

2つのアプローチと利益概念

松 原 沙 織

Two Approaches and Income Notion

Saori MATSUBARA

Abstract

The purpose of this research is to clarify the measurement structure of income and mutual relationship with asset and liability view and revenue and expense view.

FASB's important document published in 1976 regard both views as complete income calculation system. However, based upon current system in Japan, it is clear that comprehensive Income is not grounded on unique asset and liability view. In addition on conceptual framework of Japan it is clear that Comprehensive Income based upon asset and liability view can grasp an amount but can't clarify this notion. On the other hand, Net Income based upon revenue and expense view plays an important role as operating results of corporate.

1. 問題の所在¹⁾

業績報告 (Performance Reporting) に関する議論の一因として特定の資産あるいは負債を時価評価した際の評価差額の存在が挙げられよう。当該項目の性格は、前提とする利益概念 (包括利益 (Comprehensive Income) もしくは純利益 (Net Income)) により大きく異なる。一般に、包括利益は、資本取引 (株主に対する利益処分としての配当、増資等) を除く純資産の変動額、一方、純利益は、実現主義に基づき確実性および再投資の準備を備えた²⁾ 営業活動から生じる当期の期間業績として理解される。なお、本稿では、当期純利益に該当しない包括利益の構成要素をその他の包括利益 (Other Comprehensive Income) と呼ぶ (SFAS No.130, par.10)³⁾。そして、特定の資産あるいは負債を時価評価した際の評価差額項目が増加することにより、財務諸表の連繋 (articulation)⁴⁾ が崩れ、業績報告に対する捉え方の相違が顕在化している。したがって、業績報告の議論を行う際には、まず利益概念を整理する必要がある。

日本における制度上の利益概念を整理する際には、制度の基盤とされている概念フレームワークを検討することが有用であろう。例えば、2004 (平成16) 年7月に財務会計基準機構における基礎概念ワーキング・グループより討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表され (以下、日本版概念フレームワーク)、そこでは現行の企業会計の基礎概念や前提が要約されている⁵⁾。したがって、本稿では、日本版概念フレームワークを基に利益概念の整理を行う。

上述の日本版概念フレームワークにおける利益概念の位置づけを検討する際に有用な文献として、FASB から1976年に公表された、「Discussion Memorandum, *An Analysis of issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*」 (以下、DM (1976)) が挙げられる。なぜなら、DM (1976) は、Asset and Liability View および Revenue and Expense View を明示することにより、会計上の利益の見方を明示しているからである。ただし、両者の相違は利益についての見方のみならず、財務会計全体に対する接近法の相違を意味するため、本稿では資産負債アプローチおよび収益費用アプローチと呼ぶ⁶⁾。したがって、利益概念の整理を行う前に、DM (1976) に基づき、それぞれのアプローチに基づく利益の測定構造を明らかにする。

以上を踏まえ、本稿では、DM (1976) に基づき、利益決定について異なる測定構造を有する資産負債アプローチおよび収益費用アプローチに関して、両者の利益計算システムおよび関係を再検討した上で、日本版概念フレームワークに基づき利益概念の整理を行う

ことを目的とする。

2. 資産負債アプローチに基づく利益計算

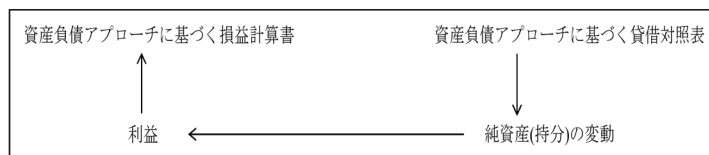
DM (1976) は、資産負債アプローチを⁷⁾、利益 (earnings) を一期間中の営利企業の正味資源の増加分の測定値と位置付けた上で、資産、負債の増減の視点から定義すると説明している (DM (1976), par.34, 訳書, 53頁参照。)。したがって、資産負債アプローチに基づけば、利益は、資産、負債の変動にのみ関連付けて測定することが可能となる (DM (1976), par.35, 訳書, 54頁参照。)。そして、資産および負債は、企業の経済的資源の財務的表現および将来他の実体に資源を引き渡す義務の財務的表現、収益および費用は、当該期間中の資産の増加および負債の減少そして当期間中の資産の減少および負債の増加と定義されている (DM (1976), par.34, 訳書, 53頁参照。)。一方、利益を構成しない正味資産の増減 (いわゆる資本取引および過年度修正による正味資産の増減) は、収益、費用から除かれる。

以上から、資産負債アプローチに基づけば、資産、負債の属性およびその変動の測定が、財務会計の基本的測定過程を形成するため、所有主持分、資本、利益、収益、費用、利得、損失は、資産、負債の属性の測定値相互間の差額あるいは当該測定値の変動額として測定される (DM (1976), par.34, 訳書, 53頁参照。)

このような思考に立てば、資産と負債の増減の結果が、収益と費用の対応となり、収益と費用の対応プロセスは財務会計の基本プロセスとされない (DM (1976), par.37, 訳書, 54頁参照。)。したがって、資産負債アプローチの視点に立つならば、対応の視点から収益あるいは費用として認められたとしても、資産あるいは負債の増減がもたらされない限り、損益計算書へは計上されないこととなる。

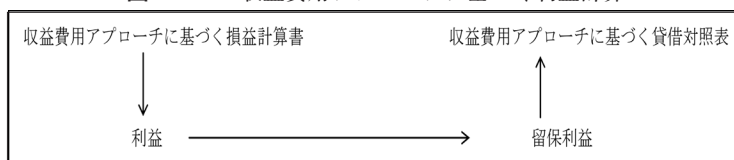
図1-1は、資産負債アプローチに基づいた場合の、利益の測定構造を示している。なお、資産負債アプローチに基づく利益が必ずしも包括利益である必然性はないと考えられることから、「包括利益」ではなく「利益」へ変更した。

図1-1 資産負債アプローチに基づく利益計算



(出典) 辻山栄子「利益の概念と情報価値」 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2003年、363頁参照。
 なお、資産負債アプローチより導かれる利益を「包括利益」から「利益」へ変更した。

図 1-2 収益費用アプローチに基づく利益計算



(出典) 辻山栄子「利益の概念と情報価値」 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2003年、362頁参照。
 収益費用アプローチより導かれる利益を「純利益」から「利益」へ変更した。

3. 収益費用アプローチに基づく利益計算

DM (1976) は、収益費用アプローチを、利益 (earnings) を得てアウトプットを獲得し販売するためにインプットを活用する企業効率の測定値と捉え、利益を一期間の収益と費用との差額として定義するものと説明している (DM (1976), par.38, 訳書, 55頁参照。)。したがって、収益費用アプローチに基づけば、収益は、企業の収益稼得活動からのアウトプットの財務的表現、費用は、企業の収益稼得活動へのインプットの財務的表現として位置付けられ、収益および費用の認識は、関連する現金収入および現金支出が生じた期間でなくアウトプットとインプットが生じた期間に認識されることとなる (DM (1976), par.38, 訳書, 55頁参照。)。収益および費用の測定は、収益および費用の認識時点決定の結果、期間収益を稼得するための費用が当該収益から控除され、その結果として、利益が適切に測定される (DM (1976), par.38, 訳書, 55頁参照。)。つまり、一期間における成果と努力を関連づける収益および費用の認識測定の決定が財務会計の基本的プロセスとなる (DM (1976), par.39, 訳書, 55頁参照。)。したがって、収益費用アプローチでは、収益および費用の概念さらには認識、測定基準が財務会計の基本的プロセスとされ、資産および負債は従属的に決定される。換言すれば、収益および費用が支配的概念となり、資産および負債の測定は、利益測定プロセスの必要性に依存する。

よって、収益費用アプローチに基づけば、企業の経済的資源を表さない項目、あるいは他の実体に資源を引き渡す義務を表さない項目が、資産、負債またはその他の構成要素として、貸借対照表へ計上されることがある (DM (1976), par.42, 訳書, 56-57頁参照。)。例えば、企業の経済的資源を表さない資産として繰延費用、将来他の実体に資源を引き渡す義務を表さない負債として繰延収益、引当金が挙げられる (DM (1976), par.51, 訳書, 60-61頁参照。)。

図 1-2 は、収益費用アプローチに基づいた場合の利益の測定構造を示している。なお、収益費用アプローチに基づく利益が必ずしも純利益である必然性はないと考えられる

ことから、「純利益」ではなく「利益」へ変更した。

4. 現行制度における資産負債アプローチと収益費用アプローチ

上述のようにDM（1976）では、資産負債アプローチと収益費用アプローチがそれぞれ1つの利益計算システムとして捉えられている。そこで、以下では現行の期間損益計算の観点と照らし合わせ両者の関係を明示する。

DM（1976）に基づけば、両アプローチの相違点として下記の点を指摘できる。第1に、利益計算の方法である。具体的には、資産負債アプローチは、期末純資産額から期首純資産額を差し引き利益を算定し、収益費用アプローチは、期間収益から期間費用を差し引き利益を算定する。

第2に、財務諸表の構成要素の定義である（DM（1976），par.48，訳書，59-60頁参照。）。具体的には、資産負債アプローチは、資産、負債が定義され、これより収益、費用の定義が導かれ、収益費用アプローチは、収益、費用が定義され、これより資産、負債の定義が導かれる。

第3に、収益費用アプローチに基づくならば、繰延費用、繰延収益、引当金が計上される点である（DM（1976），par.51，訳書，60-61頁参照。）。収益費用アプローチによれば、これらの項目は、将来期間の利益測定において、一期間における収益と費用の対応を図るために計上される。一方、資産負債アプローチによれば、これらは資産負債の定義を満たさないため計上されない。

次に、現行の期間損益計算の視点より、資産負債アプローチと収益費用アプローチの関係を明らかにするため、第3の点を明確にしていく。

例えば、収益認識は⁸⁾、収益費用の数量計算が可能な場合、資産負債アプローチに基づき収益費用の認識を説明できるが、収益、費用の期間的な対応を考慮する必要がある場合、収益費用アプローチでしか把握することができない。

棚卸減耗損は⁹⁾、期首商品在高に当期中の商品仕入高を加算し売上原価を控除した金額に関する損益がなければ、期末に実在していたであろう期末商品当在高と期末商品実在高との差額として求められる。また、商品評価損は、評価に際して時価を使用する。このような性格を有する棚卸減耗損および商品評価損は、資産負債アプローチによらざるをえない¹⁰⁾。

同様の思考に基づき有価証券の評価差額も資産負債アプローチで把握することができる¹¹⁾。例えば、有価証券の原価が30,000円、時価が20,000円と仮定するならば、有価証券実在高20,000円から有価証券当在高30,000円を差し引いた、有価証券評価損10,000円が把握

できる。

以上より、今日の損益計算書には、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチいずれか一方でのみしか把握することができない項目が存在する¹²⁾。このように考えた場合、算定される利益が資産負債アプローチに基づく数値であったとしても、収益費用アプローチを排除する必要はない。つまり、現行の会計制度において両者は相互補完関係にあり¹³⁾、両者が融合する否かにより財務諸表は連繋にも非連繋にもなりうる。例えば、その典型例として、その他有価証券を時価評価した際に生じる他有価証券の評価差額が挙げられる¹⁴⁾。その他有価証券の評価差額は、収益費用アプローチに基づくとは、当期純利益の構成要素を重視する観点より、資産あるいは負債の評価差額とされ、一方、資産負債アプローチに基づくとは、経済的資源ないし現在の義務でなく資産負債の定義には該当しない観点より、利益ないし資本の構成要素とされる。

以上の検討を通じ、現行制度は、収益費用アプローチに基づき把握される項目と資産負債アプローチに基づき把握される項目が混在していることが明らかとなった。換言すれば、それぞれのアプローチから導き出される項目により、包括利益という最終値が求められている。よって、包括利益が、統一された1つのアプローチに基づく利益概念ではないことが明らかにされた。

5. 日本版概念フレームワークにおける利益の諸概念

(1) 日本版概念フレームワークと包括利益

以下では、上述の2つのアプローチを踏まえ、日本版概念フレームワークにおいて包括利益と純利益がどのように定義づけられているのか整理する。

日本版概念フレームワークでは、財務諸表の構成要素について資産を「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」(第3章, 第4項)、負債を「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務」(第3章, 第5項)、そして純資産を「資産と負債の差額」(第3章, 第6項)として位置付けている。さらに、包括利益を、「特定期間における純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう。」(第3章, 第8項)と定義している。つまり、資産および負債を厳密に位置づけ¹⁵⁾、両者の差額概念として純資産を捉えた上で、包括利益を資本取引を除く特定期間の純資産の変動額として定義している¹⁶⁾。したがって、包括利益は、資産負債アプローチを具体化しているといえる¹⁷⁾。このように、資産と負債の定義に依拠し、両者の差額として純資産が定義されていることから、純

資産の構成要素である包括利益は、直接的な資本取引を除く、一会計期間における資産および負債の純額としての増減額として位置付けられる。すなわち、包括利益は、営業活動および財務活動のみならず、価格変動などの環境要因から生じる純資産変動を含む概念として説明できる。このことは、同時に、包括利益の大きさを把握することはできるが、資産および負債の評価差額の集合であることから、包括利益概念は明確でないことを意味する¹⁸⁾。換言すれば、包括利益は、資産および負債の従属概念であるため、資産および負債の評価に依存した数値として位置付けられよう。

(2) 日本版概念フレームワークと純利益

日本版概念フレームワークに基づけば、純利益は「特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び前項（例えば、親会社の増資による親会社株主持分の増加、株主持分となるか不確定な新株予約権に関する項目等・筆者挿入）にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く）のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう。純利益は、純資産のうちもっぱら資本だけを増減させる。」（第3章、第9項）と定義されている。かかる純利益は、収益から費用を控除した後、少数株主損益を控除して求められる（第3章第11項）。純利益の定義に基づけば、その要件として「リスクから解放された投資の成果」が明記されている。「リスクから解放された投資の成果」は、「投資の成果が不確定であるから、成果が事実となれば、それはリスクから解放されることになる。投資家が求めているのは、投資にあたって期待された成果に対して、どれだけの成果が得られたのかについての情報である。」（第3章、第23項）と説明されている。このように日本版概念フレームワークは、実現概念を使用せず、リスクから解放された投資の成果といった概念を用いているが¹⁹⁾、投資のリスクからの解放は、要件が定義されていない（第3章第23項）。すなわち、「実現」を包摂しているだけで、その中身は明らかではない。さらに、収益は「純利益または少数株主損益を増加させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の増加や負債の減少に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」（第3章第13項）、費用は「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」（第3章第15項）として位置付けられている。

以上より、日本版概念フレームワークは、純利益に独立した定義を与え、それに関連付ける形で収益や費用の定義を導き出した上で²⁰⁾、純利益を収益と費用の差額として導き出している。したがって、日本版概念フレームワークにおける純利益は収益費用アプローチを具体化しているといえる²¹⁾。

さらに日本版概念フレームワークでは、純利益と包括利益を併存させた根拠として、「この概念フレームワークでは、包括利益概念が純利益に代替しうるものとは考えていない。現時点までの実証研究の成果によると、包括利益情報は純利益情報を超えるだけの価値を有しているとは言えないからである。これに対して、純利益の情報は長期にわたって投資家に広く利用されており、その有用性を支持する経験的な証拠も確認されている」（第3章第21項）と明記している。したがって、日本版概念フレームワークは、包括利益と比較し、従来より日本で用いられてきた純利益に有用性があることを明記している²²⁾。

上述のように従来より純利益は、実現主義に基づき確実性および再投資の準備を備えた²³⁾ 営業活動から生じる当期の期間業績を示す測定値として位置づけられてきた。純利益の構成要素である収益や費用は、一期間に営業活動の結果から生じた純利益を増減させる原因をいい、これらの発生原因は、必ずしも客観的に把握することはできない。しかしながら、会計上これらの項目は、多くの合理的な仮定や見積りに基づき計算されてきた。具体的には、収益費用の計算は、貸借対照表を通じ、収入支出計算と結びつけることができる。このような収入支出計算を基礎とする期間損益計算は、収益や費用を発生主義に基づき認識・測定することから、一会計期間の収益と収入、費用と支出は必ずしも一致しない。なお、収入の配分は、実現が用いられ、支出の配分は、対応が用いられる。配分とは、過去、現在および将来の収入支出のうち、当期の損益を確定することをいう²⁴⁾。そして、対応とは、収益と費用との直接的対応のみならず、収益との対応関係が明確でない費用も間接的に合理的に配分することを意味する²⁵⁾。

このような純利益概念の基礎をなす実現、対応および配分概念は、経営者の恣意性が介入するという点で批判されることもある。しかしながら、従来より経営者は、自らの意図や判断に基づき会計諸手続を選択し期間損益計算を行い、経営者の意思の結果である純利益に有用性が認められてきた²⁶⁾。同時に株主を含む投資家一般にとってこのようなプロセスに基づき算定された企業の経営成績としての純利益が、企業の将来を予測し投資意思決定を行う上で極めて重要な要素であることが確認されてきた²⁷⁾。

以上より、日本版概念フレームワークでは異なる2つのアプローチに基づく利益概念（包括利益、純利益）を、1つの概念フレームワークのなかで並存させている点が確認された。

6. 結論

本稿では、DM（1976）に基づき資産負債アプローチおよび収益費用アプローチについ

て、両アプローチの特徴や相互関係を再検討した上で、日本版概念フレームワークに基づき利益概念（包括利益、純利益）を整理することを目的とした。

DM（1976）では、資産負債アプローチと収益費用アプローチは、利益概念を併記し、それぞれ独立した利益計算システムとして位置付けられている。さらに、両アプローチの相違が、財務諸表の構成要素の定義、そこから導かれる利益概念、そして計上される項目に現れていることが確認された。一方、現行の会計制度を鑑みると、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチは、相互補完関係にあることが明確となった。実際に当期純利益へ含まれる項目は、資産負債アプローチと収益費用アプローチに基づき把握される項目が混在している。換言すれば、包括利益は、1つのアプローチに基づく利益概念でないことが確認された。

さらに、日本版概念フレームワークに基づき利益概念を整理することにより、資産負債アプローチに基づく包括利益は、資産と負債の評価に依存した評価差額であるため、包括利益の大きさを把握することはできるが、包括利益概念については明確でないことが確認された。このことは同時に、その他の包括利益個々の構成要素について、検討する意味があるといえよう。

一方、収益費用アプローチに基づく純利益は、従来より、収入および支出を実現、対応および配分概念を通じ期間帰属させることにより算定される。そして、これらの概念より導かれる純利益は、一会計期間における企業の経営成績として重要な役割を有してきた点が確認された。

注

- 1) 本稿は、下記の一部を加筆修正し再検討したものである。具体的には、新たな文献を踏まえ、2つのアプローチを再検討した上で、日本版概念フレームワークに基づき、これらのアプローチがどのように利益計算へ反映されているのか明らかにしている。
松原沙織『包括利益概念に関する研究』（学位論文）2009年3月。
- 2) 本稿における実現とは、「利益の確実性」および「再投資の準備」を備えた概念とする。
森田哲彌「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討－実現主義の視点から」『企業会計』第42巻 第1号（1990年1月）、19-20頁参照。
- 3) 米国では、1997年に米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: 以下、FASB）から米国財務会計基準書 第130号「*Reporting Comprehensive Income: 包括利益の報告*」（以下、SFAS No.130）が公表され、包括利益が導入された。FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.130, *Reporting Comprehensive Income*, June 1997.
- 4) 1976年にFASBから公表された「*Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting, Elements of Financial Statements and Their Measurement*」: 討議資料、財務会計および財務報告のための概念フレームワーク、財務諸表の構成要素およびそれらの測定に関する論点の分析」（以下、DM

(1976) では、連繫を以下のように定義している。

「連繫とは、共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書（およびその他の財務諸表）と財政状態表（貸借対照表）の相互関係をいう、連繫した財務諸表においては、利益は正味資産の増加をもたらし、また逆に、正味資産のある種の増加は利益として現れる。非連繫とは、損益計算書の当期純利益と貸借対照表の純資産額の変動額が一致することを要求しない状況を言う。」（DM（1976），par.71，訳書，69頁。）

5) 日本版概念フレームワークは、シンポジウムやカンファレンスに基づき修正し、2006年（平成18）年12月にアップデートされた。

6) 森田哲彌「資産・負債アプローチと簿記－資産負債アプローチにおける複式簿記記録の位置付け」森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社，2000年，3頁参照。

7) 昨今の資産負債アプローチに関わる問題について検討された主な文献として下記が挙げられる。

齋藤静樹『会計基準の研究（増補版）』中央経済社，2010年。

桜井久勝「資産負債アプローチへの過剰傾斜の弊害」『企業会計』第66巻第10号（2014年10月），14-20頁。

新田忠誓「計算構造論・孝一収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第9号（2015年）6月，1-22頁。

藤井秀樹「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号（2011年7月），17-40頁参照。

8) 森田哲彌，前掲論文，14頁参照。

9) 万代勝信「2つのアプローチと期間損益計算－収益・費用の把握方法を中心として」『企業会計』第160巻第2号（2000年7月），62頁参照。

10) 前掲論文，62頁参照。

11) 前掲論文，63,64頁参照。

12) 下記の文献では、資産負債アプローチに基づく新しい会計処理の例として資産除去債務やファイナンス・リース取引を挙げられている。

新田忠誓「計算構造論・考一収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第9号（2015年）6月，13-14頁参照。

13) 例えば、以下のテキストでも同様の見解が示されている。

齋藤真哉他編著「第4章 損益計算と資産負債の関係」齋藤真哉編著『財務会計』新世社，2014年，38頁参照。

以下の文献でも同様に、現行の企業会計は資産負債アプローチと収益費用アプローチが入り混じった形で形成されている点を指摘されている。

佐々木隆志「資産負債アプローチにおける純資産（資本）を巡る問題」『産業経理』第70巻第1号（2010年4月），22頁参照。

以下の文献では、このような状況を受け、現行の損益計算は、収益費用アプローチを基本的性格とし、資産負債アプローチは部分的にあるいは収益費用アプローチに代わる簡便法として用いられている点が指摘されている。

万代勝信，前掲論文，62頁参照。

14) 企業会計基準委員会より公表された「金融商品に関する会計基準」（以下，金融商品会計基準）では、その他有価証券の評価差額の処理方法について下記のように規定している。

- 「時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗替え方式に基づき、次のいずれかの方式により処理する。(1) 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。(2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する(金融商品会計基準、第18項)。
- 15) 以下の文献では、資産負債から先に定義づける根拠として、これらの構成要素を特別に重視しているわけではなく、作業上の便宜さのためである点を指摘されている。
齋藤真哉「財務諸表の構成要素」齋藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク(第2版)』中央経済社、2007年、85頁参照。
- 16) 以下の文献では、包括利益を純利益と独立した形で定義づけた根拠について以下2点を挙げられている。第1にストック概念である資産と負債を定義し、その差額として純資産を導いているため、その期間変動を収容する概念を用意する必要性を認めため、第2に海外には、包括利益情報を開示している国があり、国際的にそれを一義的に業績とする考え方も存在していること、さらには今後の研究の進展いかんでは、包括利益が純利益を超える意思決定有用性を持つに至る可能性があることを考慮したため。
齋藤真哉「財務諸表の構成要素」『企業会計』第57巻第1号(2005年1月)、49頁参照。
- 17) FASB 概念フレームワークプロジェクトにおいてはじめて包括利益概念が定義されたのは、1980年に公表された米国財務会計概念書第3号「*Elements of Financial Statements of Business Enterprises*: 営利企業の財務諸表の構成要素」(1985年に米国財務会計概念書第6号「*Elements of Financial Statements*: 財務諸表の構成要素」に改訂(以下、SFAC No.6))である。SFAC No.6における包括利益概念も日本版概念フレームワークと同様に、資産負債アプローチを具体化したものとして理解される。
津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年、141頁参照。
- 18) 以下の文献では、包括利益概念は差額概念であり、その内実は明らかでない点が指摘されている。
大日方隆「利益概念と情報価値(2)」齋藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2003年、389頁参照。
- 19) 日本版概念フレームワークでは、実現概念を棄却し「投資のリスクからの解放」という概念を用いる根拠を下記のように説明している。「『実現』という用語が多義的に用いられていること、及びそのいずれか1つの意義では、様々な実態や本質を有する投資について純利益及び収益・費用の全体を説明するものではないことから、これらを包括的に説明する用語として「投資のリスクからの解放」という表現を用いることとした。」(第4章、第58項)
- 20) 齋藤真哉「財務諸表の構成要素」齋藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク(第2版)』中央経済社、2007年、97頁参照。
- 21) 日本版概念フレームワークでは、最初に資産や負債に独立した定義を与えた上で純利益や包括利益を導いているが、このことについて日本版概念フレームワークでは、「資産・負債の定義からはじめるのは、財務報告の対象を確定し定義する作業が容易になるからであり、情報としての有用性を比較したものでもなければ、特定の測定属性を一義的に導くことを意図したものでもない」(第3章序章)と説明している。
さらに下記の文献では、日本版概念フレームワークにおいて収益と費用が純利益に結びつけられて定義され、純利益との関係で株主資本が定義づけられていることについて、こ

のことが、資産負債アプローチ（資産負債中心観）と収益費用アプローチ（収益費用中心観）のいずれか一方によってのみ、会計制度の計算構造が成立しているわけではないことを示していると述べられている。

齋藤真哉, 前掲論文, 97頁参照。

22) 日本では、2010年6月に企業会計基準委員会より『包括利益の表示に関する会計基準』が公表され、純利益に加えて包括利益が計算表示されることとなった。

23) 純利益に関する思考は主に下記の文献を参照した。

森田哲彌「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討－実現主義の視点から」『企業会計』第42巻第1号（1990年1月）、19-20頁参照。

森田哲彌「損益計算書」吉永栄助、飯野利夫編著『会社の計算 上巻』商事法務研究会、1974年。

24) 坂本安一「費用配分の原則」神戸大学会計学研究室編著『第三版 会計学辞典』同文館、1978年、1004-1005頁参照。山下勝治「原価配分と費用前取」『企業会計』第66巻第1号（1960年1月）、2-8頁参照。

25) 森田哲彌「損益計算書の本質」『会計』第100巻第1号（1971年1月）。63-75頁参照。

26) 大日方隆, 前掲論文, 400頁参照。

山田康裕『滋賀大学経済学研究叢書第43号 財務業績報告の基礎概念』滋賀大学経済学部、2007年、165頁参照。

27) 以下の文献では、純利益の情報価値としての根拠を下記のように述べられている。「投資家の事前の期待を事後の事実（つまりキャッシュ・フローに対する事前の期待が実際にどこまで実現したか）によって確認し、期待を事後に修正して、新たな期待を形成するために有用な情報としての機能を担わされているため」

辻山栄子「時価会計を巡る2つの潮流」『武蔵大学論集』第47巻第3号（2000年3月）、633頁。

以下の文献では、実証研究により包括利益と比較した場合に純利益の方が利益の質が高いことを証明している。

若林公美『包括利益の実証研究』中央経済社、2009年。

参考文献

FASB, Discussion Memorandum, *An Analysis of issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, December 1976.

(訳書) 津守常弘訳『財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年。

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, December 1980.

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, December 1985.

(訳書) 平松一夫、広瀬義州共訳『FASB 財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社、2002年。

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.130, *Reporting Comprehensive Income*, June 1997.

- 大日方隆「利益概念と情報価値（2）」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2003年。
- 企業会計基準委員会・企業会計基準第10号『金融商品に関する会計基準』2008年3月10日。
- 企業会計基準委員会・企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』2010年6月30日（最終改訂2013年9月13日）。
- 斎藤静樹『会計基準の研究（増補版）』中央経済社、2010年。
- 齋藤真哉「財務諸表の構成要素」『企業会計』第57巻第1号（2005年1月）、44-50頁。
- 齋藤真哉「財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著『討議資料 財務会計の概念フレームワーク（第2版）』中央経済社、2007年、84-134頁。
- 齋藤真哉「第4章 損益計算と資産負債の関係」齋藤真哉編著『財務会計』新世社、2014年。
- 坂本安一「費用配分の原則」神戸大学会計学研究室編著『第三版 会計学辞典』同文館、1978年、1004-1005頁。
- 桜井久勝「資産負債アプローチへの過剰傾斜の弊害」『企業会計』第66巻第10号（2014年10月）、14-20頁。
- 佐々木隆志「資産負債アプローチにおける純資産（資本）を巡る問題」第70巻第1号（2010年4月）、22頁16-22頁。
- 財務会計基準機構 基礎概念ワーキング・グループ『討議資料「財務会計の概念フレームワーク」』2004年（2006年12月アップ・デート）。
- 辻山栄子「時価会計をめぐる2つの潮流」『武蔵大学論集』第47巻第3号（2000年3月）、623-647頁。
- 辻山栄子「利益の概念と情報価値」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社、2003年。
- 津守常弘『会計基準形成の論理』森山書店、2002年。
- 新田忠誓「計算構造論・考-収益費用アプローチと資産負債アプローチ」『財務会計研究』第9号（2015年6月）、1-22頁。
- 藤井秀樹「FASB/IASB 改訂概念フレームワークと資産負債アプローチ」『国民経済雑誌』第204巻第1号（2011年7月）、17-40頁。
- 松原沙織『包括利益概念に関する研究』（学位論文）2009年3月。
- 万代勝信「2つのアプローチと期間損益計算-収益・費用の把握方法を中心にして」『企業会計』第60巻第2号（2000年7月）、56-64頁。
- 森田哲彌「損益計算書の本質」『會計』第100巻第1号（1971年1月）、63-75頁。
- 森田哲彌「損益計算書」吉永栄助、飯野利夫監修『会社の計算 上巻』商事法務研究会、1974年。
- 森田哲彌「企業会計原則における収益（利益）認識基準の検討-実現主義の視点から」『企業会計』第42巻第1号（1990年1月）、18-24頁。
- 森田哲彌「資産・負債アプローチと簿記-資産・負債アプローチにおける複式簿記記録の位置付け」森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社、2000年。
- 山下勝治「原価配分と費用前取」『企業会計』第66巻第1号（1960年1月）、2-8頁。
- 山田康裕『滋賀大学経済学部研究叢書第43号 財務業績報告の基礎概念』滋賀大学経済学部、2007年。
- 若林公美『包括利益の実証研究』中央経済社、2009年。