

AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

20

2007
April

- ・「リース取引に関する会計基準(案)」および「リース取引に関する会計基準の適用指針(案)」について
- ・ 共通支配下における組織再編行為の会計処理の見直しについて
- ・ 関連当事者の開示
- ・ 海外取引の実態と移転価格税制(前編)
- ・ 進展する企業の社会的責任(CSR)
- ・ 海外トピック - グローバル

関連当事者の開示

あずさ監査法人 代表社員 金子 寛人

平成18年10月17日に、企業会計基準委員会より「関連当事者の開示に関する会計基準」および「同適用指針」が公表されました。これは、関連当事者の開示がIASB*との会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトにおける検討項目となったことを踏まえ、検討、整備されたものです。

本稿では、現行の証券取引法関係規則からの変更点を中心に解説します。

*IASB(International Accounting Standards Board) = 国際会計基準審議会

I 関連当事者の範囲

会計基準第5項によれば、現行の証券取引法関係規則に追加的に開示が要求される関連当事者は以下の6者になります。

1 財務諸表作成会社の共同支配投資企業

2 共同支配企業

これらは「企業結合に係る会計基準」で定められていますので、証券取引法関係規則の改正等により、「その他の関係会社」と「関連会社」にそれぞれ含まれることを明確にしています。

3 親会社の役員およびその近親者、これらの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およびその子会社

国際的な会計基準とのコンバージェンスを背景にその対象を拡大したと考えられます。

4 重要な子会社の役員およびその近親者、これらの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およびその子会社

専門委員会ではこの「重要」が子会社にかかるのか、役員にかかるのか議論になりましたが、会社グループの事業運営に強い影響力を持つ者が子会社の役員にいる場合には、当該役員がこれに該当することとし、さらに、会社グループの中核となる事業活動を子会社に委ねている場合（最近増えている組織再編による純粋持株会社の設立の場合など）には、当該子会社の役員のうち当該業務を指示し、統制する役員がこれに該当するとされています。すなわちその役員個人のグループにおける重要性で判断することになります（会計基準21項）。

5 従業員のための企業年金（企業年金と会社の間で掛金の拠出以外の重要な取引を行う場合に限る）

これはIAS24号およびSFAS57号を参考に今回の基準に取り入れられました（同23項）。実務上は大きな影響はないと考えられます。

6 会計参与およびその近親者、これらの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およびその子会社

会計参与は新たに会社法上、役員として規定されたことを踏まえたものです。

会計トピック 3

また、本会計基準における関連当事者に該当するかどうかは、あくまでも実質基準で判定して、形式基準ではないことを明確にしていますので、注意が必要です(会計基準17項)。したがって、創業者一族で役員を退任しても強い影響力を持つ場合などは、役員に準ずる者として考えられます。

実務上さらに注意すべきは、連結財務諸表と個別財務諸表での関連当事者の範囲が異なる点です。連結財務諸表においては連結子会社は連結の範囲に含まれていますので関連当事者に該当せず、また、個別財務諸表においては重要な子会社の役員およびその近親者等は関連当事者に該当しないことに留意が必要です。

II 開示すべき取引の範囲

次の変更点として、現行の証券取引法関係規則で開示すべき取引の範囲はあくまでも財務諸表提出会社との関係で決められていましたが、今回の会計基準によれば、連結グループ(親子全体)と関連会社等で見ようになります。すなわち従来親会社と関連会社等の取引がその範囲でしたが、今回は連結子会社と関連会社等の取引も開示対象になります(会計基準6項、図表1参照)。

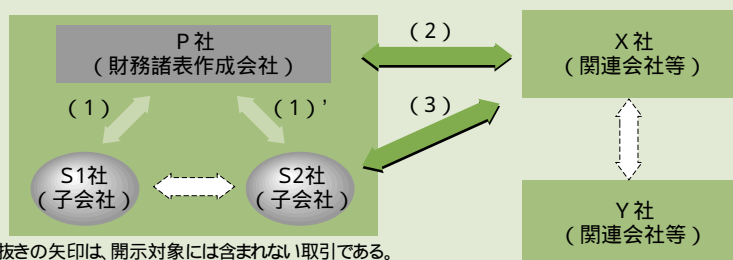
なお、連結財務諸表における開示では、連結財務諸表を作成するにあたって相殺消去した取引は、現行の証券取引法関係規則や国際的な会計基準と同様、開示対象から除くこととされています(会計基準6項)。

III 関連当事者との取引に関する開示

1. 追加された開示項目

今回の新たな会計基準では、現行の証券取引法関係規則の開示項目(会計基準10項(1)~(7))に加えて、関連当事者との取引に関わる貸倒懸念債権や破産更生債権等に関わる情報として、貸倒引当金繰入額や貸倒損失等に関する情報の開

図表1 開示すべき取引の範囲



白抜き矢印は、開示対象には含まれない取引である。

(注)関連当事者の範囲と開示対象取引

関連当事者の範囲

P社の個別財務諸表上：S1社、S2社、X社、Y社

P社の連結財務諸表上：X社、Y社

開示対象となる関連当事者との取引の範囲

ア.連結財務諸表作成会社の場合：現行の証券取引法関係規則では(2)のみ

本会計基準等では、(2)及び(3)

連結財務諸表上は、P社、S1社、S2社が連結会社であり、これらと関連当事者との取引が開示対象

イ.非連結財務諸表作成会社の場合：現行の証券取引法関係規則では(1)、(1)'、(2)

本会計基準等でも同じ。(1)、(1)'及び(2)

出所：「関連当事者の開示に関する会計基準」および「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」の公表

示も求めています(会計基準10項(8))。これについては開示することによって信用不安を発生させる可能性があるので反対という声もあがりましたが、投資判断情報として有用であり、IAS24号でも開示が求められているという理由で追加されました。

また、その開示例1(関連当事者との取引(2)関連会社等も紹介されています(図表1))。開示方法については、個々の会社ごとではなく合算ベースでの開示も許容されています。

2. 関連当事者との取引に関する重要性の判断基準

従来(監査委員会報告第62号IV 2)との変更点は、役員等の個人の関連当事者との取引については100万円を超えるすべての取引だったものが、1000万円に引き上げられました。

これは、米国におけるレギュレーションS-K(12万ドル超が対象)を参考に決定されました(適用指針31項、32項)。

また、関係会社等以外の会社の代表者を兼務し、その代表者として会社と取引を行う場合においても、会社間の通常取引という観点からは関係会社等の代表者として取引する場合と同様と考えられる(監査委員会報告62号IV 2)ことから、この場合も関連当事者が法人である場合の取引の判断基準により重要性を判断することにされました(適用指針33項)。

3. 関連当事者の存在に関する開示

(1) 親会社の情報

現行の証券取引法関係規則では、財務諸表作成会社と関連当事者との取引に関する開示のみしか求められておりませんが、親会社等の情報は、会社の財務諸表を理解するうえで重要な情報と考えられてきていますので、国際的な会計基準と同様に親会社の存在に関する開示も必要になります。具体的には親会社の名称および上場または非上場の別の開示を求めています(会計基準11項(1)、38項および適用指針10項)。

(2) 重要な関連会社の要約財務情報

次に重要な関連会社の要約財務情報の開示も求められるようになります。これは、米国APB18号やIAS28号および31号において、共同支配会社を含む関連会社に関する要約財務情報の注記開示が要求されていることから、国際的な会計のコンバージェンスの観点から新たに追加されました(会計基準11項、39項)。

具体的には、適用指針第11項によれば以下のようになります。

重要な関連会社の要約財務諸表は、持分法投資損益(共同支配会社の場合は持分法に準ずる処理を適用した場合の投資損益)の算定に用いた財務情報をもとに、主な貸借対照表項目および損益計算書項目を開示するようになります。また、個別開示のほかに、重要な関連会社のあるいは持分法を適用したすべての関連会社の合算ベースでも認められています。その場合は、その旨および重要な関連会社の名称を記載することが必要です。

開示例も「2 親会社及び重要な関連会社に関する情報」として記載されています。以下の記載例を参照してください(「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」より抜粋して転載)。

会計トピック 3

図表 2 開示例

1. 関連当事者との取引 - 関連会社等の場合 -

種類	会社等の名称	所在地	資本金又は出資金	事業の内容	議決権等の所有(被所有)割合	関連当事者との関係	取引の内容	取引金額	科目	期末残高
関連会社 (当該関連会社の子会社を含む)	D社	県市	×××	情報処理サービス業	所有 直接25%	役務の受入れ 役員の兼任	コンピュータ・プログラムの外注(注1) 増資の引受(注2)	×××	支払手形及び買掛金	×××
	E社(注3)	県市	×××	業	所有 直接60%	資金の援助 役員の兼任	資金の貸付(注4) 利息の受取(注4)	×××	長期貸付金(注8)	×××
	F社	県市	×××	業	なし	なし	債権放棄(注5)	×××	—	—
	G社	県市	×××	業	所有 直接25%	××の販売 役員の兼任	××の売上(注6)	×××	更生債権その他これに準ずる債権(注8)	×××
	H社	県市	×××	業	所有 直接30%	資金の援助	資金の貸付(注7)	×××	更生債権その他これに準ずる債権(注8)	×××

上記の金額のうち、取引金額には消費税等が含まれておらず、期末残高には消費税等が含まれている。
 取引条件及び取引条件の決定方針等
 (注1) コンピュータ・プログラムの外注については、D社から提示された価格と、他の外注先との取引価格を参考にしてその都度交渉の上、決定している。
 (注2) 当社がD社の行った第三者割当増資を1株につき××円で引き受けたものである。
 (注3) 共同支配企業である。
 (注4) E社に対する資金の貸付については、市場金利を勘案して利率を合理的に決定しており、返済条件は期間3年、半年賦返済としている。なお、担保は受け入れていない。
 (注5) 債権放棄については、経営不振のF社の清算終了により行ったものである。
 (注6) 市場価格、総原価を勘案して、当社希望価格を提示し、毎期価格交渉の上、取引条件を決定している。
 (注7) 資金の貸付については、×年×月より無利息としている。
 (注8) 関連会社(当該関連会社の子会社を含む。)への更生債権等に対し、合計××百万円の貸倒引当金を計上している。また、当連結会計年度において合計××百万円の貸倒引当金繰入額を計上している。(*)

(*) 会計基準第10項(8)なお書きにより、関連当事者の種類ごとに関連当事者に対する貸倒懸念債権及び破産更生債権等に係る情報を合算して記載する場合、上記のように表中の債権に対するものを記載する方法の他、表中に脚注番号を振らず、すべての関連会社(当該関連会社の子会社を含む。)の貸倒懸念債権及び破産更生債権等に対する貸倒引当金及び貸倒引当金繰入額等の合計額を脚注の下に別途文章で記載することもできる。

2. 親会社及び重要な関連会社に関する情報

(1) 親会社情報

A社 (証券取引所に上場)

重要な関連会社を合算して記載する場合

当連結会計年度において、重要な関連会社はD社及びE社であり、両社の財務諸表を合算して作成した要約財務情報は以下のとおりである。

(2) 重要な関連会社の要約財務情報

(前提) 重要な関連会社として、D社とE社が該当する場合

重要な関連会社を個別に記載する場合

当連結会計年度において、重要な関連会社はD社及びE社であり、その要約財務情報は以下のとおりである。

	D社	E社
流動資産合計	×××××	×××××
固定資産合計	×××××	×××××
流動負債合計	×××××	×××××
固定負債合計	×××××	×××××
純資産合計	××××	××××
売上高	×××××	×××××
税引前当期純利益	××××	××××
当期純利益	××××	××××

流動資産合計	×××××
固定資産合計	×××××
流動負債合計	×××××
固定負債合計	×××××
純資産合計	××××
売上高	×××××
税引前当期純利益	××××
当期純利益	××××

重要な関連会社を含むすべての持分法適用関連会社を合算して記載する場合
 当連結会計年度において、重要な関連会社であるD社及びE社を含む、すべての持分法適用関連会社(××社)の要約財務情報は以下のとおりである。

流動資産合計	×××××
固定資産合計	×××××
流動負債合計	×××××
固定負債合計	×××××
純資産合計	××××
売上高	×××××
税引前当期純利益	××××
当期純利益	××××

要約財務諸表を開示する関連会社の重要性を判断するうえでは、適用指針第19号に具体的な基準が示されています。

- 1 各関連会社の総資産(持分相当額)が、総資産の10%を超える場合
- 2 各関連会社の税引前当期純損益(持分相当額)が、税金等調整前当期純損益の10%を超える場合、ただし最近5年間の平均値を使うこともできる。

また、適用指針第20号には、重要性の判断では一時的に数値基準が下回った場合でも開示の継続性を検討するように規定されています。

4. その他の留意点(現行の証券取引法関係規則から変更がないことの確認)

(1) 開示対象外取引

現行の証券取引法関係規則と同様に、1 一般競争入札による取引ならびに預金利息および配当の受取り、その他取引の性質から見て取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引と、2 役員に対する報酬、賞与および退職慰労金の支払いを開示対象外としています(会計基準9項)。ただし、上記1のように一般の取引と同様であることが明白な場合を除き、第三者との取引と同等な条件であっても開示は省略できないことに注意が必要です。一般的な取引条件の解釈は判断が難しいので恣意性が入りやすいため、開示対象外取引は限定的に解釈されることとなります(会計基準32項)。

役員報酬の開示については、財務情報かどうかの位置づけが議論されましたが、米国基準の例と現行の開示府令による非財務情報のコーポレートガバナンスに関する開示を考慮して、開示対象外で落ち着きました。

(2) 資本取引

会社と関連当事者との間での増資の引受けや自己株式の取得などの資本取引は現行の証券取引法関係規則と同様に開示対象取引に含めることとしていますが、公募増資は、取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引に考えられていますので、開示対象外となります(会計基準28項)。

(3) 無償取引や低廉な価格での取引

無償取引や低廉な価格での取引については、独立第三者間取引であったと仮定した場合の金額を見積ったうえで重要性の判断を行い、開示対象とすることがどうかを決定するものとされています(会計基準7項、29項)。

(4) 形式的、名目的には第三者との取引

形式的、名目的に第三者を経由した取引で、実質上の相手先が関連当事者であることが明確な場合には、開示対象に含めることとなります(会計基準8項、30項)。

IV 適用時期

当該会計基準ならびに適用指針は、財務諸表作成会社における受入準備期間を考慮して、平成20年4月1日以降開始する連結会計年度および事業年度から適用されます。ただし、1年前の早期適用も認められます(会計基準12項)。これに伴い、日本公認会計士協会 監査委員会報告第62号の改廃が予定されています。

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あずさセンタービル

TEL : 03-3266-7500(代表)

FAX : 03-3266-7600

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2007 KPMG AZSA & Co.,
an audit corporation incorporated under the
Japanese Certified Public Accountants Law and
a member firm of the KPMG network of
independent member firms affiliated with
KPMG International, a Swiss cooperative.
All rights reserved. Printed in Japan.