

連結基礎概念に基づく利益概念の変容

松 原 沙 織

The Changing Structure of Income Notions:
From Coexistence of Two Perspectives to Convergence under Single Economic
Entity View

Saori MATSUBARA

Abstract

This article aims to clarify the changing structure of income notions (net income and comprehensive income) concerning consolidated financial Statements. Originally, the income notions were conceptualized in terms of coexistence of net income from parent company view and comprehensive income from single economic entity view. However, later on, both net income and comprehensive income are conceptualized from single economic entity view. It will be shown that the changes on income notions on consolidated financial statements have significant impacts on capital notions

1. 問題の所在

日本では、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・グループから討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、日本版概念フレームワーク）が公表され、その後シンポジウム等を受け修正され、2006（平成18）年12月にアップ・デートされた。これにより、1つの概念フレームワークの中に純利益と包括利益という2つの利益概念が併存することとなった。つづく2010（平成22）年には、「包括利益に関する会計基準」（以下、2010年包括利益会計基準）が公表され、純利益と包括利益という2つの利益概念が財務諸表に計算表示されることとなった。具体的には、2011年（平成23）年3月31日以降終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用が開始された。さらに、2013（平成25）年には、「包括利益に関する会計基準」（以下、2013年包括利益会計基準）が改訂され、制度として導入された純利益と包括利益との関係に大幅な変更が加えられた。

このことは、連結財務諸表を念頭に置くならば、純利益と包括利益との関係が単純でないという課題に帰着する。具体的には、親会社説あるいは経済的単一体説いずれの立場に立つかにより、利益に与える意味が異なる^{1) 2)}。すなわち、包括利益と純利益に少数株主³⁾に帰属する損益を含めるか否かという帰属の問題である。なお、少数株主持分は、連結会計上用いられ、子会社の資本勘定に対する持分のうち親会社に帰属しない部分を指し、少数株主持分損益は、子会社の純利益のうち少数株主持分に相当する額をいう。

一般に、親会社説は⁴⁾、親会社の株主のみの立場に立脚し、親会社の指揮下にある企業集団の財務諸表として、連結財務諸表を作成する考え方をいう。よって、親会社説に立つならば、少数株主は、債権者と同様企業外部者として位置づけられ、その本質を外部からの資金調達という意味で負債とすることが妥当となる。以上より、この説に基づく場合、連結利益（純利益および包括利益）は、親会社株主に帰属する概念として導かれる（以下、親会社説型純利益、親会社説型包括利益）。

一方、経済的単一体説は⁵⁾、企業集団を構成する親会社の株主と子会社の株主の立場に立ち、親会社とは区別される企業集団の財務諸表として、連結財務諸表を作成する考え方をいう。よって、経済的単一体説に立つならば少数株主は、親会社株主と同等に資本提供者として位置づけられ、その本質を出資者の持分という意味で資本とすることが妥当となる。以上より、この説に基づく場合、企業集団全ての利益を合算した額に業績指標性を求めるため、連結利益（純利益および包括利益）は、親会社株主および少数株主に帰属する概念として導かれる（以下、経済的単一体説型純利益、経済的単一体説型包括利益）。

表1 連結基礎概念に基づく利益概念

	帰属の視点	
	親会社説	経済的単一体説
純利益	親会社説型純利益	経済的単一体説型純利益
包括利益	親会社説型包括利益	経済的単一体説型包括利益

(出典) 松原紗織「包括利益概念の帰属題に関する検討」『産業経理』第65巻 第4号 (2006年1月), 133頁参照。

表1は、上述の議論に基づき帰属の視点より純利益と包括利益を分類している。

なお、本来、純利益と包括利益との関係は、帰属の視点のみならず認識の視点からも問題も指摘できる⁶⁾。これは、特定の資産または負債を時価評価した際の評価差額をどのように認識するかという問題が、いかなる利益を認識するか、すなわち実現概念⁷⁾を守るか否かという課題に帰着するからである。したがって、包括利益について議論する際は、純利益との対比という点で認識の問題が存在する。ただし、本稿では、問題を簡略化するため、純利益と包括利益について帰属のみの視点から検討を進める。

以上を踏まえ、本稿では、日本版概念フレームワーク、2010年包括利益会計基準および2013年包括利益会計基準における純利益と包括利益の関係について、連結基礎概念に基づく利益概念の視点より分析し、連結上の利益概念（純利益と包括利益）の変容を明らかにする。具体的には、連結財務諸表に計算表示される利益概念（純利益と包括利益）が制度改定に伴いどのように変容したのか、さらにはその変容が利益概念のみならず資本概念にいかなる影響を及ぼすのか明示する。

2. 日本版概念フレームワークに基づく利益概念⁸⁾

日本版概念フレームワークに基づけば、純利益と包括利益は下記のように位置づけられる。具体的には、資産、負債に独立した定義を与え、負債の本質的特性を債務と踏まえた上で極めて限定的な形で位置づけている（第3章、第4項、第5項）。さらに、純資産を、「資産と負債の差額をいう」（第3章、第6項）とした上で、株主資本を、「純資産のうち報告主体の所有者である株主（連結財務諸表の場合には親会社株主）に帰属する部分をいう」（第3章、第7項）と定義している。したがって、純資産は、報告主体の所有者である株主（連結財務諸表の場合には親会社株主）に帰属する資本とその他の要素に分類される。その他の要素のうち、報告主体の所有者である株主以外に帰属するものは、少数株主持分などが含まれ、いずれにも帰属しないものには、リスクから解放されていない投資の成果などが含まれる。よって、株主資本を純資産概念と区別し、親会社株主に関連づけ位置づけている。純資産を株主資本とその他の要素に区分したのは、純利益情報の有用

性が高いことを考慮し、純利益を生み出す投資の正味ストックである株主資本を区別することに意味を見出しているためである。

上述の定義を受け、包括利益は、「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）と定義されている。すなわち、資産および負債を厳密に定義し、両者の差額概念として純資産を位置づけた上で、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⁹⁾。このことから、包括利益は親会社株主に加え少数株主に帰属する概念といえる（経済的単一体説型包括利益）。

一方、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（具体的には、親会社の増資による親会社株主持分の増加等……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。定義より、純利益の要件として「リスクから解放された投資の成果」および「報告主体の所有主に帰属」が明記されている。上述のように、日本版概念フレームワークでは、資本を報告主体の所有主（連結財務諸表の場合には親会社株主に）に帰属する概念として位置づけた上で、純利益を資本と関連づけて定義している。これは、利益情報の主要な利用者を、報告主体の企業価値に関心を有する当該報告主体の所有者、すなわち連結財務諸表を念頭に置いた場合の親会社株主に求めていることを意味する。このことから、純利益は親会社株主に帰属する概念といえる（親会社説型純利益）。

なお、日本版概念フレームワークは、財務諸表の構成要素を、資産、負債、純資産、収益、費用、純利益、包括利益の7つに限定しており（第3章、第2項）、少数株主持分の中間区分への表示の可能性を否定している。以上より、日本版概念フレームワークでは、利益概念の定義において親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を共存させていることが明らかとなった。

3. 親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益の併存

2010年包括利益会計基準では、純利益に加えて包括利益の計算表示を定めている。日本における包括利益の計算表示は、国際的な会計基準の動きに対応する観点より進められてきた（2010年包括利益会計基準、par.20）。具体的には、当期純利益の維持を前提とした上で、包括利益について日本での導入を検討する方向性を示している（2010年包括利益会

計基準, par.20)。これは、「包括利益の表示の導入は、包括利益を企業活動に関する最も重要な指標として位置づけることを意味するものではなく、当期純利益に関する情報と併せて利用することにより、企業活動の成果についての情報の全体的な有用性を高めることを目的」として位置づけているためである。換言すれば、市場関係者から広く認められている当期純利益に関する情報の有用性を前提とし、包括利益の表示によりその重要性を低めることを示唆するものでない点を強調している（2010年包括利益会計基準, par.22）。

そして、包括利益を表示する計算書は、「連結損益計算書、連結包括利益計算書」（以下、2計算書方式）と「連結損益及び包括利益計算書」（以下、1計算書方式）があり、いずれかの形式によることが定められている（2010年包括利益会計基準, par.11）。

以下では、2010年包括利益会計基準を基に、2計算書方式および1計算書方式に基づき示される利益概念を明示する。

表2は、2計算書方式に基づく表示例である。表2より、2計算書方式は、当期純利益を表示する損益計算書と包括利益を表示する包括利益計算書からなる（2010年包括利益会計基準, par.11 (1)）。したがって、この方式に基づけば、純利益と包括利益が明確に区別される。具体的には、連結損益計算書は少数株主損益調整前当期純利益から少数株主利益を控除することにより当期純利益を計算表示している。したがって、純利益は、親会社株主のみに帰属する親会社説に基づく概念として計算表示される。一方、連結包括利益計算書は、少数株主損益控除前当期純利益にその他の包括利益を加減し、包括利益を計算表示している。したがって、包括利益は、親会社株主と少数株主両者に帰属する経済的単一体

表2 2計算書方式

<連結損益計算書>	
売上高	xxx
...	xxx
税金等調整前当期純利益	xxx
法人税等(控除)	xxx
少数株主損益調整前当期純利益	xxx
少数株主利益(控除)	xxx
当期純利益	xxx
<連結包括利益計算書>	
少数株主損益調整前当期純利益	xxx
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	xxx
繰延ヘッジ損益	xxx
その他の包括利益合計	xxx
包括利益	xxx
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	xxx
少数株主に係る包括利益	xxx

(出典) 2010年包括利益会計基準, 参考2 包括利益の表示例参照。

説に基づく概念として計算表示される。なお、連結財務諸表では、包括利益のうち親会社株主および少数株主に帰属する額がそれぞれ付記される。

表3は、1計算書方式に基づく表示例である。1計算書方式は、当期純利益の表示と包括利益の表示を1つの計算書で示す形式である（2010年包括利益会計基準，par.11(2)）。したがって、1計算書方式は、2計算書方式に比べ包括利益が強調される。

表3より、2計算書方式の場合と同様に1計算書方式に基づき計算表示される純利益は、少数株主損益調整前当期純利益から少数株主利益を控除することにより算定される。したがって、純利益は、親会社株主のみに帰属する親会社説に基づく概念として計算表示される。一方、1計算書方式に基づく包括利益は、当期純利益に少数株主利益を加算し少数株主損益調整前当期純利益を算定した上でその他の包括利益を加減することにより算定される。したがって、包括利益は、親会社株主と少数株主両者に帰属する経済的単一体説に基づく概念として計算表示される。なお、2計算書方式と同様に連結財務諸表では、包括利益のうち親会社株主および少数株主に帰属する額がそれぞれ付記される。

以上より、2010年包括利益会計基準に基づけば、2計算書方式および1計算書方式ともに、純利益は親会社株主に帰属する親会社説型純利益、包括利益は親会社株主と少数株主に帰属する経済的単一体説型包括利益が計算表示されることが明らかである。

2009年に公表された「企業結合会計の見直しに関する論点整理」（以下、2009年論点整理）では、このように親会社説型純利益を引き続き採用する方向性が示されている。具体

表3 1計算書方式

<連結損益及び包括利益計算書>	
売上高	xxx
...	xxx
税金等調整前当期純利益	xxx
法人税等(控除)	xxx
少数株主損益調整前当期純利益	xxx
少数株主利益(控除)	xxx
当期純利益	xxx
少数株主利益(加算)	xxx
少数株主損益調整前当期純利益	xxx
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	xxx
繰延ヘッジ損益	xxx
その他の包括利益合計	xxx
包括利益	xxx
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	xxx
少数株主に係る包括利益	xxx

(出典) 2010年包括利益会計基準，参考2 包括利益の表示例参照。

的には、「親会社の株主は親会社及び子会社における資本に対する請求権を有しているが、少数株主は、子会社に対する資本の請求権を有しているにすぎないため、親会社の株主と少数株主とはリスク及びリターンは大きく異なり、親会社株主持分と少数株主持分は同等ではない。また、子会社に欠損が生じた場合についても、通常、少数株主は親会社と同じ負担をしないと考えられる。さらに、資本市場で実際に取引されているのは、企業集団の株式ではなく、親会社の株式であることから、少数株主に帰属する分を除く成果とそれを生み出す元手に関する情報がその投資意思決定に有用になると考えられる。」(2009年論点整理, par.17)と述べ、親会社株主と少数株主の性格との相違を示した上で、親会社説型純利益の投資意思決定に対する有用性を根拠に、引き続き従来と同様の当期純利益(親会社説型純利益)の計算表示を行うことが適当であるという方向性を示している。

なお、純利益および包括利益の表示方法に関しては、当期純利益を重視する観点より、当期純利益と包括利益が明確に区分される2計算書方式を支持する見解が多くみられたが(2010年包括利益会計基準, par.36)、次の3点より2計算書とともに1計算書方式の選択も認めている(2010年包括利益会計基準, par.37)。第1に、現行の国際的な会計基準では両方式ともに認めていること、第2に、IASBとFASBの検討の方向性を踏まえると1計算書方式を利用可能とすることがコンバージェンスに資すると考えられること、第3に、1計算書方式でも2計算書方式でも、包括利益の内訳項目として表示される項目は同じであるため、比較可能性を著しく損なうものではないこと(2010年包括利益会計基準, par.37)。

4. 経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益の併存

企業会計基準委員会では、東京合意に基づき中期的に取り組むこととしていた既存の差異に関連するプロジェクト項目の検討が行われ、2009年論点整理が公表された。さらに審議が重ねられ、2013年1月に「企業結合に関する会計基準(案)」を始めとした企業結合に関する一連の会計基準に係る公開草案の1つとして、少数株主持分(非支配株主持分)の取扱いについて改正案が示され「連結会計基準(案)」が公表された。そして、一般に寄せられた意見を踏まえ、2013年連結会計基準が公表された。加えて、同年に「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(以下、2013年貸借対照表の純資産の部表示会計基準)や2010年包括利益会計基準等も変更がなされた。2013年連結会計基準では、国際的な会計基準との整合性や比較可能性の観点から、親会社説だけでなく経済的単一体説に基づく会計処理が取り入れられ、これらが、利益概念(純利益と包括利益)へ抜本的な影響を及ぼし、さらには資本概念の在り方へも疑問を投げかけることとなった。

表4 純資産の部の表示

改正前	純資産の部		改正後	純資産の部	
I 株主資本			I 株主資本		
1 資本金	×××		1 資本金	×××	
2 新株申込証拠金	×××		2 新株申込証拠金	×××	
3 資本剰余金	×××		3 資本剰余金	×××	
4 利益剰余金	×××		4 利益剰余金	×××	
5 自己株式	△×××		5 自己株式	△×××	
株主資本合計	×××		株主資本合計	×××	
II その他の包括利益累計額			II その他の包括利益累計額		
その他有価証券評価差額金	×××		その他有価証券評価差額金	×××	
繰延ヘッジ損益	×××		繰延ヘッジ損益	×××	
その他の包括利益累計額合計	×××		その他の包括利益累計額合計	×××	
III 新株予約権	×××		III 新株予約権	×××	
IV 少数株主持分	×××		IV 非支配株主持分	×××	
純資産合計	×××		純資産合計	×××	
負債・純資産合計	×××		負債・純資産合計	×××	

(出典) 2009年貸借対照純資産の部の表示会計基準, pars.18-37
2013年貸借対照純資産の部の表示会計基準, pars.18-37

具体的には、2013年連結会計基準より、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、少数株主持分から非支配株主持分と呼称することとなった（2013年連結会計基準, par.26）。非支配株主持分への改正の背景は、次の2点が挙げられている。第1に、他の議決権の過半数を所有していない株主であっても他の会社を支配し親会社となることがありうるため、より正確な表現とするため（2013年連結会計基準, par.55-2）。第2に、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連携に配慮し、連結財務諸表上従来と同様に親会社株主に帰属する株主資本のみを株主資本として表示するため（連結会計基準, par.51-3）である。

これに伴い、連結貸借対照表の純資産の表示も少数株主持分から非支配株主持分へ変更された。ただし、連結貸借対照表の純資産の部の表示に関しては、それ以外の変更はない。これは、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連携にも配慮し、連結財務諸表上、従来と同様に親会社株主に帰属する株主資本のみを株主資本として表示するとされている（2013年連結会計基準, par.51-3）。表4は、少数株主持分から非支配株主持分への表示の改正に伴う貸借対照表の純資産の部の表示例である。

さらに、2013年連結会計基準は、純利益と包括利益との関係に影響を与えている。具体的には、少数株主持分から非支配株主持分への名称の変更に伴い（2013年連結会計基準, par.26）、当期純利益に係る表示内容が変更された。すなわち、現行の少数株主損益調整前当期純利益が当期純利益へ、現行の当期純利益が親会社株主に帰属する当期純利益へ変更された（2013年結会計基準, par.39）。

表5 2 計算書方式

<連結損益計算書>	
売上高	xxx
...	xxx
税金等調整前当期純利益	xxx
法人税等(控除)	xxx
当期純利益	xxx
非支配株主に帰属する当期純利益(控除)	xxx
親会社株主に帰属する当期純利益	xxx
<連結包括利益計算書>	
当期純利益	xxx
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	xxx
繰延ヘッジ損益	xxx
その他の包括利益合計	xxx
包括利益	xxx
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	xxx
非支配株主に係る包括利益	xxx

(出典) 2013年包括利益会計基準, 参考2 包括利益の表示例参照。

以下では、2013年包括利益会計基準を基に、2 計算書方式および1 計算書方式に基づき表示される利益概念の変容を明示する。

表5は、2013年包括利益会計基準に基づく2 計算書方式の表示例である。2 計算書方式は、包括利益と純利益を別々の計算書で計算表示する形式である。具体的には、当期純利益に非支配株主に帰属する当期純利益を加減することにより、親会社株主に帰属する当期純利益を計算表示する。したがって、純利益は、親会社株主と非支配株主に帰属する経済的単一体説に基づく概念として計算表示される。一方、連結包括利益計算書は、上述の当期純利益にその他の包括利益を加減し、包括利益を計算表示している。したがって、包括利益は、親会社株主と非支配株主両者に帰属する経済的単一体説に基づく概念として計算表示される。なお、連結財務諸表では、包括利益のうち親会社株主および非支配株主に帰属する額がそれぞれ付記される。

表6は、2013年包括利益会計基準に基づく1 計算書方式の表示例である。1 計算書方式は、当期純利益を包括利益の内訳項目とし、包括利益と当期純利益を1つの計算書で計算表示する形式である。具体的には、当期純利益は、親会社株主および非支配株主に帰属する経済的単一体説に基づく概念として計算表示される。さらに、この当期純利益にその他の包括利益を加減し、包括利益を計算表示している。したがって、包括利益は、親会社株主と非支配株主両者に帰属する経済的単一体説に基づく概念として計算表示される。な

表6 1 計算書方式

<連結損及び包括利益計算書>	
売上高	×××
...	×××
税金等調整前当期純利益	×××
法人税等(控除)	×××
当期純利益	×××
(内訳)	
親会社株主に帰属する当期純利益	×××
非支配株主に帰属する当期純利益	×××
その他の包括利益	
その他有価証券評価差額金	×××
繰延ヘッジ損益	×××
その他の包括利益合計	×××
包括利益	×××
(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	×××
非支配株主に係る包括利益	×××

(出典) 2013年包括利益会計基準、参考2 包括利益の表示例参照。

お、連結財務諸表では、純利益および包括利益のうち親会社株主および非支配株主に帰属する額がそれぞれ付記される。

このように改正後は、従来の少数株主損益調整前当期純利益を当期純利益として、従来の当期純利益を、親会社株主に帰属する当期純利益として位置づけている。換言すれば、純利益を経済的単一体説に基づく概念として¹⁰⁾、包括利益を改正前と同様に経済的単一体説に基づく概念として位置づけている。

前述のように2009年論点整理では、純利益について親会社株主と非支配株主とはリスクおよびリターンが大きく異なり、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報が投資家の意思決定に有用であると考えられることから、従来通りの考え方（親会社説に基づく当期純利益の計算表示）を踏襲する方向性が示されていた。しかしながら、2009年論点整理へのコメントや委員会の審議を受け、純利益と包括利益との関係に抜本的な変更がなされた。このような改正の背景として3点が挙げられている。

第1に、国際的な会計基準では、連結損益計算書における当期純利益は非支配株主に帰属する当期純利益も含めて表示することにより比較可能性を図っている（2013年連結会計基準、par.51-2）。これは、国際的な会計基準が採用している経済的単一体説に基づけば、非支配株主は親会社株主と同様に位置づけられ、その結果、親会社株主と非支配株主に帰属する損益が当期純利益として位置づけられるためである¹¹⁾。

第2に、非支配株主に帰属する損益を区分して内訳表示すれば、変更に伴う影響を、投

資家はその意思決定において考慮できるとも考えられる。したがって、当期純利益に非支配株主に帰属する損益も含めるとともに、親会社株主に帰属する当期純利益を内訳表示または付記する（連結会計基準，par.51-3）。第3に、親会社株主に係る成果とそれを生み出す原資に関する情報は投資家の意思決定に引き続き有用である。したがって、国際的な会計基準でも区分して表示している（連結会計基準，par.51-3）。

5. 連結基礎概念に基づく利益概念の変容と資本概念への影響

以上より、2013年包括利益会計基準は、日本版概念フレームワークさらには2010年包括利益会計基準以来踏襲されてきた従来の利益概念の在り方、すなわち親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益の關係に抜本的な変更がなされたといえよう。そして、このことは資本概念の変容も導く。

なぜなら、経済的単一体説型純利益を計算表示しながら、一方、表4でみられるように連結貸借対照表では、非支配株主持分を株主資本とは別に表示しているからである¹²⁾。このことは、経済的単一体説型純利益を計算表示するにも関わらず、連結貸借対照表の表示上、非支配株主持分が株主資本へ含まれていないことを意味する。本来、経済的単一体説型純利益を計算表示するならば、非支配株主持分も株主資本の範囲へ含まれるはずである。この点は、純利益と株主資本とを連携させてきた従来の關係を鑑みると、資本概念への影響の1点目として挙げることができる。

さらに、支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち非支配株主に帰属する部分は、非支配株主持分として処理される。このことは、非支配株主持分の中へ子会社の評価・換算差額等や新株予約権が含まれることを意味する。したがって、このような要素を含む非支配株主持分を単純に資本として位置づけることは可能であるのかという論点が残されている。このことは、資本概念への影響の2点目として挙げることができる。

6. 結論

本稿では、日本版概念フレームワーク、2010年包括利益会計基準および2013年包括利益会計基準における純利益と包括利益との關係について、連結基礎概念に基づく利益概念の視点より分析し、連結上の利益概念（純利益と包括利益）の変容を明らかにした上で、その変容に伴い利益概念のみならず資本概念にいかなる影響を及ぼすのか明示することを目的としている。

前述のように2つの連結基礎概念に基づけば理念的に4つの利益概念が導かれる。具体的には、親会社説に立つならば、親会社株主に帰属する概念として親会社説型純利益および親会社説型包括利益、一方、経済的単一体説に立つならば、親会社株主および少数株主に帰属する概念として経済的単一体説型純利益および経済的単一体説型包括利益である。

日本版概念フレームワークおよび2010年包括利益会計基準では、純利益は親会社説に基づく概念として、包括利益は、経済的単一体説に基づく概念に基づく概念として位置づけている。一方、2013年包括利益会計基準では、純利益を経済的単一体説に基づく概念へ変更し、包括利益は改正前と同様に経済的単一体説に基づく概念に基づく概念として位置づけている。表7は、制度改定に伴う純利益と包括利益との関係の変遷を示している。

前述のように、2つの連結基礎概念が意識されるならば、4つの異なる利益概念が導かれるが、これら4つの利益概念を並列に捉えることは難しい。そこで、連結基礎概念に基づく利益概念の変容について議論の余地が残されていると考えられる。従来のように、純利益と包括利益を異なる連結基礎概念に基づき定義することにより、両者が混在した場合、必ずしも整合的に説明を行えない恐れがある。一方、現在のように経済的単一体説に基づき純利益を位置づけるならば、なぜ貸借対照表上の株主資本の中に非支配株主持分が含まれないのか説明される必要がある。換言すれば、経済的単一体説に基づき純利益を計算表示するならば、非支配株主持分が株主資本へ含まれるはずである。

ただし、非支配株主持分を株主資本へ含めた場合、支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金及び評価・換算差額等のうち非支配株主に帰属する部分が、非支配株主持分として処理されるため、非支配株主持分へ子会社の評価・換算差額等や新株予約権が含まれる。したがって、このような要素を含む非支配株主持分を単純に株主資本として位置づけることは可能であるのかという問題も残されている。このことは、連結財務諸表に計算表示される利益概念（純利益と包括利益）の変容が、資本概念へ与える影響も無視することができないことを含意している。

表7 制度改定に伴う純利益と包括利益の関係

	純利益	包括利益
日本版概念フレームワーク	親会社説型純利益	経済的単一体説型包括利益
2010年公表『包括利益の表示に関する会計基準』	親会社説型純利益	経済的単一体説型包括利益
2013年公表『包括利益の表示に関する会計基準』	経済的単一体説型純利益	経済的単一体説型包括利益

(出典) 筆者作成

註

- 1) 本稿における連結基礎概念に基づく利益概念（純利益と包括利益）の分類については、主として下記の文献を参照した。
松原沙織「包括利益概念の帰属問題に関する検討」『産業経理』第65巻 第4号（2006年1月），125-134頁参照。
- 2) 以下の文献では、IFRSにおける連結業績について検討されている。
梅原秀継「IFRSにおける連結業績－包括利益および経済的単一体説の導入をめぐる」『税経通信』第65巻 第4号（2010年4月），53-64頁参照。
- 3) 2013（平成25）年に改訂された「連結財務諸表に関する会計基準」（以下、2013年連結会計基準）より、子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、「少数株主持分」から「非支配株主持分」へ名称が変更された（2013年連結会計基準，par.26）。したがって、本稿では、2013年連結会計基準をベースに検討する際は、少数株主を非支配株主と呼称し、それ以外は、少数株主と呼称する。
- 4) 本稿における親会社説の考え方については、以下の文献を参照している。
齋藤真哉「連結基礎概念」杉山学編著『連結会計の基礎知識 第3版』中央経済社，2004年，12頁参照。
- 5) 経済的単一体説の考え方については、以下の文献を参照している。
前掲論文，12頁参照。
- 6) 例えば、認識の視点に関する議論は、下記の文献を参照されたい。
倉田幸路「包括利益をめぐる諸問題－実現と再分類調整の問題を中心に」『産業経理』59巻 第1号（1999年4月），47-56頁。
- 7) 一般に、実現は利益の確実性および再投資の準備を備えた概念を指すことから本稿でもこのような意味で用いることとする。
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。
- 8) 本節は、主に下記の文献を参照した。
松原沙織，前掲論文，125-134頁。
- 9) 以下の文献では、このように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2点を挙げている。第1に、ストック概念である資産と負債の差額である純資産の期間変動を収容する概念を準備する必要性があるため。第2に、国際的な状況を鑑みると、今後の研究の進展次第で、包括利益が純利益を超える意思決定有用性を持つ可能性があるため。
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。
- 10) 以下の文献では、2013年連結会計基準について、「親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連携に配慮して、連結貸借対照表上、株主資本は従来どおり親会社株に帰属する株主資本のみから構成されるとともに、大半の日本企業が採用する二計算書方式による連結損益計算書の最終行が、当期純利益ではなく、親会社株主に帰属する当期純利益である」ことから、親会社株主の観点を重視する親会社説的な考え方が依然として維持されている点を指摘している。
田中建二「新連結会計基準の批判的検討」『会計』第187巻 第4号（2015年4月），4頁。
- 11) 同様の見解として以下の文献が挙げられる。
前掲論文，3頁参照。

12) 以下の文献では、2013年に公表された企業会計基準公開草案第50号「連結財務諸表に関する会計基準（案）」および企業会計基準公開草案第52号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）」を受け、「貸借対照表における「株主資本」と利益計算の前提となる資本取引の定義が一貫しないこととなり、会計基準の整合性や財務諸表の比較可能性という点でかなり深刻な問題を引き起こしている」点を指摘されている。

梅原秀継「連結会計における資本と利益—公開草案第50号の特徴とその影響」『企業会計』第65巻 第6号（2013年6月）、32頁。

同様に以下の文献では、「当期純利益に非支配株主に帰属する純利益が含まれることになった点を踏まえると、非支配株主持分の性格づけを明確にし、連結貸借対照表の純資産の部の表示方法や資本概念の見直しについて、検討の余地があると思われる」点を指摘されている。

兼田克幸「新連結会計基準をめぐる諸課題」『企業会計』第67巻 第2号（2015年2月）、5頁。

参考文献

梅原秀継「連結会計における資本と利益—公開草案第50号の特徴とその影響」『企業会計』第65巻 第6号（2013年6月）、29-36頁。

梅原秀継「IFRSにおける連結業績—包括利益および経済的単一体説の導入をめぐる」『税経通信』第65巻 第4号（2010年4月）、53-64頁。

兼田克幸「新連結会計基準をめぐる諸課題」『企業会計』第67巻 第2号（2015年2月）、5-6頁。

企業会計基準委員会『企業結合会計の見直しに関する論点の整理』2009年7月10日。

企業会計基準委員会・企業会計基準第22号『連結財務諸表に関する会計基準』2010年6月30日（2013年9月13日最終改訂）。

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（2013年9月13日最終改訂）。

企業会計基準委員会・企業会計基準公開草案第50号『連結財務諸表に関する会計基準（案）』2013年1月11日。

企業会計基準委員会・企業会計基準公開草案第52号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（案）』2013年1月11日。

企業会計基準委員会・企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』2013年9月13日。

企業会計基準委員会・企業会計基準第21号『企業結合に関する会計基準』2013年9月13日。

倉田幸路「包括利益をめぐる諸問題—実現と再分類調整の問題を中心に—」『産業経理』59巻 1号（1999年4月）、47-56頁。

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「連結基礎概念」杉山学編著『連結会計の基礎知識 第4版』中央経済社、2006年。

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7月2日（2006年12月28日アップ・デート）。

田中建二「包括利益表示基準の批判的検討」『会計・監査ジャーナル』第683号（2012年6

月), 65-70頁。

田中建二「新連結会計基準の批判的検討」『会計』第187巻 第4号 (2015年4月), 1-12頁。

松原沙織「包括利益概念の帰属問題に関する検討」『産業経理』第65巻 第4号 (2006年1月), 125-134頁。

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。