

連結会計と簿記教育

池 田 幸 典

1 はじめに

日本の会計制度は、「連結情報の充実」（企業会計審議会〔1997〕第一部、二）と、「単体開示の簡素化」（企業会計審議会〔2013〕8頁）の方向へ進んできた。少なくとも、金融商品取引法に基づくディスクロージャー制度では、「連結財務諸表の開示が中心であることが定着した」（企業会計審議会〔2013〕8頁）と認識されている。

財務諸表は帳簿から導出される。したがって、帳簿を作成するために必要な簿記においても、連結財務諸表の作成については一定の考慮がなされている。すなわち、日本商工会議所の簿記検定（日商簿記検定）でも、「従来すべて1級の出題範囲とされてきた」（日本商工会議所〔2015〕17頁）連結会計が2017年度より2級でも導入され、連結会計を学習する必要性のある受験生が大幅に増加するとともに、教育現場においても連結会計を学習する機会が増した。

簿記実務を担う経理担当者は、連結財務諸表を作成することも多いので、実務では連結会計について一定の知識がなければならない。中小企業でも子会社を持つケースがあるため、実務上も連結会計に対する需要は高く、連結会計に対する教育の必要性は高まっている。

一方で、「連結会計の入門段階で学習者は困難に直面することが多い」（山本

[2024] 237頁) ことから、連結会計は難しい、分かりにくいといわれる。それには様々な理由が考えられる¹が、その理由の一つとして考えられるのが連結精算表と開始仕訳である。連結精算表は貸借対照表・損益計算書・株主資本等変動計算書を1つの表で作成するが、連結精算表を用いて連結財務諸表を作成する方式では、純資産期首残高を修正したり、連結修正仕訳に純資産の変動の科目が登場したりするなど、通常の簿記では現れない手続によって連結財務諸表を作成するため、これまでの簿記に慣れ親しんだ学習者が戸惑うことは必至である。連結精算表を用いた従来の連結財務諸表作成の方式も、慣れてしまえば「決して難しいものではない」のかもしれない²が(有限責任監査法人トーマツ編[2014] 21頁、括弧内は引用者が補足)、学習者の中には慣れるのに時間がかかる者もいるであろう。

とはいえ、連結精算表方式(連結精算表を用いて連結財務諸表を作成する方式)だけが、連結財務諸表の作成方法ではない。連結精算表方式以外の方法もありうるが、日本の簿記・会計のテキストではほとんど言及されていない。もちろん、連結財務諸表を誘導・作成するための帳簿、すなわち連結帳簿³についても、まったく言及されていない。したがって、連結帳簿を作成して誘導的に連結財務諸表を作成する方式、すなわち連結帳簿方式に関する教育上の蓄積はない。

そこで本稿では、簿記の講義の中で連結会計を教育するときの課題を示す。そして、連結帳簿方式を教育することによってどのような有用性が見いだされ、また、連結帳簿方式を教育する際にどのような課題があるのかについて、明らかにしていく。

まず連結財務諸表の作成方式について整理し、大別すると簿外方式と連結帳簿方式に分けられることを示す。そのうえで、簿外方式による連結財務諸表作成方法の教育上の特徴と課題を整理する。そして、それと対比する形で、連結帳簿方式による連結財務諸表作成方法の教育上の特徴を整理し、今後の課題について検討していく。

2 連結財務諸表の作成方式の整理

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（池田 [2017] 27頁）。そして、帳簿は最低限、主要簿たる仕訳帳と元帳が必要である（沼田 [1956] 51頁）。コンピュータの場合は、主要簿の代わりに、仕訳データを格納するための単一のデータベースが必要となる。

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に作成する方法である。本稿では、前者を簿外方式、後者を連結帳簿方式と呼ぶ。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、すなわち連結精算表方式である。

もちろん、簿外方式には、下書き (draft) 財務諸表や、各勘定の明細 (schedule) を用いる方法、あるいは元帳勘定 (T勘定) を用いる方法 (Jaeger [1976] pp. 6-56 ; Stein [1988] pp. 6-83) などもありうるが、最も普及しているのが連結精算表方式である。日本の連結会計のテキストは、ほとんどが連結精算表方式によって連結財務諸表の作成方を説いている。

これらを整理したものが図1である。

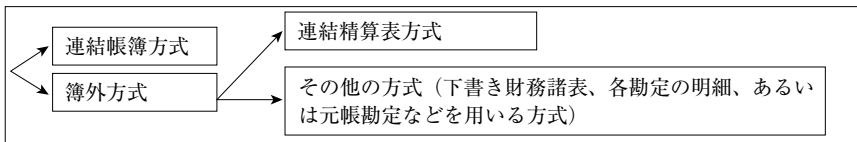


図1 連結財務諸表の作成方式

出典：池田 [2017] 29頁。

教育上、中級（日商簿記検定2級）レベルおよび上級（日商簿記検定1級）レベルの簿記講義の中で、連結会計が説明されることが多く、中級及び上級の

簿記のテキストでも、連結財務諸表の作成方法について取り扱われている。これについては各種の簿記検定試験の影響が強いとも考えられるが、教育上、連結会計が簿記の講義の中で取り扱われることも多い。では、そこに課題があるとするれば、どのような点が挙げられるか。それが次節以降の課題である。

なお、ここでは、連結会計が簿記であるか否かに関係なく、連結会計が簿記の講義の中で取り扱われることを前提に論を進める。

3 簿外方式の教育上の特徴と課題

(1) 連結精算表方式の教育上の特徴と課題、および教育上の工夫

簿外方式のもっとも代表的なものが、連結精算表方式である。簿記の教科書では、連結精算表方式によって連結手続が説明されている。従来、連結精算表によって連結財務諸表が作成されてきたことから、連結精算表方式が最も実務で普及しているので、それにより連結財務諸表の作成手続を教授するのは、ある意味合理的であるといえる。連結財務諸表の作成手続を連結精算表方式によって教授する方法はすでに確立されているし、テキストも多数存在するので、教える側も連結精算表方式のほうが教授しやすいであろう。連結財務諸表の作成方式には連結精算表方式以外の方法も存在しうるが、連結精算表方式を否定するつもりは毛頭ない。

とはいえ、連結精算表方式に教育上の課題がないわけではない。連結精算表は、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書の3つを作成する手続を通覧するために作成される。ところが、通常の簿記一巡の手続では、貸借対照表と損益計算書を誘導するために帳簿を作成し、株主資本等変動計算書の作成は帳簿の外でなされる⁴。連結精算表によって連結手続を解説すると、株主資本等変動計算書における資本変動項目という、簿記教科書にある簿記の5要素から乖離した説明が必要となる。通常の簿記一巡の手続と連結手続とでは、説明方法を変更しなければならない。

従来の簿記の延長では、連結精算表による連結財務諸表作成手続を説明できないので、初学者はこの点で躓く可能性がある。連結精算表による連結財務諸表作成方式（連結精算表方式）も、慣れてしまえば「決して難しいものではない」（有限監査法人トーマツ編 [2014] 21 頁、括弧内は引用者が捕足）のかもしれないが、慣れるまでに時間のかかる学習者もいるであろう。

そこで、連結精算表を用いて連結手続を解説する場合、TAC 簿記検定講座 [2024] にみられるように、まずは簿記の 5 要素（資産・負債・資本・収益・費用）だけで連結貸借対照表と連結損益計算書を作成する連結手続を説明し、理解を定着させてから、その次のステップとして、資本の変動項目を連結修正仕訳に取り入れる形で、連結貸借対照表・連結損益計算書・連結株主資本等変動計算書を一度に作成するための連結精算表を作成する連結手続を説明する方法（TAC 簿記検定講座 [2024] 286-371 頁）が、連結精算表方式に基づく教授法として有効ではないかと考えられる。

いきなり連結貸借対照表・連結損益計算書・連結株主資本等変動計算書の作成手続に進むのではなく、簿記の 5 要素だけで連結貸借対照表・連結損益計算書の作成手続の説明を経てから、連結貸借対照表・連結損益計算書・連結株主資本等変動計算書の作成手続へと段階的に説明を進めて講義を行うのは、教育上の工夫といえるであろう。

（2）T 勘定を用いる方法の教育上の特徴と課題

Jaeger [1976] や Stein [1988] といったイギリスの連結会計のテキストでは、T 勘定を用いる方法が紹介されている⁵。それらによると、投資と資本の相殺消去の際に、勘定間の連絡を用いて、連結後の利益剰余金の金額や非支配株主持分などの金額を、T 勘定を用いて表示・算定する方法が提示されている。これは、各勘定の明細を T 勘定の形で記入したものと考えられる。これにより、連結後の各勘定の金額を追跡することが容易になる。その一例を、Stein のテキスト（Stein [1988] pp. 12-15）を参考に説明する⁶。

例) 期末に P 社（親会社）が S 社（子会社）の 80% の株式を 7500 で取得し、支配を獲得した。支配獲得時点（期末時点）では、S 社の流動資産 3000、固定資産 5000、資本金 5000、利益剰余金 3000 であり、P 社の流動資産 2500、固定資産 10000、S 社株式（子会社株式）7500、資本金 10000、利益剰余金 10000 であった。

この状況で、支配獲得時に行う投資と資本の相殺消去の仕訳は、以下の通りである。

(借) 資本金	5000	(貸) S 社株式	7500
利益剰余金	3000	非支配株主持分	1600
のれん	1100		

当時（Stein のテキストが公表された時点）のイギリス会計基準によれば、のれんは発生時に剰余金と相殺するのが原則である（Accounting Standards Board [1984] par. 32）が、本稿では資産として処理する。

「支配権の原価（cost of control）」勘定と非支配株主持分勘定は、以下の表 1 の通り記入し、非支配株主持分の 1600 を連結貸借対照表に振り替える（Stein [1988] p. 13)⁷。支配権の原価勘定の借方に子会社株式を記入し、支配権の原価勘定の貸方に子会社資本の親会社持分の金額を記入する。そしてその差額がのれんとなる。ここで支配権の原価とは、「支配獲得時に子会社の資本金および剰余金（share capital and reserves）と突き合わせられる子会社株式の原価」（Stein [1988] p. 8）を指し、「支配獲得時ののれんや資本剰余金（capital

支配権の原価			非支配株主持分		
S 社株式 7500	資本金 (80%)	4000	連結貸借対照表 1600	資本金 (20%)	1000
／	利益剰余金 (80%)	2400	／	利益剰余金 (20%)	600
	のれん	1100			1600
		<u>7500</u>	<u>1600</u>		<u>1600</u>
<u>7500</u>					

表 1 支配権の原価勘定と非支配株主持分勘定
出典：Stein [1988] p. 13 を基に作成。

reserve) を算定するためのもの」(Stein [1988] p. 16) である⁸。

支配権の原価勘定の貸方と非支配株主持分勘定の貸方から、利益剰余金勘定⁸と資本金勘定へと振り替える。利益剰余金勘定および資本金について記載すると、以下のようになる。そして、のれんの1100を、支配権の原価勘定から、のれん勘定に振り替える(表2)。

資本金			
支配権の原価(80%)	4000	P 社	10000
非支配株主持分(20%)	1000	S 社	5000
連結貸借対照表	10000	/	
	15000		
のれん			
支配権の原価	1100	連結貸借対照表	1100

利益剰余金			
支配権の原価(80%)	2400	P 社	10000
非支配株主持分(20%)	600	S 社	300
連結貸借対照表	10000	/	
	13000		
連結貸借対照表			
流動資産	5500	資本金	10000
固定資産	15000	利益剰余金	10000
のれん	1100	非支配株主持分	1600
	21600		21600

表2 資本金勘定・利益剰余金勘定・のれん勘定、および連結貸借対照表

出典：Stein [1988] pp. 13-14 を基に作成。

さらに、資本金、利益剰余金、非支配株主持分の勘定残高を、連結貸借対照表へ振り替え(Stein [1988] p. 14)、のれんの勘定残高も連結貸借対照表へ振り替える(表2)。

この方法は、勘定の連絡を用いることで、連結手続をわかりやすく説明することを意図している。この方法によれば、連結精算表を用いることなく、連結手続を説明することができる。もちろん、連結精算表と併用して教育を行うこともできる。かかる教授法は、連結会計における資本連結に関する教育上の工夫とみることができる。

この方法の課題は、教授法の変更が必要な点である。従来連結精算表方式に慣れ親しんできた教員が教授法を変更することに対しては、抵抗があるかもしれない。また、この方式はイギリスの連結会計テキストで触れられているにす

ぎず、日本で同じような教育を行う場合には改めて教材を作成する必要がある。これらは今後の検討課題となる。

4 連結帳簿方式の教育上の意義と課題

連結帳簿方式では、連結修正仕訳をすべて仕訳帳および総勘定元帳に記入し、親子会社合算後の仕訳帳・総勘定元帳に、親子会社の日々の取引の仕訳、決算整理仕訳、連結修正仕訳、持分法の仕訳など、すべての仕訳を記入し、それをもって帳簿を締め切り、連結財務諸表を作成する¹⁰。

連結帳簿方式による記帳の手順については、すでに別稿（池田 [2016b] [2018]）で詳述しているが、前節の設例を、連結帳簿方式によって記帳していくと、以下ようになる。

支配獲得時点での P 社と S 社の各勘定は、表 3 の通りである。

P 社							
流動資産	S 社株式	固定資産	資本金	利益剰余金			
2500	7500	10000	10000	10000			
S 社							
流動資産	固定資産	資本金	利益剰余金				
3000	5000	5000	3000				

表 3 支配獲得時点における P 社および S 社の勘定残高

まず P 社および S 社の個別の勘定残高を合算する。

(借) 流動資産 (連結)	5500	(貸) 流動資産 (P 社)	2500
		流動資産 (S 社)	3000
(借) S 社株式 (連結)	7500	(貸) S 社株式 (P 社)	7500
(借) 固定資産 (連結)	15000	(貸) 固定資産 (P 社)	10000
		固定資産 (S 社)	5000

連結会計と簿記教育

(借) 資本金 (P 社)	10000	(貸) 資本金 (連結)	15000
資本金 (S 社)	5000		
(借) 利益剰余金 (P 社)	10000	(貸) 利益剰余金 (連結)	13000
利益剰余金 (S 社)	3000		

支配獲得時に行う投資と資本の相殺消去の仕訳は、以下の通りである。

(借) 資本金 (連結)	5000	(貸) S 社株式 (連結)	7500
利益剰余金 (連結)	3000	非支配株主持分	1600
のれん	1100		

これらの仕訳を、合算した後の各勘定に記入する (表 4)。便宜上、金額のみを記す。

流動資産 (連結)	S 社株式 (連結)	固定資産 (連結)	のれん
5500	7500 7500	15000	1100
資本金 (連結)	利益剰余金 (連結)	非支配株主持分	
5000 15000	3000 13000	1600	

表 4 合算後の各勘定

それを残高 (決算残高) 勘定に振り替え、勘定を締め切る (表 5)。

(借) 流動資産 (連結)	5500	(貸) 残高	21600
固定資産 (連結)	15000		
のれん	1100		
(借) 残高	21600	(貸) 資本金 (連結)	10000
		利益剰余金 (連結)	10000
		非支配株主持分	1600

流動資産（連結）			S 社株式（連結）		固定資産（連結）			のれん		
<u>5500</u>	残高	<u>5500</u>	<u>7500</u>	<u>7500</u>	<u>15000</u>	残高	<u>15000</u>	1100	残高	<u>1100</u>
資本金（連結）					利益剰余金（連結）					
		5000			15000			3000		
残高		10000	／		15000	残高		10000	／	
		15000						13000		
非支配株主持分					残高					
残高		<u>1600</u>			<u>1600</u>	流動資産	5500	資本金		10000
						固定資産	15000	利益剰余金		10000
						のれん	1100	非支配株主持分		1600
							<u>21600</u>			<u>21600</u>

表5 締切後の各勘定

この方法によれば、連結精算表を用いずとも連結財務諸表を作成することができ、さらに、簿記の5要素、すなわち資産・負債・資本・収益・費用の勘定だけで、連結手続を理解することが可能となる。従来の簿記の延長で連結会計を理解することができる点で有効な教授法と考えられる（池田 [2017] 42頁）。これは前述のT勘定を用いる方法と類似しているが、T勘定を用いる方法は連結手続の一部にT勘定を用いた説明を行うものであるのに対し、連結帳簿を用いる場合は連結手続すべてを、勘定を用いて説明することになる。

通常、個別帳簿では、仕訳を仕訳帳に記帳したら、それを総勘定元帳の各勘定に転記する。そして決算整理から帳簿決算手続を経て帳簿を締め切り、そして財務諸表を作成する。

しかし連結帳簿においては、親会社と子会社の間で帳簿の持ち方が問題になる。連結のために子会社が帳簿に何を記帳し、そして親会社が帳簿に何を記帳するかを、事前に決めておかなければならない。親子会社それぞれが日々の取引だけを記帳し、それを連結帳簿に合算するのか、それとも、親子会社それぞれが日々の取引だけでなく決算整理まで記帳し、それを連結帳簿に合算するのかは、講義の前提としてあらかじめ決めておく必要がある。ここでは、合算の

タイミングが問題になる。

また、日々の取引が各社で発生したときに、その仕訳結果をリアルタイムで親会社に転送するか、それともその仕訳を各社で記帳しておいて、決算時に勘定残高のみを親会社に転送するかは、企業の状況によって異なる。取引が発生するたびにリアルタイムで仕訳を親会社に転送しているのであれば、連結のための決算整理は親会社のほうで一元的に行うことになる。これに対し、決算時に勘定残高を親会社に転送する場合は、決算整理を各社が個別に行うことも考えられる。したがって、連結財務諸表を作成するための決算整理を各社で行うか、親会社が一元的に行うかについても、事前に決めておく必要がある。

また、連結精算表方式の場合は、子会社は個別決算後に個別財務諸表や連結パッケージなどの、連結を行うのに必要なデータを親会社に送信することになるが、連結帳簿の場合は、親子会社間のデータ転送方式について、先に説明しておく必要がある。まさに連結帳簿における簿記一巡の手続の明確化が求められる。したがって、連結帳簿を教育するに当たっては、まずは連結帳簿における簿記一巡の手続を示したうえで、それに従って連結帳簿への記帳手続について述べていく必要がある。

帳簿締切の方法については、大別して大陸式決算法と英米式決算法がある。大陸式決算法をとる場合、期末に資産・負債・資本の各勘定から決算残高勘定へと振り替える仕訳と、翌期首に開始残高勘定から資産・負債・資本の各勘定へと振り替える仕訳が必要となるが、英米式決算法ではその仕訳は必要ない。講義の中で、大陸式決算法に依るのか英米式決算法に依るのかを、決めておく必要がある。

このように、連結帳簿方式により連結財務諸表の作成を教授する場合には、様々な課題がある。そして最大の問題は、指導方法が確立していないことである。連結精算表を用いずに連結手続を解説するには、教授法を従来の方法から大きく変更する必要があるが、指導方法の変更には抵抗も大きいであろう。教材を作成する必要もある。これらは今後の検討課題となる。

5 おわりに

本稿では、連結精算表方式などの簿外方式によって連結財務諸表を作成する方法における教育上の特徴と課題を指摘したうえで、連結帳簿を用いて連結財務諸表を作成する方法の教育上の特徴と課題について論じてきた。

簿記教育における連結財務諸表作成技法の教授法については、連結精算表を用いることが多いが、分かりにくいという問題もある。そこで、簿外方式を用いて連結財務諸表作成技法を教育する場合、種々の工夫によって、それを克服していく必要がある。

これに対し、連結帳簿を用いて連結手続を教授する場合、連結精算表を用いることのデメリットはなくなるが、そもそも教育上の蓄積がないため、指導方法を確立する必要と、教材を作成する必要がある。教育方法を根底から変える必要があるため、時間がかかる。

しかし、そもそも連結会計教育に関する研究の蓄積は多くない。連結会計の重要性の増大にかんがみ、連結会計教育については、これからの研究の蓄積が期待される。その意味において、簿記教育研究も、個別ベースから連結ベースへと、少しずつシフトしていく必要がある。

注

- 1 山本 [2024] はそれについて、連結会計を取り扱うテキストの構成に問題があり、「テキストが初学者に適切な学習インセンティブを与えられていないという点で、教育上大きな問題である」と指摘している（山本 [2024] 239頁）。また、「連結会計は複雑であり、学習するポイントも多い」（山本 [2024] 238頁）ことから、「連結会計の学習には多くの時間が必要である」（森 [2024] 14頁）ことも、難しいと感じる理由の一つであろう。
- 2 2級合格者が数多くいるのだから、合格者の多くは2級合格の過程で連結会計を勉強してきたはずであり、その中で連結精算表を学習してきたであろう。したがって、連結精算表が誰からも理解されない代物ということはないだろうが、難解なことに変わりはない。
- 3 連結帳簿については、池田 [2016a] [2016b] [2017] [2018] を参照。
- 4 株主資本等変動計算書を帳簿から導出するには、煩雑な簿記手続を要する。和田 [2011] を参照。

- 5 Jaeger や Stain の連結財務諸表の作成方法については、神納 [2012] を参照。
- 6 ただし、説明の都合上、Stein [1988] の設例を一部修正している。また、表現や会計処理などは現在の会計制度に合わせて一部改変しており、税効果会計（連結税効果会計も含む）は考慮していない。Stein [1988] の元々の設例は固定性配列法によっているが、ここでは通常の流動性配列法に変更している。
- 7 原書では、利益剰余金の3000を、支配獲得前の子会社利益1000と、支配獲得後の子会社利益2000に分け、支配獲得前の子会社利益だけが相殺消去の対象であるとしている (Stein [1988] p. 9)。これに対し本稿では、設定を変更し、利益剰余金3000の全額が支配獲得時にすでに計上されているものとみなして処理している。利益剰余金を支配獲得前の利益から生じたものと支配獲得後の利益から生じたものに分けるということは、原書で取り扱われているのが支配獲得後の連結であることを意味しており、連結開始時の連結修正仕訳を明らかにするという本稿の意図に即していないからである。
- 8 「支配権の原価」という表現は他のテキストにもあるが、テキストによっては「連結のれん」(Ellmer [1974] p. 2; Jaeger [1976] p. 13) を指している場合もあれば、子会社資本における親会社持分や非支配株主持分を算定するための「仮の名目的な元帳勘定 (pro-forma nominal ledger account)」(Hove [2006] p. 13) を指している場合もある。したがって、支配権の原価という語句は多義的であることに、注意が必要である。ただ、子会社資本の親会社持分や、のれんの金額を算定するための勘定であることは共通している。
- 9 Stein [1988] の表現では profit and loss account とあるが、この勘定は利益を累積するために貸借対照表に置かれていることから、利益剰余金と同じ性質のものと判断した。
- 10 連結帳簿による連結財務諸表作成手続の詳細については、池田 [2016a] [2016b] [2017] [2018] を参照。

参考文献

- 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。
- 池田幸典 [2017] 「連結帳簿の必要性と可能性」『愛知経営論集』第174・175合併号、25-50頁。
- 池田幸典 [2018] 「連結精算表と連結帳簿」『愛知経営論集』第176号、1-45頁。
- 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 [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。
- 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。
- TAC 簿記検定講座編著 [2024] 『合格テキスト日商簿記2級商業簿記 (Ver. 17.0)』TAC 出版。
- 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。

沼田嘉穂 [1956] 『簿記教科書』 同文館。

森亮太 [2024] 「連結会計の教育上の諸問題」『作新学院大学・作新学院大学女子短期大学部
教職実践センター研究紀要』 第12号、13-24頁。

山本達司 [2024] 「連結会計の教育メソッド」『同志社商学』 第75巻第5号、237-254頁。

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。

和田博志 [2011] 「誘導法による株主資本等変動計算書の作成」『日本簿記学会年報』 第26
号、176-183頁。

Accounting Standards Committee [1984] *Accounting for Goodwill*, Statement of Standard
Accounting Practice No. 22, Accounting Standards Committee.

Ellmer, R. E. [1974] *The Mechanism of Consolidated Accounts*, William Heinemann Ltd.

Hove, M. R. [2006] *Consolidated Financial Statements: An International Perspective*, Juta
Academic.

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)

Stein, N. D. [1988] *Preparation of Consolidated Accounts*, Financial Training Publications
Ltd.