

# 連結帳簿の必要性と可能性

池田 幸典

## I はじめに

従来、連結財務諸表を作成するための諸手続は、貸借記入の形をとるが、仕訳帳や総勘定元帳<sup>1</sup>への記入を行わないことから、簿記手続の外にあるものとみなされてきた（安藤 [2000] 28-31頁；中村 [2003] 131頁；菊谷・吉田 [2010] 40-41頁）。それゆえに従来、連結会計の技法は、「特定の経済主体が営む経済活動およびこれに関連する経済的事象を主として貨幣額で測定し、記録し、かつ、伝達する行為」（新井 [1975] 1頁）たる会計を行うための「伝統的な記帳技術」、すなわち「企業活動および関連事象について主として貨幣額で歴史的な記録をとること、およびこのことを通じて企業の財政状態と経営成績を明らかにすること」（新井 [1975] 11頁）を目的とした記録の手段（道具・技術）<sup>2</sup>たる簿記ではないとされてきた。

複式簿記<sup>3</sup>では、記録対象となる事象を、貸借複記と貸借平均が成立するような方法で、帳簿に記入することによって記録し、その記録を帳簿に蓄積しておく。しかし、連結修正仕訳は、たしかに貸借複記や貸借平均は成立しているが、通常は帳簿に記入しないために、その結果として、過去に行った連結修正仕訳が帳簿に蓄積されず、それゆえに毎期末に過去の連結修正仕訳を繰り返すことになる。したがって連結修正仕訳は、通常は簿記による記録とはみなされない。

現在では、連結財務諸表を誘導・作成するために親子会社の帳簿を連結した帳簿、すなわち連結帳簿を作成するのではなく、その代わりに、個別企業の帳簿から個別財務諸表を作成し、個別財務諸表を基に連結精算表を作成して連結財務諸表を作成する方式が主流である。

実際、ほとんどの簿記・会計の教科書では、連結帳簿を作成して連結財務諸表を作成するのではなく、連結精算表を作成する形で、個別財務諸表に修正を加えて、簿外で連結財務諸表を作成することを記述している。一部の英国のテキストでは連結精算表以外の方法で連結手続を説明したものもある（Jaeger [1976] pp. 6-56；Stein [1988] pp. 6-83）が、これとて簿外で連結財務諸表を作成していることに変わりはない。

また、連結会計を含め、簿記・会計に関する研究で、連結帳簿を正面から研究したものは存在しない。学術文献ではわずかに、連結帳簿の必要性について、「EU 諸国のように個別と連結で適用する会計基準が異なる場合、（実務上）本国決算用の（個別の）会計帳簿と（国際財務報告基準対応の）連結用の会計帳簿を併用の方が利便性の面で優れている」ことから、「会計帳簿により連結用のデータを収集し、連結元帳のような連結用の会計帳簿によって連結財務諸表を作成する（方法）についても今後検討する必要がある」（濱本 [2008] 56-58頁、括弧内は引用者が補足）ことが指摘され、そして、連結帳簿の可能性について、「親会社・子会社における個別の決算修正後の各勘定残高を連結上の各勘定残高へ合算する手続を帳簿記入し、連結修正手続を帳簿記入し、それらの帳簿記入において貸借均衡が常に成立し、そしてすべての連結上の勘定残高を連結損益勘定と連結残高勘定に振り替えて集約することができれば、連結財務諸表は帳簿から作成できると考えられる。ゆえに連結帳簿は、論理的には成立するはずである」（池田 [2014] 63頁、脚注12）ことが指摘されるに過ぎないのが現状である。

では、連結帳簿は存在しないのであろうか。もし連結帳簿が存在しない

## 連結帳簿の必要性と可能性

ならば、連結帳簿を研究する意義はないであろう。また、連結帳簿は実務上不要で、研究する必要もなく、かつ作成不可能なのであろうか。連結帳簿が不要または作成不可能ならば、連結帳簿の記帳技術を開発する意味はない。しかし、連結帳簿が必要で、かつ作成可能であるならば、連結帳簿の記帳技術を検討しなければならない。本稿では、連結帳簿の必要性と可能性を、これまでの先行文献による指摘よりも詳細に検討する<sup>4</sup>。すなわち、連結帳簿の構造と記帳技術を研究し、それらを明らかにする必要性と、連結帳簿が論理的に成立する可能性について論じ、最後に連結帳簿を研究することによって得られる含意を明らかにする。

## Ⅱ 連結帳簿に係る用語の整理

まず、議論を行う際の無用の混乱を避けるために、連結帳簿に関連する用語を定義し、整理しておく（池田 [2016b] 92頁）。

個別財務諸表を誘導・作成するための基礎となる帳簿を「個別帳簿」、連結財務諸表を誘導・作成するための基礎となる帳簿を「連結帳簿」と呼ぶことにする。そして、帳簿は最低限、主要簿たる仕訳帳と元帳（総勘定元帳）が必要である（沼田 [1956] 51頁）。したがって、個別帳簿は「個別仕訳帳」と「個別元帳」から成り、連結帳簿は「連結仕訳帳」と「連結元帳」から成るものとする。

しかし、連結帳簿は親会社が一元的に保有・管理しているとは限らず、日々の取引の記帳は子会社に任せているというケースも考えられる。そこで、親会社・子会社それぞれで個別に帳簿を作成して日々の取引の記帳を行っている場合には、そのための仕訳帳と元帳が必要となる。これらの仕訳帳や元帳は連結のための合算を行う前段階として個別企業（親会社、子会社）が持つものであり、これらをそれぞれ「合算前仕訳帳」「合算前元帳」と呼ぶことにする。連結に際しては、個別企業の合算前仕訳帳、およ

個別帳簿	
種類	定義
個別仕訳帳	個別企業の取引を記録するための仕訳帳
個別元帳	個別企業が行った仕訳を転記するための元帳

連結帳簿	
種類	定義
合算前仕訳帳	連結の際の合算を行う前の段階で個別企業が持つ、日々の取引等を記録するための仕訳帳
合算前元帳	連結の際の合算を行う前の段階で個別企業が持つ、日々の取引等の仕訳を転記するための元帳
合算後仕訳帳	親会社が持つ、親子会社合算後の仕訳帳
合算後元帳	親会社が持つ、親子会社合算後の元帳

連結仕訳帳（連結帳簿における主要簿としての仕訳帳）

連結元帳（連結帳簿における主要簿としての総勘定元帳）

図1 個別帳簿と連結帳簿の定義

び個別企業の合算前元帳を合算する必要がある。

他方、親会社のみが持つ、実際に連結手続（連結修正手続など）を行うための親子会社合算後の仕訳帳・元帳を、「合算後仕訳帳」「合算後元帳」と呼ぶことにする。

個別企業の合算前仕訳帳と合算後仕訳帳を合わせて「連結仕訳帳」と呼び、個別企業の合算前元帳と合算後元帳を合わせて「連結元帳」と呼ぶことにする。

これらを整理したものが、図1である。

### Ⅲ 連結財務諸表の作成方式

連結財務諸表を作成するための方法には、大別すると2つ考えられる。1つは個別財務諸表をベースに、簿外で連結財務諸表を作成する方法であり、もう1つは連結帳簿を作成して、連結帳簿から連結財務諸表を誘導的

## 連結帳簿の必要性と可能性

に作成する方法である。本稿では便宜的に、前者を簿外方式、後者を連結帳簿方式と呼んでおく。そして、簿外方式の最も代表的な方法が、個別財務諸表をベースにして連結精算表を用いて簿外で連結財務諸表を作成する方式である。本稿ではこれを連結精算表方式と呼ぶことにする。これらを整理したものが図2である。

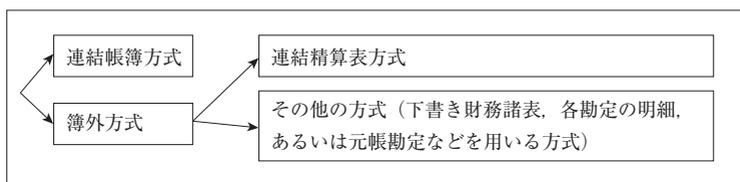


図2 連結財務諸表の作成方式

日本の簿記・会計の教科書では、ほとんどの場合、連結帳簿を作成して連結財務諸表を作成するのではなく、連結精算表を作成する形で、個別財務諸表に修正を加えて、簿外で連結財務諸表を作成することを記述しており、それ以外の方法については触れていない<sup>5</sup>。連結帳簿方式については、いくつかの教科書などで、「親会社に連結財務諸表作成のための会計帳簿はない」（中村 [2003] 131頁）、「連結会計では、仕訳帳や元帳はない」（太田 [2012] 65頁）、あるいは「連結財務諸表は、親会社および子会社の会計帳簿から誘導されるのではなく、各々の適正な個別財務諸表を基礎として作成される」（原 [2013a] 15頁）といったように、連結帳簿方式を暗に否定する文言がみられるにすぎない。連結精算表を用いず、連結修正仕訳を示してそれに基づいて各勘定科目の金額を修正して最終結果たる連結財務諸表を提示する教科書もある（伊藤 [2016] 513-532頁）が、ここでも連結帳簿を作成することは想定していない。

海外の会計学のテキストでも、古くは Esquerré [1914] (pp. 449-460)<sup>6</sup>、Finney [1922] (pp. 12-14, pp. 110-150)<sup>7</sup> や Newlove [1926] (pp. 8-9)

から、現在では上級会計学 (advanced accounting) のテキストの最新版にいたるまで (Hoyle et al. [2014] p. 46; Beams et al. [2015] p. 143; Fischer et al. [2015] p. 8), ほとんどの場合, 連結財務諸表の作成は連結精算表方式によることを述べており, 連結帳簿方式は検討も紹介もされてこなかった。一部の英国のテキストでは, 下書き (draft) の財務諸表, 各勘定の明細表 (schedule) や, 「元帳に似た形式 (ledger-like form)」 (Jaeger [1976] p. 52) の「元帳勘定 (ledger accounts)」 (Stein [1988] p. 5) (つまり T 勘定のこと) など, 連結精算表とは別の方法を用いて連結手続を説明したものもある (Jaeger [1976] pp. 6-56; Stein [1988] pp. 6-83) が, これらとて簿外で連結財務諸表を作成していることに変わりはない (Jaeger [1976] p. 52)<sup>8</sup>。

会計情報システム上も, 従来は親子会社間の会計取引データの交換に技術的な限界があったことから, 親子会社において「発生したすべての取引データから直接に連結財務諸表を作成する」 (田宮 [1994] 125頁) 方式, すなわち連結帳簿方式は「原理的には可能」 (上總・上古 [2000] 193頁) であるが, 現実的ではないとされてきた (田宮 [1994] 125-126頁; 上總・上古 [2000] 193頁)。

これに対し, 最近では, 会計情報システムの実務上, 連結帳簿, すなわち連結仕訳帳や連結元帳がすでに存在していることを示唆する文献もある (日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 45-47頁; デロイトトーマツコンサルティング株式会社編 [2014] 200頁)。そこでは, 「各社の業務システムから発生する取引データは, IFRS 基準 (国際財務報告基準) とローカル基準の仕訳を IFRS 機能通貨とローカル通貨で生成し, IFRS 基準元帳とローカル基準元帳に記帳処理をし, 「そして, 複数ある各社の IFRS 基準元帳から, 帳簿連結機能を用いて IFRS 連結帳簿を自動的に作成する」 (日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 46頁, 括弧内は引用者が補足) と述べられている。

## 連結帳簿の必要性と可能性

しかも、連結仕訳帳や連結元帳を実装した会計情報システムは、実際に存在する。たとえば、株式会社NTT データ・ビズインテグラルの「Biz J（インテグラル）連結」（連結決算や連結グループ管理のためのシステム）の製品紹介では、「連結精算表→連結総勘定元帳→連結仕訳帳へのドリルダウン（集計の次元を下げたデータの詳細を突き詰めること、引用者補足）に対応<sup>9</sup>と述べられている。また、Oracle社のOracle® General Ledgerのグローバル連結システムでは、図3のように、子会社の元帳と親会社の元帳を連結して連結元帳を作成し、そこから連結財務諸表等を作成するとしている（Oracle [2014] p. 8-2）。

したがって、会計情報システム上は、複式簿記本来の手続（仕訳（仕訳帳への記入）→元帳転記→決算整理→損益振替手続→資本振替手続→残高振替手続の手順で展開する簿記一巡の手続<sup>10</sup>とは若干異なる手続によることがあるかもしれないが、連結仕訳帳（合算前仕訳帳、合算後仕訳帳）と連結元帳（合算前元帳、合算後元帳）から成る連結帳簿を作成することが可能となっている。その背景には、コンピュータの性能の向上や、データ通信速度およびデータ通信量の向上といった通信技術の進歩や、大量の取引データ等を保存（蓄積）しておくための補助記憶装置の大容量化などが挙げられよう。

このように、簿記・会計の教科書等ではまったく顧みられない連結帳簿は、現状では広く普及しているとは考えられないが<sup>11</sup>、会計情報システムの実務ではすでに登場している。

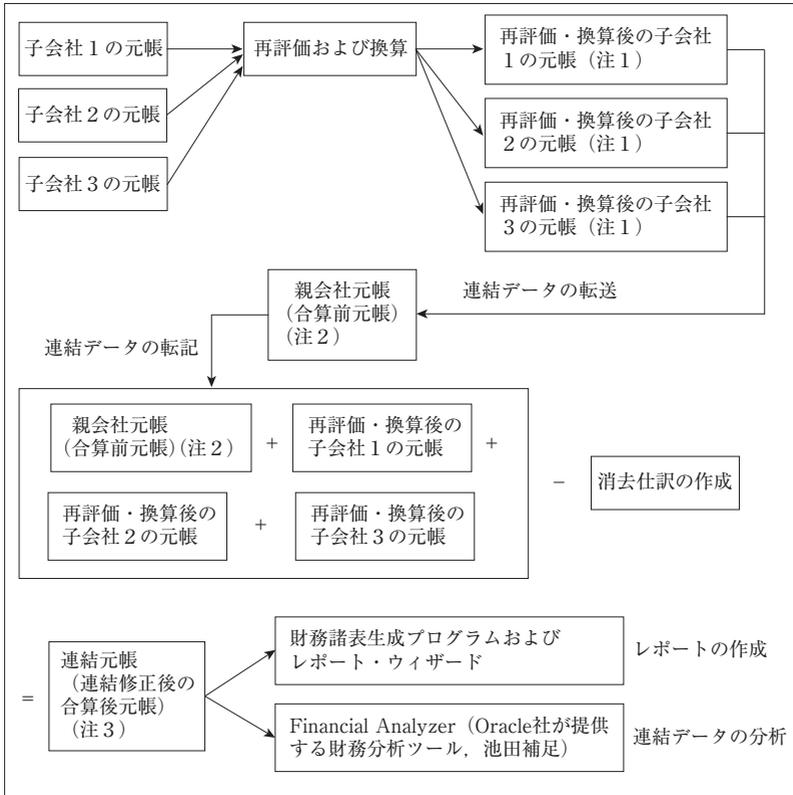


図3 Oracle® General Ledger のグローバル連結システム

(注1) 原文は Subsidiaries' Ledgers or Reporting Currencies であり、直訳すると「子会社の元帳または報告通貨」であるが、子会社元帳を再評価・換算した結果得られるのは第一義的には再評価・換算後の子会社元帳であると考えられるため、ここでは再評価および換算を行った後の子会社元帳（またはそれを基にした、報告通貨に換算した会計データ）と解釈している。なお、Oracle [2014] p. 8-7も併せて参照。

(注2) ここでの親会社元帳は、本稿でいうところの合算前元帳を指す。

(注3) 原文はたんに Consolidated であるが、原図からは連結後の元帳（つまり連結修正後の合算後元帳）と考えられるので、ここでは「連結元帳（連結修正後の合算後元帳）」とした。

(出典) Oracle [2014] p. 8-2に一部加筆・修正して作成。

## IV 連結帳簿の必要性

前節では、連結帳簿が会計情報システムの実務上、すでに存在していることを明らかにした。では、連結帳簿はなぜ必要なのであろうか<sup>12</sup>。

### (1) 実務上の必要性

連結帳簿の実務上の必要性としては、国際財務報告基準（IFRS）への対応、連結決算の業務負担の軽減、およびグループ経営管理上の必要性の3点が考えられる<sup>13</sup>。

#### ①国際財務報告基準（IFRS）への対応

実務上は、IFRS への対応として、複数帳簿および連結帳簿の必要性が説かれている。現在、日本では、IFRS への対応方法を企業会計審議会で討議しているが、ここでは、先に連結財務諸表について日本基準をIFRS に近づけ、その後で個別財務諸表について日本基準をIFRS に近づけていくという「連結先行」の考え方（企業会計審議会〔2009〕3頁）、または個別財務諸表は日本基準で作成しながら連結財務諸表をIFRSで作成する「連単分離」の考え方（企業会計審議会〔2012〕9頁）が有力である。現時点で支持されている（企業会計審議会〔2013〕4頁）連単分離の考え方に従って、個別財務諸表を日本基準で、連結財務諸表をIFRSで作成するとすると、そのベースとなる帳簿を複数持ち、個別帳簿を日本基準で、連結帳簿をIFRSで作成するのが、IFRS対応に伴う決算業務負担の軽減の観点からは望ましい（日本オラクルIFRSシステム研究会〔2011〕122-127頁）<sup>14</sup>。

たとえば、親会社の会計基準がIFRSで子会社の会計基準が現地基準であるといったように、親会社と子会社で準拠する会計基準が異なる際に、

連結帳簿がない場合、子会社の個別帳簿や個別財務諸表の数値を、親会社が用いる会計基準に基づき修正した上で連結するが、これらの修正は個別帳簿や個別財務諸表の作成には関係ないため、連結のために当該修正を「過去に遡って行う必要があり実務上煩雑となる」が、個別帳簿とは別に連結帳簿があれば、かかる煩雑さはなくなるので、個別帳簿と連結帳簿を「併用する方が利便性の面で優れていると考えられる」（濱本 [2008] 56-58 頁）<sup>15</sup>。

会計情報システムには、1つの取引<sup>16</sup>について複数の会計基準に基づく複数の仕訳を同時に生成することができるものもある（坂尾ほか [2011] 78-79 頁；日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 46 頁）ことから、日本基準準拠の個別帳簿と IFRS 対応の個別帳簿を作成し、IFRS 対応の個別帳簿を連結して IFRS 対応の連結帳簿を作成することも可能である（坂尾ほか [2011] 219 頁；日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 122-127 頁）。

また、IFRS を連結財務諸表において適用する際でも、税務上は課税所得計算を個別財務諸表に基づいて行うので、個別財務諸表の基礎となる個別帳簿は日本基準に依拠し、連結財務諸表の基礎となる連結帳簿は IFRS に依拠するといったように、帳簿を使い分ける「メリットはある」（坂尾ほか [2011] 79 頁）と考えられる。

グループ管理目的で IFRS を導入する企業もあるであろう。とくに子会社が多い場合、業績管理の際の業績測定の尺度を統一するために IFRS を導入することが考えられる。総合商社では海外に散らばる子会社を管理するために IFRS を導入することが多く（藤田 [2013] 5-6 頁）、また、子会社の数が多い企業ほど IFRS を任意適用する比率が高いという統計結果もある（デロイトトーマツコンサルティング株式会社編 [2014] 29 頁）。そうであるならば、企業が子会社管理のために IFRS を導入しつつ、子会社管理の精度を高めるために、あるいは連結決算の業務負担の軽減を図るた

## 連結帳簿の必要性と可能性

めに、IFRS 対応の連結帳簿を、日本基準（または現地基準）対応の個別帳簿とは別に作成する可能性もありうる。

### ②連結決算の業務負担の軽減

つぎに、IFRS に対応しているか否かに関係なく、連結決算業務の負担を軽減する観点からは、連結帳簿があった方が、年次決算や四半期決算における制度上必要な連結（制度連結）や、月次連結などといった経営管理上必要な連結（管理連結）による連結決算回数の増加に対応しやすく（広川 [2005] 66-67頁）、また前述のように、IFRS にも対応がしやすい（日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 126-127頁）。

最近では、すべての親会社・子会社の取引記録を一つの総勘定元帳システムに集約し、決算整理や連結などの手続を含む決算業務をそこで行う方式が「注目されている」（安井 [2015b] 141頁）。これをセントラル・ジャーナル方式というが（安井 [2015b] 141頁）、その総勘定元帳システムは当然連結を前提にしていると考えられ、すべての親会社・子会社の取引データを集約した元帳、すなわち連結元帳による連結処理が行われていると考えられる。セントラル・ジャーナル方式を用いる利点は連結を含む経理業務の負担の軽減であるとされる（安井 [2015a] 76頁；安井 [2015b] 142-143頁）。

### ③グループ経営管理上の必要性

そして、実務上連結帳簿が必要となるもう1つの理由に、グループ経営管理上の必要性が挙げられる。現在、グローバルに経営活動を行う大企業は、グループ単位で経営管理を行っている。簿記は経営管理のためのツールの1つであるが、グループ経営が常態化している現在であれば、グループ経営管理を行うには、連結財務諸表だけでは不十分であり、そのもととなる連結元帳や連結仕訳帳のデータが必要となると考えられる。前述（31

頁)の連結精算表から連結総勘定元帳や連結仕訳帳へのドリルダウンが必要とされる理由は、連結総勘定元帳や連結仕訳帳のデータを詳細に分析して、連結グループの経営管理に役立てるためであるとされている(日本オラクルIFRSシステム研究会[2011]49頁)。

## (2) 学問上の必要性

ここまででは、連結帳簿の実務上の必要性を列挙してきたが、学問上、連結帳簿を研究する必要はないのであろうか。

簿記の教科書では、「財務諸表は簿記の到着点であり、結果である」(沼田[1956]264頁)と説明している。しかし、連結財務諸表も財務諸表の1つであることから、連結財務諸表が簿記から作成できないというのであれば、財務諸表は簿記の最終的な到着点であるとする、簿記教科書の説明は、厳密には誤りであることになる<sup>17</sup>。また、もし連結財務諸表が重要であるならば、連結財務諸表が簿記一巡の手続だけでは作成できないというのでは、簿記は記帳技術としては不十分であろう(池田[2014]62頁)。連結帳簿の研究は、簿記の技術的拡張の上でも必要であるといえよう。そして、簿記一巡の手続の中で体系的に記帳された結果から連結財務諸表が導出される方が、連結財務諸表作成までのプロセスが帳簿の中で明示されることになるため、理論的には望ましい(池田[2014]62頁)。そこで、連結帳簿の研究を行うことで、連結に必要な諸手続を簿記一巡の手続に組み込むことができることを示すことによって、連結に必要な諸手続に簿記上の裏付けを与えることができ、連結財務諸表も簿記の到着点であるということを示すことができる。

また、連結帳簿が会計実務上存在することから、連結帳簿の構造を明らかにすることには、会計実務(この場合は連結帳簿から連結財務諸表を作成するという会計実務)を体系的に説明するための理論的基礎を与えるという意義もある。知識や技術を体系的に説明すること、すなわち体系化す

## 連結帳簿の必要性と可能性

ることは、学問の役割の1つであり、これまで知られていなかった（あるいは知られてはいたが体系化されていなかった）連結帳簿の知識や技術を体系化することは、学問的に必要であるといえる。体系的に説明すること、すなわち体系化がもたらす効用は、知識や技術を文字の形で整理して広めることができること<sup>18</sup>、そしてそれとの関連で、体系化された知識や技術を教育・学習できるようになることの2点であると考えられる。

ゆえに、連結帳簿は、実務上必要となっているし、かつ学問上も研究する必要性がある。

## V 連結帳簿の可能性

第Ⅱ節では、会計情報システム上、連結帳簿が存在することを指摘した。もちろん、会計情報システムは、手書きの簿記による簿記一巡の手続を必ずしも忠実に踏襲しているわけではない。会計情報システムにおける総勘定元帳システムにおいては、「手記簿記における仕訳記入、仕訳帳の作成、元帳転記、元帳作成、試算表作成および財務諸表作成の一連のサイクルが成り立たない」（櫻井 [2000] 88頁）。しかし、資産・負債・純資産（資本）<sup>19</sup>・収益・費用の各勘定が借方・貸方に適切に記録されるように（つまり、資産・費用の増加と負債・純資産（資本）・収益の減少が借方に記入され、負債・純資産（資本）・収益の増加と資産・費用の減少が貸方に記入されるように）勘定組織が整備され、取引を貸借複記する仕組みがあり、貸借平均の原理が常に成り立っていれば、会計情報システムにおける総勘定元帳システムは成立する（河合ほか [2015] 49-50頁）。連結帳簿を生成する会計情報システムも、人間がプログラミングして作成したものである。会計情報システム上の連結帳簿が人間の手によってプログラミングできるのならば、手書きの簿記（コンピュータを介さず、紙媒体に手書きにより記録する簿記）による紙媒体の連結帳簿が成り立たないはずがな

い。このことから、時間と労力を掛ければ、人間が手書きの簿記で連結帳簿を作成することは可能なはずである<sup>20</sup>。

とはいえ、会計情報システム上の連結帳簿は、その作成プロセスが手書きの簿記とは異なっている。つまり、会計情報システムにおける総勘定元帳システムでは、手書きの簿記と異なり帳簿間の連携がない（河合ほか [2015] 20頁, 49頁）ため、帳簿の作成プロセスがブラックボックスになっている。そこで、連結帳簿におけるこのブラックボックス（すなわち帳簿の作成プロセス）を明らかにする必要があるが、そのためには、手書きの簿記でも連結帳簿が作成できることを明らかにする必要がある。しかし、手書きの簿記で連結帳簿を作成できることを明らかにするためには、具体的な連結帳簿の作成手続を明示しなければならない。そうすることで、連結帳簿の理論上の成立可能性を、具体的に証明することができる。

では、これまで、手書きの簿記で連結帳簿が考えられなかったのは、なぜであろうか<sup>21</sup>。

これまでは、個別決算の後に連結決算を行ってきたため、連結財務諸表は個別財務諸表に修正を加えて作成するものであると認識され、連結帳簿から導出されるものとは認識されてこなかった。日本では、1997年に連結基準が改訂されるまでは制度上、連結財務諸表が個別財務諸表の付属物と扱われてきた（企業会計審議会 [1975] 一の2；企業会計審議会 [1997] 第一部, 一の1）ことも、その要因の1つとして挙げられるであろう。

連結基準にある「個別財務諸表基準性の原則」や、日本公認会計士協会の『連結財務諸表作成要領』も、日本で連結帳簿が生じてこなかった制度的・実務的な要因として考えられる。連結財務諸表は個別財務諸表を基礎にして作成するという「個別財務諸表基準性の原則」の影響で、「多くの連結会計実務では、連結会計システムは個別会計と離れたところにあり、毎期（…）個別財務諸表データを投入するところから始まり、連結会計上、引継ぎを要求される調整仕訳については『開始仕訳』として投入する

## 連結帳簿の必要性と可能性

という仕組み（すなわち連結精算表方式）を採用している」（広川 [2005] 66頁、括弧内は引用者による）。会計情報システム上もこのような状態であるならば、手書きの簿記で連結精算表方式以外の連結財務諸表作成方式を実践する者はいないであろう。

また、『連結財務諸表作成要領』は実務マニュアルとして作成され、日本の連結財務諸表の作成実務に大きな影響を与えてきたものである（中村 [2003] 127頁）が、ここでも連結精算表方式による連結財務諸表の作成方法を詳細に解説している（日本公認会計士協会 [1976] 17-79頁）、連結帳簿方式による連結財務諸表の作成は考えられていない。

歴史的にも、あるいは諸外国でも、長らく連結帳簿方式で連結財務諸表を作成するということは行われてこなかった<sup>22</sup>わけであるから、これまで連結精算表方式等によって簿外で連結財務諸表が作成されてきたのは、ある意味やむを得ないことである。

以上のように、手書きの簿記で連結帳簿が考えられてこなかったのは、実務・制度上、連結精算表方式等を採用して、個別財務諸表を作成してから簿外で連結財務諸表を作成するというを行ってきたからである。

個別決算を行って個別財務諸表を作成してしまうと、帳簿は各期に1回しか締め切れないので、個別決算で締め切った帳簿を連結決算のためにもう1回締め切るということはできない。帳簿が各期に1回だけしか締め切ることができないのは、簿記技術上の制約であるが、ここに連結帳簿が考えられてこなかった理由があると、筆者は考えている。

もしそうであるならば、連結帳簿によって連結財務諸表を作成するためには、図4の(a)や(d)のように、個別財務諸表を作成するために帳簿を締め切るのではなく、図4の(b)や(c)のように、連結ベースで帳簿を締め切れればよい。たったこれだけのことで、連結帳簿による連結財務諸表の作成は、手書きの簿記でも可能になるはずである。

ただし、子会社は、連結財務諸表の作成主体ではないので、連結帳簿と



図 4 連結帳簿と個別帳簿の関係、および連結帳簿における簿記一巡の手続

(注 1) 実線で囲った部分は、親会社・子会社それぞれが個別で行う項目であり、破線で囲った部分は、親会社のみが行う項目である。

(注 2) ここでは、説明の都合上、「複式簿記の基本的・骨格的な帳簿組織」たる「単一仕訳帳・元帳制」(沼田 [1956] 219 頁) によっている。

(注 3) 上記の (b)(c) においては、各社が日々の取引等を記帳してその後連結のための合算を行う前段階として持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算前仕訳帳・合算前元帳と呼び、合算前元帳を合算した後で連結修正手続を行うために親会社が持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算後仕訳帳・合算後元帳と呼ぶ。他方、上記の (a)(d) において、個別仕訳帳とは個別帳簿において個別企業の取引を記録するための仕訳帳を指し、個別元帳とは個別帳簿において個別企業が行った仕訳を転記するための元帳を指す。本稿第 2 節を参照。

(出典) 坂尾ほか [2011] 78-79 頁、および日本オラクル IFRS システム研究会 [2011] 45-47 頁を参考に、筆者作成。

は別に個別帳簿を必要とする。また、連結帳簿と個別帳簿とを別個に持つ複数帳簿は、個別財務諸表の会計基準と連結財務諸表の会計基準が異なる際には、記帳の手間を省くという点でも必要になってくる。制度上は、会

## 連結帳簿の必要性と可能性

社法・金融商品取引法・法人税法などの要請により、親会社も子会社も個別財務諸表が必要なので、そのもととなる個別帳簿があった方が望ましい。したがって、連結帳簿を持つならば、(図4の(b)のように)複数帳簿を前提に、連結帳簿は個別帳簿とは別に記帳しなければならないと考えられる。

なお、第Ⅱ節でも述べた通り、図4では、各社が日々の取引等を記帳<sup>23</sup>してその後連結のための合算を行う前段階として持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算前仕訳帳・合算前元帳と呼び、合算前元帳を合算した後で連結修正手続を行うために親会社を持つ仕訳帳・元帳をそれぞれ合算後仕訳帳・合算後元帳と呼んでいる(池田[2016b]92頁)。

親会社・子会社が個別の合算前仕訳帳と合算前元帳を持ち、個々の会社の日々の取引は個別の合算前仕訳帳・合算前元帳に記帳し、それらを決算時に連結するために、親会社が合算後仕訳帳・合算後元帳を持つ方法もある(図4の(b-2)(b-3))。この方法では、合算後の仕訳(連結修正仕訳など)は、親会社が合算後仕訳帳に記入する。

これに対し、親会社・子会社は日々の取引を個別の合算前仕訳帳に記入するが、元帳は親会社のみが合算後元帳として持ち、各社の仕訳の結果は親会社が持つ合算後元帳に転記される(図4の(b-1))<sup>24</sup>。この場合は、合算後の仕訳(決算整理仕訳、連結修正仕訳など)は親会社が合算後仕訳帳に記入する。

## V おわりに

本稿では、連結帳簿の必要性と可能性について論じた。連結帳簿は実務上すでに存在し、そして実務上必要で、かつ理論的には手書きでも(もちろん会計情報システム上も)可能である。そして、学問上も連結帳簿の研究を進める必要性がある。しかし、連結帳簿から連結財務諸表を誘導する

ための手順の全体像は、現在のところ具体的には明らかではない。

したがって、連結帳簿における簿記一巡の手続を具体的に明らかにしなければならない。すなわち、連結手続の様々な場面において、連結帳簿における連結修正仕訳などの、連結財務諸表作成に必要な仕訳と、その記帳方法を明らかにし、期末において必要な手続（損益振替手続、資本振替手続、および残高振替手続）の記帳方法と、帳簿締切の方法を明らかにし、そして、翌期首において必要な手続（開始手続）を明らかにしなければならない。

こうした連結帳簿の研究を進めることによって、連結帳簿の会計実務を理論的に説明することが可能となり、また、これまで簿記の手続とみなされてこなかった連結財務諸表の作成手続に、簿記的な裏付けを与えることができる。また、連結財務諸表の作成手続が簿記一巡の手続であることを示し、かつ簿記・会計上の取引概念が拡張されて「個別財務諸表・連結財務諸表を問わず、資産・負債・純資産（資本）に変動を及ぼす事象」と定義され、そして、取引に含まれる範囲が拡張されて、連結修正手続も帳簿に記帳されて連結財務諸表にも反映されるべき簿記・会計上の取引に含まれることを示し、同時に連結精算表方式が簿記一巡の手続の一部を省略した簡便法<sup>25</sup>であることを示すことによって、簿記の技術的な拡張・進展に貢献することができる。

さらに、教育上も、連結帳簿方式によって連結手続を教育することで、従来学習してきた簿記一巡の手続と同じような手順で連結を教育することができると考えられることから、連結財務諸表の作成技術の理解可能性の向上に寄与すると思われる<sup>26</sup>。

しかし、本稿では連結帳簿の必要性と可能性、および連結帳簿における簿記一巡の手続の概略しか示しておらず、具体的な連結帳簿の作成手続の全体像の解明については、稿を改めて検討する<sup>27</sup>。

## 連結帳簿の必要性と可能性

### 注

- 1 元帳といった場合、総勘定元帳と補助元帳の両方が考えられるが、本稿では、元帳といった場合は、もっぱら総勘定元帳を指すものとする。
- 2 もちろん、仕訳によって記録されたものは転記を通じて、集計され、最終的には財務諸表の作成につながる（新井 [1975] 11頁）。
- 3 本稿では、貸借記入による複式簿記を前提にしており、それ以外の簿記を前提にはしていない。
- 4 これまでに連結帳簿の必要性や可能性に言及した文献と、本稿との違いは3点ある。1つは、濱本 [2008] (56-58頁) では実務上の見地から連結帳簿を検討する必要性に言及しているのに対して、本稿では、学術的な見地からも連結帳簿の研究を行う必要性に言及していることである。もう1つは、連結帳簿の成立可能性について、会計情報システムのみならず手書きの簿記（コンピュータを介さず、紙媒体に手書きにより記録する簿記）でも連結帳簿が成立しうることにに関して、池田 [2014] (63頁, 脚注12) よりも詳細に言及し、かつ連結帳簿における簿記一巡の手續の概略について示していることである。そして3つ目には、実務ではすでに連結帳簿が存在していることを、(実際の連結帳簿を紹介する形ではなく文献レベルでの紹介ではあるが) 明らかにした点である。
- 5 参考までに、最近の連結会計の教科書（菊谷・吉田 [2010] 40-41頁；太田 [2012] 65頁；原 [2013b] 24-25頁；上野 [2014] 9頁；有限責任監査法人トーマツ編 [2014] 49-51頁）や、版を重ねた財務会計の教科書の最新版（新田ほか [2014] 236-237頁；広瀬 [2015] 608-609頁；桜井 [2016] 331-333頁）の記述をみても、連結財務諸表については、連結精算表によって作成することを説明しており、仕訳帳や元帳への記入を行うことは述べられていない。
- 6 Esquerré は、1913年1月のニューヨーク州の公認会計士試験の試験問題を用いて、連結貸借対照表の作成を連結精算表によって行う方法を説明している（Esquerré [1914] pp. 449-460）。
- 7 Childs によれば、連結損益計算書、連結剰余金計算書（現在の日本では連結株主資本等変動計算書）、連結貸借対照表を1つに結びつけた連結精算表（consolidated working paper, consolidated working sheetと呼ぶこともある）を紹介したのは Finney であるという（Childs [1949] p. 157）。たしかに Finney [1934] pp. 331-382) では、現在の形とは若干異なるものの、各社の個別財務諸表（または残高試算表）を基に、連結損益計算書、連結剰余金計算書、連結貸借対照表を1つの表で示した連結精算表が示されている（Finney [1934] pp. 331-382）。ただし、それ以前の Finney の著書でも、連結精算表自

体は取り上げられている (Finney [1922] pp. 110-150; Finney [1923] chapter 53, pp. 1-28)。

8 Jaeger [1976] や Stain [1988] の連結財務諸表の作成方法については、神納 [2011] を参照。

9 以下の URL を参照。2017年1月13日に確認したところ、当該情報は存在している。<http://www.biz-integral.com/solution/renketsu/index.html>

なお、筆者は、公表されている情報のみで本稿を執筆していることを付言しておく。

10 本稿では、集合勘定として損益勘定と残高勘定（決算残高と開始残高）を用い、「帳簿決算と開始記入をすべて仕訳を通じて行う」（安平 [1992] 42頁）方式、いわゆる大陸式決算法を前提としている。大陸式決算法にも2通りの方法があり、決算残高勘定と開始残高勘定を分けずに両者を統合した残高勘定へ記入する方法と、決算残高勘定と開始残高勘定を分けて決算時には決算残高勘定を用い、期首の開始仕訳に開始残高勘定を用いる方法とがあるが、本稿では後者を念頭に置いている。

11 日本で連結帳簿を持つことのできる会計情報システムがあまり普及していないと考えられる理由としては、コストの問題が考えられる。従来なかった連結帳簿の機能を会計情報システムに持たせるには、会計情報システムの改修（既存システムのアップグレード）、または新しい会計情報システムへの置き換えが必要となるが、これらを行うにはコストがかかる。企業は会計情報システムの変更のベネフィットを全社的に判断して、会計情報システムの改修・置き換えの可否を判断するが、現時点では、コストがベネフィットを上回っていると判断する企業が多いのであろう。業務改善や、IFRSの任意適用など、きっかけとなる事象が発生した場合に、企業によって連結帳簿の機能を持った会計情報システムが導入される可能性もある。連結帳簿の普及の度合いについては、実態調査等によって明らかにする必要がある。

12 連結帳簿の必要性といっても、実務上の必要性とは、記録ツールとしての連結帳簿の実務上の必要性を指す。これに対し、学問上の必要性とは、連結帳簿を学問的に研究する必要性を指す。その意味で、実務上の必要性と、学問上の必要性とは、次元が異なっている。

13 この3点は相互に関連性を有していることもありうる。たとえば、企業がIFRSを導入して子会社の業績評価の尺度を統一し、そしてIFRS対応の連結帳簿を導入して連結決算に伴う業務負担を減らしつつ、子会社管理の精度を高めようとする、といったことも考えられる。

14 もちろん、日本基準対応の個別帳簿とIFRS対応の連結帳簿を別個に持つ複

## 連結帳簿の必要性と可能性

数帳簿方式（2重帳簿方式は帳簿を2つ持つ方式で、複数帳簿方式の1つである）には、経理部門の負担が大きくなる可能性が高い（帳簿の数が増えるのに経理部門の人数は多く増やせないで、経理担当者一人当たりの負担が増加する）、複数帳簿方式を取り入れたシステムを（パッケージシステムを導入するのではなく）自力で構築しようとするコストがかかるといった、デメリットもある（坂尾ほか[2011]79頁）。これに対し、各社が日本基準（または現地基準）対応の個別帳簿を有し、そこから個別財務諸表を作成し、必要に応じてIFRSへ組み替えてIFRS対応連結財務諸表を作成する方法もある（坂尾ほか[2011]75-77頁）。また、これとは逆に、IFRSにより個別帳簿を作成してそこから個別財務諸表を作成し（坂尾ほか[2011]75頁）、それを連結してIFRS対応連結財務諸表を作成するが、公表用の日本基準（現地基準）対応個別財務諸表はIFRS対応の個別帳簿・個別財務諸表に日本基準（現地基準）への組替を行って作成する方法も考えられる。実務上は、「EU域内の各企業が2005年の強制適用時にそうであったように、日本企業でも大半は連結決算業務の段階でIFRS対応を行うことが予想される」（坂尾ほか[2011]60頁）。すなわち、日本基準（現地基準）対応の個別帳簿のみを持ち、必要に応じて日本基準（現地基準）からIFRSへ組替仕訳を行って、IFRS対応連結財務諸表を作成する方法を用いる企業が多くなると思われる（坂尾ほか[2011]60-61頁、75-77頁）。この方法ならば、親会社（本社）の連結財務諸表作成のプロセスだけを変更すれば済むので、工数（作業量）やコストが小さくて済む（坂尾ほか[2011]62頁；日本オラクルIFRSシステム研究会[2011]42頁）。

こうしたコストと、連結帳簿導入のベネフィットとの比較は、企業によって状況が異なるために、ケース・バイ・ケースであり、一概にコストがベネフィットを上回るとか、逆にベネフィットがコストを上回るとかいうことはいえない。企業は既存の会計情報システムの改修・置き換えを行う中で、連結帳簿も持つ複数帳簿方式を使うことのできるシステムと、連結帳簿を持たない単一帳簿のみを持つシステムとを比較し、どちらがベネフィットからコストを引いた差を大きくできるかを、考えることになるであろう。会計情報システムの改修・置き換えのコスト全体と、連結帳簿を持つ複数帳簿方式の導入による部分的なベネフィットとを比較するのは、比較の次元が異なるために誤りである。そもそも連結帳簿を含む複数帳簿を使うことのできる機能が「標準的に実装されて」いるパッケージシステムを導入すれば（あるいは利用していれば）、企業は「それ（連結帳簿を含む複数帳簿を使うことのできる機能）を使うか使わないかの判断」（坂尾ほか[2011]79頁、括弧内は引用者が補足）を下すだけであり、あえてその機能を外すメリットは乏しい。

- 15 この点は、親会社の会計基準がIFRSであるか否かに関係なくあてはまる。
- 16 本稿で取引とは、「財務諸表における資産・負債・純資産（資本）に変動を及ぼす事象」を指す。
- 17 簿記や会計の教科書で、連結財務諸表ではなく個別財務諸表を前提とした説明を行うのは、初学者を混乱させぬための配慮であるとも考えられる。しかし、連結精算表方式では、連結財務諸表は複式簿記の最終的な到着点ではない（複式簿記だけでは連結財務諸表には到達しえない）のであるから、連結精算表方式で連結財務諸表を簿外で作成するという説明は、財務諸表は簿記の最終的な到着点であるという説明と、厳密には矛盾している。
- 18 もちろん、知識や技術が文字によって広まっていくためには、知識や技術が体系化されることはもちろんのこと、印刷物によって公表されることが前提となる。
- 19 純資産と類似の概念に、持分や資本があるが、本稿では、日本の会計制度に即して、資産から負債を引いた差額のことを基本的に純資産と呼ぶことにする。ただし日本の簿記のテキストでは、純資産を資本と呼ぶこともあるので、本稿では「純資産（資本）」と併記することにする。
- 20 もちろん、連結帳簿は手書きによらなければならないと述べているわけではないし、（手書きによる作成であれ、コンピュータ処理による作成であれ）連結帳簿のために時間と労力を掛けなければならないと述べているわけでもない。
- 21 すでに述べたように、会計情報システム上、従来連結帳簿が存在しなかったのは、親子会社間の会計取引データの交換に限界があったことによるものであり、突き詰めればコンピュータ（およびコンピュータによる通信）の技術的な制約によるものである（田宮 [1994] 125-126頁；上總・上古 [2000] 193頁）。
- 22 このことは、第Ⅱ節ですでに述べたように、国内外の簿記・会計のテキストで連結帳簿による連結財務諸表の作成が説かれていないことから分かるであろう。
- 23 連結帳簿方式では決算整理仕訳も連結修正仕訳も記帳対象であるが、ここでいう記帳は個別企業で行う記帳（すなわち日々の出来事と決算整理）に限定される。合算前元帳で個別の決算整理まで記帳する場合もあれば、合算前元帳では日々の出来事を記帳するにとどまる場合もある。
- 24 この場合は、合算後元帳が合算前元帳の機能も果たしていることになる。
- 25 連結精算表方式では行わないが連結帳簿方式では行う簿記手続は、以下の通りである。

①連結のために親子会社の勘定残高を合算する仕訳、連結修正仕訳、連結損

## 連結帳簿の必要性と可能性

益への振替仕訳、連結損益から連結利益剰余金への振替仕訳（資本振替仕訳）、および連結決算残高への振替仕訳（残高振替仕訳）を行い、合算後仕訳帳に記入し、それを合算後元帳に転記すること。

②合算前元帳・合算後元帳におけるすべての勘定口座を締め切って翌期に繰り越す手続を行うこと。

③いわゆる大陸式決算法を採った場合、期首残高を連結開始残高から各勘定口座へ振り替える仕訳（開始仕訳）を行うこと。

- 26 とりわけ、2017年度より日本商工会議所の簿記検定試験の2級でも連結会計が出題されることが決定しており（日本商工会議所 [2015] 17-19頁）、連結会計を学習しなければならない学習者の数が急増するが、従来の連結修正仕訳では（資産・負債・純資産（資本）・収益・費用といった簿記の5要素には含まれない）純資産変動を連結修正仕訳として記入し、それを連結株主資本等変動計算書に記入するなど、2級学習者が戸惑いそうな点が多い。連結帳簿方式では純資産（資本）の変動を、ストック勘定としての純資産（資本）勘定の増減として記録するため、2級学習者がこれまでに学習してきた簿記の知識の延長で連結会計を捉えることができる。ただしデメリットもあり、連結帳簿方式では貸借対照表と損益計算書を作成できるにすぎず、純資産（資本）変動という勘定科目を設定しないため、現在日本商工会議所の簿記検定試験の1級で出題されている、貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書の3つを繋げた連結精算表の作成問題には対応できない。結果として、簿記検定学習者の労力が増えてしまう。従来の貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書の3つを繋げた連結精算書を帳簿から作成できるようにするためには、連結帳簿の拡張が必要になると考えられるが、こうした点については別途検討したい。
- 27 連結帳簿の基本的な記帳方法については池田 [2016b] を、連結帳簿による持分法の記帳方法については池田 [2016a] を参照。

### 参考文献

- 新井清光 [1975] 『財務会計論』中央経済社。
- 安藤英義 [2000] 「会計の進展と簿記の混乱」森田哲彌編著『簿記と企業会計の新展開』中央経済社、19-32頁。
- 池田幸典 [2014] 「簿記・会計における取引概念の再検討」『日本簿記学会年報』第29号、57-64頁。
- 池田幸典 [2016a] 「連結帳簿における持分法の記帳」『愛知経営論集』第173号、17-58頁。
- 池田幸典 [2016b] 「連結帳簿の構造に関する研究」『会計理論学会年報』第30号、

- 91-103頁。
- 伊藤邦雄 [2014] 『新・現代会計入門（第2版）』日本経済新聞出版社。
- 上野清貴 [2014] 『連結会計の基礎（第3版）』中央経済社。
- 太田正博 [2012] 「連結貸借対照表の作成基準」広瀬義州編著『連結会計入門（第6版）』中央経済社，62-92頁。
- 上總康行・上古融 [2000] 『会計情報システム』中央経済社。
- 河合久・櫻井康弘・成田博・堀内恵 [2015] 『コンピュータ会計システム基礎』創成社。
- 企業会計審議会 [1975] 『連結財務諸表の制度化に関する意見書』企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [1997] 『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [2009] 『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）』企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [2012] 『国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）』企業会計審議会。
- 企業会計審議会 [2013] 『国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針』企業会計審議会。
- 菊谷正人・吉田智也 [2010] 『連結財務諸表要説（改訂版）』同文館出版。
- 坂尾栄治・原幹・青木幹雄・高見亮・竹政昭利 [2011] 『会計士さんの書いた情シスのためのIFRS』翔泳社。
- 桜井久勝 [2016] 『財務会計講義（第17版）』中央経済社。
- 櫻井康弘 [2000] 「総勘定元帳システムのモデル」根本光明監修，河合久・成田博編著『会計情報システム』創成社，86-135頁。
- 神納樹史 [2012] 「T勘定アプローチによる資本連結手続の意義」『新潟大学経済論集』第92号，69-86頁。
- 田宮治雄 [1994] 『会計情報システムの機能と構造』中央経済社。
- デロイトトーマツコンサルティング株式会社編 [2014] 『成功する！IFRS導入プロジェクト（新版）』清文社。
- 中村忠 [2003] 『制度会計の基礎知識』税務研究会出版局。
- 新田忠誓・佐々木隆志・石原裕也・溝上達也・神納樹史・西山一弘・西館司・吉田智也・中村亮介・松下真也・金子善行・西嶋優子 [2014] 『会計学・簿記入門（第12版）』白桃書房。
- 日本オラクルIFRSシステム研究会 [2011] 『最適なソリューションがわかるIFRSシステム対応の実務』日本実業出版社。

## 連結帳簿の必要性と可能性

- 日本公認会計士協会 [1976] 「連結財務諸表作成要領」 日本公認会計士協会編著『連結財務諸表要領』 東洋経済新報社, 9-87頁。
- 日本商工会議所 [2015] 『商工会議所簿記検定試験出題区分表の改定等について』 日本商工会議所 ([http://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2015/07/h28kaitei\\_shushi.pdf](http://www.kentei.ne.jp/wp/wp-content/uploads/2015/07/h28kaitei_shushi.pdf))。
- 沼田嘉穂 [1956] 『簿記教科書』 同文館。
- 濱本明 [2008] 「連結会計に係る会計帳簿の諸問題」 日本簿記学会簿記実務研究部会 (部会長・多賀谷充) 『会計帳簿の現代的意義と課題 (最終報告)』, 50-59頁。
- 原俊雄 [2013a] 「連結手続の概要」 齋藤真哉編著『ニューベーシック連結会計』 中央経済社, 14-22頁。
- 原俊雄 [2013b] 「連結財務諸表の作成手続の概要 (一巡)」 齋藤真哉編著『ニューベーシック連結会計』 中央経済社, 23-30頁。
- 広川敬祐 [2005] 『連結会計システムのPLAN-DO-SEE』 トムソンラーニング。
- 広瀬義州 [2015] 『財務会計 (第13版)』 中央経済社。
- 藤田敬司 [2013] 「商社の立場から見たIFRS」 『会計理論学会年報』 第27号, 5-7頁。
- 安井望 [2015a] 「会計関連業務／システムの基本」 安井望編著『グローバル情報システムの再構築 1 会計関連業務／システム』 中央経済社, 31-107頁。
- 安井望 [2015b] 「会計関連業務／システムのグローバル再構築上の論点」 安井望編著『グローバル情報システムの再構築 1 会計関連業務／システム』 中央経済社, 109-156頁。
- 安平昭二 [1992] 『簿記 その教育と学習』 中央経済社。
- 有限責任監査法人トーマツ編 [2014] 『連結会計の経理入門 (第2版)』 中央経済社。
- Beams, F. A., J. H. Anthony, B. Bettinghaus and K. A. Smith [2015] *Advanced Accounting*, 12th global ed., Pearson Education Limited.
- Childs, W. H. [1949] *Consolidated Financial Statements: Principles and Procedures*, Cornell University Press.
- Esquerré, P. J. [1914] *Applied Theory of Accounts*, The Ronald Press Company.
- Finney, H. A. [1922] *Consolidated Statements for Holding Company and Subsidiaries*, Prentice-Hall, Inc.
- Finney, H. A. [1923] *Principles of Accounting*, Volume 2, Prentice-Hall, Inc.
- Finney, H. A. [1934] *Principles of Accounting, Advanced*, Volume 2, Revised ed., Prentice-Hall, Inc.

- Fischer, P. M., W. J. Taylor and R. H. Cheng [2015] *Advanced Accounting: Consolidations, Partnerships, and Government Accounting*, 12th ed., Cengage Learning.
- Hoyle, J. B., T. F. Schaefer and T. S. Douppnik [2014] *Advanced Accounting*, 12th ed., McGraw-Hill Education.
- Jaeger, H. K. [1976] *The Structure of Consolidated Accounting*, The Macmillan Press Ltd. (会田義雄監訳, 指方徳幸訳『連結会計の構造』セントラル出版社, 1983年)
- Newlove, J. H. [1926] *Consolidated Balance Sheets*, The Ronald Press Company.
- Oracle [2014] *Oracle® General Ledger User's Guide*, Release 12.2, Oracle.  
([http://docs.oracle.com/cd/E26401\\_01/doc.122/e48748.pdf](http://docs.oracle.com/cd/E26401_01/doc.122/e48748.pdf))
- Stein, N. D. [1988] *Preparation of Consolidated Accounts*, Financial Training Publications Ltd.