

松 山 大 学 論 集
第 24 卷 第 5 号 抜 刷
2 0 1 2 年 12 月 発 行

収益費用観に基づく損益計算が表現する経済現象

—— Paton and Littleton 学説に依拠して ——

松 下 真 也

収益費用観に基づく損益計算が表現する経済現象

—— Paton and Littleton 学説に依拠して ——

松 下 真 也

1. 問 題 意 識

近年、会計基準を支える基本的思考が収益費用観から資産負債観へシフトしつつある。この推進力となっているのが、収益費用観に基づく損益を完全に主観的 (completely subjective) なものとする認識であると思われる (FASB [1976], par. 66, Bullen and Crook [2005], p. 7)。この認識に基づいて、FASB と IASB は、金融商品に係る評価損益の認識や包括利益の報告といった資産負債観に基づく会計基準を設定し、その結果として収益費用観に基づく会計処理のプレゼンスが相対的に低下しつつある。

このような状況においてもなお、売上原価の表示や減価償却費の計上のように収益費用観に基づく会計思考が存在している。このことは、収益費用観に基づく損益計算が、ある経済現象の一側面の忠実な表現となっていることを示唆している。収益費用観に基づく損益計算の原典といわれる Paton and Littleton 著の *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (以下、本学説を Paton and Littleton 学説という) に依拠して、この損益計算が表現する経済現象の一側面を明らかにし、収益費用観に基づく損益計算を再評価することが本研究の狙いである。

2. 先行研究および検討課題

2.1 収益費用観に基づく損益計算とその評価基準

まず、本研究が対象とする収益費用観という会計思考を簡単に説明しておく。収益費用観はFASB [1976] において示される損益観であり、この具体的内容は次のように説明される。

収益費用観に基づく損益は「利益を上乗せしたアウトプットを調達し販売するための、インプットの活用における企業の効率性の測定値」と定義される(FASB [1976], par. 38)。この定義が示唆するように、収益費用観において損益はアウトプットとしての収益とインプットとしての費用との差額として測定されるため、収益と費用を対応させることが重要なプロセスとなる(FASB [1976], par. 38-39)。収益費用観に基づく損益計算を定式化すると(2.1)式のようになる。

$$ERE_T = R_T - C_T \cdots (2.1)$$

ERE_T : T 期間における収益費用観に基づく損益

R_T : T 期間における企業のアウトプットの貨幣的測定値

C_T : R_T のアウトプットに対応するインプットの貨幣的測定値

FASB [1976] によると、収益費用観に基づく損益計算は次のように批判される。すなわち、「それらの極めて重要な概念(損益, 収益, 費用, 適切な対応および損益の歪曲といった概念—注, 引用者)を正確に定義しない場合, 期間損益は必然的に個人的意見 (personal opinion) の産物となる。つまり, 特定の状況において費用が収益に適切に対応しているかどうか, あるいは, 特定の手続きもしくは特定の対応によって損益が歪曲されるかどうかを決定できるのは個人的意見のみになる。」と(FASB [1976], par. 66)。また, FASB と IASB の研究スタッフである Bullen and Crook は, FASB [1976] における上記の批判を支持し, さらに「誰もその挑戦(損益, 収益, 費用, 適切な対応および損益

の歪曲といった概念を主観的な用語を参照することなしに定義しようとする挑戦—注, 引用者)を達成できなかった」と記述している (Bullen and Crook[1976], p. 7)。

FASB や Bullen and Crook は、概念が正確に定義されていないこと (あるいは定義の主観性) を理由に収益費用観に基づく損益計算を批判した。しかし、今日において一般的に支持されていると思われる見解によると、概念の正確な定義が財務報告の質 (有用であるか否か) を決定する要因とは考えられていない。FASB が 2010 年に公表した概念フレームワークによると、「財務情報が有用であるためには、レリバント¹⁾で、かつ、それが表現すると称するものを忠実に表現していなければならない」と記述されている (FASB [2010], QC4)。したがって、今日的には収益費用観に基づく損益計算が提供する財務情報の質もまたレリバンスと表現の忠実性に基づいて評価されなければならないといえよう。

収益費用観に基づく損益計算においては、収益と費用の対応が重要なプロセスとなる。それゆえ、この対応プロセスがレリバンスや表現の忠実性、あるいは、これら双方を向上させるか否かを判断することで、収益費用観に基づく損益計算を評価できよう。

2.2 対応プロセスとレリバンスの関係に関する先行研究

FASB [2010] によると、提供される情報が、予測価値 (利用者が将来の結果を予測する際のインプットとなる能力)、確認価値 (過去の評価についてのフィードバックを行う能力) あるいはこれら双方を有する場合に、当該情報はレリバントであると判断される (FASB [2010], par. QC6-QC9)。そして、対応プロセスとレリバンスとの関係、特に対応プロセスと予測価値との関係に関する研究は数多く行われている。この分野の研究としては、Gibbins and Willet

1) 提供される情報が予測価値、確認価値あるいはこれら双方を有している場合、当該情報はレリバントであると判断される。

[1997], Su [2005] および加賀谷 [2011] をあげることができよう。

Gibbins and Willet は、収益と費用の対応プロセスに基づいて損益計算を行う場合の期間損益の分散と、収支に基づいて損益計算を行う場合の期間損益の分散を比較し、前者の方が後者よりも値が小さいことを例証する (Gibbins and Willet [1997], p. 154)。彼らは、この証拠に基づいて期間損益を平準化するため、長期的平均損益を知る効果に対応プロセスに期待できるかもしれないと推測する (Gibbins and Willet [1997], p. 154)²⁾。つまり、Gibbins and Willet [1997] では、対応プロセスに基づいて測定された損益と将来を含めた長期的平均損益との関係、すなわち、対応プロセスと予測価値との関係が示唆されている。

Su は、対応プロセスによって期間損益が平準化されるかもしれないという Gibbins and Willet の推測を統計学的に分析する。この統計学的分析は、次の三つの発見をもたらした。第一に、利益が生じる場合、対応プロセスは期間損益の分散を減少させ、期間損益を長期的収益力に近づける効果がある (Su [2005], p. 18)。第二に、事業活動の継続性が増加し、かつ、事業活動 (調達活動と販売活動) の回数が増加するにつれて、対応プロセスが期間損益の分散を減少させる効果は増加する (Su [2005], p. 18)。第三に、相対的に多額の損失が生じる場合、対応プロセスが期間損益の分散を減少させる効果は逆転する (Su [2005], p. 18)。これらの発見に基づいて、Su は「対応と保守主義は、単に慣習的な理由により会計人が採用する唯のアドホックな伝統的ルールではなく、期間損益によって企業の長期的収益性のより良い予測を可能にするという意味において、合理的な原理である」と結論付ける (Su [2005], p. 18)。

加賀谷 [2011] では、当期会計発生高の変化と次期営業キャッシュ・フローの変化との相関係数の高低に会計発生高に織り込まれた将来情報が反映されると考え、当該相関係数が地域別に測定され、次の二点が発見された。第一に、

2) 但し、Gibbins and Willet は、対応プロセスが期間損益の分散を減少させる1つの例を示すにとどまっていることから、「この単純な例は、会計上の業績測定において対応が有する潜在的統計学的効果を証明しているに過ぎない」と、この見解を限定付きの意見にとどめている (Gibbins and Willet [1997], p. 154)。

英語圏諸国では、恒常的な収益力を計上するという観点からも、あるいは将来キャッシュ・フロー情報の伝達効果という観点からも対応プロセスが果たしている役割が相対的に小さい状態にある(加賀谷[2011], p. 79)。第二に、極東・アジア諸国では、恒常的な収益力や将来キャッシュ・フロー伝達という観点で対応プロセスが一定の役割を果たしている(加賀谷 [2011], p. 80)。

収益費用観における対応プロセス自体に予測価値を向上させる効果が存在することは、Gibbins and Willetによって示唆され、Suによって発見された。ただし、対応プロセスが現実にも予測価値を向上させているかどうかは別の問題である。この点については加賀谷 [2011] において議論されており、対応プロセスが予測価値を向上させる効果は、英語圏諸国よりも極東・アジア諸国において高いことが確認されている。

2.3 対応プロセスと表現の忠実性の関係に関する検討課題

FASB [2010] によると、提供される情報が、完全で(描写される現象を理解するために必要なすべての情報を含んでいる)、中立的で(財務情報の選択や表示におけるバイアスが存在しない)、かつ、誤謬が無い(現象の記述における誤謬や省略が無く、これまでに情報伝達のプロセスが誤謬なく選択され、かつ、適用された)経済現象の描写を行う場合、その表現は忠実であると判断される(FASB [2010], par. QC12-QC15)。ところが、対応プロセスとレリバンスとの関係に関する研究とは対照的に、対応プロセスと表現の忠実性との関係に関する研究はほとんど存在しない。

その理由としては、FASB が提供すべき財務情報に描写すべき経済現象を特定していない点を指摘できよう。財務情報に写像すべき企業の経済現象を特定せずして、「(FASB が一注、引用者) 財務報告における表現の忠実性を定量化する手段を特定できていない」のは当然の帰結といえる(FASB [2010], par. BC. 3.31)。また、「実証研究はレリバンスと分離して表現の忠実性を実証的に測定する技術を提示していない」といわれるが(FASB [2010], par. BC. 3.30),

これも同じ原因に由来するものと推論できよう。提供される情報が完全であり、中立的であり、かつ、誤謬が無いか否かを判断する以前に、企業の経済現象のどの側面を財務情報に描写すべきかを問わなければならない。

対応プロセスと表現の忠実性との関係に関する研究を行うにあたって、本研究では、収益費用観に基づく損益計算を提唱した代表的文献として名高い Paton and Littleton 学説に依拠して（佐々木 [2002], p. 48, 辻山 [2011], p. 53, 福井 [2011], p. 36）、収益費用観に基づく損益計算における対応プロセスが表現しようとした経済現象を特定する。これを特定したところで、対応プロセスと表現の忠実性との関係性を直接的に評価することはできない。しかし、財務情報に写像すべき経済現象の側面を特定できていない状況において、対応プロセスが表現しようとした経済現象を議論しておくことは重要であろう。なぜならば、対応プロセスが表現しようとした経済現象が明らかになれば、それを財務情報に反映させるべきか否かという議論を通じて、財務情報に忠実に表現すべき経済現象を特定する思考の形成に何らかの示唆を与えることができるからである。

3. Paton and Littleton 学説の分析

3.1 損益計算モデル

Paton and Littleton 学説では、営業損益（operating income）および純損益（net income）という二種類の損益を計算することが提唱されている。ここでは、それぞれの損益計算プロセスをモデル化して示す。

Paton and Littleton 学説において、営業損益は、「努力と成果、すなわち取得したサービスと提供したサービス、つまり取得時の価額（price-aggregates）と処分時の価額とを対応」させて計算される（p. 16）。

これらのうち、収益は「法的な販売あるいは同様の過程を通じた（企業の生産物の流動資産への一注、引用者）転換」と「流動的な資産の取得を通じた（金額の一注、引用者）確定」が行われる「実現（realization）」時点において認識

される (p. 49)。そして、このように認識される収益は、「顧客または得意先からその企業の生産物たる財・サービスと交換に流入する資金の流れ」によって測定される (p. 49)。

一方、費用は「生産要素から生じる効用 (utility) が完全に費消された」時点で認識される (p. 16)。ただし、この費消は、「(収益との一注、引用者) 合理的関連性」を見出すことによってその有無が判断されるものであり (p. 71)、物理的な費消のみならず、経済的な費消を包含する (p. 71)。そして、このように認識される費用は、「収益に対して割当てられた原価」によって測定される (p. 69)。

これらの記述に基づいて、Paton and Littleton 学説における T 期間の営業損益 (OI_T) の計算は、次の (3.1) 式に定式化できる。すなわち、企業が顧客に財・サービスを提供した時点 (実現時点) に認識され、それと引換えに流入する貨幣額で測定される収益 (RR_T) と、企業が費消した財・サービスに関連する収益が実現した時点で認識され、費消した財・サービスの原価で測定される費用 (MHC_T) との差額が T 期間の営業損益となる。

$$OI_T = RR_T - MHC_T \cdots (3.1)$$

OI_T : T 期間における営業損益

RR_T : T 期間における収益

MHC_T : T 期間における費用

(3.1) 式により計算される営業損益に「観察できる努力の結果として得られたものではなく、それゆえに営業収益の要素にはなり得ない資産の増加」である利得と (p. 17)、「成果を生産しようとする直接的な努力と容易に関連付けることができない資産の減少」である損失を加減したものが (p. 17)、Paton and Littleton 学説における純損益である。

これらのうち、利得は、具体的には「不動産およびその他の固定資産の売却」による「資本的利得 (capital gain)」を指す (p. 61)。Paton and Littleton による

と、利得は、「偶発的なことから代価を支払うことなく生じた」点において「計画された努力から代価を支払って得た」収益とは異なるが、「資産総額を増加させる」点において収益と同質的であると説明される (p. 61)。そして、この同質性に基づいて、利得は、企業が第三者に対して生産物以外の財・サービスを引渡した時点（実現時点）に認識され、それと引換えに流入する貨幣の金額で測定される (p. 61)。

また、損失は、具体的には「発生した原価の中で、収益を生じさせなかった部分」を指す (p. 93)。Paton and Littleton 学説では、損失は、「収益を獲得しようとする努力とは無関係の、予期できない事象から生じた」点において「収益との関連性を有する」費用とは異なるが、「資産総額を減少させる」点において費用と同質的であると説明される (p. 61)。そして、この同質性に基づいて、損失は、収益に関連付けることができない(収益との対応関係を有さない)財・サービスの費消が生じた時点に認識され、その費消された財・サービスの原価で測定される (pp. 93-94)。

これらの記述に基づいて、Paton and Littleton 学説における T 期間の純損益 (NI_T) の計算は、次の (3.2) 式に定式化できる。すなわち、(3.1) 式により計算された営業損益に、企業が第三者に生産物以外の財・サービスを引渡した時点（実現時点）で認識され、それと引換えに流入する貨幣額で測定される利得 (G_T) と、収益に関連付けることができない (収益との対応関係を有さない) 財・サービスの費消が生じた時点に認識され、その財・サービスの原価で測定される損失 (L_T) とを加減した金額が純損益となる。

$$NI_T = OI_T (= RR_T - MHC_T) + G_T - L_T \cdots (3.2)$$

NI_T : T 期間における純損益

OI_T : T 期間における営業損益

G_T : T 期間における利得

L_T : T 期間における損失

3.2 損益計算の特徴

Paton and Littleton 学説における損益計算モデルは、事業活動の継続性 (continuity of activity) を基礎として構築される。この概念は、「企業実体 (business entity) の寿命が継続すること」を仮定するものである (p. 9)。この仮定について、Paton and Littleton は、「様々な帰結を、確信をもって予測できる人はいない」ため、「便宜上のものである」と説明する (p. 9)。しかし、彼らはこの仮定の妥当性について、「一般的に、事業は散発的で短期的な投機の連続ではなく、通常、その成果は清算という観点からのテストによって判断されるものではない」ため、「事業活動が、ある程度の継続性を有していることは典型的な経験から得られる知見である」と理解している (p. 9)。

この妥当性を論拠として、Paton and Littleton は収益と費用の対応に基づく損益計算モデルを展開する。すなわち、事業活動の継続性を仮定する場合、「利用可能な資源の運用における経営者の効率性」を示すことができるため、「収益力こそが企業価値の重要な基礎になる」と彼らは主張する (p. 10)。この収益力を測定するために、彼らは「費用と収益の継続する流れの一区分」を測定することが必要であると理解し、収益と費用の対応に基づく損益計算モデルを展開する (p. 10)。

Paton and Littleton 学説における損益計算は、投下資本の回収計算という損益観に根ざしている³⁾。企業が提供した財・サービスの対価として流入する貨幣額で収益が測定され、企業が収益を獲得するために費消した財・サービスの原価で費用が測定される以上、これらの収益と費用は、究極的には企業の営業活動によって生じた収入と支出に帰着する。ただし、収益と費用を認識するだけでは、企業の営業活動によって生じた収入と支出をすべて損益計算に取り込むことはできない。なぜならば、企業の生産物に関連する収入と支出以外にも、

3) ここでいう投下資本の回収計算とは、「企業がどれだけの資本を投下し、それに較べてどれだけ多くの (あるいは少ない) リターンを得たかを計算しようとするもの」であり、佐々木 [2002] において「損益計算」と呼ばれるものを意味している (佐々木 [2002], p. 267)。

企業活動において収入と支出を発生させる利得と損失が存在するからである。そこで、Paton and Littletonは「長期的な損益の流れ（営業損益—注、引用者）に対する修正を行うため、損益計算書では、すべての特別および非経常的な損失と利得が無視されてはならない」と主張する（p.10）。このように、利得と損失を損益計算に包含することで、期間損益の合計額は収入と支出の差額と一致し、その意味においてPaton and Littleton学説における損益計算は、企業がどれだけの資本を投下し、それに較べてどれだけ多くの（あるいは少ない）リターンを得たかの計算（投下資本の回収計算）を基盤とするものと表現できる。

投下資本の回収計算としてのPaton and Littleton学説における損益計算は、ある性質を有している。投下資本の回収計算を期間単位で行おうとする場合、企業が全期間において行う営業活動から生じる収入と支出を、何らかの基準で各期間に配分する必要がある。Paton and Littletonは、この基準を企業による財・サービスの提供と費消という経済事象に置くのである。

Paton and Littleton学説において、収益は、企業の生産物としての財・サービスが提供された時点で、その対価として流入する貨幣額で認識され、また、利得は、生産物以外の財・サービスが提供された時点で、その対価として流入する貨幣額で認識される。このことから、Paton and Littleton学説における収益と利得が、企業の財・サービスの提供という経済事象を、その事象の経済的効果（価値）の大きさに測定したものであることは容易に理解できよう。

財・サービスの動きに基づいて損益を認識しようとする思考は、本学説における費用と損失についても当てはまる。費用は、企業が費消した財・サービスに関連する収益が実現した時点で、費消した財・サービスの原価で認識され、また、損失は、費消した財・サービスが収益を生まないと判明した時点で、費消した財・サービスの原価で認識される。このことから、Paton and Littleton学説における費用と損失が、企業の財・サービスの費消という経済的事象を、その事象の経済的効果（価値）の大きさに測定したものであると理解できる。

3.3 対応プロセスが表現する経済事象

これまで説明してきたように、Paton and Littleton 学説における損益計算は、企業による財・サービスの提供と費消という経済現象に基づく投下資本の回収計算であるといえる。そして、本学説の損益計算の最大の特徴は、営業損益の計算に反映させるべき財・サービスの提供という経済事象と財・サービスの費消という経済事象の対応関係が、客観的証拠に基づいて判断される点にある。これを裏付ける証拠として、Paton and Littleton 学説における収益認識、棚卸資産に係る売上原価の計算方法および有形固定資産に係る減価償却費の計算方法を紹介する。

先述したように、Paton and Littleton は、収益を認識するにあたって「法的な販売あるいは同様の過程を通じた(企業の生産物の流動資産への一注、引用者)転換」という要件を満たすことを求めている。つまり、本学説における収益は、「法的な販売あるいは同様の過程」といった客観的な証拠によって立証された財・サービスの提供という経済活動を貨幣的に表現したものである。

棚卸資産に係る売上原価の計算方法として、Paton and Littleton は平均原価法、先入先出法および後入先出法を議論する。そして、平均原価法については、「この仮定は原価が秩序正しく流れるという仮定との若干の衝突があり、さらに、通常は物理的な状況と一致しない」と批判する (p. 78)。また、後入先出法については、「一般的な事業において、この仮定は物理的な状況に一致せず、さらに、抽出産業や加工業においても客観的な状況がこの方法を支持することはあまりない」と批判する (p. 79)。他方、先入先出法について、彼らは、「多くの場合、実際の物理的な流れはここで仮定されている流れにおおよそ一致するし、経営上の観点からは、これに一致することが望ましい場合が多い」と述べ、さらに、この方法によると「棚卸資産と売上原価が正確に測定される」と主張する (p. 78)。これらの批判や主張が示すように、Paton and Littleton は、棚卸資産の費消パターンという客観的証拠に基づいて収益と費用(売上原価)の対応関係を見出している。

有形固定資産に係る減価償却費の計算方法として、Paton and Littleton は生産高比例法、定額法および複利計算法 (compound-interest method) を議論する。そして、定額法については、「収益率と未償却原価との関係を無視している」という問題点を指摘する (p. 85)。また、複利計算法は、定額法の問題点を克服しているものの、「典型的な工業においては、様々な耐用年数を有する多くの種類の固定資産があり、複利計算法は不必要に計算が複雑で、かつ、定額法ほどの合理的な結果を期待できないことは明らかである」と問題点を指摘する (p. 85)。一方で、生産高比例法について、彼らは、「固定資産はサービスの束と考えられることから、可能な限り提供されるサービスに基づいて配分するのが最も良い減価償却方法である。換言すれば、生産量あるいは生産高に基づく配分方法が、最も適切な方法といえる」と主張する (p. 84)。これらの記述が示すように、Paton and Littleton 学説では、有形固定資産に係る減価償却費の計算方法としては、有形固定資産に潜在するサービスの、収益の獲得に伴う費消量に基づいて費用を認識する生産高比例法が最も良い方法であると考えられている。つまり、有形固定資産についても、有形固定資産に潜在するサービスの費消量という客観的な証拠に基づいて収益と費用 (減価償却費) の対応関係を見出している。

Paton and Littleton 学説における収益認識が示唆するように、本学説において、客観的証拠によって立証される場合においてのみ、財・サービスの提供という経済現象が収益に写像される。また、本学説において、客観的証拠によって立証される場合においてのみ、収益を獲得するための財・サービスの費消という経済現象が費用に写像される。Paton and Littleton 学説における対応プロセスは、営業活動における財・サービスの提供という経済現象と、その収益を獲得するための財・サービスの費消という経済現象を客観的証拠に基づいて表現するものといえよう。

4. 収益費用観に基づく損益計算と表現の忠実性

本研究は、収益費用観に基づく損益計算における対応プロセスが表現しようとした経済現象を特定するために、収益費用観に基づく損益計算モデルを提示する代表的文献というべき Paton and Littleton 学説を分析した。その結果、本学説では、投下資本の回収計算という損益観を基礎とし、財・サービスの提供と費消という経済事象に基づいて企業の営業活動によって生じる収入と支出を配分する損益計算モデルが提示されていることが明らかになった。これにより、本学説における対応プロセスが表現しようとした経済現象は、財・サービスの提供による価値の創造と財・サービスの費消による価値の消滅であると特定できよう。

企業の損益計算は、そのリアリティを確保する上で、究極的には収入と支出に帰着する必要がある。ただし、期間損益を計算する次元では、この収入と支出の配分方法が問題となる。この問題に対して、Paton and Littleton は財・サービスの提供による価値の創造と財・サービスの費消による価値の消滅という経済現象に基づいて、企業の営業活動によって生じる収入と支出を配分するという1つの解答をもたらした。

もし、製造業の損益計算を行う場合、Paton and Littleton の見解は一般的に妥当なものとして受け入れられるであろう。なぜならば、製造業においては、財・サービスの提供と費消による価値の創造と価値の消滅が利益獲得活動の中核に位置し、Paton and Littleton 学説における損益計算は、製造業の利益獲得活動を忠実に表現するからである。他方、金融業の損益計算を行う場合、Paton and Littleton が示す見解が一般的に妥当なものとして受け入れられるか否かは分からない。なぜならば、金融業においては、製造業における財・サービスの提供と費消とは異なるパターンで価値の創造と消滅が生じ得るからである。

損益計算要素を財・サービスの提供と費消という概念によって説明する Paton and Littleton 学説もそうであったが、収益費用観では抽象的な概念で損

益計算の要素が説明される。しかし、この抽象性によって収益費用観の価値が損なわれることはない。Paton and Littleton 学説における損益計算では、財・サービスの提供と費消という利益獲得活動による価値の創造と価値の消滅が、客観的証拠に基づくことで忠実に表現される。この理解に基づく限り、収益費用観における期間損益には、個人的意見ではなく、財・サービスの提供と費消という経済事象が具現化されていると評価すべきであると考えられる⁴⁾

本稿は、平成 23 年度松山大学特別研究助成の成果である。

参 考 文 献

—本文および脚注で触れたもののみ掲げる—

- Bullen H. G. and K. Crook [2005] *Revisiting the Concept: A New Conceptual Framework Project*, Financial Accounting Standards Board.
- FASB [1976] “Discussion Memorandum”, *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Financial Accounting Standards Board. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社.)
- [2010] “Statement of Financial Accounting Concepts No. 8”, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*, Financial Accounting Standards Board.
- Gibbins, M. and R. J. Willet [1997] “New Light on Accrual, Aggregation and Allocation, Using an Axiomatic Analysis of Accounting Numbers’ Fundamental and Statistical Character”, *ABACUS*, Vol. 33, No. 2, pp. 137-167.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940] *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, New York: American Accounting Association. (中島省吾訳 [1958] 『ペイトン＝リトルトン会社会計基準序説』改訳版, 森山書店.)
- Su, S. Y. S. [2005] “To match or not to match?”, *The British Accounting Review* 37, pp. 1-21.

4) 「生産経済は市場から財・用役を取り入れ、それを単に消費するだけでなく、あらたな財・用役を創造し、再び市場に供給することで利益を獲得することを目的としている」といわれるように (万代, 2000, p. 9), 生産経済の会計としての企業会計において財・サービスの提供と費消という活動を表現しない損益計算は存在し得ないのかもしれない。

- 加賀谷哲之 [2011] 「日本企業の費用収益対応度の特徴と機能」『會計』第 179 卷第 1 号, 1 月, pp. 68-84.
- 佐々木隆志 [2002] 『監査・会計構造の研究－通時態の監査論－』森山書店.
- 辻山栄子 [2011] 「会計基準の国際化と会計基準のメタ・ルール」『會計』第 179 卷第 1 号, 1 月, pp. 52-67.
- 福井義高 [2011] 「公正価値会計の経済的帰結」『金融研究』（日本銀行金融研究所）第 30 卷第 3 号, 8 月, pp. 19-72.
- 万代勝信 [2000] 『現代会計の本質と職能』森山書店.