

包括利益概念に関する認識および帰属の 視点からの検討

松原 沙織*

The Study on Comprehensive Income Notions in Terms of Recognition and
Contribution

Saori MATSUBARA

Abstract

This article aims to clarify the meaning of comprehensive income in terms of recognition and contribution. Theoretically, the income notions (net income and comprehensive income) are conceptualized in terms of parent company view and single economic entity view. However, regulatory, income notions are conceptualized in terms of coexistence of net income from parent company view and comprehensive income from single economic entity view. It will be shown that the income notions (net income and comprehensive income) on parent company have significant meaning.

1. 問題の所在

今日まで業績報告について様々な議論が行われてきたが、純利益に加えて包括利益を計上する意味は明らかにされていない¹⁾。従来より、純利益と包括利益のあいだには、認識および帰属の視点から問題が指摘されてきた²⁾。認識は、特定の資産または負債を時価評価した際の評価差額を最終的にいかなる利益として認識するか、すなわち実現概念³⁾を守るか否かという問題である⁴⁾。一方、帰属は、純利益が親会社説に基づく概念とするな

* 東海大学政治経済学部経営学科准教授

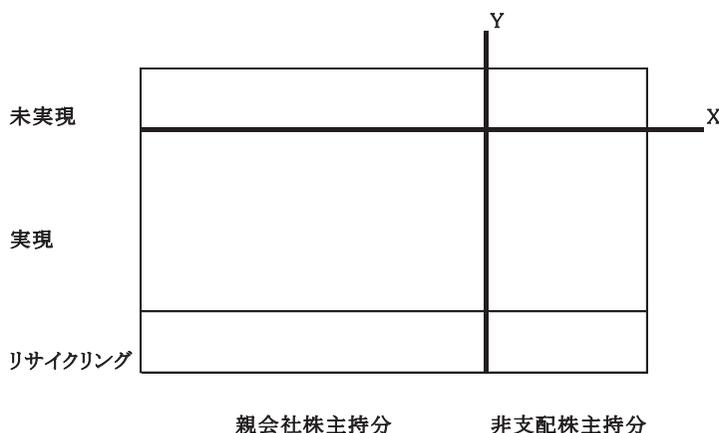


図1 包括利益に関する概念上の論点

(出典) 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頁を加工した。

らば、包括利益と純利益のあいだに、非支配株主に帰属する損益を連結利益へ含めるか否かという問題である⁵⁾。非支配株主持分は、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、非支配株主持分損益は、子会社の純利益のうち非支配株主持分に相当する部分をいう⁶⁾。包括利益を計上する意味は、連結財務諸表を念頭に置かならば、子会社が保有する評価・換算差額等⁷⁾や新株予約権の取扱いが、非支配株主持分や非支配株主持分損益を通し利益計算へ与える影響を、認識および帰属の視点から検討することにより、よりいっそう明確になると考えられる。

図1は、認識および帰属の視点から包括利益に関する概念上の論点を示している。傍線Xは、利益(包括利益、純利益)を実現と未実現に分類し認識の視点から論点を示し、傍線Yは、利益(包括利益、純利益)を親会社株主と非支配株主に帰属する部分に分類し帰属の視点から論点を示している。なお、リサイクルリングは、未実現の状態で一度認識され、包括利益へ含められた未実現評価損益を、実現時に損益計算書上の利益へ再度算入し直し、利益の二重計上を防ぐため、包括利益からこの金額を控除する処理方法である。

以上を踏まえ、本稿では、認識および帰属の視点から包括利益計上の意味を検討することを目的とする。具体的には、認識および帰属の視点に基づき分析上の課題を明らかにした上で、子会社が保有する評価・換算差額等の取扱いが、非支配株主持分損益および非支配株主持分の取扱いを通し利益計算へ与える影響を確認する。これにより、改めてそれぞれの利益概念の組み合わせについて認識および帰属の視点より考察する。

2. 認識および帰属の視点からの課題

以下では、利益概念について認識および帰属の視点より分析上の課題を明らかにする。一般に特定の資産あるいは負債を時価評価した際の評価差額を認識するか否かという点に関しては、従来より実現概念に基づき議論されてきた。すなわち、実現あるいは未実現という点において両者（包括利益、純利益）に相違が生じることとなる。一方、誰に帰属する利益を計算表示するかという点に関しては、従来より連結基礎概念に基づき議論されてきた⁸⁾。具体的には、親会社説に基づけば、連結利益（純利益、包括利益）は、親会社株主に帰属する概念として導かれ（以下、親会社説型純利益、親会社説型包括利益）、経済的単一体説に基づけば、連結利益（純利益、包括利益）は、親会社株主および非支配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は、上述の議論に基づき認識および帰属の視点より純利益と包括利益を分類している。

例えば、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（2006（平成18）年12月にアップ・デート）、1つの概念フレームワークの中に親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を併存させている⁹⁾。つづく2010（平成22）年には、「包括利益に関する会計基準」が公表され（以下、2010年包括利益会計基準）、ここでも親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益が採用されている¹⁰⁾。一方、2013（平成25）年には、2010年包括利益会計基準が改訂され（以下、2013年包括利益会計基準）、制度として導入された純利益と包括利益の関係に変更が加えられ、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益が採用されている。この改定は、国際的な比較可能性の向上の観点より説明されているが（2013年連結会計基準、pars.51-2）、利益概念の組み合わせに関する根拠は明確にされていない。表2は、制度改定に伴う純利益と包括利益の関係の変遷を示している。

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
認識の視点	実現	親会社説型純利益	経済的単一体説型純利益
	一部実現、一部未実現	親会社説型包括利益	経済的単一体説型包括利益

（出典）松原沙織『包括利益概念に関する検討』（博士論文、2009年3月）、68頁を加工した。

表2 制度改定に伴う純利益と包括利益の関係の変遷

	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年包括利益会計基準	親会社説型純利益	経済的単一体説型包括利益
2013年包括利益会計基準	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) 松原沙織「連結基礎概念に基づく利益概念の変容」『東海大学紀要 政治経済学部』第49巻(2017年9月), 232頁。

以上より、認識および帰属の視点から理念上の利益概念の組み合わせ(表1)そして制度上の利益概念の変遷(表2)を確認した。しかしながら、認識および帰属の視点からそれぞれの利益概念の組み合わせが持つ意味については明らかにされていない。したがって、両者の視点よりそれぞれの利益概念について検討する必要がある。

例えば、子会社が保有する評価・換算差額等が実現した際に生じる益(損)のうち非支配株主持分割合は、非支配株主持分損益として利益計算へ考慮される。この際、非支配株主持分損益をどのように利益計算へ考慮すべきかという問題が課題として残されている。なぜならば、非支配株主持分損益の取扱いは、純利益と包括利益の差を実現・未実現の視点から説明可能か否かという認識の問題へ帰着するからである。

さらに、連結財務諸表を念頭に置くならば、支配獲得日後に生じた子会社の利益剰余金、評価・換算差額等や新株予約権のうち非支配株主に帰属する部が、非支配株主持分として処理される。これにより、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。したがって、特定の利益を算定する際に、子会社の評価・換算差額等や新株予約権を含む非支配株主持分を資本として扱うことが可能か否かという問題が課題として残されている¹¹⁾。なぜならば、非支配株主持分の取扱いは、資本と純利益の連繋を考慮に入れるならば、純利益と包括利益の差を帰属の視点から説明可能か否かという帰属の問題へ帰着するからである。

なお、連結基礎概念にもとづけば、理念的に親会社説型純利益と親会社説型包括利益そして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組み合わせが考えられるが、日本版概念フレームワークや2010年包括利益会計基準で見られるように、実務上は親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益の組み合わせも用いられている。よって、本稿では、親会社説型純利益と親会社説型包括利益、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益に加え、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益の組み合わせについて、認識および帰属の視点より検討する。

3. 認識および帰属の視点からの考察

以下では、親会社説型純利益と親会社説型包括利益、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益そして親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益について、上述の2つの課題に基づき考察する。具体的には、評価・換算差額等の典型例である売却可能有価証券を例に検討する¹²⁾。

まず認識問題について検討する¹³⁾。例えば、上述の親会社説型純利益を計算表示する際には、子会社が保有する売却可能有価証券を売却した際に生じる売却可能有価証券売却損益のうち、非支配株主持分割合は非支配株主持分損益として親会社説型純利益を計算する際に考慮される。例えば、経済的単一体説型包括利益を計算表示する際には、理念上非支配株主持分損益を再度損益計算へ含める必要はない。ただし、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示するに当たり、非支配株主持分損益が再び考慮される。すなわち、売却可能有価証券売却損益の非支配株主持分割合（非支配株主持分損益）は、経済的単一体説型包括利益を計算表示するために親会社説型純利益へ再び加減されなければならない。これは、売却可能有価証券売却益が実現している点を考慮すれば、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益の差を実現の視点より説明することが困難であることを意味する。

一方、利益概念を親会社説型純利益と親会社説型包括利益あるいは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いずれかの形に合わせるならば、純利益と包括利益の差を認識の視点から説明することは可能である。なお、親会社が保有する売却可能有価証券を売却した場合、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益へ与える影響は異ならない。よって、この点から純利益と包括利益の差は論じられない。

次に帰属問題について検討する¹⁴⁾。例えば、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、経済的単一体説型純利益と連繋する資本は親会社株主および非支配株主に帰属する資本となる。なぜなら、経済的単一体説に基づくならば、非支配株主は、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して考えられるからである¹⁵⁾。これにより、支配獲得日後に生じた子会社の評価・換算差額等や新株予約権のうち非支配株主に帰属する部分が資本へ含まれる。これは、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考慮すれば、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差を帰属の視点から説明することが困難であることを意味する。

一方、親会社説型純利益と親会社説型包括利益を計算表示する場合、親会社説型純利益

表3 認識および帰属の視点からの考察に基づく利益概念の整理

	認識	帰属
親会社説型純利益と親会社説型包括利益	○	○
経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益	○	×
親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益	×	○

(出典) 筆者作成

を計算表示する際に連繋する資本は親会社株主に帰属する資本となり、非支配株主持分は資本へ含まれない。なぜなら、親会社説に基づくならば非支配株主持分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して考えられるからである。同様に、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合も、親会社説型純利益を採用していることから当該純利益と連繋する資本は親会社株主に帰属する資本となるため、非支配株主持分は資本へ含まれない。よって、この点から純利益と包括利益の差は論じられない。

以上から、非支配株主持分損益の性格を鑑みると、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、純利益と包括利益の差を認識の視点から説明することができない。ただし、親会社説あるいは経済的単一体説のいずれかに合わせる形でそれぞれの利益概念を位置付けるならば、純利益と包括利益の差を認識の視点から説明する可能性が残されている。一方、非支配株主持分の性格を鑑みると、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、純利益と包括利益の差を帰属の視点から説明することができない。ただし、親会社説型純利益と親会社説型包括利益あるいは親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益のいずれかに合わせる形でそれぞれの利益概念を位置付けるならば、純利益と包括利益の差を帰属の視点から説明する可能性が残されている。したがって、認識および帰属の視点から説明可能な利益の組み合わせとして、親会社説型純利益と親会社説型包括利益が導かれる。

表3は、上述の議論に基づき認識および帰属の視点から、利益概念の組み合わせについて整理している。

4. 結論

本稿では、認識および帰属の視点から包括利益計上の意味を明らかにすることを目的としている。具体的には、認識および帰属の視点に基づく課題を明らかにした上で、非支配

株主持分損益および非支配株主持分の扱いが利益計算へ与える影響を確認している。

認識および帰属の視点から3つの利益パターンが導かれた。具体的には、親会社説型純利益と親会社説型包括利益、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益そして親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益である。

認識の視点より検討した結果、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、子会社が保有する評価・換算差額等や新株予約権のうち実現分は、非支配株主持分損益として、親会社説型包括利益を計算表示する際に再び親会社説型純利益へ加減する必要がある。したがって、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、両者の差を認識の視点から説明することは難しい。ただし、親会社説型純利益と親会社説型包括利益あるいは経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益いずれかの形で利益概念を位置付けるならば、両者の差を認識の視点から説明する可能性が残されている。

帰属の視点より検討した結果、経済的単一体説型純利益と経済的単一体説型包括利益を計算表示する場合、資本と純利益の連繋を考慮に入れるならば、支配獲得備後に生じた子会社が保有する評価・換算差額等や新株予約権のうち非支配株主に帰属する部分を資本へ含める必要がある。したがって、純利益と包括利益の差を帰属の視点からの説明することは難しい。ただし、親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益あるいは親会社説型純利益と親会社説型包括利益のいずれかの形で計算表示する場合、資本と純利益の連繋を考慮に入れるならば、支配獲得備後に生じた子会社が保有する評価・換算差額等や新株予約権のうち非支配株主に帰属する部分を資本へ含める必要がない。したがって、純利益と包括利益の差を帰属の視点から説明する可能性が残されている。

以上より、認識および帰属の視点より説明可能な利益の組み合わせとして、親会社説型純利益と親会社説型包括利益が導かれた。換言すれば、親会社説型純利益と親会社説型包括利益を組み合わせることにより、包括利益計上の意味を見出すことができると考えられる。

註

1) 従来より経営者の意思決定の所産である純利益に有用性が認められてきた。本稿でも同様の立場をとる。

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、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。

2) 以下の文献では、包括利益概念について認識および帰属の視点から問題を指摘している。齋藤真哉「第3章 財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著『詳解 討議資料 財務会計の概念フレ

- ームワーク』中央経済社，2005年，56-69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。
- 3) 実現は，一般に「利益の確実性」および「再投資の準備」を備えた概念として位置づけられる。本稿でも同様の概念として用いる。
- 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—現主義の観点から」『企業会計』第42巻 第1号（1990年1月），19-20頁参照。
- 4) 以下の文献では，包括利益概念について認識の視点から問題を指摘している。
- 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として」『産業経理』第59巻 第1号（1999年4月），18-24頁。
- 辻山栄子「時価情報の展開と包括利益」『COFRI ジャーナル』第21巻 第12号（1995年12月），82-92頁。
- 5) 以下の文献では，包括利益概念について帰属の視点から問題を指摘している。
- 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（2013年6月），29-36頁。
- 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。
- 6) 2013（平成25）年には，「連結財務諸表に関する会計基準」（以下，2013年連結会計基準）が改訂された。これに伴い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，本稿でも「非支配株主持分」と呼称する。ただし，2013年連結会計基準より前の制度に基づき説明する際には「少数株主持分」を用いる。
- 7) 2013年（平成25）年に公表され「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年貸借対照表表示基準）では，連結貸借対照表上の株主資本以外の部分は，評価・換算差額等，新株予約権および少数株主持分に区分し（2013年貸借対照表表示基準，pars.7-8），包括利益の構成要素のうち当期純利益を構成しない要素（その他の包括利益に該当）を「評価・換算差額等」と呼称している。したがって，本稿でも純資産の部の他の項目と区別するため「評価・換算差額等」と呼称する。
- 8) 本稿における連結基礎概念に基づく利益概念の分類は，下記の文献を参照している。
- 松原沙織，前掲論文，125-134頁参照。
- 9) 日本における連結基礎概念に基づく利益概念（純利益，包括利益）の変遷については，下記の文献を参照している。
- 松原沙織「連結基礎概念に基づく利益概念の変容」『東海大学紀要 政治経済学部』第49巻（2017年9月），221-235頁。
- 10) 2009年に公表された「企業結合の見直しに関する論点整理」（以下，2009年論点整理）では，親会社説型純利益の投資意思決定に対する有用性の視点から，親会社説型純利益と経済的単一体説型包括利益を引き続き採用する点が示されている（2009年論点整理，par.17）。
- 11) 同様の点は下記の文献でも指摘されている。
- 松原沙織，前掲論文，231頁参照。
- 12) 下記の文献では，新株予約権を例に認識の視点より説明している。なお，本稿での議論は，日本における新株予約権の取扱いについても同様である。

- 松原沙織「新株予約権に関する検討—包括利益計算に関連付けて」『横浜国際社会科学研究』第15巻 第4号（2010年12月），59-78頁。
- 13) 本稿における認識に関する検討は下記の文献を展開している。本稿では，論点をより明確にするために評価・換算差額等の典型例である売却可能有価証券を例に挙げている。
松原沙織，前掲論文，59-78頁。
- 14) 本稿における帰属に関する検討は下記の文献を展開している。下記の文献では，子会社の利益剰余金，評価・換算差額等および新株予約権のうち非支配株主に帰属する部分が資本へ含められることについて問題を指摘している。本稿では，この点を利益の帰属に関わる問題として展開している。
松原沙織「連結基礎概念に基づく利益概念の変容」『東海大学紀要 政治経済学部』第49巻（2017），231-235頁。
- 15) 本稿における親会社説および経済的単一体説の考え方については，下記の文献を参照している。
齋藤真哉「連結基礎概念（連結財務諸表の性格）」杉山学編著『連結会計の基礎知識 第4版』中央経済社，2004年，13-14頁参照。

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」第65巻 第6号（2010年4月），53-63頁。
- 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，375-417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25号『包括利益の表示に関する会計基準』2010年6月30日（2018年2月16日最終改訂）。
- 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』2005年12月9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22号『連結財務諸表に関する会計基準』2008年12月26日（2013年9月13日最終改訂）。
- 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』第59巻1号（1999年4月），47-56頁。
- 齋藤真哉「第3章 財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著『詳解 討議資料 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社，2005年，56-69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（連結財務諸表の性格）」杉山学編著『連結会計の基礎知識 第4版』中央経済社，2006年，13-20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。
- 辻山栄子「時価情報の展開と包括利益」『COFRI ジャーナル』第21巻 第12号（1995年12月），

松原沙織

82-92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。

松原沙織『包括利益概念に関する検討』（博士論文，2009年3月）。

松原沙織「新株予約権に関する検討—包括利益計算に関連づけて」『横浜国際社会科学研究所』
第15巻 第4号（2010年12月），59-78頁。

松原沙織「連結基礎概念に基づく利益概念の変容」『東海大学紀要 政治経済学部』第49巻
（2017年9月），221-235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。

山田康裕『滋賀大学経済学部研究叢書43号 財務業績報告の基礎概念』滋賀大学経済学部，
2007年。