

企業会計ナビ ダイジェスト

連結範囲

企業会計ナビチーム 公認会計士 水野貴允

▶ Takanobu Mizuno

主に外食業、ITサービス業、リース業、IPO関連業務等の監査を担当。法人ウェブサイト(企業会計ナビ)に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイト、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。本シリーズでは、そのナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介しています。

今回は「解説シリーズ『連結(平成25年改正)』第1回: 連結の範囲」を紹介します。

▶ 企業会計ナビURL

www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

I 連結範囲の検討

連結範囲の決定に当たっては、まず、対象企業が子会社に該当するかどうかを検討します。次に、原則として全ての子会社を連結の範囲に含めますが、連結グループとして重要性がないと考えられる子会社について、連結の範囲外とするかどうかを検討します。

II 子会社の判定

子会社の判定は、当該企業の意思決定機関を「支配」しているかどうかのポイントとなり、実態を踏まえた

実質的な判断が求められます。会計基準では、支配力基準に関する包括的かつ一般的な規定が設けられ、要件が定められています。

〈表1〉の場合には、財務上、営業上、事業上の関係からみて他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合を除き、他の企業の意思決定機関を「支配」していると判定され(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、会計基準)第7項)、当該他の企業は子会社に該当します。

また、〈表1〉※に記載した役員関係などの一定の条件とは、〈表2〉の①～⑤をいいます。議決権の所有割合と以下の条件を加味して、他の企業を「支配」しているかどうかを検討します。

III 連結に含める子会社の範囲

親会社は、原則として全ての子会社を連結の範囲に含めるとされていますが(会計基準第13項)、支配が一時的であると認められる企業や、これ以外の企業であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせる恐れのある企業については、連結の範囲には含めません(会計基準第14項)。

また、資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から

▶ 表1 子会社の判定

他の企業の議決権の所有割合(注)	他の企業を支配していると判定される場合
50%超(過半数)	▶ 他の企業の議決権の過半数を自己の計算において所有
40%~50%	▶ 他の企業の議決権の40%~50%を自己の計算において所有 + 緊密者の議決権や役員関係などの一定の条件(※<表2>①~⑤のいずれかに該当する場合)
0%~40%未満	▶ 他の企業の議決権の0%~40%未満を自己の計算において所有 + 緊密者と合わせると他の企業の議決権の過半数を所有 + 役員関係などの一定の条件(※<表2>②~⑤のいずれかに該当する場合)

(注) 議決権の所有割合 = $\frac{\text{所有する議決権の数}}{\text{行使し得る議決権の総数}}$
(行使し得る議決権の総数からは、自己株式や相互保有株式を控除する)

▶表2 他の企業との関係

他の企業との関係	一定の条件
① 緊密者、同意者の議決権	自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者（緊密者）及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者（同意者）が所有している議決権とを合わせて、他の企業の議決権の過半数を占めている
② 役員、使用人関係	役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者で自己が他の企業の財務及び営業又は事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該他の企業の取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めている
③ 契約関係	他の企業の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在する
④ 資金関係	他の企業の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているもの）の総額の過半について融資（債務の保証及び担保の提供を含む。）を行っている（自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係のある者が行う融資の額を合わせて資金調達額の総額の過半となる場合を含む。）
⑤ その他事実関係	その他、他の企業の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在する

除いても企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しい子会社は、連結の範囲に含めないことができます（会計基準（注3））。

IV 重要性の判断基準

連結の範囲に関する重要性については、実務上、「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い（監査・保証実務委員会報告第52号）」（以下、監査上の取扱い）をもとに検討を行います。重要性の判断に当たっては質的重要性と量的重要性の両方の観点から検討する必要があります。

1. 質的基準

以下に該当する子会社は質的重要性が高いため、原則として非連結子会社にできないとされています（監査上の取扱い第4項(2)）。

- (1) 連結財務諸表提出会社の中・長期の経営戦略上の重要な子会社
- (2) 連結財務諸表提出会社の一業務部門、例えば、製造、販売、流通、財務等の業務の全部又は重要な一部を実質的に担っていると考えられる子会社。なお、地域別販売会社、運送会社、品種別製造会社等の同業部門の複数の子会社は、原則としては、その子会社群全体を1社として判断するものとする。
- (3) セグメント情報の開示に重要な影響を与える子会社
- (4) 多額な含み損失や発生の可能性の高い重要な偶発事象を有している子会社

2. 量的基準

量的基準は資産、売上高、利益及び利益剰余金の四つの項目に与える影響で判断すべきとされています。非連結子会社の割合が何割であれば重要性が低いと

判断できる、といった一定の数値基準はないため、実質的な判断を行う必要があります。

実務上は、社内規程等において一定の割合（例えば3%等）を決定し、上記の量的基準の算定式における非連結子会社の割合が、社内で定めた一定の割合を超えないかどうかを確認することで、連結範囲の妥当性を判断している会社が多いと考えられます。

四つの算式は以下の通りです。

① 資産基準

$$\frac{\text{非連結子会社の総資産額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の総資産額及び連結子会社の総資産額の合計額}}$$

（原則として連結グループ間債権債務及び資産に含まれる未実現損益の消去後の金額）

② 売上高基準

$$\frac{\text{非連結子会社の売上高の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の売上高及び連結子会社の売上高の合計額}}$$

（原則として連結グループ間の取引の消去後の金額）

③ 利益基準

$$\frac{\text{非連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の当期純損益の額及び連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

（原則として連結グループ間取引による資産に含まれる未実現損益消去後の金額）

④ 利益剰余金基準

$$\frac{\text{非連結子会社の利益剰余金のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の利益剰余金の額及び連結子会社の利益剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

（原則として資産基準及び利益基準の適用に当たって消去された未実現損益修正後の金額）

利益基準における連結財務諸表提出会社、連結子会社及び非連結子会社の当期純損益の額が事業の性質等から事業年度ごとに著しく変動する場合などは、当期純損益の額について最近5年間の平均を用いる等適宜な方法で差し支えないものとするされています（監査上の取扱い第4項(6)）。