

日本の会計規制における
「連結の範囲」の変遷

久保田 秀 樹

甲南経営研究 第50巻 第2号 抜刷

平成 21 年 10 月

日本の会計規制における 「連結の範囲」の変遷

久保田 秀 樹

1. はじめに

1997年（平成9年）6月6日に会計ビックバンの一環として「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表された。その後、1998年（平成10年）3月13日には、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」及び「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」が公表された。

そして、2007年（平成19年）の企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）との間の「東京合意」に基づく、国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスの結果として2008年（平成20年）12月26日に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」が公表され、2010年4月1日から適用されようとしている。

連結財務諸表については、既に1941年（昭和16年）2月20日付の企画院「財務諸準則ノ原案作成要領別紙第2」（企画院1941）の審議事項の17として、「連結貸借対照表及び財産目録準則」が挙げられ、原案作成担任庁は商工省財務管理委員会、原案完成予定は同年3月末とされていた。

また、戦後も1948年（昭和23年）に会計制度対策調査会によって検討の準備が行われていた。すなわち、その審議事項として以下の3点が挙げられて

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

いた。

- (イ) 企業の会計、報告、監査上一般に承認されなければならない基準として次の4つの会計原則を制定すること。
 - (A) 貸借対照表原則
 - (B) 損益計算書原則
 - (C) 剰余金計算書原則
 - (D) 連結貸借対照表原則
- (ロ) 会計原則に基づいて財務諸表の統一様式を作成しこれを証券取引委員会の制定の基準とすること。
- (ハ) 連結貸借対照表については、税法及び独占禁止法のうちに規定を加えるよう進言すること。

しかし、「連結貸借対照表原則」については委員長の上野道輔による以下の発言のもと、その検討は見送られた。

「それ（連結貸借対照表原則：筆者注）はくり延べにしてもいいかも知れない。時期の問題としてはこの原則の中に入らなくてもいいのじゃないですか。」（企業会計制度対策調査会1949，43頁）

1960年（昭和35年）6月22日に企業会計審議会によって公表された「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」の序文「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書について」の脚注において、連続意見書の公表が考えられている項目の1つとして「連結財務諸表について」が挙げられていたが、当意見書は、結局、公表されなかった。

その後、1964年（昭和39年）11月に日本特殊鋼、同年12月にサンウェーブ工業、そして1965年（昭和40年）3月に山陽特殊鋼等の子会社を利用した粉飾決算等を原因とする倒産が続出したので、公認会計士監査の信頼性について国会で問題が提起され、会計士監査を強化改善しなければならないという要請が高まった。同年3月18日に大蔵大臣は、我が国における企業経理及

び公認会計士監査の実情に鑑み、如何にして監査態勢を充実強化すべきかについて、以下の諮問を企業会計審議会に行った。

- ① 監査基準・監査実施準則・監査報告書準則の改善
- ② 連結財務諸表制度の検討

①については、答申として1965年9月に「監査実施準則」の改訂版が公表され、1966年（昭和41年）4月に「監査基準」及び「監査報告書準則」の改訂版が公表された。

②については、1967年（昭和42年）5月に「連結財務諸表に関する意見書」及び「同注解」が企業会計審議会から公表された。

しかし、その序文にあたる「連結財務諸表に関する意見書について」では、以下のように述べ、その制度化は将来に先送りされた。

「今回の意見書は、連結財務諸表制度の実施にそなえての一応のガイドラインを示したものであって、連結慣行の育成等の環境の整備を無視して、即時実施を企図したものではない。」（三 今後の問題）

制度化が実現するのは、8年後の1975年（昭和50年）に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」及び「連結財務諸表原則」によってである。

本稿では、日本の連結決算制度について、「連結の範囲」の変遷を中心に考察する。

2. 「連結財務諸表に関する意見書（仮案）」（1965年）

上述の1965年9月30日の「監査実施準則」の改訂により、「実質的支配従属関係を有する会社」との取引等については、関係事項について文書による回答を求め、必要に応じて往査することとされた。「実質的支配従属関係を

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

有する会社」の範囲については、「申合事項」で以下のように定められた。

- ① 発行済み株式総数の過半数の株式を実質的に所有する関係
- ② 取締役総数の過半数を派遣し、継続的取引を有する関係
- ③ 発行済み株式総数の100分の10をこえる株式を実質的に所有し、かつ
売掛金、貸付金などの経済的供与額が常時相手会社の負債及び資本の額
の2分の1をこえている関係
- ④ 上記の条件にあてはまらない場合でも、実質的支配従属関係があると
認められるに足る重要な関係

「実質的支配従属関係を有する会社」の範囲は、当時の状況に即して連結原則が成立していないという条件のもとで考えられたものであった(黒澤ほか1966, 182頁)。しかし、後の「連結の範囲」より広範で、文字通り「実質的支配従属関係を有する会社」をカバーするものであった。

上述のように、1965年7月に、「連結財務諸表に関する意見書（仮案）」（以下では「仮案」と略す。）が公表され（企業会計審議会第1部会小委員会1966a）、その後間もなく、「連結財務諸表注解（暫定）」（以下では「暫定注解」と略す。）が参考資料として各方面に配付された（企業会計審議会第1部会小委員会1966b）。

「仮案」の構成、および対応する「暫定注解」は以下の通りである。

連結財務諸表に関する意見書(仮案)

連結財務諸表注解(暫定)

1 連結財務諸表の必要性

2 連結財務諸表の基本原則

3 連結の範囲

注解1 「単一の組織体としての経営成績及び財政状態」の意味について

注解2 「他の会社の取締役会の構成を支配している関係」の意味について

- 注 解 3 「連結の範囲から除外する場合」の
意味について
- 4 会計期間
注 解 4 「連結財務諸表決算日」について
注 解 5 「仮決算」について
- 5 連結のための支配会社及び
従属会社の会計処理の原則
及び方法
注 解 6 「連結のための会計処理の原則及び
手続」について
- 6 連結貸借対照表作成の基準
注 解 7・8 「支配会社の投資勘定と従属会
社の資本勘定の相殺消去」について
注 解 9 「借方連結調整勘定」について
注 解 10 「貸方連結調整勘定」について
注 解 11 「連結調整勘定の償却」について
注 解 12 「連結剰余金」について
注 解 13 「債権債務の消去」について
- 7 少数株主持分
注 解 14 「少数株主持分」について
- 8 連結損益計算書作成の基準
注 解 15 「会社間取引の相殺消去」について
注 解 16 「棚卸資産、固定資産等に含まれる
未実現損益の消去」について
注 解 17 「少数株主持分の存在する場合の会
社相互間取引及びそれに伴う未実現
損益の消去」について
注 解 18 「連結損益計算書の作成」について
- 9 総合財務諸表
注 解 19 「総合財務諸表」について
- 10 連結財務諸表の脚注事項
注 解 20 「連結財務諸表の脚注事項」につい
て
- 11 連結納税申告に関する事項

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

「連結の範囲」については、後述する1975年の「連結財務諸表に関する意見書」において大きく変更されることになるが、「仮案」では、「第3 連結の範囲」において、以下のように支配会社及び従属会社を定義していた。

「本意見書においては、会社が他の会社の発行済株式総数（議決権なき株式及び信託会社等に信託上の資格で保有されている株式を除く。）の過半数の株式を実質的に所有する場合または会社が他の会社の取締役の構成を支配する関係にある場合には、他の会社を従属会社といい、これに対して前記の関係にある会社を支配会社という。」

支配会社及び従属会社の定義について、「仮案」では「持株基準」と「支配力基準」が、適用されていることが分かる。そして、「持株基準」の基準による従属会社だけが、連結の対象となっており、「支配力基準」によって支配従属関係にある会社の場合には、連結の対象とならなかった。また、「第9 総合財務諸表」の以下の規定により総合財務諸表を作成することが要請されていた。

「連結の範囲から除外された従属会社については、附属明細表として総合財務諸表を作成するものとする。」

このことに対応して、上掲のように、「暫定注解」の第19として「『総合財務諸表』について」が設けられていた。ここでは総合財務諸表を作成し、連結財務諸表を作成した場合と同等の財務的情報を提供しなければならない非連結従属会社は、以下のように説明されていた。

- (1) 非連結従属会社を、在外会社グループ、同種営業グループ、中小企業グループ等適当に分類し、各分類ごとに、各会社の個別財務諸表を結合して、総合財務諸表を作成する。

この場合、総合財務諸表においては、可能なかぎり、各グループの会

社間債権債務関係の相殺消去，会社間出資関係の相殺消去，会社間相互取引の消去，未実現利益の除去などの連結の原則を適用する。連結の原則を適用することが困難な場合には，個別財務諸表の合計表を作成し，その旨を注記する。

- (2) 非連結従属会社が単に一社である場合には，その個別財務諸表を支配会社と連結従属会社の連結財務諸表に添付する。
- (3) 支配会社が従属会社の発行済株式数の過半数を所有せずに，従属会社の取締役会の構成を支配する関係にある場合には，総合財務諸表を作成せず，その旨を支配会社の財務諸表に注記するにとどめる。なお，連結表上において非連結従属会社との間の損益取引において生じた資産にふくまれている未実現損益は，できるかぎり控除する。

三部作といわれる「企業会計原則」，「監査基準」及び「原価計算基準」については，学界がその成立に一定の役割を果たした（久保田2009，16頁参照）。

この学界の貢献という点では，「連結財務諸表原則」の場合も変わりはないが（日本会計研究学会1965参照），これに加えて，まずその「仮案」は，1966年7月5日付けの新聞に掲載され，実質的に，今日の公開草案に類似するスタイルが採られた。

3. 「連結財務諸表に関する意見書」（1967年）

a. 「仮案」との相違点

前述のように，1967年（昭和42年）5月に「連結財務諸表に関する意見書」（以下では「意見書」と略す。）及び「同注解」が企業会計審議会から公表された。

「意見書」の構成は以下の通りである。

財務諸表の連結について

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

- 1 連結財務諸表の必要性
- 2 連結財務諸表制度に関する環境の整備

連結財務諸表に関する諸基準

- 1 連結財務諸表の基本原則
- 2 連結の範囲
- 3 会計期間
- 4 支配会社及び従属会社の会計処理の原則及び手続
- 5 連結貸借対照表作成の基準
- 6 少数株主持分
- 7 連結損益計算書作成の基準
- 8 連結財務諸表の脚注事項
- 9 連結納税申告に関する事項

「仮案」と「意見書」の相違は、「財務諸表の連結について」という前文の中に「連結財務諸表制度に関する環境の整備」という項目が掲げられたことなど何点かある（稲垣 1967a 及び 1967b 参照）。まず、「連結財務諸表制度に関する環境の整備」を取り上げよう。

そこでは、連結財務諸表の制度化にあたって、連結に関する会計慣行の育成、連結の範囲その他についての漸進的な経過措置と共に、連結財務諸表制度の受入態勢整備のために下記の制度改善が必要とされていた。

- ① 一年決算の慣行の普及。
- ② 財務諸表等の様式の簡素化等。
- ③ 決算日から定時総会開催日までの期間の延長等の商法の諸規定との調整。
- ④ 連結納税申告制度の検討

結局、①の一年決算の普及と③の決算期間の延長が実現するのは1974年(昭和49)の商法改正によってであった。これについては後ほど詳述する。そして、④の連結納税制度が実現するのは、2003年(平成15年)であった。

次に「仮案」と「意見書」の相違点として、連結の範囲について取り上げてみたい。「意見書」では連結の範囲について次のように定められた。

「本意見書においては、会社が他の発行済株式総数(議決権のない株式を除く。)の過半数の株式を実質的に所有する場合、前者を支配会社といい、後者を従属会社という。

支配会社は、その決算日に、従属会社との連結財務諸表を作成しなければならない。」

既述のように、支配会社及び従属会社の定義について、「仮案」では「持株基準」と「支配力基準」が、適用されていたが、「意見書」では、連結の範囲において、「支配力基準」が除かれ、「持株基準」のみとなった。その注解からは「総合財務諸表」が削除された。

当時の東京証券取引所の上場会社に対する調査をもとに以下の数字が紹介されている。

「関係会社として報告されている会社数は、昭和41年9月30日現在9,469社ある。ここで関係会社とは証取法上のその意味なので、大なり小なり支配会社と経済的に密接な関係をもつ会社の謂である。しかるにその関係会社を、過半数株式所有というフルイにかけると、従属会社として残るのは、約60%の5,798社で、約40%の会社が連結の範囲から除外されることになる。(傍点引用者)」(稲垣1967a, 16頁)

先の「監査実施準則」における「実質的支配従属関係を有する会社」の範囲や「仮案」より従属会社の範囲が縮小され、日本の実情を反映していない

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

ものとなってしまった。

b. 日本企業による当時の連結財務諸表作成の実態

「意見書」公表の前後における、日本企業による連結財務諸表作成の実態について、會田は、以下の4つケースを挙げている（會田1974、37頁）。

- ① ADR や EDR の発行のため、アメリカ証券取引委員会等へ提示する財務報告としての作成実務。
- ② 企業グループ集団の管理目的のための、自由意思の下の作成実務。
- ③ 東京証券取引所の個別契約による作成実務。
- ④ 1971年（昭和46年）7月施行の改正「証券取引法」による、有価証券報告書における「重要な子会社」の個別財務諸表の添付制度。

③については、東京証券取引所の判断によって、新規上場、ないし2部市場から1部市場上場への指定替等の際に個別契約に基づき、連結財務諸表の作成提示が要求されていた慣行を指している。個別契約によるため、制度としての強制力は弱かったが、実際には、契約した会社の大部分が連結財務諸表を提示し、東証での閲覧制度に組み入れられていた（會田1974、37頁）。1970年（昭和45年）10月1日の全上場会社1,279社中94社が関係会社の財務内容を提出し、21社が連結財務諸表を提出し、うち17社が公認会計士の監査報告書を提出していたという（大森・矢沢1971、48頁）。

④については、1971年（昭和46年）7月から施行された改正「証券取引法」により、有価証券報告書に「重要な子会社」の個別財務諸表を添付することが義務づけられた。1975年の時点で600社近くが添付していたという（大迫1975、62頁）。その場合、重要な子会社と親会社の連結財務諸表を作成し、これを重要な子会社の財務諸表に代えて添付することも差し支えないとされた。

当時のインタビュー及び質問書送付による調査によると（會田1965参照）、制度化前の連結財務諸表の作成状況として、回答があった43社のうち、作成の根拠として、「ADR・EDR発行のため」が9社、「世界銀行借款等の外資導入のため」が6社と、対外的な制度との関連によるものが多い。次に「関係会社管理のため」が7社、そして、「監査なども含めて内部管理資料（その他）」が7社であった（會田1965、44-45頁）。このように、制度化前の連結財務諸表作成については、外国投資家の要求が、この必要性認識の重要なポイントとなっていた（居林1971、43頁）。

なお、「連結の範囲」については、持株比率が50%を超える会社を連結する方式を採用する会社が31社（76%）、100%保有の会社に限るという方式を採用する会社が5社であった（會田1965、45頁）。

c. ドイツ株式法における制度化の経緯

「意見書」には、連結財務諸表制度に関する米、英、独の事例の紹介がある。その中でも特に、1966年に西独（当時）で制度化された旨の記述が括弧付きで特記されている。そこで、以下ではドイツにおけるコンツェルン決算書（連結財務諸表）の制度化の経緯を辿ってみよう。

ドイツでは、既に1931年株式法および1937年株式法においてコンツェルン決算書に関する規定が盛り込まれていた。それによれば、営業報告書の中でコンツェルン企業に対する関係、貸借対照表の中でコンツェルン企業に対する資本参加並びに債権・債務、また損益計算書の中で資本参加から生じる収益が、区分表示されることが要求されていた。さらにコンツェルン年度決算書作成に関する規則の制定権限がライヒ政府に与えられていた（1937年株式法第134条第2項）。しかし、結局、その制定権限は行使されなかった。

第2次大戦後、連合占領軍当局は、西ドイツでコンツェルン決算書の作成に関する規定を布告した。すなわち、ドイツ石炭鉱業及びドイツ鉄鋼業の改

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

革に関する1950年5月16日の連合国委員会決議の法律第27号に基づき新規に編成された会社は、営業報告書に、決算監査人の監査済みコンツェルン貸借対照表とコンツェルン損益計算書を添付しなければならなかった（立花・戸田訳1973，2頁）。

コンツェルン年度決算書の制度化前に約40のコンツェルンが自発的にコンツェルン決算書を作成・公表していた（1960年株式法政府草案理由書第5章）。この点について、当時のドイツの経済監査士からの伝聞として、以下のような報告がある。

「少なくとも公認会計士（経済監査士：筆者注）監査をうけているような株式会社の場合には公認会計士がレコメンドして、連結財務諸表を作成させているか、あるいは会社が自発的に作成しているのが実情であるということです。そういう実情の上に立ててドイツでは法律が改正されたのであります。」（黒澤ほか1966，181頁）

正式の制度として成立したのは、1965年株式法においてであった。すなわち、コンツェルン企業が内国に本拠をもつ株式会社又は株式合資会社の統一的指揮の下にあるときは、コンツェルン貸借対照表、コンツェルン損益計算書及びコンツェルン営業報告書が作成されなければならないとされた（329条）。また、1969年開示法によって、一定規模の企業は、その法形態によらず、株式法の規定によるコンツェルン決算書、あるいは少なくともコンツェルン貸借対照表の作成・公表が義務づけられた。

ドイツ株式法に連結財務諸表制度が導入されたということから、当時も、日本の商法に連結財務諸表制度導入の可能性が議論されているが、「ドイツの株式会社と比較しますと、日本の場合は数が百倍くらい多いわけです。」（日本会計研究学会1965，151頁）といった事情から、商法への導入は否定されている。

4. 「連結財務諸表原則」(1975年)

当時、連結財務諸表制度化の背景として以下の3点が挙げられているが、1年決算への移行が筆頭にある(工藤1975, 31-32頁)。

- ① 商法改正により一年決算が可能となった。
- ② 欧米で連結財務諸表が一般的に普及・慣行化している。
- ③ 企業の規模とその支配関係についての資料としての連結財務諸表(西独「開示法」における制度化の理由:筆者注)

1974年(昭和49年)の商法改正は、「公正なる会計慣行の斟酌」規定の新設や決算財産目録の作成義務の廃止、そして会計監査人監査の導入等、商法会計上の長年の課題が達成された改正であった。それと共に、会社の半年決算から一年決算移行への大きな障害となっていた配当について、中間配当が可能となった。すなわち、従来の決算配当のみの状態で一年決算に移行すると、半年決算のもとで、年2回行われていた配当を年1回とせざるを得ず、このことが、一年決算移行への最大の障害となっていた。この障害が取り除かれたため、多くの会社が一年決算に移行した。また、決算期間も決算日後2ヶ月から3ヶ月に延長された。

上述のように、1975年に企業会計審議会によって「連結財務諸表の制度化に関する意見書」及び「連結財務諸表原則」(以下では「制度化意見書」と略称する。)が公表され、翌1976年には、日本公認会計士協会によって「連結財務諸表作成要領」が公表された。

前文には「企業の集団化」等の背景と投資情報の提供等の目的が挙げられているが、実際には、既述の子会社を利用した決算操作の防止が連結決算制度導入の契機となった(工藤1975, 31頁)。

「連結財務諸表原則」では、連結の範囲について次のように定められてい

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

た（第3一般基準，一，2）。

「親会社とは、他の会社に於ける議決権の過半数を実質的に所有している会社をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。親会社及び子会社又は子会社が他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している場合における当該他の会社もまた子会社とみなすものとする。」

このように、連結の範囲については、「意見書」と「制度化意見書」との間に実質的な変更はない。なお、「制度化意見書」において、連結財務諸表は監査証明を要する書類として位置づけられると同時に添付書類とされ、その結果、「有価証券の募集又は売出しの届出等に関する省令」では、その作成は個別財務諸表の作成より1ヶ月遅い、事業年度経過後4ヶ月以内と規定された。

また、「証券取引上の連結財務諸表制度化要綱(案)」では、持分法、税効果会計を任意適用とするとされ、その結果、持分法と税効果会計に関する注解は、遅れて公表された。このように一部負担軽減措置を織り込んで、日本の連結決算制度はスタートした。そして、「連結財務諸表規則」（大蔵省令）では、ADR等の発行会社については、アメリカ基準の連結財務諸表をそのまま認めるとされた。

昭和42年の「意見書」にみられた具体的処理の要綱（マニュアル）は含まれておらず、必要最小限の会計処理に関する規定を含むものとなった。この点について、黒澤は以下のように解説している。

「企業会計審議会の手で、このマニュアルを作るべきか、外部の専門家に委嘱すべきかが検討された後、審議会の正式の意見書の一部としてではなく、拘束性のない自由な参考資料として役立つものをつくるべきであるという結論に達し、企業会計審議会会長から日本公認会計士協会の宮坂会長に、その作成を委嘱したのであった。」（黒澤1976，1頁）

具体的なマニュアルとしての「連結財務諸表作成要領」が日本公認会計士協会によって作成・公表されるという、「リース取引に係る会計基準」(1993年)以後の日本公認会計士協会による適用指針に類似したスタイルが既に採用されていた。

その後、「連結財務諸表規則」の改正により、1983年4月1日以後開始する連結会計年度から持分法の適用が強制された。また、「有価証券の募集または売出しの届出等に関する省令」(大蔵省令)の一部改正により、1988年4月1日以後開始する連結会計年度から連結財務諸表は「連結情報」という名称の添付書類として、決算日後3ヶ月以内に有価証券報告書と同時に提出されることとなった。このように、連結決算制度導入時の負担軽減措置は順次外されていった。さらに1991年4月1日以後開始する会計年度より連結財務諸表が有価証券報告書本体に組み入れられることとなった。

5. 「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」(1997年)

1997年に「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」(以下では「見直し意見書」と略称する。)が公表され、連結情報が重視されることとなった。すなわち、有価証券報告書及び有価証券届出書における記載順序を、それまでの個別・連結の順序から連結・個別の順序に変更し、さらに次の措置が講じられた(「見直し意見書」第一部、二)。

- ① 従来、個別ベースで記載されていた「営業の状況」、「設備の状況」等について、連結ベースで記載する。
- ② 企業集団の概況(主な事業内容等についての記載)・業種(売上高および損益情報についての分析的な記載)等について、事業の種類別等のセグメントごとに開示する。
- ③ 連結子会社の状況のほか、連結子会社以外の主要な関係会社の状況についても開示することにより、企業集団等の構成状況に関する情報を充

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

実する。

- ④ 偶発債務及び重要な後発事象等，経営に重大な影響を及ぼすおそれのある情報については，連結ベースで情報を開示する。

その他，連結キャッシュフロー計算書の導入，中間連結財務諸表の導入，税効果会計の全面適用等，重要な制度変更が行われ，欧米並の連結決算制度が確立された。

連結の範囲については，それまでの「持株基準」に代えて，議決権の所有割合以外の要素を加味した「支配力基準」が導入された。

すなわち，「親会社とは，他の会社を支配している会社をいい，子会社とは，当該他の会社をいう」（「連結原則」第三，一の2）と定義した上で，以下の基準を設定した（「注解3,4,5」）。

- (1) 他の会社の議決権の過半数を実質的に所有している場合には，他の会社の意思決定機関を支配していないことが明らかにされない限り，当該他の会社は子会社に該当する。
- (2) 他の会社に対する議決権の所有割合が50%以下であっても，高い比率の議決権を有しており，たとえば，次のケースのように当該他の会社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合には，当該他の会社は，子会社に該当する。
 - ① 議決権を行使しない株主が存在することにより，株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められるケース
 - ② 役員，関連会社などの協力的な株主の存在により，株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められるケース
 - ③ 役員もしくは従業員である者またはこれらであった者が，取締役会の構成員の過半数を占めているケース
 - ④ 重要な財務および営業の方針決定を支配する契約などが存在するケ

ース

当時、国際的に広く採用されている等の理由で「支配力基準」が採用されたと説明されているが、本稿第2節で取り上げた、1965年改訂の「監査実施基準」の「申告事項」における「実質的支配従属関係を有する会社」と内容的に類似の基準に戻ったことが分かる。

6. 結 び

既述のように、日本の連結決算制度は一部負担軽減措置を織り込んでスタートした。その後、新制度を導入する際、証券取引法会計に導入すると共に、負担軽減措置を織り込む形を採る場合が多かった。例えば、リース会計における所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外的賃貸借処理の容認等である。しかし、近年そうした負担軽減措置は次々に外されており、さらに「東京合意」に基づくコンバージェンスによって、ますますその傾向が激しくなっている。

1998年（平成10年）10月に公表された「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」では、支配力基準の適用等が整理され、一定の要件を満たした特別目的会社（SPE）は、当該SPEに対する出資者及び当該SPEに資産を譲渡した会社の子会社に該当しないものと推定するとされた。また、2006年（平成18年）6月には、実務対応報告第20号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」が公表された。さらに、2007年（平成19年）3月には、当面の対応として、開示対象SPEの概要や取引金額等の開示を行うことを定めた企業会計基準適用指針第15号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」が、企業会計基準委員会（ASBJ）より公表された。

国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスを踏まえ、IASBから2008

日本の会計規制における「連結の範囲」の変遷（久保田秀樹）

年（平成20年）12月に公表された公開草案「連結財務諸表」（ED10）に関する検討も含めて、2009年（平成21年）2月6日には、「連結財務諸表における特別目的会社の取扱い等に関する論点の整理」が公表されている。

他方、2009年6月には、トロント（1～2日）、東京（8～9日）、ロンドン（15～16日）で連結及び金融商品の認識の中止に関する円卓会議（round-table discussions）がIASBにより開催され、支配概念に基づく連結の範囲に関する専門家の意見が交換された。そこでの知見は2009年末までに公表される連結に関する新しいIFRSの作成作業に利用されるという。「連結の範囲」は、会計規制上、今なお明確に画定されていない重要な問題である。

参 考 文 献

- 會田義雄1965「連結財務諸表の実態と問題点」『会計』第88巻第6号。
—— 1974『連結財務諸表論』国元書房。
稲垣富士男1967a「『連結財務諸表に関する意見書』（仮案）の修正案にたいする私見」『会計』第91巻第5号。
—— 1967b「『仮案』と『意見書』を対比して」『産業経理』第27巻第7号。
居林次雄1971「連結財務諸表制度への前提条件」『産業経理』第31巻第6号。
大迫勝1975「連結財務諸表の制度化について」『産業経理』第35巻第8号。
大蔵省証券局1976「証券取引上の連結財務諸表制度化要綱（案）」『産業経理』第36巻第8号。
大森忠夫・矢沢惇1971『注釈会社法（1）』有斐閣。
梶原晃1994「連結財務諸表の日本的機能」（山地秀俊ほか『日本の企業会計の形成過程』中央経済社所収）。
企画院1941「財務諸準則ノ原案作成要領」別紙第2，成蹊大学図書館所蔵・黒澤文庫，同文庫目録番号Ⅱ-20，22）。
企業会計審議会第1部会小委員会1966a「連結財務諸表に関する意見書（仮案）」『会計』第90巻第2号，『産業経理』第26巻第8号。
—— 1966b「連結財務諸表注解（暫定）」第90巻第3号，『産業経理』第26巻第9号。
企業会計制度対策調査会1949「企業会計原則設定に関する企業会計制度対策調査会速記録（1）」『会計』第56巻第3号。
工藤吉郎1975「連結財務諸表の制度化について」『産業経理』第35巻第4号。
久保田秀樹2009「『日本型』会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義」『甲南経営研究』第50巻第1号。

- 黒澤清1966a「連結財務諸表の基本的問題点」『産業経理』第26巻第8号。
——1966b「〔解説〕連結財務諸表論(一)~(三)」『産業経理』第26巻第9-11号。
——1966-1967「連結財務諸表に関する意見書仮案解説(一)~(五)」『会計』第90巻第2号~第6号。
——1967「連結財務諸表に関する意見書について」『産業経理』第27巻第6号。
——1976「総論——連結財務諸表作成要領への序説」『産業経理』第36巻第5号。
黒澤清ほか1966a「〈座談会〉財務諸表連結の問題」『産業経理』第26巻第1号。
——ほか1966b「〈座談会〉連結財務諸表」『産業経理』第26巻第6号。
——ほか1966c「〈座談会〉財務諸表連結(コンソリデーション)の実務について」『産業経理』第26巻第12号。
——ほか1967「〈座談会〉連結財務諸表に関する意見書について」『産業経理』第27巻第7号。
慶應義塾大学商法研究会訳1969年『西独株式法』慶應義塾大学法学研究会。
産業経理協会1966「『連結財務諸表に関する意見書(仮案)』に対する意見」『産業経理』第26巻第11号。
白鳥栄一1973「連結財務諸表の監査」『産業経理』第33巻第8号。
——訳1964『ムーニッツ 連結財務諸表論』同文館。
武田隆二1977『連結財務諸表』国元書房。
立花得雄・戸田秀雄訳1973『西ドイツ連結財務諸表論』白桃書房。
日本会計研究学会1965「〈円卓討論〉関係会社会計——連結財務諸表に関する諸問題」『会計』第88巻第6号。
渡辺和夫2007『財務会計変遷論』同文館。