

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。）。

改正後	改正前
<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 23 年 3 月 25 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</u>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。</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</u>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、<u>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. （同右）</p>	<p>会計基準 用語の定義</p> <p>7. 「他の企業の意思決定機関を支配している企業」とは、次の企業をいう。ただし、財務上又は営業上若しくは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企業は、この限りでない。</p> <p>(1) （省略） (2) （省略） (3) （省略）</p>

改正後	改正前
<p>7-2. 前項にかかわらず、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。</p>	<p><u>（新設）</u></p> <p>（参考）「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（抜粋）</p> <p>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、<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>連結貸借対照表の作成基準 表示方法</p> <p>33. 流動資産、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、繰延資産、流動負債及び固定負債は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する（<u>注11-2</u>）。特に、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区別して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示する。</p> <p>利益剰余金のうち、減債積立金等外部者との契約による特定目的のために積み立てられたものがあるときは、その内容及び金額を注記する。</p> <p>（注11-2）特別目的会社に係る債務の表示について <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返済原資とし、他の資産及び収益へ遡及しない債務（以下「ノンリコース債務」という。）に</u></p>	<p>連結貸借対照表の作成基準 表示方法</p> <p>33. 流動資産、有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産、繰延資産、流動負債及び固定負債は、一定の基準に従い、その性質を示す適当な名称を付した科目に明瞭に分類して記載する。特に、非連結子会社及び関連会社に対する投資は、他の項目と区別して記載し、又は注記の方法により明瞭に表示する。</p> <p>利益剰余金のうち、減債積立金等外部者との契約による特定目的のために積み立てられたものがあるときは、その内容及び金額を注記する。</p> <p><u>（新設）</u></p>

改正後	改正前
<p><u>については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載する。なお、当該記載に代えて、注記によることもできる。</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 <small>(注14) (注15) (注16)</small></p> <p><u>(注16) ノンリコース債務に対応する資産に関する注記事項</u> <u>(注11-2) で示したノンリコース債務に対応する資産については、当該資産の科目及び金額を注記する。</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 <small>(注14) (注15)</small></p> <p><u>(新設)</u></p>
<p>適用時期等</p> <p>44-3. <u>平成22年改正会計基準のうち、重要な資産の評価基準及び減価償却方法等並びにこれらについて変更があったときの注記事項(第43項(3)①)については、企業会計基準第24号が適用された連結会計年度から適用する。</u></p> <p>44-4. <u>平成23年に改正された本会計基準(以下「平成23年改正会計基準」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。</u></p> <p><u>(1) 平成25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。</u></p> <p><u>(2) (1)の定めにかかわらず、平成23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ことができる。なお、その場合</u></p>	<p>適用時期等</p> <p>44-3. 重要な資産の評価基準及び減価償却方法等並びにこれらについて変更があったときの注記事項(第43項(3)①)については、企業会計基準第24号が適用された連結会計年度から適用する。</p> <p><u>(新設)</u></p>

改正後	改正前
<p>には、平成 23 年改正会計基準と同時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」（ただし、同適用指針第 4-4 項の対象となる改正を除く）、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」についても同時に適用する必要がある。</p> <p>(3) 平成 23 年改正会計基準の適用により新たに連結の範囲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に関する資産、負債及び少数株主持分を連結財務諸表上の適正な帳簿価額（過年度において平成 23 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日以降、当該子会社を連結の範囲に含めていたものとして算定した資産、負債及び少数株主持分の金額）により評価する。親会社の連結財務諸表上、適正な帳簿価額で評価された当該子会社に関する資産、負債及び少数株主持分の純額と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</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当該子会社に関する資産及び負債のすべてを時価により評価することができる。この場合、当該子会社に関する資産及び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し、親会社に帰属する部分と親会社が保有する当該子会社に対する投資との差額は、適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する。</p> <p>(5) なお、上記(3)及び(4)の定めは、平成 23 年改正会計基準の適用により新たに連結の範囲に含まれるすべての子会社に一律に適用することとするが、いずれか一方の取扱いを一律に適用することが困難な子会社がある場合には、(3)又は(4)の定めのうち、他の子会社に適用した取扱いと異なる取扱いを適用す</p>	

改正後	改正前
<p><u>ることができる。</u></p> <p><u>(6) 平成 23 年改正会計基準の適用初年度においては、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)の定めにかかわらず、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を注記する。</u></p>	

改正後	改正前
<p>議 決</p> <p>45-3. <u>平成 23 年改正会計基準は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した下記の委員 11 名のうち 10 名の賛成により承認され、山田達也委員が反対意見を表明した。</u></p> <p><u>西 川 郁 生 (委員長)</u> <u>加 藤 厚 (副委員長)</u> <u>新 井 武 広 (副委員長)</u> <u>都 正 二</u> <u>野 村 嘉 浩</u> <u>関 根 愛 子</u> <u>谷 本 康 典</u> <u>平 松 一 夫</u> <u>弥 永 真 生</u> <u>山 田 達 也</u> <u>米 家 正 三</u></p> <p><u>なお、平成 23 年改正会計基準の公表に反対した山田達也委員の意見は次のとおりである。</u></p> <p><u>「現行の企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」等について、特に特別目的会社等の取扱いについて検討すべき課題があることには同意する。しかしながら、現行の支配力基準の特別目的会社等への具体的な適用が必ずしも明確ではなく、実務においてその取扱いにばらつきが見られる中、今回の改正は、そうした点を改善することなく公表するものであり、現行において注記がなされている開示対象特別目的会社の一部を連結の範囲に含める部分的対応にとどまるものといえる。したがって、今回の改正は、実務における根本的な問題の解決にはつながらず、また、比較可能性の観点からも問題が残ることから、本件については、代理人の取扱い等も含め基準全体を抜本的に見直す中で改善すべきである。」</u></p>	<p>議 決</p> <p><u>(新設)</u></p>

改正後	改正前
<p>結論の背景 経緯 (平成 23 年改正会計基準の公表)</p> <p>49-3. <u>平成 23 年改正会計基準では、「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」三における一定の要件を満たす特別目的会社についての定めは、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>同取扱いは、資産流動化法上の特定目的会社については、事業内容が資産の流動化に係る業務（資産対応証券の発行により得られる金銭により資産を取得し、当該資産の管理、処分から得られる金銭により資産対応証券の元本や金利、配当の支払を行う業務）及びその附帯業務に限定されており、かつ、事業内容の変更が制限されているため、特定目的会社の議決権の過半数を自己の計算において所有している場合等であっても、当該特定目的会社は出資者等から独立しているものと判断することが適当であることから設けられたものと考えられている。</u></p> <p><u>特別目的会社について、このような取扱いが設けられているのは、実質的な支配関係の有無に基づいて子会社の判定を行う支配力基準が広く採用されていることを前提に、通常は支配していないと考えられる形態をあらかじめ整理したものと考えられる。</u></p> <p><u>また、資産の流動化を目的として一定の要件の下で設立された特別目的会社の子会社に該当し連結対象とされた場合には、譲渡者の個別財務諸表では資産の売却とされた取引が、連結財務諸表では資産の売却とされない処理となり、不合理ではないかという指摘にも対応したものといわれている。</u></p> <p>49-4. <u>しかしながら、同取扱いについては、その設定当初に比べ、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</u></p>	<p>結論の背景 経緯</p> <p><u>(新設)</u></p>

改正後	改正前
<p>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」を公表している。</p> <p>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>49-5. 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で開発中の連結財務諸表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、平成22年9月に、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）」等を公表した。平成23年改正会計基準は、公開草案に対して寄せられた意見を参考にさらに審議を行い、公開草案を一部修正した上で公表するに至ったものである。</p> <p>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、短期間に二度の改正は避けるべきとの意見や企業会計基準適用指針第15号の定めにより一定の特別目的会社に関する概要や取引金額等の開示が行われており短期的に対応を進める必要性に乏しいとする意見、支配力基準の特別目的会社等への具体的な適用が必ずしも明確ではない中で部分的な対応を進めることは、かえって企業間の比較可能性を損なう</p>	

改正後	改正前
<p><u>可能性があるといった意見があった。</u></p> <p><u>一方、過去に当委員会に対してなされた提言（「特別目的会社を利用した取引に係る会計基準等の設定・改正に関する提言」（平成 17 年 9 月 30 日 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会）の中でも課題とされていたような、いわゆる不動産の開発型の特別目的会社等について、資産の譲渡者以外の企業が「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。また、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と同様に、特別目的会社を利用した取引の拡大により、設定当時に想定されていなかった取引にまで同取扱いが適用されており、必ずしも連結の範囲から除外する趣旨に合致しているとはいえないものがあるといった意見や、注記による開示は本表を補足するものであって、事業の一環として営む特別目的会社については、連結財務諸表に含めることが経済的実態を反映する会計処理であるとする意見もあった。</u></p> <p><u>検討の結果、平成 23 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改正することとした（第 54-2 項参照）。</u></p> <p><u>49-6. なお、同取扱いの改正にあたっては、同取扱いを廃止する案も検討されたが、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、また、指摘されている問題の多くは、同取扱いの定めを資産の譲渡者のみに適用することで対処されると考えられることから、採用されなかった。</u></p> <p><u>また、検討の過程では、特別目的会社等への支配力基準の具体的な適用に加え、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についても同時に見直すべきとの意見があった。当委員会では、それらの検討は、IASB で開発中の連結財務諸表に関する会計基準とのコンバージェンスの中で行うことが適当であると考えており、また、</u></p>	

改正後	改正前
<p>代理人の扱いは、同取扱いの対象に限らず広範に影響が及ぶ可能性があることから、今回の改正では取り扱わないこととされたが、平成 23 年会計基準の公表後、それらの検討も含め、会計基準のコンバージェンスの観点から、引き続き、特別目的会社に関する連結の範囲の取扱いの見直しを検討していく予定である。</p>	
<p>連結の範囲 (平成 23 年改正会計基準)</p> <p>54-2. これまで「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 23 年改正会計基準では、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(第 7-2 項参照)。これは、同取扱いの適用状況を踏まえ、設定当時の趣旨に基づき修正することとしたものである(第 49-3 項及び第 49-5 項参照)。</p>	<p>連結の範囲</p> <p>(新設)</p>
<p>連結財務諸表における表示区分 ノンリコース債務及び対応する資産の表示</p> <p>71-2. 平成 23 年改正会計基準では、連結の範囲に含めた特別目的会社におけるノンリコース債務については、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載するか、又は注記することとしている(注 11-2 参照)。これは、そのような返済原資が特定の資産等に制限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との意見を踏まえたものである。</p> <p>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た注記を行うことが資産の特徴を示す観点から有用であると考えられたことから、対応する資産が</p>	<p>連結財務諸表における表示区分</p> <p>(新設)</p>

改正後	改正前
<p>含まれている科目及びその金額を注記することとした（注 16 参照）。</p> <p>71-3. 検討の過程では、特別目的会社を用いずにノンリコースの形態で借入が行われる場合にも、特別目的会社と同様に区別して記載するか、又は注記を求めるべきとする意見もあった。しかしながら、本改正の趣旨は特別目的会社に関する取扱いを短期的に改善することであり、特別目的会社以外の企業に対して影響を及ぼすことを意図するものではないこと、また、通常、ノンリコースの形態で借入が行われるのは特別目的会社による場合が多いと考えられることから、平成 23 年改正会計基準では、特別目的会社以外の企業には特別目的会社のノンリコース債務と同様の記載は求めないこととした。なお、特別目的会社以外の企業が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。</p>	
<p>適用時期等</p> <p>78-2. 平成 23 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り、公開草案では、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こととしていた。</p> <p>しかしながら、このような公開草案における適用時期の提案に対しては、実務負担を考慮し慎重に決定すべきとの意見や、新たに連結の範囲に含められる特別目的会社等に係る基礎データの入手や決算期の相違に係る調整等に時間を要することなどから、一定の準備期間を設けるべきといった意見があった。</p> <p>平成 23 年改正会計基準は、それらの意見を踏まえ、本改正の実務における円滑な適用を図るべく、平成 25 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こととした（第 44-4 項(1)参照）。また、本改正の趣旨から、早期の適用を妨げる必要は</p>	<p>適用時期等</p> <p><u>（新設）</u></p>

改正後	改正前
<p>ないと考えられたことから、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度からの早期適用を認めることとしている（第 44-4 項(2)参照）。なお、これらの適用に際しては、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>78-3. 平成 23 年改正会計基準では、連結の範囲の変更に係る過年度の連結財務諸表への遡及適用に要する実務負担を考慮し、適用初年度に新たに連結の範囲に含められる子会社について、変更による影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に直接加減する経過的な取扱いを認めている。第 44-4 項(3)の取扱い（適正な帳簿価額により評価する方法）によることを原則としつつ、特別目的会社の組成時から関与していない場合など、特別目的会社によっては、連結手続に際して必要となるデータの入手等が困難な場合も考えられることから、第 44-4 項(4)の取扱い（時価により評価する方法）によることも認めることとしている。</p> <p>なお、この経過的な取扱いについては、会計処理の首尾一貫性の観点から、適用初年度に新たに連結の範囲に含められるすべての子会社にいずれか一方の取扱いを一律に適用することとし、当該適用が困難な子会社がある場合にのみ、他の子会社に適用した取扱いと異なる取扱いを適用することを認めることとした（第 44-4 項(5)参照）。</p>	
<p>平成 20 年連結会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>79. 平成 20 年連結会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等のうち、(1)から(7)の修正を行っている（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) <u>(削除)</u></p>	<p>平成 20 年連結会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>79. 平成 20 年連結会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等のうち、(1)から(7)の修正を行っている（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) <u>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」</u> ①～⑨ (省略)</p>

改正後	改正前
(3)～(7) (省略)	(3)～(7) (省略)

以 上

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 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。）。

改正後	改正前
<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 23 年 3 月 25 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>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」（以下「連結会計基準」という。）</u>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>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」（以下「連結意見書」という。）及び改訂された「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」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「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」（以下「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」という。）が平成 10 年 10 月 30 日に公表されている。</u>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>適用指針</p> <p>開 示</p> <p>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「連結の範囲等」（<u>企業会計基準第 43 項(1)</u>）及び「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>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>適用指針</p> <p>開 示</p> <p>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「連結の範囲等」（<u>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。）第 43 項(1)</u>）及び「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</p>

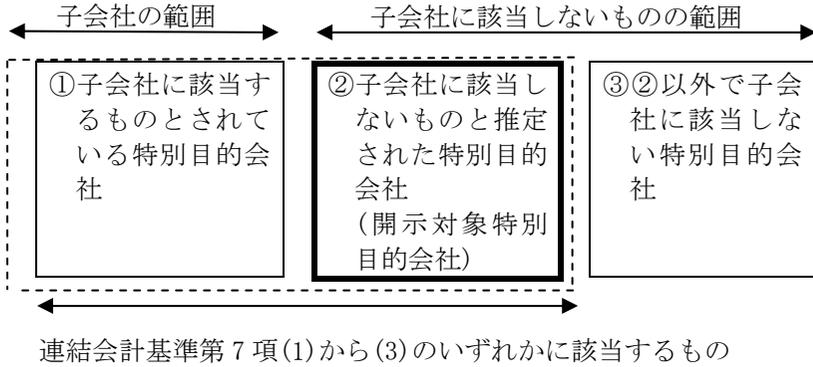
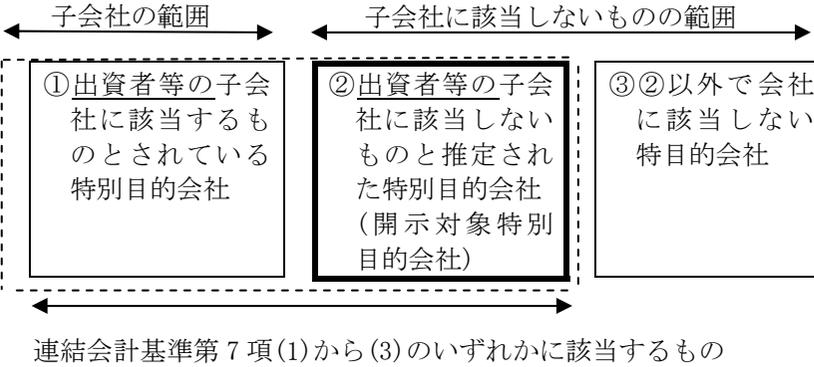
改正後	改正前
<p>子会社に該当しないものと推定された特別目的会社（この場合において関連会社とされているものも含む。以下「開示対象特別目的会社」という。）に関する次の事項を含む。ただし、重要性が乏しいものは注記を省略することができる。</p> <p>(1) (省略) (2) (省略) (省略)</p>	<p>の事項」(連結会計基準第 43 項(4))には、<u>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三</u>により、<u>出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社</u>（この場合において関連会社とされているものも含む。以下「開示対象特別目的会社」という。）に関する次の事項を含む。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>

改正後	改正前
<p>適用時期等 適用時期</p> <p>4-3. <u>平成 23 年に改正された本適用指針（以下「平成 23 年改正適用指針」という。）の適用時期は、次のとおりとする。</u></p> <p><u>(1) 平成 25 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</u></p> <p><u>(2) (1)の定めにかかわらず、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができる。なお、その場合には、平成 23 年改正適用指針と同時に改正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」、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」についても同時に適用する必要がある。</u></p> <p>4-4. <u>前項にかかわらず、平成 23 年改正適用指針のうち、第 13 項（四半期連結財務諸表に関する開示対象特別目的会社に係る注記事項）の削除は、平成 23 年に改正された企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」と同様に、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の第 1 四半期会計期間から適用する。</u></p>	<p>適用時期等 適用時期</p> <p><u>(新設)</u></p>
<p>議 決</p> <p>6-3. <u>平成 23 年改正適用指針のうち、第 4-3 項の対象となる改正は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名のうち 10 名の賛成により承認された。この第 4-3 項の対象となる改正の公表に反対した委員の意見は、連結会計基準第 45-3 項に記載されている。</u></p> <p>6-4. <u>平成 23 年改正適用指針のうち、第 4-4 項の対象となる改正は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>議 決</p> <p><u>(新設)</u></p>

改正後	改正前
<p>結論の背景 経緯</p> <p>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>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</p>	<p>結論の背景 経緯</p> <p>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></p> <p><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。)</u>については、<u>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。)</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</u></p>

改正後	改正前
<p>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。</p> <p><u>7-2. 平成 23 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た。</u></p> <p><u>7-3. また、平成 23 年改正適用指針では、平成 23 年の企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」の改正に伴い、第 13 項（四半期連結財務諸表に関する開示対象特別目的会社に係る注記事項）を削除した。</u></p>	<p>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。</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 <u>20 日に改正した（第 13 項参照）</u>。</p> <p><u>（新設）</u></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>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>

改正後	改正前
<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>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②）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①）と開示対象特別目的会社（図の②）との区別は明確であると考えられる。これは、図の①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②）とは既に会計処理上、区別されていることによる。</p> <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③）も、この開示の対象にはならないが、それは、そもそも連結会計基準第 7 項(1)から(3)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②））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</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を開示対象特別目的会社（図の②）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>出資者等の子会社</u>に該当するものとされている特別目的会社（図の①）と開示対象特別目的会社（図の②）との区別は明確であると考えられる。これは、図の①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②）とは既に会計処理上、区別されていることによる。</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③）も、この開示の対象にはならないが、それは、そもそも連結会計基準第 7 項(1)から(3)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②））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</p>

改正後	改正前
<p>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②）であるのか、又は図の③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②）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>①子会社に該当するものとされている特別目的会社</p> <p>②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）</p> <p>③②以外で子会社に該当しない特別目的会社</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>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②）であるのか、又は図の③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②）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>①出資者等の子会社に該当するものとされている特別目的会社</p> <p>②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）</p> <p>③②以外で会社に該当しない特別目的会社</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>

改正後	改正前
<p>四半期連結財務諸表に関する注記事項</p> <p>13. <u>(削除)</u></p>	<p>四半期連結財務諸表に関する注記事項</p> <p>13. <u>企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第19項(21)及び第25項(20)で定める「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項」として、企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第80項に照らし、第3項の注記事項について、前年度末の記載と比較して重要な変更又は著しい変動が認められる場合には、次の区分に応じて、該当する事項を記載することとなる。</u></p> <p><u>(1) 開示対象特別目的会社の概要</u></p> <p><u>(2) 開示対象特別目的会社を利用した取引の概要</u></p> <p><u>(3) 開示対象特別目的会社との取引金額等</u></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、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</u>（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>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>

改正後	改正前
<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>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、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>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>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、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>

改正後	改正前
<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、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>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 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、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><u>(削除)</u></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) [図略]</p> <p><u>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保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</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</p>

改正後	改正前																		
	<p>遂行されているため、当該特別目的会社の出資者等に当たる当社にとって、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。）〇社に係るコマーシャル・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ん。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。</p> <p>特別目的会社〇社の直近の決算日における資産総額（単純合算）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"> <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																
	6. 顧客の資産の流動化(2)																		

改正後	改正前										
(削除)	<p>(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当たる当社にとって、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。）〇社に対し、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>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="1137 1241 1960 1388"> <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>営業貸付金（注1）</td> <td>XXX</td> <td>受取利息</td> <td>XX</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								

改正後	改正前																
	<p>(注1) 営業貸付金は、期末残高を記載しております。</p> <p>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 style="text-align: right;">(単位：百万円)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">主な資産</th> <th colspan="2" style="text-align: center;">主な負債</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">不動産</td> <td style="text-align: center;">X, XXX</td> <td style="text-align: center;">借入金（注2）</td> <td style="text-align: center;">X, XXX</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">その他</td> <td style="text-align: center;">X</td> <td style="text-align: center;">その他</td> <td style="text-align: center;">XXX</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">合計</td> <td style="text-align: center;">X, XXX</td> <td style="text-align: center;">合計</td> <td style="text-align: center;">X, XXX</td> </tr> </tbody> </table> <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>	主な資産		主な負債		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
主な資産		主な負債															
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														

以 上

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」

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。）。

改正後	改正前
<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 23 年 3 月 25 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>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>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」（以下「連結意見書」という。）及び「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）が平成 9 年 6 月に公表されている。また、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」（以下「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」という。）が平成 10 年 10 月に公表されている。</u>さらに、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 会社に準ずる事業体に関する取扱い</p>	<p>適用指針 会社に準ずる事業体に関する取扱い</p>

改正後	改正前
<p>29. <u>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。</u></p> <p>なお、<u>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。</u></p>	<p>29. <u>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。</u></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（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。</u></p>
<p>適用時期等</p> <p><u>32-3. 平成23年に改正された本適用指針（以下「平成23年改正適用指針」という。）の適用時期は、次のとおりとする。</u></p> <p><u>(1) 平成25年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</u></p> <p><u>(2) (1)の定めにかかわらず、平成23年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができる。なお、その場合には、平成23年改正適用指針と同時に改正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」、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」（ただし、同適用指針第4-4項の対象となる改正を除く）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」についても同時に適用する必要がある。</u></p>	<p>適用時期等</p> <p><u>(新設)</u></p>

改正後	改正前
<p>議 決</p> <p>33-3. 平成 23 年改正適用指針は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名のうち 10 名の賛成により承認された。なお、平成 23 年改正適用指針の公表に反対した委員の意見は、連結会計基準第 45-3 項に記載されている。</p>	<p>議 決</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「<u>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</u>」(以下「<u>監査委員会報告第 60 号</u>」という。)が実務上の指針として用い</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「<u>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</u>」(以下「<u>監査委員会報告第 60 号</u>」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</p>

改正後	改正前
<p>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><u>34-2. 平成23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た。</u></p>	<p>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> <p><u>(新設)</u></p>
<p>平成20年適用指針の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>55. 本適用指針の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1)～(4) (省略)</p>	<p>本適用指針の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>55. 本適用指針の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1)～(4) (省略)</p>

改正後	改正前

以上

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」

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。）。

改正後	改正前
<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 <u>最終改正平成 23 年 3 月 25 日</u> 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、<u>持分法会計基準と連結会計基準とを合わせて「連結会計基準等」という。</u>）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、<u>子会社及び関連会社の範囲</u>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「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」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>

改正後	改正前
<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 23 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を行った。</u></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>
<h2>会計処理</h2> <h3>投資事業組合に対する支配力基準の適用</h3> <div data-bbox="259 823 1088 970" 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 	<h2>会計処理</h2> <h3>投資事業組合に対する支配力基準の適用</h3> <div data-bbox="1133 823 1962 970" 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

改正後	改正前
<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>

改正後	改正前
<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。この場合、当該匿名組合の事業を含まない営業者固有の事業については、通常重要性が乏しいと考えられ、当該営業者については子会社であっても連結の範囲に含めないことができると考えられる。</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 <u>三</u>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</u>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>

改正後	改正前
<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 23 年に改正された実務対応報告（以下「平成 23 年改正実務対応報告」という。）の適用時期は、次のとおりとする。</p> <p>(1) 平成 25 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業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 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができる。なお、その場合には、平成 23 年改正実務対応報告と同時に改正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」、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」（ただし、同適用指針第 4-4 項の対象となる改正を除く）及び企業会計基準適用指針第 22</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>

改正後	改正前
<p><u>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」についても同時に適用する必要がある。</u></p>	
<p>議 決 <u>平成 23 年改正実務対応報告は、第 221 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名のうち 10 名の賛成により承認された。なお、平成 23 年改正実務対応報告の公表に反対した委員の意見は、連結会計基準第 45-3 項に記載されている。</u></p>	<p>議 決 <u>(新設)</u></p>

以 上