

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

平成 5 年 7 月 21 日
改正 平成 11 年 3 月 24 日
改正 平成 14 年 7 月 3 日
改正 平成 20 年 9 月 2 日
最終改正 平成 26 年 1 月 14 日
日本公認会計士協会

はじめに

1. 子会社及び関連会社の範囲の決定については、「連結財務諸表原則」（改正 平成 9 年 6 月 6 日 企業会計審議会）及び「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」（平成 10 年 10 月 30 日 企業会計審議会）に取扱いが定められており、その監査上の実務指針として、当協会は平成 10 年 12 月 8 日付けで監査委員会報告第 60 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」を公表した。また、連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の判断基準について、監査委員会報告第 52 号「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に係る監査上の取扱い」を公表した。

その後、企業会計基準委員会から平成 20 年 5 月 13 日付けで企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」（以下「連結範囲適用指針」という。）が公表され、監査委員会報告第 60 号のうち会計上の取扱いに関する部分が同適用指針に引き継がれたため、当協会は、平成 20 年 9 月 2 日付けで監査委員会報告第 60 号を廃止し、同委員会報告のうち連結範囲適用指針に引き継がれなかった監査上の取扱いに関する部分を監査委員会報告第 52 号に統合し、また、所要の見直しを行い、監査・保証実務委員会報告第 52 号「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」として公表した。

本指針の「子会社及び関連会社の範囲に係る重要性の原則の適用に関する監査上の取扱い」は、従来の監査委員会報告第 52 号に関する部分であり、また、「子会社及び関連会社の範囲に関する監査上の留意点」は、監査委員会報告第 60 号を引き継いだ部分である。

平成 26 年改正の本指針は、平成 20 年 12 月に、企業会計基準委員会から公表された企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（最終改正平成 25 年 9 月、以下「連結会計基準」という。）及び平成 20 年 3 月に公表された企業会計基準第 16 号

「持分法に関する会計基準」（最終改正平成 20 年 12 月、以下「持分法会計基準」という。）との整合性を図るために見直しを行ったものである。

子会社及び関連会社の範囲に係る重要性の原則の適用に関する監査上の取扱い

概要

2．連結会計基準では、連結の範囲について、「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める。」（連結会計基準第 13 項）とされているが、一方で、「子会社であって、その資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から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ものは、連結の範囲に含めないことができる。」（連結会計基準（注 3））とされ、重要性の原則を設けている。

持分法の適用範囲については、「非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する。」（持分法会計基準第 6 項）とされているが、「持分法の適用により、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法の適用会社としないことができる。」（同項ただし書）とされ、同様に、重要性の原則が設けられている。本指針では、連結財務諸表の監査を行うに当たって、当該重要性の原則を適用する上での判断指針を定めている。

連結の範囲に係る重要性の判断基準

3．通常、該当要件の影響割合が所定の基準値より低くなれば、それで重要性は乏しいと判断される。しかし、「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」に係る重要性は、必ずしも量的要件だけで判断できるわけではない。連結の範囲は全部の子会社を連結するのが原則であって、量的な重要性が乏しいという判断だけで連結の範囲から除外することができない子会社も存在する可能性がある。したがって、連結の範囲に関する重要性は、企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示する観点から量的側面と質的側面の両面で並行的に判断されるべきであると考えられる。

連結の範囲から除外できる重要性の乏しい子会社について

4．連結の範囲から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が乏しい子会社かどうかは、企業集団における個々の子会社の特性とともに、少なくとも資産、売上高、利益及び利益剰余金の 4 項目に与える影響をもって判断すべきものとする。

上記 4 項目に与える具体的な影響度合いは、次の算式で計算された割合をもって基本的に判断するものとするが、その算式を適用する場合には後述の留意事項（第 4-2 項）を十分に勘案する必要がある。

資産基準

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

売上高基準

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

利益基準

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

利益剰余金基準（「利益剰余金」とは、「利益準備金及びその他利益剰余金」のほか、法律で定める準備金で利益準備金に準ずるものをいう。以下同じ。）

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

4-2. 上記算式を適用するに際しての留意事項は次のとおりである。

- (1) 連結会計基準第 14 項(1)「支配が一時的であると認められる企業」及び同項(2)「(1)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おそれのある企業」に該当し、連結の範囲に含めないこととなる子会社は、上記算式に含めない。
- (2) 上記算式における非連結子会社の選定に当たっては、資産や売上等の額の小さいものから機械的に順次選定するのではなく、個々の子会社の特性や上記算式で計量できない要件も考慮するものとする。例えば、以下のような子会社は原則として非連結子会社とすることはできない。

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

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。

セグメント情報の開示に重要な影響を与える子会社

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

- (3) 資産基準における総資産額の合計額は連結財務諸表提出会社、連結子会社及び非連結子会社間（以下「会社間」という。）における債権と債務及び資産に含まれる未実現損益の消去後の金額に、売上高基準における売上高の合計額は会社間の取引の消去

後の金額に、利益基準における当期純損益の額の合計額は会社間の取引による資産に含まれる未実現損益の消去後における金額に、それぞれよることを原則とする。

また、利益剰余金基準における利益剰余金の合計額は、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を修正した後の金額によることを原則とする。

- (4) 総資産の額及び利益剰余金の額は、連結決算日における各会社の貸借対照表のものによるものとする。ただし、子会社の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が3か月を超えないときは、当該子会社の総資産の額及び利益剰余金の額は当該事業年度の末日のものによることができる。
- (5) 売上高及び当期純損益の額は、連結会計年度に対応した各会社の事業年度に係る損益計算書のものによるものとする。ただし、子会社の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が3か月を超えないときは、当該子会社の売上高及び当期純損益の額は、当該事業年度に係るものによることができる。
- (6) 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。

持分法の適用範囲から除外できる重要性の乏しい非連結子会社等について

5. 持分法の適用範囲から除いても連結財務諸表に重要な影響を与えない非連結子会社及び関連会社（以下「非連結子会社等」という。）かどうかは、企業集団における個々の非連結子会社等の特性とともに、少なくとも利益及び利益剰余金の2項目に与える影響をもって判断すべきものとする。

上記2項目に与える影響度合いは、次の算式で計算された割合をもって基本的には判断するものとするが、その算式を適用する場合には後述の留意事項（第5-2項）を十分に勘案する必要がある。

利益基準

$$\frac{\text{持分法非適用の非連結子会社等の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の当期純損益の額、連結子会社の当期純損益の額のうち持分に見合う額並びに持分法適用の非連結子会社等の当期純損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

利益剰余金基準

$$\frac{\text{持分法非適用の非連結子会社等の利益剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の利益剰余金の額、連結子会社の利益剰余金の額のうち持分に見合う額並びに持分法適用の非連結子会社等の利益剰余金の額のうち持分に見合う額の合計額}}$$

5-2. 上記の算式を適用するに際しての留意事項は次のとおりである。

- (1) 「影響が一時的であるため持分法を適用しない関連会社」（連結範囲適用指針第25項）及び「利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため持分法を適用し

ない関連会社」(連結範囲適用指針第 26 項)に該当し、持分法を適用しないこととなる非連結子会社等は、上記算式に含めない。

(2) 上記算式における持分法非適用の非連結子会社等の選定に当たっては、利益や剰余金の額の小さいものから機械的に順次選定するのではなく、個々の非連結子会社等の特性や上記算式で計量できない要件も非連結子会社の選定(第 4-2 項(2))に準じて考慮するものとする。

(3) 利益基準における当期純損益の額は会社間の取引による資産に含まれる未実現損益の消去後における金額によることを原則とする。

また、利益剰余金基準における利益剰余金の合計額は、利益基準の適用に当たって消去された未実現損益を修正した金額によることを原則とする。

(4) 利益基準における連結財務諸表提出会社の当期純損益の額は、連結決算日に係る損益計算書のものによるものとし、連結子会社及び非連結子会社等の当期純損益の額は連結会計年度に対応した各会社の事業年度に係る損益計算書によるものとする。ただし、連結子会社の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が3か月を超えないときは、当該連結子会社の当期純損益の額は、当該事業年度に係るものによることができるものとし、非連結子会社等の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合には、当該非連結子会社等の当期純損益の額は連結決算日の最近の事業年度に係るものによるものとする。

(5) 利益剰余金基準における利益剰余金の額は、連結決算日における各会社の貸借対照表のものによるものとする。ただし、連結子会社の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合においてその差異が3か月を超えないときは、当該連結子会社の利益剰余金の額は当該事業年度の末日に係るものによることができるものとし、非連結子会社等の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合には、当該非連結子会社等の利益剰余金の額は連結決算日の最近の事業年度の末日のものによるものとする。

(6) 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等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。

監査上の判断

6. 上記第4項に掲げられている4項目及び第5項に掲げられている2項目が与える影響のほか、純資産に含まれる評価・換算差額等及び新株予約権について、金額の重要性がある場合には、連結の範囲及び持分法の適用範囲の決定上、考慮する必要がある。

7. 連結財務諸表の作成における連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性については、上記の判断基準に基づき、監査人はその妥当性を判断することになる。すなわち、連結の範囲及び持分法の適用範囲から除外されている子会社及び非連結子会社等が、第4項及び第5項の算式とその留意事項で計算した割合並びに第6項によって重要

性が乏しいと判断されたのであれば、当該連結子会社及び持分法適用非連結子会社等の範囲は監査上妥当なものとして取り扱うことができる。

子会社及び関連会社の範囲に関する監査上の留意点

8. 連結の範囲については、「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含める。」（連結会計基準第13項）とされ、また、持分法の適用範囲については、「非連結子会社及び関連会社に対する投資については、原則として持分法を適用する。」（持分法会計基準第6項）とされている。

監査上、子会社及び関連会社の範囲に係る網羅性を検討するに際しては、以下の事項について留意する。

- (1) 子会社及び関連会社の範囲の決定に関する管理体制の整備運用状況の検討を行う。
子会社及び関連会社の範囲の決定に必要な事項の調査体制の整備運用が的確になされ、調査の実施状況並びに調査結果の把握及び記録が適切に行われていることを確かめる。
- (2) 子会社及び関連会社の範囲の決定結果に関する会社の実質的判断について、関連する会計基準等への準拠性の検討を行う。
対象会社数が多数ある場合には、試査により範囲の決定に関する調査結果を検討し、実質的判断が適切に行われていることを確かめる。
- (3) 監査人が必要と認めた場合には、経営者による確認書において子会社及び関連会社の範囲の決定が会計基準等に準拠している旨の記載を求める。

適用

9. 本報告は、平成5年8月1日に発効し、平成6年4月1日以後開始する連結会計年度の連結財務諸表に係る監査から適用する。

10. 改正後の本報告は、平成11年4月1日以後開始する連結会計年度の連結財務諸表に係る監査から適用し、平成11年4月1日前に開始する連結会計年度の連結財務諸表に係る監査については、なお従前の本報告を適用する。

ただし、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則の一部を改正する省令（平成10年11月24日大蔵省令第136号）附則第2項ただし書に基づき、平成11年4月1日前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表のうち平成11年4月1日以後に提出される有価証券届出書及び有価証券報告書に記載されるものについて、支配力基準及び影響力基準を適用して作成している場合の監査に当たっては、改正後の本報告を適用する。

なお、連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の算式のうち剰余金基準の剰余金の内容については、平成10年4月1日以後開始する連結会計年度から適用する。

11. 改正後の本報告は、平成 14 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の連結財務諸表（中間連結財務諸表を含む。）に係る監査から適用する。なお、平成 14 年 4 月 1 日以後終了する連結会計年度の連結財務諸表（中間連結財務諸表を含む。）に係る監査から適用することができる。
12. 「監査委員会報告第 52 号「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に係る監査上の取扱い」の改正について」（平成 20 年 9 月 2 日）は、企業会計基準適用指針第 22 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」を適用する連結会計年度の連結財務諸表（四半期連結財務諸表及び中間連結財務諸表を含む。）に係る監査から適用する。
13. 「監査・保証実務委員会報告第 52 号「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」の改正について」（平成 26 年 1 月 14 日）は、平成 26 年 1 月 14 日から適用する。

以 上