

「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）」に関するコメント

平成 20 年 2 月 25 日
あずさ監査法人

平成 20 年 1 月 24 日付で公表されました企業会計基準適用指針公開草案第 28 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）」について、あずさ監査法人の監査実務従事者のグループにて検討し、以下のとおり意見をとりまとめましたので提出します。

1. 特別目的会社等に関する支配の判定に関して

本適用指針において、特別目的会社等に関する支配の判定（監査委員会報告第 60 号 4.(2)）を取扱っていない理由を結論の背景で記載してはどうか。

2. 親会社の定義に関して（適用指針第 3 項）

親会社の定義について、連結原則等では、「会社」のみでそれに準じる事業体は含まれていないが、改正後の財務諸表等規則第 8 条 3 項では「会社等」と定義されており、この差異について整理していただきたい。

3. 関連会社の定義に関して（適用指針第 3 項）

関連会社とは、「親会社及びその子会社が、・・・」と変更しているが、この定義によると、子会社の存在しない会社の関連会社は存在しないことになるため、「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」及び現行の監査委員会報告第 60 号の定義と同様に、「会社（当該会社が子会社を有する場合には、当該子会社を含む。）が、・・・」とすべきである。

4. 相互保有株式の定義に関して（適用指針第 5 項）

相互保有株主の括弧書きは、会社法及び会社法施行規則の規定に基づき、以下のいずれかに変更してはどうか。

- ・「会社法第 308 条第 1 項により、株式会社がその総株主の議決権の 4 分の 1 以上を有すること等により、議決権を有しないこととなる当該株式会社の株主の所有する株式」
- ・「会社法第 308 条第 1 項及び会社法施行規則第 67 条により、株式会社が、当該株式会社の株主である会社等の議決権の総数の 4 分の 1 以上を有する場合における当該株主であるものが所有する株式」

5. 子会社の範囲に関する取扱いに関して（適用指針第 13、14、15 項）

第 15 項(1)の「資金調達額の概ね過半についての融資及び出資」の部分は、第 13 項「資金調達額（貸借対照表の負債に計上されているもの）の総額の過半について融資を行っていること」と、第 14 項(3)「資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限らない。）の総額の概ね過半について融資及び出資を行っている場合」に分けて書いてはどうか。

第 15 項(1)は、議決権割合が 40%未満の場合に、資金の関係を通じて支配している例である。この記述は、と（議決権割合が 40%から 50%の場合に、資金の関係

を通じて支配している要件)をまとめたものと思われるが、そのことが読み取りにくいと思う。

また、 と を分けることで、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」Q&A 1の2の書きぶりとも揃うので、理解しやすくなるものと思われる。

6．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場合に関して（適用指針第16項(4)及び24項）

第16項(4) から を満たす場合であっても、「株主総会その他これに準ずる機関を支配する意図が明確であると認められる場合」は、子会社に該当するとされている。ここでいう「支配する意図が明確であると認められる場合」とは、どのような状況を想定しているのかを明らかにしてほしい。

投資企業や金融機関が営業取引として他の会社の株式を所有し、その営業目的を達成するために、当該他の会社等の株主総会等を支配している場合、当該他の会社は子会社に該当しないと解してよいか。「営業目的のための支配」は、「支配する意図をもって株式を所有する場合」の「支配」と異なると考えてよいか。

同様に関連会社について規定した第24項の「重要な影響を与える意図が明確であると認められる場合」についても明らかにしてほしい。

7．ベンチャーキャピタル条項に関して（その1）（適用指針第16項(4)）

第16項(4) では、「売却等により当該他の会社等の議決権の大部分を所有していないこととなる合理的な計画があること」とあるが、この要件の判定に解釈の幅がでるため、「議決権の大部分」については、数値基準を設定すること及び「合理的な計画」には、意思決定機関やその売却時期を定める等の具体的な判断要件を明確にする必要があると思われるがどうか。特に売却時期については、個々の案件によって、投資回収期間は異なることになるが、幅広い解釈を避けるため、具体的な期間、例えば、概ね5年程度と定めてはどうか。

また、当初は、売却目的で保有し、合理的な計画も策定されていたが、市場環境その他の変化により結果的に売却できず、保有し続けているケースもあると思われる。

このような場合は、当初合理的な計画があったとしても、計画見直し段階で連結範囲の見直しも行い、連結範囲に新たに含められることになるのかどうかは実務上議論となる項目と思われるため、計画の見直しと連結範囲の見直しに関する考え方についても、追加検討いただきたいがどうか。

8．ベンチャーキャピタル条項に関して（その2）（適用指針第16項(4)）

ベンチャーキャピタル条項の子会社に該当しない場合の要件 において、「自己の事業の種類と明らかに異なるもの」という要件が示されているが、事業の種類区分が明確でないと、実務上、企業間の処理が整合しないことになるとと思われる。

具体的には、どのレベルの事業分類により、同等かどうかを判断するのかについて明確にする必要があるように思われるがどうか。

9．ベンチャーキャピタル条項に関して（その3）：適用初年度の取扱い

本適用指針では、「適用時期等」について述べられているが、適用初年度の考え方については触れられていない。

連結範囲の見直しが必要となるベンチャーキャピタル条項について、適用初年度の取り扱いを明示願いたい。

特に、16項(4)の「合理的な計画」について、今後取得する分については、当該要件を満たすことが可能と思われるが、過年度取得分については、合理的な計画が存在しない場合も考えられる。このような場合、当初の取得の意図を重視すべきなのかどうかを明らかにされたい。

10．子会社に該当しない会社等に関して（適用指針第20項）

更生会社の場合は、最終的には株主はその地位を失うことが多く、裁判所の監督の下、管財人の主導によって更生手続が行われ、民事再生会社の場合は、事業の継続を目的としている以上、民事再生手続によっても株主はその地位を喪失しないという違いがあること（会計制度委員会研究報告第11号）から、民事再生会社を子会社に該当しないと判断するには、「有効な支配従属関係が存在しない」場合に該当するかどうか慎重に検討する必要があると思われる。そのため、適用指針においては、更生会社と民事再生会社を並列的に記載せず、両者を分けて記載するなどの工夫をすることも考えられるかと思われる。

11．中間法人に関して（適用指針第28項）

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成20年12月1日施行予定）により、中間法人法が廃止され、中間法人は、一般社団法人へ移行することになるため、所要の修正が必要と思われる。

12．会社に準ずる事業体に関する取扱いに関して（適用指針第28項）

本項において、信託の取扱いについて言及してはどうか。

実務対応報告23号Q2によれば、信託は、通常、「会社に準ずる事業体」に該当するとは言えないが、中には子会社及び関連会社に該当する場合がありますとされ、「子会社等の範囲の見直しに係る具体的な取扱い」に準じて、それらに該当する要件が示されている。

本適用指針は、この「具体的な取扱い」を適用する際の指針として位置づけられている（適用指針1項）ことからすると、信託の取扱いについても言及したほうがよいのではないかと思う。

13．連結を作成しない会社が、個別において連結に係る注記を行う場合の適用に関して（適用指針第33項）

本項の内容は、本文(2項)に記述してほしい。本項の内容は、連結を作成しない会社にとっては重要な定めであると考えられるためである。

14．企業集団が多層構造にある場合の取扱いに関して（適用指針第42項）

文章による解説のみでは理解が困難な部分もあるため、単層構造、2層構造、3層構造のようにケース分けして、図（あるいはフローチャートなど）による解説も付け加えたほうが実務上有益と考える。

以上