

実現概念の変遷とその機能

鈴木 雅 康

要旨

本研究では、米国の基準設定主体やそれに準ずる機関の公表資料を対象に企業会計における基礎概念の1つである利益認識における「実現概念」を適用範囲（要件と対象）と機能（役割）の観点から整理した。その結果、実現概念には Paton and Littleton (1940) を代表するような「販売取引の完了」と「流動性資産の受領」を要求する販売基準（狭義の実現概念）、AAA (1965) のように「販売取引の完了」と「受領資産の測定可能性」を要求する実現概念、APBS No.4 のような販売を基準とした実現概念の例外、CON No.5 のような実現可能概念、AAA (1957) のような財務諸表の構成要素の認識規準と利益の認識規準を規定している実現概念が存在していることが明らかにされた。このような多様性を有する実現概念は、現在においても利益認識における重要な基礎概念として機能しているものと考えられた。

キーワード：実現概念，純利益，意思決定有用性

1. はじめに
2. 伝統的な利益測定プロセスと利益の有用性
3. 実現概念の棚卸
4. おわりに

1 はじめに

本研究の目的は、米国の基準設定主体やそれに準ずる機関（以下、基準設定主体等）の公表資料を対象に企業会計における基礎概念の1つである利益認識における「実現概念」を適用範囲（要件と対象）と機能（役割）の観点から整理することである。近年の諸外国の概念フレームワーク（FW）は、必ずしも実現（realization）に言及していない。例えば2021年に公表されている米国の Statement of Financial Accounting Concepts (CON) No.8 では、CON No.5 の利益認識における実現に関する記載を削除しており、利益認識における文脈で実現は用いられていない。また、日本のFWにおいても、実現が多義的に用いられている

ゆえに「実現概念」に代わる新しい概念として「投資のリスクからの解放」を導入している（ASBJ 2006, 第4章58項）。さらに、IASBとFASBによって開発された収益認識基準（IFRS15, Topic606）においても、実現という用語は用いられていない。

このように近年、FWだけではなく、収益認識に関する包括的な基準においても「実現」という用語を（少なくとも文言上は）削除している。しかし、基準で実現が文言として用いられていないことは、直ちに実現概念が不要な概念になったことを意味しない。収益認識基準の積極的な意義は実現に操作性を与えたこと（大日方 2023, 384頁）にあり、実現を不要としたことではない。また、日本のFWにおいては、多義的な実現の1つの意義だけでは、様々な実態や本質を有する投資について、純利益および収益・費用の認識の全体を説明することはできないため、これらを包摂的に説明する用語として「投資のリスクからの解放」という表現を用いている（ASBJ 2006, 第4章58項）だけであり、その内容は（広義の）実現概念と基本的には同義であることが知られている（辻山 2007, 148頁）。

このように近年では、実現概念の多義性から実現に代わる用語が導入されていると考えられる。そこで、本研究では、実現概念をその適用範囲と機能の観点から整理し、実現概念の多様性を明らかにする。本研究では、米国の基準設定主体等（米国会計学会（American Accounting Association: AAA）、米国会計士協会（American Institute of Accountant: AIA）、米国公認会計士協会（American Institution of Certified Public Accountants: AIC-PA）、会計原則審議会（Accounting Principles Board: APB）、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB））の公表した資料を対象に文献整理を行う。

文献整理の対象として米国を選択したのは、日本で権威を有する機関が公表した基礎的な概念を整理・言及している資料は、1949年に企業会計制度対策調査会が公表した「企業会計原則」（最終改定1982年）や2016年に企業会計基準委員会が公表した討議資料「財務報告の概念フレームワーク」程度であり、サンプル数が少ないためである。一方で、米国では基準設定主体等が1930年代から会計原則などの整理を行っており、1970年代後半には演繹的に会計基準を規定するFWが登場しているため、年代ごとの実現概念の整理を行うことが可能であり、かつ、帰納的に導出された会計原則時代の実現概念の意義と演繹的に導出されたときの実現概念の意義を比較することが可能である。そのため、本研究では米国の基準設定主体等の公表資料を文献整理の対象とする。

このような文献調査では、一般にシステムティック・レビュー等の手法を採用し、調査対象の母集団を確定させることによって研究の客観性を担保すべきである。しかし、調査対象をAAA等に絞ったとはいえ、その文献の種類は、本研究の対象外であるものを含め多岐にわたるうえ、適切なデータベースも存在しないため、調査対象を拡大させても、母集団を客観的に確定できない。そこで、本研究ではシステムティック・レビュー等の手法よりも客観性は劣るが、上記の基準設定主体等の文献を対象に棚卸を行う。このような方法によっても、

本研究の目的は達成されると考えられる。

しかし、本研究では、対象とした文献の中で利益認識における「実現」がどのように用いられているかを客観的に調べるために、PDF の検索機能を用いて“realiz-”を検索した。用語がどのように用いられているかを客観的に示している点で本研究は、実現概念を整理している辻山 (1991) や草野 (2005), 辻山 (2007) と大きく異なる。本研究は、近年の改訂 FW も対象に米国の実現概念を整理しているため、実現概念を整理している辻山 (1991) 等の先行研究の拡大に貢献している。以下では、第 2 節で実現概念の棚卸に先立ち、伝統的な利益計算プロセスと利益情報の役割について説明する。そして、第 3 節において実現概念の棚卸と整理を行い、第 4 節において研究のまとめと今後の課題を述べる。

2 伝統的な利益測定プロセスと利益の有用性

本節では、実現概念の棚卸に際して、伝統的な利益測定プロセスを概観し、実現概念が利益認識に果たす基本的な役割を確認するとともに、そのようなプロセスを経て測定された利益の役割について整理する。

2.1 収益費用アプローチに基づく利益測定

何をもち「伝統的」な利益測定と解するかには議論があろう。ここでは、草野 (2003) に依拠し、収益費用アプローチを伝統的な会計と解し、その利益測定プロセスを「伝統的な利益測定プロセス」とする。このような伝統的な利益測定プロセスにおいては「稼得・実現・対応利益 (earned-realised-matched income)」の測定を目的としている (Johnson and Lennard 1998, para. 5.8)。FASB (1976) における利益測定プロセスにおいては、「企業の効率的な測定値」(FASB 1976, para. 38) として「一会計期間の収益と費用の差額に基づいて」(ibid., para. 38) 利益が測定されており、財務報告の目的は主に投資家の意思決定有用性である。

このような利益測定プロセスは、AAA Monograph No. 3 において、「会計の主たる目的は、費用および収益を対応させる組織的なプロセスを通じて、期間利益を測定すること」(Paton and Littleton 1940, p. 123) とされていることと異なることはない。そこでは、利益計算は投下資本の回収計算である、努力としての費用と成果としての収益の差額たる利益数値が経営効率性の尺度とみなされている (羽根 2015, 95 頁)。このようなプロセスでは、まず実現 (realization) によって一期間における成果たる収益を認識する (Paton and Littleton 1940, p. 49; FASB 1976, para. 40)。そして、成果を得るために費やした費用を収益から控除する (Paton and Littleton 1940, p. 69; FASB 1976, para. 40) ことで利益を測定する。

AAA Monograph No. 3 においては、正確には費用 (cost) の発生に応じて、正当な配分

に基づいて確かめ記録する段階、費用を営業活動によって跡付け再分類する段階を経てから費用を収益に配分する段階が存在している。そして、利益測定において、費用を収益に対応させる段階が重要であるとされている (Paton and Littleton 1940, p.69)。このような対応計算では、実現収益と費用は、努力と成果の因果律の中で把握される。取得原価主義における対応は、評価益の計上が排除されることから、収益認識基準としての実現と密接に結びつく (辻山 1991, 116 頁) ものであり、実現と対応はともに利益数値を客観的かつ検証可能なものにするうえで重要な概念といえる。

このように、伝統的な利益測定プロセスにおいては、一期間の収益と費用の対応に基づいて利益が測定される。このプロセスでは、実現を通じて、まず収益が「独立変数」として認識され、その後に収益を基準に対応 (matching) プロセスを通じて、費用が「従属変数」として認識される (Beams 1968, p.91)。すなわち、実現は収益認識の基礎として重要であり (Paton and Littleton 1940, p.49)、利益の期間帰属決定を行うための基準である (山田 1998, 969 頁)。

2.2 財務報告の目的と利益情報

会計処理は手段であるため、それがどのような意味を持つのかはその手段を用いる (財務報告の) 目的に依存する。財務報告の目的として何を据えるかには議論があろう。企業会計基準委員会 (2006) では、財務報告の目的に投資家の意思決定に有用な情報を提供することを据えており (ASBJ 2006: 第 2 章序文)、他の諸外国の FW と共通している (IASB 2021: para.1.2; FASB 1978: para. 34)。そのため、本研究でも財務報告の目的として「意思決定有用性」を据える。すなわち、財務報告の目的は、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような企業の財務状況の開示にあると考える (ASBJ 2006, 第 1 章序文)。

投資家の意思決定に資するために利益には事前と事後の側面での役割がある。まず、事前情報としての利益情報の役割には、企業価値の評価を行うことが考えられる。投資家にとっての企業価値は、投資から得られる将来キャッシュフロー (CF) とリスクに基づいて算出される。このとき、利益情報は企業が獲得する期待将来 CF や期待将来利益の予測情報としての役割を有する (辻山 2002, 350-352 頁)。すなわち、投資家は利益情報から恒久利益を予測すると考えられる。そして、恒久利益の予測において、持続的な利益は有意味である一方で、一時的な利益はノイズになる (大日方 2013, 121 頁) と考えられるが、対応概念が利益のボラティリティを低下させるのに有用であることはすでに明らかにされている (例えば、Gibbins and Willet 1997; Su 2005; Dichev and Tang 2008)。

つぎに、事後情報としての利益情報の役割としては、投資家が投資にあたって事前に期待した成果に対して、どれだけの成果が実際に得られたかに関する情報を提供することが挙げられる。投資の成果は企業活動の遂行を通じて、のれんが CF に転換され実現されることで

得られるものである（辻山 2002, 352 頁）。利益情報は、事前に期待された企業成果がどこまで実際に実現したかという事後の事実によって投資家の事前の期待の成果を確認し、そこから先の期待形成にフィードバックするという役割も担っている。事後の事実としての実現利益を測定するうえで、実現概念は重要な役割を果たすと考えられている。

このように投資家の投資意思決定において利益情報は重要であり、かつ、伝統的な利益測定プロセスにおいて測定された利益は有用であると考えられる。そして、投資家が事後の事実を測定するためには実現概念が重要であると考えられる。このような実現概念を理解するうえでは、何をもって実現したと解するのかという「実現の要件」と何が実現したと解するのかという「実現の対象」を明らかにする必要があると考えられる。

3 実現概念の棚卸

収益を把握する方法として従来から現金主義、発生主義および実現主義があり、実現概念は発生主義による収益認識に歯止めをかける役割を果たしていると言われている（清水 1978, 1 頁）。実現概念は利益測定において欠くことのできない概念であるが（*ibid.*, 2 頁）、この概念は第 1 次世界大戦までは受け入れられていなかったようである。それまでは、利益とは富の増加であると考えられ、期間利益は期首に存在した資本を減ずることなく所有者に分配している富の量であると定義され、純資産増加概念（increase in net worth concept）が受け入れられていた（*ibid.*, 2 頁）。しかし、固定資産評価の困難性や米国における所得税法の改訂等により純資産増加概念の限界が明らかになる。

そして、1920 年の *Eisner vs. Macomber* 判決により、利益は実現されることが本質であるとされ、利益は「離脱と実現（separation and realization）」を意味するとされた。ここにおける離脱とは「財が自己の手許からはなれて他人の手に渡ること、すなわち販売を意味し、実現とは販売の対価として再び販売の過程を経ないで現金または現金同等物たる流動的資産を受取ることを意味する」（*ibid.*, 2 頁）といえる。

このような形で実現の概念が登場したわけであるが、現代に至るまでに概念の拡張や縮小等を通じて概念が多義的に用いられるようになっていくことが先行研究からすでに明らかにされている。そこで、実現概念を整理することを目的とする本研究では、まず（1）実現と稼得の整理を行い収益認識における両者の違いを明らかにする。そして、（2）要件と対象の観点から実現の基準を整理し、（3）実現と同義語として用いられることのある認識と実現の関係を整理する。最後に（4）近年、改訂作業が行われている FW において実現概念がどのように取り扱われているのかを整理する。

3.1 棚卸対象

本項では、AAA Monograph, AAA (1936), (1941), (1948), (1957), (1965), A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT), A Statements on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA), AIA・AICPA の AIA (1952), Accounting Research and Terminology Bulletin (ARTB), Accounting Research Study (ARS), APB・FASB の Statement of the Accounting Principles Board (APBS), Statement of Financial Accounting Concepts (CON) を棚卸対象として整理を行う¹⁾。

本研究で抽出した文献における“realiz-”の検索結果(図表1)は以下の通りであり、近年では実現という文言が使用されていないことがわかる。特に1970年代後半からその件数は減り、近年の米国FW(2018年改訂や2021年改訂)では0件が多く、実現が記載されていても旧FWへの言及や利益認識以外の意味での記載(例えば、正味実現価値)であった。この結果は、Zeff(2007)の1960年代から徐々に取得原価主義からの乖離が生じ、1970年代の米国でインフレーションが生じたことによって再調達原価が支持されていたという指摘と整合する(Zeff 2007, pp.56-57)。周知のとおり、取得原価と実現は、取得原価主義を特徴づける重要にして不可欠な概念である(岡村1990, 358頁)。

3.2 実現と稼得の整理

収益は、営業の全過程における経営努力によって稼得される(Paton and Littleton 1940, p.46)といわれており、実現と稼得のいずれが収益認識を規定すると考えるかについては議論がある。これは、販売を基準とする実現概念では、営業活動や経済活動を正確に反映するという主目的を販売という経済活動の一局面に重点を置いてしまうためである(Sprouse and Moonitz 1962, p.15)。そこで、実現の概念を整理する前に、実現(realization)と稼得(earning)の違いを整理する。

稼得とは「収益を生み出す諸活動すなわち仕入、製造、販売、用役の提供、財貨の引き渡し、他の企業に資産の利用権を与えること、契約によって特定されている事象の発生等を示す専門用語」であり、稼得過程とは「収益が稼得される過程を構成する企業の営利活動のすべて…」(AICPA 1970, para. 149)の過程である。Monograph No.3では、収益は営業の全過程、企業の経営努力全体によって稼得される(Paton and Littleton 1940, p.46)とし、利益が購入過程で実現されることはない(ibid., p.29)としている。

Monograph No.3では、収益認識において稼得過程よりも実現が重要であり、収益が生産の全過程の結果として稼得されるということと収益が認識されることは全くの別物であり、収益認識の基準として稼得概念では不確実であるためふさわしくない(ibid., p.49)とされている。Monograph No.3では、収益認識において稼得よりも実現が重要であると指摘するが、これは必ずしも普遍的な考え方ではない。例えば、CON5では、長期請負契約のように

図表 1 “realiz-” の検索結果

団体	文献	タイトル	件数	
AAA	Monograph	No.1 (1937)	Principles of public-utility depreciation	7
		No.2 (1939)	Financial statements	52
		No.3 (1940)	An introduction to corporate accounting standards	83
		No.4 (1944)	The entity theory of consolidated statements	15
		No.5 (1953)	Structure of accounting theory	19
		No.6 (1961)	The philosophy of auditing	12
		No.7 (1965)	An inquiry into the nature of accounting	2
		AAA (1936)	A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports	2
		AAA (1941)	Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements	11
		AAA (1948)	Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements: 1948 Revision	0
		AAA (1957)	Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision.	17
		AAA (1965)	The Realization Concept	25
		AAA (1966)	A Statement of Basic Accounting Theory	6
		AAA (1977)	Statement on accounting theory and theory acceptance	16
AIA AICPA		AIA (1952)	Changing Concepts of Business Income	57
		AICPA (1961)	Accounting research and terminology bulletins Final edition	60
	ARS	No.1 (1961)	The basic postulates of accounting	20
		No.2 (1961)	"Cash flow" analysis and the funds statement	4
		No.3 (1962)	A tentative set of broad accounting principles for business enterprises	64
		No.4 (1962)	Reporting of leases in financial statements	4
		No.5 (1963)	A critical study of accounting for business combinations	2
		No.6 (1963)	Reporting the financial effects of price-level changes	40
		No.7 (1965)	Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises	110
		No.8 (1965)	Accounting for the cost of pension plans	53
		No.9 (1966)	Interperiod allocation of corporate income taxes	26
		No.10 (1968)	Accounting for goodwill	35
		No.11 (1969)	Financial reporting in the extractive industries	56
		No.12 (1972)	Reporting foreign operations of U.S. companies in U.S. dollars	54
		No.13 (1973)	The accounting basis of inventories	132
		No.14 (1973)	Accounting for research and development expenditures	19
		No.15 (1973)	Stockholders' equity	30
	APBS	No.1 (1962)	Statement by the Accounting Principles Board	0
		No.2 (1967)	Disclosure of supplemental financial information by diversified companies	0
No.3 (1969)		Financial statements restated for general price-level changes	1	
No.4 (1970)		Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises	39	
APB FASB	CON	No.1 as issued (1978)	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises	0
		No.1 as amended (2008a)		0
		No.2 as issued (1980)	Qualitative Characteristics of Accounting Information	10
		No.2 as amended (2008b)		10
		No.3 as issued (1980)	Elements of Financial Statements of Business Enterprises	12
		No.3 as amended (2008c)		1
		No.4 as issued (1980)	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations	0
		No.4 as amended (2008d)		0
		No.5 as issued (1984)	Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises	42
		No.5 as amended (2021a)		10
		No.6 as issued (1985)	Elements of Financial Statements	15
		No.6 as amended (2008e)		15
		No.7 as issued (2000)	Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements	10
		No.7 as amended (2021b)		10
		No.8 Chapter 1 as issued (2010a)	The Objective of General Purpose Financial Reporting	0
		No.8 Chapter 1 as amended (2021c)		0
		No.8 Chapter 3 as issued (2010b)	Qualitative Characteristics of Useful Financial Information	0
		No.8 Chapter 3 as amended (2018a)		0
No.8 Chapter 4 as issued (2021d)	Elements of Financial Statement	0		
No.8 Chapter 7 as issued (2021e)	Presentation	52		
No.8 Chapter 8 as issued (2018b)		1		
No.8 Chapter 8 as amended (2021f)	Notes to Financial Statements	1		

(出典：筆者作成)

生産が長期に及ぶ場合、稼得に応じて収益を認識する方が、引渡時点まで引き延ばされた情報よりも目的適格的である（FASB 1984, footnote 53）としている。

すなわち、収益認識において実現と稼得のいずれを重視すると考えるかに違いがあるのは、収益の性質やそれぞれの概念の抽象度や定義の違いによるものと考えられる。いずれにしろ、収益が認識されるためには稼得されている必要がある（Field 1969, pp. 25-26）と考えられるため、稼得概念が収益認識において必要な概念であることに異論はないといえる。実現と稼得は異なる概念であるが収益認識において両者は必要な概念である。そして、実現が一般に収益を認識する時点を規定している一方で、稼得は営業活動などの企業努力によって漸進的かつ継続的に収益が生み出されている状況を意味している。

3.3 実現の基準

ここでは、何をもって実現したと解するかという「要件」と、何が実現したと解するのかという「対象」を整理する。これは実現概念の適用範囲を整理することに他ならない。

3.3.1 狭義の実現概念

米国の会計文献で最も影響を与えた研究（AAA 1977, p. 9）と考えられている Paton and Littleton の Monograph No. 3 では、「収益は生産物が現金またはほかの有効な資産に転化されることによって実現される」（Paton and Littleton 1940, p. 46）としており、ここにおける有効な資産には、「受取債権その他の新しい流動資産」（*ibid.*, p. 49）が該当する。このように、現金またはその他の流動資産の受領が確定するまで収益を認識しないのは、収益の金額が「製品が顧客に引き渡されるまでは不確実」（*ibid.*, p. 49）なためである。すなわち、販売の完了が収益実現のテストといえる（*ibid.*, p. 53）。このような販売取引の完了と流動的資産の受領をもって実現を解する見解を「狭義の実現概念」と称する。

このような販売取引等の対外的取引を基準に収益を認識する考え方は、他の文献においても確認されている。例えば、ARS No. 3 では、「会計実務は、収益は販売の時点で生じるというガイドに大きく頼っている」（Sprouse and Moonitz 1962, p. 13）と、Monograph No. 5 では「販売されるまで利益（profit）は実現しない」（Littleton 1953, p. 202）と述べられている。CON No. 6 においても「実現とは、最も厳密には、非現金的資源および権利を貨幣に転換するプロセスを意味し、また、会計および財務報告においては、資産を販売して、現金または現金請求権を得ることを意味するものとして最も厳密に用いられている」（FASB 1985, para. 143）とされていることから、販売を基準に収益が実現していると解する見解は、長らく受け入れられてきたものといえる。

しかし、狭義の実現概念でも、受領する対価に要求される要件は必ずしも同一ではない。Monograph No. 3 では、受領資産の属性として流動性を要求している（Paton and Littleton

図表 2 狭義の実現概念の要件と対象

文献	実現の要件	実現の対象
Paton and Littleton (1940)	対外的取引+資産の流動性	収益 (revenue)
AAA (1957)	対外的取引	収益 (revenue)
AAA (1965)	対外的取引+資産の測定可能性	収益 (revenue)
FASB (1985)	対外的取引+資産の流動性	収益 (revenue), 利得 (gains), 損失 (losses)

(出典：筆者作成)

1940, p. 49) が, AAA (1965) では, 「実現収益を認識するとき必要とされる本質的な属性としては, 流動性ではなく測定可能性を重視する」(AAA 1965, p. 315) としている。その結果, AAA (1965) における実現概念では, 減債基金の利息も実現概念で説明可能である (ibid., p. 315)。なお, CON No. 5 や CON No. 6 では「現金および現金同等物」の受領を要件としている (FASB 1984, para. 83a; FASB 1985, para. 143) ことから流動性が要求されていると考えられる。さらに, AAA (1957) においては対価受領要件すら要求されていない。いずれにしても, 販売基準で実現を解するとしても, その対価に対する要件に違いが存在していることにより, 実現概念の適用範囲に違いがみられる。

さて, 狭義の実現概念は, 販売を起点として「認識」が生じていることで共通しているが, 実現の「対象」には違いがある。例えば, Monograph No. 3 では「収益」が実現するとしているが, CON No. 5 においては「製品および販売活動から生じる収益その他の資産の売却から生じる利得および損失は, 通常, 販売 (一般に, 引き渡しを意味する) 時点で認識される」(FASB 1984, para. 84) としている。CON No. 6 においても「…実現および未実現という関連用語は, それぞれ販売されたおよび未販売の資産についての収益, 利得または損失を識別するものである」(FASB 1985, para. 143) とされており, 実現の対象にも文献によって違いがみられる。

3.3.2 狭義の実現概念の例外

販売を基準とするような狭義の実現概念では, 例えば, 長期請負契約における収益の工事進行基準は適用することはできず, また, 資産の自然増価はそれだけでは収益として認識することはできない。そのため, 販売基準による実現概念では, 「長期請負契約の収益認識に係る工事進行基準や投資会社が所有する証券の市場価値の変化の認識のような有益な例外を設けている」(Catlett and Olson 1968, p. 29) ことが多い。実現概念が販売時点で収益を認識するのは, 市場の不確実性のために具体化していないような収益の認識を避けるためであるが, 販売基準に固執してしまうと収益認識における経済的結果を著しく歪めてしまう可能

性 (Field 1969, p. 26) や不合理と判断される結果が生じる (AICPA 1970, p. 174)。そのため、実現概念は、長期請負契約からの利益は工事進行基準で認識することや固定価格が存在している貴金属には、生産過程の完了時点で収益認識を許容している (Field 1969, p. 26)。

実現概念では記録において、説得的で確実性の高い証拠が必要であるため、実現概念の修正が許容される要件として ARS No. 11 では、(1) 資産の変化の正確な測定が可能であること、(2) 販売基準を利用することで期間利益にゆがみが生じえること、(3) 販売以前に企業活動におけるクリティカルイベントが生じるため、販売自体をおごなり (perfunctory) にできることを設けており、このうち1つ満たす必要がある (ibid., pp. 26-27) としている。同様に APBS No. 4 では、(1) 単位取得原価決定が不可能であること、(2) 生産者の左右し得ない相場ですべて直ちに販売が可能であること、(3) 個体間の互換性が認められること、という要件を満たす場合は、生産完了時点で収益を記帳することを許容している。そのため、貴金属だけではなく、このような諸特性のすべてを満たす農産物、鉱産物、その他の生産物にも例外規定が適用される (AICPA 1970, S-6D)。

これらの例外規定への修正は、販売基準に基づく実現概念で認識された収益が企業活動の成果を正確に示さないために許容されている。しかし、実現概念においてより重要なのは、収益認識できるだけ「不確実性」が存在しないことにある。そのため、ARS No. 11 においては、長期請負契約に対して実現概念の修正を許容しているが、それは販売基準から離脱することの長所が、見積りの不確実性の短所を上回る状況に限られる (Field 1969, p. 28)。また、将来事象に左右されるような販売取引の場合は、不確実な状況が解消されることが示されている不確実性でない限り (sales transactions contingent upon future events cannot justifiably be recorded as revenue unless the uncertainty represented by the contingency is likely to be removed)、収益を正当に記録することはできない (ibid., p. 28)。

このほか、為替換算調整勘定が未実現であると考えるのは、為替相場の変動が純投資に及ぼす影響があまりに不確実であり、かつ、あまりにも遠い先のことであるので、これを経営成績に含めることは妥当ではないと考えられている (FASB 1984, para. 50) ためである。このように収益認識においては「不確実性」の程度が重要である。そのため、資産の自然増価や資産の市場価格の変化から生じる価値増価は一般に実現された収益とは考えられていない (AAA 1941, p. 136)。いずれにしても、企業活動の成果を正確に利益に反映させるために、収益認識を許容できる程度の不確実性であれば、実現概念を修正して販売の事実がなくても収益が認識されてきた。

3.3.3 実現可能概念

CON5 では、実現概念のほかに、「収益や利得は取得または所有している資産が容易に既知の現金または現金請求権に転換される時点で実現可能となる」(FASB 1984, para. 83a) と

実現可能概念を登場させている。この概念は「製品またはその他の資産は、それらがさほどの努力も要せず信頼できる確定可能な価格で売却できるという理由で、容易に実現可能である場合は（例えば、特定の農作物、貴金属および市場性のある有価証券）、収益およびある種の利得または損失は、その生産の完了または当該資産の価格の変動の時点で認識される」（*ibid.*, para. 84e）というものである。

狭義の実現概念では、「不確実性に対処するためには、購入取引および販売取引を重視し、かつ会計上の認識を行う場合に保守的手続きを適用するのが一般的傾向であった」（*ibid.*, para. 50）が、「…もし収益が即時に実現可能であるならば…、しばしば販売前に認識される」（*ibid.*, para. 50）と説明されているように、市場条件が完備されているために取引が容易にできることなどのような一定の状況のもとでは、販売が行われずとも収益および利得、損失は実現可能であるとしている。

このような実現可能概念は、実現概念を整理している文献においては新たな実現概念であると説明されることがある。例えば、仲尾次（1994）では価格変動の影響である保有利得、損失が含まれることによって、実現可能という新たな概念が採用されたと指摘している（仲尾次 1994, 14 頁）。同様に、岡村（1991）においても、伝統的な実現概念では未実現であると考えられた保有利得が実現した利得として認識され、認識範囲が拡大したと指摘し、CON5 によって新しい実現概念が形づくられたとしている（岡村 1991, 91 頁）。

しかし、このような実現可能概念の考え方は、販売基準に基づく実現概念の修正と大きく異なることはないと考えられる。例えば、CON No. 5 の para. 84e における貴金属や市場性のある有価証券などは、ARS No. 11 の資産の変化の正確な測定が可能であることという要件を満たしているため、実現可能概念でなくとも、実現概念の修正によって説明可能である。また、投資家が市場性のある有価証券を時価の変動によって利益を得ることを目的として保有しているとすれば、販売以前に企業活動におけるクリティカルイベント（ここでは時価の変動）が生じるため、販売自体をおざなりにできることという要件も満たすと考えられる。

3.3.4 拡大された実現概念

狭義の実現概念は、AAA（1957）によって大きく変貌する。AAA（1957）は、「実現の本質的な意味は、資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するに足りるだけの確実性と客観性とを備えるに至ったということである」（AAA 1957, p. 538）として、資産負債の変動によって実現を解している。このような資産と負債の変動によって実現を解する見解を「広義の実現概念」と称する。広義の実現概念は、負債も対象としているため単に収益を認識する基準ではなく費用も規定する。さらに、資産の変動は、客観的測定が行われることを前提に、発見、発生または自然増価の過程や特定の契約による生産も記録対象にしており（*ibid.*, pp. 538-539）、広義の実現概念は「資産増加認識の一般的な基準を

提供している」(ibid., p. 539)。

広義の実現概念では資産負債の変動によって実現を解するが、無制限に資産負債の変動を許容しているわけではない。広義の実現概念では、認識要件として独立した当事者間の交換取引や実質的に確実だと考えられる契約履行条件、資産間の交換を促進する高度に組織化された市場能力(ibid., p. 538)を挙げており、「資産総額の増減はすべて市場取引またはそれに準ずるものによって確証されなければならない」(ibid., pp. 538-539)とされている。ここで、市場で時価が判明している有価証券などは高度に組織化された市場能力を備えているため、広義の実現概念によれば、評価益を認識できると考えられる。

しかし、AAA(1957)では収益を「一会計期間に企業が顧客に提供した製品または用役の総計を貨幣的に表現したもの」(ibid., p. 540)と定義しており、フローの側面から収益の定義づけがなされている²⁾。また、実現純利益を「(a)収益と関連する費消原価の対応から得られる超過または不足…」(ibid., p. 540)と定義づけており、収益と費消原価の差額から算定している。そのため、純利益の定義からは資産の評価益の認識は否定されると考えられる。この点は、AAA(1957)において、実現の基準を満たしていないような資産負債の変化は財務諸表で開示されるべきであるが実現純利益には含めるべきではない(ibid., p. 543)と指摘していることや利益を「企業の効率性」(ibid., p. 540)と捉えていることから明らかである。

収益や実現純利益の定義から、結局は狭義の実現概念と同じように販売を基準とした収益認識がなされると考えられる。しかし、AAA(1957)における実現概念は狭義の実現概念と完全に同じではない。すなわち、狭義の実現概念で要求されていた流動性資産の受領を要求していないのである。流動性資産の受領が要求されておらず、対外的取引だけになったことにより、「回収期間が延長され、あるいは、販売後に相当に努力が必要であったとしても、販売基準で収益を認識する適否には影響はない」(ibid., p. 540)ため、以前は販売基準の例外とされていた割賦基準は実現概念で説明可能となっている。同様に、工事進行基準も「契約に基づく特定事項の製造において、収益は、進行度と契約条件に応じて認識される」(ibid., p. 540)ため、実現概念で説明可能になっている。

そのため、確かにAAA(1957)における実現概念はフローからの期間利益測定から離脱しておらず、その点で狭義の実現概念に類似するものの、実現概念の適用範囲としては拡大されたといえる。これらのことから、AAA(1957)は2つの階層を有していると考えられる。すなわち、高い階層においては資産負債の変動によって実現を解して財務諸表の構成要素の認識時点を規定しているが、低い階層(オペレーショナルな階層)においては、交換取引を前提として収益認識を規定していると考えられる。なお、低い階層であっても、広義の実現概念は階層性を有する点で、狭義の実現概念とは異なる。

図表 3 広義の実現概念の階層性

概念の階層	実現の要件	実現の対象（実現の機能）
高い階層	確定性と客観性を備えた資産負債の変動	財務諸表の構成要素 （財務諸表の認識規準）
低い階層	独立した当事者間の交換取引等	利益（利益の認識規準）

（出典：筆者作成）

3.4 実現（realization）と認識（recognition）の整理

実現と認識は同義語として用いられていることがある（FASB 1985, para. 143）。そのため、両者を整理することは実現概念を整理する上では必要である。AAA（1957）では、「実現の本質的な意味は、資産または負債における変動が、会計記録上での認識計上を正当化するに足りるだけの確定性と客観性とを備えるに至った」（AAA 1957, p. 538）ことと、資産負債の変動を勘定において認識することを起点とした財務諸表の認識規準として機能している（草野 2005, 47 頁）。そのため、実現していない項目が財務諸表に計上されることはない。

AAA（1965）では、「のれんを除く、すべての資産価値の変動による影響は、それが十分な証拠で裏付けられている限り、勘定で記録すべきである」（AAA 1965, p. 312）と指摘している。さらに、「『未実現の』資産価値の変動は、報告純利益の算定に含めず、損益計算書の純利益の下に表示すべきである。未実現価値変動の累積は貸借対照表の留保利益の部における独立項目として表示される」（*ibid.*, p. 312）とする。ここでは、基本的にすべての資産負債の変動を認識するが、未実現の保有損益は純利益に含めないと整理されている。

CON No. 6 では、認識を「…ある項目を企業の財務諸表に正式に記録または記載するプロセスである。…実現と認識は、しばしば会計学および財務論の文献においてみられるような同義語としては用いられていない」（FASB 1985, para. 143）として、実現とは別の概念として整理している。一方で、実現については「実現および未実現という関連用語は、それぞれ販売されたおよび未販売の資産についての収益、利得または損失を識別するものである」（*ibid.*, para. 143）と整理している。すなわち、認識が財務諸表に計上するか否かを決定する概念である一方で、実現とは収益や利得、損失を識別する概念である。そのため、未実現であっても財務諸表に認識（計上）される項目が存在することになり、保有損益の認識と利益測定が分離している。

このように AAA（1957）では、実現と認識が同一な概念として整理されていたが、それ以降の AAA（1965）や CON No. 6 では、両者を別の概念として整理している。そして、前者がある項目を純利益に算入するタイミングを規定する概念である一方で、後者はある項目を財務諸表に計上することを規定する概念である。そのため、純利益としての性質を有していない未実現損益であっても財務諸表上で認識されることがあるということになる。

図表 4 実現と認識の関係

	AAA (1957)	AAA (1965)
財務報告の目的	投資の意思決定と経営のコントロールを行う	
実現の機能	財務諸表の認識規準 利益の認識規準	利益の認識規準
認識対象	利益計算に限定される	利益計算に限定されない
実現と認識の関係	実現 = 認識	実現 ≠ 認識

(出典：筆者作成)

3.5 近年の実現概念の動向

周知の通り、FASBは設立当初から個別会計基準の設定だけでなく、FWの研究活動を積極的に推し進めていた。そして、1978年からFWを公表しており、近年ではそれらのFWの改訂作業を行っている。FWにおける実現概念の記述に関して、CON No.3では「実現とは、最も厳密には、非現金的資源および権利を貨幣に転換するプロセスを意味し、また、会計および財務報告においては、資産を販売して、現金または現金請求権を得ることを意味するものとして最も厳密に用いられている」(FASB 1980b, para. 83)と説明しており、この考え方は改訂版のCON No.6にも引き継がれている。

CON No.5においては、実現だけではなく実現可能性についても言及しており、不確実性が販売取引によって解消したときに実現され、損益の不確実性が経営成績に含めてもよい程度に低下している場合には実現可能と解されていた(FASB 1984, para. 50)。さらに、純利益の構成部分に適用する認識基準のガイダンス(例えば、収益・利得は実現または実現可能と稼得したということ)は、純利益の定義に役立つ(ibid., paras. 37, 83-87)と整理されていた。

しかし、このような実現概念・実現可能概念に関する記載は改訂版のCON No.8 Chapter 7からは削除されていることは注目に値する。これは、従来、財務業績が投資家の意思決定において重要であると考えられてきたという前提がCON8では存在していないことが一因である可能性がある。CON No.8 Chapter 1では、経済的資源および請求権の識別と測定を行わないと、財務業績に関する合理的に完全な情報を提供できないため、1種類の情報を財務報告の主要な焦点に指定することは不適切であるとしている(FASB 2021c, BC1. 31-32)。このような傾向は、包括利益を総合的な業績指標と考えているわけではない(秋葉2023, 89頁)ようであるが、純利益自体の概念が従来のように積極的に意味づけられることはなさそうである。

3.6 小括

ここまでの整理を通じて、実現概念は会計情報が投資家の意思決定に資するために必要な基礎概念として長らく受け入れられてきたと考えられる。しかし、その内容は時代によって変化しており、古くは「販売取引の完了」と「流動的資産の受領」で実現を解していたが、これでは経営活動を適切に財務諸表に反映できないことから実現概念の修正が行われていた。さらに、AAA（1957）では実現概念が拡大され財務諸表の認識規準と利益の認識規準としての役割を担っていたが、AAA（1965）では利益の認識規準に回帰していた。しかし、ここでは従来の狭義の実現概念とは異なり、流動的資産の受領ではなく、資産の測定可能性が重視されていた。FW においては、実現が受領資産に流動性を要求する実現概念と解されるとともに、実現概念の修正と解されていた内容が実現可能概念という形で整理されていた。

実現概念は、財務報告の目的が投資家の意思決定に資することであるとされた FW においても必要とされていたが、近年の FW の改訂においては実現概念・実現可能概念に関する記載は削除されていた。これは、財務業績が投資家の意思決定において重要であると考えられてきたという前提が CON No. 8 では存在していないことが一因である可能性がある。このほか、2014 年に導入された収益認識基準（Revenue from Contracts with Customers: Topic606）も FW から実現概念という文言が削除された一因であろう。すなわち、実現という用語の多義性からあえて実現という用語を用いていないと考えられる。

このような傾向は、FASB が包括利益を唯一の業績指標と捉えていないことに鑑みると、実現概念の有用性の低下が原因ではなさそうである。本研究で観察した通り、実現概念が多義的であるがゆえに、新たな基準作成において用語として使用されていないに過ぎず、その根底的な考え方（概念と機能）が消失しているとは言えない。そのため、実現概念は現在も機能していると考えられる。

4 おわりに

本研究では、米国の基準設定主体等の公表資料を対象に実現概念の棚卸を行い、実現概念の適用範囲（要件と対象）とその意義を整理した。その結果、実現概念には Paton and Littleton（1940）を代表するような「販売取引の完了」と「流動性資産の受領」を要求する販売基準（狭義の実現概念）、AAA（1965）のように「販売取引の完了」と「受領資産の測定可能性」を要求する実現概念、APBS No. 4 のような販売を基準とした実現概念の例外、CON No. 5 のような実現可能概念、AAA（1957）のような財務諸表の構成要素の認識規準と利益の認識規準を規定している実現概念が存在していることが明らかにされた。

さらに、近年の FASB の FW においては実現概念や実現可能概念の記載は削除されていることが確認された。実現概念は財務報告の目的が投資家の意思決定有用性と考えられてい

実現概念の変遷とその機能

た CON No.6 においても言及されていたことから、近年の FW において実現概念への言及がなくなったのは実現概念に有用性がないことが原因ではないと考えられる。いずれにしても、理論研究を整理した結果としては、現在においても実現概念は利益認識における重要な基礎概念として機能しているものと考えられる。

今後は、理論研究の成果と経験的な事実とを照合させることを通じて、実現概念の有用性を確認する必要があると考えられる。

謝辞

本研究は、2023 年度の東京経済大学個人研究助成費（研究番号 23-16）を受けた研究成果の一部である。

注

- 1) これらの文献は、基礎概念の1つである対応概念を包括的にレビューしている Zimmerman and Bloom (2016) を参考に抽出した。
- 2) ARS No.3 では、収益を資産と負債の差額である純資産の増加に関連させて定義づけしている。しかし、そこでは「財貨の生産もしくは引き渡し並びに用役の提供に起因する企業の純資産の増加」(AIPCA 1962, p. 46) とフローの側面からの制限がかけられている。

参 考 文 献

- American Accounting Association (1936) "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 187-191. (中島省吾訳編 (1964) 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社).
- American Accounting Association (1941) "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements," *The Accounting Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 133-139. (中島省吾訳編 (1964) 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社).
- American Accounting Association (1948) "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements: 1948 Revision," *The Accounting Review*, Vol. 23, No. 4, pp. 339-344. (中島省吾訳編 (1964) 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社).
- American Accounting Association (1957) "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, pp. 536-546. (中島省吾訳編 (1964) 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社).
- American Accounting Association (1965) "The Realization Concept," 1964 Concepts and Standards Research Study Committee - The Realization Concept, *The Accounting Review*, Vol. 40, No. 2, pp. 312-322.
- American Accounting Association (1966) *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA. (飯野利夫訳 (1969) 『基礎的会計理論』国元書房).
- American Accounting Association (1977) *Statement on accounting theory and theory acceptance*,

- AAA. (染谷恭次郎訳 (1997) 『会計理論及び理論承認』 国元書房).
- American Institute of Accountants (1952) *Changing Concepts of Business Income*, AIA. (渡邊進・上村久雄訳 (1956) 『企業所得の研究：変貌する企業所得概念』 中央経済社).
- American Institute of Certified Public Accountants (1961) *Accounting research and terminology bulletins Final edition*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (1962) Statement by the Accounting Principles Board, *Statement of the Accounting Principles Board No. 1*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (1967) Disclosure of supplemental financial information by diversified companies, Statement of the *Accounting Principles Board No. 2*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (1969) Financial statements restated for general price-level changes, *Statement of the Accounting Principles Board No. 3*, AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (1970) Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, *Statement of the Accounting Principles Board No. 4*, AICPA.
- Barden, H. G. (1973) Accounting basis of inventories, *Accounting Research Study No. 13*, AICPA.
- Barker, R. and S. Penman (2020) "Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 37, No. 1, pp. 322-357.
- Beams, F. A. (1968) *A Critical Examination of the Matching Concept in Accountancy*, Urbana, IL: University of Illinois.
- Black, H. A. (1966) Interperiod allocation of corporate income taxes, *Accounting Research Study No. 9*, AICPA.
- Catlett, G. R., and N. O. Olson (1968) Accounting for goodwill, *Accounting Research Study No. 10*, AICPA.
- Cearns, K. (1999) *Reporting Financial Performance; A Proposed Approach*, Norwalk, CT: FASB.
- Daniels, M. B. (1939) Financial statements, *AAA Monograph No. 2*, AAA.
- Dichev, I. D., and W. Tang (2008) "Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years," *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 6, pp. 1425-1460.
- Field, R. E. (1969) Financial reporting in the extractive industries, *Accounting Research Study No. 11*, AICPA.
- Financial Accounting Standards Board (1976) *FASB Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB (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).
- Financial Accounting Standards Board (1978) Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1980a) Qualitative Characteristics of Accounting Information, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1980b) Elements of Financial Statements of Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, FASB.

- Financial Accounting Standards Board (1980c) Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1984) Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (1985) Elements of Financial Statements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2000) Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 7*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008a) Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008b) Qualitative Characteristics of Accounting Information, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008c) Elements of Financial Statements of Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008d) Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2008e) Elements of Financial Statements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2010a) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2010b) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2018a) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2018b) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 8, Notes to Financial Statements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021a) Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021b) Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 7 as amended*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021c) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021d) Conceptual Framework for Financial Reporting

- Chapter 4, Elements of Financial Statement, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021e) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 7, Presentation, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*, FASB.
- Financial Accounting Standards Board (2021f) Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 8, Notes to Financial Statements, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 as amended*, FASB.
- Gellein, O. S., and M. S. Newman (1973) Accounting for research and development expenditures, *Accounting Research Study No. 14*, AICPA.
- Gibbins, M., and J. R. Willett (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.
- Goldberg, L. (1965) An inquiry into the nature of accounting, *AAA Monograph No. 7*, AAA.
- Grady, P. (1965) Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises, *Accounting Research Study No. 7*, AICPA.
- Hatfield, H. R. (1909) *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, New York, NY: D. Appleton and Company.
- Hicks, E. L. (1965) Accounting for the cost of pension plans, *Accounting Research Study No. 8*, AICPA.
- International Accounting Standard Board (IASB) (2021) Conceptual Framework for Financial Reporting, London, UK: IASB.
- Littleton, A. C. (1953) Structure of accounting theory, *AAA Monograph No. 5*, AAA.
- Johnson, L. and A. Lennard. (1998) *Reporting Financial Reporting: Current Developments and Future Directions*, G4+1 Special Report, FASB.
- Lorensen, L. (1972) Reporting foreign operations of US companies in US dollars, *Accounting Research Study No. 12*, AICPA.
- Mason, P. (1937) Principles of public-utility depreciation, *AAA Monograph No. 1*, AAA.
- Mason, P. (1961) Cash flow analysis and the funds statement, *Accounting Research Study No. 2*, AICPA.
- Mautz, R. K., and H. A. Sharaf (1961) The philosophy of auditing, *AAA Monograph No. 6*, AAA.
- Melcher, B. (1973) Stockholders' equity, *Accounting Research Study No. 15*, AICPA.
- Moonitz, M. (1944) The entity theory of consolidated statements, *AAA Monograph No. 4*, AAA.
- Moonitz, M. (1961) Basic postulates of accounting, *Accounting Research Study No. 1*, AICPA.
- Myers, J. H. (1962) Reporting of leases in financial statements, *Accounting Research Study No. 4*, AICPA.
- Paton, W. A. (1922) *Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate enterprise*, New York, NY: Ronald Press.
- Paton, W. A., and A. C. Littleton (1940) An introduction to corporate accounting standards, *AAA Monograph No. 3*, AAA. (中島省吾訳 (1958) 『会社会計基準序説』 森山書店).
- Saito, S., and Y. Fukui (2016) "Convergent evolution in accounting conceptual framework: Bark-

- er and Penman (2016) and ASBJ (2006),” *SSRN*.
- Sprague, C. E. (1908) *The Philosophy of Accounts*, New York, NY: Ronald.
- Sprouse, R. T., and M. Moonitz (1962) Tentative set of broad accounting principles for business enterprises, *Accounting Research Study No. 3*, AICPA.
- Su, S. Y. S. (2005) “To match or not to match?” *The British Accounting Review*, Vol. 37, No. 1, pp. 1-21.
- The Staff of the Accounting Research Division (1963) Reporting the financial effects of price-level changes, *Accounting Research Study No. 6*, AICPA.
- Wyatt, A. R. (1963) Critical study of accounting for business combinations, *Accounting Research Study No. 5*, AICPA.
- Zeff, S. A. (2007) “The SEC rules historical cost accounting: 1934 to the 1970s,” *Accounting & Business Research*, Vol. 37, No. 3, pp. 49-62.
- Zimmerman, A. B., and R. Bloom (2016) “The matching principle revisited,” *Accounting Historians Journal*, Vol. 43, No. 1, pp. 79-119.
- 秋葉賢一 (2018) 『エッセンシャル IFRS 第6版』中央経済社。
- 秋葉賢一・浅見裕子・米山正樹 (2022) 「『投資のリスクからの解放』概念」の研究—概要・主要な帰結・残された課題—, 東京大学 CARF: Tokyo Accounting Workshop 2022.
- 秋葉賢一 (2023) 「FASBの概念フレームワークの動向と課題」『ディスクロージャー & IR』 Vol. 24, 86-93 頁。
- 岡村勝義 (1990) 「会計上の実現概念の拡散と収斂 (1) —アメリカにおける実現概念の系譜 (1957-1985 年) —」『商経論叢』第 25 巻第 4 号, 364-337 頁。
- 岡村勝義 (1991) 「会計上の実現概念の拡散と収斂 (2・完) —アメリカにおける実現概念の系譜 (1957-1985 年) —」『商経論叢』第 26 巻第 3-4 号, 51-105 頁。
- 小野行雄・橋本尚 (2018) 「対談「収益の認識—何が違って、何が変わらないのか—」」『Aoyama Accounting Review』第 8 号, 6-26 頁。
- 大日方隆 (2004) 「実現利益の概念と利益情報の有用性」『會計』第 165 巻第 1 号, 51-64 頁。
- 大日方隆 (2012) 「整合性分析と実証結果」大日方隆編著 (2012) 『会計基準研究の原点』中央経済社, 341-387 頁所収。
- 大日方隆 (2013) 『アドバンスト財務会計 第2版』中央経済社。
- 大日方隆 (2023) 『日本の会計基準 III 変容の時代』中央経済社。
- 金子善行 (2020) 「実現主義と新収益認識基準」安藤英義・新田忠誓編集 (2020) 『森田哲彌学説の研究』中央経済社, 245-261 頁所収。
- 企業会計基準委員会 (2006) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」。
- 企業会計基準委員会 (2018) 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」。
- 草野真樹 (2003) 「伝統的会計における利益測定プロセスの特徴—実現の機能と経営者の期待—」『大阪経大論集』第 54 巻第 4 号, 139-151 頁。
- 草野真樹 (2005) 『利益会計論—公正価値評価と業績報告—』森山書店。
- 経済安定本部 企業会計制度対策調査会 (1949) 「企業会計原則」。
- 佐々木隆志 (2017) 「新収益認識基準に観る収益費用アプローチの実相」『會計』第 192 巻第 5 号, 483-495 頁。

- 清水哲雄 (1978) 「会計における実現概念について」『彦根論叢』第 190 号, 1-20 頁.
- 辻山栄子 (1991) 『所得概念と会計測定』森山書店.
- 辻山栄子 (2002) 「利益の概念と情報価値 (1) —実現の考え方—」斎藤静樹編著 (2002) 『会計基準の基礎概念』中央経済社, 349-374 頁所収.
- 辻山栄子 (2007) 「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著 (2007) 『詳解「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, 135-153 頁所収.
- 角ヶ谷典幸 (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.
- 仲尾次洋子 (1994) 「会計環境の変化と実現概念の方向性—FASB 概念ステートメントを中心として—」『経営学研究論集 (西南学院大学大学院)』第 22 号, 116-131 頁.
- 羽根佳祐 (2015) 「対応概念の変遷」『早稲田商学』第 444 号, 91-119 頁.
- 山田康裕 (1998) 「アメリカにおける実現概念の変遷の意義—認識プロセスにおける機能的位置づけをめぐる—」『會計』第 153 巻第 6 号, 967-978 頁.
- 米山正樹 (2018) 「収益認識実務の変化と会計基準の体系を支える基礎概念」『Aoyama Accounting Review』第 8 号, 40-45 頁.