

## 「連結財務諸表に関する会計基準（案）」等に対するコメント

### 1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・企業会計基準公開草案第 44 号（企業会計基準第 22 号の改正案）「連結財務諸表に関する会計基準（案）」（平成 22 年 9 月 3 日公表）
- ・企業会計基準適用指針公開草案第 39 号（企業会計基準適用指針第 15 号の改正案）「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針（案）」（平成 22 年 9 月 3 日公表）
- ・企業会計基準適用指針公開草案第 40 号（企業会計基準適用指針第 22 号の改正案）「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）」（平成 22 年 9 月 3 日公表）
- ・実務対応報告公開草案第 35 号（実務対応報告第 20 号の改正案）「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）」（平成 22 年 9 月 3 日公表）

### 2. コメント募集期間

平成 22 年 9 月 3 日～平成 22 年 11 月 4 日

### 3. 最終公表物の名称及び公表時期

- ・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。）（平成 23 年 3 月 25 日公表）
- ・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」（平成 23 年 3 月 25 日公表）
- ・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」（平成 23 年 3 月 25 日公表）
- ・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」（平成 23 年 3 月 25 日公表）

### 4. コメント提出者一覧（提出順）

[団体等]

	団体名
CL01	(社団法人) 不動産証券化協会
CL02	(社団法人) 日本貿易会
CL04	(社団法人) 不動産協会
CL05	新日本有限責任監査法人 品質管理本部

CL06	全国銀行協会
CL07	あらた監査法人 アカウンティング・サポート部
CL08	有限責任あずさ監査法人 監査実務従事者グループ
CL09	有限責任監査法人トーマツ 有志一同
CL10	日本公認会計士協会
CL11	(社団法人) 日本経済団体連合会 経済基盤本部

[個人 (敬称略)]

	名前・所属等	
CL03	佐々木 秀和	公認会計士

## 5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。

また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
全体的な事項		
1) 本公開草案の方向性に賛成	<p>現行の会計基準では開発型の特別目的会社に対する連結上の取扱いが明示されておらず、連結するかどうかは財務諸表の作成者や監査人によってバラツキがあったが、本草案により当該問題が是正され財務諸表の比較可能性が向上することから、本草案を支持する。なお、SPE を含めた連結の範囲は、連結財務諸表の根幹にかかわる問題であることから、引き続き IFRS とのコンバージェンスを積極的に進めて頂きたい。</p> <p>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三（会計基準案第 7-2 項）の適用対象から出資者を削除し、資産の譲渡者のみとする改正について、企業グループの実態がより忠実に表現されることにつながると考えられることから賛成する。また、複数回の改正を回避すべきか否かについても、貴委員会の判断を尊重し、短期的に改善することに賛成する。</p> <p>提案されている改正の方向性について同意する。本会計基準案 49-3 項で記述されているように、連結財務諸表における特別目的会社の取扱いは、基準設定当初に比べ、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・多様化しており、また、実務上は、当該規定の設定当初において想定されていなかった取引に対して適用されているケースも見受けられる。このことから、会計処理が取引の実態から乖離する可能性が生じ、当該規定の本来の趣旨を逸脱して財務諸表の比較可能性を阻害することが懸念されている。こうした懸念を解消するために、本会計基準案の方向性には同意する。</p> <p>連結の範囲から特別目的会社を除外することを定めた「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」（企業会計審議会）を定めたときに想定された特別目的会社と、現在の実務における特別目的会社とでは、その性格が変化しており、現行の特別目的会社は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状況である。この認識を踏まえると、この問題を早急に解消するためにコンバージェンスとしての改正に先行して、本件の改正を行うことは意義があると考</p>	本公開草案の方向性を支持する意見である。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	え、その方向性に賛成する。	
2) 本公開草案の方向性に反対	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 一定の要件を満たす特別目的会社を出資者等の子会社に該当しないものと推定する取扱いを見直すといった短期的な対応を行うことについて強く反対する。</li> <li>➤ コンバージェンスに先行して本公開草案を基準化することについて、強く反対する。</li> <li>➤ 子会社の範囲（定義や判断基準）についての明確化が必要で、現時点で、「出資者」を削除し連結対象とするべきではないと考える。</li> <li>➤ IASBの「連結の範囲」に係る会計基準は、2010年中に公表予定であることを踏まえると、短期間に複数回の改定となるおそれがある。このような頻繁な会計基準の改定は、財務諸表作成者のみならず、財務諸表利用者にとっても大きな混乱を招くとともに、その有用性は乏しい。よって、今回の「短期的な対応」には反対である。</li> </ul>	左記を踏まえ、関係者を招致して意見を聴取し、慎重に検討を行った結果、実務面にも配慮し、適用時期を1年遅らせたうえで、公開草案における基本的な方向性を維持することとし、最終公表に至っている。
2)-1 複数回の基準改正への懸念	<p>企業会計基準委員会（ASBJ）のプロジェクト計画表（2010年9月）によると、連結に関する会計基準については、IASBの最終基準化は2010年中を予定しており、それに対応する形で日本においても2011年中に最終基準化を行う予定が示されている。このように近い将来コンバージェンスが予定されていることを勘案すると、「SPEの取扱い」の見直しについては短期的な対応ではなく、当該コンバージェンスの過程で検討すべきである。本公開草案による基準の変更、コンバージェンスによる基準の変更といった度重なる基準の変更を行うことは、財務諸表作成者に過大な負担を強いるだけでなく、財務諸表利用者の混乱を招くおそれがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ （上記に加えて）一部には、各改定で規定される連結対象のSPEが結果として異なる可能性は低いとの考えがあるが、将来の不確定な見通しをもとにそのような判断をすることは適切ではないと考える。</li> </ul>	「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」三について、短期的な改善を図ることを優先することとした。
2)-2 SPEの開示規定による対応	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 既に「SPEの取扱い」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については、「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」により特別目的会社の概要や取引金額等が開示されており、利害関係者の判断を誤らせることがないよう対応がなされている。そのため、拙速に「SPEの取扱い」を見直す必要性は乏しいものと思料される。</li> <li>➤ 本公開草案49-3.（結論の背景 経緯）に、「SPE開示指針」公表当時の問題意識として、「特別目的会</li> </ul>	財務諸表の注記は財務諸表本表を補足するものであり、原則的には、同列で扱うべきものではないと考えられる。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>社（以下、「SPE」）を利用した取引が拡大～（中略）～利害関係者の判断を誤らせるおそれがある」ことが記載されている。さらにその後の検討過程で「いわゆる不動産の開発型のSPE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」（以下、「SPE取扱い」）を適用することについて様々な解釈が存在すること等」が加わり、この問題意識を解消すべく本公開草案が公表されたと記載されている。しかしながら、本公開草案で示された上記「問題意識」は「SPE開示指針」の基準化の議論の過程で既に検討されており、その結果として、いわゆる不動産の開発型のSPE等を含む「SPE取扱い」の適用対象SPEについて「SPE開示指針」に従うことにより、一定の対応が既になされたと理解している。</p>	
<p>2)-3 実質支配力基準の適用と代理人の取扱い</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 特別目的会社に実質支配力基準を適用するにあたり、「連結財務諸表に関する会計基準（案）」の「結論の背景」の「経緯」（49-3.）において記載があるとおり、現在の会計基準では代理人（アセットマネージャー）の取扱いが明確ではないため、代理人の取扱いも含めて、特別目的会社に対する実質支配力基準の具体的な適用についてコンバージェンスの過程で検討すべきであり、そのような問題が解決されない中、短期的な対応を行うべきではない。</li> <li>➤ 本公開草案が基準化された場合、議決権が制限されたビークルであるSPEに対し、議決権を中心とした支配力基準を適用することとなる。具体的には、多様な取り組み形態があるアセットマネージャー（以下「AM」）や出資者等に、現行の支配力基準を用いて連結の判定することになる。しかしながら、現時点においてSPEに関しての具体的な適用ルールは存在しないことから、連結の範囲は作成者または監査人の個別判断に委ねられることとなる。そのため、作成された各連結財務諸表において「様々な解釈が存在すること」が改善し、相互の比較可能性が高まると必ずしもいえるものではない。また、各利害関係者に混乱が予想されるとともにその有用性にも乏しいものと考えられる。今後のコンバージェンスにおいてSPEやAM等の「代理人問題」等を含む明確で具体的な支配力基準に関する適用ルールを議論し整備すべきである。</li> <li>➤ 現状、顧客債権流動化目的の特別目的会社については、「企業会計基準適用指針第15号」にて子会社の範囲が明示されていないことに起因して、「支配力基準」の解釈相違により、保守的に「開示対象特別目的会社」とするか、あるいは「開示対象特別目的会社」とせずに開示対応しないかに開示対応</li> </ul>	<p>代理人の取扱いは、実質支配力基準を適用する上で、今回の改正が対象とする特別目的会社に限らず、広く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した。</p> <p>特別目的会社等への支配力基準の具体的な適用も含め、それらについては、連結財務諸表に関する会計基準のコンバージェンスの観点から、引き続き、見直しを検討していくこととした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>が分かれている場合があり得る。かかる状況下では、従来「開示対象特別目的会社」として開示していた場合は、当該特別目的会社が連結対象となるが、「開示対象特別目的会社」として開示していない場合は、本見直しによっても何ら影響を受けない。したがって、本見直しの実施により、アレンジヤーである金融機関間で顧客債権流動化目的の特別目的会社に対する実態面の支配力に差異がないにも関わらず、連結貸借対照表上の取扱いが金融機関間で相違する可能性もあり、結果として投資家の判断を歪める懸念がある。</p>	
<p>2)-4 不動産投資市場への影響</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 特別目的会社に対する実質支配力基準の具体的な適用について明確にならないまま短期的な対応を行うことは、基準の不明確さによる不動産ファンドの新規組成の抑制、ひいては不動産投資市場の収縮といった悪影響を及ぼすことも懸念されることから、本公開草案の基準化に強く反対する。</li> <li>▶ 我が国の「新成長戦略」においては、「成長の牽引役としての大都市の再生」が掲げられており、今後の不動産投資市場への多様な投資マネーの流入が期待され、手法としてSPEスキームの活用が一層求められている。しかしながら、本公開草案が基準化された場合、SPEを利用したスキームの取扱いについて疑義が生じることにより、新規組成が停滞し、不動産投資市場が収縮することが懸念される。</li> </ul>	<p>左記のような経済に与える影響も比較考量の上、最終公表に至っている。</p>
<p>子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い三（第7-2項）</p>		
<p>3) 7-2項の内容の明確化</p>	<p>会計基準案第7-2項を推定規定とした（末尾を「推定する」とした。）ことについて、同項の要件を満たす場合であっても、子会社に該当すると判断すべき状況があるのか否か、あるとすればそれはどのような状況であるのかについて、可能な範囲内で示して頂きたい。</p> <p>会計基準案第7-2項は「第7項にかかわらず、（中略）推定する。」とされているが、第7項はもともと実質支配力基準を定めたものであり、第7-2項がみなし規定でなく推定規定となると、第7項との関係が不明瞭になってしまう懸念があるため、本項を推定規定とした理由及び反証の例示などを結論の背景に記載すべきである。</p> <p>会計基準案第54-2項において、一定の要件を満たす特別目的会社に対して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も含む。）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こととされている。このように考えると、資産を譲渡した企業であれば、明らかに子会社に該当するような場合であっても、子会社に該当しないものと推定することとされている。このように明らかに子会社に該当</p>	<p>企業会計基準第22号第7-2項は、企業会計審議会より公表された「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」三の定めを引き継いできているものであり、新たな解釈を加えることを意図したのではない。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>するような場合であっても、資産を譲渡した企業であれば、子会社に該当しないと推定することとした理由を結論の背景に記載していただきたい。</p>	
	<p>「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」三の取扱いが適用される「資産の譲渡者」の定義を、同取扱いが「資産の譲渡者」に限定される理由が理解できるよう、明確にすべきである。特別目的会社のスキームは様々であり、譲渡といっても、土地と建築物全体を完成した状態で譲渡するケースや、土地のみを譲渡し建築物は特別目的会社が建設するケース等、複数の方式が考えられる。さらに資産を譲渡するのではなく現物出資することも制度上は可能である。それらが同取扱いを適用する「資産の譲渡者」に該当するのか、定義と趣旨を明確にすることで、正しい判断が可能になると考えられる。さもないと、部分的に資産を譲渡し不動産は特別目的会社が建設する不動産の開発型特別目的会社等において、49-3項にあげられる様々な解釈は解消しないと思われる。</p>	<p>上記に加え、特別目的会社を用いたスキームには、さまざまなものがあることから、取引の実態に応じて判断を行っていくことが適当であると考えられる。</p>
	<p>「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。）」のカッコ書きは、支配している場合であっても連結除外する旨を定めていると解されるが、このような取扱いとした理由等に関して結論の背景で記述すべきである。検討過程で上記の取扱いとした理由の記載がないと、連結除外処理という理解に至るのは困難なためである。</p>	<p>企業会計審議会より公表された「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」三の設定当時の趣旨を踏まえ、資産を譲渡した企業について、特別目的会社に出資している場合であっても同取扱いの適用を妨げるものではないことを明確化したものである。</p>
<p>4) 本公開草案の対象範囲</p>	<p>本公開草案では、現状の子会社の判断基準は何も変更していないという理解でよいか。今回の見直しにより、現状の連結の範囲の考え方が大きく変更されると解釈する市場関係者もいることから確認したい。具体的には、以下のようなケースについての連結の判断基準である。</p> <p>①セールリースバック案件で5%ルールの範囲内でのエクイティ出資を 資産の譲渡者が行う場合 ②譲渡者が、自社保有していた既稼働の第三者賃貸物件を特別目的会社宛に売却、当該特別目的会社に譲</p>	<p>今回の改正は「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」三を対象としており、それ以外の実質支配力基準に関する変更は行っ</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>渡者がエクイティ出資を行う場合</p> <p>③資産を譲渡した企業あるいは資産を譲渡しかつ出資者を兼ねる企業にも該当しない単なるエクイティ出資者(年金等の機関投資家や個人投資家)、またはノンリコースローンレンダーが連結の要否を検討する場合</p> <p>注記を行うノンリコース債務等の対象当事者として、本公開草案 74-4. に示される「特別目的会社以外の企業」に信託も含まれることを確認されたい。</p>	<p>ていない。</p> <p>本改正のノンリコースローン債務等の表示は、子会社に該当する場合を対象としており、信託が子会社に該当するかどうかの判定は、実務対応報告第 23 号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」で扱っている。</p>
5) 関連会社の取扱い	<p>特別目的会社と子会社の範囲の関係について、開示対象特別目的会社、開示対象特別目的会社以外で子会社に該当しない特別目的会社に関しては、その中に、関連会社とそれ以外があるという理解で構わないか。関連会社か否かの判断基準を明確化するのが望ましいのではないか。</p>	<p>本公開草案は、関連会社か否かの判断規準は見直し対象としていない。当該論点は、「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」第 68 項及び第 69 項で取り上げているが、IASB において開発中の連結基準とのコンバージェンスの中で検討を行う予定である。</p>
ノンリコース債務等の開示について (43 項注 16)		
6) 方向性に賛成	<p>連結の範囲に含めた特別目的会社に関するノンリコース債務の開示についても、注記と B/S の区分掲記の選択適用ができるとする本草案に異論はない。</p>	<p>本公開草案の方向性を支持する意見である。</p>



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
7) 相殺表示(又は結合表示)によるべき	<p>ノンリコース債務等の開示を行う場合は、ノンリコース債務とそれに対応する資産とを相殺して表示すべきである。他の資産に遡及しないノンリコース債務は通常の債務とは性格が異なる。経済的実態を的確に表し、貸借対照表残高を徒に増加させないため、ノンリコース債務とそれに対応する資産とを相殺して表示する処理が妥当である。</p> <p>➤ (上記に加えて) 具体的には、IASB が先に公表したリース会計基準の公開草案(履行義務アプローチにおける貸手の表示)のような、当該資産・負債を総額表示した上で、相殺純額計上するのであれば、財務諸表利用者に対する開示目的にも適合するものと考えられる。</p>	<p>総額で表示することが基本的な考え方であり、実物資産と金融負債を相殺表示する特段の定めは、現状ではない。</p> <p>また、結合表示についても、対象の特定や測定など、採用に際して検討すべき項目も多く、今回の改正では取り扱わないこととした。</p>
8) 容認規定とすべき	<p>ノンリコース債務を注記又は区分掲記することについて、現時点においては容認規定とした方が望ましいと考える。特別目的会社以外の企業に係るノンリコース債務については注記等が求められておらず、またノンリコース債務に限らず子会社の債務は親会社等他のグループ内企業の資産等へ遡及するとは限らないところ、附属明細表における社債を除き企業別の債務の開示は求められていないことから、特別目的会社に係るノンリコース債務の開示には強制規定とすべき程の有用性はないのではないかと考える。従って、少なくとも IASB の連結プロジェクトが完了するまでは、自主的な開示を推奨することとどめた方が望ましいと考える。</p>	<p>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や収益に遡及しない債務(ノンリコース債務)については、利用者等の意見も踏まえ、審議の結果、新たに連結の範囲に含まれる特別目的会社について区分掲記又は注記のいずれかで開示を求めることが適切と判断している。</p>
9) SPE のみ強制とする根拠について	<p>特別目的会社のノンリコース債務に係る注記等が求められているが、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には、当該注記等の記載は任意となっている(会計基準案第74-4項)。利害関係者が企業の財政状態に係る判断に資するために、ノンリコース債務を注記等するのであれば、特別目的会社のみ開示を求めている理由を明記すべきと考える。</p> <p>➤ 連結財務諸表の注記事項として、特別目的会社を用いた場合のノンリコース債務に関する注記が求められているが、特別目的会社以外の会社の場合には任意適用となっている。特別目的会社以外の会社の場合に、注記を任意適用とした理由を明確にされたい。(上記に加えて) 特別目的会社におけるノンリコース債務について、連結貸借対照表上、他の項目と区別して記載することができるとした趣旨</p>	<p>「結論の背景」に、理由の追記を行っている。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>を記載すべきである。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ことができる。その一方で、対応する資産については注記しか認めていない。また改正基準74-3に記載される趣旨は、特別目的会社にかぎったものではないと考えられるが、特別目的会社を利用しないケースにおいて開示は任意でよいとされている（改正基準74-4項）。このように、連結貸借対照表において負債側のみ区分表示されうること、通常の担保注記（連結財務諸表規則34条の3）において負債は区分表示されないこと、特別目的会社を利用しないスキームにおいては開示が任意であることは、財務諸表の利用者における明瞭性や比較可能性の観点から問題ないものか、改正案では明らかにされていない。</p>	
適用時期について（44-4項(1)及び(2)）		
10) 適用時期について	<p>新たに支配の有無を判断し連結の範囲を検討するなど実務負担が増加するので、適用時期については慎重に決定すべきである。</p> <p>「～適用時期は、平成XX年改正の連結会計基準と同様とする。」という記述では、適用指針（案）等の各々について、早期適用するものとししないものとの使い分けが可能というように誤って適用されるおそれがあるため、早期適用する場合、他の適用指針（案）等と同時適用ということを確認にすべきである。</p>	<p>準備に相当な時間を要するとの意見も踏まえ、適用時期については、公開草案での提案よりも1年遅らせ、2013年4月1日以降開始事業年度とした。</p> <p>表現の見直しを行った。</p>
経過措置について（44-4項(3)及び(4)）		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
11) 2つの経過措置の適用関係について	<p>企業会計基準案第 44-4 項について、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すべきであり、実務上困難である場合のみ、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する方法を採用できるとすべきと考える。連結の支配の概念が見直されることが予定されている中で今回の短期的な対応が必要となるのは、現時点において重大な弊害があるためだと考えられる。そうであるならば、本来はより実態を正確に表すために、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すべきであり、実務上困難である場合のみ、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する方法を認めるべきと考える。</p> <p>企業会計基準案第 44-4 項の適用初年度の処理において (3) が原則処理なのか、(3) と (4) の優先順位を明らかにすべきである。仮に制約がなければ、連結会社ごと又は一つの連結会社が有する特別目的会社ごとに (3) の会計処理と (4) の会計処理とを使い分けることが可能と解釈される余地がある。</p>	適用初年度の取扱いについて、左記を踏まえ、明確化した。
12) 帳簿価額による方法についての明確化	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、44-4 項 (3) にいう「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」により子会社の資産及び負債を評価した場合において、のれんの扱いとその理由を記載に含めるべきである。子会社の資産と負債の純額を親会社が保有する投資と相殺消去した差額は、期首の利益剰余金に直接加減するとされており、過年度から連結の範囲に含めていけば計上されたであろうのれんの未償却残高が計上されないことになる。子会社に対する投資と子会社の資本との相殺消去にあたり生じる差額を、連結財務諸表に関する会計基準 24 項にもかわらぬのれん (又は負ののれん) として処理しないのであれば、その趣旨を含めてのれんの取扱いを明確にすることで、利用者の理解に資すると考えられる。	第 44-4 項 (3) の取扱いは、過年度から連結の範囲に含めていけば計上されたであろうのれんについても他の資産や負債と同様の取扱いとなると考えており、表現を見直して明確化した。
13) 遡及処理を求めないことの根拠について	<p>過年度遡及処理をとらない方法を認めているが、従来開示対象特別目的会社であったことを考慮に入れると、遡及適用することは技術的にさほど難しいことではないと考えられるため、敢えて遡及を求めない理由については記載する必要がある。</p> <p>連結会計基準 (案) 第 44-4 項 (5) において、「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。」とされている。しかしながら、「会計基準等の改正に伴う会計方</p>	今回の改正の遡及適用が、実務上、相当程度困難な場合もあるとの意見も踏まえ、検討を行った結果、時価による方法も認めることとし、「結論の背景」に理由を追記するこ

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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、連結会計基準(案)第44-4項(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。」とされている。このように会計方針の変更による遡及適用を行わず、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とされているが、当該取扱いを認めることとした理由を結論の背景に記載していただきたい。</p>	<p>ととした。</p>
<p>連結の範囲に含まれる企業の明確化(匿名組合の取扱い) (実務対応報告Q1のA3脚注5)</p>		
<p>14) 公開草案の方向性に賛成</p>	<p>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について、実務上の簡便法として賛成する。</p>	<p>公開草案の方向性を支持する意見である。</p>
<p>15) 営業者と匿名組合の適用関係の明確化</p>	<p>スキームの組み方により会計処理の結果が異なる可能性や、営業者固有の資産・負債に重要性がある場合であっても営業者は連結不要であると曲解されるおそれがあることから、営業者と匿名組合がいずれも子会社である場合、営業者固有の事業と匿名組合とを別個の事業体とみなし、それぞれについて連結手続きを実施することを原則として示した方が望ましいと考える。</p>	<p>明確化のための追加の記載を行った。</p>
	<p>商法上の匿名組合における営業者の取扱いを明確化すべきである。公開草案上の記載では、当該営業者の取扱いに関し、子会社の範囲から外れるのか、非連結子会社に該当するのかが不明確であることから、当該営業者が連結財務諸表等規則第5条第1項第二号の非連結子会社に該当することを明確化されたい。</p>	<p>明確化のための追加の記載を行った。</p>
	<p>「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」との記載と、「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」との記載は矛盾しているのではないかと考えられる。また、営業者が匿名組合を支配している場合には、当該匿名組合を連結すること(匿名組合出資預り金を少数株主持分に振替えること)についても、今後検討すべきである。コンバージェンスの観点から、連結財務諸表上、匿名組合出資預り金を負債性金融商品として扱うべきか否かについても、将来検討することが望ましいと考える。</p>	<p>前段は、実務対応報告第20号の取扱い自体の論点であり、後段は負債と資本の区分に関わる論点であることから、今回の改正ではなく、今後の連結のコンバージェンスの観点からの見直しの過程で検討することとした。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
16) Q1 の A3 脚注 5 における考え方の明確化	<p>実務上は、匿名組合の営業者の損益だけでなく、営業者の資産・負債や営業者との内部取引の重要性をも考慮して、実質的に連結範囲を決定するという考え方が見受けられる。本改正は、このような実務に変更を求めるものか、それとも考え方の一つとして損益の帰属が挙げられているにすぎず、営業者の資産・負債や内部取引の重要性等も考慮して連結範囲を決定するという考え方を否定するものではないのか、理解できるように、営業者を連結の範囲に含めない理由を明示すべきである。もし、本改正が実務に変更を求めるものであれば、利用者の便宜のため、本改正基準の適用により営業者ではなく匿名組合を連結の範囲とする場合の初年度の会計処理について、設例を示すべきである。</p>	<p>今回の改正は、営業者とそれに含まれる匿名組合が異なる企業の子会社となる場合ではなく、いずれも同一の匿名組合員の子会社と考えられ、営業者と匿名組合のいずれも連結の範囲に含めることが可能といえる状況において、一定の場合には、匿名組合を連結の範囲に含めて連結決算手続を行うことが適当という考え方を示したものであり、実務対応報告 20 号における連結の範囲に係る判断基準を変更するものではない。</p>
その他特別目的会社全般に関わる事項について		
17) ビークルの違いによる取扱いの相違について	<p>今回の改正は、限定的な対応とせざるを得なかったという点は理解はできるものの、下記のような事項について、今後の基準の開発にあたって整備していただきたい。特別目的会社の連結の範囲の判定基準について、たとえば、以下のケースのような場合、実質支配力基準の適用について明確となっていない事項があるように思われる。</p> <p>①投資事業組合を利用する場合と信託を利用する場合</p> <p>現行の基準等では、投資事業組合を利用した場合と信託を利用した場合では、子会社の判定方法が統一されていないケースがあるものと思われる。信託法の改正により、特別目的会社に信託を利用するが増加していると思われる。同様のストラクチャーであっても、特別目的会社にどのような法形式のものを利用するかによって、連結範囲の判定が異なるのは合理的ではないと思われる。今後の基準の開発において、異なるストラクチャーを採用した場合であっても、同様の会計処理を行うこととなるよう整備していただきたい。</p>	<p>左記についての問題意識は理解しているが、法形式の差により、実態が異なるケースもあり、今後のコンバージェンスの中で、慎重に検討を行う予定である。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>②投資事業組合を利用する場合と特別目的会社を利用する場合</p> <p>投資事業組合は、意思決定を行う出資者が業務執行の決定も直接行うこととなるため、子会社の判定において、実務対応報告第20号においては、「業務執行の権限」を用いて判断するとされている。一方、特別目的会社では、株式会社同様、議決権のある出資者と緊密者ならびに同意している者であることを要件とされている。</p> <p>このように、投資事業組合のケースと、特別目的会社のケースでは、子会社の判定における判断基準が異なるがために、結果的に、子会社の判定における解釈に差異が生じているケースもあると考えられる。</p> <p>このことから、今後の基準開発においては、投資事業組合の場合の取扱いも含めた検討の中で、統一的な取扱いが可能となるように、「業務執行の権限」の概念の整理を含め、子会社の判定における判断基準の整備を行っていただきたい。</p>	