>」かくしてペイトンおらびリトルトンでは、すべての原価を製品単位へ帰属させることを、対応の基本的理念としている。この点に対応の在り方に対する著者の考え方が顕著にあらわれている。

37) Ibid., p.67.

38) Ibid., p.69.

39) Ibid., p.121.

40) 費用と収益の相応する部門化は行なわれることがある。しかしその部門内部ではやはり特定の費用と収益を対応させる基盤はないとしている。vid. W. A. Paton and A. C. Littleton, op. cit., p.122.

41) W. A. Paton and A. C. Littleton, op. cit., p.122.

42) Ibid., p.15.

しかしながら明白な首尾一貫した実務によって各産出単位と関連する多種類の原価を確定することは容易ではない。したがって「収益と原価を適切に対応させる問題は、主として満足な結合の基準 (bases of association), つまり収益控除額と収益とをつなぐ関係の手掛りを見出すことにある。」<sup>43)</sup> ということとなる。ここで費用と収益を正しく対応させるためにはある基準が必要であるという考えが明記されている点は特に注目されるべきである。これにより、対応関係を設定する手掛りを追究する問題として、対応の方法上の問題を正しく性格づけることができる。これはリトルトンより対応の方法が一層具体化している点であり、後の展開に重大な基礎を提供するものである。

ただしビームスが指摘するようにここで使われている結合の基準という言葉にはあいまいさが含まれている。「たとえば、『基準』 (“bases”) は “base” の複数形の意味なのか、“basis” の複数形の意味なのかは確認することができない。会計では結合の問題に関連して両方の解釈が使われるから、その相違は重要である。<sup>44)</sup> 『basisは「結合の根底にある基本的思考 (philosophy) または論拠 (reasoning)<sup>45)</sup>」であり、たとえば因果関係 (causal responsibility), 受容した便益 (benefits received) などがそれである。baseは変数の環を提供する共通の要素 (common factor)<sup>46)</sup>」であり、たとえば直接作業時間などである。両者とも対応の手掛りを提供するが、「結合のための“basis”の観念は、原価と収益がなぜ結合されるべきかの質問に向けられたものである。<sup>47)</sup>」のに対し、「……結合の base の選択は、いかにして原価と収益を結合すべきかの質問に向けられたものである。<sup>48)</sup>」ペイトンおよびリトルトンではこのような根拠と方法の区別が意識されていないと思われるから、対応の方法に関してどの程度具体性のある体系的構想が準備されているかを判断するには自ずから限界がある。

それにしても対応のための基準をもとめるに際して、ペイトンおよびリトル

43) Ibid., p. 71.

44) Floyd Alan Beams, op. cit., p. 29.

45) Ibid.

46) Ibid.

47) Ibid., p. 30.

48) Ibid.

トンがどのように考えていたのかを暗示する箇所はいくつかある。「特定期間の収益は、そのような収益によって示される製品と合理的に（傍点は訳者）結合する原価が課せられるべきである。<sup>49)</sup>」ここで「合理的に」とはどのような意味で使われているのであろうか。上記に続いて次のように展開している。「…物的な利用または消費は、通常の仮定にもかかわらず、収益への帰属可能性の満足なテストではない。期間の収益と結合すべき燃料原価はその期間に燃焼した石炭の原価である必要はない。消費した燃料の原価は便益を受けた作業の費用であり、期間の収益に帰属される額は、未成品したがって将来の源泉と結合する作業の原価額（一部は燃料費）に依存している。<sup>50)</sup>」通常いわれるように単に物的消費を把握することのみでは、収益に対応する部分の確定は不可能であることを指摘するのであるが、とりもなおさず結合の基準の必要性を論述しているのであろう。しかしそのような基準の選択も、物的な流れの観察のみによって行なわれるわけではないという。たしかに「…観察可能な物的連結は、追跡 (tracing) や帰属 (assigning) の手段を提供する。しかし本質的なテストは、物的な測定よりも、むしろすべての関連する事情に照しあわせた合理性 (reasonableness) であることが強調されるべきである。たとえば直接材料費の処理においてさえ、帰属の問題は物的な流れよりもむしろ経済的な流れの問題であるという認識の必要な場合が多い。かくしてかなりの部分が材料屑になるという事実にもかかわらず、靴をつくるのに消費される一枚のなめし皮の原価の全体が、製品に課せられることとなる。<sup>51)</sup>」つまり基準の選択は、必ずしも物の流れを反映するように実施されるわけではないことを例証している。それにしても「すべての関連する事情に照しあわせた合理性」の具体的な在り方については、これ以上は知りえない。しかし何か合理的と思われる結合の基準を見出すことが対応の主たる問題であること、および合理性の意味は一義的ではないという指摘は着実な前進であり、問題の性質を適確に示している。

実務では合理的な結合の基準はどの程度見出されるのか、ペイトンおよびリトルトンはその事情を説明している。原価計算制度によって、材料や労働の流れ

49) W. A. Paton and A. C. Littleton, op. cit., p. 69.

50) Ibid., pp. 69—70.

51) Ibid., p. 71.

は比較的堅実に製品単位へ追跡されうるし、間接費の結合の理論や方法もかなりの発展をみている。しかし直接材料費や直接労務費は通常「客観的な物的関係の注意深い観察<sup>52)</sup>」によってかなり満足な仕方で関係を見出すことができるが、「製造間接費、一般管理費、配給費の諸要素に対してはそのような追跡は非実際的であるか不可能である。<sup>53)</sup>」「一般管理費および販売費は、直接労務費や直接材料費と全く同じように収益を生む努力を示しており、ある区分の費用は他と同じく合法的で有意義であるが、特定量の収益との結合を遂げる手段が同じ程度に発展しない間は、同様な会計処理であっても厳密に匹敵するようなものとなることは期待されえない。<sup>54)</sup>」しかし次のような点から一般管理費販売費の帰属はやがて正しく行なわれるだろうと楽観視されている。一般管理費を製造原価と販売費に分ける認識の普及、すべての原価に予算編成や標準原価のような機能的分析の用具が適用される傾向、将来の販売のために発生すると考えられる販売費を棚卸資産原価として繰越すことの適切性の主張などである。<sup>55)</sup>

これらの論述は、少くとも製造直接費と製造間接費・その他の原価とは異なる基準が適用されていることを暗示しているが、それら基準の根拠やその種類について相互間の関連や体系的整理の観点については全く着手されていない。

またこの論述では、すべての原価を特定の製品単位に帰属させるべきであるとする姿勢が明らかであるが、実際にはそれは建設業とか単一の期限付き事業でのみ実施可能であるにすぎない<sup>56)</sup>。通常の場合は「識別できる仕方ですべての原価が帰属せられるわけではなく、このことは会計士がある費用とある収益とを結合させる単位として期間に依拠せざるをえなくさせるものである。期間は便法または代替的な方法である……<sup>57)</sup>」にすぎないと主張される。したがって対応のあるべき方法としては、あくまでもすべての原価を、合理的基準の設定により特定の製品に帰属させることであり、その合理的基準は必ずしも物的な流れを反映するものとは限らない。「その理想は、発生した原価をその原価に

---

52) Ibid., p.70.

53) Ibid.

54) Ibid.

55) Ibid., p.71.

56) Ibid., p.15.

57) Ibid.

帰因する結果またはそれと意義深い関係にある結果 (effects attributable to or significantly related to such costs) と対応させることである。<sup>58)</sup>」

最後に損失と利得の問題はペイトンおよびリトルトンではどのように考えられているだろうか。上述の展開で論ぜられた対応の問題は、費用と収益の間にたつ合理的基準を見出すことによって適切な因果関係を設定しようとするものであるから、恐らく損失や利得の問題は除かれているものと考えられよう。しかしペイトンおよびリトルトンによると、それをも含む別の対応概念があるように論述されている。「……長期的対応 (long-term matching) の概念は当期の発生や繰越を越えるものである。それは、(1) 偶発的利得 (windfall gains), つまり観察可能な努力を伴わずに得られた、したがって営業収益の要素とならない資産増および(2) 営業外損失 (non-operating losses), つまり収益を生む直接の努力とは容易に結合しえない資産減を会計の計算過程に導入するものである。<sup>59)</sup>」損失と利得の対応のさせ方は、両者を直接対応させても、純額を加減しても、利得を含む収益から損失を控除しても、この概念にとっては重要でないといわれる。ともかくその対応の根拠らしいものを探れば、「利得は、それが原価を伴う計画的努力の所産であろうと、原価のいらぬ偶発的出来事からのものであると、資産全体を増加せしめるし、また損失は、それが収益と結合する原価の回収の失敗から生じようと、収益を生む努力とは全く無関係の予測不可能な出来事から生じようと、資産全体を減少せしめる。因果連鎖の相違は、別個に明白な表示が必要であることを示すにすぎない。<sup>60)</sup>」この記述にはいくつかの問題点を含むが、とにかく当期の資産全体の増減という効果をもたらすということのみで、対応の形式はともかくとしても、営業利益に増減の影響を与えることをもって、短期的な考慮を越えた長期的対応と呼んでいる。明らかにそれは営業活動に伴う対応概念とは別個のものである。損失や利得の性格をより詳細に吟味しなければ、営業活動に関する対応概念との関連は不明確である。なお、上記の論述より、理想的な対応においては依然として因果関係が考慮されていることが推定される。

58) Ibid.

59) Ibid., p. 17.

60) Ibid., p. 18.

### 3. ペイトンおよびリトルトンの費用・収益対応の概念

以上われわれは、先のリトルトンの対応概念に積上げられている点に注意しながら、「会社会計基準序説」によってペイトンおよびリトルトンの対応概念を検討してきた。費用・収益対応に関する基礎的な考え方においてはリトルトンの所説と実質的に大きな相違はないであろう。むしろペイトンおよびリトルトンの貢献ないし特色は、対応の方法に関してであると思われる。

まず一定期間中の企業活動に関連する費用と収益の全体を対応させるべきであるとする点はほぼリトルトンと同様である。しかし対応の方法としては産出単位別にあらゆる原価を集計することによって、上記のような対応すべき費用と収益を決定することができるとする。リトルトンにおいて収益源泉と原価原因とを関連づけるという場合、ほぼ同じことが考えられていたとも思われるが、理想的な対応の在り方あるいは基本的な対応概念としてはすべての原価を製品単位の帰属させること、およびそれが不可能な場合にはそれに対する便法として期間が費用・収益の結合の単位として用いられるという解釈により、対応の在り方に一定の方向を示唆している。その場合理想的な対応が達成されると、産出物単位当りの利益が算定されることとなる。すなわち原価と収益の結合の単位を製品にしているのである。

さらにペイトンおよびリトルトンは、対応の主たる問題は結合の基準を見出すことであり、しかもそれは正しい因果関係を保証する合理性の判断にもとづいて選択されたものでなければならないとする。そこでは結合の「基準」の意味や「合理性」の意味内容になお不明な点を多く残すのであるが、リトルトンにおいて費用と収益とは単に因果関係により関係づけられると論述されていたのに較べて、一定の方向に前進が見られる。つまりそれにより対応の方法は合理的と思われる基準を見出すことに努力が向けられ、専ら何をもって合理的と判断すべきかその意味内容を検討・整理することに注意が向けられることとなるからである。そのような意味では、今後それがどのように検討されようとも、対応の問題の性格が一面で正しく把握されたということができよう。

しかし不十分であるとはいえ、合理的な基準にはいくつかの相違があることを示唆している。それは物的な用役の流れを反映するもののみならず、経済的な判断にもとづいて基準が選択されることがあるという。また少なくとも製造直

接費とその他の原価では基準が異なることも暗示されている。ともかく合理的基準は一様でないことが推測される。

しかしながら、実務における対応の方法を全面的に指導しうるほどに、対応の根拠やその方法が体系的具體性をもつにいたるまでには到底およばない。にもかかわらず対応の方法に関する基本的な問題の性格が初期の対応概念の議論において確認され、今後展開さるべき一つの方向を示唆しているとえる。

#### IV

以上われわれは、初期の対応概念およびその方法について、主としてその構成概念ないしは基礎的な考え方を確かめることを意図して検討してきた。それはおよそ次のようなものである。

初期においては資本主から自律した企業実体の出現により、相対的に資本主の立場に対し経営者の立場が顕在化すると考えられた。経営者はまず何よりも自らの企業活動の効果的運営に意を用い、それは効率的な企業活動の運営が企業活動の維持・発展を支える礎であると考えられるからである。そのために経営者は企業活動の成否を知るためにまず第一に活動状況を判定する手段に関心をいざくこととなる。そのような立場から会計上の諸概念が考えなおされることとなったのである。費用および収益は、それぞれ企業活動に伴う投入用役と産出用役、努力と業績であると考えられ、両者の比較考量によって企業の活動効率が判明すると考えられたのである。これは費用・収益対応の概念が議論されるための基盤を提供するものとして重要である。

さてこのように費用と収益が対比される考え方が出来上るとしても、実際には通常相当期間存続する企業活動のすべてに対して行なわれるのではなく、時々々の経営活動の成否を判断するために、一定期間に区切った活動についての費用・収益が考慮されざるを得ない。そのために一定期間中の活動に伴う費用と収益を正しく確定しなければならぬ、という新たな問題が提出される。それは支出・収入とは区別される費用・収益概念の区別および原価の期間配分の問題として規定された。

客観的で確実な収益を計上するために期間の実現収益をその期の収益するのが通常であるから、期間の活動がその実現収益の源泉により制限されるという事態が生ずる。そこでそのような実現収益に関わる企業活動を通じて、それと

因果関係にある投入用役または原価原因が、その収益と対応関係にある費用を構成すると考えられたのである。このように一定期間中の活動について、その活動状況を判定するために対応すべき費用と収益が存在し、それらは活動を通して物的な因果関係にある投入用役と産出用役との関係にある。費用・収益はそれらを単に総括的に貨幣金額で測定したにすぎない。

さて以上のような考察において、企業の活動的側面が重視されるにいたった事情を説明するものとして企業実体説、費用・収益対応の意味を説明するものとして企業者主体の観点と企業活動のモデルおよび物的用役と貨幣額の関係、期間の活動状況を知るための新たな問題を解明するものとして支出・収入概念と区別される費用・収益概念および費用と資産への原価配分の概念の導入、費用・収益の対応関係の特色を示すものとして活動を通しての因果関係説など、対応概念や方法に関する基本的な概念構成はほぼ準備されているように思われる。リトルトンにおいてはむしろこのような外延的な対応の問題領域の確定、あるいは問題領域の骨組を作りあげたという点に貢献があるが、それだけにまた他方、詳細な対応の方法を検討することは以後に待たざるをえなかった。

その点後のペイトンおよびリトルトンは方法の問題をやや具体化する点で貢献している。彼等は費用・収益のあるべき対応のためには、すべての原価が産出単位に帰属せられるべきであるとする。各産出単位の生産に不可欠であるあらゆる原価要素が、その単位に帰属されるのである。したがってそれが達成されると、各産出単位別に活動効率が測定されることとなる。

そのような対応のための手段としては、あらゆる原価について正しい因果関係を反映する合理的な結合の基準の設定が必要であるという。その基準の設定こそが対応の主たる問題点であると指摘している。実際、合理的と思われる結合の基準は、単に物的な流れを反映するためのものとは限らず、その選択に関して考えられる合理性は一様ではない。

かくしてペイトンおよびリトルトンでは、対応の方法として全ての原価を製品に帰属させる「理想説<sup>61)</sup>」(ideal version)が適用されるが、それは対応の一つの在り方を解説するものであろう。しかし費用と収益とを結合させる合理的な基準のより実質的な展開を通じて、さらに別の展開の可能性もあろうと思

61) Floyed Alan Beams, op. cit., p. 23.



われる。ともかく対応の方法や問題の性格を一步進めている点は評価されるべきであろう。その意味で以後の展開に重大な契機を与えている。