

平成 23 年 3 月 25 日
企業会計基準委員会

改正企業会計基準第 22 号

「連結財務諸表に関する会計基準」等の公表

公表にあたって

企業会計基準委員会では、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について短期的な改善に関する審議を重ねてまいりました。今般、平成 23 年 3 月 17 日の第 221 回企業会計基準委員会において、以下の会計基準等（以下「本会計基準等」という。）の改正の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

- ・ 改正企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 22 号」という。）
- ・ 改正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」（以下「実務対応報告第 20 号」という。）

これらにつきましては、平成22年9月3日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

本会計基準等の改正の概要

■ 目的及び経緯

平成 10 年 10 月に企業会計審議会から公表された「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」（以下「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」）三では、一定の要件を満たす特別目的会社を子会社に該当しないものと推定する取扱いが定められている。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、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三の設定当初に比べ、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」を公表している。

その後、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」を踏まえ、国際的な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 の連結プロジェクトに関する作業計画が当初の予定よりも延期されたことを契機に、短期的に一部の特別目的会社の取扱いを改善することとした。本会計基準等は、それらの検討の結果として、子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三の取扱いを一部見直すための所要の改正を行ったものである。

なお、この検討過程では、連結の範囲に関する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ないといった意見や、代理人の取扱いについても同時に見直すべきといった意見があった。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、今回の改正では取り扱わないこととしているが、本会計基準等の公表後、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。

■ 子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三の改正(企業会計基準第 22 号第 7-2 項)

子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三では、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するとされている。企業会計基準第 22 号では、当該取扱いは資産の譲渡者のみに適用されることとし、出資者に関する記述を以下のように削除することとしている。

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。

（上記の二重取消線部分を削除する。）

■ 開示（企業会計基準第 22 号第 33 項及び第 43 項）

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ず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（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。なお、当該記載に代えて、注記によることもできる。

また、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。

■ 経過措置（企業会計基準第 22 号第 44-4 項(3)、(4)及び(5)）

適用初年度における経過的な取扱いとして、適用により新たに連結に含まれる子会社については、次のとおりとする。

- (1) 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（過年度において企業会計基準第 22 号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。
- (2) ただし、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。

なお、上記(1)及び(2)の定めは、企業会計基準第 22 号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、(1)及び(2)の定めのうち、他の子会社に適用した方法と異なる方法を適用することができる。

■ **適用時期（企業会計基準第 22 号第 44-4 項(1)及び(2)）**

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。なお、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。ただし、この場合には本会計基準等をすべて同時に適用する必要がある。

■ **連結の範囲に含まれる企業の明確化（実務対応報告第 20 号 Q1 の A3）**

商法上の匿名組合出資について、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なときは、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。

以 上