

リポーティング・エンティティと連結の関連における 支配概念の特性

齋藤 雅子

Characteristics of the Control Concept in Relationship between the Reporting Entity and Consolidation

SAITO Masako

Abstract

The purpose of this paper is to study the characteristics of the “control” concept, in relation to the reporting entity and consolidation of the IASB and FASB joint projects. The control concept is the substantial determinant not only to clarify the boundaries of a reporting entity as the object of financial reporting, but also to distinguish a parent company from a subsidiary entity. Otherwise, there are various types of control in those situations; acquirer or acquiree in business combinations, joint control for joint ventures and control for assets. It is difficult to explain how they are obviously characterized, because of the variety. This study refers to the existing definition of control in IFRS/IAS and the several theoretical concepts.

キーワード：支配, 概念フレームワーク, リポーティング・エンティティ, 連結, IASB, FASB

Keywords：control, conceptual framework, reporting entity, consolidation, IASB, FASB

目次

1. 問題の所在－多様な支配とリポーティング・エンティティの認識－
2. 支配をめぐる諸説と既存基準
3. フェーズDプロジェクトにおける議論
4. 連結プロジェクトにおける議論
5. 「エンティティの資産および負債に対する支配」の貢献
6. IASBの求める支配概念を通じて

1. 問題の所在—多様な支配とリポーティング・エンティティの認識—

支配 (control) は財務報告の対象を明確にするという重要な役割を担っている。支配には、親会社、子会社など企業に対する支配のほか、資産に対する支配やジョイント・ベンチャーに対する共同支配¹⁾等さまざまな形態があり、それらを単純に同質なものと取り扱うことはできない。だからといって概念上それぞれの支配がどのような点で別の支配と同質性を有し、また異質性をもつかが明示されているわけでもない。それが、リポーティング・エンティティ²⁾ (reporting entity) の認識を複雑にしている。

リポーティング・エンティティに関連する最も重要な問題は、連結の範囲や連結財務諸表の内容を大きく左右する支配の概念である (桜井 (2007), 233頁)。企業集団を形成する親会社をどのように認識するかは支配概念に依拠しているため、リポーティング・エンティティの境界を決めることは連結プロジェクトの連結範囲や企業結合における取得企業の決定に密接な関連がある。

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) とアメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) は、概念フレームワークの見直しに関するプロジェクトの一つとしてフェーズ D 「リポーティング・エンティティ」³⁾ (Phase D: *reporting entity*, 以下、フェーズ D プロジェクトとする)⁴⁾ の検討を進めている。同プロジェクトによれば、支配概念がリポーティング・エンティティの範囲を明確にするための規準として検討することが確認されたほか、企業結合や連結などの基準レベルとの連繋が求められている⁵⁾。

1) 共同支配とは、単独企業の支配ではなく、2つ以上の企業による支配により成立する概念である (齋藤 (2005), 109頁)。

2) 'entity' という語句をめぐることは、会計主体論や連結基礎概念に関する理論諸説において複数の解釈や訳語が存在する。また、本論文において取り上げるフェーズ D 'reporting entity' は検討段階であることなどから、'reporting entity' を「リポーティング・エンティティ」、'entity' を「エンティティ」と称する。

3) 既存フレームワークにみられるリポーティング・エンティティの概念や定義の適切性に関する議論を含んでいない。

4) IASB と FASB は概念フレームワークプロジェクトの目的を、原則主義に基づきコンバージェンスされる会計基準設定を行うためと述べている (FASB (2006a), para.P.6)。

5) *IASB Update*, March 2006. 以下、IASB 会議報告は IASB ウェブサイト (<http://www.iasb.org/Updates/IASB+Updates/IASB+Updates.htm>, 検索日: 2008年12月20日), 日本語訳は山田辰己訳, 企業会計基準委員会・財団法人財務会計基準機構ウェブサイト (<http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes>, 検索日: 2009年2月4日) を参考にした。

一方で、概念フレームワークプロジェクト自体の公表物に対して否定的な論調がみられる。例えば、アメリカ会計学会（American Accounting Association: AAA）の財務会計基準委員会は、中間的な成果物として2006年7月に公表した予備の見解⁶⁾について「基本的に誤ったアプローチであり、現在の形で採択されるべきではない」と述べている（AAA（2007），p.230）。また、予備の見解が示す財務報告の目的は、企業所有者の受託責任という観点で捉えられているが、公正価値会計の意義や適用範囲も投資家の観点からの検討が必要であるとする見方もある（斎藤（2008），7頁）。

IASBとFASBが示す財務報告の目的に対するこのような論調は、プロジェクトの目的そのものを修正させる可能性を有している。仮にそうなれば、財務報告の対象としてのリポーティング・エンティティの概念自体も影響を受ける。なぜなら、与えられた目的が変化すれば、それに応じてルールของ体系も変わるからである（川本（1991），33頁）。

本論文では、IASBとFASBのプロジェクトを中心に、リポーティング・エンティティと連結の関連から支配概念の特性を考察する。検討にあたっては、支配をめぐる国際財務報告基準／国際会計基準（以下、IFRS/IAS⁷⁾とする）の既存概念や理論諸説を整理した上で、フェーズDと連結の各プロジェクトで示される支配の定義を取り上げる。

2. 支配をめぐる諸説と既存基準

支配概念は企業間関係の会計問題を捉える会計上の概念とされてきた。単純化すれば、企業結合や連結の範囲を決める主要概念が「支配」であるとする次のような説もある。すなわち「企業結合における支配の問題は、企業結合をどのような条件下で行うのかということであるが、最も単純化すると親会社の所有権の水準にたどりつく。議決権の過半数を取得しているか、もしくは、支配が実質的に存在しているかの問題である」（倉田（2000），71頁）である。

⁶⁾ FASB（2006）の公表物は、予備の見解「財務報告のための概念フレームワーク：財務報告の目的と意思決定に有用な財務報告情報の質的特性」（Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*）であり、IASB（2006）の公表物は、討議資料「財務報告のために改善された概念フレームワークに関する予備の見解」（Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting*）という。2008年5月に両公表物の改訂版が公表済である。

⁷⁾ IFRS／IASの正式名称は、International Financial Reporting Standards／International Accounting Standardsである。

古くから、とりわけ連結主体論と支配概念の相関関係における学説研究が展開されてきた。例えば、Moonitz (1951, p.21) は、営業の一体性という中央集権的な支配の存在を主張し、株式所有比率が支配の基準的尺度であることを認めた上で、それと並んで株式所有によって与えられる権力も重視されるべきであると説いた⁸⁾。この説は、IASBの基準設定プロセスや日本の連結基準にも反映されている。1976年にIAS3「連結財務諸表」(*Consolidated Financial Statements*)は、子会社の支配を議決権の過半数所有に求めた。1989年公表のIAS27「連結財務諸表および子会社に対する投資の会計処理」(*Consolidated Financial Statements and Accounting for Investment in Subsidiaries*)は支配を次のように定義し、持株基準と支配力基準を実質的に並存させることとした。すなわち支配を「ある企業の活動から便益を得られるように、当該エンティティの財務方針および営業方針を左右しうる力 (power)」(para.6)とした上で、ある企業が別の企業の議決権の過半数を所有している場合、もしくは所有していない場合でも4つの要件⁹⁾のうちいずれかが認められれば支配が存在するとした (para.12)。

IAS27の方針は1994年以来2005年改訂に至るまで¹⁰⁾ 継承され、1983年公表のIAS22「企業結合」(*Business Combinations*) (のちに1998年改訂) や2004年のIFRS3「企業結合」においても同じ取り扱いとされている。

日本の連結基準も議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入している(企業会計審議会(1997), 第三の二の1(1))¹¹⁾。連結基準における支配とは、他の会社の意思決定機関を支配していることをいい(原則三, 一, 2), 他の会社に対する議決権

⁸⁾ 白鳥訳注(1962), 46頁。

⁹⁾ 議決権の過半数を所有しない場合であっても、支配の存在が認められる4つの要件とは、(a) 他の投資企業との協定によって、議決権の過半数を支配する力 (power, 以下 (b) ~ (c) も同様) を有する場合、(b) 法令または契約によって企業の財務方針および経営方針を左右し得る力を有する場合、(c) 取締役会または同等の経営期間の構成員の過半数を選任または解任する力を有し、企業の支配が取締役会または同等の経営機関によって行われる場合、(d) 取締役会または同等の経営機関の会議において過半数の投票権を有し、企業の支配が取締役会または同等の経営機関によって行われる場合である (para.12)。

¹⁰⁾ IAS27は2003年改訂により「連結および個別財務諸表」(*Consolidated and Separate Financial Statements*) となっている。

¹¹⁾ 企業結合会計基準(2003年)によれば、支配は「ある企業または企業を構成する事業の活動から便益を享受するためにその企業または事業の財務および経営方針を左右する能力を有していることをいう」(基準二の2)と定義される。なお、2008年12月には企業結合会計基準の見直しが行われ、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」が同第22号「連結財務諸表に関する会計基準」と合わせて公表されたが、支配の定義はそのまま踏襲されている。

比率が過半数を超えていなくても、高い比率の議決権を有し、かつ、当該会社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合には支配が存在する（注解4）。

実質的な支配の存在に対しては肯定的な立場ばかりでもない。持株基準と支配力基準の併用は、実際の運用上当事者の主観が入り込む余地を生み、連結対象会社が企業集団によって異なる恐れがあるなどとする見方もある（黒川（1998）,4頁）。逆に、会計上支配をどうみるかというのは相対的な問題をまぬがれず、そこには経営者裁量の余地が入り込むとする指摘もある（今福（2003）,18頁）¹²⁾。

3. フェーズDプロジェクトにおける議論

フェーズDプロジェクトの主要テーマは以下の3つである。

- (a) リポーティング・エンティティ（単独および連結）の境界線を明らかにする。
- (b) 親会社単体がリポーティング・エンティティとなりうるかどうかについて検討を要する。
- (c) リポーティング・エンティティが連結財務諸表を作成するにあたり、その境界を決めるために支配概念を用いることになるが、これは「エンティティに対する支配」と「資産に対する支配」で異なるのか、ジョイント・ベンチャーに対する共同支配、さらに「重要な影響力」（関連会社の判定基準の1つ）の関係はどのようになるかといった問題をさらに検討する。

リポーティング・エンティティの概念化の基礎を支配概念に求めていることは、テーマ(c)で表されている¹³⁾。なお、ここでのリポーティング・エンティティというのは、主に民間事業セクター（private business sector）である¹⁴⁾。

2006年4月の会議では、支配の定義については支配概念を概念レベルと基準レベルのいずれで規定するかについて検討され、概念レベルで示すことが確認された。あるエンティティが他のエンティティに対する支配を有するかどうかを決定するにはすべての事実およ

¹²⁾ また、今福（2003）は、会計が対象としてきた企業間関係は株式所有を基礎とする親子間関係であったが、複数の分野で1つの企業のようにネットワークを組む企業関係を表す提携（アライアンス）を挙げ、これまでとは異なる企業間関係が進行していることを述べている。

¹³⁾ *IASB Update*, December 2005. 以下、IASB 会議報告については年月で示すこととし、便宜上注記を省略する。

¹⁴⁾ ただし、民間事業セクターに限定されているというわけではなく、検討結果によっては非営利や公的セクター（public sector）のエンティティについても検討するとしている（IASB(2001), para. 8）。

び状況を評価することが必要であるとして、その必要性を概念フレームワークにおいて述べるとしている。議決権の過半数所有のような単一の事実または状況を支配が存在する必要十分要件とするべきではないとする意見がみられた。

2006年9月の会議では、支配がパワー要素 (a power element) とベネフィット要素 (a benefits element) の両方を含むとともに、パワー要素とベネフィット要素の間で連携すべきであるとする立場を示している。パワー要素については、他の企業に対する支配企業の財務および経営方針を指示する能力にも触れることや、支配は排他的なものであり、共有されないものである点および支配には事実上の (de facto) 支配または実質的な (effective) 支配を含む点を明確にする必要性が指摘された。一方、ベネフィット要素については、特定のタイプの便益 (投資に対する利回りなど) を指すのではなく、経済的便益全般を参照すべきであることを明確にする点や、支配の定義では持株比率が50% 超でなければならないといった便益の最低限レベルを特定しない点が確認された。

プロジェクト当初から IASB がリポーティング・エンティティの論点とされていた項目が次の3つにまとめられている。

- (a) 単体のリポーティング・エンティティをめぐる論点 (RE 1, RE 2)
- (b) グループのリポーティング・エンティティをめぐる論点 (RE 3 - 5)
- (c) リポーティング・エンティティを決定する支配概念をめぐる論点 (RE 6 - 8)

また、論点 (c) が直接的に支配概念を扱っており、暫定合意された主な項目は次の①～③となる。

① 一時的支配

支配の存在は、すべての現在の事実および状況を勘案して評価する。したがって、支配概念は、支配は存在しているが一時的であるかもしれない状況を除外しない。

② 事実上の支配または実質的な支配

支配概念は、あるエンティティが他の企業の財務および事業方針を指示するための十分な議決権または他の法的権利を持つという状況に限定されるべきではなく、経済的に類似した状況を含む広範な概念であるべきである。議決権の過半数所有のような一つの特定の事実または状況が、支配が存在する必要条件として取り扱われるべきではない。

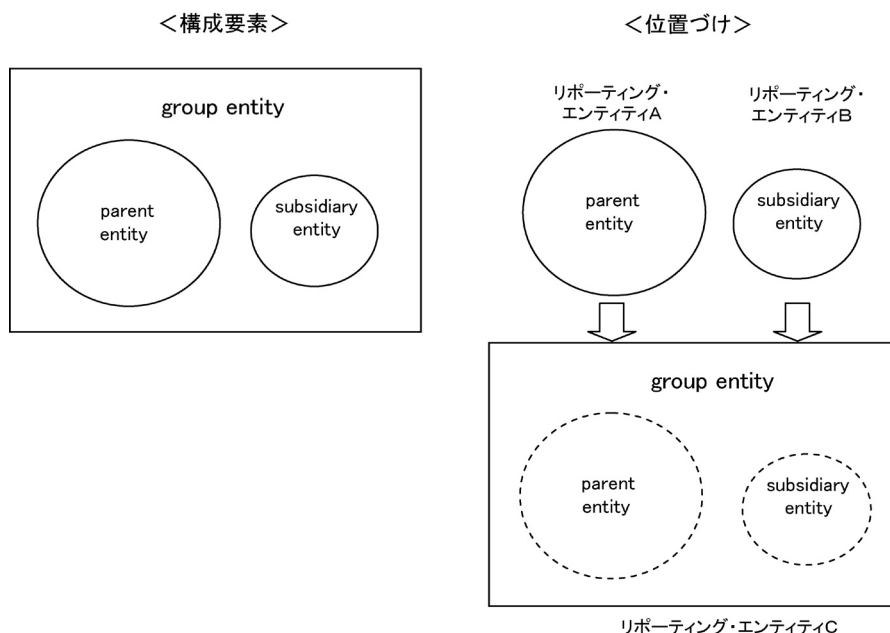
③ 支配は共有しない

支配は排他的なものであり、他者と共有されるものではない。

連結プロジェクトに関連するのは (b) および (c) の論点である。論点 (b) は連結財務諸表の対象に関するものであるが、一般の外部向け財務報告上、グループ・エンティティ

(group entity) はペアレント・エンティティ (parent entity) と異なるエンティティであるとの考え方が示され、グループ・エンティティの一部も一般の外部向け財務報告の対象となることが確認された。すなわち、リポーティング・エンティティとなる場合があり得るということである。図表1はこれをイメージ化したものである。

図表1 リポーティング・エンティティの構成要素と位置づけ(イメージ)



出所：IASB Update, September 2006. 山田辰己訳(2006), 「IASB会議報告(第62回会議)」。

グループ・エンティティに含まれるエンティティの決定規準については、支配企業モデル（企業および当該企業の支配下にあるすべての企業をグループ・エンティティに含めるべきとするアプローチ）、共通支配モデル（企業の共通支配下にある企業をグループ・エンティティに含めるべきとするアプローチ）およびリスク・便益モデル（ある2つの企業があるとして、第2の企業の活動が第1の企業の残余持分を持つ株主の富に影響を与えるときには、第2の企業をグループ・エンティティに含めるべきとするアプローチ）の3つのアプローチが検討された。その結果、支配企業モデルが採用されることとなった¹⁵⁾。

¹⁵⁾ 本論文ではこれら3つのアプローチの検討を対象としていない。

4. 連結プロジェクトにおける議論

特徴的な点は、連結の範囲を決定する支配の従来の考え方が変更されたことである。IASBは支配を「エンティティに対する支配」から「エンティティの資産および負債に対する支配」（以下、下線は筆者付記）として捉えるべきという案を示したのである。ペアレント・エンティティ（parent entity）による別のエンティティに対する「エンティティの資産および負債に対する支配」が存在するのは、「エンティティが資産と負債からの便益へアクセスし、それらの便益の量を増加、維持または保護するための能力を与えるような、他のエンティティの資産および負債に対する排他的な権利を持っているときである」（IASB（2007）, para.18）。

そして、支配の定義は「支配は、エンティティから流入する便益へアクセスし、それらの便益の量を増加、維持または保護するために、エンティティの戦略的な財務および営業の方針を指示する能力（ability）である」とされ、エンティティを支配するためには潜在的な支配者（the potential controller、ペアレント・エンティティを指す）が次の3つのテスト（a～c）を充たすことが求められている（IASB（2007）, para.18）¹⁶⁾。

- (a) エンティティの戦略的な財務および営業の方針を直接指示する能力をもたなければならない（the ‘Power Criterion’: パワー規準と称される）
- (b) エンティティから流入する便益にアクセスする能力をもたなければならない（the ‘Benefits Criterion’: ベネフィット規準と称される）
- (c) それらの便益の量を増加、維持または保護するためにそのパワー¹⁷⁾を用いることが可能でなければならない。

支配の存在を評価する指標では、議決権の他、議決権の過半数所有が成立しない場合でも支配の存在が成立することを認め、複数の要因を総合的に勘案して支配の存在を評価するアプローチが採用される。いわゆる持株基準と狭義の支配力基準が並存した広義の支配力基準を意味しており、FASBの見解ではなく、IFRS/IASの考え方が引き継がれている。

IASBは2003年6月に連結プロジェクトを議題に加え、以後IAS27を見直し新基準としてIFRSを公表するための検討を進めてきた。2004年5月に開始されたIASB/FASB共同プロジェクトの成果物として、主に支配の規準および原則を示す討議資料が2008年5月に公表されている。

¹⁶⁾ <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/9F162845-F1FC-435B-A826-48F4BE6B4B88/0/ConsolspJune07.pdf>, 検索日：2009年1月22日。

¹⁷⁾ ここでいうPowerとは、テスト（a）でのPowerを指すと思われる。

5. 「エンティティの資産および負債に対する支配」の貢献

（1）新しい支配概念と既存の支配概念との相違点

従来のIFRS/IASでは、支配は「あるエンティティの活動から便益を得られるように、当該エンティティの財務方針および営業方針を左右しうる力」（IAS27,para.6）とされ、議決権の過半数を所有している場合もしくは所有していない場合でも4つの要件を設けて支配が存在するとしてきた（IAS27, para.12）。一方、連結プロジェクトによれば、支配の定義を「エンティティから流入する便益へアクセスし、それらの便益の量を増加、維持または保護するために、エンティティの戦略的な財務および営業の方針を指示する能力である」としている¹⁸⁾。

フェーズDプロジェクトは、概念レベルで示すとしていた支配の定義に、議決権の過半数所有という形式的な水準をあえて特定しないと結論づけた。これは、議決権の過半数所有という単一の事実または状況が、支配が存在する必要十分要件として取り扱われるべきではないとの意見を反映したものと思われる。支配が排他的なものであり共有されないという独占的な支配であることが確認されるとともに、事実上のまたは実質的な支配の存在について整理・記述した。これらの点は、概念レベルで支配概念を検討したことによる一つの貢献である。そして、FASBがこれまで支配に対して求めてきた形式的な水準を、同プロジェクトが実質的な水準へと転換させる方向性を示唆している¹⁹⁾。

（2）「エンティティに対する支配」から「エンティティの資産および負債に対する支配」への意味

連結財務諸表で示される会計情報は「エンティティに対する支配」を通じて目的が達成できるとIASBは主張してきた。その目的とは、支配される側のエンティティが保有する

¹⁸⁾ わが国の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（2006年12月改訂）によれば、支配は資産および負債の定義に用いられている。資産は「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」、負債は「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」であり（下線は筆者付記）、ここでいう支配が「報告主体が所有権の有無にかかわらず、経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」と定義されている（企業会計基準委員会（2006）、第4-5項・注2）。

¹⁹⁾ IASBとFASBの支配概念に関する暫定合意からFASBの方向転換の兆しを指摘する文献はすでにある（桜井（2007）,234頁）。

資産および負債を間接的に支配する場合も含めて、支配する側のエンティティが自らの資産および負債であるかのように示すことであった。そこには、「擬制」という考え方が根底にあった。つまり、連結対象としての企業集団においては、親会社の請求権が子会社すべての資産に及んでいない場合であっても、それらを支配するのは親会社であるかのようにみなすのである。

しかしながら、IASBが提案する「エンティティの資産および負債に対する支配」に従えば、そのような擬制は「排他的な権利」の明示によって、従来と比べ含意が強まったとみられる。今回のプロジェクトにおける議決権の過半数所有という形式的な水準をあえて特定しないとする結論は、かつて支配概念について「議決権株式の所有は支配を続けるための道具であるに過ぎない」と述べた Moonitz (1951, p.25) の見解に共通するものがある。少なくとも所有権の有無を問わず、支配する側のエンティティが支配される側のエンティティの経済的資源を支配しなければならないのである。

6. IASBの求める支配概念を通じて

本論文では、フェーズDおよび連結プロジェクトを基礎とするIASBの見解を中心に、リポーティング・エンティティと連結の関連において支配概念の特性を考察した。検討にあたっては、支配概念の諸説や従来のIFRS/IASにおける支配の定義や考え方を整理した。財務報告の対象としてのエンティティと支配概念を関連づけることの重要性には次のような諸説がある。企業集団という連結の枠組みを構成する個々のエンティティは支配概念によって単一の経済的エンティティに集束される。そこで重要なのは支配の概念を明らかにすることである（水野（1999）,133-134頁）。

また、連結主体論と支配概念の相関関係における議論だけでなく、学際的に企業形態論における支配の問題を取り扱う必要性を述べる見解もみられる（鷹野（2002）,115頁）。企業支配の構造や会計上のエンティティ概念に影響するような企業結合や株式交換などの動向への注目が高まっていることはすでに指摘されている（平松（2003）,111頁）。ジョイント・ベンチャーに対する共同支配や共通支配、一時的支配など支配の様相が広がっているからこそ、支配概念とエンティティを関連づけることが難しいのである。

IASBは概念レベルと基準レベルにおける支配概念の検討を通じて、支配の定義に、議決権の過半数所有という形式的な水準をあえて特定しないこととした。その上で、連結財務諸表の目的は「エンティティの資産および負債に対する支配」により実現可能としている。実物投資に限定せず、支配が存在することを認める考え方は、わが国で見直された連

結および企業結合に関する会計基準における支配を踏まえ、今後新たな検討を要するであろう。

参考文献等

- AAA's Financial Accounting Standards Committee (2007), "The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis", *Accounting Horizons*, 21-2 (June): 229-238.
- FASB (2006a), Board Meeting Handout, *Conceptual Framework* (April 5).
- FASB (2006b), Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information* (July 6).
- FASB (2008), Preliminary Views, *Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* (May 29).
- IASB (2001), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (April). 企業会計基準委員会／財団法人財務会計基準機構訳 (2007), 「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」『国際財務報告基準 (IFRSs) 2007』, レクシスネクシス・ジャパン。
- IASB (2006), Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting* (July).
- IASB (2007), Project Summary, *Consolidation (including Special Purpose Entities)* (June).
- IASB (2008), Discussion Paper, *Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity* (May).
- Moonitz, Maurice (1951), *The Entity Theory of Consolidated Statements*, Arno Press, A New York Times Company. 片野一郎監訳, 白鳥庄之助訳注 (1964), 『ムーニッツ連結財務諸表論』, 同文館出版。
- 今福愛志 (2003), 「新しい事業体と『エンティティ概念』」『企業会計』第55号第8号 (8月), 18-24頁。
- 梅原秀継 (2006), 「会計主体と株主持分」『会計』第169巻第4号 (4月), 13-28頁。
- 川本淳 (1991), 「連結の目的と少数株主持分の問題」『経済学研究』(東京大学), 第34巻 (12月), 33-43頁。
- 川本淳 (2002), 『連結会計基準論』, 森山書店。
- 企業会計基準委員会 (2006), 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(12月28日)。
- 企業会計基準委員会 (2008), 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(12月26日)。
- 企業会計基準委員会 (2008), 企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(12月26日)。
- 黒川行治 (1998), 『連結会計』, 創世社。
- 齋藤静樹 (2008), 「コンバージェンスの未解決論点－海外の学界論調から」『企業会計』第60巻第1号 (1月), 4-10頁。

- 齋藤雅子 (2005), 「企業結合と共同支配」『会計プロGRESS』第6号 (9月), 日本会計研究学会, 103-114頁。
- 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』第2章第4部, 中央経済社, 221-235頁。
- 鷹野宏行 (2002), 「連結会計基準における支配概念」『白鷗ビジネスレビュー』第11巻第1号 (3月), 107-116頁。
- 平松一夫 (2003), 「会計のエンティティ-ニューベシス会計の構想」, 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社, 111-146頁。
- 水野孝彦 (1999), 「連結におけるエンティティ概念の問題点」『経営総合科学』(愛知大学), 第73号 (9月), 121-140頁。
- IASB ウェブサイト, <http://www.iasb.org/Updates/IASB+Updates/IASB+Updates.htm>。
- 企業会計基準委員会/財団法人財務会計基準機構訳ウェブサイト (山田辰己訳), <http://www.asb.or.jp/html/iasb/minutes/>。