

第24回

IAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」、
IAS第24号「関連当事者についての開示」

公認会計士 やまもと ちづこ 山本 千鶴子

本稿で取り扱うIAS第7号は、キャッシュ・フロー計算書の作成、開示方法について規定した基準である。現在、「財務諸表の表示」プロジェクトにおいて財務諸表の表示に関する全般的な見直しが協議されており、キャッシュ・フロー計算書の作成及び表示についても当プロジェクトの範囲に含まれている。

また、IAS第24号は、関連当事者の範囲、開示対象取引等について規定した基準である。当該基準は2009年11月に改訂され、改訂後の基準は2011年1月1日以後開始年次期間より発効する。本稿では、改訂後の基準について解説を行う。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

I. キャッシュ・フロー計算書

○IAS第7号の構成

- ・ 目的
- ・ 範囲（第1項～第3項）
- ・ キャッシュ・フローの利点（第4項及び第5項）
- ・ 定義（第6項～第9項）
- ・ キャッシュ・フロー計算書の表示及び報告（第10項～第24項）
- ・ 外貨建のキャッシュ・フロー（第25項～第28項）
- ・ 個別論点
 - ▶ 利息及び配当金の分類方法（第31項～第34項）
 - ▶ 法人所得税（第35項及び第36項）
 - ▶ 子会社、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資（第37項及び第38項）
 - ▶ 子会社及びその他の事業に対する所有持分の変動（第39項～第42 B 項）
 - ▶ 非資金取引（第43項及び第44項）
 - ▶ 現金及び現金同等物の内訳（第45項～第47項）
- ・ 開示（第48項～第52項）
- ・ 発効日（第53項～第55項）
- ・ 付録A及び付録B（キャッシュ・フロー計算書の開示例）※

※ IAS第7号に付属しているが、その一部ではない。

1 IAS第7号の概要及び目的

IAS第7号の目的は、期中のキャッシュ・フローを、営業活動、投資活動及び財務活動からのキャッシュ・フローに分類したキャッシュ・フロー計算書によって、企業の現金及び現金同等物の変動実績に関する情報の提供を求めることにある（IAS第7号目的）。キャッシュ・フロー情報は、企業が現金及び現金同等物を生成する能力を評価する上で有用である。

キャッシュ・フロー計算書は、完全な1組の財務諸表の1つであり、営業、投資及び財務の諸活動に区分して、期中のキャッシュ・フローを報告するものである（10項）。

2 日本基準との主な差異

IAS第7号と日本基準の主要な差異として、表1に示した諸点が挙げられる。

3 現金及び現金同等物

現金は、手許現金と要求払預金からなり、現金同等物は、短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わないものをいう。このため、投資は通常、取得日から3か月以内の短期の償還期限の場合にのみ現金同等物の要件を満たす（6項）。

また、銀行からの借入は、一般的に財務活動に分類されるが、当座借越が企業の資金管理の不可分な構成部分である場合には、現金及び現金同等物の構成要素に含めることができる。

表 1

	IFRS	日本基準
キャッシュ・フロー計算書の目的	キャッシュ・フロー計算書は、期中の現金及び現金同等物の変動を分析している。	IFRSと同様。
現金同等物の定義	現金同等物は、短期（取得日から3か月以内）の流動性の高い投資のうち、容易に一定の金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わないものをいう。通常、持分投資は含まれない。	IFRSと同様。
キャッシュ・フロー計算書の表示	キャッシュ・フロー計算書は、営業、投資及び財務活動に区分して報告される。	IFRSと同様。
営業活動によるキャッシュ・フローの表示	営業活動によるキャッシュ・フローは、直接法又は間接法により報告される。直接法が推奨されている。	IFRSと同様。直接法と間接法の選択適用が認められており、どちらかが推奨されているということはない。
利息及び配当金から生じるキャッシュ・フローの表示	IAS第7号は、金融機関では支払利息、受取利息及び受取配当金を営業活動によるキャッシュ・フローとして分類されるが、他の業種の企業では統一見解はない。ただし、支払利息を財務活動によるキャッシュ・フローとして分類すること並びに受取利息及び受取配当金を投資活動によるキャッシュ・フローとして分類することもできる。支払配当金は、財務活動又は営業活動によるキャッシュ・フローとして報告される。	下記のうち、いずれかを選択する。 ① 受取利息、受取配当金、支払利息は営業活動 支払配当金は財務活動 ② 受取利息、受取配当金は投資活動 支払利息、支払配当金は財務活動
法人所得税から生じるキャッシュ・フローの表示	法人所得税から生じるキャッシュ・フローは、財務及び投資活動に明確に結び付けられる場合を除き、営業活動によるキャッシュ・フローとして分類される。	営業活動によるキャッシュ・フローとして分類される。
外貨建のキャッシュ・フロー	外貨建取引によって生じるキャッシュ・フロー及び在外子会社のキャッシュ・フローは、当該キャッシュ・フローの発生日における為替レートによって換算される。ある期間の平均レートにより外貨建取引又は在外子会社のキャッシュ・フローの換算を行うこともできる。	IFRSと同様。
子会社及びその他の事業単位の取得と処分	子会社又はその他の事業単位の取得及び処分によって生じるキャッシュ・フローの総額は、別個に表示し、投資活動に分類される。特定の項目の開示が要求される。	IFRSと同様。
非資金取引	現金及び現金同等物の使用を必要としない投資及び財務取引（非資金取引）は、キャッシュ・フロー計算書から除外される。ただし、他の箇所において開示しなければならない。	IFRSと同様。
非継続事業のキャッシュ・フロー	開示する。	規定なし。
キャッシュ・フロー計算書の開示例	キャッシュ・フロー計算書の開示例は、IAS第7号の付録として記載されている。	実務指針や連結財規に開示例が記載されている。

4 キャッシュ・フローの区分

キャッシュ・フロー計算書は、営業、投資及び財務の諸活動に区分して表示しなければならない(10項)。キャッシュ・フローは、企業の事業にとって最も適当な方法で、諸活動に区分されなければならない(11項)。

4. 1 営業活動

営業活動とは、企業の主たる収益獲得活動をいい、投資又は財務活動以外のその他の活動をいう(6項)。営業活動によるキャッシュ・フローは、直接法又は間接法のいずれかを用いて報告しなければならない(18項)、直接法の使用を推奨している(19項)。

間接法は純損益から開始し、減価償却等の非資金的性質の取引項目等の影響について損益(Profit or loss)を調整するものである(20項)。IFRSでは、どの損益を使用するかについて規定されていない。IAS第7号の付録Aでは、税金控除前利益を使用しているが、当期利益、営業利益を使用することも容認されると考えられる。

- 棚卸資産及び営業債権・債務の期中変動額
- 減価償却費、引当金繰入額、繰延税金、未実現為替差損益、関連会社の未分配利益、及び非支配持分等の非資金項目
- 現金への影響が投資又は財務活動によるキャッシュ・フローとなる他のすべての項目

4. 2 投資活動

投資活動とは、長期性資産及び現金同等物には含まれないその他の投資の取得及び処分をいう(6項)。22項及び24項において定められているキャッシュ・フローが純額で報告さ

れる場合を除き、投資活動によって生じる総収入及び総支出の主要な区分を、区別して報告しなければならない(21項)。投資活動によって生じるキャッシュ・フローの例には、以下が含まれる(16項)。

- 有形固定資産、無形資産及びその他長期資産を取得するための支出及びそれらの売却による収入
 - 資産計上された開発費に関連する支出
 - 他の企業の持分又は負債性金融商品及びジョイント・ベンチャーに対する持分を取得するための支出及びこれらの売却から生じる収入
 - 他者に対してなされた貸出(金融機関による貸出を除く)の実行による支出及び返済による収入
- 有形固定資産、無形資産及びその他長期資産の取得並びに処分に関連するキャッシュ・フローは通常、投資活動として分類される。ただし、2008年5月にIAS第7号が改訂され、他者に対する貸出のために保有していた有形固定資産項目を日常的に売却する企業にとって、その売却の結果生じるキャッシュ・フローは営業活動によるキャッシュ・フローに分類されることとなった。

4. 3 財務活動

財務活動とは、企業の拠出資本及び借入の規模と構成に変動をもたらす活動をいう(6項)。22項及び24項に規定されるキャッシュ・フローが純額で報告される場合を除いて、投資活動によって生じる総収入及び総支出の主要な区分を、区別して報告しなければならない(21項)。財務活動から生じるキャッシュ・フローの例としては、以下がある(17項)。

- 株式又はその他の資本性金融商品の発行による収入

- 企業自身の株式の買戻し、あるいは償還するための所有者への支出
- 社債、借入金、手形借入、債券、抵当権付借入及びその他の短期又は長期の借入による収入
- 借入金の返済による支出
- ファイナンス・リースの借手である場合の元本要素の返済として処理されるリース料支払

4. 4 利息及び配当の分類区分

受取利息、受取配当金、支払利息及び支払配当金のキャッシュ・フローについて、以下のように規定している(31項)。

- それぞれ区別して開示する。
- 每期継続した方法で営業、投資及び財務活動のいずれかに分類する。基準書では、利息及び配当金の分類方法について、每期継続的に適用する場合、各企業が選択する方法で分類することを認めている。

支払配当金は、財務活動又は営業活動によるキャッシュ・フローとして報告する。財務活動として分類すべきという根拠は、配当金が金融資源の獲得コストに当たるといものである。一方、営業活動として分類すべきという根拠は、企業が営業活動によるキャッシュ・フローから配当金を支払う能力を利用者が判断するのに役立つというものである(34項)。

金融機関では、支払利息、受取利息及び受取配当金は、通常、営業活動によるキャッシュ・フローに分類されるべきである。他の企業では、営業活動によるキャッシュ・フローに分類することが示されているが、支払利息は財務活動、受取利息及び受取配当金は投資活動に分類することができる。これは、支払利息が金融資源の獲得コストであり、受取利息及び受取配当金は投資収益である

ことによる（33項）。

4. 5 資産化された利息の表示

期中の支払利息の総額は、それが損益として計上されていたか、IAS第23号「借入費用」に従って資産化されていたかにかかわらず、キャッシュ・フロー計算書で開示される（32項）。

5 開示

企業が、現金及び現金同等物の使用を伴わない投資又は財務取引を行う場合、その取引はキャッシュ・フ

ロー計算書から除外される。しかし、企業は、非資金取引に関するすべての情報を提供するため、財務諸表にその情報を開示することが必要である（43項）。また、現金及び現金同等物の内訳及びキャッシュ・フロー計算書におけるキャッシュの金額と、財政状態計算書の対応する項目との調整を開示することが必要である（45項）。

6 最近の動向

IASB（国際会計基準審議会）とFASB（米国財務会計基準審議会）

との共同プロジェクト「財務諸表の表示」で、各財務諸表の一体性及び分解の原則等について議論されている。2008年10月に、このプロジェクトのディスカッション・ペーパーが公表され、2010年7月には、第1号及びIAS第7号を置き換え、各財務諸表間の表示区分の統一、直接法を用いたキャッシュ・フロー計算書の作成、営業損益から営業キャッシュ・フローへの調整表の開示等の暫定合意を反映した、スタッフ・ドラフトが公表されている。

II. 関連当事者

○IAS第24号の構成

- ・ 目的（第1項）
- ・ 範囲（第2項～第4項）
- ・ 関連当事者についての開示の目的（第5項～第8項）
- ・ 定義（第9項～第12項）
- ・ 開示（第13項～第27項）
- ・ 発効日及び経過措置（第28項）
- ・ IAS第24号（2003年版）の廃止（第29項）
- ・ 付録（IFRS第8号「事業セグメント」の改訂）

1 IAS第24号の概要及び目的

関連当事者との関係及び取引の開示は、IAS第24号「関連当事者についての開示」で規定されている。当基準書は、最近では2009年11月に改訂された。IAS第24号の目的は、以下のとおりである。

関連当事者との取引は、第三者間との取引と同一条件で行われな可能性があり、また、ある関連当事者の存在が企業の財政状態又は損益に影響を及ぼす可能性がある。このため、企業の財務諸表が、企業の財政状態及び損益が関連当事者の存在や

関連当事者との取引及び未決済残高により影響を受けているかもしれない可能性について、注意を喚起するのに必要な開示が行われるようにすることである（1項）。主要な開示の内容は、経営幹部に対する報酬、関連当事者との間のその他の取引及び支配が存在する場合の関連当事者との関係（取引の有無には関係なし）である。

2 日本基準との主な差異

IAS第24号と日本基準の主要な差異として、表2に示した諸点が挙げられる。

3 範囲

IAS第24号は、以下の事項に適用される（2項）。

- (a) 関連当事者の関係内容、会社と関連当事者の間の取引の識別
- (b) 会社と関連当事者の間の未決済残高の認識及び契約上の義務の認識
- (c) (a)及び(b)の項目の開示が財務諸表で要求される状況の識別
- (d) これらの項目についての開示の決定

3. 1 財務諸表及び連結財務諸表
連結財務諸表においては、企業集団内の関連当事者との取引及び未決

済残高は連結上、相殺消去されるため、企業集団内の関連当事者との取引及び未決済残高は開示されない（4項）。

個別財務諸表を開示する場合、個別財務諸表においても関連当事者の開示が要求される。さらに、子会社も、企業集団内のその他の企業との取引及び未決済残高について開示が要求される。関連当事者との取引及び企業集団内のその他の企業との未決済残高は、企業の個別財務諸表に開示される（4項）。

4 関連当事者の定義

関連当事者は9項で定義されているが、ある企業（「企業A」とする）の関連当事者は、以下が該当する。

- 企業Aの親会社、子会社、兄弟会社、関連会社及び共同支配企業
- 企業Aに重要な影響力を有する又は共同支配する企業
- 企業Aを支配、共同支配する又は重要な影響力を有する個人及び
 - ▶ その家族の近親者
 - ▶ 個人又はその家族が支配、共同支配する又は重要な影響力を有するその他の企業
 - ▶ 個人又はその家族が、直接又は間接に重要な議決権を有するその他の企業
- 企業A又はその親会社の経営幹部の一員及び
 - ▶ その経営幹部の近親者
 - ▶ その経営幹部又はその近親者が支配、共同支配する又は重要な影響力を有するその他の企業
 - ▶ その経営幹部又はその近親者が、直接又は間接に重要な議決権を有するその他の企業
- 企業A又は企業Aの関連当事者である企業の従業員の給付のため

表 2

	IFRS	日本基準
関連当事者の定義	関連当事者は、報告企業を支配又は重要な影響力を与えている当事者（親会社、所有者又はその家族、主要株主及び経営幹部を含む）及び報告企業に支配される又は重要な影響力を及ぼされる当事者（子会社、ジョイント・ベンチャー、関連会社及び退職後給付制度を含む）である。	関連当事者とは、ある当事者が他の当事者を支配しているか、又は、他の当事者の財務上及び業務上の意思決定に対して重要な影響力を有している場合の以下の当事者等をいう。 ① 親会社 ② 子会社 ③ 財務諸表作成会社と同一の親会社を持つ会社 ④ 財務諸表作成会社が他の会社の関連会社である場合における当該他の会社（以下「その他の関係会社」という。）並びに当該その他の関係会社の親会社及び子会社 ⑤ 関連会社及び当該関連会社の子会社 ⑥ 財務諸表作成会社の主要株主及びその近親者 ⑦ 財務諸表作成会社の役員及びその近親者 ⑧ 親会社の役員及びその近親者 ⑨ 重要な子会社の役員及びその近親者 ⑩ ⑥から⑨に掲げる者が議決権の過半数を自己の計算において所有している会社及びその子会社 ⑪ 従業員のための企業年金（企業年金と会社の間で掛金の拋出以外の重要な取引を行う場合に限る）
開示	以下の開示を要求される。 －関連当事者間で取引がなくても支配を及ぼす関係（親会社と子会社との間の関係の開示。親会社が最終的な支配当事者と異なる場合には、最終的な支配当事者を開示） －関連会社取引 －経営幹部の報酬（報酬タイプの分析を含む）	以下の開示を要求される。 親会社及び関連会社が存在する場合には、その名称等を開示する。 連結財務諸表において連結会社と関連当事者との取引を開示対象とする。 役員報酬、役員賞与及び役員退職慰労金の支払いの開示は、関連当事者の開示としては要求されていない（別途、役員報酬として開示する）。役員報酬の開示に含まれない経済的利益の供与は、関連当事者の開示に含まれると解される。
開示の内容	関連当事者取引について、取引の潜在的な影響を理解できるように、関連当事者の関係及び十分な情報の開示が要求されている。	IFRSと同様であるが、日本基準では、関連当事者間で重要な取引がある場合のみ関係を開示する。
開示対象取引	基準の下で開示される関連当事者取引の例は、以下のとおりである。 －物品の購入又は販売	開示される関連当事者取引の例は、以下のとおりである。 （開示に関する重要性に関する数値基準あり） －損益計算書項目に係る取引

	<ul style="list-style-type: none"> -有形固定資産及びその他の資産の購入又は販売 -役務の提供又は收受 -リース -研究・開発の移転 -ライセンス契約による移転 -財務契約による移転（借入及び出資を含む） -保証又は担保の提供 -その企業に代わって又はその他の企業に代わって企業が行う負債の決済 	<ul style="list-style-type: none"> -有形固定資産及び有価証券の購入、売却取引 事業の譲受又は譲渡 -損益計算書項目に係る取引 -リース -有形固定資産の購入、売却取引 事業の譲受又は譲渡 -有形固定資産の購入、売却取引 事業の譲受又は譲渡 -資金貸借取引、資本取引 -債務保証等及び担保提供又は受入れ -特段の規定なし -無償取引（無利息貸付、寄付等）や、有償取引における低利貸付などのように取引金額が時価に比して著しく低い場合
開示対象外の取引	連結企業集団内の取引	<ul style="list-style-type: none"> ① 連結財務諸表の作成に当たって消去された取引 ② 取引条件が一般取引と同様であることが明確な取引 ③ 役員報酬、賞与、退職慰労金

を把握することが実務上困難であった。このため、改訂基準では、以下の政府関連企業に対する開示要求が免除された。

- 報告企業を支配、共同支配する又は重要な影響力を有している政府
 - 同一の政府が報告企業及び当該企業の両方に対し、支配、共同支配及び重要な影響力を有しているために関連当事者となる別の企業
- また、本改訂では、関連当事者の定義が明確化された。これは、改訂前の基準で不明確であった関連当事者の定義を簡略化することにより、本来の意味を明確にし、不整合を取り除いたものである。次頁の表3は、改訂基準で明確化された例である。

の退職後給付制度

5 関連会社との取引

関連会社との取引とは、報告企業と関連当事者間で資源、役務又は債務を移転する取引をいい、有償、無償を問わない(9項)。

6 開示

関連当事者についての開示には、関連当事者との関係、取引、残高及び契約上の義務が含まれる。また、経営幹部の報酬及び経営幹部に支払われた報酬の合計及び次の項目ごとの明細を開示する(17項)。

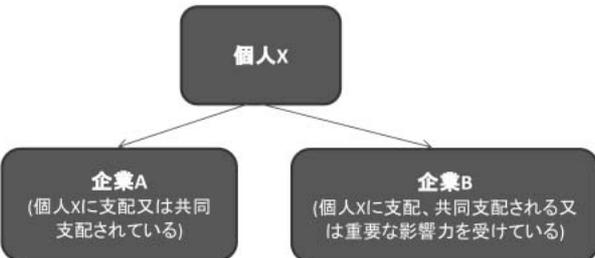
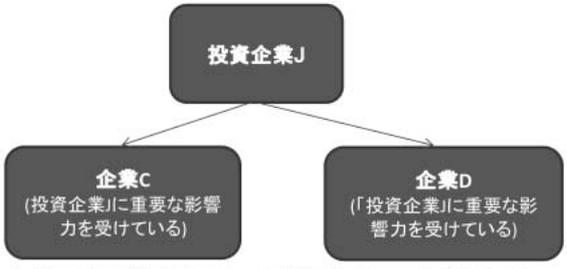
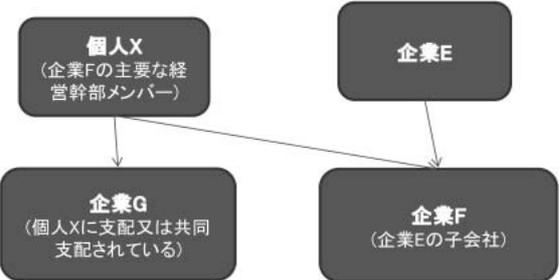
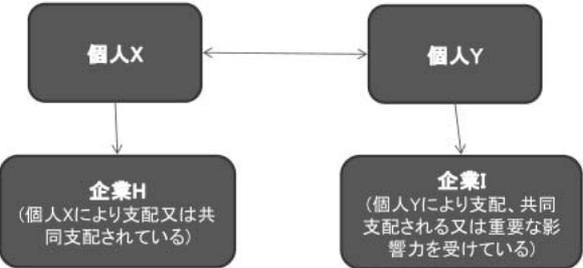
- 短期従業員給付
- 退職後給付
- その他の長期給付
- 解雇給付
- 株式報酬

7 基準の改訂

2009年11月に、国際会計基準(IAS)第24号が改訂された。改訂基準は、政府により支配、共同支配される、又は重要な影響力を受ける企業(以下「政府関連企業」という。)に対する開示要求が簡略化された。これとともに、関連当事者の定義が明確化された。改訂基準は2011年1月1日以後開始する年次期間から発効し、遡及適用が要求される。したがって、初度適用企業において、比較期間の開示は修正再表示されなければならない。

改訂前のIAS第24号は、政府関連企業に関する特定の免除規定が定められていなかったため、政府の支配が後半にわたる企業にとって、すべての政府関連企業を識別し、すべての関連当事者取引及びその勘定残高

表 3

<p>投資家としての個人</p>  <p>個人Xは、企業Aを支配又は共同支配している。 個人Xは企業Bに対し支配、共同支配する又は重要な影響力を有している。 改訂基準は、企業A及び企業Bは、両企業の財務諸表の目的上、関連当事者である。</p>	<p>投資企業の関連会社2社</p>  <p>企業C及び企業Dは、投資企業Jの関連会社改訂基準により、企業C及び企業Dは互いに関連当事者ではないことが明確化された。 2社の関連会社に対する共通の投資があるからといって、関連会社2社同士が互いに関連当事者であるとは限らない。</p>
<p>主要な経営幹部メンバーの投資</p>  <p>企業Gは、個人Xに支配又は共同支配されている。また、個人Xは、企業Fの主要な経営幹部メンバーである。 改訂基準では、企業F（すなわち、個人Xに経営される企業）は、企業Gの財務諸表の目的上、企業Gの関連当事者である（従前のIAS第24号は、報告企業の主要な経営幹部の投資対象を報告企業の関連当事者として取り扱っていたと指摘している。しかしながら、従前の基準では、その逆の状況を関連当事者に含めていなかった。）。</p>	<p>投資を保有する家族の近親者</p>  <p>個人X及び個人Yは、夫婦である。個人Xは企業Hを支配又は共同支配しており、個人Yは企業Iを支配、共同支配する又は重要な影響力を有している。 改訂基準は、企業H及び企業Iは、両企業の財務諸表の目的上、関連当事者である。 改訂基準は、関連当事者の定義に関して、「関連会社」及び「ジョイント・ベンチャー」には関連会社の子会社及びジョイント・ベンチャーの子会社を含めると述べている。したがって、関連会社の子会社及び関連会社に重要な影響力を有する投資家は互いに関連している。</p>