

キャッシュフロー計算書の表示法と作成法

ポリテクセンター香川 村上 正孝
(香川職業能力開発促進センター)

1. はじめに

キャッシュフロー計算書は、国際会計基準では、営業活動、投資活動および財務活動の3つに区分して表示する。営業活動に伴う現金収支を表示する方法には、直接表示法 (direct method) および、間接表示法 (indirect method) の2つがある。一方、キャッシュフロー計算書の作成法には、比較貸借対照表と損益計算書などから作成する方法 (間接作成法) および、資金会計組織を利用して作成したり、在来のデータベースとしての会計帳簿の中から、直接現金預金取引を抽出・分類・整理して作成する方法 (直接作成法) がある。

2. 直接表示法・間接表示法・直接作成法・間接作成法

表示の分類は、営業活動に伴うキャッシュフローの表示方法に関するものであり、投資活動や財務活動に伴うキャッシュフローの表示方法には関係がなく、直接表示法、間接表示法いずれの場合でも同一のものとなる。

直接表示法は、営業活動に伴うキャッシュフローを主要な構成項目ごとに個別に表示し、それらの差引差額として営業活動からもたらされたキャッシュフローを表示する方法である。

これに対して、間接表示法は、当期純利益をベースに非キャッシュ項目 (減価償却費、繰延税金、

諸引当金の変動、少数株主持分等)・債権、債務の対前期比増減額等を加減調整することによって、営業活動に伴うキャッシュフローを表示する方法である。

直接作成法とは文字どおり日々の取引仕訳から直接作成する方法である。キャッシュフローを伴う取引だけを集計することによって作成されることになる。

売上に関する金額を表示するには、現金売上の金額のみを把握し、仕入についても現金仕入、販売管理費も現金で支払った金額をもとにしてキャッシュフロー計算書を作成するのである。

また、間接作成法とは当期損益計算書および前期・当期貸借対照表の増減額から間接的に作成する方法である。現行の発生主義会計をもとにして、期首と期末の残高の増減からキャッシュの増減を逆算する方法である。

間接作成法について簡単な例でみてみよう。

【例】新規に開業し、その際現金1,000の資本でスタートする。1年経過後、以下のような損益計算書および貸借対照表になったとする。

損益計算書

売上	1,600
売上原価	800
販売管理費	<u>200</u>
税引前当期利益	600

法人税等	240
当期純利益	<u>360</u>

貸借対照表

現金預金	1,160	買掛金	80
売掛金	120	資本金	1,000
棚卸資産	<u>160</u>	当期純利益	<u>360</u>
合計	<u>1,440</u>	合計	<u>1,440</u>

直接表示法によるキャッシュフロー計算書

現金売上	1,600 - 120 = 1,480 (+)
現金仕入	960 - 80 = 880 (-)
販売管理費	200 (-)
法人税等	<u>240 (-)</u>
現金預金の増加	<u>160</u>

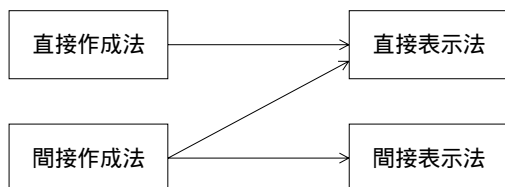
間接表示法によるキャッシュフロー計算書

当期純利益	360
売掛金の増加	120 (-)
棚卸資産の増加	160 (-)
買掛金の増加	<u>80 (+)</u>
現金預金の増加	<u>160</u>

期末の現金預金1,160 - 期首の現金預金1,000
= 160当期の増加

このように、間接作成法で作成されるキャッシュフロー計算書は、直接表示法と間接表示法の二通りがある。

それゆえ、作成法と表示法の間係を整理すると、直接作成法で作成されるキャッシュフロー計算書は、当然直接表示法となるので、次のようになる。



3. 間接作成法によるキャッシュフロー計算書

キャッシュフロー計算書の具体的な作成例として、『アメリカの会計実務詳解』*1のモデルケース、ファーレル社をとりあげる(63~64頁参照)。

4. おわりに

キャッシュフロー計算書の直接法による表示は、直接法による作成を必ずしも意味しない。しかし、直接法により表示する項目が、得意先よりの収入、仕入先・費用の支払先・従業員への支出、利息・配当の収入、利息の支払、その他の営業外収支、法人税等の支出など多項目に及ぶときは、会計処理システムの中から直接、現金預金取引を抽出・分類・整理しなければ、信頼しうるキャッシュフロー計算書の作成は難しい。

直接作成法は、営業活動に伴う現金収支を発生時点で把握し記録するため、経営者は、時点的に資金情報を利用し、意思決定することができる。また、直接表示法によるキャッシュフロー計算書は、営業活動に伴う現金収支の総額を明確に示すから、利用者が将来の債務返済能力、営業活動への再投資および出資者への配分を予測するうえで有用な情報を提供する。

しかし、アメリカにおける現実の実務慣行としては、間接法による作成方法ないし表示方法が一般的である。その分析は、次回にしたい。

注

*1 太田昭和監査法人 / 渋谷道夫・飯田信夫：『アメリカ会計実務詳解』, p.475-483一部修正, 中央経済社, 1994.

参考文献

- 1) 山田昭広：『アメリカの会計基準〔第3版〕』, 中央経済社.
- 2) 鎌田信夫：『現金収支情報の開示制度』, 税務経理協会.

作成資料

(1) 前期・当期貸借対照表およびその増減

(単位：千ドル)

資産：	10期	11期	増減
現金預金およびその同等物	180	275	95
売掛金，純額	305	295	10
棚卸資産	431	549	118
ホール社に対する投資	60	73	13
土地	200	350	150
工場および設備	606	624	18
減価償却累計額控除	107	139	32
営業権	20	16	4
資産合計	<u>1,695</u>	<u>2,043</u>	<u>348</u>
負債および株主持分：			
買掛金	453	504	51
未払費用	110	100	10
手形借入金（長期）	-	150	150
社債	210	160	50
繰延税金	30	41	11
資本金，額面 \$ 10	400	430	30
資本剰余金	175	226	51
利益剰余金	334	432	98
自己株式，原価	17	-	17
負債株主持分合計	<u>1,695</u>	<u>2,043</u>	<u>348</u>

(2) 当期損益計算書

(単位：千ドル)

純売上高	1,950
営業費用：	
売上原価	1,150
販売費および一般管理費	505
減価償却費	53
	<u>1,708</u>
営業利益	<u>242</u>
その他（収益）費用：	
支払利息	15
ホール社持分利益	13
設備売却損	5
営業権償却費	4
	<u>11</u>
税引前当期純利益	<u>231</u>
法人税等：	
当期分	79
繰延分	11
法人税等計上額	<u>90</u>
当期純利益	<u>141</u>
利益剰余金（第11期首）	<u>334</u>
	<u>475</u>
現金配当（第11期中間）	43
利益剰余金（第11期末）	<u>432</u>

(3) 補足資料

ファーレル社は，原価45千ドルの設備（簿価24千ドル）を19千ドルで売却し，現金で受け取った。

ファーレル社は，普通株式1,000株を23千ドル現金で発行した。

ファーレル社は，自己株式のすべてを25千ドルで売却し，現金で受け取った。

ファーレル社の社債権者が額面50千ドル分の株式への転換を行った。50口の

社債は，ファーレル社の普通株式40株に転換された。

ファーレル社は，設備を63千ドル現金で取得した。

時価150千ドルの土地を150千ドルの手形を発行して取得した。この手形は，5年後の返済で15%の利子付きのものである。

繰延税金は，固定資産の減価償却において，税務会計上は加速償却法，財務会計上は定額法を採用していることによる一時的差異によるものである。

作成手順

(1) 直接表示のためのキャッシュフローの計算

得意先からのキャッシュの受取り：	
売上高	1,950
加算：売掛金の減少	10
得意先からのキャッシュ収入	<u>1,960</u>
仕入先および従業員に対するキャッシュの支払い：	
売上原価	1,150
販売費および一般管理費	505
	<u>1,655</u>
減算：買掛金の増加	51
加算：未払費用の減少	10
加算：棚卸資産の増加	118
仕入先および従業員に対するキャッシュ支出	<u>1,732</u>
利息の支払い：	
支払利息支出	15
法人税の支払い：	
法人税	90
減算：繰延税金の増加	11
法人税支出	<u>79</u>

(2) 直接表示法によるキャッシュフロー計算書の作成

第11期のキャッシュフロー計算書（直接表示法）

（単位：千ドル）

営業活動に伴うキャッシュフロー：	
得意先からのキャッシュ収入	1,960
仕入先および従業員に対するキャッシュ支出	<u>1,732</u>
営業利益から生じた純キャッシュインフロー	228
利息支出	15
法人税支出	79
営業活動に伴う純キャッシュインフロー	<u>134</u>
投資活動に伴うキャッシュフロー：	
設備の売却収入	19
設備の購入支出	<u>63</u>
投資活動に伴う純キャッシュアウトフロー	44
財務活動に伴うキャッシュフロー：	
普通株式発行による収入	23
自己株式の売却収入	25
配当金支出	<u>43</u>
財務活動に伴う純キャッシュインフロー	5
キャッシュおよびキャッシュ同等物の純増加	95
期首キャッシュおよびキャッシュ同等物	180
期末キャッシュおよびキャッシュ同等物	<u>275</u>
非現金預金項目の投資および財務活動の明細：	
転換社債の転換による普通株式の発行	50
土地の取得のために発行した手形	<u>150</u>

営業活動に伴うキャッシュフローの間接表示

（単位：千ドル）

営業活動に伴うキャッシュフロー：	
当期純利益	141
調整：	
設備売却損	5
減価償却費	53
営業権の償却費	4
売掛金の減少	10
買掛金の増加	51
未払費用の減少	10
繰延税金の増加	11
ホール社の持分利益	13
棚卸資産の増加	118
営業活動に伴う純キャッシュインフロー	<u>134</u>