

包括利益計算思考に関する検討

松原 沙織

Key Issues Concerning Comprehensive Income Calculation

Saori MATSUBARA

Abstract

This article aims to clarify implications when certain items are treated as comprehensive income, if 'variation' is large enough. For this purpose, it examines items, which could give impact upon comprehensive income calculation and, from that point of view, considers 'key facts' which justify fair value valuation of certain items in assets and liabilities. It was confirmed that given fair value is pre-given or it is reasonably estimated, certain variation in fair value could be taken place. It could be pointed out that comprehensive income calculation, at its foundation level, aims to exclude managers' intentions.

1. 問題の所在

今日まで包括利益について様々な議論が行われている。包括利益とは、端的にいえば、資本取引（株主に対する利益処分としての配当、増資等）を除く純資産の変動額として¹⁾、一方、純利益は、伝統的な実現主義に基づき確実性および再投資の準備を備えた²⁾ 営業活動から生じる当期の期間業績を示す測定値として用いられている。別の表現を用いるならば、包括利益は、資産および負債の従属概念であることから、資産および負債の評価に依存した数値といえる。この背景として特定の資産または負債を時価評価した際の評価差額の存在が挙げられる。そして、これらの項目の増加により、業績報告（reporting

performance) に対する捉え方の相違が顕在化した。

上述の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は、いかなる利益を認識するか、すなわち実現概念を守るか否かという重要な課題の1つに帰着する³⁾。より具体的に述べるならば、主として実現あるいは未実現であるかという点が、純利益あるいは包括利益として計上すべきかのメルクマールとされてきた⁴⁾。

しかしながら、包括利益は差額概念の変動であるため、認識面よりどのような意味での利益なのか明確に説明することができない。具体的には、特定の利益概念（包括利益）の観点から収益認識を修正することが、実現概念の修正につながるという考え方は、利益概念の混乱を招くことが明らかにされた⁵⁾。すなわち、実現概念より説明される利益（純利益）であるならば、実現した利益という性格付けを行うことができるが、資産および負債の評価の結果として算定される包括利益は、差額概念の変動であるため、認識の視点より解釈することはできない。

また、制度上述べられている包括利益は、特定の資産または負債を時価評価することにより算定されるが、なぜ限られた項目のみが包括利益計算へ含められるのか課題として残されている。このことは、特定の資産または負債がいかなる事実を踏まえ時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか明らかでないという問題に帰着する。したがって、純利益との相違を明らかにするため、包括利益へ影響を与えると考えられる個々の構成要素のパターンを考察することにより、特定の資産または負債がいかなる事実を踏まえ時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか導く必要がある。

以上を踏まえ、かかる問題意識のもと、本稿では、包括利益へ影響を与える可能性を有する項目の考察を踏まえ⁶⁾、特定の資産または負債がいかなる事実を踏まえ時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか導いた上で、これらの項目が包括利益として計上される意味を明らかにすることを目的とする。かかる検討を通じ、純利益計算思考および包括利益計算思考を導き出す。

検討対象とする項目は、諸外国においてすでに採用されているか否かに関わらず、理論的にそのような取扱いに適合する可能性がある要素として考慮されてきた項目のうち主なものを取り上げる。具体的には、売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益⁷⁾ および為替換算調整勘定⁸⁾ を取り上げる。

2. 純利益計算思考

以下では、売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定がなぜ純利益計算へ含められないのか明らかにする。

純利益計算の視点に立てば、売却可能有価証券、予定取引に対してヘッジ手段として用いられるデリバティブおよび在外子会社の資産・負債を時価評価することにより算定される売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、その保有目的より純利益計算へ含めることができないため実現の視点より説明することはできない。すなわち、特定項目を時価評価した結果生じる評価差額は、利益の確実性はあるが、その保有目的に鑑みれば比較的短期のうちに資金投資にまわすことができないのである。

具体的には、いずれの項目も一定時点における時価の変動を有する。しかしながら、これらの保有目的に鑑みれば、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額については、売却することについて事業遂行上等の制約を有し、繰延ヘッジ損益については、ヘッジ対象に関する損益が認識されるまで繰り延べ、為替換算調整勘定については、在外子会社への事業投資といった性格を有するため比較的短期のうちに次の投資へまわすことができない。

よって、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、純利益計算の視点に立つならば、上述のように経営者の意思を利益計算へ反映させるという思考が働いているがゆえに、その変動額が純利益計算へ含められないことが明らかとなった。換言すれば、経営者の意思を尊重する立場に立ち、売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定に関する変動額を純利益へ含めないとする思考は、経営者の意思決定の所産である純利益概念⁹⁾を維持することにほかならないことが確認された。

3. 包括利益計算の視点

上述の検討では、なぜ売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定が純利益計算へ含められないのか明らかにした。しかしながら、かかる説明は、純利益計算の立場に基づく説明であるため、包括利益計算の視点よりなぜ特定項目が時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか説明したことにはならない。そこで以下では、上述の検討を踏まえ、包括利益計算の視点より、特定項目がいかなる事実を踏まえ時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか明らかにする。

上述のように特定項目に関しては、共通する事実として時価の存在が挙げられる。

金融商品は、一般に金融市場の価格に基づき評価される。金融市場には、一般に売手と買手が存在し、価格は均衡水準（市場の需給が一致する状態）で決定され、どの需要者・供給者も、自ら価格を決定できないような経済状態にある。ただし、金融商品の中には市場価格が明示的に示されていない項目も存在する。このような場合、時価が常に明らかで

あるとは限らないため、見積もりに基づき合理的な金額が決められている。また、複合金融商品に関しては、市場価格が明示されていないものについて、様々な組み合わせにより新たな商品（デリバティブ）を作ることができる。このことは、金融商品の中にも金額が明示的に示されていない項目が存在することを意味する。同様のことは、売却可能有価証券の評価差額や繰延ヘッジ損益を生じせしめる売却可能有価証券および予定取引に対してヘッジ手段として用いられるデリバティブの評価についてもいえよう。

また、為替レートは、2通貨間の交換比率、すなわち現在における外貨と邦貨との交換比率であり市場で決定される。かかる為替レートは、日々変動するものであり、それぞれの企業の外貨建財務諸表の換算において乗じるレートに違いがある。すなわち為替相場は、相対取引により、外貨を売る側と買う側が1対1の関係で売買規約が成立する。よって、株式市場などの取引所相場と異なり、提示・決定する際のレート（価格）は、各金融機関によってばらつきが生じる。同様のことは、決算日レートに基づき評価され、その結果として為替換算調整勘定を生じせしめる在外子会社の資産・負債の評価についてもいえよう。

したがって、特定項目の評価の中にも金額が明示的に示されていない項目が存在するため、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、必ずしも一定時点において市場で合意された企業にとって所与となる時価の変動の結果であるといえない。しかしながら、これらの項目は、時価が与えられているあるいは合理的に推定されることを所与とするならば、一定時点における時価の変動を有する。

以上より、特定項目は、時価が与えられているあるいは合理的に推定されることを所与とするならば、一定時点における時価の変動を有するという事実が導かれた。

4. 包括利益計算思考

以下では、上述の特定項目の評価が導き出される事実を支える包括利益計算思考がいかなるものであるのか、さらには特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定がいかなる意味を有するのか明らかにする。

上述のように純利益計算の視点に立てば、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、その保有目的よりこれらの変動額を純利益計算へ含めることができない。具体的には、経営者が売るつもりがない、すなわち当分その資金を回収するつもりがないと捉えた場合、次の投資に回すことを

説明できない。なぜなら売却するつもりがないという経営者の意思を重視するならば、比較的短期のうちに次の資金投資にまわすことができるという考えを満たさないためである。すなわち、「経営者の意思」を利益計算へ反映させるという思考が働いているがゆえに、売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、その変動額を純利益計算へ含められないことが確認された。

一方、包括利益計算の背景には、純利益計算のように経営者の意思を利益計算へ反映させるという考え方ではなく、経営者の意思を排除しようとする思考が存在する。より具体的に述べるならば、特定項目が一定時点における時価の変動を有するということは、特定項目は市場との関係が切断されないことを意味する。経営者の意思を排除するという思考は、経営者の意思は瞬時に変わることから、それを反映させた会計処理を行うということ、市場に混乱をきたすといった考えに基づく。これは、経営者の意思を反映させるということが、会計数値に恣意性が介入することを含意するからである。したがって、一定時点における時価の変動を有する項目について経営者が売却しないという意思決定を行っているということは、経営者の意思を反映しないという思考に基づけば、常に再投資を行っているといえることができる。すなわち、常にいったん資金が回収され継続的にそれを再投資していると考えられる。

飯野利夫教授は、会計学における評価論について、「会計学における評価論の主な対象は、“資産”です。それでは資産とはいったい何か。まずこの研究から始まります。そして、その結果を受けて、資産の評価は「かくあるべきだ」という結論が引き出されます¹⁰⁾。」と述べられている。このことは、資産の評価は、資産が有するその属性に依存することを意味する。しかしながら、上述の検討より包括利益計算を前提とするならば資産がどういった性格を有するののかということが評価に関係しないことが明らかにされた。換言すれば、包括利益計算の視点に立てば、資産は保有目的により評価が変わらないという属性を有することとなる。

上述のように特定項目は、時価が与えられているあるいは合理的に推定されることを所与とするならば、一定時点における時価の変動を有するという事実が導かれた。さらに上述の事実に基づく評価を導き出す包括利益計算思考は、経営者の意思を排除する思考および資産は保有目的により評価が変わらないという属性を有するという思考により支えられていることが確認された。このことは、市場価格が明確であるような不動産や頻繁に取引が行われている市場をもつ有形固定資産に関して、単純に包括利益計算の例外として位置づけられない側面を有する可能性を含意している^{11,12)}。

以上より、上述の事実に基づく評価を導き出す包括利益計算思考は、経営者の意思を排除する思考および資産は保有目的により評価が変わらないという属性を有するという思考

により支えられていることが明らかとなった。

そこで、上述の特定項目の評価を導き出す事実およびその評価を支える包括利益計算思考を踏まえ、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定がいかなる意味を有するのか検討する。

上述のように特定項目は、時価が与えられているあるいは合理的に推定されることを所与とするならば、一定時点における時価の変動を有するという事実が導かれた。

例えば、売却可能有価証券の評価差額は、売却可能有価証券を時価評価することにより生じる。かかる売却可能有価証券は、主として保有することにより良好な関係をきづくという主旨で保有している。ただし、将来の関係を解消しようという経営者の意思が反映される際にはその株式は処分される。そして、売却可能有価証券を処分する際には、最初に購入した際よりもその価値が大きくなっていることもあれば小さくなっていることもある。同様に繰延ヘッジ損益は、デリバティブ本来の性格に着目するならば、直ちに純利益として損益認識すべき項目であるにも関わらず、ヘッジ対象の損益認識時期までずらず特殊な会計上の手法を用いることにより生じるため、ヘッジ対象の損益が認識される際にヘッジは解消される。そして、かかるヘッジが解消される際にデリバティブは、最初に購入した際よりもその価値が大きくなっていることもあれば小さくなっていることもある。また、為替換算調整勘定は、在外子会社の資産・負債を決算時のレートで換算して計算した差額（純資産額）と、取得時または発生時のレートで換算した資本項目の額（純資産額）との差額として生じる。親会社は、一般に子会社の意思決定を支配することを通じ、子会社が行う事業に間接的に投資することを目的として子会社を所有する。ただし、在外子会社を売却あるいは清算することにより、在外子会社との将来の関係を解消しようという経営者の意思が反映される際には、邦貨へ換算され在外子会社は処分される。かかる在外子会社を処分する際は、最初に取得した際よりもその価値が大きくなっていることもあれば小さくなっていることもある。したがって、このような性格を有する特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、当初に特定項目を取得した際と現時点との価値の変動の可能性を示すと考えられる。

5. 結論

本稿では、包括利益へ影響を与える可能性を有する項目の分析を通じ、包括利益計算の立場より、特定の資産または負債がいかなる事実を踏まえ時価評価され、その変動額が包括利益計算へ含められるのか導いた上で、これらの項目が包括利益として計上される意味を明らかにすることを目的とした。

特定項目は、時価が与えられているあるいは合理的に推定されることを所与とするならば一定時点における時価の変動を有するという事実が明らかにされた。

そして、特定項目を時価評価する背景には、純利益計算のように経営者の意思を損益計算へ反映させるという考え方ではなく、経営者の意思を排除しようとする思考が存在することが確認された。そして、かかる包括利益計算を前提とするならば、資産がいかなる性格を有するののかということがその評価に関係しないことが明らかにされた。すなわち、包括利益計算の立場に立てば、資産は、保有目的により評価が変わらないという属性を有することとなる。よって、上述の特定項目の評価を導き出す事実を支える包括利益計算思考は、経営者の意思を排除する思考および資産は保有目的により評価が変わらないという属性を有する思考により支えられていることが確認された。

このように特定項目の評価を導き出す事実およびその評価を支える包括利益計算思考を踏まえるならば、特定項目を時価評価した結果生じる売却可能有価証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定は、当初に特定項目を取得した際と現時点の価値の変動の可能性を示していると考えられる。

注

1) 米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下, FASB) による概念フレームワークプロジェクトにおいてはじめて包括利益概念が定義されたのは、1980年に公表された米国財務会計概念書第3号「*Elements of Financial Statements of Business Enterprises*: 営利企業の財務諸表の構成要素」(1985年に米国財務会計概念書第6号「*Elements of Financial Statements*: 財務諸表の構成要素」に改訂 (以下, SFAC No.6)) である。

SFAC No.6において包括利益は、資産と負債の定義に依拠させられ、両者の差額としての持分の構成要素として定義されている (SFAC No.6, par.70, 訳書, 320頁参照)。よって、包括利益は、直接的な資本取引を除く、一会計期間における資産および負債の純額としての増減額として位置づけられる。

米国では、1980年代より、直接的な資本取引でないにも関わらず、損益計算を通さず持分を増減させる項目が増加したことに伴い、FASBより1997年6月に米国財務会計基準書第130号「*Reporting Comprehensive Income*: 包括利益の報告」が公表され、制度として包括利益が導入された。

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・グループより討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が公表され、その後シンポジウムやカンファランスを受け修正を行い、2006 (平成18) 年1月にアップ・デートされた (以下, 日本版概念フレームワーク)。日本版概念フレームワークでは、米国と同様の概念として包括利益が明確に定義されている (第3章, par.8)。

そして、企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan) より2010 (平成22) 年6月に「包括利益の表示に関する会計基準」が公表され、制度として包括利益が導

入された。

- 2) 実現とは、一般に「利益の確実性」および「再投資の準備」を備えた概念であることから、本稿では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。

- 3) 包括利益概念に関しては認識の問題のみならず帰属の問題が存在する。ただし、本稿では議論を明確化するために帰属の問題に関しては検討対象としない。

包括利益概念の帰属問題（連結基礎概念との関係）に関する議論は、以下の文献等を参照されたい。

石山宏「『包括利益計算書の表示に関する会計基準』にかかる論点－基礎概念との整合性の視点より－」『産業経理』第7巻第1号（2011年4月），76-88頁参照。

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。

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』683巻（2012年6月），65-70頁参照。

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。

- 4) 以下の文献では、包括利益概念について認識の視点より検討されている。

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。

森川八洲男「保有利得の認識問題－FASB『財務会計概念報告書』を中心として」『山根忠恕先生十三回忌追悼論文集』税務経理協会，1996年。

- 5) 松原沙織「売却可能価値証券の評価差額に関する検討－包括利益計算の視点より」『東海大学紀要：政治経済学部』第46号（2014年），113-130頁参照。

- 6) 以下の文献では、売却可能価値証券の評価差額、繰延ヘッジ損益および為替換算調整勘定について認識の視点から検討がなされている。

松原沙織「売却可能価値証券の評価差額に関する検討－包括利益計算の視点より」『東海大学紀要：政治経済学部』第46号（2014年），113-130頁参照。

松原沙織「繰延ヘッジ損益の処理方法に関する検討－包括利益計算の視点より」『文明』第14号（2009年），49-60頁参照。

松原沙織「為替換算調整勘定の性格付け－包括利益概念に関連付けて」『会計プロGRESS』第8号（2年），106-119頁参照。

- 7) 繰延ヘッジ損益とは、ヘッジ手段として指定されたデリバティブの時価で評価し、その評価差額をヘッジ対象（例えば、予定取引）に係る損益が純利益に影響を与える期間まで、繰り延べることにより生じる項目である。予定取引とは、端的に述べるならば履行に係る権利や義務が生じていない取引をいう。

- 8) 為替換算調整勘定とは、在外子会社の資産・負債を決算時のレートで換算して計算した差額（純資産額）と、取得時または発生時のレートで換算した資本項目の額（純資産額）との差額である。

9) 従来より経営者は、自らの意図や判断に基づき会計諸原則および手続を選択し期間損益計算を行い、経営者の意思決定の所産として求められた純利益に情報価値としての有用性が認められてきた。そして、投資家はこのような市場からは入手できない情報に基づき投資意思決定を行っている。したがって、経営者の意図や判断は、今日まで投資家が投資意思決定を行う上で有用な情報を有してきたといえよう。仮に、経営者の意図や判断を会計から除外するということは、経営者が担ってきたリスクを財務諸表利用者へ移転することを意味する。すなわち、会計処理の選択をすべて市場に任せることを意味するため、投資家への将来の投資意思決定のリスクのみならず、本来経営者が担ってきた財務諸表を作成する上でのリスクまで投資家へ担わせてしまう可能性が生じる。経営者の恣意性が過度に介入する会計基準は問題であるが、認められた会計処理の原則および手続の範囲内であればむしろ有用な情報価値を有すると考えられる。

上述の経営者の意思決定の所産として求められた純利益に情報価値としての有用性が認められてきた点に関しては以下の文献を参照されたい。

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。

10) 飯野利夫、前掲書、3-1頁。

11) 森田哲彌教授は、使用目的の土地および有形固定資産の取得原価評価の根拠を、純利益計算の立場より以下に述べられている。

使用目的の土地および有形固定資産は、一般に販売ではなく利用することを目的として保有している。これは、使用目的の土地および有形固定資産が本来の市場価格とは無関係であることを意味する。すなわち、使用目的の土地および有形固定資産は、販売ではなく当面は営業活動を継続するという意図を目的として保有しているため、正常な営業循環過程における継続性を前提とした場合(ゴーイング・コンサーンの仮定)、直ちに換金できない、あるいは予定されていないものであると考えることができる。よって、使用目的の土地および有形固定資産は、売却を目的とするものではなく永く企業内にとどめて使用されるものであり、営業活動を通じて多くのキャッシュ・フローを獲得することが期待されているため取得原価に基づき評価される。

森田哲彌「原価主義会計と時価評価」『企業会計』第44巻 第11号(1992年11月)、76頁参照。

柴谷恭次郎教授は、資産の取得原価評価の根拠を以下に述べられている。

「企業が資産を取得する場合、その資産から得られる将来の便益が取得原価以上であることを期待する。もしそうでなければ、企業はその資産を取得することはない。したがって、取得原価は、資産の取得時点でのその資産の将来の経済的便益について企業が少なくともそれだけの価値があると考えた金額である。」

柴谷恭次郎「2 資産の評価基準」黒沢清、番場嘉一郎監修『資産体系制度会計(第2巻)』中央経済社、1977年、21頁。

米山正樹教授は、建物について時価の変動を考慮しない根拠を以下に述べられている。

「事業用資産においては、それぞれの企業に固有の強みを活かして、社会平均を超えるようなキャッシュ・フローを獲得することが期待されている。そこでは、問題の事業資産を保有するかぎり誰もが享受できるような時価上昇だけで満足するわけにはいかない。時価

の上昇分を超えるだけの成果が得られたとき、はじめて、期待が実現したものとみなされる。事業投資はその意味で、時価の変動が業績評価の適切な指標とならない典型例といえる。」と述べられている。

米山正樹『減損会計－配分と評価－（増補版）』中央経済社、2003年、9頁。

- 12) 市場価格が明確であるような不動産や頻繁に取引が行われている市場をもつ有形固定資産に関しては、時価が与えられているあるいは合理的に推定することができる。すなわち、経営者の意思を排除しかつ資産の評価が資産の属性に関係しないという包括利益計算思考を普遍するならば、これらの項目が特定項目に該当する可能性も直ちに否定されない側面を有する。

したがって、市場価格が明確であるような不動産や頻繁に取引が行われている市場をもつ有形固定資産についてなぜ取得原価に基づき評価されるのか、包括利益計算の視点より説明される点が課題として残されている。換言すれば、これらの項目について包括利益計算思考に基づき経営者の意思を排除する考えを適用することが可能であるのか、それぞれの項目の本質に鑑み再検討する必要がある。

参考文献

FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6, *Elements of Financial Statements*, December 1985.

(訳書) 平松一夫, 広瀬義州共訳『FASB 財務会計の諸概念〔増補版〕』中央経済社, 2002年。

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.130, *Reporting Comprehensive Income*, June 1997.

飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』同文館, 2006年。

石山宏「『包括利益計算書の表示に関する会計基準』にかかる論点—基礎概念との整合性の視点より—」『産業経理』第71巻第1号(2011年4月), 76-88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。

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。

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日最終改定)。

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。

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(2006年12月アップ・デート)。

染谷恭次郎「2 資産の評価基準」黒沢清, 番場嘉一郎監修『資産 体系制度会計〈第2巻〉』中央経済社, 1977年。

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』683巻(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12号(1995年12月), 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「為替換算調整勘定の性格付け－包括利益概念に関連付けて」『会計プロGRESS』第8号（2007年），106-119頁。
- 松原沙織「繰延ヘッジ損益の処理方法に関する検討－包括利益計算の視点より」『文明』第14号（2009年），49-60頁。
- 松原沙織「売却可能有価証券の評価差額に関する検討－包括利益計算の視点より」『東海大学紀要：政治経済学部』第46号（2014年），113-130頁。
- 森川八洲男「保有利得の認識問題－FASB『財務会計概念報告書』を中心として」『山榊忠恕先生十三回忌追悼論文集』税務経理協会，1996年。
- 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），108－117頁。
- 森田哲彌「原価主義会計と時価評価」『企業会計』第44巻 第11号（1992年11月），73-80頁。
- 山田康裕『滋賀大学経済学部研究叢書第43号 財務業績報告の基礎概念』滋賀大学経済学部，2007年。
- 米山正樹『減損会計－配分と評価－（増補版）』中央経済社，2003年。