

新しい利益概念に関する一考察

三 浦 正 一

はしがき

アメリカにおいて、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standard Board, 以下, FASB と略称) は、会計原則の形成について努力を重ね、その公式見解としてステートメント (FASB Statements) を公表するとともに、また理論的な研究についても力を入れている。

すなわち、財務会計および財務報告にかんする基準が立脚している理論的基盤を強化するために、1978年以來、財務会計概念にかんする報告書 (Statement of Financial Accounting Concepts, 以下 FACS と略称) を公表している。

本稿では、FACS 第3号「財務諸表の要素」⁽¹⁾およびFACS 第5号「企業の財務諸表における認識と測定」⁽²⁾ (Recognition and Measurement in Financial Statments of Business Enterprises, 1984) を中心に、作成が要請されている財務諸表における「稼得利益」と「包括利益」の概念をとりあげ、その内容を明らかにしたい。

(一) 財務諸表の構成

財務諸表 (financial statement) は、財務報告 (financial reporting)

の中心的な特徴をなすものであり、企業の外部の人びとに財務情報(financial reporting)を伝達するための主要な手段である。したがって、ある有用な情報は、財務諸表によって提供されるが、またある有用な情報は財務諸表への注記、補足的な情報、または他の財務報告の手段によって提供されることになる。

FACS 第5号によれば、財務諸表の完全な体系として、つぎの4つをあげている。

- (1)財務状態報告書 (statement of financial position)
- (2)稼得利益報告書および包括利益報告書 (statement of earnings and of comprehensive income)
- (3)キャッシュ・フロー報告書 (statement of cash flows)
- (4)所有主による投資とそれへの分配報告書(statement of investment by and distribution to owners)

これらの財務諸表は、個別的にも、また全体としても、財務報告の目的に適合して貢献する。しかし、いかなる財務諸表も、ある特定の意志決定のために有用なすべての財務諸表情報を提供するものではない。また、財務諸表を構成する諸部分は、投資や信用供与などの意志決定を行う人々にとっては、その全体よりもより有用であるかもしれない。

第2の「稼得利益報告書および包括利益報告書」は、現在の実務における損益計算書に相当するものである。すなわち、これらの報告書は、ともに企業の持分が、期間内に所有主との取引以外のすべての源泉から、増加または減少する金額および源泉を表現する。これらの報告書に用いられる稼得利益、包括利益の概念については、のちにとりあげて論ずることにする。

(二) 新しい利益概念としての包括利益

FACS 第3号においては、これまで用いられてきた純利益(net income)の概念のかわりに「包括利益」(comprehensive income)の概念を新しい利益概念として使用し、つぎのような定義を与えている。

「包括利益は、非所有者の源泉(nonowner sources)からの取引その他の事象や環境から、ある期間内の実体の持分(純資産)における変動額である。それは、所有者による投資とそれへの分配からの結果をのぞく、期間内の持分のすべての変動をふくむ」(par, 56)。

このように、包括利益の概念は、持分(equity)に関連づけて「持分の変動額」として定義されている。そして、持分については「持分」とは実体の資産から負債を控除したのちの残余持分(residual interest)である。企業においては、その持分は所有者持分(ownership interest)である」(par, 43)と定義されている。

さらに「持分は、所有者による投資、包括利益、および所有者への分配の累積的結果である。その特徴は、負債が企業資産への請求権としての所有主持分よりも優先権をもつという特徴とともに持分を資産および負債から独立的に決定できないことである。持分は、種々の方法で説明され、また異なる認識基準や測定手続がその金額に影響を及ぼすが、持分はつねに純資産(資産マイナス負債)に等しい。それが、残余持分の意味である」(par, 145)と説明されている。

つまり、持分はつねに資産と負債との差額として理解され、それは単独で定義されるものではない。したがって、このような差額、残余としての持分は、一方において資産が定義され、他方において負債が定義されるこ

とによって、資産－負債＝持分として成立する。これが、持分を残余持分とよぶ理由である。

ところで、FACS 第3号においては、資産は将来の経済的便益 (future economic benefits) として定義され (par, 19)、同様に負債は将来の経済的便益の犠牲 (future sacrifices of economic benefits) として定義されている (par, 28)。こうした資産および負債の定義は、現行実務にみられている資産および負債の拡張の傾向を批判し、現実社会との関連において展開された新しい概念である。

従前の原価としての資産概念は、現実社会との関連を考慮することなく、貸借対照表上の借方項目 (および貸方項目) の拡張の傾向をもっていた。これに対して「資産や負債を、将来の経済的便益およびその犠牲と定義することによって、収益の傾向を平均化または平潤化することを正当化する繰延費用および繰延収益を、資産および負債から排除している」⁽³⁾という。

「このように、FACS 第3号の資産および負債についての新しい定義は、従前の原価を基礎とする繰延・見越会計の理論体系とは異なるものであり、とりわけ資産および負債概念の拡張に歯止めを与え、無原則の資産、負債認識を禁じている。こうした新しい資産および負債概念は、現実社会に基礎をおく諸概念として、財務報告において支持されている⁽⁴⁾。」

そこで新しい資産および負債概念にもとづいて、将来の経済的便益としての資産と、将来の経済的便益の犠牲としての負債の差額として、持分が定義される。そしてこうした持分の変動額、いいかえれば純資産の変動額として「包括利益」の概念が展開されることになる。このように、資産および負債の定義から利益が規定される立場は「資産・負債主義」 (asset and liability view) とよばれ、FACS 第3号における利益概念は、まさにこうした資産・負債主義の利益概念であるということができよう。

これが、FACS 第3号にのべられている新しい利益概念である。

(三) 現行での利益概念

企業会計の中心課題である利益の算定における利益とは何か。利益そのものの概念については、観察研究の立場やその目的の相違から、諸学者の見解は異なって定説といえるものはない。そのようなところから、ヘンドリクセン (E. S. Hendriksen) は、損益計算書はややその威信を失ないつつあるとして、「その内容を改善するために思い切った改革がなされなければ、近い将来において、損益計算書は不要になるであろうという声ですでにやかましく叫ばれてきた」と述べ、その根拠として「(1)会計上の利益概念が未だ明確に公式化されていない。(2)一般に認められた会計実務上、異なった企業の期間利益の測定においてさえ、首尾一貫していない。(3)物価水準の変動によって、歴史的貨幣額で測定された利益の意味が修正される。(4)投資家や株主にとって投資の意思決定のために、これ以外の情報がよりいっそう有用であるということもあるであろう」としている⁽⁵⁾。

またギルマン (S. Gilman) は「会計上の利益の意義および重要性を論ずることはとくに困難である。それは利益なる用語そのものが多種多様な意義および重要性をもっているからである。一つの利益概念をもって、同時に法律家にも、経済学者にも、企業家にもまた会計士にも受入れられるようなものは恐らくないであろう。また、一つの会計上の利益概念をもって、それら集団の一つにおけるすべての個人に受入れられるものもないであろう。」述べているが⁽⁶⁾、けだし至言で、観察研究の立場やその目的の相違によって、利益の概念も異なることが知られるのである。

ペートンおよびリトルトン「会計の目的を方向づける強力な要因は、

企業内の利益獲得努力である。」「会計は主として残留額、残高、即ち個々の企業に対する——努力としての——費用と——成果として——収益との差額を計算する手段として存在する」とし、費用・収益の概念を少し狭く限定して、「収益は経営の結果として生み出されたもので、その額は企業が顧客とこれを交換に受け取った新しい資産の価額で測定され」「費用は収益のために要した経済価値たる原価の消耗」とし、企業会計の主要な課題は、そのような「費用と収益とを期間毎に対応せしめ、この算定を以て費された努力から生まれた成果を測定する」ことにあるとしている⁽⁷⁾。この損益法は財産法にまさる合理的な期間利益の算定法として、今日広く認められ支配的な地位を占めるにいたっていることは周知のことであるが、ただここで付記しておきたいことは、企業の期間利益の算定法としての財産法と損益法とは二者択一的なものではなく、近代企業会計においては組織的な簿記機構のなかで両者は結合して、統一的に期間利益が算定されることである。

企業の期間利益の算定法としての財産法と損益法のいずれにしても、差額として把えられた利益は、財産法にあつては期首および期末という二つの財産価値測定の時点、損益法にあつては費用価値の測定せられた時点と収益価値の測定せられた時点との間における貨幣価値の変動が軽微であるかぎり、その期間利益に及ぼす影響は少ないので無視されるが、貨幣価値の変動がいちじるしいときには、はなはだしく異なった価値水準で資産と負債あるいは費用と収益とが測定され比較されることになり、正しい期間利益の算定はまったく不可能になる。すなわち、インフレーションのときは、収益は価値水準の上昇を反映して高い価値水準で測定されるに対し、これと比較される費用は過去の低い価値水準で測定されている結果、その差引きによる差額として算出された利益は、現実に稼得された利益ではなく、架空の利益 (schein Gewinn) ということになる。かくて、過去二回に

およぼ大戦後における物価水準のいちじるしい高騰は、利益の本質ないし概念およびその測定について再検討をうながすにいたったのである。

わが国の企業会計原則の損益計算書原則は、この費用収益差額説の立場にたって、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に発生したすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期純利益を表示しなければならない」とし、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない。未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」また「売上高は、実現主義の原則に従い、商品の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」として費用および収益の認識・測定の基準を示しているが、収益が何であるか、収益に対応する費用が何であるかは明らかにしてはいない。

アメリカ公認会計士協会の「APB ステイトメント」第4号⁽⁸⁾によれば、そこでは資産を「経済的資源(economic resources)と規定し、「純利益(net income)は、一般に認められた会計原則に準拠して認識・測定され、営業活動から一会計期間内に生じた企業の所有主持分(資産マイナス負債)の純増加額(純減少額)である」としている。これは、明確に「資産・負債主義」の立場からの利益概念を展開しているといえよう。

もちろん「APB ステイトメント」は、「APB 意見書(APB opinions)とは異なり、強制力を伴わない公式見解である。したがって、一般に認められた会計原則のなかに展開されているわけではないが、すでに1970年にアメリカ公認会計士協会が、利益測定において「資産・負債主義」の立場をとっているということは、十分に注目に値するということである。

(四) 包括利益の構成要素

FACS 第3号においては、新しい資産および負債概念を前提として、新しい利益概念として「包括利益」の概念を示し、それは純資産の変動額として定義している。

包括利益の源泉

企業の包括利益の源泉 (sources) として、つぎの三種のものをあげることができる (par, 60)。

- (A) 企業とその所有者以外の実体との間の交換取引その他の転換
- (B) 企業の生産努力
- (C) 物価変動、災害、企業と経済的・法的・社会的・政治的および物理的環境との相互作用による影響

これらの源泉のうち、(B)の企業の生産努力と、(A)の他の実体との交換取引の大部分は、企業の中心的な活動を構成する継続的な主要な活動 (ongoing major activities) である。こうした活動が包括利益の主要な源泉であるが、さらに付随的 (peripheral) ・臨時的 (incidental) な活動も行なわれている。そのうえ、企業は(C)による影響をうけ、このため包括利益は、個々の企業とその経営者の支配を超える事象や環境によって影響をうけることになる。

このように、包括利益は広い概念であり、それは製品の販売または原価の消費からの変動と同様に、物価変動、災害、および環境上の源泉からの純資産における変動をふくんでいる。

包括利益は、二つの関連した、しかし識別できる型の構成要素からなる。一つは、基本的構成要素 (basic components) であり、それは収益・費用・利得・損失からなる。もう一つは基本的結合要素を結合してえられる種々の中間的構成要素 (intermediate components) であり、それは売上総利益・貢献利益・税引前営業利益および営業利益などである。これらの中間的構成要素は、包括利益の測定における小計であり、包括利益の中間的尺度をうるために基本的構成要素を相互に結合したものである (par, 62)。

そこで基本的構成要素については、つぎのようにのべている。

収益 (revenue) は、企業の主要な活動を構成する製品の引渡または生産・用役の提供その他の活動による期間内の資産の流入その他の増加、または負債の返済 (あるいは両者の結合) である (par, 63)。

費用 (expenses) は、企業の主要な活動を構成する製品の引渡しまたは生産・用役の提供その他の活動の達成から、期間内の資産の流出その他の消費、または負債の発生 (あるいは両者の結合) である (par, 65)。

利得 (gains) は、企業の付隨的または臨時的取引による持分 (純資産額) の増加、および、収益または所有主による投資によるもの以外の、期間内の企業に影響を及ぼすその他のすべての取引、事象および環境から生ずる持分 (純資産額) の増加である (par, 67)。

損失 (losses) は、企業の付隨的または臨時的取引による持分 (純資産額) の減少、および、費用または所有主への分配によるもの以外の期間内に企業に影響を及ぼすその他のすべての取引、事象および環境から生ずる持分 (純資産額) の減少である (par, 68)。

また、利得および損失は、源泉にしたがって、つぎの四種に分類することができる (par, 70)。

(1) 利得または損失は、他の実体との付隨的・臨時的取引における手取金

と犠牲（費用）とを比較した純成果である。たとえば、市場性ある有価証券への投資の売却，使用設備の処分，計上金額以外での負債の返済からの結果である。

(2)利得または損失は，企業とその所有主以外の他の実体との一方的な（nonreciprocal）振替から生ずる。たとえば，贈与ないし受贈，勝訴，盗難，裁判所による罰金または賠償金の賦課である。

(3)利得または損失は，その価値が変動する期間に資産または負債の所有から生ずる。たとえば，棚卸資産の原価から時価への引下げの原因となる物価変動，市場価値または低価主義で計上されている市場性ある持分証券への投資の市場価格の変動，外国為替レートの変動である。

(4)利得または損失は，自然災害のような他の環境要素から生ずる。たとえば，地震または洪水による財産の損害または破壊である。

さらに，利得または損失は，また企業の主要な継続的な中心的な活動との関連にもとづいて，「営業」（operating）か非営業（nonoperating）として表現され分類される。たとえば，棚卸資産の原価から時価への引下げによる損失は，通例，営業損失であると考えられるが，大部分の災害損失は非営業損失と考えられるのが通例である（par, 71）。

（五） 稼得利益（Earnings）

FACS 第5号においては，「稼得利益報告書」と「包括利益報告書」の作成を要請している。そこで，まず「稼得利益」（earning）の概念について検討しよう。

「稼得利益」の概念は，現在の実務における「純利益」（net income）と似ているという。それは現在，一期間の純利益のほとんどすべてをふくみ，

したがって「稼得利益報告書」は、現在の「損益計算書」(income statement)ときわめて類似している。しかし「稼得利益」は必ずしも当期の純利益と同じではない。このため FACS 第 5 号においては、当期の純利益と区別して「稼得利益」の用語が用いられている。

「稼得利益」には、当期に認識される過年度損益修正項目 (cumulative effect of certain accounting adjustments of earlier periods) はふくまれない。当期の純利益にはふくまれるが稼得利益から除外される項目の例は、会計原則の変更にもなう累積的效果である。「稼得利益」は一期間の業績 (performance) の尺度であり、可能なかぎり当期にとって無関係の項目、すなわち本来、他の期間に属する項目を排除する。

つぎの例は、「稼得利益」と「当期純利益」の相違を示している。

FASB は「稼得利益」の概念が徐々の変化ないし進化の過程を経て、純利益から発展していくことを期待している。現在の実務は、長年にわたっ

(第 1 表)

項 目	当期純利益		稼 得 利 益	
収益		100		100
費用		80		80
異常な源泉からの利得		(3)		(3)
継続的な活動からの利益		23		23
非継続的な活動による損失				
非継続的な活動区分の利益	10		10	
非継続的な活動区分の処分損失	12	2	12	2
異常項目控除前の利益				21
会計原則変更の効果控除前の利益		21		
異常な損失	6			6
会計原則変更の過年度の累積的效果	2	8		
稼得利益				15
純利益		13		

て発展してきたものであり、その進化は「包括主義」損益計算書への移行のように、純利益が表現するものに重要な変化がみられている。これらの変化は、本来、いくつかの要素にたいする基準設定者の対応から生ずるものであり、たとえば、企業や経済環境の変化や、財務諸表の性格や限界、財務諸表の利用者の要求、および財務報告に認められる誤用を防ぎ、改善の要請についての認識の変化などの要素である。

これらの要素は、時として衝突する。たとえば、損益計算書から損失（または利得）の恣意的な脱落を避けるために包括主義損益計算書が意図されるが、その結果として業績にかんして多かれ少なかれ好ましい報告書の作成が妨げられることになる。しかし、損益計算書はまた将来の業績を予測し、将来のキャッシュ・フロー予想を評価するために用いられるので、自測目的のための損益計算書の有用性を減少させる異常なまたは非経常的な利得および損失の排除については、議論が残されている。

「稼得利益」は、一期間の業績の尺度であり、キャッシュからキャッシュへのサイクルに関連する資産の流入が同じサイクルに直接的または間接的に関連する資産の流出を超える大きさとして表現される。企業の継続的な主要な活動と、臨時的または付随的取引とは、キャッシュの流れにおいて種々の時間的長さをもち重複している。どの時点においても、こうしたサイクルの相当部分は未完了であり、その完了の予想と、それに関連する収益、費用、利得および損失の金額は、不確実性の程度に応じて異なる。

(六) 包括利益と稼得利益

FACS 第5号においては、企業が作成すべき財務諸表の一つとして、稼得利益計算書 (statement of earnings) および包括利益計算書 (statement

of earnings and of comprehensive income) をあげている (par, 13)。そして、次のようにのべている。

稼得利益計算書と包括利益計算書は、ともに企業の持分が一期間に所有主との取引以外のすべての源泉からの増加または減少する金額と方法を反映する。投資家・債権者・経営者その他の人びとは、企業の資産と負債の変動の原因にかんする情報を要求している。それは、継続的な主要な中心活動の成果、臨時的・付随的取引の成果および実体とその経営者の支配を超える環境から生ずる事象の結果をふくんでいる (par, 30)。

実体の種々の活動、取引および事象の効果は、安定性・リスク・予測可能性において異なり、稼得利益と包括利益の種々の構成要素についての情報の必要性を示している。こうした要請は、収益と利得との区別、費用と損失との区別、種々の種類の利得と損失の区別、継続的な活動からの利益と純利益のような現行の実務にみられる測定尺度の区別、などに基礎をおいている (par, 31)。

そこで、稼得利益と包括利益の関係について、FACS 第5号によれば、つぎのようにのべている。

稼得利益と包括利益は、同一の広範な構成要素——収益・費用・利得および損失——をもっているが、ある種の利得および損失が包括利益にはふくまれ、稼得利益からは除外されているので、両者は同一ではない。これらの項目を、現行の実務によって例示すれば、つぎの二種類となる (par, 42)。

(a) その期間に認識される過年度の会計修正 (accounting adjustments of earlier periods) の効果。たとえば、現行の実務における主な例として、会計原則の変更にもなう累積的效果である。こうした項目は、当期の純利益にはふくまれるが、稼得利益からは排除される。

(b)その期間に認識される純資産の変動（主として所有利得および所有損失）。たとえば非流動資産として分類された市場性ある持分証券にたいして特定の会計実務を行なっている企業における投資市場価値の変動や、外国為替取引の換算修正などである。

稼得利益と包括利益とは異なる概念であるから、用語についても区別しなければならない。すなわち、まえの(a)および(b)にのべられている項目は、FACS 第3号における定義では利得および損失である。しかし、稼得利益にふくまれる利得および損失と、包括利益にはふくまれるが稼得利益から除外される利得および損失とについては、混同されることなく区別されることがのぞましい。

そこで、FACS 第5号においては、稼得利益にふくまれる項目についてのみ「利得」および「損失」の用語を使用し、稼得利益からは除外されるが包括利益にはふくまれる項目、すなわち、まえの(a)については「累積的会計修正」(cumulative accounting adjustment)を(b)については「非所有主持分変動」(other nonowner changes in equity)の用語を使用することを提案している (par, 43)。

稼得利益と包括利益との関係を明らかにするために、まえに示した例について、両者が補完関係にあることを、次の第2表によって説明している。

ただし、当期純利益の項目を加えて、一部修正して示した。

このように、包括利益の概念は、稼得利益と異なるだけでなく、また

(第 2 表)

+収	益	100	+稼 得 利 益	15
-費	用	80	-累積的会計修正	2
+利	得	3	=当 期 純 利 益	13
-損	失	8	+非所有主持分変動	1
=稼 得 利 益		15	=包 括 利 益	14

純利益とも異なる。包括利益と稼得利益とのちがいは、累積的会計修正(すなわち、過年度損益修正項目)と非所有主持分変動(すなわち、所有損益項目)とが、稼得利益からは除外されるが、包括利益には含まれる、ということである。また、包括利益と純利益とのちがいは、非所有主持分変動(すなわち、所有損益項目)が、純利益にはふくまれないが、包括利益にはふくまれていることである。

FACS 第3号および第5号においては、包括利益は企業の取引その他の事業の結果として、持分(純資産)に生じた変動を意味する広範な尺度である。とりわけ、所有損益項目が「非所有主持分変動」として、正式に損益計算にふくめられて包括利益が測定される、としていることは注目に値する。

むすび

これまで、FACS 第5号を中心に、企業に作成が要請されている財務諸表における「稼得利益」と「包括利益」の概念について検討してきた。

FASB は、これまでの「純利益」の多義性のゆえに、「進化」の過程を経て、「純利益」の概念から「稼得利益」や「包括利益」の概念への発展を期待しているという。こうした新しい概念が、FACS 第5号(および第3号)において展開されている。

パクターによれば「包括利益は、会計士が長年に亘って熟知している「包括主義的」利益概念に擬せられる。そして、それは「APB 意見書」第9号⁽⁹⁾において支持されている」⁽¹⁰⁾とのべ、包括利益の概念が、一般に広く受け入れられる環境にあることを明らかにしている。こうした新しい利益概念が、FACS 第3号および第5号において展開されている。

いうまでもなく、FACS は一般に認められた会計原則そのものではなく、また現行の会計基準および会計実務の変更を指示するものでもない。しかし、FACS に展開されている理論は、現代における新しい会計問題の解決のために、会計実務を支える新しい会計概念の枠組みを提示するものである。

したがって、今後、FASB が会計基準を形成し、会計実務の変更を指示するにあたって、FACS が大きな影響力をもつことは否定できない。その意味では、包括利益の概念や、その中間的構成要素である稼得利益の概念が、現行の純利益のかわりに、会計基準のなかに導入され、会計実務においても広く使用されるようになることが予想される。

注

- (1) FASB, Elements of Financial of Business Enterprises, FACS No. 3, 1980.
- (2) FASB, Recognition and Measurements in Financial Statement of Business Enterprises FACS No. 5, 1985.
- (3) P. A pacter, The conceptual Framework: Make no Mystique about it, Journal of Acecountancy, July 1983, P83.
- (4) 高松和男「新しい資産概念の展開」会計, 第128巻第3号.
- (5) E. S Hendriksen: Accounting Theory 1970, P124.
- (6) S. G'lman: Accounting Concepts of profit, 1939, P596.
- (7) W. A Paton and A. C Littleton: An Introduction to Corporate Accounting Standard 1940, P24~96.
- (8) AICPA, Basic Concepts and Accounting principles Anderlying Financial Statements of Business Enterprises, APB statement No. 4, 1970.
- (9) AICPA, Reporting the Results of Operations, APB Opinion No. 9, 1966.
- (10) A. P Pacter, op., cit P83.