



小野正芳
千葉経済大学経済学部准教授
長崎県出身
千葉大学大学院社会文化科学研究科修了

キーワード

価値付加事業, 価格変動事業, 裁定, 収益費用
観, 資産負債観, 歴史的原価, 公正価値, 配
分・対応

1. 本稿の目的—利益概念の整理—

現在, IASB において, 概念フレームワークの見直し作業が続いている。概念フレームワークは制度 (IFRS・IAS などの会計基準で実際に行われる手続き) の拠り所となるべきもの⁽¹⁾であるが, 概念フレームワークでは, 財務諸表の構成要素としての利益⁽²⁾は定義されていない。次のとおり, 財務諸表の構成要素として資産, 負債, 持分, 収益, 費用が定義されている (IASB [2018] par.4.2) だけである。

資産: 企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源

負債: 企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務

持分: すべての負債を控除した後の資産に対する残余持分

収益: 持分の増加を生じさせる資産の増加又

現行制度下における利益の特質

—複数概念の共存の可能性—

小野正芳

は負債の減少 (持分請求権の保有者からの拠出に関するものを除く)

費用: 持分の減少を生じさせる資産の減少又

は負債の増加 (持分請求権の保有者への分配を除く)

収益・費用の定義は資産・負債に従属する形になっているが, 資産・負債の測定をどのように行うのかは明示されておらず, 依然として「方法論的には多様な性格を有している (徳賀 [2005] 12頁)」状態である。収益・費用の定義は形式的なものにすぎず, その内容は明らかではなく⁽³⁾, 収益・費用の差額として測定される利益も, その内容は明らかではない。

一方, 概念フレームワークでは純利益および OCI からなる財務業績の重要性が強調され, 次の役割が期待されている (IASB [2018] pars.1.15-1.20)。

- ・企業が当期中に自らの経済的資源に対して得たりターンを描写する。
- ・企業の資源についての経営者の受託責任の評価に有用な情報を提供する。
- ・企業のキャッシュ・フロー見通しの評価に有用な情報を提供する。

現在及び潜在的投資者は企業からリターンを得ることを期待して投資しており, 財務報告が情報提供の対象と考えている現在及び潜在的投資者にとって, その評価の際に財務業績が役立

つとされる (IASB [2018] pars.1.3 and 1.15)。

このように、現状は、利益が重要であるといながらも、利益を定義していない状態である。重要な利益であるにもかかわらず、個々の会計基準においても、制度の拠り所となるべき概念フレームワークにおいてもその内容が明示されていない⁽⁴⁾。

そこで本稿では、現行制度下で測定される利益について、その測定の基礎的な考え方である利益観 (The view of earnings measurement) の観点から概念の整理を試みたい⁽⁵⁾。利益が定義されていないため、実際なされている利益測定からその概念を推定することにする。実際の利益測定では混合測定がなされているため、測定属性の違いから概念の違いを導き出すことはできない。そこで、測定属性が選択される際の準拠枠となるであろう利益観の観点から現行制度下で測定されている利益の特質を明らかにしたい。時代の変化によって求められる利益概念は変わりうるから、その変化の内容を把握する必要がある。一方で実際に行われている利益測定に何がどこまで備わっているかを明示し、両者が明らかになることによって、現実の利益測定をあるべき姿に向かって修正していくことが可能になる。本稿はその作業を行うための準備である。

2. 重視される利益観の変化

連携を前提とした場合、利益測定の基礎的な考え方である利益観には2つの見解がある。

1つは収益費用観 (Revenue and Expense View) である。FASB は、企業がアウトプットを得るためにどのくらい効率的にインプットを活用したかを表すために利益を収益から費用を差し引いたものとみる見方を収益費用観と呼んだ (FASB [1976] par.38)。収益費用観のもとでは、収益と費用との差額として測定される期間損益が株主持分の変動と合致する (FASB [1976] par.41)。収益費用観に基づく利益測定

は、実現、対応、配分といった原価主義会計を支える概念が、企業内でなされる収益稼得の努力を企業経営者の視点から補足するための装置として機能している点に特徴がある (藤井 [2004] 39頁、徳賀 [2002] 148-152頁)。

もう1つは資産負債観 (Asset and Liability View) である。FASB は、企業が経済的資源をどのくらい増加させたかを表すために、純資産の増加を利益とみる見方を資産負債観と呼んだ (FASB [1976] par.34)。資産負債観のもとでは、資産・負債の変動が収益・費用を認識する上での基礎となる (FASB [1976] par.35)。資産負債観に基づく利益測定は、サービスポテンシャルや意思決定有用性といった概念で資産・負債の実態表示能力の限界を克服しようとする点に特徴がある (藤井 [2004] 37頁)。

収益費用観と資産負債観を上記のとおり理解できるが、資産負債観に基づく利益測定は様々な測定属性を取りうるため⁽⁶⁾、明確な境界を設けることは難しいかもしれない。そこで本稿では大塚 [2003] にならい、収益または費用の認識にあたって、何らかの資産または負債における変動の発生が条件とされている場合には資産負債観が採用され、それに基づく利益測定が行われているものとし、資産・負債の変動が条件となっていない場合には収益費用観が採用され、それに基づく利益測定がなされているものとする (大塚 [2003] 73頁)。

1970年代以降、収益費用観にもとづく利益測定から資産負債観にもとづく利益測定へのシフトが起こったと指摘されることが多いようである。特に2010年前後は、全面公正価値会計による資産負債観に基づく利益測定が指向されたといえる⁽⁷⁾。

しかし、直近では、IASB [2014] の設定に見られるように、収益費用観に基づく利益測定への揺り戻しが起こっている。IASB [2014] では企業の収益の認識基準として取引価格アプローチが採用された。公開草案では全面公正価

値による資産負債観に基づく利益測定と整合的な「現在出口価値アプローチ」の採用を目指していたが、最終的には取引価格アプローチが採用されるに至っている。取引価格アプローチと、従来の収益認識基準である稼得実現アプローチ⁽⁸⁾で異なる点は代金前受時に「契約負債」とするか「前受金」とするかの違いであり、IASB [2014] では収益費用観と整合的である稼得過程アプローチと同様の考え方がとられているといえる(角ヶ谷[2015]37頁, 39頁)。

また、IASB [2014] が企業の中心的活動に焦点を当てている点に注目したい。これは、会計測定における企業の価値付加事業の重要性が再認識されたことの結果であると考えられる。IASB [2014] は、価値を生み出す企業の事業を描写することが会計の主な役割であると考え、企業の中心的活動に限定して、収益費用観に基づく会計測定へ回帰しようとしている具体的な動きであるといえる。

このことはIASB [2018b] にも表れている。IASB [2018b] では企業の事業の性質が財務報告の様々な局面において異なる役割を果たし、資産・負債・収益・費用に係る測定基礎の選択に影響を与える (IASB [2018b] par.BC0.29) と考えられており、IASB が、企業の事業によって利益測定が変化しようと考えていることを指摘できる。

3. 事業と利益観

IASB が企業の事業に焦点を当て、収益費用観に基づく利益測定に回帰しようとしている点についてもう少し詳しく考えてみたい。

IASB が収益費用観に基づく利益測定への回帰について詳細を直接述べていないため、企業の事業に焦点を当てたいくつかの議論を手がかりにしたい。

Marshall and Lennard は事業の一般的類型は価値付加事業 (value added business) と価格変動事業 (price change business) である

(Marshall and Lennard [2014] pars. 2.2-2.3)⁽⁹⁾ という。

企業が国民経済に資する存在であり、消費者の需要を充足する任務をもつ存在 (森田 [1960] 245頁) だとすれば、社会から資金や価値ある財を託され、それらを使って新たな価値を付加し、社会へ提供することを要請されている存在である (白石 [2011] 46頁) と考えることができる。このような活動は (仕入先に支払う) インพุット価格と得意先との取引によるアウトプット価格との裁定であり、価値付加事業とはこのような事業を指す。価値付加事業については裁定の状況を表すことが重要となり、その取引は歴史的原価による評価が必要となる (Nissim and Penman [2008] p. 24)。

企業がアウトプットを得るためにどのくらい効率的にインพุットを活用したかを表すために、収益から費用を差し引いたものを利益とみる見方が収益費用観であった。そして、本稿では、収益・費用の認識にあたって資産・負債の変動が条件となっていない場合に収益費用観が採用されていると考える。

このように考えると、裁定という価値付加事業を歴史的原価で測定するということは、収益費用観に基づく利益測定を行っているといえるのであり、収益と費用を比較して裁定の程度を明らかにするということは、収益と費用の対応関係を重視しているといえる。

一方、企業が価値を付加しない事業を価格変動事業という。企業が所有する資産・負債のエクスポージャーによってのみ株主にとっての企業価値が決定されるような事業であり、その場合には、公正価値会計が妥当である (Nissim and Penman [2008] p. 24)。そこでは企業が所有する資産・負債の価格が株主による企業価値評価にとって重要な意味を持っているため、それらの資産・負債が公正価値によって測定される。

資産・負債の公正価値が変化すれば、資産と

負債の差額である純資産も変動することになる。企業が経済的資源をどのくらい増加させたかを表すために、純資産の増加を利益をみる見方が資産負債観であった。そして、本稿では、収益または費用の認識にあたって、何らかの資産または負債における変動の発生が要件とされている場合には資産負債観が採用されていると考える。

このように考えると、企業が所有している価格変動事業に関する資産・負債を公正価値で測定するということは、資産負債観に基づく利益測定を行っているといえる。

このように、歴史的原価に基づいて配分などを通じて企業の裁定の状況（価値付加事業）を描写することと、公正価値の変動に基づいて企業が所有する財のエクスポージャーの変動（価格変動事業）を描写することが必要であり、理想的には、前者は収益費用観に基づく利益測定、後者は資産負債観に基づく利益測定が適合する。

4. 利益観の共存

全面公正価値測定を前提とする資産負債観に基づく利益測定が近年指向されてきた中で、企業の価値付加事業の側面から収益費用観に基づく利益測定の重要性が主張されるようになったのは、全面公正価値測定を前提とする利益測定だけでは企業の価値付加事業を捉えることが難しく、その結果、測定される利益が投資家の意思決定にとって不十分なものになると考えられたからである。

ただし、そのような主張も全面的な収益費用観に基づく利益測定だけを主張するものではなく、Nissim and Penmanでも主張されたように収益費用観に基づく利益測定と資産負債観に基づく利益測定の共存の必要性を主張するものである。収益費用観に基づく利益測定だけでは不十分であり、「資産負債観と収益費用観はそれぞれ特有の長所を有するのであるから、……両

者を相互補完的に組み合わせて役立てるのが賢明（桜井 [2012] 37頁）」と考えるのである。

その中でも収益費用観に基づく利益測定は行為にかかわり、主として企業が行う活動に焦点を当てる（FASB [1976] par.48）。そして、企業は経営者の意図に基づいて日々の事業を行っているから、価値付加事業に関する事前の経営者の意図と、価値が付加された結果が比較される必要があろう¹⁰⁰。

そのためには価値付加事業へのインプットがインプット時の価格（当初測定値）で評価され続け、それがアウトプットに変換された際にインプット価格とアウトプット価格の差額を求めるために配分・対応させられ、利益として測定される必要があり、ここに価値付加事業を描写するための利益の特徴をみることができる。これは、企業の資源の効率的・効果的使用を表す情報が必要であると述べているIASBの主張（IASB [2018] par.1.22）とも合致すると考えられる。このことを反映できるのが歴史的原価と結びついた収益費用観に基づく利益測定である。

ここまで述べてきたとおり、現状の利益測定は企業の事業の視点から特徴付けられると考えることができる。しかし、従業員給付に関する費用のように、価値付加事業に含まれるが公正価値による測定がなされる（資産負債観に基づく利益測定）項目¹⁰¹があり、現行制度下で測定される利益について利益観の観点から概念の整理を試みようとする本稿においては、この点の理解が必要である。

これらの項目は資産負債観に基づく利益測定の多様性という点から理解できる。すでに述べたとおり、資産負債観に基づく利益測定はその測定属性いかんによって様々な形態を取りうるが、大きくは次の2つに分けることができる（辻山 [2010] 10頁）。

① 正味ポジションを公正価値によって測定

【図表 1】

事業	利益観	測定の特徴
価値付加事業	収益費用観	配分・対応
	資産負債観②	
価格変動事業	資産負債観①	評価

し、公正価値の差額を毎期の収益・費用とするモデル。

- ② 当初取引価額によって測定し、それを収益・費用として各期に配分するモデル。

以下ではそれぞれを資産負債観①、資産負債観②と呼ぶことにする。

資産負債観①は全面公正価値会計であり、毎期測定される公正価値の差額を収益・費用とするモデルである。価格変動事業における利益を測定するための利益観であるといえよう。

資産負債観②は、収益・費用の測定に先立って資産・負債の測定を行うため、資産負債観に基づく利益測定であるが、資産・負債の測定を行うのは当初測定時だけであり、その後は当初測定された資産・負債の金額が収益・費用として配分される。

つまり、資産負債観に基づく利益測定は継続的な公正価値の差額によって利益を測定する形だけではなく、資産負債観②のような当初測定した公正価値の配分による利益測定という形をも取りうるということである。

ここで注目すべきは、資産負債観②が収益費用観に基づく利益測定の特徴である配分を取り込んでいる点である。価値付加事業の描写に必要な収益費用観に基づく利益測定は、当初測定値による評価とその配分が特徴と考えられた。資産負債観②による利益測定もその点での共通点を持つことが分かる。

従業員給付に関する費用のような項目の測定は資産負債観②に該当する。したがって、収益費用観と資産負債観②が価値付加事業によ

る利益を測定するための利益観といえよう。

以上の点をまとめると【図表 1】のように表すことができる。

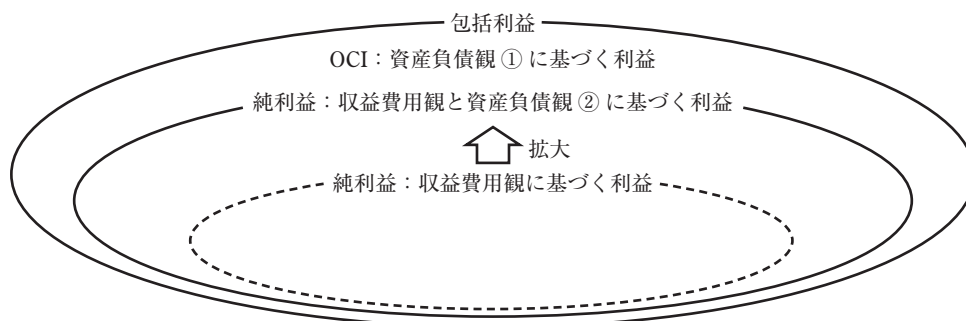
5. 利益観と現行制度下で測定される利益の関係

収益費用観と資産負債観は二項対立的なものとして位置づけられることもある¹²⁾。一方、本稿で述べたように、現行制度下では、収益費用観と資産負債観に基づく利益測定が共存している可能性を指摘できる。

本稿では、収益・費用の認識にあたって、何らかの資産または負債における変動の発生が条件とされている場合には資産負債観に、資産・負債の変動が条件となっていない場合には収益費用観に基づくものと考えた。連携を前提とするため、「損益計算にあたって収益費用からつかむか資産負債からつかむかという把握の仕方の相違はあるにせよ、収益費用計算と資産負債計算は表裏の関係（中村 [2000] 12頁）」にあり、「収益費用計算の裏側には資産負債計算がある（中村 [2000] 11頁）」。したがって、価値付加事業を表すために収益費用から把握すること（その結果として資産あるいは負債も同時に把握される）、価格変動事業を表すために資産負債から把握すること（資産負債の変動を条件に収益費用が把握すること）が、それぞれの利益測定と他の利益測定を区別するための特徴であるといえる。

現行制度下では純利益と OCI が測定される。このうち OCI では価格変動事業による利益が

【図表 2】



測定されているといえ、公正価値評価こそが株主にとって必要であり、資産・負債の把握が第一に必要な。すなわち、資産負債観①に基づく利益測定である。

一方、純利益では主に価値付加事業による利益が測定されているといえ、インプット価格およびアウトプット価格による収益・費用の把握が第一に必要な。すなわち、収益・費用からその内容に応じて歴史的な原価・公正価値のいずれかによって測定される。すなわち、収益費用観および資産負債観②に基づく利益測定である¹³⁾。

【図表 2】は本稿で述べた利益測定の全体像を図示したものである。

現行制度下で測定される利益は、伝統的なアプローチ (IASB [2011] par.BC25) による収益費用観に基づく純利益測定に、資産負債観②に基づく利益測定部分が付け加わることによって純利益の測定が拡大し、さらに資産負債観①に基づく利益測定部分が付け加わっている状態となっている。

このように、利益観 (収益費用観および2つの資産負債観) の観点から現行制度で測定される利益の概念を理解することが可能となる。測定属性という点から見れば純利益と OCI の特徴を見出すことが難しいが (IASB [2013] par.8.37)、事業と利益観の観点から純利益と OCI を区分する明確な特徴を見出すことができる¹⁴⁾であり、企業の事業や経営者の意図が反映された利益測定を考える場合には、歴史的

原価による収益費用観、当初公正価値測定後の配分による資産負債観②、全面公正価値による資産負債観①に基づく3つの利益測定が混在している必要があり、現行制度下での利益測定にはそれが備わっているのである。

利益観の観点からの現行制度下での利益について整理してきたが、このような理解は、井尻がいう旧システムの保存性と新システムの必然性 (井尻 [1984] 5頁) を満たしている¹⁵⁾。財務業績が純利益と OCI から構成され、純利益を価値付加事業による利益と捉えることで旧システムが保存されることになる。さらに、価値付加事業に加えて価格変動事業と経営者の意図を反映させる必要性が新システムを求めているのであり、新システムの必然性が存在するのである。

さらに、現行制度下での利益測定を上記のとおり捉えることにより、リサイクルの位置づけが明確になる。現行制度下では、利益観の観点から純利益と OCI が異なる概念の利益であると捉えられ、現行制度化でのリサイクルは OCI から純利益への振替である。つまり、リサイクルは、ある項目の異なる概念の利益間での振替と位置付けることができる (小野 [2015] 335頁)。

6. 概念と制度の整合に向けて

ただし、事業の観点からさらに検討すべき点がある。

価値付加事業とは企業の価値創造過程、すなわち企業がキャッシュ・フローを創造する態様であり、そして、これは営業利益の重視に通ずることになる (EFRAG [2013] pars. 5. 33-5.34)⁽¹⁾ という点である。つまり、事業の観点を強調する場合、純利益内部で営業利益とその他の利益を区分する必要性が生じうる。

価値付加事業はいわゆる企業の本業といわれる活動と金融活動から構成されると考えられるが、そのうち、営業利益は企業の価値創造過程の中心であるいわゆる企業の本業と言われる活動における利益であり、財務業績の主要な部分を占めるであろう。IASB が述べるように、企業の事業に焦点を当てる重要性があるのであれば営業利益の重視につながることになる。

このように考えると、財務諸表が1つの利益を媒介とした連携ではなく、複数の利益を媒介として連携する形を考えるべきことになる。すなわち、次の3つの連携である。

- (a) 営業利益段階での連携：価値付加事業のうち、いわゆる企業の本業について、歴史的な原価・公正価値の対応・配分によって利益測定に組み込む過程。
- (b) 純利益段階での連携：価値付加事業全体を、歴史的な原価・公正価値の対応・配分によって利益測定に組み込む過程。
- (c) 包括利益段階での連携：価格変動事業を、公正価値によって利益測定に組み込む過程。

このとおり、現行制度下で測定される利益が、事業の観点から特徴付けられる利益概念との整合性を持つためには、営業利益部分での整合性をさらに検討する必要があることが明らかになる。

注(1) IASB [2018] では、(a) IASB が首尾一貫した概念に基づいた基準を開発する助けとなる、(b) 特定の取引又は事象に当てはまる基準がない場

合、又は基準が会計方針の選択を認めている場合に、作成者が首尾一貫した会計方針を策定する助けとなる、(c)他の人々が基準を理解し解釈する助けとなる、とされている (IASB [2018] SP1.1)。

- (2) IAS および IFRS に基づいて測定される純利益、OCI、包括利益に関する定義はない。
- (3) 2010年に IASB から公表された概念フレームワークにおける定義も同様であり、秋葉 ([2013] 390頁) はそれらの内容が明らかではないと批判している。
- (4) 勝尾 ([2015] 51頁) も、利益概念に関する議論がなされないまま測定属性だけが論じられることによって、多くの混乱をもたらしていると述べている。
- (5) ここでの概念とは「事物のもつさまざまな特徴の中から取り出されてきた、それらの事物に共通な、しかもそれによってそれらの事物が他の事物から明瞭に区分されるような本質的な特徴 (上野 [1995] 5 頁)」と考える。したがって、本稿でいう利益概念とは現行制度で測定されている複数の利益の特徴を指す。
- (6) 例えば、資産負債観に基づく利益測定において資産・負債を歴史的な原価で測定する場合、収益費用観に基づいて測定された利益と同値になる。
- (7) 辻山 [2013] によると、機関投資家自身のポジションを想定した議論が多くなされ、それゆえ、全面的に公正価値を測定基準とする会計が志向されることになり (辻山 [2013] 186頁)、世界経済においては金融セクターが主役であるという固い信念に基づいて、ほとんどすべての資産・負債を公正価値評価し、純資産の変動を唯一の利益と考える会計測定を支持する人材を IASB と FASB のボードメンバーに継続的に送り込んだ (辻山 [2013] 179-180頁)。
- (8) 伝統的に採用されてきた収益認識アプローチ (IASB [2011] par.BC25) である。
- (9) Marshall and Lennard [2014] は Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) から公表された文書である。ASAF は12の各国基準設定機関からなり、基準設定上の論点に関する効果的な専門的議論を促進することを目的の1つとしており、IASB の議論に一定の影響を与えていると考えられる。
- (10) 例えば、徳賀 [2003] は保証サービス付き製品を販売を例に次のように説明している。収益費用観に基づく場合、保証サービスを他社にア

ウトソーシングすれば収益・費用が確定するので収益費用を認識し、自社でまかなうのであれば、まだ何も行為を行っていないので収益費用を認識できない。一方、資産負債観に基づく場合、製品代金・サービス代金とも入金されている（現金が増えている）ので収益を認識することになる（徳賀 [2003] 39頁）。つまり、保証サービスをどのように提供していくのかという経営者の意図に基づいて、保証サービスに関する活動が収益及び費用として測定されることになる。

- (11) 他にも資産除去債務相当額の減価償却費などが該当する。
- (12) 徳賀 ([2005] 12頁) は、FASB が収益費用観、資産負債観のとらえ方を二項対立的なものとして位置づけたことを指摘している。
- (13) 短期の金融投資は“売却のタイミング”を選択することによって価値を付加する事業であると考えられる（小野 [2014] 9頁）。
- (14) なお、情報提供という観点からも、公正価値評価を求めながら費用の配分思考を貫く手法は、情報ニーズへの対応の現れ（松本 [2006] 55頁）と考えることができる。
- (15) 旧システムの保存性とは、旧システムに存在していたものをすべて保存し、もとのオペレーションをすべて保存しているということ、新システムの必然性とは、新システムとなる次元は、旧次元の与えられた解釈のもとで論理的に唯一無二のもの、新システムの次元の必然的な一部をなすものであるとされている。
- (16) 情報提供の観点からは、営業利益を計算するプロセスは、財・サービスが過去にどのような動きをして利益を生み出したか、という情報を伝達する（佐々木 [2013] 25-26頁）ものと見ることができる。

参考文献

EFRAG [2014] *Bulletin Getting a Better Framework: The Role of the Business Model in Financial Reporting*.
 FASB [1976] *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*.
 IASB [2010] *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
 ——— [2011] *International Financial Reporting-*

Standards No. 13: Fair Value Measurement.
 ——— [2013] *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
 ——— [2014] *International Financial Reporting Standards No. 15: Revenue from Contracts with Customers*.
 ——— [2018] *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
 ——— [2018b] *Basis for Conclusion*.
 Marshall, R. and A. Lennard [2014] *The Reporting of Income and Expense and the choice of Measurement Bases*, ASAF2-3.
 Nissim, D. and S. Penman [2008] *Principles for the Application of Fair Value Accounting, Center for Excellence in Accounting and Security Analysis, Columbia Business School*.
 秋葉賢一 [2013] 「包括利益と当期純利益の調整 — IFRS におけるリサイクリングの意味と意義 —」『早稲田商学』第434号, 381-410頁。
 井尻雄二 [1984] 「三式簿記の研究—複式簿記の論理的拡張をめざして」中央経済社。
 井上良二 [2004] 「時価会計における資本維持論」『会計』第165巻第6号, 1-14頁。
 上野清貴 [1995] 『会計利益概念論』同文館。
 大塚成男 [2003] 「会計基準における利益観」『企業会計』第55巻第1号, 72-78頁。
 小野正芳 [2010] 「包括利益の計算基礎」『千葉経済論叢』第43号, 27-40頁。
 ——— [2014] 「企業活動と包括利益」『日本会計研究学会報告資料（フルペーパー）』。
 ——— [2015] 「成果資本維持に関する一考察」『経理研究』第57号, 325-338頁。
 勝尾裕子 [2015] 「IASB 概念フレームワークにおける利益概念」『企業会計』第67巻第9号, 51-60頁。
 佐々木隆志 [2013] 「二つの損益計算思考の接合に関する一考察」『会計』第184巻第1号, 16-28頁。
 白石健治 [2011] 「企業の役割と会計の役割」『会計』第179巻第5号, 45-56頁。
 鈴木一水 [2003] 「対応と配分の概念の普遍性」『企業会計』第55巻第1号, 79-84頁。
 辻山栄子 [2010] 「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』第177巻第4号, 1-20頁。
 ——— [2013] 「現代会計のアポリアー対立する2つのパラダイム」『早稲田商学』第434号, 163-194頁。

- 角ヶ谷典幸 [2009] 「原価主義会計と混合測定属性モデルの論理と課題」『会計』第176巻第3号, 49-63頁。
- [2015] 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』第67巻第9号, 33-43頁。
- 徳賀芳弘 [2002] 「会計における利益観—収益費用中心観と資産負債中心観」『会計基準の基礎概念』中央経済社。
- [2003] 「資産負債中心観における収益認識」『企業会計』第55巻第11号, 35-42頁。
- 中村忠 [2000] 『新稿現代会計学』白桃書房。
- 藤井秀樹 [2004] 「原価主義と時価評価」『企業会計』第56巻第1号, 33-41頁。
- [2014] 「概念フレームワークと複式簿記—資産負債アプローチが依拠した基準設定が複式簿記に与えた影響」『税経通信』第69巻第14号, 17-24頁。
- 松本敏史 [2006] 「二つの会計観とキャッシュフロー—非連携モデルの構造分析—」『会計』第169巻第1号, 48-62頁。
- 森田哲彌 [1960] 「期間利益の分配可能性と尺度性」『商学研究 (一橋大学研究年報)』第4号, 227-303頁。