

連結精算表の作成手続に関する一考察

小 阪 敬 志

I はじめに

わが国における連結財務諸表による企業集団に係る財務報告は、1977年4月以降、制度として運用されている。運用開始から40年が経過した今日に至るまで、連結財務報告に関する諸制度には度重なる改訂が実施されてきた。近年の連結財務諸表をめぐる会計基準の公表・改訂によって、連結財務諸表の作成および表示に関する規定、特に連結上の損益や資本の表示を巡る規定は大きく変化した。他方、連結財務諸表の作成は、制度化当初から連結精算表を用いて行うものと理解されており、例えば、日本公認会計士協会より1976年に公表された「連結財務諸表作成要領」（以下、作成要領）では、連結精算表の作成を通じた連結財務諸表の作成手引きが示されている。また、今日の連結決算手続きを解説するテキスト等においても連結精算表を用いた手続の説明がなされている⁽¹⁾。連結精算表では、連結上の資本と利益の連繋関係が一表の中で示されるという特徴があり、連結会計を学ぶ初学者等にとっては、その連繋関係を理解することで各連結修正手続きがどのような目的をもって実施されているのかという点の理解にもつながる。その意味で、連結精算表による連結財務諸表の作成方法には、連結会計全般についての教育・学習上の効果も期待できるが、制度化当初に比べてその連繋関係に大幅な変化が生じている今日では、連結精算表を用いた連結手続にいくつかの論点が生じている。

周知のように日本商工会議所及び各地商工会議所主催簿記検定試験（いわゆる日商簿記検定試験）の2級では、2017年度より連結会計の基本的手続きが商業簿記の試験範囲に含められるようになり、簿記・会計を学習する者が連結会計に触れる機会は飛躍的に増加したといえよう。しかしながら、このような現状にあって、連結精算表の作成手続に関する諸論点を検討する先行研究は見られない⁽²⁾。そこで本稿では、現行の日本基準に基づいた連結財務諸表の作成手続を、連結精算表を用いて検討することを通じて、連結会計に関する教育上・学習上の課題を明らかにすることとしたい。なお、連結財務諸表として作成開示される書類には、連結キャッシュ・フロー計算書も含まれるが、本稿での検討対象は主として連結上の資本と利益の関係であるため、連結貸借対照表、連結損益計算書および連結包括利益計算書、そして連結株主資本等変動計算書（または連結剰余金計算書）の3表（作成方式によっては4表）を対象とする。

Ⅱ 連結精算表の作成方式

1. 水平様式と垂直様式

連結精算表の作成方法については、制度上の明文の規程が存在しているわけではない。「作成要領」においても、「この『作成要領』では連結財務諸表を作成するための一般的・標準的指針と考えられるものを示した」（まえがき、1）として、連結精算表の作成様式が強制されているわけではない。他方、Moonitz（1951）の訳書において、訳注の形ではあるが、白鳥（1964、訳書 pp.85-88）が当時の米国における連結精算表の作成様式として、水平様式（Horizontal form of work sheet）と垂直様式（Vertical form of work sheet）の2様式を紹介している。白鳥（1964）は、会計学のテキストでは水平様式がよく用いられているが、「この様式は、(1)連結に含まれる会社数が多い時は利用しえない、(2)修正記入の回数が多い場合には利用しえない、という2つの欠点をもっている」

【図表 1】 水平様式による連結精算表（貸借対照表部分のみ）

連結精算表（〇〇年度）					
科目	個別財務諸表			消去・振替仕訳	連結財務諸表
	P 社	S 社	合計		
貸借対照表					
諸 資 産	×××	×××	×××		×××
子 会 社 株 式	×××	—	×××	(×××)	—
資産合計	×××	×××	×××	(×××)	×××
諸 負 債	(×××)	(×××)	(×××)		(×××)
資 本 金	(×××)	(×××)	(×××)	×××	(×××)
負債資本合計	(×××)	(×××)	(×××)	×××	(×××)

（出所：「作成要領」の連結精算表をもとに筆者作成。「×××」は金額を意味し、括弧付のものは貸方金額である。以下の連結精算表も同様とする）

【図表 2】 垂直様式による連結精算表（貸借対照表部分のみ）

連結精算表（〇〇年度）					
会社名称	諸資産	子会社株式	諸負債	資本金	…
P 社	×××	×××	(×××)	(×××)	
S 社	×××	—	(×××)	(×××)	
合計	×××	×××	(×××)	(×××)	
消 去 ・ 振 替		(×××)		×××	
…					
連結財務諸表	×××	—	(×××)	(×××)	

（出所：白鳥（1964、訳書 p.87）の連結精算表をもとに筆者作成）

ため、垂直様式が考案されたとしている（訳書 p.86）。他方、白鳥（1977、p.100）によれば、わが国に連結財務諸表制度が導入された当時、「日本では、一般的に水平様式が採用されているようである」とされ、「作成要領」でも水平様式による連結精算表の作成例が示されている。

【図表 1】は水平様式によって作成される連結精算表の一部であり、【図表 2】は垂直方式による連結精算表の一部である。水平様式の連結精算表では、各連結会社の個別財務諸表上の各項目が縦に並べられ、「消去・振替仕訳」欄において連結修正が加えられた結果が、右端にある「連結財務諸表」欄において把握される。「作成要領」では、連結修

正事項が増加していくにつれて、「消去・振替仕訳」欄の列が増加していく形式で示されている。したがって、連結財務諸表に表示する項目数が増加していけば行が追加されていき、連結会社の数が増加したり、連結修正事項が増加すれば、列が追加されていくということになる。前述の白鳥（1964）の記述は、この点を指摘したものと思われる。他方、垂直方式による連結精算表では、個別財務諸表上の各項目が横に並べられ、各連結会社の計上額が縦に並べられていく。「消去・振替仕訳」欄は、個別財務諸表の合算後、次の行から開始される。したがって、連結財務諸表に表示する項目の増加は列数の増加を、連結会社や連結修正事項の増加は行数の増加を意味することとなる。以下では、白鳥（1977）の指摘に加え、「作成要領」でも示されている、水平様式による連結精算表の作成を前提に検討を進める。

2. 水平方式における2通りの作成手法

白鳥（1977、pp.100-102）では水平方式による連結精算表の作成を前提として、さらに「(1)連結仕訳を各財務表ごとに分離独立して行うタイプ」の作成方式と「(2)連結仕訳を各財務表にまたがって行うタイプ」の作成方式という、2通りの作成手法が紹介されている。本稿では、便宜的に前者を「財務表別修正方式」、後者を「財務表横断修正方式」と呼ぶこととする。財務表別修正方式では、連結損益計算書や連結貸借対照表といった、財務表ごとに修正仕訳を行う。このため1つの連結修正事項について複数の修正仕訳が必要となる場合が生じる。白鳥（1977）では、財務表別修正方式による連結精算表として、【図表3】が示されている⁽³⁾。

【図表3】の「連結仕訳」欄における連結修正仕訳を、番号ごとに示すと【図表4】のようになる。「P、A社間には株式所有、無利子の貸付、配当の授受を除いて他に取引関係はない」（白鳥、1977、p.99）との前提より、①が投資と資本の相殺消去仕訳、②が貸付金および借入金の相殺消去仕訳であり、③と⑤の修正仕訳は、A社からP社へと支払われ

【図表 3】 財務表別修正方式による連結精算表

連結精算表（昭和 50 年末）

	個 別				
(損益計算書)	P 社	A 社	合算	連結仕訳	連結
諸 収 益	(79,500)	(35,000)	(114,500)	③ 300	(114,200)
諸 費 用	75,300	30,000	105,300		105,300
税 金	2,100	2,400	4,500		4,500
当 期 純 利 益	2,100	2,600	4,700	③ (300)	4,400
合 計	0	0	0	0	0
(剰余金計算書)					
未処分利益期首残高	(6,100)	(1,000)	(7,100)	④ 1,000	(6,100)
当 期 純 利 益	(2,100)	(2,600)	(4,700)	⑤ 300	(4,400)
配 当 金	3,000	300	3,300	⑤ (300)	3,000
利 益 準 備 金	300	30	330		330
役 員 賞 与	1,000	50	1,050		1,050
任 意 積 立 金	450	320	770		770
未処分利益期末残高	3,450	2,900	6,350	④ (1,000)	5,350
合 計	0	0	0	0	0
(貸借対照表)					
諸 資 産	73,600	45,650	119,250		119,250
A 社 投 資	4,800	—	4,800	① (4,800)	—
A 社 貸 付 金	25,000	—	25,000	② (25,000)	—
諸 負 債	(78,500)	(38,600)	(117,100)	② 25,000	(92,100)
資 本 金	(15,000)	(3,000)	(18,000)	① 3,000	(15,000)
資 本 準 備 金	(100)	(50)	(150)	① 50	(100)
利 益 準 備 金	(750)	(130)	(880)	① 100	(780)
任 意 積 立 金	(5,600)	(970)	(6,570)	① 650	(5,920)
未 処 分 利 益	(3,450)	(2,900)	(6,350)	① 1,000	(5,350)
合 計	0	0	0	0	0

(出所：白鳥 (1977、p.100))

た利益配当を消去するための、損益計算書と剰余金計算書のそれぞれで行われる修正仕訳である。財務表ごとに修正仕訳が行われるという、財務表別修正方式の手続が端的にうかがえる仕訳といえよう。また、このケースでは「P 社は、A 社株式の全部を昭和 45 年 12 月 15 日に取得」（白鳥、1977、p.98）したとあり、子会社化から数年が経過している状況にある。剰余金計算書では未処分利益の期首残高が把握されていることから、④の仕訳によって投資と資本の相殺消去の影響が未処分利益の期首残高に反映されている。財務表別修正方式による連結修正は、「連結仕訳が各財務表ごとに分離独立しているので理解しやすいが、

【図表 4】 【図表 3】 における連結修正仕訳

〔貸借対照表の連結修正仕訳〕

① (借)	資 本 金	3,000	(貸)	A 社 投 資	4,800
	資 本 準 備 金	50			
	利 益 準 備 金	100			
	任 意 積 立 金	650			
	未 処 分 利 益	1,000			

② (借)	諸 負 債	25,000	(貸)	A 社 貸 付 金	25,000
-------	-------	--------	-----	-----------	--------

〔損益計算書の連結修正仕訳〕

③ (借)	諸 収 益	300	(貸)	当 期 純 利 益	300
-------	-------	-----	-----	-----------	-----

〔剰余金計算書の連結修正仕訳〕

④ (借)	未処分利益期首残高	1,000	(貸)	未処分利益期末残高	1,000
-------	-----------	-------	-----	-----------	-------

⑤ (借)	当 期 純 利 益	300	(貸)	配 当 金	300
-------	-----------	-----	-----	-------	-----

(出所：筆者作成)

連結精算表の作成手続に関する一考察 (小阪)

数多くの連結仕訳を必要とする実務ではあまり能率的ではないといわれて」(白鳥、1977、p101) いたようである。

次に財務表横断修正方式による連結精算表として、白鳥(1977)では【図表 5】が示されている⁽⁴⁾。財務表横断修正方式では、損益計算書項目に対して実施された連結修正がボトムラインである「当期純利益」欄に集計され、それが剰余金計算書の「当期純利益」欄へと転記される。さらに剰余金計算書項目に対して実施された連結修正の結果と合わせて、その最終的な修正結果が貸借対照表の「未処分利益」欄へと転記されていく(【図表 5】中の矢印の流れ)。企業が一期間を通じて獲得した純利益は、利益剰余金の増加という形で貸借対照表上の資本⁽⁵⁾を増加させる。その様子が剰余金計算書においてフロー情報として表現されることになる。このような連結上の資本と利益の連繋関係を前提とした修正方法が、財務表横断修正方式といえよう。

財務表別修正方式と比べてみると、①投資と資本の相殺消去や③配当金の相殺のように、財務表をまたいだ修正仕訳を行うことで、連結

【図表 5】 財務表横断修正方式による連結精算表

連結精算表（昭和 50 年末）

	個 別		合 算	連結仕訳	連結
(損益計算書)	P 社	A 社			
諸 収 益	(79,500)	(35,000)	(114,500)	③ 300	(114,200)
諸 費 用	75,300	30,000	105,300		105,300
税 金	2,100	2,400	4,500		4,500
当 期 純 利 益	(2,100)	(2,600)	(4,700)	300	(4,400)
(剰余金計算書)					
未処分利益期首残高	(6,100)	(1,000)	(7,100)	① 1,000	(6,100)
当 期 純 利 益	(2,100)	(2,600)	(4,700)	300	(4,400)
配 当 金	3,000	300	3,300	③ (300)	3,000
利 益 準 備 金	300	30	330		330
役 員 賞 与	1,000	50	1,050		1,050
任 意 積 立 金	450	320	770		770
未処分利益期末残高	(3,450)	(2,900)	(6,350)	1,000	(5,350)
(貸借対照表)					
諸 資 産	73,600	45,650	119,250		119,250
A 社 投 資	4,800	—	4,800	① (4,800)	—
A 社 貸 付 金	25,000	—	25,000	② (25,000)	—
資 産 合 計	103,400	45,650	149,050	(29,800)	119,250
諸 負 債	(78,500)	(38,600)	(117,100)	② 25,000	(92,100)
資 本 金	(15,000)	(3,000)	(18,000)	① 3,000	(15,000)
資 本 準 備 金	(100)	(50)	(150)	① 50	(100)
利 益 準 備 金	(750)	(130)	(880)	① 100	(780)
任 意 積 立 金	(5,600)	(970)	(6,570)	① 650	(5,920)
未 処 分 利 益	(3,450)	(2,900)	(6,350)	1,000	(5,350)
負 債 資 本 合 計	(103,400)	(45,650)	(149,050)	29,800	(119,250)

(出所：白鳥（1977、p.102）を筆者修正）

修正仕訳の回数そのものが減少していることがわかる（【図表 6】の仕訳では、貸借対照表以外の財務表項目を修正している場合、項目名の下に括弧書きで財務表名を示している）。

このように、財務表横断修正方式は連結決算における実務的な負担を軽減することから、実務上広く採用されていたようである⁽⁶⁾。【図表 5】からも明らかなように、剰余金計算書は連結資本の一部である未処分利益（利益剰余金の一部）の 1 期間における増減を表現する財務表であるが、過年度の未処分利益に対する修正は「未処分利益期首残高」に対する修正という形で実施され、当期の損益項目に対する修正は損

【図表 6】 【図表 5】 における連結修正仕訳

①	(借)	資 本 金	3,000	(貸)	A 社 投 資	4,800
		資 本 準 備 金	50			
		利 益 準 備 金	100			
		任 意 積 立 金	650			
		未処分利益期首残高	1,000			
		(剰余金計算書)				
②	(借)	諸 負 債	25,000	(貸)	A 社 貸 付 金	25,000
③	(借)	諸 収 益	300	(貸)	配 当 金	300
		(損益計算書)			(剰余金計算書)	

(出所：筆者作成)

益計算書における「当期純利益」欄に集計された上で剰余金計算書の「当期純利益」欄への修正として転記されてくる。そしてここで行われた修正の影響は最終的に「未処分利益期末残高」として集計され、貸借対照表の「未処分利益」に対する修正として転記される。財務表別修正方式による連結精算表とは異なり、財務表横断修正方式による連結精算表では「当期純利益」や「未処分利益期末残高」が損益計算書や剰余金計算書のボトムラインとして配置されることで、連結修正結果の集計から別の財務表への転記という作業を容易にしているといえる。

以上でみたように、わが国における連結財務諸表の作成開示が制度化された当時、連結精算表による連結財務諸表の作成方式としては水平方式が提案され、また連結精算表そのものの作成方法としては、財務表横断修正方式が一般的と考えられていたようである。実際、「作成要領」で示されている連結精算表は、一貫して財務表横断修正方式による連結精算表が示されている⁽⁷⁾。

そこで以降は、水平方式および財務表横断修正方式による連結精算表の作成方法を前提として検討を進めることとする。次章ではわが国の連結財務諸表の表示に関する会計基準等の改訂過程を整理する。

Ⅲ 日本基準における連結財務諸表の表示規定の変遷

本章では、連結財務諸表の制度化以降、表示に関する会計基準上の諸規定が我が国においてどのような変遷をたどってきたかを概観する。議論を明瞭にする観点から、すべての基準規定の変遷を逐次追跡するのではなく、本稿における検討対象である連結上の資本と利益の連繋関係に影響する表示規定の大きな変化があったタイミングに分けて検討を進める。具体的には(1)制度化当初、(2)1997年における連結財務諸表原則の改訂、(3)2005年における純資産の部と株主資本等変動計算書の導入、(4)2010年における包括利益開示の導入、そして(5)2013年における企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下、連結基準）の改訂による現行表示規定の採用という、5つの時期に区別して検討を進めていく。

1. 制度化当初の表示形式

連結財務諸表原則（1975）によれば、制度化当初の連結財務諸表の表示は次のように規定されていた⁽⁸⁾。

まず、連結貸借対照表上、貸方は「負債の部」と「資本の部」に区分され、負債の部には「流動負債」および「固定負債」のほかに「少数株主持分⁽⁹⁾」が記載され、資本の部は「資本金」、「資本準備金」、「利益準備金」ならびに準備金以外の剰余金が「その他の剰余金」として表示されていた（第四、六、1）。ここでは、少数株主持分が負債の一項目とされている点が特徴的であり⁽¹⁰⁾、したがって資本の部は親会社の株主に帰属する部分のみからなる。また資本の部における準備金の独立表示から、「その他の剰余金」は未処分利益や任意積立金といった一部の利益剰余金を集約した項目であったといえる。

次に連結損益計算書では、純損益の計算過程において、「税金等調整前当期純利益」に「法人税額等」、「少数株主持分」、「連結調整勘定の当期償却額」および「持分法による投資損益」を加減して「当期純利

益」が表示されていた（第五、四、1）。制度化当初では、その後に経常損益計算上の一項目とされる連結調整勘定⁽¹¹⁾の償却額や持分法による投資損益が、純損益計算上の一項目とされている点が特徴的である。また、少数株主に帰属する利益は、連結上の純利益の計算過程で控除されていることから、ここでの「当期純利益」は親会社の株主に帰属する部分のみであることがわかる。

そして連結剰余金計算書では、「その他の剰余金」の増減が示された（第六、一、1）。具体的には、「その他の剰余金期首残高」に、その減少高と「当期純利益」による増加額を加減した上で、「その他の剰余金期末残高」が表示され、また「その他の剰余金減少高」は、「利益準備金繰入額」、「配当金」および「役員賞与金⁽¹²⁾」に区分して記載するものとされた（第六、二、1）。このように連結剰余金計算書では利益準備金を除いた利益剰余金の増減が表示されていたといえる。なお、連結剰余金計算書は連結損益計算書と接続して記載することが認められており、その場合には「連結損益及び剰余金結合計算書」として開示することとされていた（第六、二、2）。

以上から、制度化当初の連結財務諸表を前提とした場合、親会社の株主に帰属する「当期純利益」が、「その他の剰余金」の増加額を通じて、「資本の部」の「その他の剰余金」へと振り替えられるという連繋関係がうかがえる。

2. 連結財務諸表原則改訂時の表示形式

連結財務諸表の制度化から20年余りが経過し、わが国の企業の多角化・国際化が急速に進展し、また連結情報に対する情報ニーズが一段と高まってきたといった当時の事情に鑑みて⁽¹³⁾、連結財務諸表原則（1975）に大幅な改訂を加えた連結財務諸表原則（1997）が公表された。連結財務諸表原則（1997）における表示規定はおおむね以下の通りであった。

まず、連結貸借対照表上、貸方は「負債の部」と「少数株主持分⁽¹⁴⁾」

と「資本の部」の3区分に分割された。「少数株主持分」は「負債の部」の次に区分して記載され、資本の部は「資本金」、「資本準備金」のほか、資本準備金以外の剰余金を「連結剰余金」として表示することとされた（第四、九、1）。ここでは、少数株主持分が独立区分として表示⁽¹⁵⁾されるように変更されたものの、資本の部が親会社の株主に帰属する部分のみからなるという点に変更されてない。また資本の部では資本金以外の剰余金のうち、資本準備金のみが独立表示され、従前のその他の剰余金に利益準備金を含める形で、「連結剰余金」として表示される。この点について、見直意見書では、連結財務諸表が配当可能利益の算定を直接の目的としているものではなく、利益準備金を区分表記する必要性が乏しいこと、表示科目を統合する観点からも「利益の留保額を連結剰余金として一括して表示することが適当と考えられる」としている（第二部、二、7、(2)）。

次に連結損益計算書では、純損益の計算過程において、「税金等調整前当期純利益」に「法人税額等」と「少数株主損益」が加減されて「当期純利益」を表示することとされた（第五、四、1）。改訂前にこの区分に含められていた「連結調整勘定の当期償却額」および「持分法による投資損益」は、経常損益までを計算する過程で加減されることとなった（注解23、3）。見直意見書によれば、連結調整勘定の主要な部分がのれんと考えられること、持分法による投資損益が投資にかかる損益であると考えられることが、それぞれの取扱い変更の理由とされている（第二部、二、7、(1)）。また、少数株主に帰属する利益は、改訂前と同様に連結上の純利益の計算過程で控除されていることから、ここでの「当期純利益」は親会社の株主に帰属する部分のみということになる。

そして連結剰余金計算書では、「連結剰余金」の増減が示される（第六、二、1）。具体的には、「連結剰余金期首残高」に、「連結剰余金増加高」と「連結剰余金減少高」および「当期純利益」を加減した上で、「連結剰余金期末残高」が表示され、また「連結剰余金減少高」は、

「配当金」、「役員賞与金」および「資本金組入額」に区分して記載するものとされた（第六、二、1）。改訂によって利益準備金が連結剰余金に含められるようになったため、従前の「利益準備金繰入額」が減少高の内訳から削除され、代わりに準備金の資本組入れによる減少額が、減少高の一要因として追加されている。改訂前と比べ、連結剰余金計算書では利益剰余金全体の増減が表示されるようになったといえよう。なお、「連結損益及び剰余金結合計算書」の作成開示は引き続き認められた（第六、二、2）。

以上から、連結財務諸表原則（1997）を前提とした場合、親会社の株主に帰属する「当期純利益」が、「連結剰余金」の増加額を通じて、「資本の部」の「連結剰余金」へと振り替えられるという連繋関係がうかがえる。

3. 純資産の部および株主資本等変動計算書導入時の表示形式

2005年における商法から会社法への改正を背景として、企業が作成する財務諸表の種類や表示形式も大幅に改訂された。企業集団の財務諸表である連結財務諸表も対象とされ、その表示形態が大きく変わった。これらの変化をもたらしたのが企業会計基準第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）と企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」（以下、変動計算書基準）の2つの基準である。

純資産基準（2005）によれば、連結貸借対照表上、貸方は「負債の部」と「純資産の部」に区分され、「純資産の部」はさらに「株主資本」と株主資本以外の項目とに区分された（par.4）。従前の資本の部に対応する「株主資本」は、「資本金」、「資本剰余金⁽¹⁶⁾」および「利益剰余金」に区分され、各剰余金の内訳は表示されない（par.5）。他方、株主資本以外の項目は、「評価・換算差額等」、「新株予約権」および「少数株主持分」に区分された（par.7、(2)）。連結財務諸表原則（1997）と比べると、少数株主持分が表示されていた中間区分は廃止され、連

結剰余金という名称が用いられなくなっている。ただ、少数株主持分が純資産の部に含まれることとなっても、「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」という姿勢に変化はないとされた (par.32)。

次に連結損益計算書については、この時点では大きな表示上の改訂はなく、連結上の「当期純利益」は引き続き親会社の株主に帰属する部分のみからなる。

そして変動計算書基準 (2005) によって、連結株主資本等変動計算書において連結貸借対照表の純資産の部の各項目の増減状況を表示することとされた。具体的には、株主資本の各項目は「当期首残高」、「当期変動額」および「当期末残高」が表示され、特に「当期変動額」については変動事由ごとにその金額を表示することとされた (par.6)。すなわち、「連結損益計算書の当期純利益 (又は当期純損失) は、連結株主資本等変動計算書において利益剰余金の変動事由として表示する」こととなる (par.7)。このほか、純資産の部における株主資本以外の各項目についても、「当期首残高」、「当期変動額」および「当期末残高」を表示することとされたが、「当期変動額」の変動事由ごとの記載は、任意とされている (par.8)。従前の連結剰余金計算書に比べ、連結株主資本等変動計算書では純資産の部全体の増減状況が表示されることになったため、その情報量は格段に増加したといってよい。その背景には、会社法への改正によって「株式会社は、株主総会又は取締役会の決議により、剰余金の配当をいつでも決定でき、また、株主資本の計数をいつでも変動させることができることとされたため、貸借対照表及び損益計算書だけでは、資本金、準備金及び剰余金の数値の連続性を把握することが困難となる」といった事由があった (par.18)。また、株主資本に限らず純資産全体の変動状況を表示することとしたのは、国際的な会計基準との調和を考慮したものとされた (par.21)。

純資産基準 (2005) と変動計算書基準 (2005) の導入が連結精算表の作成手続に及ぼした影響のうち最も注目すべき点は、少数株主持分が

純資産の部に含められたうえで、純資産全体の変動状況が把握されるようになった点であろう。従前は連結剰余金（すなわち利益剰余金）のみの変動状況が表示対象であったため、ある連結修正事項が当期首残高に反映されるべきものなのか、あるいは当期変動額に反映されるべきものなのかの区別は、連結剰余金についてのみ理解できていれば連結財務諸表の作成自体は可能であった。しかし、連結株主資本等変動計算書では、利益剰余金だけでなく株主資本の他の項目や少数株主持分のような株主資本以外の項目についても当期首残高と当期変動額の区別が必要とされた。特に少数株主持分については、連結修正事項が及ぼす影響に対する一層の理解が求められることとなったといえよう。

4. 包括利益開示導入時の表示形式

2010年に企業会計基準第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）が公表され、わが国でも包括利益の開示が行われることとなった。包括利益基準（2010）によれば、包括利益とは「ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産変動額のうち、当該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いう」とされ、ここでいう持分所有者には当該企業の株主および新株予約権者のほか、「当該企業の子会社の少数株主も含まれる」とされた（par.4）。

包括利益は「少数株主損益調整前当期純利益」に「その他の包括利益」の内訳項目を加減して表示することとされた（par.6(2)）。その他の包括利益は「包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分」と定義され、「連結財務諸表におけるその他の包括利益には、親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分が含まれる」（par.5）。このように、連結上の当期純利益は親会社株主に帰属する部分のみから構成される一方で、包括利益は親会社株主と少数株主の双方に係る部分を含めた利益として位置付けられていることになる。ただし、包括利益のうち親会社株主に係る金額と少数株主に係る金額については、

【図表 7】 包括利益基準（2010）による 2 通りの表示方法

(2 計算書方式)		(1 計算書方式)	
<u>連結損益計算書</u>		<u>連結損益及び包括利益計算書</u>	
税金等調整前当期純利益		税金等調整前当期純利益	
法人税等		法人税等	
少数株主損益調整前当期純利益		少数株主損益調整前当期純利益	
少数株主利益		少数株主利益（控除）	
当期純利益		当期純利益	
<u>連結包括利益計算書</u>		少数株主利益（加算）	
少数株主損益調整前当期純利益		少数株主損益調整前当期純利益	
その他の包括利益		その他の包括利益	
包括利益		包括利益	
（内訳）		（内訳）	
親会社株主に係る包括利益		親会社株主に係る包括利益	
少数株主に係る包括利益		少数株主に係る包括利益	

（出所：包括利益基準（2010、参考、2）を一部修正）

付記することとされている（par.11）。この包括利益の表示方法を巡っては、当期純利益を表示する損益計算書と包括利益を表示する包括利益計算書の 2 つの計算書を作成する 2 計算書方式と、両者をまとめて損益及び包括利益計算書において表示するという 1 計算書方式のいずれかによって行われることとされた（par.11）。包括利益基準（2010）において 2 つの作成方式が認められた背景には、当時の国際的な会計基準において 2 つの方式が認められていたことや、公開草案に対して 2 計算書方式を指示する意見が多く寄せられた一方で、1 計算書方式にも一貫性、明瞭性、理解可能性等の点で利点があるといった理由があった（pars.33-37）。なお、包括利益基準（2010）によれば、それぞれの作成方式によった場合、連結損益計算書および連結包括利益計算書（あるいは連結損益及び包括利益計算書）の税金等調整前当期純利益以下の表示内容は、【図表 7】のようになる（その他の包括利益の項目別表記は省略している。【図表 8】も同様とする）。

包括利益基準（2010）によって、連結貸借対照表の純資産の部や、その変動状況を表示する連結株主資本等変動計算書では、従前の「評価・換算差額等」が「その他の包括利益累計額」に読み替えられるようになった（par.16）。したがって、ある期に生じた「その他の包括利益」は連結株主資本等変動計算書の「その他の包括利益累計額」の「当期変動額」を通じて「当期末残高」に含められ、連結貸借対照表の「その他の包括利益累計額」へと含められることとなった。しかし、当期純利益の計算に包括利益の計算が加わったことで、連結上の資本と利益の連繋関係は、従前に比べて極めて複雑化した。すなわち、親会社の株主に帰属する部分を軸とした「株主資本」と「当期純利益」という以前からの連繋関係のほかに、「その他の包括利益累計額」と「親会社の株主に係る包括利益」、「少数株主持分」と「少数株主に係る包括利益」という新たな連繋関係が生じることとなったのである⁽¹⁷⁾。

5. 現行表示規程による表示形式

連結基準（2008）は、それまでの連結財務諸表原則（1997）に置き換えられる形で公表された。当初は包括利益の開示も必要とされなかったため、作成開示が必要な書類は、連結貸借対照表、連結損益計算書および連結株主資本等変動計算書とされていた。2010年以降は連結損益計算書のほか連結包括利益計算書を別途作成するか（2計算書方式）、連結損益及び包括利益計算書を作成することが必要となった（1計算書方式）。さらに連結基準（2013）への改訂によって、従前の少数株主持分が「非支配株主持分⁽¹⁸⁾」へと変更され、これに伴う非支配株主持分の取扱いに変更が加えられた⁽¹⁹⁾。

まず、連結貸借対照表では、貸方を「負債の部」と「純資産の部」の2区分とすることは維持した上で、純資産の部の表示については、純資産基準（2013）の規程に従うこととされた（連結基準（2013）、par.32）。純資産基準（2013）では、従来の少数株主持分を「非支配株主持分」と表示することとされた（par.7）。ただ、このような名称変更が

あっても「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」という姿勢に変化はない（連結基準（2013）、par.55）。

しかしその一方で、連結損益計算書および連結包括利益計算書（あるいは連結損益及び包括利益計算書）では、「税金等調整前当期純利益」に「法人税額等」を加減して「当期純利益」を表示した上で、2 計算書方式の場合には「当期純利益」から「非支配株主に帰属する当期純利益」を控除して、「親会社株主に帰属する当期純利益」が表示され、1 計算書方式の場合には「当期純利益」の直後に「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」が付記されることとなった（par.39、(3)）。連結上の「当期純利益」が親会社の株主のみならず子会社の非支配株主に帰属する部分も含む利益として位置付けられるようになったため、当期純利益をめぐっては、「株主資本」と「親会社株主に帰属する当期純利益」という連携関係と、「非支配株主持分」と「非支配株主に帰属する当期純利益」という連繋関係とに分割されていると見ることもできよう。無論、非支配株主持分については、以前から「少数株主持分」と「少数株主利益」との間で連携関係があったと考えることもできる。ただ、「当期純利益」の計算上、控除項目として位置付けられていた「少数株主利益」が、その構成要素の1つとして位置付けられるようになったという点で、連結基準（2013）による取扱いの変更の影響は大きく、特に包括利益の表示については大幅な変化が生じた。包括利益基準（2013）に従った連結損益計算書および連結包括利益計算書（あるいは連結損益及び包括利益計算書）の税金等調整前当期純利益以下の表示内容は、【図表 8】の通りである。2 計算書方式では、「非支配株主に帰属する当期純利益」が「当期純利益」から控除される形で、「親会社株主に帰属する当期純利益」が表示されるが、1 計算書方式ではそのような控除は行われず、両者に帰属する金額が付記されているに過ぎない。したがって、従前のような控除後の加算調整（【図表 7】の1 計算書方式を参照）も不要とされた。その結果、「非

【図表 8】 包括利益基準（2013）による 2 通りの表示方法

連結精算表の作成手続に関する一考察（小阪）

(2 計算書方式)

連結損益計算書

税金等調整前当期純利益

法人税等

当期純利益

非支配株主に帰属する当期純利益

親会社株主に帰属する当期純利益

連結包括利益計算書

当期純利益

その他の包括利益

包括利益

(内訳)

親会社株主に係る包括利益

非支配株主に係る包括利益

(1 計算書方式)

連結損益及び包括利益計算書

税金等調整前当期純利益

法人税等

当期純利益

(内訳)

親会社株主に帰属する当期純利益

非支配株主に帰属する当期純利益

その他の包括利益

包括利益

(内訳)

親会社株主に係る包括利益

非支配株主に係る包括利益

(出所：包括利益基準（2013、参考、2）を一部修正)

「支配株主に帰属する当期純利益」については、いずれの作成方式を採用するかによって、表示上の控除項目として扱うのか否かという違いが生じるようになった。

そして連結株主資本等変動計算書については、連結基準（2013、par.41）において変動計算書基準（2013）に従って作成することとされており、従前の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」と読み替えられて「利益剰余金」の「当期変動額」における変動事由の 1 つとされた（変動計算書基準（2013）、par.7）。また、包括利益の内訳として付記される「親会社株主に係る包括利益」の金額は、「その他の包括利益累計額」の「当期変動額」として記載されることになる。他方、「非支配株主持分」については、株主資本以外の項目としてその変動状況が表示されるが、原則として変動事由ごとの変動額の記載は必

要とされない (par.8)。このため、「非支配株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に係る包括利益」とがまとめて「当期変動額」に記載されることとなる。

以上のように、現行の表示規程では連結上の利益について「当期純利益」と「包括利益」という2種類の利益を開示した上で、それらを親会社株主部分と非支配株主部分とに分割するという表示形式をとっている。しかし、親会社株主部分については当期純利益を株主資本と連繫させつつも、包括利益については株主資本とは区別してその他の包括利益累計額へと含めることとしている一方で、非支配株主部分については、当期純利益と包括利益の双方が非支配株主持分へと含められることとなる。このような取扱いの変更が、連結精算表の作成手続上の論点を生ぜしめた。

なお、本章における検討内容を【図表 9】に要約している。

【図表 9】 わが国における連結財務諸表の表示規定の変遷

	連結財務諸表制度の導入 (1975)	連結財務諸表原則の改訂 (1997)	純資産の部等の導入 (2005)	包括利益開示の導入 (2010)	現行表示規定への改訂 (2013)
連結貸借対照表の貸方	負債の部と資本の部の2区分	負債の部、少数株主持分および資本の部	負債の部と純資産の部の2区分	負債の部と純資産の部の2区分 (「評価・換算差額等」が「その他の包括利益累計額」に)	負債の部と純資産の部の2区分 (「少数株主持分」が「非支配株主持分」に)
少数株主 (非支配株主) 持分の表示	負債の部の内訳項目	独立項目として負債の部の次に表示	純資産の部の株主資本以外の項目	純資産の部の株主資本以外の項目	純資産の部の株主資本以外の項目
連結上の資本の範囲	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ
連結上の純利益の範囲	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分のみ	親会社株主に帰属する部分と非支配株主に帰属する部分からなる 2 計算方式と 1 計算方式で表示方法が相違
包括利益の表示	N/A	N/A	N/A	親会社株主に係る部分と少数株主に係る部分からなる 2 計算方式と 1 計算方式で表示方法が相違	親会社株主に係る部分と非支配株主に係る部分からなる 2 計算方式と 1 計算方式で表示方法が相違

連結剰余金等の計算書類と対象	連結剰余金計算書において、一部を除いた利益剰余金の増減を表示	連結剰余金計算書において、利益剰余金全体の増減を表示	連結株主資本等変動計算書において、純資産の部全体の増減を表示	連結株主資本等変動計算書において、純資産の部全体の増減を表示（「評価・換算差額等」が「その他の包括利益累計額」に）	連結株主資本等変動計算書において、純資産の部全体の増減を表示（「少数株主持分」が「非支配株主持分」に）
連結上の資本と利益の連繋関係 または 資本以外の純資産項目とその他の包括利益の連繋関係	親会社株主に帰属する当期純利益が、資本の部のその他の剰余金に含められる	親会社株主に帰属する当期純利益が、資本の部の連結剰余金に含められる	親会社株主に帰属する当期純利益が、純資産の部の株主資本における利益剰余金に含められる	親会社株主に帰属する当期純利益が、純資産の部の株主資本における利益剰余金に含められる 親会社株主に係る包括利益はその他の包括利益累計額に含められる 少数株主に係る包括利益は少数株主持分に含められる	親会社株主に帰属する当期純利益が、純資産の部の株主資本における利益剰余金に含められる 非支配株主に帰属する当期純利益が、純資産の部の非支配株主持分に含められる 親会社株主に係る包括利益はその他の包括利益累計額に含められる 非支配株主に係る包括利益は非支配株主持分に含められる

(出所：筆者作成)

Ⅳ 現行表示規程に基づく連結精算表作成上の論点

わが国の現行会計基準における連結財務諸表の表示は、制度化当初に比べて相当に複雑化している。その影響は連結精算表による連結財務諸表の作成手続にも及んでいる。第Ⅱ章において整理した、水平方式および財務表横断修正方式によって、現行の表示規程に従った連結精算表を示すと【図表 10】のようになる。なお、連結精算表における各項目の金額的なつながりをより明確に示すため、【図表 5】で示したような個別欄や連結仕訳欄は省略して「金額」欄として一括表記し、代わりに連結包括利益の表示について、2 計算書方式と 1 計算書方式のそれぞれに従った場合の連結精算表を並べて記載している。また、各財務表の配置については【図表 5】と同様としたうえで、連結株主資本等変動計算書については、利益との連繋に関連する「利益剰余金」、「その他の包括利益累計額」および「非支配株主持分」の 3 項目に限定して表記し、株主資本に含まれる「利益剰余金」のみ変動事由別の増減額を示している。

連結損益計算書や連結包括利益計算書において付記される項目については、これらを連結精算表の内訳項目としなければ、連結財務諸表上必要となる情報を作成することができない。他方、1 計算書方式による場合には、「親会社株主に帰属する当期純利益」まで計算した後、包括利益の計算をどのように進めるべきかが問題となる。実際の表示形式に合わせれば、「当期純利益」に「その他の包括利益」を加減して「包括利益」を計算することとなる。他方、従前の 1 計算書方式の構造と同じように、「親会社株主に帰属する当期純利益」に「非支配株主に帰属する当期純利益」を加算調整することで「当期純利益」を再計算し、そこから包括利益の計算へと移行するという方法も考えられるが、その場合には 1 計算書方式による実際の表示形式とは大きく異なる項目の配置になってしまう。しかし、連結精算表を連結財務諸表の作成により役立てる観点からすれば、2 計算書方式と 1 計算書方式のいずれ

【図表 10】 現行表示規程による連結精算表

<2 計算書方式>		<1 計算書方式>	
(連結損益計算書)		(連結損益及び包括利益計算書)	
	金額		金額
諸 収 益	(×××)	諸 収 益	(×××)
諸 費 用	×××	諸 費 用	×××
税金等調整前当期純利益	(×××)	税金等調整前当期純利益	(×××)
法 人 税 等	×××	法 人 税 等	×××
当 期 純 利 益	(×××)	当 期 純 利 益	(×××)
非支配株主に帰属する当期純利益	×××	非支配株主に帰属する当期純利益	×××
親会社株主に帰属する当期純利益	(×××)	親会社株主に帰属する当期純利益	(×××)
(連結包括利益計算書)		当 期 純 利 益	(×××)
当 期 純 利 益	(×××)	そ の 他 の 包 括 利 益	(×××)
そ の 他 の 包 括 利 益	(×××)	包 括 利 益	(×××)
包 括 利 益	(×××)	非支配株主に係る包括利益	×××
非支配株主に係る包括利益	×××	親会社株主に係る包括利益	(×××)
親会社株主に係る包括利益	(×××)		
(連結株主資本等変動計算書)			
利益剰余金			
当 期 首 残 高	(×××)		
親会社株主に帰属する当期純利益	(×××)		
配 当 金	×××		
当 期 末 残 高	(×××)		
その他の包括利益累計額			
当 期 首 残 高	(×××)		
当 期 変 動 額 (純 額)	(×××)		
当 期 末 残 高	(×××)		
非支配株主持分			
当 期 首 残 高	(×××)		
当 期 変 動 額 (純 額)	(×××)		
当 期 末 残 高	(×××)		
(連結貸借対照表)			
諸 資 産	×××		
資 産 合 計	×××		
諸 負 債	(×××)		
資 本 金	(×××)		
資 本 剰 余 金	(×××)		
利 益 剰 余 金	(×××)		
その他の包括利益累計額	(×××)		
非 支 配 株 主 持 分	(×××)		
負 債 純 資 産 合 計	(×××)		

(出所：筆者作成)

それぞれの矢印は、以下に示した通り、各金額の関係を示している（1 計算書方式では、連携関係の表示は省略）。

- ◆→ 株主資本と親会社株主に帰属する当期純利益の連繋関係を示す金額の流れ
- ◆---→ 非支配株主持分と非支配株主に帰属する当期純利益および非支配株主に係る包括利益の連繋関係を示す金額の流れ
- ◆--→ その他の包括利益累計額と親会社株主に係る包括利益の連繋関係を示す金額の流れ
- ◆.....→ 当期純利益の転記の流れ

の場合にも対応可能な形式にする方が望ましいともいえる。このような理由から、【図表 10】の 1 計算書方式では、実質的には 2 計算書方式における連結精算表と同様に、当期純利益から包括利益の計算を開始

する内容となっている。

次に、親会社株主に係る包括利益は、親会社と子会社の包括利益合計から、子会社の非支配株主に係る包括利益を控除することで計算されることから、連結精算表上は、「非支配株主に係る包括利益」を「親会社株主に係る包括利益」の上に配置している（実際の表示は【図表 8】に示した通りである）。

【図表 10】にも示した通り、現行の表示規程の下では株主資本、その他の包括利益累計額および非支配株主持分と当期純利益および包括利益との間に複数の連繋関係が生じている様子が連結精算表からもうかがえる。また、株主資本と非支配株主持分とでは、連繋の仕方が異なっている点も明らかにされている。

V むすび

以上、本稿ではわが国の現行の会計基準における表示規程に沿って、連結精算表による連結財務諸表の作成上の論点を検討してきた。制度化当初に比べて連結財務諸表の表示は複雑化しており、連結精算表において示される資本と利益の連繋関係も（連結上の資本とは位置付けられない項目の連繋関係も含めて）一層複雑化している。冒頭でも指摘したとおり、簿記・会計を学習する者が連結会計に触れる機会が飛躍的に増加している現状において、連結財務諸表における複雑化した連繋関係を連結精算表において一覧形式で表示することは、教育・学習双方の面から効果を有するものと考えられる。他方で、①非支配株主に帰属する当期純利益と②非支配株主に係る包括利益は、まとめて非支配株主持分に含められ、親会社株主に関するそれらの取扱いとは異なっている。連結精算表でも①と②だけが合算して連結株主資本等変動計算書の非支配株主持分の当期変動額（純額）へと転記されるという取扱いをすることとなるため（【図表 10】）、手続的な一貫性を欠き、それが連結会計を学習しようとする者の理解を妨げる要因にもなりかねない。

初学者等の理解可能性という観点からは、例えば連結株主資本等変動計算書における非支配株主持分の「当期変動額」において「非支配株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に係る包括利益」をそれ以外の変動事由とは区別する形で表記すれば、手続的な一貫性は確保できる。合わせて、その他の包括利益累計額の「当期変動額」にも、「親会社の株主に係る包括利益」欄を設ければ、連結損益計算書や連結包括利益計算書との連繋関係は一層明瞭になろう。

無論、変動計算書基準（2013）にもあるように、「株主資本とそれ以外の項目とでは一会計期間における変動事由ごとの金額に関する情報の有用性が異なる」（par.21）という点は無視できないが、上記のような変動事由ごとの表記自体は認められており（par.8）、むしろ学習の初期段階においてこのように詳細な表記を示しておくことで、株主資本とそれ以外の項目との「情報の有用性」の相違に起因する非対称な取扱いについても理解しやすくなるものと考えられるのである。

以上

- （1）簿記検定などの資格試験受験用テキストなども含めれば、連結精算表を用いた連結手続の解説がなされているケースは極めて多い。近年出版されたテキストにおける一例として、原（2013、p.24）では「連結財務諸表は、連結基準が規定する手続に従い、連結精算表を用いて作成される」と解説されている。なお、池田（2017、pp.29-30）では日本だけでなく海外の会計学テキストにおいても、（古くは20世紀初頭から今日に至るまで）連結精算表を用いた連結財務諸表の作成手続が示されてきたことが指摘されている。
- （2）連結精算表ではなく、連結帳簿の構造の検討やその必要性を指摘した先行研究としては、池田（2016）や前掲の池田（2017）が挙げられる。
- （3）財務表等の種類も含め白鳥（1977）で示されているものを引用しているため、【図表1】の水平様式による連結精算表とは若干用語等が異なっている。
- （4）白鳥（1977、p.102）では「昭和51年」のものが示されているが、財務表別修正方式との違いをより明確にする観点から、計算条件等は【図表3】と同じ昭和50年のものを用いている。
- （5）貸借対照表の貸方の区分の問題と関連して、資本や純資産といった用

語が使い分けられることがある。わが国における貸借対照表の表示においても資本の部から純資産の部へと区分の変更が行われている。日本基準の改正に伴う連結財務諸表の表示の変遷については、次章で検討する。

- (6) 白鳥（1977、p.101）でも同様の指摘がみられる。
- (7) ただし、「作成要領」における連結精算表は、上から順に貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書という順で配置されており、【図表 5】における財務表の配置とは異なっている。そのような配置となっている理由は明らかにされていないが、結果として【図表 5】のように連結修正の結果が上から下へと流れてくるのではなく、最下段の剰余金計算書の修正結果が、最上段の貸借対照表へと遡って反映される形式になっている。
- (8) 本稿冒頭でも触れているが、連結財務諸表原則（1975）の設定前文にあたる「連結財務諸表の制度化に関する意見書」（一、3）にもある通り、実際に制度としての運用が開始されたのは、当該原則の公表から 2 年後の 1977 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度からである。
- (9) 連結財務諸表原則（1975）においては、「子会社の資本勘定のうち親会社の持分に属しない額」として定義されている（第四、三、1）。
- (10) 本稿は、あくまで会計基準の規定に準拠した連結精算表の作成手続きについての検討を目的としたものであり、紙幅の関係もあることから、例えば少数株主持分（あるいは非支配株主持分）の連結上の性質（連結上の資本に含めるべきか否か）といった論点には言及していない。
- (11) 連結財務諸表原則（1975）では、投資と資本の相殺消去の結果として生じた差額のうち、容易に原因分析ができなかった部分が連結調整勘定として処理されていた（第四、一、2）。
- (12) 役員賞与については、2003 年に公表された実務対応報告第 13 号「役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い」において、費用処理すべきという考え方が示されつつも、それまでの実務慣行も考慮して、費用処理せずに未処分利益（連結上は利益剰余金）の減少として処理することも認められていた（I、1 および 2）。その後会社法への改正に伴い、役員報酬と役員賞与との支給手続きに差異がなくなったことから、2005 年に公表された企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」では、役員賞与を一律費用として処理することとしている（pars.3, 9, 12）。なお、企業会計基準第 4 号（par.4）によって、実務対応報告第 13 号は廃止されている。
- (13) 連結財務諸表制度の改訂に関する背景については、連結財務諸表原則（1997）の設定前文である「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（以下、見直意見書）を参照されたい。
- (14) 連結財務諸表原則（1997）では、「子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分」として定義されている（第四、四、1）。
- (15) 見直意見書によれば、「少数株主持分は返済義務のある負債ではなく、連結固有の項目であることを考慮して、負債の部と資本の部の間に独立

- の項目として表示することと」された（第二部、二、2）。
- (16) 会社法への改正が行われる以前の商法改正によって、資本準備金以外の資本剰余金が生じるようになったが、その過程については省略する。
- (17) その他の包括利益とその累計額との金銭的つながりを、「連繋関係」と称すべきかについては議論の余地がある。本稿では、「利益」と称される項目が貸借対照表の純資産項目へと含められるという関係を、広く「連繋関係」と位置付けている。
- (18) 連結基準（2013）では、「子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分」として定義されている（par.26）。定義自体は連結財務諸表原則（1997）のものと同じだが、「他の企業の議決権の過半数を所有していない株主であっても他の会社を支配し親会社となることがあり得るため、より正確な表現とするため」、非支配株主持分へと改称された（連結基準（2013）、par.55-2）。
- (19) 連結基準をはじめ、純資産基準や変動計算書基準といったいくつかの会計基準において字句等の誤りがあったため、2014年に修正が加えられている。ただ、係る修正は基準規程の内容に関するものではないことから、本稿ではそれらの基準そのものの改訂年次に合わせて2013年と表記することとし、字句等は修正後のものを用いている。

【参考文献】

- Moonitz.M (1951) *The Entity Theory of Consolidated Statements*, The Foundation Press, 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。
- 池田幸典（2016）「連結帳簿の構造に関する研究」『会計理論学会年報』第30号、pp.91-103。
- 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号、pp.25-50。
- 企業会計基準委員会（2003）実務対応報告第13号『役員賞与の会計処理に関する当面の取扱い』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会（2005a）企業会計基準第4号『役員賞与に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会（2005b）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』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会（2005c）企業会計基準第6号『株主資本等変動計算書に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会（2010）企業会計基準第25号『包括利益の表示に関する会計基準』企業会計基準委員会。
- 企業会計基準委員会（2013）企業会計基準第22号『連結財務諸表に関する会計基準』企業会計基準委員会。

企業会計審議会（1975a）『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（1975b）『連結財務諸表原則・同注解』企業会計審議会。

企業会計審議会（1997a）『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（1997b）『連結財務諸表原則・同注解』企業会計審議会。

白鳥庄之助（1977）「第3部連結財務諸表の演習 第1章連結手続きの概要」
番場嘉一郎・會田義雄・白鳥庄之助著『連結財務諸表—理論・実務・演習—』東洋経済新報社。

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。

原俊雄（2013）「第I部 ④ 連結財務諸表の作成手続の概要（一巡）」齋藤真哉編『ニューベーシック連結会計』中央経済社、pp.23-30。