

改正連結基準における連結基礎概念の検討

井 上 修

1. 本稿の目的

本稿の目的は、平成25年に改正された企業会計基準第12号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下、「改正連結基準」とする。)における連結基礎概念の位置付け、具体的には、親会社説と経済的単一体説のいずれが支配的な概念として位置付けられているのかについて検討することである。

改正連結基準では、親会社説と経済的単一体説のいずれの立場を基本としているのかという点が明記されていない(向 [2015] p.4)。この点、改正連結基準の公開草案に対して次のコメントが寄せられている。すなわち、「本公開草案においては従来親会社説による考え方から、親会社説を維持しているのか、経済的単一体説に移行したのかが明らかにされていないため、この点を基準において明確にして頂きたい。」というものである。このコメントが寄せられた背景としては、今回の改正で取り込まれた内容が、経済的単一体説と整合的であるという点が挙げられる。例えば、①非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とされるという点や(改正連結基準第28項から第30項)、②当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めるとされた点(改正連結基準第39項(3)②)がそれである。

これに対して財務会計基準機構(ASBJ)は、上記コメントに対して、「今回の改正の趣旨については、「結論の背景」により明確に記載した(連結会計基準第51-2項及び第51-3項)」とだけ回答している。しかしながら、この

該当箇所の内容だけでは、上記コメントに対する直接的な回答とはいえず、改正前の連結原則ないしは連結基準に示されていたような連結基礎概念に関する立場の明言は避けられている¹⁾。そのような状況を踏まえ、本稿は、改正連結基準において、従来から我が国が重視している親会社説が引き続き維持されているのか、それとも国際的な会計基準と整合的である経済的単一体説へ移行しているのかについて、いずれの概念が支配的であるのかを基礎として検討する。

親会社説と経済的単一体説に関しては様々な解釈が存在するが、本稿では、改正連結基準において示されている連結基礎概念の考え方を基本とする。すなわち、「(親会社説と経済的単一体説の) いずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている(改正連結基準第51-2項)」という説明を前提にして議論する²⁾。

なお、本稿は連結基礎概念に関する他の解釈や歴史的な経緯、その必要性

1) 改正連結基準は親会社説から経済的単一体説へ移行したと説明されることが多いようである(例えば、齋藤 [2013], 梅原 [2013], 企業会計 [2013], 秋葉 [2014] など)。これに対して、田中 [2015] は「親会社説から経済的単一体説に移行したとみなす解説も一部見受けられるが、親会社株主の観点を重視する親会社説的な考え方は依然として維持されているとみるのが穏当であろう(田中 [2015] p.4)」と述べている。

2) なお、企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(以下、「自己株式適用指針」とする。)においても、連結基礎概念に関して、主として連結財務諸表の作成目的の観点から説明されている(自己株式適用指針第49項)。

に関する議論に立ち入るものではない³⁾。また、親会社説と経済的単一体説のいずれをとるべきなのかという点についても本稿の議論の対象ではない⁴⁾。

2. 改正連結基準における非支配株主持分の位置付け

改正連結基準に示されている親会社説と経済的単一体説の特徴は、全部連結を前提として、資本に関する扱いが両者を区別しているという点である。そこでは、非支配株主持分の位置付け、つまり、非支配株主持分が資本として扱われるか否かが重要な着眼点となる。そして、その非支配株主の位置付けを踏まえて、連結上の当期純利益が非支配株主に帰属する部分も含めるか否かが決定されると考えられる。本稿においても、基本的に非支配株主持分の位置付けに着目して、まずは、(1) 改正連結基準における記述、(2) 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準との関係、及び(3) 概念フレームワークとの整合性の観点から、改正連結基準ではいずれの概念が支配的であるのかを検討する。

(1) 改正連結基準における記述

改正連結基準では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とされ、当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めることとしている。この改正の背景について、改正連結基準では次の

3) 連結基礎概念に関する議論については、高須 [1997]、梅原 [2006]、川本 [2009]、大雄 [2010] を参考にされたい。

4) 例えば、米山 [2008] は、利益情報の有用性の観点から、残余請求権者を普通株主に（連結企業集団においては親会社の普通株主）に限定し、彼らに帰属する成果で利益をとらえることの意義を説明している。他方、山地 [2013] は、論理的整合性、国際的競争性、非支配株主持分に関する実証結果を考慮して、我が国の連結基準は経済的単一体説に基づいて設定されるべきと主張している。

ように説明されている。まず、結論の背景によれば、「平成21年論点整理では、親会社株主と非支配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とし、従来どおりの考え方（親会社株主の視点）を示していた（改正連結基準第51-2項）」とある。なお、平成21年論点整理とは、平成21年7月に公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」を指す。平成21年論点整理は、国際的な会計基準の動向を踏まえた上で、我が国の改正前の連結基準であっても、国際的な会計基準との比較における情報開示について差異はないと判断し、「今後の方向性」として「現行の会計基準に基づく利益及び資本を示すことこそ、財務報告の目的に役立つと考えられる（平成21年論点整理第17項）」と明記している。これは、改正前の我が国の連結基準における親会社説に基づく利益と資本を踏襲することを示唆している。では、この論点整理の将来の方向性は、改正連結基準において引き継がれているのであろうか。

改正連結基準は、「平成21年論点整理で述べられている理由により、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は投資家の意思決定に引き続き有用であると考えられる（改正連結基準第51-3項）」とし、「親会社株主に帰属する当期純利益を区分して内訳表示又は付記するとともに、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（改正連結基準第51-3項）」としている。これら改正連結基準に示されている「平成21年論点整理で述べられている理由」が、親会社説の考え方を意味する「従来どおりの考え方」を踏襲していることを考慮すると、改正連結基準の根底には経済的単一体説よりも、親会社説の考え方があるとするのが自然な解釈である。

さらに、結論の背景では、これらの重要な改正事項に至った前置きとして、「我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基

準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではない（改正連結基準第51-2項）」と述べられており、引き続き我が国では親会社株主の視点が重視されていることが明記されている。その上で、これらの重要な改正事項は、あくまでも国際的な会計基準との比較可能性を意図した実務上の便宜を図ることを意図したものであると説明している（改正連結基準第51-2項後段及び第51-3項）。つまり、これらの重要な改正事項は、経済的単一体説へ移行したという観点からは説明されていない⁵⁾。それどころか、「我が国において重視されている親会社株主の視点」と明記されており、親会社説が改正連結基準の支配的な概念であることを示唆するものといえる⁶⁾。

5) なお、自己株式適用指針では、連結基準改正後に「親会社説」に基づいた説明が削除され、単に「会計処理」の説明が示されている。これは、「我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではない（改正連結基準第51-2項）」という改正連結基準の考えを反映したものと考えられる。ここでは重要なのは、経済的単一体説からの説明には決して書き換えられていないという点である。その他、関連する他の全ての会計基準においても「経済的単一体説」と明記した説明は見当たらない。

ただし、自己株式適用指針第49項には、経済的単一体説への移行を示唆する説明も存在する。すなわち、「連結子会社における当該連結子会社の非支配株主との取引を、連結上の資本取引と考えるべきかが論点になる。」とし、「連結子会社の非支配株主との取引も資本取引であると考えた場合は、原則として損益は生じないことになる。」と説明している。そして、「この問題については、連結財務諸表の作成目的と関連する問題である。」として、連結基礎概念との関連で当該会計処理の基本的な視点を示している。しかし、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の非支配株主からの取得及び非支配株主への処分については、「平成25年改正の連結会計基準では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とすることとされており、連結子会社における当該連結子会社の非支配株主との取引による親会社の持分変動は、連結上の資本剰余金の増減として処理することが適切と考えられる。」とし、結局のところ経済的単一体説という用語を用いて説明していない。親会社説を踏襲することの整合性から、当該会計処理を経済的単一体説に整合的な資本取引の観点から説明することを避けているものと考えられる。

6) その他、親会社説が引き続き支配的であることの論拠として、今回の改正で非支配株主持分の時価評価や全部のれん方式が採用されなかったという点も挙げられる。

(2) 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準との関係

前述のように、非支配株主持分の連結上の位置付けを検討することによって、親会社説と経済的単一体説のいずれが支配的といえるのかが明らかになる。仮に、非支配株主持分が連結上の資本として扱われるならば、経済的単一体説への移行を支持する1つの根拠となる⁷⁾。そこで、我が国の現行制度上の非支配株主持分の位置付けに関して、同じく改正連結基準の影響を受けて改正された企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（以下、「純資産基準」とする。）」における非支配株主持分の扱いを拠り所として分析する。なお、純資産基準では、改正連結基準の公表に伴う改正後の純資産基準を「平成25年改正会計基準」と称している。

まず、改正連結基準では、純資産の部に関して純資産基準に従い区分して記載する（改正連結基準第32項(3)）とし、「平成25年改正会計基準により、少数株主持分は非支配株主持分に変更された（第55-2項参照）ものの、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連繋にも配慮し、純資産の部において、株主資本とは区分して記載することとした。（純資産基準第7項）」（改正連結基準第55項）と説明している。

では改めて、改正連結基準が準拠している純資産基準における非支配株主持分の扱いを確認する。仮に、改正連結基準が経済的単一体説に移行したとするならば、純資産基準における非支配株主持分の位置付け等の変更がなされているはずである。

まず、純資産基準では、「平成25年改正会計基準においても、第21項から第26項の考え方を踏襲している（純資産基準第26-2項。）」とし、さらに、「平成25年改正会計基準においても、第28項から第33項の考え方を踏襲している

7) 秋葉 [2014] は、改正連結基準が（広義の）経済的単一体説に移行したことの論拠として、非支配株主持分の取扱いが資本となっている点を挙げている（秋葉 [2014] p.111）

（純資産基準第33-2項）。」としている。これら踏襲している考え方について、具体的に純資産基準第25項では「平成17年会計基準では、純資産のうち株主（連結財務諸表においては親会社の株主）に帰属する部分を、「資本」とは表記せず、株主に帰属するものであることをより強調する観点から「株主資本」と称するものとしている。」とし、親会社説の考え方が説明されている。さらに、純資産基準第32項では「非支配株主持分を純資産の部に記載することとしても、連結財務諸表の作成については、従来どおり、親会社の株主に帰属するもののみを連結貸借対照表における株主資本に反映させる」としている。

以上の点を勘案すると、改正連結基準は、引き続き従来純資産基準における資本の考え方に依拠していると考えられる。そうであるならば、非支配株主持分が株主資本として扱われていない以上、非支配株主は残余請求権者とはみなされていないため（米山 [2008] p. 249）、非支配株主は引き続き連結上の資本として扱われないと結論付けることができる。伝統的には、帰属すべき資本が先に決まってから利益の範囲が決定され则认为されている。資本が親会社株主に帰属する部分に限定されている限り、利益もまた本来的に親会社株主に帰属する部分であるはずである。このような解釈が成り立つならば、改正連結基準が依拠している純資産基準を論拠として、改正連結基準では親会社説が引き続き支配的であるといえる。

（3）概念フレームワークとの整合性

① 概念フレームワークと連結基礎概念との関係

本来、討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下、「概念フレームワーク」とする。）は、改正連結基準の影響を受けてはいない。しかし、我が国の概念フレームワークは、基本的に連結財務諸表を前提として構築されているため、改正連結基準と概念フレームワークとの整合性を分析すること

によって、親会社説と経済的単一体説のいずれが支配的であるのかを明らかにすることができる。

我が国の概念フレームワークは、以下のように親会社説と整合的である⁸⁾。まず、株主資本は「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（概念フレームワーク第3章第7項）」とし、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（同第3章第9項）」としている。そして、「純利益は、純資産のうちもっぱら株主資本だけを増減させる（同第3章第9項）」とし、株主資本の位置付けに関しては、親会社の株主に対する情報提供の観点から説明されている。すなわち、「利益情報の主要な利用者であり受益者であるのは、報告主体の企業価値に関心を持つ当該報告主体の（現在及び将来の）所有者である」とし、それを踏まえて、純利益に対応する株主資本を報告主体の所有者たる親会社株主に帰属するものと位置付けている（同第3章第19項）。

② 改正連結基準と概念フレームワークとの整合性

概念フレームワークにおける株主資本の位置付けは改正連結基準においても同様であるため、親会社説と整合的であるといえる。しかし、改正連結基準は、①非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金とし、②当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めるとした。そこで、これらの点を含んだ改正連結基準が、概念フレームワークと整合するかが問題となる。

8) 桜井 [2007] は「株主資本と当期純利益を強調する日本の概念フレームワークはむしろ親会社説と首尾一貫性をもつ（桜井 [2007] pp.234-235）」と説明している。

まず、概念フレームワークにおける純利益の定義に従えば、①非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は、「子会社の少数株主との直接的な取引による部分」に該当するため純利益から除かれる。したがって、①の扱いについては改正連結基準と概念フレームワークは整合している。

他方、概念フレームワークにおける純利益は、純資産のうち株主資本だけを増減させるため、純利益は報告主体の株主たる親会社株主に帰属する部分に限定される。この点、改正連結基準は、②当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めるとしたため、概念フレームワークの純利益と整合していないともいえる。しかし、改正連結基準は、従来までの親会社株主を重視する思考を勘案し、さらに、意思決定有用性の観点から親会社株主に帰属する当期純利益を区分して内訳表示又は付記することを求めている⁹⁾。これに加えて、選択適用という形で認められている2計算書方式による連結損益計算書では、従来と同じように「親会社株主に帰属する当期純利益」がボトムラインとなっている¹⁰⁾。そもそも、我が国において当期純利益に非支配株主に帰属する部分も含めるとしたことは、純利益概念の変更というよりも、単に、表示方法が変更されたと考えることもできる（改正連結基準第78-5項）。

9) 概念上の問題として、経済的単一体説に基づいた場合、非支配株主持分に帰属する利益を、親会社株主に帰属する部分と区分せずに当期純利益に含めることになる。しかし、高須〔2010〕や齋藤〔2013〕は、親会社株主に帰属する部分と非支配株主持分に帰属する部分を純利益の内訳項目として表示することが、経済的単一体説に基づいていることを意味するとしている。これはFASB〔1991〕も同様である。この点、改正連結基準は、あくまで親会社株主の観点から純利益の内訳項目を表示するという立場であるため、親会社説に基づいた純利益を重視していると捉えることになる。

10) 包括利益基準では、2計算書方式が我が国においてもっとも支持のある方式であると説明され（包括利益基準第36項）、1計算書方式は主として国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から支持されるという点が説明されている（包括利益基準第37項）。田中〔2015〕は、この点も改正連結基準では親会社説が引き続き維持されていることの論拠の1つに挙げている。

これらを総合的に勘案すると、改正連結基準では従来の連結上の純利益の概念には変更はなく、引き続き我が国では「親会社株主に帰属する当期純利益」が重視されていると考えられる。そうであるならば、②の扱いについても改正連結基準と概念フレームワークは整合している。以上より、改正連結基準は、概念フレームワークにおける純利益ないし純利益と株主資本の関係と引き続き整合的であるといえる¹¹⁾。この点、齋藤 [2013] は、「連結基準が基本的には親会社説に基づいているという説明を行う背景には、純利益を重視していることが挙げられる。このことは、連結貸借対照表における純資産の部において、純利益を生み出すストックとして株主資本が位置付けられ、その重要性が強調されていることなどからも理解できる（齋藤 [2013] p. 13)。」としている¹²⁾。我が国の概念フレームワークにおいても同様の考え方がとられており、改正連結基準との整合性が認められる限り、改正連結基準では親会社説が引き続き支配的であるといえる。

3. 改正連結基準における資本取引と連結基礎概念

(1) 改正連結基準における資本取引の扱い

改正連結基準に影響を与えた「企業会計基準公開草案第49号（企業会計基準第21号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」及び関連する他の会

11) ただし、第3章7項脚注(7)には、「株主資本は、株主との直接的な取引、または、株主に帰属する純利益によって増減する。その結果、子会社の少数株主との直接的な取引や、オプション所有者との直接的な取引で発生した部分は、株主資本から除かれる。」とある。改正連結基準が非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金として処理することは、「株主との直接的な取引」に該当するため、この点は、親会社説と整合的な概念フレームワークと改正連結基準は整合的ではないといえる。

12) ただし、齋藤 [2013] 自体は、平成25年改正前の連結基準を前提としているという点は注意が必要である。しかし、そうであっても、齋藤 [2013] の考えに従えば、純利益を重視し、純利益を生み出すストックとして株主資本を位置付ける限りにおいて、改正連結基準もその考え方は変わらないと考えられる。

計基準等の改正文案」に対して寄せられたコメントに次のものがある。すなわち、「公開草案の提案による純利益及び資本取引の定義では、貸借対照表における「株主資本」と損益計算の前提となる「資本取引」の定義が一貫しないことになり、会計基準の整合性や財務諸表の理解可能性という点で大きな問題が生じる。したがって、現行基準における「株主資本」の区分を維持したままで、純利益や資本取引の定義を変更することには反対である。」というものである。当該コメントが示すように、改正連結基準は、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金としたため、これをいかなる取引として解するかは、支配的な連結基礎概念を明らかにしようとする本稿においても重要な問題となる。株主との取引を資本取引の本質と捉え、非支配株主との取引を連結上の資本取引と解すれば、非支配株主を資本として位置付けることと整合的であるから、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方、すなわち、経済的単一体説への移行を支持する論拠となり得る。

このコメントに対して ASBJ は、「コメントを踏まえた検討の結果、「資本取引」の用語は使用せずに会計処理を記載することとした（連結会計基準第 51-2 項）。また、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本の連繋は引き続き重視していることを「結論の背景」に記載した（連結会計基準第 51-3 項）。」と回答している。

確かに、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は、資本剰余金として処理する以上、資本取引に該当するといえる。しかし、改正連結基準では、一切「資本取引」という表現は用いていない。改正連結基準は、親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本の連繋を引き続き重視し、あくまで、国際的な会計基準と同様に会計処理を行うことで比較可能性の向上を図り、実務上の課題¹³⁾に対処するために、当該会計処理へと変更したと説明している。したがって、当該会計処理をもって非支配株主持分が連

結上の資本として扱われると解し、経済的単一体説へ移行したと結論付けるのは、会計基準の解釈として難しい。ここは、「非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として処理すること」と、「非支配株主持分を資本として扱うこと」とは、切り離して考えることが、改正連結基準の意図とも考えられる。それは、改正連結基準が資本に関する位置付けを従来のまま維持した上で、資本取引の用語を用いることなく単に会計処理だけを示したという説明からも伺える。

しかし、たとえそうであったとしても、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として処理するように変更したことは、従来の親会社説に基づく資本取引と損益取引との関係に何かしらの影響を与える可能性がある。親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本の連繋は引き続き重視する中で当該変更を行った改正連結基準の意図を踏まえて、資本取引と損益取引の関係をどのように解釈すればいいのだろうか。

(2) 改正連結基準の資本取引と損益取引の解釈

改正連結基準は、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることについて、国際的な会計基準と同様に会計処理を行うことによる比較可能性の向上を図るべきという意見を配慮し、指

13) 具体的には以下の内容が指摘された実務上の課題として示されている。

- (1) 連結子会社による当該連結子会社の自己株式の取得と処分又は非支配株主への第三者割当増資が繰り返された場合、親会社の投資に生じている評価益のうち、持分比率が上がった部分はのれんに計上され、持分比率が下がった部分は損益に計上されることが実務上起き得る。
- (2) 連結財務諸表上、支配獲得時に子会社の資産及び負債を全面的に評価替えている限り、自社の株式を対価とする追加取得では、その前後において資産及び負債に変化はないが、追加的なのれんが計上され、当該のれんの償却がその後の利益に影響する。
- (3) 子会社の時価発行増資等に伴い生ずる親会社の持分変動差額は、損益として処理することを原則とするが、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができるとされている。

摘されている実務上の課題を解決する「術」として説明している。ここで注目すべきは、指摘されている実務上の課題を解決する手段として「損益を計上する取引の範囲を狭めること」が挙げられているという点である（改正連結基準51-2(3)）。従来の会計処理の場合、持分比率が上昇した場合には「のれん」が計上され、持分比率が下落した場合には「損益」が計上されるため、非対称的な扱いがなされてしまうともいえる。さらに、利益剰余金に直接加減する方法も容認されていた。このような状況で、仮に、損益計算をより適正に行おうとした場合に、これらをいっそのこと「資本剰余金」として統一的に処理することが一つの解決策となり得る。そもそも、子会社時価発行増資や子会社株式の追加取得・一部売却等は、利益の獲得を意図して行う取引とは考えにくい¹⁴⁾。そこで、改正連結基準は、「損益を計上する取引の範囲を狭めること」により、より適正な損益計算を実現するために、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として処理するとしたと考えることができる¹⁵⁾。

ただし、このことにより、従来の資本取引と損益取引の境界線に変更があるといわなければならない。我が国の会計基準上、資本取引は「株主との取引」を意味するといわれる（斎藤 [2013] p. 322, 池田 [2008] p. 111）。そのように資本取引を特定できるとすれば、損益取引は「資本取引以外の取引」と考えることもできる（紙 [2012] pp. 375-376）。しかし、改正連結基準は、損益を計上する取引の範囲を狭めることにより、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金として処理すると

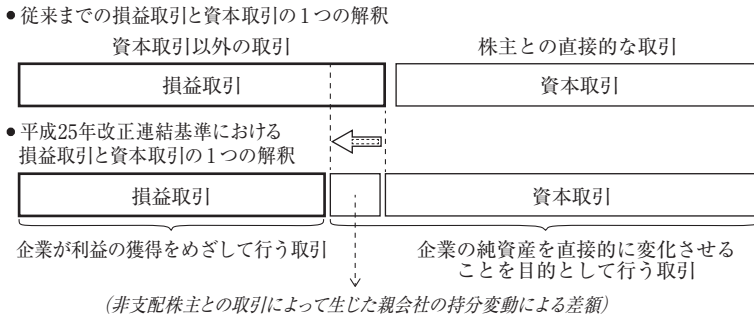
14) この点、森田 [1999] は、子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であるという点を「経済的単一体説を支持する経営感覚（森田 [1999] p.82）」としている。

15) ただし、資本剰余金ではなく利益剰余金として処理することも可能である。本稿は、なぜ利益剰余金ではなく資本剰余金として処理するのかという点を親会社説の枠内で説明することができていない。結局のところ、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点や実務的な観点から正当化せざるを得ない。

したため、図表1に示したように、資本取引として扱われる領域はその分従来よりも拡大したともいえる。ここで、従来通りの資本取引の解釈、すなわち、株主との取引であれば、非支配株主との取引が資本剰余金として処理される以上、非支配株主との取引も連結上、株主との取引となる。これは、非支配株主を連結上の資本として扱うことと整合するため、経済的単一体説に基づいているともいえる。しかし、改正連結基準は、より適正な損益計算を実現するために損益を計上する取引の範囲を狭めたのであり、一義的に非支配株主との取引を資本取引と解した結果ではない。これを踏まえると、改正連結基準が想定する資本取引は、親会社株主との取引を意味する従来の資本取引でもなく、非支配株主を株主との取引と解する資本取引でもないということとなる。資本取引に関する言及を避けた改正連結基準において、損益取引と資本取引の意義をどのように解釈すればいいのだろうか。

資本取引と損益取引の区分は、所有主たる株主を関連付けるのか否かによってその解釈は異なる。例えば、資本取引を株主との取引とする解釈は、株主を会計的判断の主体とみる立場と関連する（山田 [2012] p. 37）。この点、改正連結基準は、資本取引に関する立場を明言していないため、形式的には資本取引と損益取引の区分を、株主と関連付けずに議論しても問題はないともいえる。そこで、改正連結基準が損益取引の精緻化を根拠にして非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金として処理するとした点を踏まえると、改正連結基準における損益取引と資本取引の区分は、損益計算を重視するという点（山下 [1955]、丹波 [1957]）から求められると考えることもできる。そこでは、資本取引に関して、「期間損益計算に吸収しえない項目を収容する場（丹波 [1957] p. 11）」という解釈も示されている。これは、損益取引を精緻化することの代償として資本取引が犠牲となることを示唆している。この点、桜井 [2015] は、損益取引を「企業が利益の獲得をめざして行う取引」とし、資本取引を「企業の純資

図表1 損益取引と資本取引の解釈



産を直接的に変化させることを目的として行う取引」として（桜井 [2015] p. 62）、資本取引にも特定の意味を与えている。非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は、利益の獲得をめざして行う取引によって生じるとは考えにくく、その一方で、企業の純資産を直接的に変化させることを目的として行う取引によって生じるという解釈も可能である。そのため、このように資本取引と損益取引を解釈すれば、損益取引の精緻化を意図した改正連結基準における資本取引と損益取引の関係を首尾よく説明することができるといえる（図表1参照）¹⁶⁾。

ただし、ここまでは、改正連結基準があえて資本取引の用語を使用せずに、損益取引の精緻化を根拠としたことを前提に議論した。しかしながら、次に

16) 黒澤 [1967] は、発生原因に着目して資本取引と損益取引を定義付けている。すなわち、「資本取引とは企業の資本の増減の原因となる取引をいい、損益取引とは、企業の収益の増加または収益に課されるべき原因となる取引（黒澤 [1967] pp.109-110）」としている。このような解釈でも改正連結基準における資本取引と損益取引を矛盾なく説明できるであろう。

また、本稿において、改正連結基準と概念フレームワークとの整合性を重視したことを踏まえると、概念フレームワークにおける純利益を前提として、「損益取引を純資産の変動のうち純利益を生む取引とし、資本取引を純資産の変動のうち損益取引以外のもの（池田 [2015] p.47）」と考えることもできる。このように解釈しても、損益取引の精緻化を意図した改正連結基準における資本取引と損益取引を矛盾なく説明することができる。

示すように、他の会計基準を見てみると、引き続き資本取引の用語が用いられている。そこでは、「親会社説を前提とした資本取引」と「経済的単一体説を前提とした資本取引」の2つが混在した「ハイブリットな構造」となっている。したがって、改正連結基準における支配的な連結基礎概念を特定するためには、他の会計基準に示されている2つの資本取引の存在を踏まえて分析することも求められる。

(3) 2つの資本取引の存在

① 純資産基準における「株主資本の資本取引」

改正連結基準が依拠している純資産基準では、親会社説と整合したクリーン・サープラス関係が求められている。すなわち、純資産基準では、「純資産を株主資本と株主資本以外の各項目に区分することとした。この結果、損益計算書における当期純利益の額と貸借対照表における株主資本の資本取引を除く当期変動額は一致する。」(純資産基準第30項及び第33-2項)とされている。ここで問題となるのは、「株主資本の資本取引」の内容である。純資産基準では、新株予約権及び非支配株主持分に関して、「報告主体の所有者である株主とは異なる直接的な取引(同第32項)」と説明している。これらを踏まえると、純資産基準の「株主資本の資本取引」は、「親会社の株主との取引」を意味するものと考えられる。ここで、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長上に位置付けて、親会社の株主持分のみを反映させる考え方である。したがって、親会社の株主との取引を資本取引とする純資産基準は、親会社説と整合的である(図表2参照)。改正連結基準も同様の連携関係を重視していることを踏まえると、改正連結基準が想定している資本取引は、この純資産基準が示す「株主資本の資本取引」であるともいえる。

図表2 株主資本及び純資産から見た親会社説と経済的単一体説のハイブリット構造

連結貸借対照表

資 産	負 債	
	純 資 産	株主資本 → 親会社の株主
	非支配株主持分	→ 子会社の非支配株主

「株主資本」に対する持分所有者（親会社説と整合的）
 「純資産に対する持分所有者」（経済的単一説と整合的）

図表3 損益計算書の連携と貸借対照表の連携

連結貸借対照表

資 産	負 債	連結損益計算書	費 用	収 益
	純 資 産		包括利益	その他の包括利益

（株主資本） ← (損益計算書との連携) → (純利益)

貸借対照表との連携

なお、本稿では、当期純利益（親会社株主に帰属する部分）と株主資本の連携を「損益計算書との連携」とする（図表3参照）。

② 包括利益基準における「純資産の資本取引」

企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準（以下、「包括利益基準」とする。）」においては、国際的な会計基準とのコンバージェンス及び貸借対照表との連携（純資産と包括利益とのクリーン・サープラス関係（図表3参照））を考慮して、包括利益を表示することとしている（包括利益基準第21項）。包括利益基準では、親会社株主のみならず、新株予約権の所有者と子会社の非支配株主も含めて「純資産に対する持分所有者」とし（同第24項）、その上で、「企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分」を「資本取引に該当しない部分」としている（同第25項）。ここで、経済的単一体説は、連結財務諸表を企業集団全体の財務諸表と位置

付けて、企業集団を構成するすべての会社の株主持分を反映させる考え方である。したがって、「純資産に対する持分所有者」との取引を資本取引とする包括利益基準は、経済的単一体説と整合的である（図表2参照）。改正連結基準は、包括利益基準に従い包括利益を開示し、さらに、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることを踏まえると、改正連結基準が想定している資本取引は、この包括利益基準が示す「純資産の資本取引」であるともいえる。

③ 2つの資本取引が共存する計算構造

以上のように、純資産基準や包括利益基準では2つの異なる資本取引が混在している。1つの資本取引は「株主資本の資本取引」とされ、親会社説と整合的である一方で、いま1つの資本取引は「純資産の資本取引」とされ、経済的単一体説と整合的である。改正連結基準はいずれの資本取引とも整合的な側面を有していると考えられる。しかし、これではいずれの連結基礎概念が支配的であるのかは明らかではない。連結基礎概念それ自体は、具体的な計算構造を特定することができないともいえるため、いずれの連結基礎概念がより支配的であるかを明らかにするために、より具体的に2つの連結基礎概念が共存する計算体系（親会社説と経済的単一体説のハイブリット構造）を明らかにする必要がある。

4. 親会社説と経済的単一体説のハイブリット構造

(1) 各連結基礎概念と計算体系の関係

前述のように、我が国の現行制度上の連結基準における計算体系は、2つの異なる連携観が共存している。すなわち、従来から重視されている純利益と株主資本とのクリーン・サープラス関係（損益計算書との連携）と、国際

的なコンバージェンスの観点から新たに登場した包括利益と純資産とのクリーン・サープラス関係（貸借対照表との連携）が存在している。

ここで留意すべきは、純利益は「親会社に帰属する当期純利益」を意味するのみならず、収益費用アプローチに基づいた場合の利益を意味しているという点である。したがって、損益計算書との連携は、親会社説と整合的であり、かつ、収益費用アプローチと整合的である（以下、「親会社説+収益費用アプローチ」とする。）。

他方、包括利益は「非支配株主に帰属する部分」も含まれるのみならず、資産負債アプローチに基づいた場合の利益を意味する。したがって、貸借対照表との連携は、経済的単一体説と整合的であり、かつ、資産負債アプローチと整合的である（以下、「経済的単一体説+資産負債アプローチ」とする。）。

このように、現行制度上の連結基準における計算体系は、「親会社説+収益費用アプローチ」と「経済的単一体説+資産負債アプローチ」のいずれもが共存するハイブリットな構造であることがわかる。では、本来対立し得るはずの親会社説と経済的単一体説はいかなる接点を有して共存しているのだろうか。この点を明らかにするためには、我が国の概念フレームワークにおける収益費用アプローチと資産負債アプローチの関係が鍵となる。なぜなら、2つの異なる連携観が共存する計算体系は、我が国の概念フレームワークにおいても想定されているからである。

（2）概念フレームワークにおける収益費用アプローチと資産負債アプローチの関係

我が国の概念フレームワークでも、2つの異なる連携観、すなわち、資産負債アプローチと収益費用アプローチが共存している計算体系が想定されている。まず、我が国の概念フレームワークは、資産・負債を独立して定義し

ている。これは、資産負債アプローチの最大の特徴ともいえるが、これらの構成要素を特別に重視しているわけではなく、定義づけの作業上の便宜さ、すなわち、利益の概念から資産や負債を定義するのは容易ではないという点と、国際的な動向を考慮しているに過ぎないとされる（勝尾 [2007] pp. 165-166, 概念フレームワーク第3章序文及び第18項）。

その一方で、我が国の概念フレームワークでは、純利益は資産負債アプローチによって導かれる包括利益とは認識及び帰属の観点から異なるため、独立した定義がなされている（辻山 [2007] p. 92）。すなわち、純利益はリスクから解放された投資の成果であって、かつ、親会社株主に帰属する部分に限定されている。これは、純利益が意思決定有用性の観点から最も重要な指標とされていることが根拠となっている（同第3章第21項）。そして、我が国の概念フレームワークでは、純利益が重視されるがゆえに、これを生み出す投資の正味ストックとしての株主資本が構成要素として定義されている（同第3章第2, 18, 19項）。

このように、我が国の概念フレームワークでは、資産および負債を先に定義し、そこから他のすべての構成要素の定義が従属的に導かれるとの立場を採っていない。資産と負債を定義づけることで純資産および包括利益の定義を導くという流れからはさらに独立的に、収益と費用が純利益に結び付けられて定義され、純利益との関係で株主資本が位置付けられている。このことは、資産負債アプローチと収益費用アプローチのいずれか一方によってのみ、会計制度における計算構造が成り立っているわけではないことを意味している（齋藤 [2007] p. 97）。

ただし、我が国の概念フレームワークでは、収益費用アプローチが中心的な計算体系であるという点には留意が必要である。すなわち、我が国の概念フレームワークは、収益費用アプローチと資産負債アプローチが共存するハイブリットな構造である一方で、「有用なフロー情報」を保持したまま「有

用なストック情報」で補完する（米山 [2007] p. 22）」という関係が構築されている。あくまで、我が国の概念フレームワークは、純利益を計算体系の中心として捉え、その考え方を損なわない限りにおいて資産負債アプローチが収益費用アプローチを補完する計算体系となっている。

（3）親会社説を中心とした経済的単一体説による補完

前述のように、改正連結基準における計算体系は、「親会社説＋収益費用アプローチ」と「経済的単一体説＋資産負債アプローチ」のいずれもが共存するハイブリットな構造となっている。他方で、我が国の概念フレームワークでは、収益費用アプローチと資産負債アプローチが共存する構造であるものの、収益費用アプローチが中心的に位置付けられ、資産負債アプローチはそれを補完する関係となっている。このことから、現行制度の連結基準は、あくまで親会社説が中心的な存在であり、経済的単一体説はそれを補完する関係であると考えることができる。では、いかなる形で経済的単一体説が補完するのであろうか。

我が国の連結原則が作成された当初から、親会社説を中心的な概念とするものの、経済的単一体説に基づいた規定も取り入れられている。例えば、未実現利益の消去に関しては我が国では全額消去方式が採用されている。当該方式は一般的に経済的単一体説と整合的であるといわれる。この点、中村・小宮山 [1998] によれば、部分消去方式の場合だと、消去しきれない非支配株主持分に相当する利益の性格について問題であるとされ、また、我が国においても実務的に全額消去方式が主流であり、国際的な会計基準においても全額消去方式であった点が考慮されたとされる（中村・小宮山 [1998] p. 120）。その上で、経済的単一体説と整合的な全額消去方式を採用する我が国の連結基準について、「親会社説の枠内でもそういうやり方がとれるはずという考え方（同書 p. 121）」が採用されていると説明している。なお、全

面時価評価法の採用についても同様の説明がなされている¹⁷⁾。このような考え方は、基本的には親会社説に立つとしても、適宜、経済的単一体説と整合的な規定も親会社説の枠内で取り入れられることを示唆するものである。

また、包括利益が導入された背景についても、あくまでも従来の純利益を重視することが前提となっている。すなわち、「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するもの（包括利益基準第22項）」と明記している。その上で、「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ており、包括利益の表示によってその重要性を低めることを意図するものではない（同項）」としている。このことから、親会社説があくまで中心的であり、それを損なわない範囲で経済的単一体説に整合的な規定が補完する関係であることが伺える。

さらに、今回の連結基準の改正で非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額が資本剰余金とされたことについても、結論の背景では「損益を計上する取引の範囲を狭めること」が理由の1つとして挙げられていた。これにより、我が国が最も重視する親会社説に基づく純利益の適正化が図られる。これは、我が国の概念フレームワークに照らしてみれば、

17) 1975年に始めて公表された我が国の連結基準（連結原則）は、1997年に改正されたが、その際に全面時価評価法が選択適用という形で導入されることとなった。これについて中村・小宮山〔1998〕では、次のように説明している。「結局、経済的単一体説と親会社説との違いは、貸借対照表と損益計算書の少数株主持分の表示くらいで、あとのさまざまな処理は全て親会社説の考え方の中に含まれるという立場で作られていますので、一応、全面時価評価法も親会社説の枠内だと考えています（中村・小宮山〔1998〕p.59）」と説明している。その後、2008年（平成20年）改正時には、全面時価評価法のみが認められることとなったが、これも親会社説の枠内で国際的な会計基準とのコンバージェンスが図られているとされる（高須〔2010〕p.57）。

「意思決定有用性」をより強化するものに他ならない。その上、当該取引を資本剰余金とすることは、経済的単一体説と整合的であるがゆえに、国際的な会計基準との比較可能性を向上させる。我が国の概念フレームワークに照らしてみれば、補完的な位置付けとして「比較可能性」を担保するものと考えることができる。このように、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額が資本剰余金とされたことは、結論の背景の記述と概念フレームワークを前提とすれば、直接的には我が国が重視する親会社説に基づく純利益の適正化を図るために行われ、間接的には経済的単一体説に基づく会計処理を採用することによって比較可能性を向上させるために行われていると解釈することができる。

経済的単一体説を積極的に取り入れる背景には、究極的には実務的な便宜や国際的な会計基準との調和があるものの、そのような中でも中心的な概念である親会社説の考え方の枠内であるという点が重要である。我が国の概念フレームワークのみならず、個々の会計基準のコンバージェンスの局面においても、このような側面は重要な根拠とされてきた。そこでは、既存の考え方を損なわない限りにおいて、絶妙に国際的な会計基準の規定が取り入れられている。連結基準も例外ではなく、「経済的単一体説+資産負債アプローチ」に基づいた会計処理ないし表示方法を取り入れることによって、既存の考え方を維持しつつ、国際的な会計基準との整合性を維持し比較可能性を向上することを意図している。この「既存の考え方を損なわない限りにおいて」という制約が、「経済的単一体説+資産負債アプローチ」に基づいた会計処理ないし表示方法はあくまで補完的な位置付けであることを導く。このように、既存の考え方である「親会社説+収益費用アプローチ」が維持されることを前提として、あくまで補完的に「経済的単一体説+資産負債アプローチ」が取り入れられる関係であるといえる。

以上のように、他の会計基準や概念フレームワークを踏まえた改正連結基

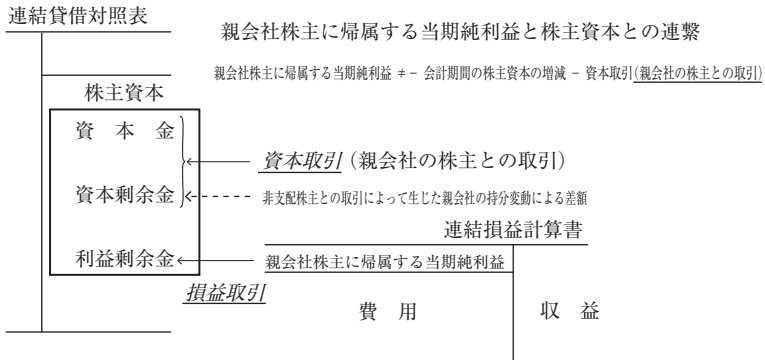
準の計算体系を分析し、親会社説と経済的単一体説が共存する中で、いずれの概念が支配的であるのかを明らかにした。しかしながら、親会社説と経済的単一体説が共存するがゆえに、「既存の考え方を損なう問題」が生じる可能性があることも事実である。それは新たなクリーン・サープラス問題ともいべきものである。

5. 新たなクリーン・サープラス問題

純資産基準で想定されている資本取引は、親会社株主との取引を意味する「株主資本の資本取引」であった。改正連結基準も純資産基準と同様に、親会社説と整合的な純利益と株主資本の連携を求めている。これを踏まえると、親会社株主との取引（資本取引）がなかったとすると、一会計期間の株主資本の変動額と親会社株主に帰属する利益の金額が一致する関係が求められるはずである。しかし、改正連結基準では、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることとなった。資本剰余金は株主資本であることから、非支配株主との取引によって株主資本が直接的に増減することとなる。そのため、親会社株主に帰属する当期純利益は、一会計期間の株主資本の増減から、親会社株主との取引を意味する資本取引を除いた金額と一致しなくなり、本来求められる連携が維持できないことを意味する（図表4参照）。これは、クリーン・サープラス関係の新たな例外を意味するものといえる。

この問題は、既存の考え方である親会社説に、経済的単一体説を共存させるために生じるものといえる。ただし、改正連結基準それ自体は資本取引に関する言及を避けている。仮に、資本取引を株主との取引と解せず、本稿3.(2)で示したように資本取引を解釈することができれば、そのような問題は生じないともいえる。しかし、他の会計基準で示されている資本取引との

図表4 新たなクリーン・サープラス問題



関係を考慮すれば、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としたことは、親会社説と経済的単一体説のいずれの考え方を重視しているのかという点を不明瞭とさせる。仮に、資本取引を株主との取引と解し、親会社説と整合的な資本取引を前提とすれば、非支配株主との取引は資本取引でも損益取引でもない取引として扱われるため、クリーン・サープラス関係が成立しなくなる¹⁸⁾。だからといって、非支配株主との取引も株主との取引と解し、経済的単一体説と整合的な資本取引を前提としても、梅原 [2013] が指摘するように、改正連結基準が引き続き「親会社株主に帰属する当期純利益と株主資本との連繫」を重視して、親会社株主に帰属する株主資本のみを株主資本とすることと整合しない。このように、現行の連結基準の計算体系は、親会社説を中心として経済的単一体説とも共存するハイブリットな構造であるものの、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としたことは、既存の考え方を

18) 本来、クリーン・サープラス関係ないし損益計算書と貸借対照表の連携が成立するためには、一会計期間の純資産ないし株主資本の増減額が、すべて資本取引または損益取引として把握される必要がある。

損なう可能性がある¹⁹⁾。このことは、「我が国において重視されている親会社株主の視点からは、国際的な会計基準と同様の会計処理を行うことを導き出すことは必ずしも容易ではない（改正連結基準第51-2項）」としていることと整合する。

6. 本稿のまとめと課題

(1) 本稿のまとめ

本稿の目的は、改正連結基準における連結基礎概念の位置付けを再検討し、親会社説と経済的単一体説のいずれが支配的な概念として位置付けられているのかを明らかにすることである。これは裏を返せば、いずれの概念によって会計基準を説明できるかということと同意である。そのような視点も念頭に置いて分析を行った結果、改正連結基準は、従来の考え方である親会社説が支配的な概念として位置付けられていることが明らかとなった。ただし、改正連結基準のすべてが親会社説と整合的であるわけではない。それは、今回の改正連結基準に限られたものではなく、従来から国際的な会計基準とのコンバージェンスや実務的な配慮の側面から経済的単一体説に整合的な規定が盛り込まれている。ただし、そうであっても、基本的には従来の考え方の枠内という点が重要である。特に、現行の我が国の連結基準は、親会社説と経済的単一体説が共存する計算体系となっており、形式的にはいずれの基礎概念が支配的であるのかは明確ではないように見える。しかし、あくまでも中心的な概念は親会社説であり、経済的単一体説はあくまで補完的な位置付けであることが示された。そのような解釈が成立するのであれば、改正連結基準は、たとえ経済的単一体説と整合的な規定が存在していたとしても、親

19) 改正連結基準におけるクリーン・サープラス問題は、田中 [2015] においても示されている。

会社説が支配的な概念であると結論付けることができる。そのような考え方は、概念フレームワークにおける収益費用アプローチと資産負債アプローチの位置付けにも表れており、これまでの我が国の国際的な会計基準とのコンバージェンスにおける基本的なスタンスである。今回改正された連結基準も例外ではない。会計基準の国際化の中で我が国の会計基準は発展を遂げているが、そのような中でもある程度一貫した理論に裏付けられることが望まれる。

しかし、その一方で、「資本連結手続などは連結基礎概念または連結基礎概念と一致しているほうが調和がとれて、見た目にも美しいかもしれないが、現行実務は必ずしも理論から導き出されているわけではない（広瀬 [2009] p.9）」という点にも留意が必要である。昨今の我が国の会計基準のコンバージェンスは、一貫した理論も重要である一方で、それとはかけ離れた側面が存在する。本稿は、改正連結基準が主に国際的な会計基準とのコンバージェンスと実務的な観点から改正されたという側面を考慮した上で、そこに存在するであろう「ある程度一貫した理論」を特定することを試みた。しかし、すべてを一貫した理論で説明することができない点も存在し得る。特に、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とすることは、新たなクリーン・サープラス問題を引き起こす可能性がある。

（2）本稿の課題

本稿は、改正連結基準において、親会社説と経済的単一体説のいずれの立場であるのかは明言されていない点を動機として、親会社説が改正連結基準の支配的であることを明らかにしたが、次のような課題も存在する。

まず、本稿は改正後連結基準に示されている親会社説と経済的単一体説の考え方に基づいて議論したものの、親会社説や経済的単一体説をどのように捉え、定義付けるかによっても結論が異なる可能性がある。

また、本稿は、改訂連結基準が損益を計上する取引の範囲を狭めることを理由に非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とした点について、なぜ利益剰余金として処理することは認められないのかという点については説明できていない。

さらに、本稿は、我が国の概念フレームワークとの整合性の観点から、親会社説が改正連結基準において中心的な概念であることを説明したが、我が国の概念フレームワークでは純利益の有用性に関して多くの説明が割かれているものの、なぜ親会社説でなければいけないのかという点に関してはあまり多く触れられていない。本稿は、概念フレームワークが親会社説を前提とした純利益を重要な構成要素として扱っているという点に依拠しており、概念フレームワークにおける親会社説の有用性については明確ではないともいえる²⁰⁾。

そもそも、本稿の問題意識として、改訂連結基準は親会社説と経済的単一体説のいずれの立場であるのかが明確でないという点を挙げたが、本来的にいずれの立場であるのか明確にできないとするならば、連結基礎概念に関するこのような議論自体も不要であるともいえる（川本 [2002] pp. 18-19）。

このように、本稿には未だ多くの課題があることから、あくまで本稿の貢献としては、我が国の連結基準における連結基礎概念に関する一つの問題提起であると止めて、今後の議論の展開に期待したい。

(3) おわりに－コンバージェンスの「本音」と「建前」－

これまで我が国は、国際的な会計基準との整合性を図るために、数多くの会計基準を改定してきた。当然に、従来我が国が重視してきた基礎概念と矛盾することも少なくなかった。しかし、その度に、会計基準内における内

20) 我が国の利益の有用性に関する研究では、親会社説に基づいた純利益として語られることは少ない。

的整合性を維持しつつ国際的なレベルに発展を遂げてきた。そこでは、国際的な会計基準との整合性という「建前」が政策的に不可欠であったと思われる。しかし「本音」は別に存在するはずである。そうでなければ、国際的な会計基準が選択可能な状況下で、わざわざ自国基準を維持する必要はないであろう。本稿は「本音」と「建前」を区別し、より「本音」の部分に迫ろうとしたものである。ただし、本稿が示唆する「本音」と「建前」が全く異なる可能性もあるし、そもそも両者を区別する必要もないかもしれない。いずれにせよ、今後の我が国の会計の国際化を巡る局面においては必ず直面する問題であろう。

国際的な会計基準とのコンバージェンスは止めることができない潮流である。実務的な配慮は不可欠である一方で、我が国の会計基準の本音をどこまで堅持すべきか。Kothari et al. [2010] が主張するように、近視眼的に国際的な会計基準にコンバージェンスするよりも、市場の効率的な選択に委ねて会計基準間の競争により選択されるべきものなのかもしれない。

参考文献

- FASB [1991] “An analysis of Issues Related to Consolidation Policy and Procedures”, Discussion Memorandum, FASB, September 10, 1991, pp.34-35
- S.P. Kothari, Karthik Ramanna and Douglas J. Skinner [2010], “Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.50, Nos.2-3, pp.246-286
- 秋葉賢一 [2014] 「経済的単一体説の展開－わが国の対応も含めて」『企業会計』中央経済社, Vol.66 No.1, pp.110-117
- 池田幸典 [2012] 「資本・利益の区分を巡る概念の整理」『会計』第182巻第1号, 森山書店, pp.39-52
- [2008] 「資本取引概念と資本取引・損益取引の区分」『会計』第173巻第3号
- 梅原秀継 [2006] 「会計主体と株主持分－一般理論および連結基礎概念の適用をめぐって－」『会計』第169巻第四号, 森山書店, pp.505-520
- [2013] 「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』中央経済社, Vol.65 No.6, pp.29-37

- 大雄 智[2010]「二つの経済的単一体説」『會計』第177巻第4号, 森山書店, pp.539-553
- 勝尾裕子[2007]「重要論点の補足と検討」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」(第2版)』中央経済社
- 紙 博文[2012]「資本取引とは何か」『會計』第181巻第3号, 森山書店, pp.368-382
- 川本 淳[2002]『連結会計基準論』森山書店
—— [2009]「少数株主持分の性質と測定」『會計』第176号第2号, pp.180-192
企業会計[2013]「変わる! 企業結合会計基準」『企業会計』中央経済社, 2013年, Vol.65 No.6 p.28
- 黒澤 清[1967]『新版 財務諸表論』中央経済社
- 斎藤静樹[2013]『会計基準の研究〈増補改定版〉』中央経済社
- 齋藤真哉[2007]「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」(第2版)』中央経済社
—— [2013]『ニューベシック連結会計』中央経済社
- 桜井久勝[2007]「概念フレームワークのコンバージェンス」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」(第2版)』中央経済社
—— [2015]『財務会計講義(第16版)』中央経済社
- 高須教夫[1997]「親会社説の踏襲-「所有」概念と「支配」概念の錯綜-」『企業会計』第49巻第13号, 中央経済社, pp.33-40
—— [2010]「連結会計基準の改訂と連結基礎概念」『会計・監査ジャーナル』日本公認会計士協会, 22(2), pp.52-57
- 田中健二[2015]「新連結会計基準の批判的検討」『會計』第187巻第3号, pp.405-416
- 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『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
- 中村忠・小宮山賢[1998]『対談・新連結会計入門』税務経理協会
- 丹波康太郎[1957]『資本会計』中央経済社
- 広瀬義州[2009]『連結会計入門(第5版)』中央経済社
- 向伊知郎[2015]「財務会計における資本と利益」『會計』第187巻第1号, pp.1-15
- 森田哲彌[1999]『連結財務諸表原則詳解』中央経済社
- 山地範明[2013]「連結基礎概念からみた我が国連結会計基準の矛盾」『会計・監査ジャーナル』日本公認会計士協会, 25(8), pp.69-75
- 山下勝治[1955]『会計学の一般理論』千倉書房
- 山田純平[2012]『資本会計の基礎概念』中央経済社
- 米山正樹[2007]「討議資料の基本的な考え方」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」(第2版)』中央経済社
—— [2008]『会計基準の整合性分析』中央経済社