

「関連当事者の開示～」 2009年3月期から強制適用へ

制度調査部
鈴木 利光

財務諸表上開示すべき「関連当事者との取引に関する注記」の概要

【要約】

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2006年10月17日付にて、企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」を公表した。

この会計基準等は、2005年3月から開始したASBJと国際会計基準審議会（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の一環として公表されたものである。

この会計基準等は、従来の取扱いと比較して財務諸表にて開示する「関連当事者との取引」において、「関連当事者」及びその関連当事者との「取引」の範囲を拡充している。また、開示における重要性の判断基準を見直している。

【目次】

- ・ はじめに （P1）
- ・ 解説 （P2）
- ・ 適用時期 （P9）

【別紙】参考資料（概念整理） （P10）

・ はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2006年10月17日付にて、企業会計基準第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」（以下、「本会計基準」という）及び企業会計基準適用指針第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」（以下、「本適用指針」という）を公表した。本会計基準及び本適用指針（以下、総称して「本会計基準等」という）は、2005年3月から開始したASBJと国際会計基準審議会（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の一環として公表されたものである。

従来、わが国においては、関連当事者の開示に関しては、専ら「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、「財規」という）及び「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、「連結財規」という）に基づいて行われていた。

本会計基準等は、公表時点における財規及び連結財規と比較して、財務諸表にて開示する「**関連当事者との取引**」において、「**関連当事者**」及びその**関連当事者との「取引」**の範囲を拡充して



いる (1)。また、**開示における重要性の判断基準**を見直している (2)。

- (1) 本会計基準等の公表後の 2006 年 12 月 26 日付にて、本会計基準等の公表に伴う内容の拡充のため、財規及び連結財規が改正されている。
- これにより、本会計基準等と現行の財規及び連結財規とを比較して、開示する「関連当事者」及び「取引」の範囲に実質的な差はなくなっているものと考えられる。
- (2) 現行規定上、監査委員会報告第 62 号「関連当事者との開示に関する監査上の取扱い」に開示における重要性の判断基準が定められているが、会計基準等としての定めはない。なお、監査委員会報告第 62 号「関連当事者との開示に関する監査上の取扱い」は、本会計基準の適用にあたり、その改廃を検討すべきとされている¹。

本稿では、本会計基準等の要点を簡潔に解説するものとする²。

なお、本会計基準等に関する概念整理を別紙に掲載している。必要であれば参照されたい。

解説

1. 公表の背景

ASBJ は、本会計基準等の公表の背景として、以下の 2 つを挙げている³。

- 国際会計基準との**コンバージェンス** (3)
 - そもそも、関連当事者との取引を開示することの目的は、会社と関連当事者との取引は対等な立場で行われているとは限らず、会社の財政状態や経営成績に不当な影響が及ぶことがあることから、財務情報の適切な利用の観点から、その影響を財務諸表利用者が適切に把握できるようにする点にある。
- そして、近年、いわゆる「**純粋持株会社**」(グループ全体の経営戦略の立案及び子会社管理に専念し、株式所有を通じて、実際に製造・販売などの事業活動を行う会社を支配する会社)が増加傾向にあり、財務諸表上開示する「関連当事者との取引」の範囲を見直す必要性が指摘されていた (4)。

- (3) 米国会計基準では SFAS 第 57 号「関連当事者の開示」が、国際会計基準では IAS 第 24 号「関連当事者についての開示」が関連当事者との取引の開示を規定している。
- (4) 具体的には、純粋持株会社の増加(連結グループの組成の増加)に伴い、従前は開示対象ではなかった、連結子会社と関連会社との取引を開示対象とするなどの見直しが必要ではないかという指摘がされていた。
- すなわち、純粋持株会社の設立という形で連結グループを組成することで可能となる、(実質的に事業を営む)連結子会社と関連会社との間の不公正・不透明な取引を開示対象とすべきではないか、という問題が提起されていたのである。

¹ 本会計基準第 13 項参照

² 「財務諸表利用者の視点から考える 関連当事者開示の活用例」(大和総研制度調査部長 吉井一洋/中央経済者「経理情報」2008.1.10・20[No1171])参照

³ 本会計基準第 15 項参照

2. 規定事項

本会計基準等は、財務諸表上開示する「関連当事者との取引」に関して、おおむね以下の事項を定めている（ページ数は本稿における該当箇所）。

「関連当事者」の範囲（P3）

開示対象となる関連当事者との「取引」の範囲（P5）

関連当事者との取引に関する開示項目（P7）

関連当事者の存在に関する開示（P8）

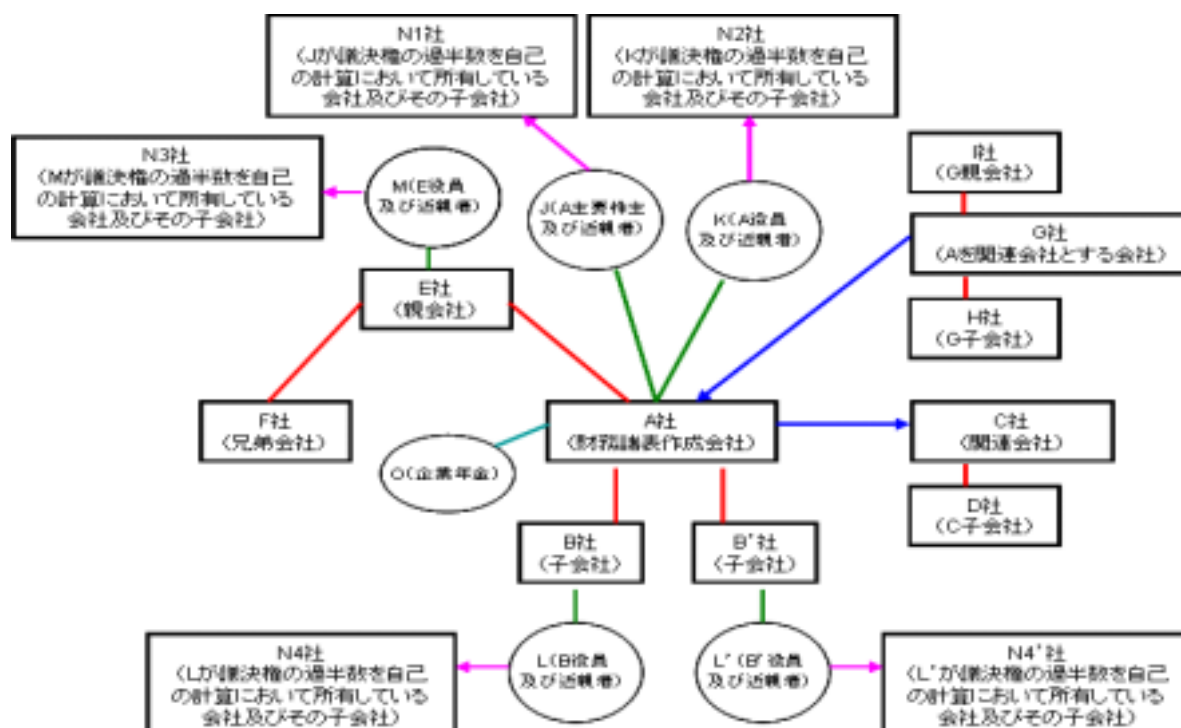
重要性の判断基準（P9）

なお、本稿では割愛するが、本適用指針末尾に開示例が付されている。

3. 「関連当事者」の範囲

「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当事者等」⁴をいう。

具体的には、次に掲げる者をいう⁵。以後、図中の「A社」等の用語はそのまま用いるものとする。また、「親会社」「子会社」「関連会社」の用語の定義については別紙（P10）を参照されたい。



(出所) 大和総研制度調査部作成

⁴ 本会計基準第5項

⁵ 本会計基準第5項参照

「関連当事者」	
■	親会社（E社）
■	子会社（B社、B'社）（5）
■	財務諸表作成会社と同一の親会社をもつ会社（F社）
■	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（G社、I社及びH社）（6）
■	関連会社及び当該関連会社の子会社（C社及びD社）（6）
■	財務諸表作成会社の主要株主及びその近親者（J）（7）
■	財務諸表作成会社の役員及びその近親者（K）（8）
■	親会社の役員及びその近親者（M）
■	子会社の役員のうち重要な役員及びその近親者（L、L'。ただし、重要な役員及びその近親者の場合に限る）（9）
■	から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（N1社、N2社、N3社及びN4社）（9）
■	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）（10）（10）

（5）連結財務諸表上は、連結子会社を除く。

（6）「その他の関係会社」には、「**共同支配投資企業**」（財務諸表作成会社を共同で支配する企業をいう）が含まれる。

「関連会社」には、「**共同支配企業**」（財務諸表作成会社（連結財務諸表上は連結子会社を含む）と他の独立した企業により共同で支配されている企業）が含まれる。

（7）「主要株主」とは、保管態様を勘案した上で、自己又は他人の名義をもって総株主の議決権の10%以上を保有している株主をいう。

「近親者」とは、二親等以内の親族（自身の配偶者、父母、兄弟、姉妹、祖父母、子、孫及び配偶者の父母、兄弟、姉妹、祖父母並びに兄弟・姉妹・子・孫の配偶者）をいう。

（8）「役員」とは、取締役、会計参与、監査役、執行役又はこれらに準ずる者をいう。

「これらに準ずる者」には、相談役、顧問、監査役設置会社の執行役員等が含まれる。たとえば創業者の場合、役員を辞めてからも経営に強い影響を持つこともありうる。そこで、役員を退任した者であっても実質的に「これらに準ずる者」に該当する場合は、「役員」に含めることとしている。

（9）個別財務諸表上は、の者及びの者に係るの者を除く。

なお、「子会社」には、会社以外の事業体（投資事業組合等）も含まれる。

（10）退職給付信託の設定は掛金の拠出に含まれるため、開示対象取引には該当しない。これに対し、会社が掛金の拠出以外で企業年金と直接取引を行う場合や企業年金が会社から借入れを行う場合、退職給付信託の信託財産の入替えや返還を行う場合などは、これらの取引に重要性があれば開示対象となる。

「関連当事者」のうち、本会計基準等の公表時点において、財規及び連結財規と比較して追加的に明示された者は、以下のとおりである⁶。

追加的に明示された「関連当事者」	
A	共同支配投資企業（「その他の関係会社」に含まれる）（ 11 ）
B	共同支配企業（「関連会社」に含まれる）（ 11 ）
C	親会社の役員及びその近親者、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及びその子会社
D	子会社の役員のうち重要な役員及びその近親者、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及びその子会社（ 12 ）
E	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り）
F	会計参与及びその近親者、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及びその子会社

（ 11 ） 「共同支配投資企業」及び「共同支配企業」が「関連当事者」に追加されたのは、両者が「企業結合に係る会計基準」にて新たに定められたことに基づく財規及び連結財規の改正等による⁷。

具体的には、財務諸表作成会社（又はその連結子会社）がその事業を共同支配企業として切り出した場合も、その事業との取引を開示すべく、共同支配企業を「関連当事者」に含めている。

（ 12 ） 「子会社の役員」が「関連当事者」に追加されたのは、純粋持株会社を念頭に置いてのことである。すなわち、（純粋持株会社形態に限定されないが、）実質的に事業活動を行っている財務諸表作成会社の子会社の役員（子会社の役員のうち重要な役員）が当該子会社と取引を行った場合の当該取引の開示の必要性を想定したことによる⁸。

4. 開示対象となる関連当事者との「取引」の範囲

(1) 「関連当事者との取引」

「関連当事者との取引」とは、以下のものをいう⁹。

- 報告会社と関連当事者との取引（対価の有無にかかわらず、資源若しくは債務の移転、又は役務の提供をいう。以下同様）
- 関連当事者が第三者のために報告会社との間で行う取引
- 報告会社と第三者との間の取引で関連当事者が当該取引に関して報告会社に重要な影響を及ぼすもの

上記 の取引の例としては、報告会社の社外取締役や社外監査役がグループ外の会社の代表取締役である場合における、当該グループ外の会社との取引等が考えられる。

⁶ 「企業会計基準第 11 号『関連当事者の開示に関する会計基準』及び企業会計基準適用指針第 13 号『関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針』の公表」P2 参照

⁷ 本会計基準第 24 項参照

⁸ 本会計基準第 21 条参照

⁹ 本会計基準第 5 項参照

(2) 報告会社が連結財務諸表作成会社の場合

報告会社が連結財務諸表作成会社の場合、**コンバージョン**及び**純粹持株会社**の増加傾向に考慮し、国際的な会計基準と同様に、**新たに財務諸表提出会社の連結子会社と関連当事者との取引も開示対象**としている。

なお、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開示対象とならない¹⁰ (13)。

また、連結会社が関わらない関連当事者同士の取引は、開示対象外である。

具体的には、以下のとおりである (P3 ~ P4 参照)。

- A 社と C ~ 0 との取引
- **B 社と C ~ 0 との取引、及び B ' 社と C ~ 0 との取引**

(13) 具体的には、財務諸表作成会社と連結子会社との間の取引、及び連結子会社間の取引を指す。

(3) 報告会社が非連結財務諸表作成会社の場合

報告会社が非連結財務諸表作成会社の場合に開示対象となる関連当事者との「取引」の範囲については、従前の取扱いと同様である。

具体的には、以下のとおりである (P3 ~ P4 参照)。

- A 社と C ~ 0 との取引
- A 社と B 社との取引、及び A 社と B ' 社との取引

(4) 「取引」の一般性の有無他

開示対象となる「取引」については、以下の点に留意するものとしている。

- 開示対象となるのは「重要な」取引である。関連当事者との無償取引や低廉な価格での取引における「重要性」の判断は、実際の取引価格ではなく、第三者間取引であったと仮定して金額を見積もることによるものとしている¹¹。
- 形式的・名目的に第三者を経由した取引といえども、実質的な相手方が関連当事者であることが明らかである場合には、開示対象となる「取引」に該当しうるとしている¹²。
- 関連当事者との取引のうち、以下の取引は開示対象外としている¹³。
 - 1) 取引の性質からみ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
(ex. 一般競争入札による取引、預金利息及び配当の受取り etc)
 - 2) 役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払い (14)

¹⁰ 本会計基準第 6 項参照

¹¹ 本会計基準等第 7 項参照

¹² 本会計基準第 8 項参照

¹³ 本会計基準第 9 項参照

- (14) 役員に対する報酬は、非財務情報である「コーポレート・ガバナンスの状況」の開示で対応可能なため、開示対象外とされている¹⁴。ただし、役員報酬としての手続を踏んでいないフリンジ・ベネフィット（総会決議が行われずに提供されている福利厚生費用等）については、従業員の地位に基づいて支給されるものを除いて開示対象となる。

「重要性」の判断基準については、P9 を参照されたい。

5. 関連当事者との取引に関する開示項目

開示対象となる関連当事者との取引は、原則として個々の関連当事者ごとに、以下の項目を開示する¹⁵。

関連当事者との取引に関する開示項目	
■	関連当事者の概要（ 15 ）
■	会社と関連当事者との関係
■	取引の内容
■	取引の種類ごとの取引金額
■	取引条件及び取引条件の決定方針
■	取引により発生した債券債務に係る主な科目別の期末残高
■	取引条件の変更があった場合は、その旨、変更内容及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容
■	関連当事者に対する貸倒懸念債権及び破産更正債権等に係る情報（ 16 ）

- (15) 関連当事者が法人（会社に準ずる事業体などを含む）の場合には、所在地、資本金（出資金）、事業の内容及び当該関連当事者の議決権に対する会社の所有割合又は財務諸表作成会社の議決権に対する当該関連当事者の所有割合を記載する。

関連当事者が個人の場合には、氏名、職業、財務諸表作成会社の議決権に対する当該関連当事者の所有割合を記載する¹⁶。

- (16) 本会計基準等の公表時点において、財規及び連結財規と比較して追加的に明示された項目である。

関連当事者に対する債権が貸倒懸念債権及び破産更正債権等に該当する場合、以下の項目を開示する¹⁷。

なお、関連当事者の種類ごとに合算して開示することができる。

- a) 債権の期末残高に対する貸倒引当金残高
- b) 当期の貸倒引当金繰入額
- c) 当期の貸倒損失額（一般債権に区分されている場合において貸倒損失が生じた場合も含む）

¹⁴ 「企業内容等の開示に関する内閣府令」様式第2号参照

¹⁵ 本会計基準第10項参照

¹⁶ 本適用指針第7項参照

¹⁷ 本適用指針第8項参照

6. 関連当事者の存在に関する開示項目

財務諸表提出会社に親会社又は重要な関連会社が存在する場合には、以下の項目を開示する¹⁸。
 なお、この項目は、本会計基準等の公表時点において、財規及び連結財規と比較して追加的に明示された項目である。

関連当事者の存在に関する開示項目			
親会社情報	①名称 ②上場又は非上場の別		
重要な関連会社(※17)の要約財務情報	持分法投資損益(※18)の算定に用いた財務情報をもとにした 主な貸借対照表項目及び損益計算書項目 (右はその具列例)	③貸借対照表項目	a)流動資産合計 b)固定資産合計 c)流動負債合計 d)固定負債合計 e)純資産合計
		④損益計算書項目	a)売上高 b)税引前当期純損益 c)当期純損益

(出所) 大和総研制度調査部作成

(17) 関連会社は、以下のいずれかに該当した場合に「重要な関連会社」となる¹⁹。

- a) その関連会社の総資産（持分相当額）が、財務諸表提出会社の総資産の10%を超える場合
- b) その関連会社の税引前当期純損益（持分相当額）が、財務諸表提出会社の税金等調整前（税引前）当期純損益の10%を超える場合
 （ただし、会社の最近5年間の平均の税金等調整前（税引前）当期純損益の10%を越えない場合は開示を要しない）

(18) 「持分法投資損益」は、共同支配企業（P4 5 参照）の場合は、持分法に順ずる処理を適用した場合の投資損益とする。

¹⁸ 本会計基準第11項及び本適用指針第10項・第11項参照

¹⁹ 本適用指針第19項参照

7. 重要性の判断基準

財務諸表上実際に開示対象となるのは、関連当事者との取引のうち「重要な取引」²⁰である（P5参照）。本適用指針では、この重要性の判断基準に関し、現行規定²¹をベースにしつつ、数値基準を緩和する等して定めている。

「重要な取引」の概要は、以下のとおりである²²。

「重要な取引」(※19)	
(1)「関連当事者」が法人の場合	
①(連結)損益計算書項目関連取引	
a)売上高、売上原価、販管費	売上高又は売上原価と販管費の合計額の10%超の取引
b)営業外収益、営業外費用	営業外収益又は営業外費用の合計額の10%超の損益に係る取引(※20)
c)特別利益、特別損失	1,000万円超の損益に係る取引(※20)
②(連結)貸借対照表項目残高及びその注記事項に係る取引(並びに債務保証等及び担保提供又は受け入れ)	
a)その金額が総資産の1%超の取引	
b)資金貸借取引、有形固定資産や有価証券の購入・売却取引等のうち、取引の発生総額が総資産の1%を超えるもの(※21)	
c)事業の譲受又は譲渡の取引のうち、対象となる資産又は負債の総額のいずれか大きい額が、総資産の1%を超えるもの	
(2)「関連当事者」が個人の場合	
((連結)損益計算書項目及び(連結)貸借対照表項目等のいずれにおいても)1,000万円超の取引	

(出所)大和総研制度調査部作成

- (19) 現行規定においては、上図中「1,000万円」とあるのが「100万円」となっている。その意味において、本適用指針にて重要性の判断における数値基準が緩和されているといえる。
- (20) ただし、その取引総額が、税金等調整前(税引前)当期純損益又は最近5年間の税金等調整前(税引前)当期純損益の10%以下となる場合には、開示を要しない。
- (21) これは、それぞれの取引の残高が総資産の1%以下であった場合の要件である。
- なお、取引が反復的に行われている場合等、その発生総額の把握が困難である場合には、期中の平均残高が総資産の1%を超える取引を開示するという取扱いも許容される。

適用時期

本会計基準等は、**2008年4月1日以後**開始する連結会計年度及び事業年度から適用する。

なお、2008年3月期からの早期適用も認められている。

以上

²⁰ 本会計基準第6項

²¹ 監査委員会報告第62号「関連当事者との取引に係る情報の開示に関する監査上の取扱い」参照

²² 本適用指針第15項及び第16項参照

【別紙】

参考資料（概念整理）

1. 「親会社」及び「子会社」

「親会社」とは、「他の会社等（会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）をいう。以下同じ。）の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している会社」（財規第8条第3項）をいい、「子会社」とは、「当該他の会社等をいう」（財規第8条第3項）²³。

上記「他の会社等…の…意思決定機関…を支配している」場合とは、以下の各号のとおりである（財規第8条第4項参照）。

他の会社等の議決権の50%超を所有している場合	
他の会社等の議決権の40%以上50%以下を所有している場合で、かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	イ 自己が所有している当該他の会社等の議決権と、自己と密接な者が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の50%超を占めていること
	ロ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役会等の50%超を占めていること
	ハ 当該他の会社等の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること
	ニ 当該他の会社等の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る）の総額の50%超について融資を行っていること
	ホ その他当該他の会社等の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること
自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（22）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると、当該他の会社等の議決権の50%超を占めている場合で、かつ、上記のロ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	

（出所）大和総研制度調査部作成

（22）ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…（中略）…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（財規第8条第4項第3号）をいう。

2. 関連会社

「関連会社」とは、「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、出資、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、子会社以外の他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合における当該子会社以外の他の会社等をいう」（財規第8条第5項）²⁴。

上記「重要な影響を与えることができる場合」とは、以下の各号のとおりである（財規第8条第6項参照）。

²³ 連結財規第2条第2号も参照のこと。

²⁴ 連結財規第2条第6号、連結財務諸表原則第四の八の2も参照のこと。

当該他の会社等の議決権の20%以上を所有していること	
当該他の会社等の議決権の15%以上20%未満を所有している場合であって、かつ、右のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	イ 自己と密接な関係にある者が当該他の会社等の取締役等（名目的なものを除く）に就任していること
	ロ 当該他の会社等に対して重要な融資を行っていること
	ハ 当該他の会社等に対して重要な技術を提供していること
	ニ 当該他の会社等との間に重要な営業上又は事業上の取引があること
	ホ その他当該他の会社等に対して重要な影響を与えることが可能であることが推測される事実が存在すること
自己が所有している当該他の会社等の議決権と緊密な関係にある者等（23）が所有する当該他の会社等の議決権を合計すると当該他の会社等の議決権の20%以上を占めており、かつ、上記のイ乃至ホのいずれかの要件を満たす場合	
当該他の会社等が、複数の独立した企業により、契約等に基づいて共同で支配される企業に該当する場合	

（出所）大和総研制度調査部作成

（23）ここで「緊密な関係にある者等」とは、「自己と出資、人事、資金、技術、取引等において…（中略）…自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者」（財規第8条第6項第3号）をいう。

3. 「持分法」

「持分法」とは、「投資会社が、被投資会社の純資産及び損益のうち当該投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資の金額を各事業年度ごとに修正する方法をいう」（連結財規第2条第8号）²⁵。

持分法は、非連結子会社及び関連会社に対する投資に対して適用される。

持分法の適用により、被投資会社の業績が投資会社の投資勘定に連結財務諸表上反映され、主として「持分法による投資損益」の科目により損益計算書上の営業外損益に計上されることとなる。

²⁵ 連結財務諸表原則第四の八の1・同注解17の1、会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」第2項も参照のこと。