ASBJ

2026 年 7 月

移管指針第 6 号

連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針

企業会計基準委員会

移管指針第６号

連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針

	１９９８年 ６ 月 ８ 日
改正	１９９９年 ７ 月 １ 日
改正	２００７年 ９ 月 ４ 日
改正	２０１１年 １ 月１２日
改正	２０１４年 ２ 月２４日
改正	２０１４年１１月２８日
改正	２０２３年１１月１７日
	日本公認会計士協会
改正	２０２４ 年 ７ 月 １ 日
改正	２０２４ 年 ９ 月 １３ 日
最終改正	２０２６ 年 ７ 月 ７ 日
	企業会計基準委員会

本移管指針は、2026 年 10 月 16 日までに公表された次の修正が反映されている。

・　企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（2026 年 10 月 16 日改正）

目　　次

	項
Ⅰ　連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針	
はじめに	１-1-7
現金及び現金同等物	２
負の現金同等物	３
資金の範囲の継続性	４
キャッシュ・フロー	５
キャッシュ・フローの表示区分	６
営業活動によるキャッシュ・フロー	７
投資活動によるキャッシュ・フロー	８-8-2
財務活動によるキャッシュ・フロー	９-9-2
法人税等の表示区分	10
利息及び配当金の表示区分	11
直接法と間接法	12
キャッシュ・フローの総額表示と純額表示	13
その他の純額表示	14

外貨建ての現金及び現金同等物に係る為替差損益　15
作成基準注解(注７)様式２における「為替差損」等　16
在外子会社のキャッシュ・フローの換算　17
在外子会社の資産及び負債の増減額の換算　18
連結会社相互間のキャッシュ・フロー　19
連結会社振出しの受取手形の割引　20
連結追加・連結除外とキャッシュ・フローの記載期間　21
非支配株主との取引等　22
持分法適用会社からの受取配当金　23
非資金取引　24
第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針　25
適　用　26-26-10
議　決　26-A1

Ⅱ　結論の背景
資金の範囲　27
現金同等物　28
負の現金同等物　29
資金の範囲の変更　30
キャッシュ・フローの表示区分　31-35
法人税等の表示区分　35-2
消費税及び地方消費税に係るキャッシュ・フロー　36
純額表示　37-40
相殺取引　41
外貨建キャッシュ・フロー　42-45
連結追加・連結除外に伴う現金及び現金同等物　46
連結キャッシュ・フロー計算書の作成の簡便法　47
非資金取引　48-49
適　用　50-51

Ⅲ　設例による解説
１．前提条件
２．連結財務諸表の作成
３．個別キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
４．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
　　－連結決算数値を基に作成する場合（簡便法）
５．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
　　－個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）
６．直接法による「営業活動によるキャッシュ・フロー」の求め方
７．連結キャッシュ・フロー計算書（直接法）の作成
　　－個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）
８．連結キャッシュ・フロー計算書及び注記の記載例

Ⅰ　連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針

はじめに

1．1997 年６月に、企業会計審議会は、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表し、その中で、連結情報重視の観点から連結ベースのキャッシュ・フロー計算書の導入を提言した。さらに、「連結財務諸表を作成しない会社については、従来の資金収支表に代えて個別ベースのキャッシュ・フロー計算書を導入すること」が適当であるとし、また、1998 年３月に公表した「中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書」において、中間連結キャッシュ・フロー計算書の導入及び連結財務諸表を作成しない会社については個別ベースの中間キャッシュ・フロー計算書の導入が適当であるとされている。これらの意見書の提言に基づき、企業会計審議会は、すべてのキャッシュ・フロー計算書を対象とした作成基準として、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」（以下「意見書」という。）を 1998 年３月に公表した。

意見書は、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定について」（以下「作成基準の設定」という。）及び「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（以下「作成基準」という。）との二部から構成されている。この作成基準の設定において、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針については、今後、日本公認会計士協会が関係者と協議のうえ適切に措置することが必要と考える。」とされていることから、日本公認会計士協会では、その公表以来、鋭意検討を重ね、関係者と協議を行ってきた。このたび、当面必要と認められる実務上の指針について結論が得られたので、本実務指針を公表することとした。

なお、本実務指針では、連結キャッシュ・フロー計算書、個別ベースのキャッシュ・フロー計算書、第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書及び個別ベースの第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書を総称して、「キャッシュ・フロー計算書」という。ただし、特に示す場合は、この限りでない。

1-2．2007 年改正の本実務指針では、会計基準の改正、税制の改正及び会社法の施行に対応するための改正を行った。

1-3．2011 年改正の本実務指針では、企業会計基準委員会から 2009 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に対応するための改正を行った。

1-4．2014 年改正の本実務指針は、企業会計基準委員会により 2013 年９月に改正された企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）に対応するための改正を行ったものである。

1-5. 2023 年改正の本実務指針は、企業会計基準委員会により 2023 年 11 月に公表された実務対応報告第 45 号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」（以下「実務対応報告第 45 号」という。）及び併せて公表された企業会計基準第 32 号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正」（以下「作成基準一部改正」という。）に対応するために改正を行ったものである。

1-6. 2024 年 9 月改正の本実務指針は、2024 年 9 月に公表された企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）、企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下、これらを合わせて「リース会計基準等」という。）及び併せて公表された企業会計基準第 36 号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（その 2）」（以下「作成基準一部改正その 2」という。）に対応するために改正を行ったものである。

1-7. 2026 年 7 月改正の本実務指針は、2026 年 7 月に改正された企業会計基準第 27 号「法人税等に関する会計基準」（以下「2026 年改正法人税等会計基準」という。）及び併せて公表された企業会計基準第 44 号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（その 4）」に対応するために改正を行ったものである。

現金及び現金同等物

２．作成基準一部改正では、「キャッシュ・フロー計算書」が対象とする資金の範囲は、現金及び現金同等物としており、その内容は次のとおりである。

(1) 現金

現金とは、手許現金、要求払預金及び特定の電子決済手段をいう。

ここでいう要求払預金とは、預金者が一定の期間を経ることなく引き出すことができる預金をいい、例えば、普通預金、当座預金、通知預金が含まれる。したがって、預入期間の定めがある定期預金は、ここにいう要求払預金には該当しない。

また、作成基準一部改正第３項に定める「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準注解」（以下「作成基準注解」という。）（注 10）で示されている特定の電子決済手段とは、実務対応報告第 45 号の適用対象となる電子決済手段と同一である。すなわち、特定の電子決済手段は、第１号電子決済手段、第２号電子決済手段及び第３号電子決済手段が該当し、外国電子決済手段についてはこれらの電子決済手段のうち利用者が電子決済手段等取引業者に預託しているものに限られる。

(2) 現金同等物

現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わない短期投資をいう。

現金同等物は、この容易な換金可能性と僅少な価値変動リスクの要件をいずれも満たす必要があり、市場性のある株式等は換金が容易であっても、価値変動リスクが僅少と

はいえず、現金同等物には含まれない。

作成基準注解（注２）では、現金同等物の例として、取得日から満期日又は償還日までの期間が３か月以内の短期投資である定期預金、譲渡性預金、コマーシャル・ペーパー、売戻条件付現先及び公社債投資信託を挙げている。

なお、現金同等物として具体的に何を含めるかについては、各企業の資金管理活動により異なることが予想されるため、経営者の判断に委ねることが適当と考えられている。したがって、資金の範囲に含めた現金及び現金同等物の内容に関しては会計方針として記載するとともに、その期末残高と貸借対照表上の科目別残高との関係について調整が必要な場合は、その調整を注記する。

負の現金同等物

３．当座借越契約に基づき、当座借越限度枠を企業が保有する現金及び現金同等物と同様に利用している場合があり、この場合の当座借越は、負の現金同等物を構成するものとする。

資金の範囲の継続性

４．資金の範囲は、「キャッシュ・フロー計算書」を作成する上で基本となる事項であり、毎期継続して適用することとし、これをみだりに変更してはならない。なお、資金の範囲の変更は、会計方針の変更として取り扱う（企業会計基準適用指針第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下「企業会計基準適用指針第 24 号」という。）第９項）ものとされており、また、一定の注記事項が求められていることに留意する。

キャッシュ・フロー

５．「キャッシュ・フロー」とは、資金の増加又は減少を意味する。したがって、資金の増加又は減少を伴わない交換取引等は、「キャッシュ・フロー計算書」には反映されない。また、当座預金から普通預金への預け替えのように、現金及び現金同等物相互間の取引は、資金に増加又は減少が生じないため、「キャッシュ・フロー計算書」上の記載対象とはならない。

キャッシュ・フローの表示区分

６．作成基準では、１会計期間におけるキャッシュ・フローを「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の３つの区分に分けて表示することとされている。個々のキャッシュ・フローを「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」又は「財務活動によるキャッシュ・フロー」のいずれの区分に記載するかについては、原

則としてそのキャッシュ・フローに係る取引がいずれの性格をより強く有するか、つまり、当該キャッシュ・フローがどの活動とより強く関連しているかにより判定する。なお、キャッシュ・フローに係る取引の性格の判定においては、企業の事業目的や決済条件等の取引慣行を考慮するものとする。

なお、ある特定のキャッシュ・フロー項目についてキャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合など、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更に該当することに留意する（企業会計基準適用指針第 24 号第 9 項及び第 20 項）。

営業活動によるキャッシュ・フロー

7．「営業活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、企業が外部からの資金調達に頼ることなく、営業能力を維持し、新規投資を行い、借入金を返済し、配当金を支払うために、どの程度の資金を主たる営業活動から獲得したかを示す主要な情報となる。

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、営業損益計算の対象となった取引に係るキャッシュ・フロー、営業活動に係る債権・債務から生じるキャッシュ・フロー並びに投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。

(1) 営業損益計算の対象となった取引とは、「商品及び役務の販売による収入、商品及び役務の購入による支出等」とされており、売上高、売上原価、販売費及び一般管理費に含まれる取引に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

(2) 営業活動に係る債権・債務から生じるキャッシュ・フローには、商品及び役務の販売により取得した手形の割引による収入、営業債権のファクタリング等による収入も含まれる。

また、営業活動に係る債権から生じた破産債権、更生債権等や償却済み債権の回収についても、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

(3) 「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれる投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローの例としては、災害による保険金収入、損害賠償金の支払、巨額の特別退職金の支給などがある。

なお、取引先への前渡金や営業保証金の支出及び取引先からの前受金や営業保証金の収入等は、営業損益計算の対象には含まれず、また、営業活動に係る債権・債務から生じるキャッシュ・フローでもないが、その取引の性格から、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

投資活動によるキャッシュ・フロー

8．「投資活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、将来の利益獲得及び資金運用のため

に、どの程度の資金を支出し又は回収したかを示す情報となる。

「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、①有形固定資産及び無形固定資産の取得及び売却、②資金の貸付け及び回収、③現金同等物に含まれない有価証券及び投資有価証券の取得及び売却等の取引に係るキャッシュ・フローを記載する。

8-2. 作成基準では、連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に独立の項目として記載することとされている。

なお、支配獲得時に生じた取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

財務活動によるキャッシュ・フロー

9. 「財務活動によるキャッシュ・フロー」の金額は、営業活動及び投資活動を維持するためにどの程度の資金が調達又は返済されたかを示す情報となる。

「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分には、①借入れ及び株式又は社債の発行による資金の調達、②借入金の返済及び社債の償還等の取引に係るキャッシュ・フローを記載する。

なお、作成基準では、自己株式の取得に係る支出は、取得事由にかかわらず「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとされているため、自己株式の売却による収入も「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

9-2. 子会社株式の追加取得又は一部売却（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る。）による親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上される（連結会計基準第 28 項及び第 29 項）。このため、連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローについては、当該変動に関連するキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く。）を、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するものとする。

なお、上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

法人税等の表示区分

10. 法人税その他の課税対象利益を基礎とする税金（以下「法人税等」という。）に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に「法人税等の支払額」として一括して記載する。なお、住民税（均等割）、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）並びに電気供給事業、ガス供給事業、生命保険事業及び損害保険事業に係る事業税は 2026 年改正法人税等会計基準第 4 項(1)に定める課税対象利益を基礎として算定されていないことから、これらの税金の支払は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」

に含まれるキャッシュ・フローではあるが、「法人税等の支払額」に含めてはならない。

利息及び配当金の表示区分

11. 作成基準では、利息及び配当金の表示区分について次の 2 つの方法の選択適用を認めているが、選択した方法は、毎期継続して適用しなければならない。

① 受取利息、受取配当金及び支払利息は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法

② 受取利息及び受取配当金は、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、支払利息及び支払配当金は「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する方法

現金及び現金同等物の運用から生じる受取利息等は、他の受取利息等と区分して把握することが実務的に困難であるから、上記受取利息に含めることとし、負の現金同等物に関連して支出する支払利息も同様に上記支払利息に含めることとする。

なお、利息の受取額と支払額は、相殺せず総額で表示する。

直接法と間接法

12. 作成基準では、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法として、直接法と間接法の選択適用を認めている。いずれの方法を採用しても「営業活動によるキャッシュ・フロー」の合計額は一致する。

直接法とは、営業収入、原材料又は商品の仕入れによる支出等、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法をいう。

間接法とは、税金等調整前当期純利益に、非資金損益項目、営業活動に係る資産及び負債の増減並びに「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれるキャッシュ・フローに関連して発生した損益項目を加減算して「営業活動によるキャッシュ・フロー」を表示する方法をいう。

ここでいう非資金損益項目とは、税金等調整前当期純利益の計算には反映されるが、キャッシュ・フローを伴わない項目、例えば、減価償却費、のれん償却額、貸付金に係る貸倒引当金増加額、持分法による投資損益等を指す。しかし、営業債権の貸倒損失、棚卸資産の評価損等の営業活動に係る資産及び負債に関連して発生した非資金損益項目は、税金等調整前当期純利益の計算に反映されるとともに、営業活動に係る資産及び負債の増減にも反映されていることから、税金等調整前当期純利益に加減算する非資金損益項目には含まれない。

また、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に含まれるキャッシュ・フローに関連して発生した損益項目とは、例えば、

有形固定資産売却損益、投資有価証券売却損益等を指す。

なお、作成基準注解（注７）に示されている様式１（直接法）及び様式２（間接法）の小計欄は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」のうち、おおむね営業損益計算の対象となった取引に係るキャッシュ・フローの合計額を意味し、小計欄以下の項目には、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フロー及び法人税等に係るキャッシュ・フローが含まれることとなる。

選択した「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法は、毎期継続して適用しなければならない。「営業活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法」（直接法又は間接法）を変更した場合には、表示方法の変更に該当する（企業会計基準適用指針第 24 号第９項及び第 20 項）ことに留意する。

キャッシュ・フローの総額表示と純額表示

13. 「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に表示される主要な取引ごとのキャッシュ・フローは、原則として総額表示しなければならない。例えば、有価証券の取得と売却に係るキャッシュ・フローは、相殺せずに総額で表示する。

ただし、作成基準注解（注８）では、「期間が短く、かつ、回転が速い項目に係るキャッシュ・フローについては、純額で表示することができる。」とされている。つまり、期間の短いコマーシャル・ペーパーの発行と償還が１会計期間を通じて連続して行われるような場合や、短期間に連続して借換えが行われる場合などにおいては、これらのキャッシュ・フローを総額表示すると、キャッシュ・フローの金額が大きくなり、かえって「キャッシュ・フロー計算書」の利用者の判断を誤らせるおそれがあり、１会計期間の純増減額で表示することができることとしたものである。なお、その場合には、純額であることが分かるように表示する必要がある。

その他の純額表示

14. 外注先のための資材の代理購入など企業が第三者のために行う取引や、単元未満株式の買取り及びその処分など企業自身の活動というより第三者の活動を反映している取引に係るキャッシュ・フロー及び重要性の乏しい項目に係るキャッシュ・フローについても、純額表示するものとする。

外貨建ての現金及び現金同等物に係る為替差損益

15. 外貨建ての現金及び現金同等物に係る為替差損益の額は、「現金及び現金同等物に係る換算差額」として表示する。

すなわち、外貨建ての現金及び現金同等物の期中の為替相場の変動による円貨増減額は、

現金及び現金同等物の増減額の調整項目である「現金及び現金同等物に係る換算差額」として区分表示することとなる。

作成基準注解（注７）様式２における「為替差損」等

16. 作成基準注解（注７）様式２（「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法により表示する場合）においては、税金等調整前当期純利益に対する加算項目として為替差損が例示されているが、この為替差損（益）は、損益計算書において計上された為替差損（益）のうち、原則として、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の小計欄以下の各項目又は「営業活動によるキャッシュ・フロー」以外の各表示区分に記載される取引に係る為替差損（益）である。

在外子会社のキャッシュ・フローの換算

17. 作成基準では、在外子会社における外貨によるキャッシュ・フローは、「外貨建取引等会計処理基準」における収益及び費用の換算方法に準じて換算するとされている。したがって、外貨による在外子会社の「キャッシュ・フロー計算書」の表示区分のうち、「営業活動によるキャッシュ・フロー」、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」については、当該在外子会社の収益及び費用の換算に用いられた為替相場、すなわち、期中平均相場又は決算時の為替相場のいずれかによる円換算額を付すことになる。また、「現金及び現金同等物の期首残高」は、前会計期間の決算時の為替相場、「現金及び現金同等物の期末残高」は、当会計期間の決算時の為替相場による円換算額を付すことになる。以上の換算手続の結果生じた円貨による差額は、「現金及び現金同等物に係る換算差額」に含めて表示する。

なお、配当金、増資等の資本取引に関連するキャッシュ・フローについては、当該キャッシュ・フローの発生時の為替相場による円換算額を付す。

在外子会社の資産及び負債の増減額の換算

18. 在外子会社の円換算後の貸借対照表及び損益計算書を利用して当該在外子会社のキャッシュ・フローを求める場合には、前期と当期の決算時の為替相場の変動による影響額が資産及び負債の円貨による増減額に含まれて算出されるが、為替相場の変動による円貨増減額はキャッシュ・フローを伴うものではないため、その影響を調整しなければならない。

例えば、在外子会社の商品の販売による収入を、期中平均相場により換算した売上高に当期首の円貨による売上債権残高を加え、当期末の円貨による売上債権残高を控除して求めた場合の円貨額は、前項の外貨による「キャッシュ・フロー計算書」上の商品の販売による収入を期中平均相場で換算した場合の円貨額と比べて差異が生じる。この差額は、在外子会社の財務諸表を円換算した際に生じた為替換算調整勘定の増減額の一部を構成して

いる。したがって、在外子会社の外貨による「キャッシュ・フロー計算書」を収益及び費用の換算方法に準じて換算した場合と結果が同一となるように、資産及び負債の円貨による増減額を原則として為替換算調整勘定増減額の分析を行うことにより調整しなければならない。

なお、在外子会社の表示区分ごとのキャッシュ・フローに重要性がない場合又は為替相場の変動による影響額が重要でないと認められる場合には、当該調整を行わず、「現金及び現金同等物に係る換算差額」に含めて表示することができるものとする。

連結会社相互間のキャッシュ・フロー

19. 連結会社相互間のキャッシュ・フローは、連結キャッシュ・フロー計算書の作成にあたって相殺消去しなければならない。なお、連結会社相互間において、現金及び現金同等物の未達取引がある場合、これを調整した上で連結会社相互間のキャッシュ・フローを相殺消去しなければならない。

連結会社振出しの受取手形の割引

20. 商品及び役務の販売により取得した連結会社振出しの手形を他の連結会社が金融機関で割引いた場合、割引を行った連結会社の個別ベースのキャッシュ・フロー計算書では、当該収入を「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するが、連結上は手形借入と同様の効果であるため、連結キャッシュ・フロー計算書においては、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとなる。

連結追加・連結除外とキャッシュ・フローの記載期間

21. 新規の連結子会社については、連結の範囲に含めた時点以降のキャッシュ・フローを、また連結除外会社については、連結除外時点までのキャッシュ・フローを連結キャッシュ・フロー計算書に含める。すなわち、当該子会社の経営成績が連結損益計算書に含まれた期間とキャッシュ・フローが連結キャッシュ・フロー計算書に含まれた期間とは同一でなければならない。

非支配株主との取引等

22. 非支配株主に対する配当金の支払額及び非支配株主の増資引受による払込額は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分にそれぞれ独立掲記する。

持分法適用会社からの受取配当金

23. 持分法適用会社からの配当金の受取額は、利息及び配当金に係るキャッシュ・フローの表示区分について選択した方法に従い、原則として、「営業活動によるキャッシュ・フ

ロー」の区分又は「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分のいずれかに記載する。

なお、間接法により「営業活動によるキャッシュ・フロー」を表示する場合、税金等調整前当期純利益から「営業活動によるキャッシュ・フロー」への調整を行う際の非資金損益項目の 1 つとして、持分法による投資損益がある。受取配当金を「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとしている場合には、持分法適用会社からの配当金受取額を持分法による投資損益と（合算）相殺して表示することもできることとする。

非資金取引

24. 作成基準で注記が求められている重要な非資金取引とは、「キャッシュ・フロー計算書」の目的から企業の財政状態には重要な影響を与えるがキャッシュ・フローを伴わない取引のうち、翌会計期間以降のキャッシュ・フローに重要な影響を与える取引をいう。

非資金取引の例としては以下のものがある。

① 社債の償還と引換えによる新株予約権付社債に付された新株予約権の行使
② 貸借対照表に計上された使用権資産の取得
③ 株式の発行等による資産の取得又は合併
④ 現物出資による株式の取得又は資産の交換

非資金取引の内容によっては、部分的にキャッシュ・フローを伴う取引もあるが、その場合にはキャッシュ・フローを伴う部分についてのみ「キャッシュ・フロー計算書」で報告しなければならない。

第二種中間連結財務諸表及び第二種中間財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針

25. 作成基準では、「個別ベースのキャッシュ・フロー計算書」、「第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書」及び個別ベースの「第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書」は、連結キャッシュ・フロー計算書に準じて作成することとされている（企業会計基準第 39 号「『連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準』の一部改正（その 3）」第 2 項及び第 3 項）。

ただし、作成基準では、第二種中間連結財務諸表における中間連結キャッシュ・フロー計算書及び個別ベースの第二種中間財務諸表における中間キャッシュ・フロー計算書は、「中間会計期間に係るキャッシュ・フローの状況に関する利害関係者の判断を誤らせない限り、集約して記載することができる。」とされている。この集約して記載することができる範囲は、「キャッシュ・フロー計算書」の各表示区分内における主要な取引ごとに表示する場合の項目の集約であり、項目をすべて集約して各表示区分合計額のみを記載することではない。

適　用

26. 本実務指針は、連結キャッシュ・フロー計算書及びキャッシュ・フロー計算書については、1999 年４月１日以後開始する事業年度から、また中間連結キャッシュ・フロー計算書及び中間キャッシュ・フロー計算書については、2000 年４月１日以後開始する中間会計期間から適用する。

26-2. 「会計制度委員会報告第８号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正について」（2007 年９月４日）は、2007 年９月４日以後終了する連結会計年度及び事業年度並びに中間連結会計期間及び中間会計期間から適用する。

26-3. 「会計制度委員会報告第８号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正について」（2011 年１月 12 日）は、2011 年１月 12 日から適用する。ただし、第４項、第６項、第 12 項及び第 30 項については、2011 年４月１日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用する。

26-4. 「会計制度委員会報告第８号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正について」（2014 年２月 24 日）は、2013 年に改正された企業結合会計基準の適用時期と同様とする。

なお、本改正の適用初年度において、本実務指針第 8-2 項及び第 9-2 項に基づく表示を行った場合、企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第９項及び第 20 項に従い、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない。

26-5. 「会計制度委員会報告第８号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正について」（2014 年 11 月 28 日）は、2014 年 11 月 28 日から適用する。

26-6. 「会計制度委員会報告第８号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」の改正について」（2023 年 11 月 17 日）は、2023 年に公表された実務対応報告第 45 号の適用時期と同様とする。

26-7. 移管指針第 6 号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」は、公表日以後適用する。

26-8. 2024 年 9 月改正の本実務指針の適用時期は、2024 年に公表されたリース会計基準の適用時期と同様とする。

26-9. 2026 年 7 月改正の本実務指針の適用時期は、2026 年改正法人税等会計基準の適用時期と同様とする。

26-10. 2026 年 7 月改正の本実務指針の適用初年度においては、適用初年度の比較情報につ

いて、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しない。

議　決

26-A1．2026 年 7 月改正の本実務指針は、第 580 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。

Ⅱ　結論の背景

資金の範囲

27．資金収支表においては、現預金及び市場性のある一時所有の有価証券が資金とされていたが、作成基準の設定に述べられているように、それでは資金の範囲が広く、企業における資金管理活動の実態が的確に反映されていないとの問題点が指摘されている。すなわち、一時所有の有価証券のうち、価値変動リスクを有する株式等の金融商品と短期の支払に充てることを目的とした現金及び現金同等物とは異なる投資意図及び内部統制手続の下に取引が行われるのが一般的であり、株式等の価値変動リスクを有する金融商品への資金運用は、それが短期間であっても、投資活動としての性格を有すると考えられる。同様に、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わない金融商品への投資であっても、その運用期間が比較的長期のものについては、通常、短期の支払資金準備のためというよりは、資金管理上は異なる意図をもって運用されていると考えられる。

現金同等物

28．作成基準注解（注２）では、現金同等物に該当するための取得日から満期日又は償還日までの期間について、３か月以内が一般的な例として示されているが、一律の基準を設けることは必ずしも適切ではない。資金管理上想定している短期の支払資金の運用期間は各企業によって異なり、３か月といった期間が妥当でない場合も想定される。例えば、取引先との営業取引における与信期間が比較的長い企業にあっては、資金計画が立てやすく、余裕資金を３か月を超える期間にわたって、容易に換金可能で、かつ、価値変動リスクの僅少な金融商品に運用することもあり得る。したがって、資金の範囲に含めた現金同等物の内容に関する会計方針の記載にあたっては、金融商品の主な種類及び取得日から満期日又は償還日までの最長の期間を記載する。

負の現金同等物

29．金融機関からの資金調達は一般的には財務活動であるが、当座借越が企業の日常の資金管理活動において現金同等物とほとんど同様に利用されている場合には、財務活動とみるより、資金管理活動の不可分な構成部分として考えることに合理性があるため、現金同等物として扱うこととした。したがって、これら負の現金同等物期末残高を貸借対照表上短期借入金に含めている場合でも、「現金及び現金同等物の期末残高」は、負の現金同等物期末残高控除後の金額となる。なお、当座借越の状況が明らかに短期借入金と同様の資金調達活動と判断される場合は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとなる。

資金の範囲の変更

30. 資金の範囲を変更した場合には、作成基準では、その旨、その理由及び影響額を注記することとされているが、注記する事項については、企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）第 1 項及び第 11 項に基づくことになる。なお、企業会計基準第 24 号第 11 項(3)において求められる表示期間のうち、過去の期間について影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額の記載にあたっては、「変更の影響を受けた各表示区分の合計額」、「現金及び現金同等物の増減額」及び「現金及び現金同等物の期末残高」に与える影響額を記載する。

キャッシュ・フローの表示区分

31. 「営業活動によるキャッシュ・フロー」には、営業損益計算の対象となった取引、すなわち、そのキャッシュ・フローの性格から営業活動に分類されるもののほかに、営業活動に係る債権・債務から生じるキャッシュ・フローも含まれる。例えば、商品及び役務の販売により取得した手形の割引による収入のように、受取手形を約定期日より早期に回収する行為は、借入れによる資金調達と同様に財務活動としての性格を有するという意見もある。しかしながら、これを「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載した場合、その企業の資金獲得能力を判断する上で重要な「営業活動によるキャッシュ・フロー」に関する情報が明確に表示されないこととなり、また、企業間の「営業活動によるキャッシュ・フロー」の比較可能性を損なうおそれがある。したがって、作成基準では、営業債権・債務から生じるキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することとされている。同様に、営業債権のファクタリングや各種の営業債権の流動化に伴うキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することになる。

32. あるキャッシュ・フローをいずれの表示区分に記載するかを、事業目的を考慮して判定する場合がある。例えば、貸付けを事業目的にしている企業においては、資金の貸付けは「営業活動によるキャッシュ・フロー」に分類し、貸付けを事業目的にしていない企業においては「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。同様に、事業目的に有価証券の売買を含めている企業では、短期売買目的（いわゆるディーリング又はトレーディング目的）で保有する有価証券の売買に係るキャッシュ・フローは「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

33. あるキャッシュ・フローをいずれの表示区分に記載するかを、決済条件等の取引慣行を考慮して判定する場合がある。例えば、機械の購入代金を検収から 6 か月後に現金で支払ったとする。通常、企業は検収時に有形固定資産及び負債(未払金)を計上するが、これは、非資金取引である。検収から 6 か月後の債務の支払については、資金の返済猶予を受

けたものとして、これを「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する考え方と、有形固定資産の取得を原因とした債務に係る支出として、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する考え方がある。

この場合、検収後６か月の支払が、その企業にとって通常の決済条件であったり、売手側の業界における取引慣行である場合は、我が国のように企業間信用が比較的長期の場合、これを「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載すると、企業活動の実態が表示されないおそれがあるので、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

一方、機械を割賦取引や延払取引により取得した場合の割賦代金等の支払は、ファイナンスとしての性格が強いと考えられることから、原則として、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載することが妥当である。

34. リースに係る支払リース料及び受取リース料の表示区分については次のとおりとする。

(1) 借手の支払リース料

借手の支払リース料のうち、元本返済額部分は、「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、利息相当額部分については、企業が採用した支払利息の表示区分に従って記載する。利息相当額部分を区分計算していない場合は、支払リース料を「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。リース負債に含めていない短期リースに係るリース料、少額リースに係るリース料及び変動リース料は、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

なお、リース会計基準等において、借手のリースの会計処理について IFRS 第 16 号「リース」と同様に単一の会計処理モデルが採用され、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の区分が廃止されたため、2024 年 9 月改正の本実務指針では、従来、原則として「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するとしていたオペレーティング・リースに係る支払リース料の取扱いを変更することとした。

(2) 貸手の受取リース料

貸手の受取リース料については、それが営業損益計算の対象となる場合、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。それ以外の受取リース料のうち、元本返済額部分については「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載し、利息相当額部分については、企業が採用した受取利息の表示区分に従って記載する。ただし、利息相当額部分を区分計算していない場合は、受取リース料を「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

35. 先物契約、オプション契約、先渡契約、スワップ契約等（以下「先物契約等」という。）を、特定のリスクを減殺する目的で利用している場合、その対象となった取引に係るキャッシュ・フローと同一表示区分の同一項目に、これら先物契約等に係るキャッシュ・フローを表示する。例えば、外貨建売上債権の為替リスクを減殺する目的で売り為替予約を付している場合には、一連の取引は同一表示区分の同一項目に記載する。すなわち、こ

の場合のキャッシュ・フローは、外貨による売上債権の取引先からの入金、為替予約に伴う当該外貨の支払及び円貨の入金のキャッシュ・フローからなるが、「キャッシュ・フロー計算書」には、予約により確定した円貨の入金のみが「営業活動によるキャッシュ・フロー」として表示される。

特定のリスクを減殺する目的以外にこれらの先物契約等が利用されている場合、それらは短期的な売買差益の獲得を目的としているものと考えられるので、これら先物契約等に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

ただし、事業目的としてこれらの先物契約等を短期売買目的で保有している企業にあっては、当該先物契約等に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

法人税等の表示区分

35-2. 2026 年改正前の企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」では、住民税（均等割）を住民税（法人税割）とともに損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に、「法人税、住民税及び事業税」等の適切な科目をもって表示することとしていた一方で、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）は、原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費として表示することとしていた。

2026 年改正法人税等会計基準では、2026 年改正法人税等会計基準第 8-3 項に基づき損益に計上する当事業年度の住民税（均等割）、事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）は、損益計算書の「法人税等」に含めず、その内容に応じた適切な表示区分に表示することとした。このように、住民税（均等割）の損益計算書における表示に関して事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）と整合的に取り扱うこととなったため、キャッシュ・フロー計算書においても、住民税（均等割）を事業税（付加価値割）及び事業税（資本割）と同様に「法人税等の支払額」に含めてはならないこととした（本実務指針第 10 項参照）。

消費税及び地方消費税に係るキャッシュ・フロー

36. 消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の「キャッシュ・フロー計算書」上の表示としては次の方法が考えられる。

① 課税対象取引に係るキャッシュ・フローを消費税等込みの金額で表示する方法

② 課税対象取引に係るキャッシュ・フローを消費税等抜きの金額で表示する方法

③ 消費税等抜きの資産・負債の増加額若しくは減少額に、又は収益若しくは費用の額に、これらに関連する消費税等込みの債権・債務の期中増減額を調整して、各表示区分の主要な取引ごとのキャッシュ・フローを表示する方法

消費税等に係るキャッシュ・フローについては、いずれの処理も認められる。ただし、

企業が採用した処理は、毎期継続適用することに留意する。

なお、消費税等の申告による納付又は還付に係るキャッシュ・フローは、課税取引に関連付けて区分することが実務的に困難なため、「法人税等の支払額」と同様に「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に消費税等支払額（還付額）又は未払（未収）消費税等の増減額として記載する。

（例）

１．前　提

(1) 消費税率は、５％とする。

(2) 簡略化のため、期中において消費税等の納付はないものとする。また、前提として記載した以外の損益項目は考慮しないものとする。

	税込額		税抜額
当期売上高：	1,050	（内 消費税等 50）	1,000
当期首売上債権残高：	315	（内 消費税等 15）	300
当期末売上債権残高：	336	（内 消費税等 16）	320
営業収入：	1,029	（内 消費税等 49）	980
当期商品仕入高：	840	（内 消費税等 40）	800
当期首商品残高：	147	（内 消費税等 7）	140
当期末商品残高：	168	（内 消費税等 8）	160
当期売上原価：	819	（内 消費税等 39）	780
当期首仕入債務残高：	105	（内 消費税等 5）	100
当期末仕入債務残高：	84	（内 消費税等 4）	80
商品の仕入れによる支出：	861	（内 消費税等 41）	820
当期首未払消費税等：	9	（当期支払済み）	
当期末未払消費税等：	10		

２．①の方法による場合

ア．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を直接法で表示するとき。

営業収入（315＋1,050－336）	1,029
商品の仕入れによる支出（105＋840－84）	-861
消費税等支払額（当期首未払消費税等）	-9
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

イ．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法で表示するとき。

税金等調整前当期純利益（1,050－819－(50－40)）	221
売上債権の増加額（315－336）	-21
商品の増加額（147－168）	-21
仕入債務の減少額（105－84）	-21
未払消費税等の増加額（10－9）	1
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

３．②の方法による場合

ア．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を直接法で表示するとき。

営業収入（300＋1,000－320）	980
商品の仕入れによる支出（100＋800－80）	-820
消費税等収支額（-9＋49－41）	-1
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

イ．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法で表示するとき。

税金等調整前当期純利益（1,000－780）	220
売上債権の増加額（300－320）	−20
商品の増加額（140－160）	−20
仕入債務の減少額（100－80）	−20
消費税等収支額（−9＋49－41）	−1
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

４．③の方法による場合

ア．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を直接法で表示するとき。

営業収入（315＋1,000－336）	979
商品の仕入れによる支出（780－140＋160＋105－84）	−821
未払消費税等の増加額（−9＋50－40）	1
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

イ．「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法で表示するとき。

税金等調整前当期純利益（1,000－780）	220
売上債権の増加額（315－336）	−21
商品の増加額（140－160）	−20
仕入債務の減少額（105－84）	−21
未払消費税等の増加額（10－9）	1
営業活動によるキャッシュ・フロー	159

純額表示

37．「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に関し、純額表示が認められる期間が短く、かつ、回転が速い項目に係るキャッシュ・フローの例としては、次のものがある。

① 短期借入金の借換えによるキャッシュ・フロー

② 短期貸付金の貸付けと返済が連続して行われている場合のキャッシュ・フロー

③ 現金同等物以外の有価証券の取得と売却が連続して行われている場合のキャッシュ・フロー

38．前項の純額表示が認められる取引は、期間が短く、回転が速いという両方の条件を満たす必要があり、期間が短くても、取引の回転が速くない取引は、重要性のない場合を除き、総額で表示しなければならない。

また、期間が短いとは、現金同等物の例に準じ、３か月以内が一応の目安となるが、各企業の資金管理活動の実態に照らして判断することとなる。

39．企業が第三者のために行う取引及び第三者の活動を反映している取引に係るキャッシュ・フローは、企業の活動を反映しているものではなく、それを総額表示すると利用者が企業の活動と誤認するおそれがあるので、純額で表示する。これに該当するキャッ

シュ・フローの例としては、次のものがある。

① 従業員からの源泉所得税や社会保険料等の預かり及び納付に係るキャッシュ・フロー

② 金融機関における預金の受入れと払出しに関するキャッシュ・フロー

③ 債権譲渡後のサービシング契約に基づく売掛金の回収及び回収代金の支払に関するキャッシュ・フロー

40. 社債や新株の発行等による資金調達の実質手取額は、発行価額から社債発行費や株式交付費を控除した額である。したがって、社債発行費及び株式交付費に重要性がある場合は、「キャッシュ・フロー計算書」上、実質手取額によって表示する。なお、これらの発行費等に重要性がない場合は、それぞれのキャッシュ・フローを総額によって表示することができる。

相殺取引

41. 相殺取引はキャッシュ・フローを伴わないため、「キャッシュ・フロー計算書」における報告対象とはならない。例えば、外注先への原材料等の有償支給に係る債権と外注先からの加工品の仕入れに係る債務とを相殺し、差額のみ決済するような取引の場合、「キャッシュ・フロー計算書」上は、当該差額部分のキャッシュ・フローを記載する。ただし、相殺取引に重要性がない場合は、あたかもキャッシュ・フローが発生したものとして記載することもできる。

外貨建キャッシュ・フロー

42. 作成基準注解（注７）様式２（「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法により表示する場合）における税金等調整前当期純利益の調整項目として加減算される為替差損益は、原則として、同様式の小計欄以下に記載される取引に係る①外貨建債権又は債務を決算時の為替相場により換算したことに伴う為替差損益、及び②決済に伴う為替差損益からなり、当該取引に係るキャッシュ・フローをその取引日における為替相場（又は予約為替相場）で表示するための調整項目である。したがって、当期の「営業活動によるキャッシュ・フロー」に影響を与えない外貨建ての現金及び現金同等物の為替差損益並びに投資活動及び財務活動に係る為替差損益がこの調整項目に含まれる。

（例）

１．前　提

(1) 期首残高：期首為替相場　FC（外国通貨）1＝22 円
外貨建売掛金　FC200（円換算額 4,400 円）
外貨建貸付金　FC100（円換算額 2,200 円）

(2) 期中取引：期中平均相場　FC1＝23 円
以下の回収取引のみであったと仮定する。
外貨建売掛金の回収　FC100（2,300 円の入金、為替差益①100 円）
外貨建貸付金の回収　FC 50（1,150 円の入金、為替差益② 50 円）

(3) 期末残高：期末為替相場　FC1＝24 円
外貨建売掛金　FC100（円換算額 2,400 円、為替差益③200 円）
外貨建貸付金　FC 50（円換算額 1,200 円、為替差益④100 円）

(4) 税金等調整前当期純利益は、上記為替差益合計 450 円だけであると仮定する。

２．様式２による「キャッシュ・フロー計算書」の記載例（単位：円）

営業活動によるキャッシュ・フロー		
税金等調整前当期純利益	450	
為替差益	-150	(②50＋④100)
売上債権の減少額	2,000	(4,400－2,400)
営業活動によるキャッシュ・フロー	2,300	
投資活動によるキャッシュ・フロー		
貸付金の回収による収入	1,150	(2,200－1,200＋50＋100)
・・・・・・・・・・		

上記調整により、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の小計欄は、円貨による売掛金の当期回収額と一致し、また、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の貸付金の回収額も、回収時の円貨による額と一致することとなる。

43. 在外子会社の外貨建「キャッシュ・フロー計算書」の換算によって生じる「現金及び現金同等物に係る換算差額」は、以下の項目からなる。

① 在外子会社の「現金及び現金同等物の期首残高」に係る期中の為替相場の変動による換算差額

② 期中平均相場又はキャッシュ・フロー発生時の為替相場によって在外子会社のキャッシュ・フローを換算したことによって生じる、決算時の為替相場と期中平均相場又はキャッシュ・フロー発生時の為替相場の差による換算差額

これらの換算差額は、円貨による「現金及び現金同等物の期末残高」には影響を与えるが１会計期間のキャッシュ・フローを表すものではないため、「キャッシュ・フロー計算書」における 3 つの表示区分には含めず「現金及び現金同等物に係る換算差額」に含めて表示する。

（例）期中平均相場を適用して在外子会社のキャッシュ・フロー計算書を換算した場合の現金及び現金同等物に対する為替相場の変動による影響額の計算

期首為替相場：FC1＝22 円

期末為替相場：FC1＝27 円

期中平均相場：FC1＝25 円

	外貨によるキャッシュ・フロー計算書（FC）	期中平均相場による円換算後のキャッシュ・フロー計算書（ただし＊を除く。）（円）	期末為替相場による円換算額（円）	為替相場の変動による影響額（円）
営業活動によるキャッシュ・フロー	1,000	25,000	27,000	② 2,000
投資活動によるキャッシュ・フロー	-300	-7,500	-8,100	② -600
財務活動によるキャッシュ・フロー	-600	-15,000	-16,200	② -1,200
現金及び現金同等物に係る換算差額	—	450	—	-450
現金及び現金同等物の増加額	100	2,950	2,700	-250
現金及び現金同等物の期首残高	50	＊ 1,100	1,350	① 250
現金及び現金同等物の期末残高	150	＊ 4,050	4,050	0

（注）

① 在外子会社の「現金及び現金同等物の期首残高」に係る期中の為替相場の変動（期首と期末の為替相場差）による換算差額

② 期中平均相場によって在外子会社の外貨建キャッシュ・フローを換算したことによって生じる期末為替相場と期中平均相場の差による換算差額

なお、在外子会社の外貨建キャッシュ・フロー計算書を期末為替相場によって換算した場合には②の差額は発生しないため、①の換算差額が「現金及び現金同等物に係る換算差額」となる。

44. 在外子会社の円換算後の貸借対照表及び損益計算書を利用して算出したキャッシュ・フローの額は、期中の為替相場の変動による影響額を含んでいる。このような為替相場の変動による影響額をキャッシュ・フローに含めた場合には、キャッシュ・フローが全く発生していない場合であっても為替相場の変動により、あたかもキャッシュ・フローが発生しているかのように報告されてしまうこととなる。これを避けるためには、為替換算調整勘

定の増減額を分析することにより必要な調整を行い、原則として当該影響額を「キャッシュ・フロー計算書」から除外しなければならない。ただし、当該為替換算調整勘定の増減額が連結キャッシュ・フロー計算書に重要な影響を与えない場合には、この調整を行わず、為替換算調整勘定の増減額を「現金及び現金同等物に係る換算差額」として処理することができる。

（例）在外子会社の貸借対照表及び損益計算書を基礎として間接法によって作成する場合の為替相場の変動による影響の調整

１．在外子会社の貸借対照表の分析

① 期首為替相場 FC1＝22 円、期末為替相場 FC1＝24 円、期中平均相場 FC1＝23 円

② 資本金、期首利益剰余金は発生時の為替相場で、当期純利益は期中平均相場で換算している。

③ 法人税等は考慮しないものとする。

	外貨額（FC）			円換算額（円）				
	当期首 ⓐ	当期末 ⓑ	増減 ⓒ	① 当期首 ⓐ×22 円	② 当期末 ⓑ×24 円	③ 増減 ⓒ×23 円	②－①－③ 換算差額 （円）	②－① 円ベース 増減（円）
現金預金	15	22	7	330	528	161	37	198
売上債権	50	46	(4)	1,100	1,104	(92)	96	4
仕入債務	(30)	(27)	3	(660)	(648)	69	(57)	12
借入金	(5)	(6)	(1)	(110)	(144)	(23)	(11)	(34)
資本金	(20)	(20)	－	(400)	(400)	－	－	－
期首利益剰余金	(10)	(10)	－	(190)	(190)	－	－	－
当期純利益	－	(5)	(5)	－	(115)	(115)	－	(115)
為替換算調整勘定	－	－	－	(70)	(135)	－	(65)	(65)
合　計	0	0	0	0	0	0	0	0

２．在外子会社の資産及び負債の増減に係る為替換算調整勘定の調整

	調整前（円）	調整差額（円）	調整後（円）
税金等調整前当期純利益	115	－	115
売上債権の増減額	(4)	96	92
仕入債務の増減額	(12)	(57)	(69)
為替換算調整勘定の増減	65	(65)	0
営業活動によるキャッシュ・フロー	164	(26)	138
借入れによる収入	34	(11)	23
財務活動によるキャッシュ・フロー	34	(11)	23
現金及び現金同等物に係る換算差額	0	37	37

現金及び現金同等物の増加額	198	0	198
現金及び現金同等物の期首残高	330	―	330
現金及び現金同等物の期末残高	528	0	528

45. 間接法を採用した場合、連結上相殺消去の対象となった債権又は債務から生じた為替換算差額を調整する必要がある。当該為替換算差額のうち連結損益計算書上、為替差損益に計上されているものは税金等調整前当期純利益の調整項目として加減算する。

なお、上記為替差額の金額が連結キャッシュ・フロー計算書に重要な影響を与えない場合には、簡便的に当該為替差損益を一括して「現金及び現金同等物に係る換算差額」に含めることができる。

（例）間接法によって作成する場合の為替換算差額の調整

① 親会社は期中に第三者より商品Ａを 1,000 円で購入し、これを米国子会社に 10 ドルで販売した（売却時の為替相場は１ドル＝100 円であり、利益は発生していないものとする。）。

② 米国子会社は期中に商品Ａを 15 ドルで第三者に販売した。

③ 親会社の買掛金と子会社の売掛金は決済されていない。

④ 為替相場は以下のとおりである。

期中平均相場：１ドル＝101 円、期末為替相場：１ドル＝106 円

親会社が期末において売掛金に適用した予約為替相場：１ドル＝110 円

米国子会社（100%所有）設立時（当期首日）の為替相場：１ドル＝200 円

⑤ 簡便化のため、当期においては上記取引のみしか発生していないものとする。

⑥ 親会社及び米国子会社は当期首に設立され、親会社の当期首における資産は現金 100 円及び投資有価証券（米国子会社株式）200 円のみであり、米国子会社の資産は現金１ドル（200 円）のみであった。

		子会社				
	親会社	外貨(ドル)	円換算後	合　算	相殺消去	連　結
現　金	100	1	106	206		206
売掛金 (親:予約、子:期末)	1,100	15	1,590	2,690	(1,100)	1,590
投資有価証券	200			200	(200)	
買掛金	(1,000)	(10)	(1,060)	(2,060)	1,060	(1,000)
資本金	(300)	(1)	(200)	(500)	200	(300)
利益剰余金	(100)	(5)	(505)	(605)		(605)
為替換算調整勘定			69	69	40	109
合　計	0	0	0	0	0	0
売上高	(1,000)	(15)	(1,515)	(2,515)	1,000	(1,515)

売上原価	1,000	10	1,010	2,010	(1,010)	1,000
為替差損益	(100)	0	0	(100)	10	(90)
親会社株主に帰属する当期純利益/当期純利益	(100)	(5)	(505)	(605)	0	(605)

＜当期首貸借対照表＞

		子会社				
	親会社	外貨(ドル)	円　貨	合　算	相殺消去	連　結
現　金	100	1	200	300		300
投資有価証券	200			200	(200)	
資本金	(300)	(1)	(200)	(500)	200	(300)
合　計	0	0	0	0	0	0

	貸借対照表増減額					連結調整	調整後
		子会社					
	親会社	調整前	調整差額	調整後	合　計		
現　金（ア）	0	(94)	94	0	0		
売掛金（イ）	1,100	1,590	(75)	1,515	2,615		
投資有価証券（ウ）	0	―	―	―	0		
買掛金（エ）	(1,000)	(1,060)	50	(1,010)	(2,010)		
資本金（オ）	0	0	―	―	0		
利益剰余金（カ）	(100)	(505)	0	(505)	(605)		
為替換算調整勘定（キ）	0	69	(69)	0	0		
合　計	0	0	0	0	0		
税金等調整前当期純利益（カ）	100	505	0	505	605	0	605
為替換算調整額／為替差損益（キ）	0	(69)	69	0	0	(90)	(90)
売掛金増加額（イ）	(1,100)	(1,590)	75	(1,515)	(2,615)	1,100	(1,515)
買掛金増加額（エ）	1,000	1,060	(50)	1,010	2,010	(1,010)	1,000
営業活動によるキャッシュ・フロー	0	(94)	94	0	0	0	0
現金及び現金同等物に係る換算差額			(94)	(94)	(94)	0	(94)
現金及び現金同等物の増減額（ア）	0	(94)	0	(94)	(94)	0	(94)
現金及び現金同等物の期首残高	100	200	0	200	300	0	300
現金及び現金同等物の期末残高	100	106	0	106	206	0	206

（注）連結調整

親会社の売掛金増加額は子会社に対するものであり、また、子会社の買掛金増加額は親会社に対するものである。したがって、連結キャッシュ・フロー計算書を両者の個別キャッシュ・フロー計算書を合算して作成する場合には、これらの連結会社相互間に係る債権及び債務の増減額は消去しなければならない。

なお、調整後の為替換算調整額／為替差損益欄の 90 は、連結上相殺消去の対象となった親会社の子会社に対する外貨建売掛金に為替予約を付したことによる為替差益 100 と連結会社相互間の取引高の消去で発生した為替差損 10 からなる。

連結追加・連結除外に伴う現金及び現金同等物

46. 非連結子会社を新たに連結した場合の連結開始時点の現金及び現金同等物の残高、又は連結子会社を非連結子会社としたため連結の範囲から除外した場合の連結除外時点の現金及び現金同等物の残高は、「現金及び現金同等物の期首残高」に加算又は減算する形式で「キャッシュ・フロー計算書」において独立して表示する。

なお、当期新たに他の会社の株式等を取得して、当該会社を連結子会社とした場合は、取得に伴い支出した現金及び現金同等物の額から、連結開始時に当該子会社が保有していた現金及び現金同等物の額を控除した額をもって「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

また、連結子会社の持分の譲渡により連結から除外した場合は、譲渡により取得した現金及び現金同等物の額から、連結除外時点の該当子会社の現金及び現金同等物の残高を控除した額をもって「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

連結キャッシュ・フロー計算書の作成の簡便法

47. 作成基準では、「連結キャッシュ・フロー計算書の作成に当たっては、連結会社相互間のキャッシュ・フローは相殺消去しなければならない。」とされ、各連結会社の「キャッシュ・フロー計算書」を連結すること(原則法)が想定されているが、簡便的に、連結損益計算書並びに連結貸借対照表の期首残高と期末残高の増減額の分析及びその他の情報から作成することも認められる（Ⅲ　設例による解説参照）。ただし、原則法を採用した場合と同様のキャッシュ・フローに関する情報が得られるよう留意する。

非資金取引

48. 非資金取引を「キャッシュ・フロー計算書」から除くことは、「キャッシュ・フロー計算書」の目的に整合するが、これら非資金取引の中には、翌期以降長期にわたりキャッシュ・フローに影響する取引がある。例えば、社債の償還と引換えによる新株予約権付社債に付された新株予約権の行使は、将来の社債利息の支払及び新株予約権付社債元本の償還額を減少させる一方、将来の配当金の支払を増加させるであろうし、貸借対照表に計上

されたリース債権又はリース負債は、将来のリース料の収入又は支払を予想させる。

なお、これら重要な非資金取引のすべてを「キャッシュ・フロー計算書」に注記することも考えられるが、財務諸表の他の箇所に開示されている場合には、開示が重複し明瞭性を損なうこととなるため、「キャッシュ・フロー計算書」との関連を明確にした上で財務諸表の他の箇所に開示することもできる。

49. 対価の一部に現金が含まれる合併や事業譲受（譲渡）のように部分的にキャッシュ・フローを伴う取引については、キャッシュ・フローを伴う部分のみを「キャッシュ・フロー計算書」に含め、それ以外の部分は「キャッシュ・フロー計算書」には記載しない。例えば、事業譲受に伴う支出（事業譲受により取得する現金及び現金同等物を控除した額）は「投資活動によるキャッシュ・フロー」として記載するが、事業譲受に伴う資産（現金及び現金同等物を除く。）の増加及び負債の増加による影響は「キャッシュ・フロー計算書」に含めてはならない。このような部分的にキャッシュ・フローを伴う取引についても、「キャッシュ・フロー計算書」又は財務諸表の他の箇所において、取引の全容とキャッシュ・フローとの関連を明らかにするための注記をしなければならない。

なお、合併により受け入れた消滅会社の現金及び現金同等物の残高は、非連結子会社を新たに連結した場合の処理に準じて独立して表示する（第 46 項参照）。

適　用

50. 企業結合会計基準第 58-2 項(3)において、「非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。」とされており、同項(4)では、「(3)の定めによらず、2013 年改正会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。」とされている。

また、連結会計基準第 44-5 項(3)では、「非支配株主との取引について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。ただし、表示方法（第 39 項参照）に係る事項については、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表について組替えを行う。」とされており、同項(4)では、「(3)の定めによらず、2013 年改正会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。ただし、表示方法（第 39 項参照）に係る事項については、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表について組替えを行う。」とされている。

非支配株主との取引及び取得関連費用等に係るキャッシュ・フローの取扱い（本実務指針第 8-2 項及び第 9-2 項参照）を適用するにあたっては、表示方法の変更に該当するが、

上記の会計処理の変更に伴うものであり、それらについて過去の期間の財務諸表は遡及適用が反映されないことを踏まえ、比較情報の組替えは行わないこととした。

51. 2026 年 7 月改正の本実務指針の適用により、キャッシュ・フロー計算書において、例えば住民税（均等割）の表示が変更となるが、2026 年改正法人税等会計基準と同様に、企業会計基準第 24 号第 14 項の定めにかかわらず、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないこととした（本実務指針第 26-10 項参照）。

Ⅲ　設例による解説

以下では、本実務指針による会計処理等について、理解を深めるために設例による解説を示すこととする。

設例は、本実務指針で示されたすべての会計処理等を網羅しているわけではなく、前提条件に示された状況に適合するものである。したがって、前提条件が異なれば、それに適合する会計処理等も異なる場合があり、この場合には本実務指針で示されている会計処理等を参照することが必要となる。なお、設例で示された金額や比率などの数値は、特別な意味を有するものではなく、説明の便宜のために用いられているにすぎない。

本設例は、以下の項目をもって構成している。

１．前提条件
２．連結財務諸表の作成
３．個別キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
４．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
　　－連結決算数値を基に作成する場合（簡便法）
５．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
　　－個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）
６．直接法による「営業活動によるキャッシュ・フロー」の求め方
７．連結キャッシュ・フロー計算書（直接法）の作成
　　－個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）
８．連結キャッシュ・フロー計算書に関する注記例

１．前提条件

(1)　親会社甲社（商品販売会社）は、X9 年３月 31 日現在、国内子会社乙社（製造子会社）及び在外子会社Ｘ社（商品販売会社）を有している。乙社については、X8 年 10 月１日にその発行済株式の 80％を 590 円で取得した。Ｘ社は、X7 年４月１日に、100％子会社として新規設立（投資額 400 円）した。

(2)　各社の貸借対照表、損益計算書（売上原価、販売費及び一般管理費の内訳）及び株主資本等変動計算書は、以下に示すとおりである。各社の会計期間は X8 年４月１日から X9 年３月 31 日である。ただし、乙社の期首残高は X8 年 10 月１日（新規取得日）の残高であり、資産及び負債の簿価と時価に差異はない。

(3)　甲社（親会社）及び乙社（国内子会社）の金額の単位は円であり、Ｘ社（在外子会社）の金額の単位は FC（外国通貨）とする。

(4)　「キャッシュ・フロー計算書」作成にあたっての各社に関する追加情報は以下のとおりである。

［甲　社］

① 当期中に退職金を 20 円支払い（全額引当金取崩し）、70 円を退職給付引当金に繰り入れた。

② 株式発行により 250 円、長期借入金により 250 円を資金調達した。当期の長期借入金の返済額は 100 円である。

③ X8 年４月１日に額面 800 円の社債を 750 円で発行した。差額 50 円を社債発行差金に計上し、当期 10 円を償却した。

（注）社債を社債金額よりも低い価額で発行した場合には、償却原価をもって貸借対照表価額としなければならないが（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 26 項）、本設例では、説明の便宜上、キャッシュ・フロー計算書を作成する場合に必要となる仕訳において、当該差額を「社債発行差金（社債控除）」、その償却額を「社債発行差金償却費（社債利息）」として表記することとする。

④ 受取手形のうち一部を割引しており、手形売却損が 20 円発生している。なお、割引手形については両建表示しており、勘定残高は割り引いた手形のうち満期が到来していないものである。

⑤ 受取配当金は 200 円であり未収はなかった。

⑥ 当期中に機械をリースし、有形固定資産勘定とリース負債勘定に 950 円を計上した。リース負債の当期中の支払額は 90 円（利息相当額部分を区分計算していない。）である。このほかに 975 円で有形固定資産を取得しているが未払はない。

⑦ 取得原価 80 円、減価償却累計額 60 円の有形固定資産を除却した。

⑧ X8 年 10 月１日に乙社の発行済株式の 80%を 590 円で取得した。取得時における付随費用は 20 円であった（甲社は、個別財務諸表上、当該付随費用を乙社株式の取得原価に含めている。また、連結財務諸表上は、取得関連費用に該当するものとして費用処理している。）。

⑨ X8 年 12 月 31 日に、乙社の増資に応じ、80 円の株式を引き受けた。なお、この引受けによっても持分比率 80%に変化はなかった。

⑩ X9 年３月 31 日に、乙社の発行済株式の 10%を 70 円で取得した。取得時における付随費用は 10 円であった（甲社は、個別財務諸表上、当該付随費用を乙社株式の取得原価に含めている。また、連結財務諸表上は、追加取得時に要した関連費用として費用処理している。）。

⑪ 当期末、外貨預金について為替差損が 10 円発生した。

⑫ 期首及び期末における預金勘定には、それぞれ１年満期の定期預金が 200 円含まれている。

⑬　当期中の法人税等支払額は、当期首の未払法人税等の 1,000 円及び中間納付額 1,200 円である。

⑭　消費税等の会計処理は、税抜方式を採用しており、期首及び期末時には、仮受消費税等と仮払消費税等を相殺して未払消費税等に計上している。

⑮　期中において、消費税等の納付はなかったものとする。

⑯　剰余金の配当については、未払はなかった。

⑰　当期中の有価証券の取得は 760 円で売却はなかった。

［乙　社］

①　甲社との間の営業取引はない。

②　当期末に貸倒引当金を 5 円追加計上した。当期中の貸倒れはなかった。

③　X9 年２月に設備投資 120 円を全額自己資金で行った。

④　当期末に取得原価 100 円、減価償却累計額 95 円の固定資産を甲社に 25 円で売却し、現金で全額受け取った。なお、甲社では、当該固定資産の減価償却を当期は実施していない。

⑤　X9 年３月に長期借入金を 30 円返済した。

⑥　X8 年 10 月１日及び X9 年３月 31 日現在の未払金はすべてその他の営業支出に関するもので、人件費関連支出について未払はなかった。

⑦　X9 年３月 31 日に株式発行による増資を 100 円行い、甲社が 80 円、外部株主が 20 円引き受け、入金した。

⑧　消費税等の会計処理は、税抜方式を採用しており、期首及び期末時には、仮受消費税等と仮払消費税等を相殺して未払消費税等に計上している。

⑨　期中において、消費税等の納付はなかったものとする。

［Ｘ　社］

①　甲社から商品を購入し、現地で販売している。

②　棚卸資産に含まれている未実現利益は、期首 FC5.4、期末 FC7.2 である。

③　当期中、固定資産を第三者より FC15 で購入した。当期中の減価償却費は FC3 である。

④　長期借入金について、新規に FC15 借り入れ、FC2 を返済した。

⑤　当期末に貸倒引当金を FC3 追加計上した。当期中の貸倒れはなかった。

⑥　当期中に甲社に配当金を FC4 支払った。

⑦　当期中の甲社からの仕入金額は、4,725 円であった。また、期首及び期末時点での甲社に対する買掛金は、それぞれ 902 円、1,323 円であった。

⑧　為替相場は以下のとおりである。

期首：FC1＝22 円

期末：FC1＝27 円

期中平均：FC1＝25 円

配当金支払時：FC1＝23 円

(5) その他

① 説明の簡略化のため、事業税は考慮していない。

② 特に記載のない場合には、金額の単位は円とする。

③ 未実現利益の消去に伴う為替換算調整勘定の金額は、便宜上、無視する。

④ のれんは５年間で均等償却する。

⑤ 短期借入金は、いずれも期間３か月であり、原則として満期日に借換えを行っており、そのキャッシュ・フローは純額表示する。

⑥ 甲社及び乙社の株式発行及び社債発行に関して、発行費用は発生していない。

⑦ 製造子会社乙社の棚卸資産及び仕入高は、原材料等を含んでいるが、説明の簡略化のため、商品販売会社である甲社及びＸ社の棚卸資産及び仕入高と区別していない。なお、本設例では、これら棚卸資産に係る仕入支出の表示について、「営業活動によるキャッシュ・フロー」を直接法により作成する場合、便宜的に「原材料又は商品の仕入支出」の名称を用いている。

⑧ 甲社による乙社の株式の取得（X8 年 10 月 1 日）、増資の引受け（X8 年 12 月 31 日）及び追加取得（X9 年３月 31 日）は、契約等により明確に 1 つの企業結合を構成しているものではなく、それぞれ単独で行われたものと判断されているとする。

ASBJ

貸借対照表

（単位：円）

	甲　社		乙　社		X　社	
	X8/3/31	X9/3/31	X8/10/1	X9/3/31	X8/3/31	X9/3/31
現金及び預金	1,310	925	25	160	352	81
受取手形	300	300	0	0	0	0
売掛金	1,200	1,800	250	290	880	1,566
貸倒引当金	(100)	(100)	(15)	(20)	(66)	(162)
有価証券	1,010	1,770	0	0	0	0
棚卸資産	1,950	1,000	140	120	594	972
未収利息	0	100	0	0	0	0
有形固定資産－取得原価	1,910	3,755	960	980	1,320	2,025
有形固定資産－減価償却累計額	(1,060)	(1,450)	(310)	(375)	(594)	(810)
子会社株式	400	1,170	0	0	0	0
資産合計	6,920	9,270	1,050	1,155	2,486	3,672
買掛金	1,590	1,540	140	126	902	1,323
短期借入金	100	200	210	176	770	891
未払金	200	200	30	25	0	0
未払法人税等	1,000	850	0	25	44	81
未払消費税等	100	150	0	13	0	0
未払利息	100	230	0	0	0	27
社　債	0	760	0	0	0	0
長期借入金	400	550	120	90	0	351
リース負債	0	860	0	0	0	0
退職給付引当金	300	350	0	0	0	0
割引手形	300	100	0	0	0	0
負債合計	4,090	5,790	500	455	1,716	2,673
資本金	1,450	1,700	300	400	400	400
利益剰余金	1,380	1,780	250	300	285	343
為替換算調整勘定	0	0	0	0	85	256
純資産合計	2,830	3,480	550	700	770	999
負債及び純資産合計	6,920	9,270	1,050	1,155	2,486	3,672

（注）割引手形については便宜上、両建表示している。

（単位：円）

損益計算書	甲　社	乙　社	X　社
	X8/4/1～X9/3/31	X8/10/1～X9/3/31	X8/4/1～X9/3/31
売上高	30,650	800	6,750
売上原価	(13,000)	(590)	(4,500)
売上総利益	17,650	210	2,250
販売費及び一般管理費	(14,340)	(135)	(1,950)
受取利息及び配当金	800	0	0
支払利息	(400)	(10)	(50)
社債利息	(10)	0	0
手形売却損	(20)	0	0
為替差損	(10)	0	0
固定資産除却損	(20)	0	0
有形固定資産売却益	0	20	0
税引前当期純利益	3,650	85	250
法人税等	(2,050)	(35)	(100)
当期純利益	1,600	50	150

				合　計
（売上原価の内訳）				
棚卸資産－期首	(1,950)	(140)	(675)	(2,765)
仕　入	(12,050)	(270)	(4,725)	(17,045)
経　費	0	(150)	0	(150)
減価償却費	0	(150)	0	(150)
棚卸資産－期末	1,000	120	900	2,020
	(13,000)	(590)	(4,500)	(18,090)
（販売費及び一般管理費の内訳）				
人件費	(4,530)	(70)	(325)	(4,925)
経　費	(9,290)	(50)	(1,475)	(10,815)
退職給付引当金繰入額	(70)	0	0	(70)
貸倒引当金繰入額	0	(5)	(75)	(80)
減価償却費	(450)	(10)	(75)	(535)
	(14,340)	(135)	(1,950)	(16,425)

（単位：円）

株主資本等変動計算書	甲　社	乙　社	X　社
	X8/4/1～X9/3/31	X8/10/1～X9/3/31	X8/4/1～X9/3/31
（資本金）			
当期首残高	1,450	0	400
当期変動額			
乙社取得時の残高	0	300	0
新株の発行による増加	250	100	0
当期末残高	1,700	400	400
（利益剰余金）			
当期首残高	1,380	0	285
当期変動額			
乙社取得時の残高	0	250	0
剰余金の配当	(1,200)	0	(92)
当期純利益	1,600	50	150
当期末残高	1,780	300	343

（注）乙社の取得時の資本金及び利益剰余金は、便宜上、「乙社取得時の残高」欄に記載している。

ASBJ

Ｘ社財務諸表（外貨から円貨への換算）

（単位：円）

貸借対照表	外貨（ＦＣ） X8/3/31	外貨（ＦＣ） X9/3/31	外貨（ＦＣ） 増減	円貨 X8/3/31	円貨 X9/3/31	円貨 増減	円貨の増減の内訳 平均相場による換算	円貨の増減の内訳 為替相場変動の影響
現金及び預金	16	3	(13)	352	81	(271)	(325)	54
売掛金	40	58	18	880	1,566	686	450	236
貸倒引当金	(3)	(6)	(3)	(66)	(162)	(96)	(75)	(21)
棚卸資産	27	36	9	594	972	378	225	153
有形固定資産	60	75	15	1,320	2,025	705	375	330
減価償却累計額	(27)	(30)	(3)	(594)	(810)	(216)	(75)	(141)
合　計	113	136	23	2,486	3,672	1,186	575	611
買掛金	41	49	8	902	1,323	421	200	221
短期借入金	35	33	(2)	770	891	121	(50)	171
未払法人税等	2	3	1	44	81	37	25	12
未払利息	0	1	1	0	27	27	25	2
長期借入金	0	13	13	0	351	351	325	26
資本金	20	20	0	400	400	0	0	0
利益剰余金	15	17	2	285	343	58	50	8
為替換算調整勘定				85	256	171	0	171
合　計	113	136	23	2,486	3,672	1,186	575	611

（単位：円）

損益計算書	X8/4/1～X9/3/31	X8/4/1～X9/3/31
売上高	270	6,750
売上原価		
期首商品棚卸高	27	675
当期商品仕入高	189	4,725
期末商品棚卸高	36	900
売上原価計	180	4,500
販売費及び一般管理費		
人件費	13	325
減価償却費	3	75
貸倒引当金繰入額	3	75
その他	59	1,475
販売費及び一般管理費計	78	1,950
営業外費用		
支払利息	2	50
税引前当期純利益	10	250
法人税等	4	100
当期純利益	6	150

（単位：円）

株主資本等変動計算書	X8/4/1～X9/3/31	X8/4/1～X9/3/31
（資本金）		
当期首残高	20	400
当期末残高	20	400
（利益剰余金）		
当期首残高	15	285
当期変動額		
剰余金の配当	4	92
当期純利益	6	150
当期末残高	17	343

２．連結財務諸表の作成

連結決算数値を基に連結キャッシュ・フロー計算書を作成する場合に必要な X8 年３月期及び X9 年３月期の連結仕訳及び連結精算表を以下に示す。

(1) 連結財務諸表作成のための仕訳

① X8 年３月 31 日

ア．投資と資本の消去（Ｘ社）

資本金	400	／	子会社株式	400

イ．連結会社間（甲社とＸ社間）債権及び債務の消去

買掛金	902	／	売掛金	902

ウ．棚卸資産の未実現利益の消去

利益剰余金	119	／	棚卸資産	119

＊ FC5.4×22≒119

② X9 年３月 31 日

ア．投資と資本の消去（Ｘ社）

資本金	400	／	子会社株式	400

イ．投資と資本の消去：乙社の支配獲得時の取得関連費用の費用処理

支払手数料（販売費及び一般管理費）	20	／	子会社株式	20

ウ．投資と資本の消去（乙社）

資本金	300	／	子会社株式	590
利益剰余金	250		非支配株主持分	110
のれん＊	150			

＊ 590－（300＋250）×80％＝150

エ．投資と資本の消去：乙社による増資

資本金	100	／	子会社株式	80
			非支配株主持分	20

オ．投資と資本の消去：乙社株式の追加取得に要した関連費用の費用処理

支払手数料（営業外費用）	10	／	子会社株式	10

カ．投資と資本の消去：乙社株式の追加取得

非支配株主持分	70	／	子会社株式	70

キ．棚卸資産の未実現利益の消去（X社）

利益剰余金－期首	119	／	棚卸資産*	194
売上原価	75			

＊　FC7.2×27≒194

ク．配当金の消去（X社から甲社）

受取配当金	92	／	配当金	92

＊　FC4×23＝92

ケ．連結会社間（甲社とX社間）債権及び債務の消去

買掛金	1,323	／	売掛金	1,323

コ．連結会社間（甲社とX社間）売上及び売上原価の消去

売　上	4,725	／	売上原価	4,725

サ．のれんの償却

のれん償却額	30	／	のれん	30

＊　150/5＝30

シ．非支配株主に帰属する当期純利益の認識（乙社）

非支配株主に帰属する当期純利益	10	／	非支配株主持分	10

ス．有形固定資産売却に係る未実現利益の消去（乙社から甲社）

有形固定資産売却益	20	／	有形固定資産	20
非支配株主持分	2		非支配株主に帰属する当期純利益	2

ASBJ

(2) 連結財務諸表

連結貸借対照表－X8/3/31

（単位：円）

	甲　社	X　社	合　計	連結修正仕訳 投資と資本の消去	連結修正仕訳 債権債務の消去	連結修正仕訳 棚卸資産未実現利益の消去	連結修正仕訳 修正合計	連結ベース
現金及び預金	1,310	352	1,662				0	1,662
受取手形	300	0	300				0	300
売掛金	1,200	880	2,080		(902)		(902)	1,178
貸倒引当金	(100)	(66)	(166)				0	(166)
有価証券	1,010	0	1,010				0	1,010
棚卸資産	1,950	594	2,544			(119)	(119)	2,425
有形固定資産－取得原価	1,910	1,320	3,230				0	3,230
有形固定資産－減価償却累計額	(1,060)	(594)	(1,654)				0	(1,654)
子会社株式	400	0	400	(400)			(400)	0
資産合計	6,920	2,486	9,406	(400)	(902)	(119)	(1,421)	7,985
買掛金	1,590	902	2,492		(902)		(902)	1,590
短期借入金	100	770	870				0	870
未払金	200	0	200				0	200
未払法人税等	1,000	44	1,044				0	1,044
未払消費税等	100	0	100				0	100
未払利息	100	0	100				0	100
長期借入金	400	0	400				0	400
退職給付に係る負債	300	0	300				0	300
割引手形	300	0	300				0	300
負債合計	4,090	1,716	5,806		(902)		(902)	4,904
資本金	1,450	400	1,850	(400)			(400)	1,450
利益剰余金	1,380	285	1,665			(119)	(119)	1,546
為替換算調整勘定	0	85	85				0	85
純資産合計	2,830	770	3,600	(400)	0	(119)	(519)	3,081
負債及び純資産合計	6,920	2,486	9,406	(400)	(902)	(119)	(1,421)	7,985

ASBJ

連結貸借対照表ーX9/3/31

（単位：円）

	甲　社	乙　社	X　社	合　計	連結修正仕訳 投資と資本の消去	債権債務の消去	棚卸資産未実現利益の消去	のれんの償却	非支配株主に帰属する当期純利益の認識	固定資産未実現利益の消去	修正合計	連結ベース
現金及び預金	925	160	81	1,166							0	1,166
受取手形	300	0	0	300							0	300
売掛金	1,800	290	1,566	3,656		(1,323)					(1,323)	2,333
貸倒引当金	(100)	(20)	(162)	(282)							0	(282)
有価証券	1,770	0	0	1,770							0	1,770
棚卸資産	1,000	120	972	2,092			(194)				(194)	1,898
未収利息	100	0	0	100							0	100
有形固定資産ー取得原価	3,755	980	2,025	6,760						(20)	(20)	6,740
有形固定資産ー減価償却累計額	(1,450)	(375)	(810)	(2,635)							0	(2,635)
のれん					150			(30)			120	120
子会社株式	1,170	0	0	1,170	(1,170)						(1,170)	0
資産合計	9,270	1,155	3,672	14,097	(1,020)	(1,323)	(194)	(30)	0	(20)	(2,587)	11,510
買掛金	1,540	126	1,323	2,989		(1,323)					(1,323)	1,666
短期借入金	200	176	891	1,267							0	1,267
未払金	200	25	0	225							0	225
未払法人税等	850	25	81	956							0	956
未払消費税等	150	13	0	163							0	163
未払利息	230	0	27	257							0	257
社　債	760	0	0	760							0	760
長期借入金	550	90	351	991							0	991
リース負債	860	0	0	860							0	860
退職給付に係る負債	350	0	0	350							0	350
割引手形	100	0	0	100							0	100
負債合計	5,790	455	2,673	8,918	0	(1,323)	0	0	0	0	(1,323)	7,595
資本金	1,700	400	400	2,500	(800)						(800)	1,700
利益剰余金	1,780	300	343	2,423	(280)		(194)	(30)	(10)	(18)	(532)	1,891
為替換算調整勘定	0	0	256	256							0	256
非支配株主持分					60				10	(2)	68	68
純資産合計	3,480	700	999	5,179	(1,020)	0	(194)	(30)	0	(20)	(1,264)	3,915
負債及び純資産合計	9,270	1,155	3,672	14,097	(1,020)	(1,323)	(194)	(30)	0	(20)	(2,587)	11,510

ASBJ

連結損益計算書－X8/4/1～X9/3/31

（単位：円）

	甲　社	乙　社	X　社	合　計	連結修正仕訳 投資と資本の消去	連結会社間取引の消去	棚卸資産未実現利益の消去	配当金の消去	のれんの償却	非支配株主に帰属する当期純利益の認識	固定資産未実現利益の消去	修正合計	連結ベース
売上高	30,650	800	6,750	38,200		(4,725)						(4,725)	33,475
売上原価	(13,000)	(590)	(4,500)	(18,090)		4,725	(75)					4,650	(13,440)
売上総利益	17,650	210	2,250	20,110	0	0	(75)	0	0	0	0	(75)	20,035
販売費及び一般管理費	(14,340)	(135)	(1,950)	(16,425)	(20)							(20)	(16,445)
受取利息及び配当金	800	0	0	800				(92)				(92)	708
支払利息	(400)	(10)	(50)	(460)								0	(460)
社債利息	(10)	0	0	(10)								0	(10)
支払手数料	0	0	0	0	(10)							(10)	(10)
手形売却損	(20)	0	0	(20)								0	(20)
為替差損	(10)	0	0	(10)								0	(10)
固定資産除却損	(20)	0	0	(20)								0	(20)
のれん償却									(30)			(30)	(30)
有形固定資産売却益	0	20	0	20							(20)	(20)	0
税金等調整前当期純利益	3,650	85	250	3,985	(30)	0	(75)	(92)	(30)	0	(20)	(247)	3,738
法人税等	(2,050)	(35)	(100)	(2,185)								0	(2,185)
当期純利益	1,600	50	150	1,800	(30)	0	(75)	(92)	(30)	0	(20)	(247)	1,553
非支配株主に帰属する当期純利益										(10)	2	(8)	(8)
親会社株主に帰属する当期純利益	1,600	50	150	1,800	(30)	0	(75)	(92)	(30)	(10)	(18)	(255)	1,545

（注）連結損益計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書上、社債利息10円は、支払利息に含めて表示する。

連結株主資本等変動計算書－X8/4/1～X9/3/31

（単位：円）

	甲　社	乙　社	X　社	合　計	連結修正仕訳 投資と資本の消去	連結会社間取引の消去	棚卸資産未実現利益の消去	配当金の消去	のれんの償却	非支配株主に帰属する当期純利益の認識	固定資産未実現利益の消去	修正合計	連結ベース
（資本金）													
当期首残高	1,450	0	400	1,850	(400)							(400)	1,450
当期変動額													
乙社取得時の残高	0	300	0	300	(300)							(300)	0
新株の発行による増加	250	100	0	350	(100)							(100)	250
当期末残高	1,700	400	400	2,500	(800)	0	0	0	0	0	0	(800)	1,700
（利益剰余金）													
当期首残高	1,380	0	285	1,665			(119)					(119)	1,546
当期変動額													
乙社取得時の残高	0	250	0	250	(250)							(250)	0
剰余金の配当	(1,200)	0	(92)	(1,292)				92				92	(1,200)
親会社株主に帰属する当期純利益	1,600	50	150	1,800	(30)	0	(75)	(92)	(30)	(10)	(18)	(255)	1,545
当期末残高	1,780	300	343	2,423	(280)	0	(194)	0	(30)	(10)	(18)	(532)	1,891

なお、以下の設例において、仕訳科目に（C/F）の印が付してある項目が借方のときは、当該項目が「キャッシュ・フロー計算書」上における現金及び現金同等物の支出又は営業活動によるキャッシュ・フローを間接法によって表示する場合の税金等調整前当期純利益からの減算項目を意味し、貸方のときは「キャッシュ・フロー計算書」上における現金及び現金同等物の収入又は営業活動によるキャッシュ・フローを間接法によって表示するときの税金等調整前当期純利益への加算項目を意味している。

３．個別キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成

各社の個別ベースのキャッシュ・フロー計算書（間接法）を作成する場合の例を以下に示す。

(1) 甲社　間接法

①　キャッシュ・フローを伴わない減価償却費の修正

減価償却累計額	450	／	減価償却費（C/F）	450

②　キャッシュ・フローを伴わない退職給付引当金増加額の修正

退職給付引当金	50	／	退職給付引当金の増加額(C/F)	50

③　現金及び預金から発生した為替換算差損に関する修正

現金及び現金同等物に係る換算差額(C/F)	10	／	為替差損(C/F)	10

④　有形固定資産の除却に関する修正

有形固定資産	80	／	減価償却累計額	60
			有形固定資産除却損(C/F)	20

⑤　営業活動に係る資産・負債の増減に関する修正

棚卸資産	950	／	売掛金	600
未払消費税等	50		買掛金	50
売上債権の増加額(C/F)	600		割引手形	200
仕入債務の減少額(C/F)	50		棚卸資産の減少額(C/F)	950
割引手形の減少額(C/F)	200		未払消費税等の増加額(C/F)	50

⑥　利息受取額の把握のための修正

受取利息及び配当金(C/F)	800	／	未収利息	100
			利息及び配当金の受取額(C/F)	700

⑦　利息支払額の把握のための修正

未払利息	130	／	支払利息(C/F)	400
利息の支払額(C/F)	270			

⑧　法人税等支払額の把握のための修正

法人税等の支払額(C/F)	2,200	未払法人税等	150
		利益剰余金	2,050

⑨　定期預金の預入れ及び払戻しに関する修正

定期預金の預入れによる支出(C/F)	200	定期預金の払戻しによる収入(C/F)	200

⑩　有価証券及び子会社株式の取得に関する修正

有価証券の取得による支出(C/F)	760	有価証券	760
子会社株式の取得による支出(C/F)	770	子会社株式	770

⑪　有形固定資産の取得に関する修正

有形固定資産の取得による支出(C/F)	975	有形固定資産	975

⑫　借入金による資金調達に関する修正

短期借入金	100	短期借入金の増加額(C/F)	100
長期借入金	250	長期借入れによる収入(C/F)	250

⑬　社債発行による資金調達に関する修正

社　債	800	社債発行差金（社債控除）	40
		社債発行差金償却費（社債利息）(C/F)	10
		社債の発行による収入(C/F)	750

⑭　株式発行による資金調達に関する修正

資本金	250	株式の発行による収入(C/F)	250

⑮　借入金の返済に関する修正

長期借入金の返済による支出(C/F)	100	長期借入金	100

⑯　リースに関する修正

リース負債	950	有形固定資産	950
リース負債の返済による支出(C/F)	90	リース負債	90

⑰　配当金支払額に関する修正

配当金の支払額(C/F)	1,200	利益剰余金	1,200

⑱　税金等調整前当期純利益への振替

利益剰余金	3,650	／	税金等調整前当期純利益(C/F)	3,650

⑲　現金及び現金同等物への振替

現金及び預金	385	／	現金及び現金同等物の期首残高(C/F)	1,110
現金及び現金同等物の期末残高(C/F)	725			

甲社キャッシュ・フロー計算書（間接法）精算表

（単位：円）

貸借対照表	X8/3/31	X9/3/31	増　減	減価償却費	退職給付引当金	現金及び預金に係る換算差額	固定資産除却	資産・負債増減	受取利息	支払利息	法人税等	定期預金収入・支出	有価証券取得	固定資産取得	資金調達	資金返済	リース	リース負債支払	支払配当金	利益剰余金	現金及び預金の振替	合　計
現金及び預金	1,310	925	(385)																		385	0
受取手形	300	300	0																			0
売掛金	1,200	1,800	600					(600)														0
貸倒引当金	(100)	(100)	0																			0
有価証券	1,010	1,770	760										(760)									0
棚卸資産	1,950	1,000	(950)					950														0
未収利息	0	100	100						(100)													0
有形固定資産－取得価額	1,910	3,755	1,845				80							(975)			(950)					0
有形固定資産－減価償却累計額	(1,060)	(1,450)	(390)	450			(60)															0
子会社株式	400	1,170	770										(770)									0
買掛金	(1,590)	(1,540)	50					(50)														0
短期借入金	(100)	(200)	(100)												100							0
未払金	(200)	(200)	0																			0
未払法人税等	(1,000)	(850)	150								(150)											0
未払消費税等	(100)	(150)	(50)					50														0
未払利息	(100)	(230)	(130)							130												0
社　債	0	(760)	(760)												760							0
長期借入金	(400)	(550)	(150)												250	(100)						0
リース負債	0	(860)	(860)														950	(90)				0
退職給付引当金	(300)	(350)	(50)		50																	0
割引手形	(300)	(100)	200					(200)														0
資本金	(1,450)	(1,700)	(250)												250							0
利益剰余金	(1,380)	(1,780)	(400)								(2,050)								(1,200)	3,650		0
	0	0	0	450	50	0	20	150	(100)	130	(2,200)	0	(1,530)	(975)	1,360	(100)	0	(90)	(1,200)	3,650	385	0
キャッシュ・フロー計算書																						
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：																						
税金等調整前当期純利益																				3,650		3,650
減価償却費				450																		450
有形固定資産除却損							20															20
退職給付引当金の増加額					50																	50
受取利息及び受取配当金									(800)													(800)
支払利息										400												400
社債利息															10							10
為替差損						10																10
売上債権の増加額								(600)														(600)
棚卸資産の減少額								950														950
仕入債務の減少額								(50)														(50)
未払消費税等の増加額								50														50
割引手形の減少額								(200)														(200)

ASBJ

貸借対照表	X8/3/31	X9/3/31	増　減	減価償却費	退職給付引当金	現金及び預金に係る換算差額	固定資産除却	資産・負債増減	受取利息	支払利息	法人税等	定期預金収入・支出	有価証券取得	固定資産取得	資金調達	資金返済	リース	リース負債支払	支払配当金	利益剰余金	現金及び預金の振替	合　計
小　計				450	50	10	20	150	(800)	400	0	0	0	0	10	0	0	0	0	3,650	0	3,940
利息及び配当金の受取額									700													700
利息の支払額										(270)												(270)
法人税等の支払額											(2,200)											(2,200)
営業活動によるキャッシュ・フロー				450	50	10	20	150	(100)	130	(2,200)	0	0	0	10	0	0	0	0	3,650	0	2,170
Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：																						
定期預金の預入れによる支出												(200)										(200)
定期預金の払戻しによる収入												200										200
有価証券の取得による支出													(760)									(760)
子会社株式の取得による支出													(770)									(770)
有形固定資産の取得による支出														(975)								(975)
投資活動によるキャッシュ・フロー				0	0	0	0	0	0	0	0	0	(1,530)	(975)	0	0	0	0	0	0	0	(2,505)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：																						
短期借入金の増加額															100							100
長期借入れによる収入															250							250
長期借入金の返済による支出																(100)						(100)
社債の発行による収入															750							750
株式の発行による収入															250							250
リース負債の返済による支出																		(90)				(90)
配当金の支払額																			(1,200)			(1,200)
財務活動によるキャッシュ・フロー				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1,350	(100)	0	(90)	(1,200)	0	0	(40)
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額						(10)																(10)
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額				450	50	0	20	150	(100)	130	(2,200)	0	(1,530)	(975)	1,360	(100)	0	(90)	(1,200)	3,650	0	(385)
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高																					1,110	1,110
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高				450	50	0	20	150	(100)	130	(2,200)	0	(1,530)	(975)	1,360	(100)	0	(90)	(1,200)	3,650	1,110	725

（注）割引手形の減少額は、売上債権の増加額と合算して表示すべきであるが、便宜上、両建表示してある。

(2) 乙社　間接法

① キャッシュ・フローを伴わない減価償却費の修正

減価償却累計額	160	減価償却費(C/F)	160

② キャッシュ・フローを伴わない貸倒引当金増加額の修正

貸倒引当金	5	貸倒引当金の増加額(C/F)	5

③ 営業活動に係る資産・負債の増減に関する修正

売上債権の増加額(C/F)	40	売掛金	40
棚卸資産	20	買掛金	14
未払消費税等	13	未払金	5
仕入債務の減少額(C/F)	19	棚卸資産の減少額(C/F)	20
		未払消費税等の増加額(C/F)	13

④ 利息支払額に関する修正

利息の支払額(C/F)	10	支払利息(C/F)	10

⑤ 法人税等支払額の把握のための修正

未払法人税等	25	利益剰余金	35
法人税等の支払額(C/F)	10		

⑥ 有形固定資産の売却に関する修正

有形固定資産	100	減価償却累計額	95
有形固定資産売却益(C/F)	20	有形固定資産の売却による収入(C/F)	25

⑦ 有形固定資産の取得に関する修正

有形固定資産の取得による支出(C/F)	120	有形固定資産	120

⑧ 増資に関する修正

資本金	100	株式の発行による収入(C/F)	100

⑨ 借入金の返済に関する修正

短期借入金の減少額(C/F)	34	短期借入金	34
長期借入金の返済による支出(C/F)	30	長期借入金	30

⑩　税金等調整前当期純利益への振替

利益剰余金	85	／	税金等調整前当期純利益(C/F)	85

⑪　現金及び現金同等物への振替

現金及び現金同等物の期末残高(C/F)	160	／	現金及び預金	135
			現金及び現金同等物の期首残高(C/F)	25

乙社キャッシュ・フロー計算書（間接法）精算表

（単位：円）

貸借対照表	X8/10/1	X9/3/31	増　減	減価償却費	貸倒引当金	資産・負債増減	支払利息	法人税等	固定資産売却	固定資産取得	資金調達	資金返済	利益剰余金	現金及び預金の振替	合　計
現金及び預金	25	160	135											(135)	0
売掛金	250	290	40			(40)									0
貸倒引当金	(15)	(20)	(5)		5										0
棚卸資産	140	120	(20)			20									0
有形固定資産－取得価額	960	980	20						100	(120)					0
有形固定資産－減価償却累計額	(310)	(375)	(65)	160					(95)						0
買掛金	(140)	(126)	14			(14)									0
短期借入金	(210)	(176)	34									(34)			0
未払金	(30)	(25)	5			(5)									0
未払法人税等	0	(25)	(25)					25							0
未払消費税等	0	(13)	(13)			13									0
長期借入金	(120)	(90)	30									(30)			0
資本金	(300)	(400)	(100)								100				0
利益剰余金	(250)	(300)	(50)					(35)					85		0
	0	0	0	160	5	(26)	0	(10)	5	(120)	100	(64)	85	(135)	0
キャッシュ・フロー計算書															
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：															
税金等調整前当期純利益													85		85
減価償却費				160											160
貸倒引当金の増加額					5										5
支払利息							10								10
有形固定資産売却益									(20)						(20)
売上債権の増加額						(40)									(40)
棚卸資産の減少額						20									20
仕入債務の減少額						(19)									(19)
未払消費税等の増加額						13									13
小　計				160	5	(26)	10	0	(20)	0	0	0	85	0	214
利息の支払額							(10)								(10)
法人税等の支払額								(10)							(10)
営業活動によるキャッシュ・フロー				160	5	(26)	0	(10)	(20)	0	0	0	85	0	194
Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：															
有形固定資産の取得による支出										(120)					(120)
有形固定資産の売却による収入									25						25
投資活動によるキャッシュ・フロー				0	0	0	0	0	25	(120)	0	0	0	0	(95)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：															
短期借入金の減少額												(34)			(34)
長期借入金の返済による支出												(30)			(30)
株式の発行による収入											100				100
財務活動によるキャッシュ・フロー				0	0	0	0	0	0	0	100	(64)	0	0	36
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額															0
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額				160	5	(26)	0	(10)	5	(120)	100	(64)	85	0	135
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高														25	25
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高				160	5	(26)	0	(10)	5	(120)	100	(64)	85	25	160

(3) X社　間接法

① キャッシュ・フローを伴わない減価償却費の修正

減価償却累計額	75	減価償却費(C/F)	75

② キャッシュ・フローを伴わない貸倒引当金増加額の修正

貸倒引当金	75	貸倒引当金の増加額(C/F)	75

③ 営業活動に係る資産・負債の増減に関する修正

買掛金	200	仕入債務の増加額(C/F)	200
売上債権の増加額(C/F)	450	売掛金	450
棚卸資産の増加額(C/F)	225	棚卸資産	225

④ 利息支払額の把握のための修正

未払利息	25	支払利息(C/F)	50
利息の支払額(C/F)	25		

⑤ 法人税等支払額の把握のための修正

未払法人税等	25	利益剰余金	100
法人税等の支払額(C/F)	75		

⑥ 有形固定資産の取得に関する修正

有形固定資産の取得による支出(C/F)	375	有形固定資産	375

⑦ 借入金による資金調達に関する修正

長期借入金	375	長期借入れによる収入(C/F)	375

⑧ 借入金の返済に関する修正

短期借入金の減少額(C/F)	50	短期借入金	50
長期借入金の返済による支出(C/F)	50	長期借入金	50

⑨ 配当金支払額に関する修正

配当金の支払額(C/F)	92	利益剰余金	100
現金及び現金同等物に係る換算差額(C/F)	8		

⑩　為替相場変動の影響の修正

貸倒引当金	21	現金及び預金	54
減価償却累計額	141	売掛金	236
買掛金	221	棚卸資産	153
短期借入金	171	有形固定資産	330
未払法人税等	12		
未払利息	2		
長期借入金	26		
利益剰余金	8		
為替換算調整勘定	171		

⑪　現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正

現金及び預金	54	現金及び現金同等物に係る換算差額(C/F)	54

⑫　税金等調整前当期純利益への振替

利益剰余金	250	税金等調整前当期純利益(C/F)	250

⑬　現金及び現金同等物への振替

現金及び預金	271	現金及び現金同等物の期首残高(C/F)	352
現金及び現金同等物の期末残高(C/F)	81		

ASBJ

X社キャッシュ・フロー計算書（間接法）精算表

（単位：円）

貸借対照表	X8/3/31	X9/3/31	増　減	為替換算差額	減価償却費	貸倒引当金	資産・負債増減	支払利息	法人税等	固定資産取得	資金調達	資金返済	支払配当金	為替換算差額	現金及び現金同等物に係る換算差額	利益剰余金	現金及び預金の振替	合　計
現金及び預金	352	81	(325)	54										(54)	54		271	0
売掛金	880	1,566	450	236			(450)							(236)				0
貸倒引当金	(66)	(162)	(75)	(21)		75								21				0
棚卸資産	594	972	225	153			(225)							(153)				0
有形固定資産－取得価額	1,320	2,025	375	330						(375)				(330)				0
有形固定資産－減価償却累計額	(594)	(810)	(75)	(141)	75									141				0
買掛金	(902)	(1,323)	(200)	(221)			200							221				0
短期借入金	(770)	(891)	50	(171)								(50)		171				0
未払法人税等	(44)	(81)	(25)	(12)					25					12				0
未払利息	0	(27)	(25)	(2)				25						2				0
長期借入金	0	(351)	(325)	(26)							375	(50)		26				0
資本金	(400)	(400)	0	0										0				0
利益剰余金	(285)	(343)	(50)	(8)					(100)				(100)	8		250		0
為替換算調整勘定	(85)	(256)	0	(171)										171				0
	0	0	0	0	75	75	(475)	25	(75)	(375)	375	(100)	(100)	0	54	250	271	0
キャッシュ・フロー計算書																		
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：																		
税金等調整前当期純利益																250		250
減価償却費					75													75
貸倒引当金の増加額						75												75
支払利息								50										50
売上債権の増加額							(450)											(450)
棚卸資産の増加額							(225)											(225)
仕入債務の増加額							200											200
小　計					75	75	(475)	50	0	0	0	0	0	0	0	250	0	(25)
利息の支払額								(25)										(25)
法人税等の支払額									(75)									(75)
営業活動によるキャッシュ・フロー					75	75	(475)	25	(75)	0	0	0	0	0	0	250	0	(125)
Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：																		
有形固定資産の取得による支出										(375)								(375)
投資活動によるキャッシュ・フロー					0	0	0	0	0	(375)	0	0	0	0	0	0	0	(375)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：																		
短期借入金の減少額												(50)						(50)
長期借入れによる収入											375							375
長期借入金の返済による支出												(50)						(50)
配当金の支払額													(92)					(92)
財務活動によるキャッシュ・フロー					0	0	0	0	0	0	375	(100)	(92)	0	0	0	0	183
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額													(8)		54			46
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額					75	75	(475)	25	(75)	(375)	375	(100)	(100)	0	54	250	0	(271)
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高																	352	352
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高					75	75	(475)	25	(75)	(375)	375	(100)	(100)	0	54	250	352	81

４．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
ー連結決算数値を基に作成する場合（簡便法）

連結決算数値を基に連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）を作成する場合の例を以下に示す。

この場合、連結会社各社の個別キャッシュ・フロー計算書の作成は要しないが、非資金損益項目や「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」の各項目に係るキャッシュ・フローに関する情報を連結会社各社より入手する必要がある。

(1) 仕　訳

①　キャッシュ・フローを伴わない減価償却費の修正

減価償却累計額	685	／	減価償却費(C/F)	685

＊　150＋535＝685

②　のれん償却に関する修正

のれん	30	／	のれん償却額(C/F)	30

③　キャッシュ・フローを伴わない退職給付に係る負債増加額（甲社）の修正

退職給付に係る負債	50	／	退職給付に係る負債の増加額(C/F)	50

④　キャッシュ・フローを伴わない貸倒引当金増加額の修正

貸倒引当金	80	／	貸倒引当金の増加額(C/F)	80

⑤　現金及び預金から発生した為替換算差額に関する修正

現金及び預金*1	54	／	為替差損(C/F)*2	10
			現金及び現金同等物に係る換算差額(C/F)	44

*1　Ｘ社
*2　甲社外貨預金から生じた為替差損 10

⑥　有形固定資産の除却（甲社）に関する修正

有形固定資産	80	／	減価償却累計額	60
			有形固定資産除却損(C/F)	20

⑦　営業活動に係る資産・負債の増減に関する修正

棚卸資産	820	売掛金	669
未払消費税等	63	買掛金	285
売上債権の増加額(C/F)	669	未払金	5
仕入債務の減少額(C/F)	290	割引手形	200
割引手形の減少額(C/F)	200	棚卸資産の減少額(C/F)	820
		未払消費税等の増加額(C/F)	63

⑧　利息受取額の把握のための修正

受取利息及び配当金(C/F)	708	未収利息	100
		利息及び配当金の受取額(C/F)	608

⑨　利息支払額の把握のための修正

未払利息	155	支払利息(C/F)	460
利息の支払額(C/F)	305		

⑩　法人税等支払額の把握のための修正

法人税等の支払額(C/F)	2,285	未払法人税等	100
		利益剰余金	2,185

⑪　甲社定期預金の預入れ及び払戻しに関する収入並びに支出の総額表示に関する修正

定期預金の預入れによる支出(C/F)	200	定期預金の払戻しによる収入(C/F)	200

⑫　甲社有価証券の取得に関する修正

有価証券の取得による支出(C/F)	760	有価証券	760

⑬　乙社買収額の純額表示に関する修正

現金及び預金	25	のれん	150
非支配株主持分	110	資本金	300
新規連結子会社乙社の取得による支出(C/F)＊	565	利益剰余金	250

＊　590－25＝565

⑭　非支配株主からの乙社株式の追加取得に関する修正

連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出(C/F)	70	非支配株主持分	70

⑮　有形固定資産の取得に関する修正及び甲社に売却した有形固定資産の乙社減価償却累計額の調整

有形固定資産の取得による支出(C/F)＊	1,445	有形固定資産	1,350
		減価償却累計額	95

＊　(975－25（甲社））＋120（乙社）＋375（X社）＝1,445

⑯　借入金による資金調達に関する修正

短期借入金	16	短期借入金の増加額(C/F)	16
長期借入金	625	長期借入れによる収入(C/F)	625

＊　250（甲社）＋375（X社）＝625

⑰　甲社社債発行による資金調達に関する修正

社　債	800	社債発行差金（社債控除）	40
		社債発行差金償却費（社債利息）(C/F)	10
		社債の発行による収入(C/F)	750

⑱　株式発行による資金調達に関する修正

資本金	250	株式の発行による収入(C/F)	250
非支配株主持分	20	非支配株主からの払込みによる収入(C/F)	20

＊　甲社 250、乙社非支配株主から 20

⑲　借入金の返済に関する修正

長期借入金の返済による支出(C/F)	180	長期借入金	180

＊　100（甲社）＋30（乙社）＋50（X社）＝180

⑳　甲社リースに関する修正

リース負債	950	有形固定資産	950
リース負債の返済による支出(C/F)	90	リース負債	90

㉑　甲社配当金支払額に関する修正

配当金の支払額(C/F)	1,200	利益剰余金	1,200

㉒　為替相場変動の影響の修正

貸倒引当金	21	現金及び預金	54
減価償却累計額	141	売掛金	236
買掛金	221	棚卸資産	153
短期借入金	171	有形固定資産	330
未払法人税等	12		
未払利息	2		
長期借入金	26		
利益剰余金	8		
為替換算調整勘定	171		

（注）連結上相殺消去の対象となった買掛金に配分された為替換算差額 221 は、原則として調整する（「為替差損」に加減算するか、「現金及び現金同等物に係る換算差額」に含める。）ことになるが、本設例では、当該調整を省略している。

㉓　連結会社間（甲社とＸ社間）の配当金に関する換算差額の調整

現金及び現金同等物に係る換算差額(C/F)	8	利益剰余金	8

㉔　非支配株主に帰属する当期純利益に関する修正

非支配株主持分	8	利益剰余金	8

㉕　税金等調整前当期純利益への振替

利益剰余金	3,738	税金等調整前当期純利益(C/F)	3,738

㉖　現金及び現金同等物への振替

現金及び預金	496	現金及び現金同等物の期首残高(C/F)	1,462
現金及び現金同等物の期末残高(C/F)	966		

（2）連結キャッシュ・フロー計算書精算表（間接法）

（単位：円）

貸借対照表	(1) X8/3/31	(2) 乙社残高 X8/10/1	(3)=(1)+(2) 合　計	(4) X9/3/31	(4)−(3)	増　減	為替換算差額	減価償却費	のれん償却	退職給付引当金	貸倒引当金	現金及び現金同等物に係る換算差額	固定資産除却	資産・負債増減	受取利息・配当金	支払利息	法人税等	定期預金収入・支出	有価証券取得	乙社買収	乙社追加取得	固定資産取得	資金調達	資金返済	リース	リース負債支払	支払配当金	為替換算差額	配当に係る換算差額の振替	非支配株主持分	利益剰余金	現金及び預金の振替	合　計
現金及び預金	1,662	25	1,687	1,166	(521)	(575)	54					54								25								(54)				496	0
受取手形	300	0	300	300	0	0	0																					0					0
売掛金	1,178	250	1,428	2,333	905	669	236							(669)														(236)					0
貸倒引当金	(166)	(15)	(181)	(282)	(101)	(80)	(21)				80																	21					0
有価証券	1,010	0	1,010	1,770	760	760	0												(760)									0					0
棚卸資産	2,425	140	2,565	1,898	(667)	(820)	153							820														(153)					0
未収利息	0	0	0	100	100	100	0								(100)													0					0
有形固定資産－取得原価	3,230	960	4,190	6,740	2,550	2,220	330						80									(1,350)			(950)			(330)					0
有形固定資産－減価償却累計額	(1,654)	(310)	(1,964)	(2,635)	(671)	(530)	(141)	685					(60)									(95)						141					0
のれん	0	0	0	120	120	120	0		30											(150)								0					0
買掛金	(1,590)	(140)	(1,730)	(1,666)	64	285	(221)							(285)														221					0
短期借入金	(870)	(210)	(1,080)	(1,267)	(187)	(16)	(171)																16					171					0
未払金	(200)	(30)	(230)	(225)	5	5	0							(5)														0					0
未払法人税等	(1,044)	0	(1,044)	(956)	88	100	(12)										(100)											12					0
未払消費税等	(100)	0	(100)	(163)	(63)	(63)	0							63														0					0
未払利息	(100)	0	(100)	(257)	(157)	(155)	(2)									155												2					0
社　債	0	0	0	(760)	(760)	(760)	0																760					0					0
長期借入金	(400)	(120)	(520)	(991)	(471)	(445)	(26)																625	(180)				26					0
リース負債	0	0	0	(860)	(860)	(860)	0																		950	(90)		0					0
退職給付に係る負債	(300)	0	(300)	(350)	(50)	(50)	0			50																		0					0
割引手形	(300)	0	(300)	(100)	200	200	0							(200)														0					0
資本金	(1,450)	(300)	(1,750)	(1,700)	50	50	0													(300)			250					0					0
利益剰余金	(1,546)	(250)	(1,796)	(1,891)	(95)	(87)	(8)										(2,185)			(250)							(1,200)	8	(8)	(8)	3,738		0
為替換算調整勘定	(85)	0	(85)	(256)	(171)	0	(171)																					171					0
非支配株主持分	0	0	0	(68)	(68)	(68)	0													110	(70)		20					0		8			0
	0	0	0	0	0	0	0	685	30	50	80	54	20	(276)	(100)	155	(2,285)	0	(760)	(565)	(70)	(1,445)	1,671	(180)	0	(90)	(1,200)	0	(8)	0	3,738	496	0
キャッシュ・フロー計算書																																	
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：																																	
税金等調整前当期純利益																															3,738		3,738
減価償却費								685																									685
のれん償却額									30																								30
有形固定資産除却損													20																				20
貸倒引当金の増加額											80																						80
退職給付に係る負債の増加額										50																							50
受取利息及び受取配当金															(708)																		(708)
支払利息																460																	460
社債利息																							10										10
為替差損												10																					10
売上債権の増加額														(669)																			(669)
棚卸資産の減少額														820																			820
仕入債務の減少額														(290)																			(290)
未払消費税等の増加額														63																			63
割引手形の減少額														(200)																			(200)
小　計								685	30	50	80	10	20	(276)	(708)	460	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	3,738	0	4,099
利息及び配当金の受取額															608																		608
利息の支払額																(305)																	(305)
法人税等の支払額																	(2,285)																(2,285)
営業活動によるキャッシュ・フロー								685	30	50	80	10	20	(276)	(100)	155	(2,285)	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	3,738	0	2,117

Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：																										
定期預金の預入れによる支出											(200)															(200)
定期預金の払戻しによる収入											200															200
有価証券の取得による支出												(760)														(760)
新規連結子会社乙社の取得による支出													(565)													(565)
有形固定資産の取得による支出															(1,445)											(1,445)
投資活動によるキャッシュ・フロー		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(760)	(565)	0	(1,445)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(2,770)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：																										
短期借入金の増加額																16										16
長期借入れによる収入																625										625
長期借入金の返済による支出																	(180)									(180)
社債の発行による収入																750										750
株式の発行による収入																250										250
非支配株主からの払込みによる収入																20										20
連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出														(70)												(70)
リース負債の返済による支出																			(90)							(90)
配当金の支払額																				(1,200)						(1,200)
財務活動によるキャッシュ・フロー		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(70)	0	1,661	(180)	0	(90)	(1,200)	0	0	0	0	0	121
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額					44																	(8)				36
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額		685	30	50	80	54	20	(276)	(100)	155	(2,285)	0	(760)	(565)	(70)	(1,445)	1,671	(180)	0	(90)	(1,200)	0	(8)	0	3,738	0	(496)
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高																									1,462	1,462
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高		685	30	50	80	54	20	(276)	(100)	155	(2,285)	0	(760)	(565)	(70)	(1,445)	1,671	(180)	0	(90)	(1,200)	0	(8)	0	3,738	1,462	966

（注１）　(1)の金額は、X8年３月31日現在での甲社及び子会社Ｘ社の連結金額である。

（注２）　(4)の金額は、X9年３月31日現在での甲社及び子会社（Ｘ社、乙社）の連結金額である。

（注３）　割引手形の減少額は、売上債権の増加額と合算して表示すべきであるが、便宜上、両建表示してある。

（注４）　連結損益計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書上、社債利息10円は、支払利息に含めて表示する。

５．連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）の作成
ー個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）

個別ベースのキャッシュ・フロー計算書（間接法）の合算、連結会社相互間の債権及び債務の消去仕訳に係る増減額等の調整、及び連結会社相互間のキャッシュ・フローの相殺を行い、連結キャッシュ・フロー計算書（間接法）を作成する場合の例を以下に示す。

なお、以下の仕訳はすべて連結キャッシュ・フロー計算書上の項目であるため（C/F）の印は省略している。

(1) 連結ベースに修正するための仕訳

① 連結会社間（甲社とＸ社間）の売上債権・支払債務の相殺消去増加額に関する修正

仕入債務の減少額	421	／	売上債権の増加額	421

＊ 1,323－902＝421

② 連結会社間（甲社とＸ社間）の配当金に関するキャッシュ・フローの消去

税金等調整前当期純利益	92	／	受取利息及び受取配当金	92
利息及び配当金の受取額	92		配当金の支払額	92

③ 連結会社間（甲社と乙社間）の有形固定資産の売却に係る未実現利益の消去

税金等調整前当期純利益	20	／	有形固定資産売却益	20

④ 連結会社間（甲社とＸ社間）取引の棚卸資産の未実現利益の消去増加額に関する修正

税金等調整前当期純利益	75	／	棚卸資産の減少額	75

＊ 194－119＝75

⑤ 連結会社間（甲社と乙社間）の有形固定資産売却に関するキャッシュ・フローの消去

有形固定資産の売却による収入	25	／	有形固定資産の取得による支出	25

⑥ のれんの償却

税金等調整前当期純利益	30	／	のれん償却額	30

⑦ 買収時の乙社保有の現金及び現金同等物並びに乙社株式の取得関連費用に関する修正

現金及び現金同等物の期首残高	25	／	新規連結子会社乙社の取得	45
税金等調整前当期純利益	20		による支出	

⑧　連結会社間（甲社と乙社間）の株式発行による資金調達に関するキャッシュ・フローの消去

株式の発行による収入	100	新規連結子会社乙社の取得による支出	80
		非支配株主からの払込みによる収入	20

⑨　非支配株主からの乙社株式の追加取得に関する修正

連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	70	新規連結子会社乙社の取得による支出	80
税金等調整前当期純利益	10		

ASBJ

(2) 連結キャッシュ・フロー計算書精算表（間接法）

（単位：円）

	甲　社	乙　社	X　社	合　計	修正仕訳									連結ベース
					債権債務の消去増減	配当金の消去	未実現利益の消去の増減	連結会社間固定資産取得	のれんの償却	乙社買収	乙社株式発行	乙社株式追加取得	修正合計	
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：														
税金等調整前当期純利益	3,650	85	250	3,985		(92)	(95)		(30)	(20)		(10)	(247)	3,738
減価償却費	450	160	75	685									0	685
のれん償却額	0	0	0	0					30				30	30
有形固定資産除却損	20	0	0	20									0	20
貸倒引当金の増加額	0	5	75	80									0	80
退職給付に係る負債の増加額	50	0	0	50									0	50
受取利息及び受取配当金	(800)	0	0	(800)		92							92	(708)
支払利息	400	10	50	460									0	460
社債利息	10	0	0	10									0	10
為替差損	10	0	0	10									0	10
有形固定資産売却益	0	(20)	0	(20)			20						20	0
売上債権の（増加）減少額	(600)	(40)	(450)	(1,090)	421								421	(669)
棚卸資産の（増加）減少額	950	20	(225)	745			75						75	820
仕入債務の増加（減少）額	(50)	(19)	200	131	(421)								(421)	(290)
未払消費税等の増加額	50	13	0	63									0	63
割引手形の減少額	(200)	0	0	(200)									0	(200)
小　計	3,940	214	(25)	4,129	0	0	0	0	0	(20)	0	(10)	(30)	4,099
利息及び配当金の受取額	700	0	0	700		(92)							(92)	608
利息の支払額	(270)	(10)	(25)	(305)									0	(305)
法人税等の支払額	(2,200)	(10)	(75)	(2,285)									0	(2,285)
営業活動によるキャッシュ・フロー：	2,170	194	(125)	2,239	0	(92)	0	0	0	(20)	0	(10)	(122)	2,117
Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：														
定期預金の預入れによる支出	(200)	0	0	(200)									0	(200)
定期預金の払戻しによる収入	200	0	0	200									0	200
有価証券の取得による支出	(760)	0	0	(760)									0	(760)
新規連結子会社乙社の取得による支出	(770)	0	0	(770)						45	80	80	205	(565)
有形固定資産の取得による支出	(975)	(120)	(375)	(1,470)				25					25	(1,445)
有形固定資産の売却による収入	0	25	0	25				(25)					(25)	0
投資活動によるキャッシュ・フロー：	(2,505)	(95)	(375)	(2,975)	0	0	0	0	0	45	80	80	205	(2,770)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：														
短期借入金の増減額	100	(34)	(50)	16									0	16
長期借入れによる収入	250	0	375	625									0	625
長期借入金の返済による支出	(100)	(30)	(50)	(180)									0	(180)
社債の発行による収入	750	0	0	750									0	750
株式の発行による収入	250	100	0	350							(100)		(100)	250
非支配株主からの払込みによる収入	0	0	0	0							20		20	20
連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	0	0	0	0								(70)	(70)	(70)
リース負債の返済による支出	(90)	0	0	(90)									0	(90)
配当金の支払額	(1,200)	0	(92)	(1,292)		92							92	(1,200)
財務活動によるキャッシュ・フロー：	(40)	36	183	179	0	92	0	0	0	0	(80)	(70)	(58)	121
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額	(10)	0	46	36									0	36
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額	(385)	135	(271)	(521)	0	0	0	0	0	25	0	0	25	(496)
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高	1,110	25	352	1,487						(25)			(25)	1,462
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高	725	160	81	966	0	0	0	0	0	0	0	0	0	966

（注１）割引手形の減少額は、売上債権の増加額と合算して表示すべきであるが、便宜上、両建表示してある。
（注２）連結損益計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書上、社債利息10円は、支払利息に含めて表示する。

６．直接法による「営業活動によるキャッシュ・フロー」の求め方

「営業活動によるキャッシュ・フロー」の小計欄以降は間接法の場合と同様のため、小計欄までの個別ベース及び連結ベース（連結決算数値を基に作成する場合）の「営業活動によるキャッシュ・フロー」の求め方の例を以下に示す。

(1) 仕　訳

［甲　社］

①　営業収入額の把握のための修正

売上高	30,650	売掛金の増加額	600
		割引手形の減少額	200
		手形売却損	20
		営業収入(C/F)	29,830

（注）受取手形の割引等による収入は、①手形売却損控除後の手取額による方法と②手形金額等の総額による収入があったとみなす方法があるが、いずれの方法によることもできる。本設例では、①の方法によっている。

②　原材料又は商品仕入額の把握のための修正

棚卸資産の減少額	950	買掛金の減少額	50
原材料又は商品の仕入れによる支出(C/F)	12,100	売上原価	13,000

③　人件費支出額に関する修正

人件費の支出(C/F)	4,550	販売費及び一般管理費	4,530
		退職給付引当金取崩額	20

④　その他の営業支出額に関する修正

未払消費税等の増加額	50	販売費及び一般管理費	9,290
その他の営業支出(C/F)	9,240		

［乙　社］

①　営業収入額の把握のための修正

売上高	800	売掛金の増加額	40
		営業収入(C/F)	760

②　原材料又は商品仕入額の把握のための修正

棚卸資産の減少額	20	買掛金の減少額	14
原材料又は商品の仕入れによる支出(C/F)	434	売上原価	590
減価償却額	150		

③　人件費支出額に関する修正

人件費の支出(C/F)	70	販売費及び一般管理費	70

④　その他の営業支出額に関する修正

未払消費税等の増加額	13	販売費及び一般管理費	50
その他の営業支出(C/F)	42	未払金の減少額	5

［X　社］

①　営業収入額の把握のための修正

売上高	6,750	売掛金の増加額	450
		営業収入(C/F)	6,300

②　原材料又は商品仕入額の把握のための修正

買掛金の増加額	200	棚卸資産の増加額	225
原材料又は商品の仕入れによる支出(C/F)	4,525	売上原価	4,500

③　人件費支出額に関する修正

人件費の支出(C/F)	325	販売費及び一般管理費	325

④　その他の営業支出額に関する修正

その他の営業支出(C/F)	1,475	販売費及び一般管理費	1,475

［連結ベース］

①　営業収入額の把握のための修正

売上高	33,475	売掛金の増加額	669
		割引手形の減少額	200
		手形売却損	20
		営業収入(C/F)	32,586

②　原材料又は商品仕入額の把握のための修正

棚卸資産の減少額	820	買掛金の減少額	285
減価償却額	150	売上原価	13,440
原材料又は商品の仕入れによる支出(C/F)	12,755		

③　人件費支出額に関する修正

人件費の支出(C/F)	4,945	販売費及び一般管理費	4,925
		退職給付に係る負債取崩額	20

④　その他の営業支出額に関する修正

未払消費税等の増加額	63	販売費及び一般管理費	10,835
その他の営業支出(C/F)	10,787	支払手数料	10
		未払金の減少額	5

(2) 「営業活動によるキャッシュ・フロー」精算表（直接法）－甲社、乙社、X社、連結ベース

（単位：円）

	損益項目						資産・負債の増減								合　計
	売上高	売上原価	販売費及び一般管理費		支払手数料	手形売却損	売掛金	棚卸資産	減価償却累計額	買掛金	未払金	割引手形	未払消費税等	退職給付引当金	
			人件費	経費											
甲 社															
営業活動によるキャッシュ・フロー：															
1. 営業収入	30,650					(20)	(600)					(200)			29,830
2. 原材料又は商品の仕入れによる支出		(13,000)						950		(50)					(12,100)
3. 人件費の支出			(4,530)											(20)	(4,550)
4. その他の営業支出				(9,290)									50		(9,240)
合　計	30,650	(13,000)	(4,530)	(9,290)		(20)	(600)	950	0	(50)	0	(200)	50	(20)	3,940
乙 社															
営業活動によるキャッシュ・フロー：															
1. 営業収入	800						(40)								760
2. 原材料又は商品の仕入れによる支出		(590)						20	150	(14)					(434)
3. 人件費の支出			(70)												(70)
4. その他の営業支出				(50)							(5)		13		(42)
合　計	800	(590)	(70)	(50)		0	(40)	20	150	(14)	(5)	0	13	0	214
X 社															
営業活動によるキャッシュ・フロー：															
1. 営業収入	6,750						(450)								6,300
2. 原材料又は商品の仕入れによる支出		(4,500)						(225)		200					(4,525)
3. 人件費の支出			(325)												(325)
4. その他の営業支出				(1,475)											(1,475)
合　計	6,750	(4,500)	(325)	(1,475)		0	(450)	(225)	0	200	0	0	0	0	(25)
連結ベース															
営業活動によるキャッシュ・フロー：															
1. 営業収入	33,475					(20)	(669)					(200)			32,586
2. 原材料又は商品の仕入れによる支出		(13,440)						820	150	(285)					(12,755)
3. 人件費の支出			(4,925)											(20)	(4,945)
4. その他の営業支出				(10,835)	(10)						(5)		63		(10,787)
合　計	33,475	(13,440)	(4,925)	(10,835)	(10)	(20)	(669)	820	150	(285)	(5)	(200)	63	(20)	4,099

７．連結キャッシュ・フロー計算書（直接法）の作成
ー個別キャッシュ・フロー計算書を連結する場合（原則法）

個別ベースのキャッシュ・フロー計算書（直接法）を合算し、連結会社相互間のキャッシュ・フローを相殺して連結キャッシュ・フロー計算書（直接法）を作成する場合の例を以下に示す。

(1) 連結ベースに修正するための仕訳

① 連結会社間（甲社とＸ社間）の当期売上・仕入に関するキャッシュ・フローの消去

営業収入	4,725	／	原材料又は商品の仕入れによる支出	4,725

② 連結会社間（甲社とＸ社間）の売掛金・買掛金の相殺消去増加額

原材料又は商品の仕入れによる支出	421	／	営業収入	421

＊ 1,323－902＝421

③ 連結会社間（甲社と乙社間）の有形固定資産売却に関するキャッシュ・フローの消去

有形固定資産の売却による収入	25	／	有形固定資産の取得による支出	25

④ 連結会社間（甲社とＸ社間）の配当金に関するキャッシュ・フローの消去

利息及び配当金の受取額	92	／	配当金の支払額	92

⑤ 買収時の乙社保有の現金及び現金同等物並びに乙社株式の取得関連費用に関する修正

現金及び現金同等物の期首残高	25	／	新規連結子会社乙社の取得による支出	45
その他の営業支出	20			

⑥ 連結会社間（甲社と乙社間）の株式発行による資金調達に関するキャッシュ・フローの消去

株式の発行による収入	100	／	新規連結子会社乙社の取得による支出	80
			非支配株主からの払込みによる収入	20

⑦　非支配株主からの乙社株式の追加取得に関する修正

連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	70	新規連結子会社乙社の取得による支出	80
その他の営業支出	10		

ASBJ

(2) 連結キャッシュ・フロー計算書精算表（直接法）

（単位：円）

	甲　社	乙　社	X　社	合　計	修正仕訳								連結ベース
					連結会社間取引消去	債権債務の消去	連結会社間固定資産取得	配当金の消去	乙社買収	乙社株式発行	乙社株式追加取得	修正合計	
Ⅰ　営業活動によるキャッシュ・フロー：													
営業収入	29,830	760	6,300	36,890	(4,725)	421						(4,304)	32,586
原材料又は商品の仕入れによる支出	(12,100)	(434)	(4,525)	(17,059)	4,725	(421)						4,304	(12,755)
人件費の支出	(4,550)	(70)	(325)	(4,945)								0	(4,945)
その他の営業支出	(9,240)	(42)	(1,475)	(10,757)					(20)		(10)	(30)	(10,787)
小　計	3,940	214	(25)	4,129	0	0	0	0	(20)	0	(10)	(30)	4,099
利息及び配当金の受取額	700	0	0	700				(92)				(92)	608
利息の支払額	(270)	(10)	(25)	(305)								0	(305)
法人税等の支払額	(2,200)	(10)	(75)	(2,285)								0	(2,285)
営業活動によるキャッシュ・フロー：	2,170	194	(125)	2,239	0	0	0	(92)	(20)	0	(10)	(122)	2,117
Ⅱ　投資活動によるキャッシュ・フロー：													
定期預金の預入れによる支出	(200)	0	0	(200)								0	(200)
定期預金の払戻しによる収入	200	0	0	200								0	200
有価証券の取得による支出	(760)	0	0	(760)								0	(760)
新規連結子会社乙社の取得による支出	(770)	0	0	(770)					45	80	80	205	(565)
有形固定資産の取得による支出	(975)	(120)	(375)	(1,470)			25					25	(1,445)
有形固定資産の売却による収入	0	25	0	25			(25)					(25)	0
投資活動によるキャッシュ・フロー：	(2,505)	(95)	(375)	(2,975)	0	0	0	0	45	80	80	205	(2,770)
Ⅲ　財務活動によるキャッシュ・フロー：													
短期借入金の増減額	100	(34)	(50)	16								0	16
長期借入れによる収入	250	0	375	625								0	625
長期借入金の返済による支出	(100)	(30)	(50)	(180)								0	(180)
社債の発行による収入	750	0	0	750								0	750
株式の発行による収入	250	100	0	350						(100)		(100)	250
非支配株主からの払込みによる収入	0	0	0	0						20		20	20
連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	0	0	0	0							(70)	(70)	(70)
リース負債の返済による支出	(90)	0	0	(90)								0	(90)
配当金の支払額	(1,200)	0	(92)	(1,292)				92				92	(1,200)
財務活動によるキャッシュ・フロー：	(40)	36	183	179	0	0	0	92	0	(80)	(70)	(58)	121
Ⅳ　現金及び現金同等物に係る換算差額	(10)	0	46	36								0	36
Ⅴ　現金及び現金同等物の増加（減少）額	(385)	135	(271)	(521)	0	0	0	0	25	0	0	25	(496)
Ⅵ　現金及び現金同等物の期首残高	1,110	25	352	1,487					(25)			(25)	1,462
Ⅶ　現金及び現金同等物の期末残高	725	160	81	966	0	0	0	0	0	0	0	0	966

８．連結キャッシュ・フロー計算書及び注記の記載例

甲社及び子会社の連結キャッシュ・フロー計算書（自 X8 年４月１日　至 X9 年３月 31 日）並びに作成基準で求められている注記を、以下に例示する。

なお、以下の連結キャッシュ・フロー計算書は、連結キャッシュ・フロー計算書精算表との関連について理解を容易にするため、表示項目について重要性の判断を行っていない。同様に、金額単位についても便宜上、円単位で記載しているが、他の連結財務諸表の金額単位と整合性を保つ必要がある。

(1) 連結キャッシュ・フロー計算書の記載例

① 「営業活動によるキャッシュ・フロー」を直接法により表示する場合

（単位：円）

Ⅰ	営業活動によるキャッシュ・フロー	
	営業収入	32,586
	原材料又は商品の仕入れによる支出	−12,755
	人件費の支出	−4,945
	その他の営業支出	−10,787
	小　計	4,099
	利息及び配当金の受取額	608
	利息の支払額	−305
	法人税等の支払額	−2,285
	営業活動によるキャッシュ・フロー	2,117
Ⅱ	投資活動によるキャッシュ・フロー	
	定期預金の預入れによる支出	−200
	定期預金の払戻しによる収入	200
	有価証券の取得による支出	−760
	有形固定資産の取得による支出	−1,445
	連結の範囲の変更を伴う子会社株式の取得による支出	−565
	投資活動によるキャッシュ・フロー	−2,770
Ⅲ	財務活動によるキャッシュ・フロー	
	短期借入金の純増加額	16
	リース負債の返済による支出	−90
	長期借入れによる収入	625
	長期借入金の返済による支出	−180
	社債の発行による収入	750
	株式の発行による収入	250
	非支配株主への株式の発行による収入	20
	連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	−70
	配当金の支払額	−1,200
	財務活動によるキャッシュ・フロー	121
Ⅳ	現金及び現金同等物に係る換算差額	36
Ⅴ	現金及び現金同等物の減少額	−496
Ⅵ	現金及び現金同等物の期首残高	1,462
Ⅶ	現金及び現金同等物の期末残高	966

② 「営業活動によるキャッシュ・フロー」を間接法により表示する場合

（単位：円）

Ⅰ	営業活動によるキャッシュ・フロー	
	税金等調整前当期純利益	3,738
	減価償却費	685
	のれん償却額	30
	有形固定資産除却損	20
	貸倒引当金の増加額	80
	退職給付に係る負債の増加額	50
	受取利息及び受取配当金	−708
	支払利息	470
	為替差損	10
	売上債権の増加額	−869
	棚卸資産の減少額	820
	仕入債務の減少額	−290
	未払消費税等の増加額	63
	小　計	4,099
	利息及び配当金の受取額	608
	利息の支払額	−305
	法人税等の支払額	−2,285
	営業活動によるキャッシュ・フロー	2,117
Ⅱ	投資活動によるキャッシュ・フロー	
	定期預金の預入れによる支出	−200
	定期預金の払戻しによる収入	200
	有価証券の取得による支出	−760
	有形固定資産の取得による支出	−1,445
	連結の範囲の変更を伴う子会社株式の取得による支出	−565
	投資活動によるキャッシュ・フロー	−2,770
Ⅲ	財務活動によるキャッシュ・フロー	
	短期借入金の純増加額	16
	リース負債の返済による支出	−90
	長期借入れによる収入	625
	長期借入金の返済による支出	−180
	社債の発行による収入	750
	株式の発行による収入	250
	非支配株主への株式の発行による収入	20
	連結の範囲の変更を伴わない子会社株式の取得による支出	−70
	配当金の支払額	−1,200
	財務活動によるキャッシュ・フロー	121
Ⅳ	現金及び現金同等物に係る換算差額	36
Ⅴ	現金及び現金同等物の減少額	−496
Ⅵ	現金及び現金同等物の期首残高	1,462
Ⅶ	現金及び現金同等物の期末残高	966

（注）なお、連結キャッシュ・フロー計算書精算表では、便宜上、売上債権の増加額及び両建表示していた割引手形の減少額については、上記連結キャッシュ・フロー計算書上は、売上債権の増加額に含めている。

(2) 会計方針の記載例

資金の範囲

連結キャッシュ・フロー計算書における資金（現金及び現金同等物）は、手許現金、随時引き出し可能な預金及び容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なリスクしか負わない取得日から３か月以内に償還期限の到来する短期投資からなる。

(3) 連結キャッシュ・フロー計算書に関する注記

現金及び現金同等物の期末残高と連結貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係

X8 年３月 31 日	
現金及び預金勘定	1,662 円
預入期間が３か月を超える定期預金	-200
現金及び現金同等物	1,462 円

X9 年３月 31 日	
現金及び預金勘定	1,166 円
預入期間が３か月を超える定期預金	-200
現金及び現金同等物	966 円

株式の取得により新たに連結子会社となった会社の資産及び負債の主な内訳

株式の取得により新たに乙社を連結したことに伴う連結開始時の資産及び負債の内訳並びに乙社株式の取得価額と乙社取得のための支出(純額)との関係は次のとおりである。

流動資産	400
固定資産	650
のれん	150
流動負債	-380
固定負債	-120
非支配株主持分	-110
乙社株式の取得価額	590
乙社現金及び現金同等物	-25
差引：乙社取得のための支出	565

（注１）科目に重要性がある場合は、適宜、区分掲記する。

（注２）株式取得のための支出に重要性がない場合であっても、新規連結子会社の資産及び負債の金額が連結財務諸表の資産及び負債の金額に与える影響が大きいときには、注記しなければならないことに留意する。

（注３）複数の新規連結子会社が存在する場合には、項目ごとに合計額をもって記載することができる。

重要な非資金取引の内容

当連結会計年度に新たに計上した使用権資産及びリース負債の額は、それぞれ 950 円である。

(4) その他の非資金取引に係る注記の記載例

作成基準一部改正その 2 第 2 項に定める作成基準注解（注９）では、上記(3)の使用

権資産の取得以外に転換社債の転換（社債の償還と引換えによる新株予約権付社債に付された新株予約権の行使）、株式の発行による資産の取得又は合併、現物出資による株式の取得又は資産の交換を非資金取引の例として示されている。

これらの非資金取引の注記としては、次のような記載が考えられる。

① 社債の償還と引換えによる新株予約権付社債に付された新株予約権の行使

（単位：百万円）

新株予約権付社債に付された新株予約権の行使による資本金増加額	×××
新株予約権付社債に付された新株予約権の行使による資本準備金増加額	×××
新株予約権の行使による新株予約権付社債の減少額	×,×××

② 合　併

当連結会計年度に合併したＡ社より承継した資産及び負債の主な内訳は次のとおりである。また、合併により増加した資本金及び資本準備金は、それぞれ×××百万円及び×××百万円である。

（単位：百万円）

合併により承継した資産及び負債

流動資産	×,×××
固定資産	×,×××
資産合計	×,×××
流動負債	×,×××
固定負債	×,×××
負債合計	×,×××

以　上