

IFAC

公共セクター委員会

2000年5月

IPSAS 2

キャッシュ・フロー計算書

—国際公会計基準—

国際会計士連盟発行

この基準書は国際会計士連盟の公共セクター委員会により承諾されたものである。

謹告

本国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standard - IPSAS)は基本的に国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee - IASC)により公表された国際会計基準(International Accounting Standards - IAS)のうち、IAS 第7号「キャッシュ・フロー計算書」を基にして作成されたものである。国際会計士連盟の公共セクター委員会による本刊行物におけるIAS 第7号からの抜粋は、IASCの許可のもとに使用されている。

承認されている国際会計基準(IASs)の本文は、英語版でIASCより刊行されており、コピーは直接IASCから得ることができる。IASCの連絡先は、英国ロンドン市 EC4A 2DY、フリート通り166番地でE-mailアドレスは、publications@iasc.org.ukである。

IASCによるIASs、草案その他の刊行物に関する著作権はIASCが有している。

「IAS」、「IASC」及び「International Accounting Standards」は、IASCの登録商標であり、IASCの承認なくして使用してはならない。

国際会計士連盟(International Federation of Accountants - IFA)に関する情報及び本基準書の内容は、インターネット・サイト、<http://www.ifac.org>で見ることができる。

本基準書の承認された本文は英語で刊行されているものである。

著作権登録©2000により国際会計士連盟が著作権のすべての権利を所有している。本刊行物のどの部分についても、複写・複製し、また電子的、機械的ないかなる形式また手段によってもそれを検索できるシステムに保存し、転送し、また写真電送し、記録を取るほかの行為をすることは、国際会計士連盟の事前の文書による許可なしで行うことはできない。

国際標準図書番号:1-887464-47-6

国際会計士連盟

10017 アメリカ合衆国ニューヨーク州ニューヨーク市
5 番街 535 番地 26 階

序説

公共セクターの会計基準

国際会計士連盟の公共セクター委員会(委員会)は、国際公会計基準(IPSASs)と呼ばれる公共セクター主体のための一連の勧奨すべき会計基準を作成中である。委員会は、公共セクターの管轄区(政府、官公庁など区分された行政区)単位間での一貫した、また比較可能な財務情報の確保を行うことに多大な便益があることを認識しており、その実現のために IPSASs が大きな役割を果たすことを確信している。

政府(地方公共団体などの区分された行政区を含む)による IPSASs の採用は、世界中の公共セクターにより報告される財務情報の質と比較性の向上に役立つであろう。委員会は、各管轄区における公共セクターによる財務報告のために、政府および国の基準設定者がガイドライン及び会計基準を設立する権利を持つことを認める。委員会は、IPSASs の採用及び国家的な基準と IPSASs との調和を奨励するものである。財務諸表は、各々の適用可能な国際公共セクター会計基準の要件と合致する限りにおいて IPSASs と合致するように表示されるべきである。

現段階における委員会の作業目標は、1997年8月31日付のもので現存の国際会計委員会によって発行された国際会計基準(IASs)、及びその後の改訂版に基づいて IPSASs を作成することである。公共セクターにおけるいくつかの会計上の問題については、IASs でもまだ十分には検討されていない。同様に、一連の複雑な会計問題についても現在作成されている IASs の中で検討されるであろう。これらについては、現段階では委員会の作業日程の要約には含まれていないが、委員会は、これらの問題の重要性を認識しており、最初の基準一式を発行後これらについて着手する予定である。

目次

国際公会計基準書 IPSAS 第 2 号

キャッシュ・フロー計算書

目的

範囲

第 1-4 項

キャッシュ・フロー情報の効用

5-7

定義

8-17

現金及び現金同等物

9-11

経済主体

12-14

将来の経済的便益及び潜在的な用益給付

15

政府系企業

16

純資産・持分

17

キャッシュ・フロー計算書の表示

18-26

事業活動

21-24

投資活動

25

財務活動

26

事業活動によるキャッシュ・フローの報告

27-30

投資及び財務活動によるキャッシュ・フローの報告

31

純額によるキャッシュ・フローの報告

32-35

外貨建てのキャッシュ・フロー

36-39

異常損益項目

40-41

利息及び配当金

42-45

純余剰に対する法人所得税

46-48

被支配主体、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資

49-50

被支配主体及びその他の事業単位の取得と処分

51-55

非資金的取引

56-57

現金及び現金同等物の構成要素

58-60

その他の開示事項

61-64

発効日

65-66

付録-キャッシュ・フロー計算書(金融機関以外の主体)

国際会計基準第 7 号との比較

国際公会計基準書 IPSAS 第 2 号 キャッシュ・フロー計算書

太字イタリック体(本書では便宜上太字)で記載されている基準は、通常字体で記載されている本基準書の説明パラグラフ、並びに「国際公会計基準に関する趣意書」との関連において読むべきである。国際公会計基準は、重要性のない項目には適用されない。

目的

キャッシュ・フロー計算書は、キャッシュ流入の源泉、報告期間内のキャッシュ支出項目および報告日現在のキャッシュ残高を確認するものである。主体のキャッシュ・フローに関する情報は、財務諸表の利用者に対して、当該主体の説明責任と意思決定の情報を提供する上で有用である。キャッシュ・フロー情報は、利用者が、公共セクター主体が如何にして活動に必要な原資をまかなう現金及び現金同等物を調達し、またそれがどのように使用されたかを確かめる手だてを提供する。利用者が、主体の活動の維持継続性など資源の配分についての意思決定や評価を行うには、キャッシュ・フローの時期及び確実性を理解しておく必要がある。本基準書の目的は、期中のキャッシュ・フローを、事業、投資及び財務活動に分類したキャッシュ・フロー計算書によって、主体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である。

範囲

1. 発生主義会計基準に準拠した財務諸表を作成し、それを財務諸表に表示する主体は、本基準に従ってキャッシュ・フロー計算書を作成し財務諸表が表示される各期間において、その財務諸表の不可分の構成部分として表示しなければならない。
2. 主体の財務諸表の利用者にとってキャッシュ・フローの情報は、主体のキャッシュ・フローを査定し、主体の法令及び規則(適正な承認予算を含む)の遵守状況を査定し、また主体に資源を提供したり取引を行うかどうかの決定をなす上で有用である。一般的に、利用者は主体が現金及び現金同等物をどのようにして獲得し、利用しているかに関し関心を持っている。これは主体の活動の性質を問わず、また公共金融機関のように現金が主体の製品のようにみなされているか否かにかかわらず当てはまる。主体の主たる収入獲得活動が異なっていると、主体は、本質的には同一の理由により現金を必要としている。主体は財貨・用益の消費、継続する債務元利支払い、また場合により債務水準の引き下げなどにキャッシュを必要とする。そのため、本基準はすべての主体に対し、キャッシュ・フロー計算書を表示することを求める。

3. **本基準は、政府系企業(GBEs)を除くすべての公共セクター主体に適用される。**
4. 政府系企業は、国際会計基準委員会により発行された国際会計基準(IASs)に準拠することを要求される。公共セクター委員会基準第1の「政府系企業の財務報告」では、IASsは民間セクターか公共セクターかに関わらずすべての企業に関連すると注記している。従って、基準第1号は政府系企業はすべての重要な事項についてIASsに一致した形で財務諸表を表示すべきであると勧奨している。

キャッシュ・フロー情報の効用

5. 主体のキャッシュ・フローに関する情報は、利用者が主体の将来のキャッシュ需要、将来におけるキャッシュ流入及び主体の活動の範囲と性格の変化への資金対応の能力を予測するのを助ける上で有益である。また、キャッシュ・フロー計算書は、主体が報告期間におけるキャッシュ・フローの流入と流出の説明責任を果たす一つの手段を提供する。
6. キャッシュ・フロー計算書が、他の財務諸表とともに利用される場合には、主体の純資産・持分の変動、財務構造(流動性や支払能力を含む)並びに環境と機会の変化に合わせて、キャッシュ・フローの額と時期に主体が影響を及ぼす能力を利用者が評価することを可能にする情報を提供する。また、キャッシュ・フロー情報は、同一の取引及び事象に対する異なる会計処理の採用による影響を除去するので、事業実績報告の主体間の比較可能性を高める。
7. キャッシュ・フローの実績情報は、しばしば将来のキャッシュ・フローの額、時期及び確実性の指標として利用される。それはまた、過去に行った将来のキャッシュ・フローに対する評価の正確性を検証する上で有用である。

定義

8. 以下の用語は、本基準書では特定の意味で用いている。

発生主義基準とは、取引その他の事象が、その発生時(現金又は現金同等物の収支時にではなく)に認識される会計処理の基準である。従って、取引及び事象は、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務諸表に計上される。発生主義会計で認識される項目は、資産、負債、純資産・持分、収入及び費用である。

資産とは、過去の事象の結果として主体が支配し、かつ、将来の経済的便益又は用益給付

(Service Potential)が、主体に流入することが期待される資源である。

関連会社とは、投資家が、重要な影響力を有し、投資家の被支配主体でもジョイント・ベンチャーでもない主体である。

現金とは、手許現金及び要求払預金である。

現金同等物とは、短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について、僅少なりスクしか負わないものである。

キャッシュ・フローとは、現金及び現金同等物の流入と流出である。

所有者からの拠出とは、結果として主体の負債になるものや、主体の純資産・持分に対する金融(financial 財務的)持分を確立するもの以外の主体外部の団体(parties)によって寄付(拠出)された将来の経済的便益又は用益給付を意味し、それは次のいずれかである。

- (a) 団体の所有者又はその代表の任意で行われる分配のような、主体の存続期間中に主体が行う将来の経済的便益又は用益給付の分配に対する優先的権利(entitlement)、及び主体が廃止される事態において資産が負債を超過する金額の分配に対する優先的権利を有するものであり、かつ/又は
- (b) 売却、交換、移転又は償還可能なものである。

支配とは、主体の活動からの便益を得るために、その主体の財務及び経営方針を左右する力である。

被支配主体とは、他の主体(支配主体)の支配下にある主体である。

支配主体とは、一つ以上の被支配主体を有する主体である。

原価法とは投資を原価(取得価格)で記録する会計処理の方法である。財務成績計算書では、投資から生ずる収入については投資の日以降生ずる被投資企業(共同支配の企業又は主体)の累積剰余金の分配に関わる部分を計上する。

所有者への分配とは、投資収入又は投資の返還として、主体によって所有者すべて、又は一部に

分配される将来の経済的便益又は用益給付を意味する。

経済主体とは、支配主体及び一つ以上の被支配主体から成る主体集団を意味する。

持分法とは、投資(共同支配の企業又は主体に対する持分)を最初に原価で記録し、以後被投資企業の純資産・持分のうち当該投資企業(共同支配企業又は主体)に属する部分の取得後の持分の変動に応じて修正して行く会計処理の方法である。被投資企業の経営成果のうち当該投資企業に属する部分は、財務成績計算書に計上される。

為替レートとは、二つの通貨の交換割合である。

費用とは、当該報告期間中の資産の流出もしくは消費又は負債の発生^{の形をとる}経済的便益又は用益給付の減少であり、所有者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものである。

異常損益項目とは、主体の経常的活動とは明確に区分され、反復的又は定期的に発生するとは見込まれず、しかも主体の支配・影響外である事象又は取引から発生する収入又は費用である。

財務活動とは、当該主体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。

外国通貨とは、主体の報告通貨以外の通貨である。

政府系事業体とは、次の特徴のすべてを有する主体を意味する。

- (a) 自らの名義で契約を締結する権限を有する主体で;
- (b) 事業を展開する財務上及び経営上の権限が付与されており;
- (c) 正常な事業運営過程で、他の主体に利益を上乗せするか総原価回収額で財貨及び用益を販売し;
- (d) 継続主体となるために政府資金に依存し続けるものではなく(独立第三者取引条件により生産物を購入する場合を除いて);又
- (e) 公共セクター主体によって支配されている主体

投資活動とは、長期資産の取得及び処分、並びに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。

ジョイント・ベンチャーの投資家とは、ジョイント・ベンチャーの一当事者であるが当該ジョイント・ベンチャーの共同支配権を有しない投資家をいう。

ジョイント・ベンチャーとは、複数の当事者が共同支配により、ある経済活動を行う強制力を伴う契約上の取り決めである。

負債とは、過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益又は用益給付を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるものである。

少数持分とは、被支配主体の純余剰(又は欠損)及び純資産・持分のうち、支配主体により直接又は被支配主体を通じて間接的に所有されていない持分に属する部分である。

純資産・持分とは、負債総額を控除した後の主体の資産に対する残余持分である。

純余剰・欠損とは、次の項目から構成されるものである：

- (a) 経常的活動からの余剰又は欠損；及び
- (b) 異常損益項目

事業活動とは、主体の投資又は財務活動以外のその他の活動をいう。

比例連結とは、投資家はその財務諸表において、共同支配主体の資産、負債、収入及び費用をその持分に応じて同じ勘定項目ごとに合算するか、あるいは別個の項目として表示する会計処理又は報告の方法である。

報告通貨とは、財務諸表の表示にあたって用いる通貨である。

報告日とは、財務諸表が関連する報告期間の最終日の日付である。

収入(revenue 歳入)とは、所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の活動過程で生ずる経済的便益又は用益給付の総流入である。

経常的活動からの余剰・欠損とは、経常的活動から発生した費用が、経常的活動から発生した収

入から控除された後の残余金額である。

現金及び現金同等物

9. 現金同等物は、投資やその他の目的ではなく、短期の現金支払債務に充てるために保有される。ある投資が現金同等物として適格になるためには、その投資は、容易に一定金額に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わないものでなければならない。それゆえ、ある投資が取得日から例えば3ヵ月以内といった短期の償還期日をもつ場合にのみ、通常、現金同等物として適格となる。持分投資は、それが実質的に現金同等物である場合を除き、現金同等物から除外される。
10. 銀行からの借入は、一般的に財務活動と考えられる。しかしながら、ある国においては、要求払債務である当座借越は、主体の資金管理の不可分な構成部分である。こうした状況においては、当座借越は、現金及び現金同等物の構成要素として含まれる。当該銀行約定の性格により、銀行残高は、プラスからマイナスへとしばしば変動する。
11. 現金及び現金同等物を構成する項目間の変動は、主体の事業、投資及び財務の諸活動の一部というよりは、むしろ主体の資金管理の一部であるため、キャッシュ・フローから除かれる。資金管理には、余剰資金を現金同等物へ投資することが含まれる。

経済主体

12. 本基準で使われている「経済主体」という用語は、財務報告目的で、支配主体及び被支配主体から構成される一群の主体を定義するために使われる。
13. しばしば経済主体を指すのに使われる他の用語は、「管理主体」、「財務報告主体」、「連結主体」及び「グループ」である。
14. 経済主体には、社会政策及び商業目的という両方の目的を持つ主体が含まれる。例えば、政府住宅省(局)は、商業ベースで住宅を提供するだけでなく、名目的な家賃で住宅を提供する主体を含む経済主体である。

将来の経済的便益又は潜在的な用益給付

15. 資産は、主体が目的を達成するための手段を提供する。主体の目的に従って財貨及び用益を引き渡すために使われるが、正味キャッシュ・インフローを直接生み出すものでないものは、しばしば

「潜在的な用益」を具現するものと表現される。正味キャッシュ・インフローを生み出すのに使われる資産は、しばしば「将来の経済的便益」を具現するものと表現される。資産が供されるすべての目的を包含するために、本基準書では、資産の本質的な特徴を表現するために「将来の経済的便益及び潜在的用益給付」という用語を使っている。

政府系企業

16. 政府系企業の事業には、公共サービス事業のような非金融事業と、金融機関のような金融事業の双方を含む。政府系企業は、実質的に民間セクターで類似の活動を行う主体と異なるものではない。政府系企業は、一般に営利目的で運営される。但し、地域社会への用益給付義務が限られている政府系企業もあり、このような義務があると、政府系企業は、地域社会に住む個人や組織に財貨や用益を無料又は相当低い値段で提供する義務を負う。国際公会計基準第6号「連結財務諸表及び被支配主体に対する投資の会計処理」は、財務報告目的で支配が存在するかどうかを決定するガイドラインを提供しており、政府系企業が他の公共セクター主体に支配されているかを決定する上で参照されるべきである。

純資産・持分

17. 「純資産・持分」は、財政状態計算書(資産から負債を控除した)における残余測定を指すために本基準書で使われる用語である。純資産・持分は、プラスの場合もあればマイナスの場合もある。意味が明らかであれば、純資産・持分の代わりに他の用語が使われる場合がある。

キャッシュ・フロー計算書の表示

18. キャッシュ・フロー計算書は、事業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なければならない。
19. 主体は、その活動にとって最も適当な方法で、事業、投資及び財務の諸活動によるキャッシュ・フローを表示する。活動別に分類することにより、これらの活動が当該主体の財政状態並びにその現金及び現金同等物の金額に与える影響を利用者が評価することを可能にする情報が提供される。この情報はまた、これらの活動間の関連性を評価するためにも利用できる。
20. 単一の取引が別々の区分のキャッシュ・フローに含まれることもある。例えば、借入の返済が、利息と元本の両方を含む場合には、利息部分が事業活動に分類され、元本部分が財務活動に分類される場合もある。

事業活動

21. 事業活動によって生ずる正味キャッシュ・フローは、どの程度主体の活動が、資金的に裏付けられているかを計る上での主要な指標となる。つまり：

- (a) 税収(直接又は間接)によるか；、又は
- (b) 主体から提供される財貨及び用益によるか

又、正味キャッシュ・フローの額は、主体が外部からの資金調達に頼ることなく活動能力を維持し、負債の支払いを行い、所有者に配当金を支払いさらに新規投資を行えるかの能力を示す上で役立つ。政府全体の連結された事業キャッシュ・フローは、政府が税収及び諸手数料によりその現状の活動をどの程度まかなっているかを示唆する。事業上のキャッシュ・フローの特定の構成要素に関する歴史的な情報は、他の情報と併せて利用する場合には、将来の事業上のキャッシュ・フローを予測する上で有用である。

22. 事業活動からのキャッシュ・フローは、主として、主体の主たるキャッシュ獲得活動から生じる。事業活動からのキャッシュ・フローの例としては以下のものがある。

- (a) 税金、賦課金及び料金からのキャッシュ収入；
- (b) 主体が提供する財貨・用益に対する諸請求による収入；
- (c) 中央政府又は他の公共セクターからの補助金もしくは移転及びその他の歳出割当又はその他の予算承認による収入；
- (d) ロイヤルティ、報酬、手数料及びその他の収入；
- (e) 他の公共セクターの活動資金を融通するための支出(貸付金を除く)；
- (f) 財貨及び用益の提供者への支出；
- (g) 従業員に対する、または従業員のための支出；
- (h) 保険事業主体との間の保険料、保険金、年金及びその他の保険契約上の給付金の収入及び支出；
- (i) 事業活動に関連する地方財産税又は所得税(適正な場合)の支出；
- (j) 短期売買目的で保有される契約からの収入及び支出；
- (k) 事業を廃止することから生ずる収入及び支出；及び
- (l) 訴訟の解決から生ずる収入及び支出

有形固定資産項目の売却のようなある種の取引は、純余剰・欠損の算定に含まれる余剰又は欠損を生じる。しかし、このような取引に関するキャッシュ・フローは、投資活動からのキャッシュ・フローである。

23. 主体は有価証券や貸出債権を短期売買目的で保有することがあり、その場合は、再販売目的で取得される棚卸資産に類似している。そのため、短期売買目的の有価証券の購入と売却から生じるキャッシュ・フローは、事業活動として分類される。同様に公共金融機関による貸出は、主体の主たるキャッシュ獲得活動に関連しているため、通常は事業活動として分類される。
24. 管轄区によっては、政府やその他の公共セクター主体が、ある主体の活動の資金手当てのために複数の主体に対して原資の割当や承認を行うことがあり、その場合、これらの原資の用途が現時の活動、資本的工事及び、拠出資本とに明確に区分されていないことがある。補助を受けた当該主体が、原資の割当や承認についてそれを現時の活動、資本的工事及び拠出資本とに分けて識別することが不可能な場合、その割当及び承認については事業からのキャッシュ・フローと分類し、その事実を財務諸表の注記で開示すべきである。

投資活動

25. 投資活動によって生じるキャッシュ・フローを区分して開示することは重要である。その理由は、当該キャッシュ・フローが、主体の将来の用益給付に貢献することを意図した資源に対して、どの程度のキャッシュ支出が行われたかを表すからである。投資活動によって生じるキャッシュ・フローの例としては次のものがある。
- (a) 有形固定資産、無形資産及びその他の長期資産を取得するための支出。これらの支出には、資産計上された開発費及び自家建設による有形固定資産に関連する支出が含まれる；
 - (b) 有形固定資産、無形資産及びその他の長期資産の売却による収入；
 - (c) 他の主体の持分又は負債証券及びジョイント・ベンチャーに対する持分を取得するための支出(現金同等物とみなされる金融商品又は短期売買目的で保有される金融商品に関する支出を除く)；
 - (d) 他の主体の持分又は負債証券及びジョイント・ベンチャーに対する持分の売却から生じる収入(現金同等物とみなされる金融商品及び短期売買目的で保有される金融商品に関する収入を除く)；
 - (e) 他の者に対してなされた貸出(公共金融機関からの貸出を除く)；
 - (f) 他の者に対してなされた貸出(公共金融機関からの貸出を除く)の返済による収入；
 - (g) 先物契約、先渡契約、オプション契約及びスワップ契約による支出。ただし、その契約が短期売買目的で保有される場合、又はその支出が財務活動として分類される場合を除く；及び
 - (h) 先物契約、先渡契約、オプション契約及びスワップ契約による収入。ただし、その契約が短期売買目的で保有される場合、又はその収入が財務活動として分類される場合を除く。

ある契約が識別可能なポジションのヘッジとして会計処理される場合には、当該契約のキャッシュ・フローは、ヘッジされているポジションのキャッシュ・フローと同一の方法で分類される。

財務活動

26. 財務活動によって生じるキャッシュ・フローを区分して開示することは重要である。その理由は、それが当該主体に対する資本提供者による将来のキャッシュ・フローに対する請求権を予測する上で有用であるからである。財務活動によって生じるキャッシュ・フローの例としては次のものがある。
- (a) 社債発行、借入金、手形借入、公債発行、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；
 - (b) 借入金の返済による支出；及び
 - (c) ファイナンス・リースに関する負債残高を減少させる賃借人の支出

事業活動によるキャッシュ・フローの報告

27. 主体は、以下のいずれかにより、事業活動によるキャッシュ・フローを報告しなければならない。
- (a) 直接法 - 主要な種類ごとの収入総額と支出総額を開示する方法；又は
 - (b) 間接法 - 純余剰・欠損を、非資金的性格の取引の影響、将来又は過去の事業活動からの収入・支出の繰延べ・見越し計上、及び、投資又は財務活動に関連した収入・費用項目について調整する方法
28. 主体は、直接法を用いて営業活動によるキャッシュ・フローを報告することが推奨される。直接法は、将来のキャッシュ・フローを見積もる上で有用であり、かつ、間接法では得られない情報を提供する。直接法においては、主要な種類ごとの収入総額と支出総額に関する情報は、以下のいずれかにより得られる。
- (a) 当該主体の会計記録；又は
 - (b) 事業収入、事業費用（公共金融機関に関しては、受取利息及びそれに類似する収入並びに支払利息及びそれに類似する費用）及び財務成績計算書に含まれるその他の項目から、以下の項目を調整すること；
 - (i) 棚卸資産及び事業上の債権・債務の期中変動額；
 - (ii) その他の非資金的項目；及び
 - (iii) 現金に与える影響が投資又は財務活動によるキャッシュ・フローとされるその他の項目

29. 又、直接法により事業活動からキャッシュ・フローを報告している主体は、経常活動からの純余剰・欠損と事業活動からの正味キャッシュ・フローの調整を行うことが奨励される。この調整は、キャッシュ・フロー計算書の一部とするか又は財務指標の注記として表示することができる。
30. 間接法の下では、事業活動からの正味キャッシュ・フローは、純余剰・欠損から以下の項目の影響を調整することにより決定される。
- (a) 棚卸資産及び事業上の債権・債務の期中変動額；
 - (b) 減価償却費、引当金繰入額、繰延税金、未実現為替差損益、関連会社の未分配余剰、及び少数株主持分等の非資金的項目；
 - (c) 現金に与える影響が投資又は財務活動によるキャッシュ・フローとされるその他のすべての項目；及び
 - (d) 事業キャッシュ・フローに区分される異常損益項目の影響額

投資及び財務活動によるキャッシュ・フローの報告

31. 主体は、第 32 及び 35 項において述べ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いて、投資及び財務活動によって生じる総収入及び総支出を主要な区分によって別個に報告しなければならない。

純額によるキャッシュ・フローの報告

32. 事業、投資及び財務活動によって生じるキャッシュ・フローのうち、以下のものは純額で報告してもよい：
- (a) キャッシュ・フローが当該主体よりもむしろ他の当事者の活動を反映している場合の、顧客、納税者及び受益者のための収入及び支出；並びに
 - (b) 回転が早く、金額が大きく、かつ期日が短い項目に対する収入及び支出
33. 第 32 (a) 項は、結果としてのキャッシュ残高が、報告主体によって管理される取引についてのみ述べている。このようなキャッシュ収入と支出の例には次のようなものがある。
- (a) 税金を分配する取り決めの一環として一方の政府が他方の政府のために、当該一方の政府が独自に使用するために徴収する税金を含めずに徴収する税金；
 - (b) 公共銀行の要求払預金の受入れ及び払戻し；
 - (c) 投資主体又は信託主体が顧客のために保有する資金；及び
 - (d) 集金され所有者に支払われる賃借料

34. 第 32 (b)項に該当する収入及び支出の例としては、以下のものがある。
- (a) 投資資産の取得及び売却;及び
 - (b) その他の短期借入、例えば、借入期間が 3 ヶ月以内の借入とその返済。
35. 公共金融機関の以下の活動により生じるキャッシュ・フローは、それぞれ純額によって報告してもよい。
- (a) 確定期日預金の受入れと払出しに関する収入と支出;
 - (b) 他の金融機関への預金の預入れと引出し;及び
 - (c) 顧客に対する貸出とその返済

外貨建てのキャッシュ・フロー

36. 外貨建取引によって生じるキャッシュ・フローは、外貨額に当該キャッシュ・フローの発生日における報告通貨と当該外貨との間の為替レートを適用して、主体の報告通貨で計上しなければならない。
37. 在外被支配主体のキャッシュ・フローは、当該キャッシュ・フローの発生日における報告通貨と当該外貨との間の為替レートによって換算しなければならない。
38. 外貨建てのキャッシュ・フローは、国際公会計基準 IPSAS 第 4 号「外国為替レート変動の影響」と整合した方法で報告される。そこでは、実際レートに近似する為替レートの使用が認められる。例えば、一定期間の加重平均為替レートを外貨建取引の計上又は在外被支配主体のキャッシュ・フローの換算に用いてもよい。しかしながら、IPSAS 第 4 号は、在外被支配主体のキャッシュ・フローを換算する際に、報告日の為替レートをを用いることを認めていない。
39. 外国の為替レートの変動によって生じる未実現損益は、キャッシュ・フローではない。しかし、外貨で保有又は決済される現金及び現金同等物に対する為替レートの変動による影響額は、期首と期末の現金及び現金同等物を調整するために、キャッシュ・フロー計算書において報告される。当該金額は、事業、投資及び財務の諸活動からのキャッシュ・フローと区別して表示され、また、それは、そのキャッシュ・フローが期末為替レートで報告されていたと仮定した場合の差額を含む。

異常損益項目

40. 異常損益項目に関連するキャッシュ・フローは、事業、投資及び財務の諸活動によって生じたもの

として適切に区分し、別個に開示しなければならない。

41. 異常損益項目に関連したキャッシュ・フローは、利用者がその性質と現在及び将来の主体のキャッシュ・フローに対する影響を理解できるように、事業、投資又は財務活動によって生じたものとして、キャッシュ・フロー計算書上別個に開示される。この開示は、IPSAS 第3号「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」で求められる財務成績計算書の異常損益項目の性質と金額の個別開示に加えて行われる。

利息及び配当金

42. 受取利息、受取配当金、支払利息及び支払配当金は、それぞれ別個に開示しなければならない。それぞれの項目は、每期継続した方法で事業、投資及び財務活動のいずれかに分類しなければならない。
43. ある期間の支払利息の総額は、それが財務成績計算書上費用として計上されたか、あるいはIPSAS 第5号「借入費用」の認められる代替処理に準拠して資産化されたかにかかわらず、キャッシュ・フロー計算書上に開示される。
44. 支払利息、受取利息及び受取配当金は、通常、公共金融機関の営業活動によるキャッシュ・フローとして分類される。しかし、他の主体では、これらのキャッシュ・フローの分類に関して合意はない。支払利息、受取利息及び受取配当金は、それらが純余剰・欠損の算定に組み込まれることを理由に、事業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。それに替えて、支払利息、受取利息及び受取配当金は、金融資源の獲得コスト又は投資収入であるので、それぞれ財務上のキャッシュ・フロー及び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。
45. 支払配当金は、金融資源の獲得コストであるので、財務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。事業活動によるキャッシュ・フローからこれらを支払う主体の能力を利用者が算定するのに役立つようにするために、事業活動によるキャッシュ・フローの構成要素として分類することもできる。

純余剰に対する法人所得税

46. 純余剰に対する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、事業活動によるキャッシュ・フローとして分類し、別個に開示しなければならない。

47. 一般に公共セクター主体は純余剰に対する課税は免除されている。しかし、一部の公共セクター主体は、課税公平の制度の下で活動することがあり、そこでは民間セクター主体と同様に課税される。
48. 純余剰に対する法人所得税は、キャッシュ・フロー計算書上、事業、投資又は財務活動として分類されるキャッシュ・フローを生じさせる取引に関し発生する。税金費用を容易に投資又は財務活動に結び付けられる場合もあるが、それに関連した税金のキャッシュ・フローを識別することは実行不可能であることも多く、そのキャッシュ・フローは、対象となるキャッシュ・フローと異なる期間に生じる場合もある。そのため、支払税金は、通常事業活動によるキャッシュ・フローとして分類される。しかしながら、税金のキャッシュ・フローを投資又は財務活動として分類されるキャッシュ・フローを生じさせる個々の取引と結び付けることが実行可能である場合は、その税金のキャッシュ・フローは、投資又は財務活動として適切に分類される。税金のキャッシュ・フローが複数の活動区分に配分される場合は、税金支払額の合計が開示される。

被支配主体、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資

49. 関連会社又は被支配主体に対する投資が、持分法又は原価法を用いて会計処理される場合、投資者がキャッシュ・フロー計算書で報告するキャッシュ・フローは、投資者と被投資企業間のキャッシュ・フロー、例えば配当や貸付に制限される。
50. 比例連結を用いて、共同支配の主体に対する持分を報告する主体は、共同支配の主体のキャッシュ・フローの比例割合をその連結キャッシュ・フロー計算書に含める。持分法を用いて、当該持分を報告する主体は、共同支配の主体に対する投資並びにその主体と共同支配の主体との間の分配及びその他の支払額又は受取額に関連するキャッシュ・フローをそのキャッシュ・フロー計算書に含める。

被支配主体及びその他の事業単位の取得と処分

51. 被支配主体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、投資活動として分類しなければならない。
52. 主体は、期中の被支配主体又はその他の事業単位の取得及び処分の両方に関して、総額で以下の各項目を開示しなければならない。
 - (a) 取得又は処分価額の合計;

- (b) 取得又は処分価額のうち現金及び現金同等物によって支払われた部分;
 - (c) 取得若しくは処分された被支配主体又はその他の事業単位の現金及び現金同等物の金額;
及び
 - (d) 取得若しくは処分された被支配主体又はその他の事業単位により認識された現金及び現金同等物以外の資産及び負債の金額を主要な区分ごとに要約したもの
53. 被支配主体及びその他の事業単位の取得と処分によるキャッシュ・フローへの影響を単一項目として別個に表示し、取得又は処分した資産及び負債の金額も併せて別個に開示すれば、これらのキャッシュ・フローと、他の事業、投資及び財務の諸活動によって生じるキャッシュ・フローとを区別するのに役立つ。処分によるキャッシュ・フローへの影響額は、取得によるキャッシュ・フローへの影響額から控除されない。
54. 取得又は売却の対価として支払い又は受け取った現金の総額は、キャッシュ・フロー計算書において、取得又は処分した現金及び現金同等物を控除して報告される。
55. 取得若しくは処分された被支配主体又は事業単位の現金及び現金同等物以外の資産及び負債は、その被支配主体若しくは事業単位がそれ以前にそれら資産及び負債を認識していた場合のみ開示する必要がある。例えば、現金主義会計を採用している公共セクター主体が、他の公共セクター主体に取得された場合、取得した主体は、取得された主体の資産及び負債(現金及び現金同等物を除く)について、あたかも非現金性資産及び負債を認識していなかったものとして開示を要求されないであろう。

非資金的取引

56. 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は、キャッシュ・フロー計算書から除外しなければならない。当該取引は、これらの投資及び財務活動に関するすべての適切な情報が提供できるような方法で、財務諸表の他の箇所において開示しなければならない。
57. 多くの投資及び財務活動は、主体の資本や資産の構成に影響を与えるものの、現在のキャッシュ・フローに直接の影響を与えない場合がある。非資金的取引をキャッシュ・フロー計算書に含めないことは、それらの項目が当期のキャッシュ・フローに関連しないので、キャッシュ・フロー計算書の目的と整合している。非資金的取引の例には、以下のものがある。
- (a) 資産の交換、直接関連する負債の引受け又はファイナンス・リースのいずれかによる資産の取得;及び

(b) 負債の資本への転換

現金及び現金同等物の構成要素

58. 主体は、現金及び同等物の構成要素を開示し、キャッシュ・フロー計算書におけるこれらの金額と、財政状態計算書において報告されるこれに相当する項目との調整を表示しなければならない。
59. 世界各国における資金管理実務及び銀行約定の多様性の観点から、また、IPSAS 第1号「財務諸表の表示」に準拠するために、主体は現金及び現金同等物の構成要素を決定するために採用した方針を開示する。
60. 現金及び現金同等物の構成要素を決定する方針の変更による影響、例えば、従来は主体の投資ポートフォリオの一部と考えられていた金融商品の分類の変更は、IPSAS 第3号に準拠して報告される。

その他の開示事項

61. 主体は、保有する現金及び現金同等物の残高のうち当該経済主体が利用できない重要な金額を、財務諸表の注記で経営陣のコメントとともに開示しなければならない。
62. 主体が保有する現金及び現金同等物の残高を当該経済主体により利用できない状況には、様々な場合がある。為替管理やその他の法律上の制約が適用される国で活動する被支配主体が保有する現金及び現金同等物の残高が、支配主体又は他の被支配主体により一般的に利用できない場合は、この例に該当する。
63. 利用者にとって、追加的な情報が、主体の財政状態及び流動性を理解する上で適切な場合がある。この情報を財務諸表の注記で経営陣のコメントとともに開示することが奨励される。また、その情報には以下のものが含まれる。
- (a) 将来の事業活動及び資本コミットメントの決済のために利用可能である未使用借入限度枠の金額とその使用制限；
 - (b) 比例連結を用いて報告されるジョイント・ベンチャーに対する持分に関連する事業、投資及び財務の各活動によって生じるキャッシュ・フローの総額；及び
 - (c) 拘束されているキャッシュ残高の額とその性質
64. 歳出割当又は予算承認が現金基準で作成されている場合、キャッシュ・フロー計算書は利用者が

、主体の活動又は計画と政府の予算情報との関連を理解するのに役立つ。この点に関して IPSAS 1 の実績と予算との対比についての要約を参照すべきである。

発効日

65. **本国際公会計基準は、2001 年 7 月 1 日以後に開始する期間にかかる財務諸表について適用する。早期適用は推奨される。**

66. **主体が、発効日以降に、財務報告目的で本国際公会計基準で定義される発生主義会計基準を採用した場合、本基準は、採用日以降に開始する期間にかかる主体の年次財務諸表に適用される。**

付録 – キャッシュ・フロー計算書（金融機関以外の主体）

本付録は例示のみであり基準書の一部分を構成するものではない。本付録の目的は、基準書の適用を例示し基準書の意味を明瞭にすることである。

直接法によるキャッシュ・フロー計算書（第 27 (a)項）

公共セクター主体-20X2 年 12 月 31 日に終了する期間の連結キャッシュ・フロー計算書

（単位：千）

	20X2	20X1
事業活動によるキャッシュ・フロー		
収入		
税金	X	X
財貨・用益の販売	X	X
補助金	X	X
利子収入	X	X
その他の収入	X	X
支出		
従業者費用	(X)	(X)
年金費用	(X)	(X)
仕入先への支払	(X)	(X)
支払い利息	(X)	(X)
その他の支出	(X)	(X)
事業活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の購入	(X)	(X)
有形固定資産売却による収入	X	X
投資の売却による収入	X	X
外貨建て証券の購入	(X)	(X)
投資活動による正味キャッシュ・フロー	(X)	(X)

財務活動によるキャッシュ・フロー

借入金による収入	X	X
借入金の返済	(X)	(X)
政府への分配・配当金	(X)	(X)
財務活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
現金及び現金同等物の正味増加・(減少)	X	X
現金及び現金同等物の期首残高	X	X
現金及び現金同等物の期末残高	X	X

キャッシュ・フロー計算書の注記

(a) 現金及び現金同等物

現金及び現金同等物は、手許現金、銀行預金残高及び短期金融市場商品に対する投資からなる。キャッシュ・フロー計算書に含まれる現金及び現金同等物は、以下の財政状態計算書上の金額から構成されている。

	20X2	20X1
手許現金及び銀行預金残高	X	X
短期投資	X	X
	X	X

主体は、Xの未使用借入限度があり、そのうちXは基盤整備プロジェクトに使われることになっている。

(b) 有形固定資産

当期中において、当経済主体は、取得原価総額Xの有形固定資産を所得したが、そのうちのXは、国からの補助金で取得したものである。有形固定資産の取得のために、Xの現金支払いが行われた。

(c) 事業活動の正味キャッシュ・フローから経常活動による余剰・(欠損)に至る調整

(単位:千)

	20X2	20X1
経常活動による余剰・(欠損)	X	X
非資金変動		
減価償却費	X	X
繰延資産償却等	X	X
貸倒引当金の増加	X	X
未払金の増加	X	X
借入金の増加	X	X
従業員コスト引当金の増加	X	X
有形固定資産の(売却利得)・損失	(X)	(X)
投資の(売却利得)・損失	(X)	(X)
その他流動資産の増加	(X)	(X)
再評価による投資金額の増加	(X)	(X)
受取債権の増加	(X)	(X)
異常損益項目 ¹	(X)	—
事業活動による正味キャッシュ・フロー	X	X

間接法によるキャッシュ・フロー計算書(第 27 (b)項)

公共セクター主体-20X2 年 12 月 31 日に終了する期間の連結キャッシュ・フロー計算書

(単位:千)

	20X2	20X1
事業活動によるキャッシュ・フロー		
経常活動による余剰・(欠損)	X	X
非資金変動		
減価償却費	X	X
繰延資産償却等	X	X
貸倒引当金の増加	X	X
未払金の増加	X	X
借入金の増加	X	X
従業員コスト引当金の増加	X	X

¹ 異常損益項目は事業活動の範疇に含まれる。

有形固定資産の(売却利得)・損失	(X)	(X)
投資の(売却利得)・損失	(X)	(X)
その他流動資産の増加	(X)	(X)
再評価による投資金額の増加	(X)	(X)
受取債権の増加	(X)	(X)
異常損益項目 ¹	(X)	-
事業活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
投資活動によるキャッシュ・フロー		
有形固定資産の購入	(X)	(X)
有形固定資産売却による収入	X	X
投資の売却による収入	X	X
外貨建て証券の購入	(X)	(X)
投資活動による正味キャッシュ・フロー	(X)	(X)
財務活動によるキャッシュ・フロー		
借入金による収入	X	X
借入金の返済	(X)	(X)
政府への分配・配当金	(X)	(X)
財務活動による正味キャッシュ・フロー	X	X
現金及び現金同等物の正味増加・(減少)	X	X
現金及び現金同等物の期首残高	X	X
現金及び現金同等物の期末残高	X	X

キャッシュ・フロー計算書の注記

(a) 現金及び現金同等物

現金及び現金同等物は、手許現金、銀行預金残高及び短期金融市場商品に対する投資からなる。キャッシュ・フロー計算書に含まれる現金及び現金同等物は、以下の財政状態計算書上の金額から構成されている。

¹ 異常損益項目は事業活動の範疇に含まれる。

	20X2	20X1
手許現金及び銀行預金残高	X	X
短期投資	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
	<hr/>	<hr/>

主体は、Xの未使用借入限度があり、そのうちXは基盤整備プロジェクトに使われることになっている。

(b) 有形固定資産

当期中において、当経済主体は、取得原価総額Xの有形固定資産を所得したが、そのうちのXは、国からの補助金で取得したものである。有形固定資産の取得のために、Xの現金支払いが行われた。

国際会計基準 7 号との比較

国際公会計基準 IPSAS 第 2 号「キャッシュ・フロー計算書」は主に国際会計基準 IAS 第 7 号「キャッシュ・フロー計算書」に依拠している。国際公会計基準と国際会計基準の主な違いは次の通りである。

- ・ 国際公会計基準第 2 号では、国際会計基準第 7 号の文言に追加したものがあり、これは基準が公共セクター主体の会計に適用できるかどうかについて明確にするために、加えられたものである。
- ・ 国際公会計基準第 2 号は、特定の事項では国際会計基準第 7 号とは別の用語を使用している。最も大きく異なる例は、国際公会計基準第 2 号の「主体」、「収入」、「財務成績計算書」、「財政状態計算書」及び「純資産・持分」である。国際会計基準第 7 号でこれらに対応する用語は、それぞれ「企業」、「所得」、「損益計算書」、「貸借対照表」及び「持分」である。
- ・ 国際公会計基準第 2 号は、国際会計基準第 7 号とは専門用語の定義が異なる(パラグラフ 8)。
- ・ 国際会計基準第 7 号と同様に、国際公会計基準第 2 号は、事業活動によるキャッシュ・フローを表示する際に使用されるべき方法として、直接法と間接法の選択を認めている。事業活動によるキャッシュ・フローを表示するに際して直接法を使用する場合、国際公会計基準第 2 号は、財務諸表の注記において、経常活動による純余剰から事業活動のキャッシュ・フローまでの調整を開示するように勧奨している(パラグラフ 29)。
- ・ 国際公会計基準第 2 号の付録には、金融機関のキャッシュ・フロー計算書の例は含んでいない。