

企業会計基準公開草案第 44 号「連結財務諸表に関する会計基準（案）」

企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（改正平成 22 年 6 月 30 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正案	現行
<p>企業会計基準第 22 号 「連結財務諸表に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">平成 20 年 12 月 26 日 改正平成 22 年 6 月 30 日 <u>最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第 22 号 「連結財務諸表に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">平成 20 年 12 月 26 日 改正平成 22 年 6 月 30 日 企業会計基準委員会</p>
<p>目的</p> <p>2. <u>連結財務諸表に関する会計処理及び開示については、「連結財務諸表原則」（連結財務諸表原則注解を含む。以下同じ。）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 企業会計審議会）に定めがあるが、本会計基準が優先して適用される。</u></p>	<p>目的</p> <p>2. <u>連結財務諸表の会計処理及び開示並びに親会社及び子会社の定義については、「連結財務諸表原則」（連結財務諸表原則注解を含む。以下同じ。）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 企業会計審議会）に定めがあるが、当該事項に関しては、本会計基準が優先して適用される。</u></p>
<p>会計基準 用語の定義</p> <p>7-2. <u>第 7 項にかかわらず、特別目的会社（資産の流動化に関する法律（平成 10 年法律第 105 号）第 2 条第 3 項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう。以下同じ。）については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業から独立しているものと</u></p>	<p>会計基準 用語の定義</p> <p>（新設）</p> <p>（参考）「<u>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</u>」三（抜粋） 特別目的会社（<u>特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律（平成 10 年法律第 105 号）第 2 条第 2 項に規定する特定目的会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営</u></p>

改正案	現行
<p><u>認め、当該特別目的会社に資産を譲渡した企業の子会社に該当しないものと推定する。</u></p>	<p>む事業体をいう。以下同じ。)については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、<u>当該特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した会社(以下「出資者等」という。)</u>から独立しているものと認め、<u>上記一にかかわらず、出資者等の子会社に該当しないもの</u>と推定する。</p>
<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>43. 連結財務諸表には、次の事項を注記する。</p> <p>(1) 連結の範囲等 (省略)</p> <p>(2) 決算期の異なる子会社 (省略)</p> <p>(3) 会計処理の原則及び手続等 (省略)</p> <p>(4) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項^{(注14)(注15)(注16)}</p> <p><u>(注16) ノンリコース債務及び対応する資産に関する注記事項</u> <u>連結の範囲に含めた特別目的会社に関して、当該特別目的会社の資産及び当該資産から生じる収益のみを裏付けとし他の資産等へ遡及しない債務(ノンリコース債務)については、その金額を注記する。なお、当該注記に代えて、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載することもできる。</u> <u>また、ノンリコース債務に対応する資産については、担保資産の注記に準じて注記する。</u></p>	<p>連結財務諸表の注記事項</p> <p>43. 連結財務諸表には、次の事項を注記する。</p> <p>(1) 連結の範囲等 (省略)</p> <p>(2) 決算期の異なる子会社 (省略)</p> <p>(3) 会計処理の原則及び手続等 (省略)</p> <p>(4) 企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項^{(注14)(注15)}</p> <p>(新設)</p>
<p>適用時期等</p> <p>44-4. 平成 XX 年に改正された本会計基準(以下「平成 XX 年改正会</p>	<p>適用時期等</p>

改正案	現行
<p>計基準」という。)の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</p> <p>(1) 平成 24 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。</p> <p>(2) (1)の定めにかかわらず、平成 24 年 4 月 1 日前に開始する連結会計年度の期首から適用することができる。なお、この場合、平成 XX 年に改正され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」、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」及び実務対応報告第 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」についても適用する。</p> <p>(3) 平成 XX 年改正会計基準の適用により新たに連結に含まれる子会社については、適用初年度の期首において子会社の資産及び負債のすべてを連結財務諸表上の適正な帳簿価額により評価し、当該子会社の資産と負債の純額と親会社が保有する当該子会社に対する投資とを相殺消去し、差額が生じる場合には、当該差額を適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。なお、当該連結財務諸表上の適正な帳簿価額は、過年度において平成 XX 年改正会計基準が適用されていたのであれば、支配を獲得したものとみなされる支配獲得日以降、当該子会社を連結に含めていたものとして算定した金額となる。また、当該子会社の資産と負債の純額のうち少数株主に帰属する部分は少数株主持分として処理する。</p> <p>(4) ただし、(3)の定めによらず、適用初年度の期首において子会社の資産及び負債のすべてを時価により評価し、当該子会社の資産と負債の純額と親会社が保有する当該子会社に対する投資とを相殺消去し、差額が生じる場合には、当該差額を適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減することができる。なお、当該子会社の資産と負債の純額のうち少数株主に帰属する部分は少数株主持分として処理する。</p>	<p>(新設)</p>

改正案	現行
<p>(5) 平成 XX 年改正会計基準の適用初年度においては、<u>会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記については、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 10 項(5)及び(6)の定めによらず、上記(3)又は(4)による適用初年度の期首の利益剰余金に対する影響額の注記によることができる。</u></p>	
<p>結論の背景 経緯</p> <p>49-3. 平成 XX 年改正会計基準では、「<u>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</u>」三における一定の要件を満たす特別目的会社についての定めは、<u>資産の譲渡者のみに適用されることとする改正を行っている。</u></p> <p><u>連結財務諸表における特別目的会社の取扱いについては、同取扱いの設定当初に比べ、特別目的会社を利用した取引が拡大するとともに複雑化・多様化していることから、企業集団の状況に関する利害関係者の判断を誤らせるおそれがあるのではないかなどの指摘を背景に、平成 19 年 3 月に、当面の対応として、同取扱いの定めにより出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（開示対象特別目的会社）について、そ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」を公表した。</u></p> <p><u>また、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会（IASB）と共同で公表した会計基準のコンバージェンスに関する「東京合意」も踏まえ、平成 21 年 2 月に、連結財務諸表における特別目的会社の取扱い及びそれに関する開示についての論点のほか、支配の定義と支配力基準の適用や、連結対象となる企業、支配が一時的な子会社についての検討をまとめた「連結財務諸表における特別目的</u></p>	<p>結論の背景 経緯</p> <p>（新設）</p>

改正案	現行
<p>会社の取扱い等に関する論点の整理」(以下「論点整理」という。)を公表した。これには、IASB から平成 20 年(2008 年)12 月に公表された公開草案第 10 号「連結財務諸表」に関する検討も含められていた。</p> <p>その後、この論点整理に寄せられたコメントの検討及び IASB で開発中の連結に関する会計基準とのコンバージェンスの検討を進めてきたが、IASB の作業計画が当初の予定よりも延期されたことを契機に、短期的に特別目的会社の取扱いを改善することとした。この検討の過程では、今後、IASB で開発中の会計基準とのコンバージェンスを図る場合、短期的な対応を図ると二度の改正をすることとなり、これを避けるべきとの意見があった。一方、上記の企業会計基準適用指針第 15 号を制定した際の問題意識に加え、いわゆる不動産の開発型の特別目的会社等、譲渡者以外が「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」三を適用することについては様々に解釈されている等の理由で、短期的に改善すべきとの意見もあった。これらを比較考量した上で、平成 XX 年改正会計基準では、同取扱いが資産の譲渡に関連して開発された設定当時の趣旨を踏まえ、資産の譲渡者のみに適用するように改正した(第 54-2 項参照)。</p> <p>なお、同取扱いの見直しにあたっては、同取扱いを廃止する案なども検討されたが、この場合、資産の消滅の認識の会計処理も同時に見直す必要があると考えられるため、同取扱いを廃止する案は採用されなかった。</p> <p>また、同取扱いを見直すにあたっては、現在の会計基準では必ずしも明確ではない、他人のために企業の行動を指示するような代理人の扱いも検討すべきとの意見もあったが、代理人の扱いについては、実質支配力基準を適用する上で、同取扱いの対象に限らず広範に影響が及ぶ可能性があり、また、IASB での開発とともに、今後、検討していくべき論点であるため、今回は取り扱わないこととされた。</p>	

改正案	現行
<p>連結の範囲 (平成XX年改正会計基準の公表) 54-2. また、これまで「<u>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</u>」三にて、一定の要件を満たす特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した企業は、当該特別目的会社を子会社に該当しないものと推定するという取扱いが定められていた。平成XX年改正会計基準では、設定の趣旨やその後の適用状況を踏まえ、当該出資者に係る定めを削除し、資産を譲渡した企業（当該企業が出資者を兼ねている場合を含む。）に限定することとした。</p>	<p>連結の範囲 (新設)</p>
<p>連結財務諸表の注記事項 74-2. 平成XX年改正会計基準では、<u>国際的な会計基準の動向や実務上の取扱いを踏まえ、連結の範囲に含めた特別目的会社に関して、当該特別目的会社の資産及び当該資産から生じる収益のみを裏付けとし他の資産等へ遡及しない債務（ノンリコース債務）については、その金額を注記するか、又は、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載することとし、対応する資産については、担保資産の注記に準じて注記することとした（注16参照）。</u> 74-3. これは、<u>ノンリコース債務のような弁済原資が特定されている債務については、通常の借入金等の債務とは性格が異なるためである。また、この場合には、当該ノンリコース債務に対応する資産について、担保資産の注記に準じて注記することが資産の特徴を示す観点から有用であると考えたことによる。</u> 74-4. なお、<u>特別目的会社を用いずにノンリコース債務の形態で借入が行われる場合は多くはないと考えられるが、特別目的会社以外の企業で発生する場合についても、特別目的会社のノンリコース債務と同様の記載を行うことは妨げられないと考えられる。</u></p>	<p>連結財務諸表の注記事項 (新設)</p>

改正案	現行
<p>適用時期等</p> <p>79. 平成 XX 年改正会計基準は、「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」三における特別目的会社の取扱いについて、国際的な会計基準へのコンバージェンスに先んじて、短期的な対応として部分的に見直すものであるが、国際的な会計基準に関して想定される適用時期を踏まえつつ一定の準備期間を設けるため、平成 24 年 4 月 1 日以降開始する連結会計年度から適用することとしている。この際、既存の特別目的会社を含むすべての特別目的会社に対して適用することに留意する必要がある。</p>	<p>適用時期等</p> <p>(新設)</p>

以 上

企業会計基準適用指針公開草案第 39 号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針（案）」

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」（改正平成 20 年 6 月 20 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正案	現行
<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 19 年 3 月 29 日 改正平成 20 年 6 月 20 日 <u>最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第 15 号 「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」</p> <p style="text-align: right;">平成 19 年 3 月 29 日 改正平成 20 年 6 月 20 日 企業会計基準委員会</p>
<p>適用指針 目的</p> <p>1. 本適用指針は、<u>企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）を踏まえて、一定の特別目的会社に係る開示に関する指針を定めるものである。</p>	<p>適用指針 目的</p> <p>1. <u>企業会計審議会から、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」</u>（以下「<u>連結意見書</u>」という。）及び改訂された「<u>連結財務諸表原則</u>」（以下「<u>連結原則</u>」という。）が平成 9 年 6 月 6 日に公表され、また、その具体的な取扱いを整理した「<u>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</u>」（以下「<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>」という。）が平成 10 年 10 月 30 日に公表されている。本適用指針は、これらを踏まえて、一定の特別目的会社に係る開示に関する指針を定めるものである。</p>
<p>開示 連結財務諸表の注記事項</p> <p>3. 連結財務諸表に注記しなければならない「<u>連結の範囲等</u>」（<u>連結会計基準第 43 項(1)</u>）及び「<u>企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項</u>」（<u>連結会計基準第 43 項(4)</u>）には、<u>連結会計基準第 7-2 項</u>により、</p>	<p>開示 連結財務諸表の注記事項</p> <p>3. 連結財務諸表に注記しなければならない「<u>連結の範囲等</u>」（<u>企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）第 43 項(1)）及び「<u>企業集団の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他</u></p>

改正案	現行
<p>子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（この場合において関連会社とされているものも含む。以下「開示対象特別目的会社」という。）に関する次の事項を含む。ただし、重要性が乏しいものは注記を省略することができる。</p> <p>(1)（省略） (2)（省略） （省略）</p>	<p>の事項」（連結会計基準第 43 項(4)）には、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三</u>により、<u>出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社</u>（この場合において関連会社とされているものも含む。以下「開示対象特別目的会社」という。）に関する次の事項を含む。ただし、重要性が乏しいものは注記を省略することができる。</p> <p>(1)（省略） (2)（省略） （省略）</p>
<p>適用時期等 適用時期 4-3. <u>平成 XX 年改正の本適用指針（以下「平成 XX 年改正適用指針」という。）の適用時期は、平成 XX 年改正の連結会計基準と同様とする。</u></p>	<p>適用時期等 適用時期 （新設）</p>
<p>結論の背景 経緯 7. 企業会計審議会は、平成 9 年 6 月に「<u>連結財務諸表制度の見直しに関する意見書</u>」を公表し、従来の個別情報を中心とする開示から連結情報を中心とする開示に転換を図ることを提言するとともに、連結情報充実の観点から改訂した「<u>連結財務諸表原則</u>」を公表した。また、同審議会は、平成 10 年 10 月に「<u>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</u>」（以下「<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>」<u>という。</u>）を公表し、一定の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社に対する出資者等の子会社に該当しないものと推定するとしていた。</p> <p><u>（削除）</u></p>	<p>結論の背景 経緯 7. 企業会計審議会は、平成 9 年 6 月 6 日に連結意見書を公表し、従来の個別情報を中心とする開示から連結情報を中心とする開示に転換を図ることを提言するとともに、連結情報充実の観点から改訂した連結原則を公表した。また、同審議会は、平成 10 年 10 月 30 日に子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱いを公表し、一定の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社に対する出資者等の子会社に該当しないものと推定するとしている。</p> <p><u>（参考）子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三 「特別目的会社の取扱い」（抜粋）</u> <u>特別目的会社（特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律（平成 10 年法律第 105 号）第 2 条第 2 項に規定する特定目的</u></p>

改正案	現行
<p>この取扱いについては、近時、特別目的会社を利用した取引が急拡大するとともに複雑化・多様化していることから、企業集団の状況に関する利害関係者の判断を誤らせるおそれがあるのではないかという指摘があった。子会社の範囲について、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入した連結原則において、どのような特別目的会社であれば出資者等の子会社に該当しないものと推定されるのかについては、さまざまな意見や見方があり、また、特別目的会社の連結については国際的にも議論されている問題であることなどから、企業会計基準委員会は、今後、この取扱いについて検討することとしている。</p> <p>一方、当面の対応として、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（開示対象特別目的会社）については、その概要や取引金額等の開示を行うことが有用であると考えられることから、当委員会は本適用指針を公表した。</p> <p>なお、平成 19 年適用指針では、四半期財務諸表における取扱いが必ずしも明らかではないという指摘があったことから、その取扱いを明確にするため、平成 20 年 6 月に改正した（第 13 項参照）。</p> <p><u>また、平成 XX 年改正適用指針では、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三において子会社に該当しないものと推定される一定の特別目的会社の取扱いの見直しによる連結会計基準の改正に伴う所要の改正を行っている。</u></p>	<p><u>会社及び事業内容の変更が制限されているこれと同様の事業を営む事業体をいう。以下同じ。）については、適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているときは、当該特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した会社（以下「出資者等」という。）から独立しているものと認め、上記一にかかわらず、出資者等の子会社に該当しないものと推定する。</u></p> <p><u>しかしながら、この取扱いについては、近時、特別目的会社を利用した取引が急拡大するとともに複雑化・多様化していることから、企業集団の状況に関する利害関係者の判断を誤らせるおそれがあるのではないかという指摘がある。子会社の範囲について、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入した連結原則において、どのような特別目的会社であれば出資者等の子会社に該当しないものと推定されるのかについては、さまざまな意見や見方があり、また、特別目的会社の連結については国際的にも議論されている問題であることなどから、企業会計基準委員会は、今後、この取扱いについて検討することとしている。</u></p> <p>一方、当面の対応として、出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（開示対象特別目的会社）については、その概要や取引金額等の開示を行うことが有用であると考えられることから、当委員会は本適用指針を公表することとした。</p> <p>なお、平成 19 年適用指針では、四半期財務諸表における取扱いが必ずしも明らかではないという指摘があったことから、その取扱いを明確にするため、平成 20 年 6 月 20 日に改正した（第 13 項参照）。</p> <p>（新設）</p>

改正案	現行
<p>開示</p> <p>9. 第7項に記載のとおり、当面の対応として、開示対象特別目的会社については一定の開示を行うこととしているため、本適用指針では、開示対象特別目的会社が関連会社とされている場合であっても、当該開示の対象とすることとした。</p> <p>なお、本適用指針では、開示対象特別目的会社に関する新たな開示を行うこととしているが、このことは、子会社に該当しないものと推定された特別目的会社の範囲について影響を及ぼすものではない。さらに、これまで開示対象特別目的会社に関連して開示されてきた関連当事者との取引や偶発債務、担保資産、その他の追加情報として開示されてきた注記事項が、本適用指針によって、今後開示される必要がなくなるわけではないことに留意する必要がある。</p> <p>また、本適用指針による注記事項のうち、他に同様の開示が財務諸表において行われている場合には、その旨の記載をもって代えることができる。</p>	<p>開示</p> <p>9. 第7項に記載のとおり、当面の対応として、開示対象特別目的会社については一定の開示を行うこととしているため、本適用指針では、開示対象特別目的会社が関連会社とされている場合であっても、当該開示の対象とすることとした。</p> <p>なお、本適用指針では、開示対象特別目的会社に関する新たな開示を行うこととしているが、このことは、<u>出資者等</u>の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社の範囲について影響を及ぼすものではない。さらに、これまで開示対象特別目的会社に関連して開示されてきた関連当事者との取引や偶発債務、担保資産、その他の追加情報として開示されてきた注記事項が、本適用指針によって、今後開示される必要がなくなるわけではないことに留意する必要がある。</p> <p>また、本適用指針による注記事項のうち、他に同様の開示が財務諸表において行われている場合には、その旨の記載をもって代えることができる。</p>
<p>11. 開示対象特別目的会社についての開示を行うにあたり、当該開示対象特別目的会社の範囲をより具体的に定める必要があるのではないかという指摘がある。しかしながら、本適用指針では、その範囲を具体的に定めるのではなく、当面の対応として、現行の取扱いに基づく、子会社に該当しないものと推定された特別目的会社を開示対象特別目的会社（図の ）とすることとした。この場合、会社によって開示対象特別目的会社の範囲が異なる可能性があるものの、子会社に該当するものとされている特別目的会社（図の ）と開示対象特別目的会社（図の ）との区別は明確であると考えられる。これは、図の の特別目的会社であれば、重要性が乏しいものなどを除き連結の対象とされており、開示対象特別目的会社（図の ）とは既に会計処理上、区別されていることによる。</p>	<p>11. 開示対象特別目的会社についての開示を行うにあたり、当該開示対象特別目的会社の範囲をより具体的に定める必要があるのではないかという指摘がある。しかしながら、本適用指針では、その範囲を具体的に定めるのではなく、当面の対応として、現行の取扱いに基づく<u>出資者等</u>の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社を開示対象特別目的会社（図の ）とすることとした。この場合、会社によって開示対象特別目的会社の範囲が異なる可能性があるものの、<u>出資者等</u>の子会社に該当するものとされている特別目的会社（図の ）と開示対象特別目的会社（図の ）との区別は明確であると考えられる。これは、図の の特別目的会社であれば、重要性が乏しいものなどを除き連結の対象とされており、開示対象特別目的会社（図の ）とは既に会計処理上、区別されていることによる。</p>

改正案	現行
<p>なお、<u>連結会計基準第7-2項</u>によらず子会社に該当しないとされたもの(図の)も、この開示の対象にはならないが、それは、そもそも<u>連結会計基準第7項(1)から(3)</u>のいずれにも該当しないものであり、子会社に該当しないものと推定された特別目的会社(開示対象特別目的会社(図の))と異なる理由で子会社に該当しないとされていたものであるため、その会社においては、どの特別目的会社が開示の対象になるかは識別されていたと考えられる。</p> <p>もっとも、これまで子会社に該当しない(したがって、連結の範囲に含まれない。)ものとしてきた特別目的会社が、開示対象特別目的会社(図の)であるのか、又は図の の特別目的会社であるのかが識別されていない場合には、本適用指針の適用にあたり、会社は子会社に該当しないとされてきた特別目的会社が、開示対象特別目的会社(図の)であるのかそうではないのかを吟味することが必要となる。</p> <p>【図 特別目的会社と子会社の範囲の関係】</p> <p>連結会計基準第7項(1)から(3)のいずれかに該当するもの</p>	<p>なお、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い三</u>によらず子会社に該当しないとされたもの(図の)も、この開示の対象にはならないが、それは、そもそも<u>連結会計基準第7項(1)から(3)</u>のいずれにも該当しないものであり、<u>出資者等の子会社</u>に該当しないものと推定された特別目的会社(開示対象特別目的会社(図の))と異なる理由で子会社に該当しないとされていたものであるため、その会社においては、どの特別目的会社が開示の対象になるかは識別されていたと考えられる。</p> <p>もっとも、これまで子会社に該当しない(したがって、連結の範囲に含まれない。)ものとしてきた特別目的会社が、開示対象特別目的会社(図の)であるのか、又は図の の特別目的会社であるのかが識別されていない場合には、本適用指針の適用にあたり、会社は子会社に該当しないとされてきた特別目的会社が、開示対象特別目的会社(図の)であるのかそうではないのかを吟味することが必要となる。</p> <p>【図 特別目的会社と子会社の範囲の関係】</p> <p>連結会計基準第7項(1)から(3)のいずれかに該当するもの</p>

改正案	現行
<p>参考（開示例）</p> <p>次の開示例は、本適用指針で示された内容について理解を深めるために参考として示したものであり、記載内容は各社の実情等に応じて異なる。特に、会社によって開示対象特別目的会社として取り扱っている範囲が異なる可能性がある（第11項参照）ため、記載内容についても会社によって異なる可能性がある点に留意する必要がある。</p> <p>なお、当該開示例は、子会社に該当しないものと推定された特別目的会社の範囲（したがって、連結の範囲に含まれるかどうか。）について影響を及ぼすものではない（第9項なお書き参照）。また、想定している取引のイメージ図については、開示にあたって想定している取引の理解を深めるために示したものであり、開示例の一部を構成するものではない。</p>	<p>参考（開示例）</p> <p>次の開示例は、本適用指針で示された内容について理解を深めるために参考として示したものであり、記載内容は各社の実情等に応じて異なる。特に、会社によって開示対象特別目的会社として取り扱っている範囲が異なる可能性がある（第11項参照）ため、記載内容についても会社によって異なる可能性がある点に留意する必要がある。</p> <p>なお、当該開示例は、<u>出資者等</u>の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社の範囲（したがって、連結の範囲に含まれるかどうか。）について影響を及ぼすものではない（第9項なお書き参照）。また、想定している取引のイメージ図については、開示にあたって想定している取引の理解を深めるために示したものであり、開示例の一部を構成するものではない。</p>
<p>1. 金融資産の流動化(1) （想定している取引のイメージ図） [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者かつ残存部分の保有者）は、特別目的会社の議決権のある株式等を有していないが、議決権のある株式保有者との関係（当該保有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>連結会計基準第7-2項</u>で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、<u>当該特別目的会社に対する譲渡者にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</u></p>	<p>1. 金融資産の流動化(1) （想定している取引のイメージ図） [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者かつ残存部分の保有者）は、特別目的会社の議決権のある株式等を有していないが、議決権のある株式保有者との関係（当該保有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、<u>当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</u></p>

改正案	現行
<p>3. 不動産の流動化(1) (想定している取引のイメージ図) [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ賃借人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者との関係（当該所有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>連結会計基準第7-2項</u>で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、<u>当該特別目的会社に対する譲渡者にあたる当社にとって</u>、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p>	<p>3. 不動産の流動化(1) (想定している取引のイメージ図) [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ賃借人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者との関係（当該所有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三</u>で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、<u>当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって</u>、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p>
<p>4. 不動産の流動化(2) (想定している取引のイメージ図) [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ販売代理人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者との関係（当該所有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>連結会計基準第7-2項</u>で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特</p>	<p>4. 不動産の流動化(2) (想定している取引のイメージ図) [図略]</p> <p>当社（資産譲渡者であり匿名組合への出資者かつ販売代理人）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者との関係（当該所有者が緊密な者もしくは同意している者と判断され、当社が出資者と考えられる。）と特別目的会社に対する継続的関与から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三</u>で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設</p>

改正案	現行
<p>別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社に対する譲渡者にあたる当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p>	<p>立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p>
<p>(削除)</p>	<p>5. 顧客の資産の流動化(1) (想定している取引のイメージ図)</p> <p><u>[図略]</u></p> <p>当社（信用枠及び流動性枠を供与している者）及び連結子会社（事務代行業務を行っている者）は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者との関係と特別目的会社との関係状況から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p> <p>(開示例)</p> <p>当社は、顧客からの売掛債権買取業務を行う特別目的会社（株式会社及びケイマン法人の形態によっております。） 社に係る <u>コマーシャル・ペーパーでの資金調達に関し、信用枠及び流動性枠を供与しております。当期において、実際に供与した額はありませぬ。当社の連結子会社は、すべての特別目的会社に対し事務代行業務を行っております。</u></p> <p>特別目的会社 社の直近の決算日における資産総額(単純合算)</p>

改正案	現行																		
	<p>はXX,XXX百万円、負債総額(単純合算)はXX,XXX百万円です。なお、いずれの特別目的会社についても、当社は議決権のある出資等は有しておらず、役員や従業員の派遣もありません。</p> <p>当期における特別目的会社との取引金額等は、次のとおりです。 (単位：百万円)</p> <table border="1" data-bbox="1144 472 1962 791"> <thead> <tr> <th rowspan="2"></th> <th rowspan="2">主な取引の金額 又は期末残高</th> <th colspan="2">主な損益</th> </tr> <tr> <th>(項目)</th> <th>(金額)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>信用枠(注)</td> <td>XX,XXX</td> <td>金融手数料</td> <td>XXX</td> </tr> <tr> <td>流動性枠(注)</td> <td>XX,XXX</td> <td>金融手数料</td> <td>XXX</td> </tr> <tr> <td>事務代行業務</td> <td>-</td> <td>その他受取手数料</td> <td>XXX</td> </tr> </tbody> </table> <p>(注)信用枠及び流動性枠については、期末残高を記載しております。</p>		主な取引の金額 又は期末残高	主な損益		(項目)	(金額)	信用枠(注)	XX,XXX	金融手数料	XXX	流動性枠(注)	XX,XXX	金融手数料	XXX	事務代行業務	-	その他受取手数料	XXX
	主な取引の金額 又は期末残高			主な損益															
		(項目)	(金額)																
信用枠(注)	XX,XXX	金融手数料	XXX																
流動性枠(注)	XX,XXX	金融手数料	XXX																
事務代行業務	-	その他受取手数料	XXX																
(削除)	<p>6. 顧客の資産の流動化(2) (想定している取引のイメージ図)</p> <p>[図略]</p> <p>当社(貸付を行っている者)は、特別目的会社の議決権のある出資等を有していないが、議決権のある出資等の所有者及び特別目的会社との人事における関係状況から、当該特別目的会社は連結会計基準第7項(3)に該当する。しかし、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三で示されているように、当該特別目的会社は適正な価額で譲り受けた資産から生ずる収益を当該特別目的会社が発行する証券の所有者に享受させることを目的として設立されており、当該特別目的会社の事業がその目的に従って適切に遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等にあたる</p>																		

改正案	現行																
	<p data-bbox="1144 253 1966 320">当社にとって、当該特別目的会社は当社の子会社に該当しないものと推定されている。</p> <p data-bbox="1111 371 1240 400">(開示例)</p> <p data-bbox="1144 408 1966 730">当社は、顧客の不動産の流動化を支援する目的で、特別目的会社（特例有限会社の形態によっております。）社に対し、他社とともに貸付を行っております。当該貸付は、特別目的会社が顧客から取得した不動産の賃貸収入及び一定期間後の売却によって回収される予定です。しかしながら、当該不動産の時価等が下落した場合には、当社の貸付については、すべてを回収することが困難になる可能性があるため、平成XX年3月末現在、適切な評価減などにより、将来における損失負担の可能性を営業貸付金の会計処理に反映しております。</p> <p data-bbox="1144 738 1966 805">当期における特別目的会社との取引金額等は、次のとおりです。 (単位：百万円)</p> <table border="1" data-bbox="1140 805 1962 954"> <thead> <tr> <th data-bbox="1144 805 1408 914"></th> <th data-bbox="1408 805 1608 914">主な取引の金額 又は期末残高</th> <th colspan="2" data-bbox="1608 805 1962 842">主な損益</th> </tr> <tr> <td data-bbox="1144 914 1408 954"></td> <td data-bbox="1408 914 1608 954"></td> <th data-bbox="1608 842 1830 914">(項目)</th> <th data-bbox="1830 842 1962 914">(金額)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1144 914 1408 954">営業貸付金(注1)</td> <td data-bbox="1408 914 1608 954">XXX</td> <td data-bbox="1608 914 1830 954">受取利息</td> <td data-bbox="1830 914 1962 954">XX</td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="1140 954 1794 983">(注1) 営業貸付金は、期末残高を記載しております。</p> <p data-bbox="1144 1026 1966 1241">また、いずれの特別目的会社についても、当社は議決権のある出資等は有しておりませんが、議決権のある出資等の保有者と人事における緊密な関係があります。また、当社の従業員は特別目的会社の役員を兼務しております。特別目的会社の直近の決算日における主な資産及び負債（単純合算）は、次のとおりです。</p> <p data-bbox="1771 1281 1966 1310">(単位：百万円)</p> <table border="1" data-bbox="1153 1310 1962 1347"> <thead> <tr> <th data-bbox="1153 1310 1552 1347">主な資産</th> <th data-bbox="1552 1310 1962 1347">主な負債</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1153 1347 1552 1347"></td> <td data-bbox="1552 1347 1962 1347"></td> </tr> </tbody> </table>		主な取引の金額 又は期末残高	主な損益				(項目)	(金額)	営業貸付金(注1)	XXX	受取利息	XX	主な資産	主な負債		
	主な取引の金額 又は期末残高	主な損益															
		(項目)	(金額)														
営業貸付金(注1)	XXX	受取利息	XX														
主な資産	主な負債																

改正案	現行			
	不動産	X,XXX	借入金(注2)	X,XXX
	その他	X	その他	XXX
	合計	X,XXX	合計	X,XXX
<p>(注2)借入金には、当社からの営業貸付金が含まれております。</p>				

以 上

企業会計基準適用指針公開草案第 40 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（案）」

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」（改正平成 21 年 3 月 27 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正案	現行
<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 20 年 5 月 13 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 <u>最終改正平成 XX 年 X 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 20 年 5 月 13 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 企業会計基準委員会</p>
<p>適用指針 目的</p> <p>1. 子会社及び関連会社の範囲の決定に関しては、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）及び企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）が公表されている。本適用指針は、子会社及び関連会社の範囲について、これらを適用する際の指針を定めるものである。</p>	<p>適用指針 目的</p> <p>1. 「<u>連結財務諸表制度の見直しに関する意見書</u>」（以下「<u>連結意見書</u>」という。）及び「<u>連結財務諸表原則</u>」（以下「<u>連結原則</u>」という。）が平成 9 年 6 月に公表されている。また、<u>子会社及び関連会社の範囲を整理した「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」</u>（以下「<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>」という。）が平成 10 年 10 月に公表されている。さらに、<u>子会社及び関連会社の範囲の決定に関しては、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」</u>（以下「<u>持分法会計基準</u>」という。）及び企業会計基準第 22 号「<u>連結財務諸表に関する会計基準</u>」（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）が公表されている。本適用指針は、子会社及び関連会社の範囲について、これらを適用する際の指針を定めるものである。</p>
<p>会社に準ずる事業体に関する取扱い</p>	<p>会社に準ずる事業体に関する取扱い</p>

改正案	現行
<p>29. 連結会計基準第7-2項の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社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されることとなる。</p> <p>なお、当該特別目的会社に資産を譲渡した会社が当該特別目的会社の発行した劣後債券を所有している場合やリコース義務を有している場合等、原債務者の債務不履行又は資産価値の低下が生じたときに損失の全部又は一部の負担を行うこととなるときは、当該資産を譲渡した会社の個別財務諸表上、その負担を適正に見積り、必要な額を費用又は損失として計上することとなる。</p>	<p>29. 子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社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されることとなる。</p> <p>なお、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三（注）に従い、特別目的会社に資産を譲渡した会社が当該特別目的会社の発行した劣後債券を所有している場合やリコース義務を有している場合等、原債務者の債務不履行又は資産価値の低下が生じたときに損失の全部又は一部の負担を行うこととなるときは、当該資産を譲渡した会社の個別財務諸表上、その負担を適正に見積り、必要な額を費用又は損失として計上することとなる。</p>
<p>適用時期等</p> <p>32-3. 平成XX年改正の本適用指針（以下「平成XX年改正適用指針」という。）の適用時期は、平成XX年改正の連結会計基準と同様とする。</p>	<p>適用時期等</p> <p>（新設）</p>
<p>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p>34. 企業会計審議会は、平成9年6月に「<u>連結財務諸表制度の見直しに関する意見書</u>」を公表し、従来の個別情報を中心とする開示から連結情報を中心とする開示に転換を図ることを提言するとともに、連結情報充実の観点から改訂した「<u>連結財務諸表原則</u>」（以下「<u>連結原則</u>」という。）を公表した。さらに、同審議会は、平成10年10月に「<u>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</u>」（以下「<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>」という。）を公表し、子会社及び関連会社の判定基準についての具体的な取扱いを示した。</p> <p>連結原則及び子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱いに</p>	<p>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p>34. 企業会計審議会は、平成9年6月に連結意見書を公表し、従来の個別情報を中心とする開示から連結情報を中心とする開示に転換を図ることを提言するとともに、連結情報充実の観点から改訂した連結原則を公表した。さらに、同審議会は、平成10年10月に子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱いを公表し、子会社及び関連会社の判定基準についての具体的な取扱いを示した。</p> <p>連結原則及び子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱いにおいては、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入し、他の会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配しているかどうかという観点から子会社の判定を行うこ</p>

改正案	現行
<p>においては、議決権の所有割合以外の要素を加味した支配力基準を導入し、他の会社等の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関を支配しているかどうかという観点から子会社の判定を行うこととし、また、影響力基準を導入し、他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができるかどうかという観点から関連会社の判定を行うこととしていた。</p> <p>これまで子会社及び関連会社の範囲の決定に関しては、日本公認会計士協会 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」(以下「監査委員会報告第 60 号」という。)が実務上の指針として用いられてきた。企業会計基準委員会では、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について、基本的にその内容を引き継いだ上で、会社法の施行への対応や取扱いの明確化が必要と考えられる点についての対応を検討してきた。連結の範囲に関しては、現在、国際会計基準審議会(以下「IASB」という。)が連結財務諸表に関する会計基準を見直すプロジェクトを立ち上げており、当委員会は、平成 19 年 8 月に IASB との間で公表した「東京合意」(「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」)を踏まえ、その検討の段階から緊密に作業を行っている。しかしながら、現行の連結原則の下でより早期に明確化が必要と考えられるものもあることから、平成 20 年 1 月に公開草案を公表し、これに対して寄せられたコメントも参考に審議を行い、今般、本適用指針を公表することとした。</p> <p>なお、平成 20 年 12 月に、連結会計基準が公表され、また、持分法会計基準が改正されたことから、これらの会計基準等における表現等に合わせるための技術的な改正を平成 21 年 3 月に行った。</p> <p>また、平成 XX 年適用指針では、「<u>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</u>」三において子会社に該当しないものと推定される一定の特別目的会社の</p>	<p>ととし、また、影響力基準を導入し、他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができるかどうかという観点から関連会社の判定を行うこととしている。</p> <p>これまで子会社及び関連会社の範囲の決定に関しては、日本公認会計士協会 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」(以下「監査委員会報告第 60 号」という。)が実務上の指針として用いられてきた。企業会計基準委員会では、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について、基本的にその内容を引き継いだ上で、会社法の施行への対応や取扱いの明確化が必要と考えられる点についての対応を検討してきた。連結の範囲に関しては、現在、国際会計基準審議会(以下「IASB」という。)が連結財務諸表に関する会計基準を見直すプロジェクトを立ち上げており、当委員会は、平成 19 年 8 月に IASB との間で公表した「東京合意」(「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」)を踏まえ、その検討の段階から緊密に作業を行っている。しかしながら、現行の連結原則の下でより早期に明確化が必要と考えられるものもあることから、平成 20 年 1 月に公開草案を公表し、これに対して寄せられたコメントも参考に審議を行い、今般、本適用指針を公表することとした。</p> <p>なお、平成 20 年 12 月に、連結会計基準が公表され、また、持分法会計基準が改正されていることから、これらの会計基準等における表現等に合わせるための技術的な改正を平成 21 年 3 月に行っている。</p>

改正案	現行
取扱いの見直しによる連結会計基準の改正に伴う <u>所要の改正</u> を行っている。	

以 上

実務対応報告公開草案第 35 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（案）」

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」（改正平成 21 年 3 月 27 日）
を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正案	現行
<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 18 年 9 月 8 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日 企業会計基準委員会</p>	<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 18 年 9 月 8 日 改正平成 21 年 3 月 27 日 企業会計基準委員会</p>
<p>目 的</p> <p>1. 子会社の判定基準については、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「連結会計基準」という。）が公表され、関連会社の判定基準については、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。また、これと連結会計基準とを合わせて「連結会計基準等」という。）が公表されている。連結会計基準第 5 項及び第 6 項並びに持分法会計基準第 4-2 項及び第 5 項では、その範囲を会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）としている。</p> <p>このため、投資事業組合が、連結や持分法の対象とすべき子会社又は関連会社の範囲に含まれる場合があることは明らかであり、連結会計基準等に従い、会社と同様に、支配力基準及び影響力基準を適用することとなる。しかしながら、近時、投資事業組合に係る不適切な会計処理が指摘されており、その適用に関する取扱いをより明確にすることが必要ではないかという意見があることから、本実務対応報告では、投資事業組合に対する支配力基準及び影響力</p>	<p>目 的</p> <p>1. <u>企業会計審議会から平成 9 年 6 月に公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」及び「連結財務諸表原則」では、子会社及び関連会社の判定基準として支配力基準及び影響力基準を導入している。また、子会社の判定基準については、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「連結会計基準」という。）が公表され、関連会社の判定基準については、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」（以下「持分法会計基準」という。）が公表されている。さらに、平成 10 年 10 月に公表された「<u>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</u>」（以下「<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い</u>」という。また、これと連結会計基準及び持分法会計基準とを合わせて「<u>連結会計基準等</u>」という。）一及び二、連結会計基準第 5 項及び第 6 項並びに持分法会計基準第 4-2 項及び第 5 項では、その範囲を会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）としている。</u></p> <p>このため、投資事業組合が、連結や持分法の対象とすべき子会</p>

改正案	現行
<p>基準の適用について、実務上の取扱いを示すこととした。</p> <p>なお、平成 20 年 12 月に連結会計基準が公表され、また、持分法会計基準が改正されたことから、これらの会計基準等における表現等に合わせるための技術的な改正を平成 21 年 3 月に行った。</p> <p>また、平成 XX 年には、「<u>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</u>」三の見直しによる<u>連結会計基準の改正に伴う所要の改正</u>を行っている。</p>	<p>社又は関連会社の範囲に含まれる場合があることは明らかであり、連結会計基準等に従い、会社と同様に、支配力基準及び影響力基準を適用することとなる。しかしながら、近時、投資事業組合に係る不適切な会計処理が指摘されており、その適用に関する取扱いをより明確にすることが必要ではないかという意見があることから、本実務対応報告では、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ついて、実務上の取扱いを示すこととした。</p> <p>なお、平成 20 年 12 月に連結会計基準が公表され、また、持分法会計基準が改正されていることから、これらの会計基準等における表現等に合わせるための技術的な改正を平成 21 年 3 月に行っている。</p>
<h3>会計処理</h3> <p>投資事業組合に対する支配力基準の適用</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q1 連結会計基準第 5 項及び第 6 項では、連結財務諸表上、会社と同様に、組合も支配力基準により子会社と判定される。当該支配力基準は、投資事業組合に対して、具体的にどのように適用されるか。</p> </div> <p>A 投資事業組合は、一般に、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合法」という。）による投資事業有限責任組合や、民法上の任意組合（民法第 667 条以下）、商法上の匿名組合（商法第 535 条以下）として組成されており、投資育成や企業再生支援など様々な投資事業を行っている場合が多い。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 連結会計基準の定め（省略） 2. 投資事業組合における具体的な適用（省略） 3. 投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっての留意事項 	<h3>会計処理</h3> <p>投資事業組合に対する支配力基準の適用</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q1 連結会計基準第 5 項及び第 6 項では、連結財務諸表上、会社と同様に、組合も支配力基準により子会社と判定される。当該支配力基準は、投資事業組合に対して、具体的にどのように適用されるか。</p> </div> <p>A 投資事業組合は、一般に、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合法」という。）による投資事業有限責任組合や、民法上の任意組合（民法第 667 条以下）、商法上の匿名組合（商法第 535 条以下）として組成されており、投資育成や企業再生支援など様々な投資事業を行っている場合が多い。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 連結会計基準の定め（省略） 2. 投資事業組合における具体的な適用（省略） 3. 投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっての留意事項

改正案	現行
<p>実務上、投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっては、次のように取り扱われることとなる。</p> <p>出資者（出資以外の資金の拠出者を含む。）が投資事業組合の業務執行の権限の100分の40以上を有していない場合でも、出資額（又は資金調達額）の総額の半分以上を超える多くの額を拠出している場合や投資事業から生ずる利益又は損失の半分以上を超える多くの額を享受又は負担する場合等には、当該投資事業組合の業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該出資者の緊密な者に該当することが多いと考えられ、この場合には、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当する（ただし、当該業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定していないことが明らかであると認められる場合（Q2参照）を除く。）</p> <p>出資者の子会社に該当しない他の会社や組合、財団法人・社団法人などの公益法人、特定非営利活動法人（NPO法人）などの事業体や個人を介在させている場合であっても、当該出資者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているときには、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当する。</p> <p>なお、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第132項において、民法上の任意組合などの組合等への出資については、原則として、組合等の財産の持分相当額を出資金（金融商品取引法第2条第2項に基づいて有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することになるとされている。このため、投資事業組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていても、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることとは別個に判断すべきであり、子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することに留意する必要がある（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会「『連結財務諸表</p>	<p>実務上、投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっては、次のように取り扱われることとなる。</p> <p>出資者（出資以外の資金の拠出者を含む。）が投資事業組合の業務執行の権限の100分の40以上を有していない場合でも、出資額（又は資金調達額）の総額の半分以上を超える多くの額を拠出している場合や投資事業から生ずる利益又は損失の半分以上を超える多くの額を享受又は負担する場合等には、当該投資事業組合の業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該出資者の緊密な者に該当することが多いと考えられ、この場合には、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当する（ただし、当該業務執行の権限の過半の割合を有する者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定していないことが明らかであると認められる場合（Q2参照）を除く。）</p> <p>出資者の子会社に該当しない他の会社や組合、財団法人・社団法人などの公益法人、特定非営利活動法人（NPO法人）などの事業体や個人を介在させている場合であっても、当該出資者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているときには、当該投資事業組合は当該出資者の子会社に該当する。</p> <p>なお、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第132項において、民法上の任意組合などの組合等への出資については、原則として、組合等の財産の持分相当額を出資金（金融商品取引法第2条第2項に基づいて有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することになるとされている。このため、投資事業組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていても、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることとは別個に判断すべきであり、子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することに留意する必要がある（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会「『連結財務諸表</p>

改正案	現行
<p>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』に関するQ & A」Q12 参照)。</p> <p>ただし、投資事業組合が商法上の匿名組合として組成される場合、通常、営業者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているが、匿名組合事業は営業者の個別財務諸表に反映されていることから、営業者においては当該匿名組合を子会社とする必要はないこととなる⁵。</p> <p>また、投資事業組合が連結会計基準第 7-2 項の要件を満たす特別目的会社にあたる場合には、譲渡者の子会社に該当しないものと推定されることとなる。</p> <p>⁵ このように、商法上の匿名組合として組成される場合、通常、営業者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているため、基本的には、匿名組合員が当該匿名組合を連結することはない。しかし、当該匿名組合に関して、営業者が匿名組合員の緊密な者と認められ、かつ、匿名組合員が当該匿名組合を支配している一定の事実が認められる場合には、匿名組合事業が営業者の個別財務諸表に反映されているが、匿名組合は当該匿名組合員の子会社に該当し連結の範囲に含まれることとなる。</p> <p><u>なお、営業者及び匿名組合が、いずれも匿名組合員の子会社に該当する場合において、当該匿名組合の事業を含む営業者の損益のほとんどすべてが匿名組合員に帰属するようときは、同様の効果を有する特定目的会社や信託を用いる場合との関係を考慮して、営業者ではなく匿名組合自体を連結の範囲に含めることが適当である。</u></p>	<p>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』に関するQ & A」Q12 参照)。</p> <p>ただし、投資事業組合が商法上の匿名組合として組成される場合、通常、営業者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているが、匿名組合事業は営業者の個別財務諸表に反映されていることから、営業者においては当該匿名組合を子会社とする必要はないこととなる⁵。</p> <p>また、投資事業組合が子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三の要件を満たす特別目的会社にあたる場合には、<u>出資者及び譲渡者の子会社に該当しないものと推定されることとなる。</u></p> <p>⁵ このように、商法上の匿名組合として組成される場合、通常、営業者が当該投資事業組合の財務及び営業又は事業の方針を決定しているため、基本的には、匿名組合員が当該匿名組合を連結することはない。しかし、当該匿名組合に関して、営業者が匿名組合員の緊密な者と認められ、かつ、匿名組合員が当該匿名組合を支配している一定の事実が認められる場合には、匿名組合事業が営業者の個別財務諸表に反映されているが、匿名組合は当該匿名組合員の子会社に該当し連結の範囲に含まれることとなる。</p>

改正案	現行
<p>適用時期等</p> <p>平成 18 年に公表された実務対応報告（以下「平成 18 年実務対応報告」という。）は、公表日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表及び中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表から適用する。これは、投資事業組合が、連結や持分法の対象とすべき子会社又は関連会社の範囲に含まれるか否かの判定をすべき対象であることは連結会計基準等において明らかであり、平成 18 年実務対応報告は、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ついて、原則として実務上の取扱いをより明確にするものであることによる（なお、個別財務諸表に関する部分についても、同様に、公表日以後終了する事業年度に係る財務諸表及び中間会計期間に係る中間財務諸表から適用する。）。</p> <p>しかし、平成 18 年実務対応報告を適用することにより、これまで行ってきた会計処理と異なることとなる場合には、これまでの会計処理が明らかに不合理であると認められる場合を除き、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。</p> <p>平成 21 年に改正された実務対応報告（以下「平成 21 年改正実務対応報告」という。）は、平成 20 年 12 月に公表された連結会計基準及び持分法会計基準が適用された連結会計年度及び事業年度から適用する。</p> <p>また、平成 XX 年に改正された実務対応報告の適用時期は、平成 XX 年改正の連結会計基準と同様とする。</p>	<p>適用時期等</p> <p>平成 18 年に公表された実務対応報告（以下「平成 18 年実務対応報告」という。）は、公表日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表及び中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表から適用する。これは、投資事業組合が、連結や持分法の対象とすべき子会社又は関連会社の範囲に含まれるか否かの判定をすべき対象であることは連結会計基準等において明らかであり、平成 18 年実務対応報告は、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ついて、原則として実務上の取扱いをより明確にするものであることによる（なお、個別財務諸表に関する部分についても、同様に、公表日以後終了する事業年度に係る財務諸表及び中間会計期間に係る中間財務諸表から適用する。）。</p> <p>しかし、平成 18 年実務対応報告を適用することにより、これまで行ってきた会計処理と異なることとなる場合には、これまでの会計処理が明らかに不合理であると認められる場合を除き、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。</p> <p>平成 21 年に改正された実務対応報告（以下「平成 21 年改正実務対応報告」という。）は、平成 20 年 12 月に公表された連結会計基準及び持分法会計基準が適用された連結会計年度及び事業年度から適用する。</p>

以上