

我が国会計の国際化に関する一考察

A Study of the Internationalization of Accounting in Japan

白 木 俊 彦

Toshihiko SHIRAKI

目次

1. はじめに
2. 日米年次報告書類とその内容の比較
3. 外貨換算会計における我が国の現状
4. おわりに

要旨

本稿は、会計における「国際化」が進む現在、「国際化」の意味について若干の考察を試みている。我が国の会計は、米国を中心として外国から伝播し、発展してきたという史実がある。その意味では、いわば学問成立の当初から海外の影響を受けてきたということで「国際化」が進んでいるといえよう。しかし、近年「会計の国際化」という場合、それは、各国の不統一な基準を統一化しようとする動きを意味し、我が国基準も諸外国の会計基準にそって調和化の方向に進んできているが、外貨換算会計を例に国際化を考えると、受入れ一辺倒ではなく、我が国独自の基準の主張もしていかなければならないと考える。そのためにもまず、我が国の現状を正確に理解することが肝要であることを指摘している。

I. はじめに

今日、「国際化」という言葉は「情報化」という言葉と同様、現代社会を特徴づけている。しかし、「国際化」といっても、その内容は多方面から論じることができよう。

例えば、都市の「国際化」といえば、国際会議や催しを開くことができるようにしたり、国際空港を建設したりすることにより達成が可能となる。また、企業の「国際化」というテーマであれば、生産、販売、財務、経営など様々な角度から論じることが可能である。

本稿では、会計という側面において「国際化」がどのように進められているのか、また今後どのような対応をしていかなければならないのか、まず、会計情報開示について米国との違いの概要を捉えた後に、会計の一領域である外貨換算会計の視点から検討してみたい。

ところで、会計の「国際化」を論じるとき、やはり企業の経済活動における「国際化」の動きについて、若干触れておかなければならない。

近年、企業の経営活動の国際化は益々進んでいる。例えば資金調達（海外証券市場への上場による株式、新株引受権付社債、転換社債、預託証券等の発行）についてみると、昭和60年度は、初めて海外調達が、国内調達を上回った（注1）。また、インパクト・ローンのウエイトあるいは外債のシェアも上昇している（注2）。さらに、労働コスト、労働力不足、資源の有効利用からの現地生産あるいは販売拡充の拠点として海外に進出してきた。例えば最近の国際的動きとして、東芝の青井社長が東芝のグローバル戦略の三本柱として「国際提携」「生産の現地化」「経営の現地化」を強調している（注3）。また、国際提携の例として米ヒューズ社とソニーの提携（機内サービスシステム開発など）（注4）などのように多角的なニーズに対応するための提携も今後増えていくであろう。しかし、国際提携（買収・合併も含まれる）を進めていくとき、相手企業の現状を理解するとともに自社の状況も報告しなければならない。その際に問題となることは、会計報告書の作成基準となる会計基準が各国の習慣、文化、思想により大なり小なり異なっているという現状である。近年、各国の会計報告に関する比較研究が活発に行なわれるようになってきたとはいえ、未だ十分な研究が為されていない状況である。そこで、今後このような各国の会計基準を比較検討していく為の出発点として、まず米国企業が作成しているアニュアルレポートと我が国企業が作成している報告書に関して数社の例を参考にし、その違いを明らかにしたい。

II. 日米年次報告書類とその内容の比較

アメリカの学者グループによる研究報告に、ある企業の損益計算書を14ヵ国の会計基準にしたがって作成したところ最大の利益と最小の利益の差に26倍もの違いが出たという（注5）。このことから明らかなように、自国の会計基準の知識で海外の会計報告書をみると大きなミスをおかす危険があることを忘れてはならない。

(1) 財経詳報 No.597, 1986. 5. 5

(2) 「最近の国際資本移動」 石山嘉英チーム P.48 大蔵省印刷局

(3) 1990年10月3日付 日経産業新聞

(4) 1990年10月4日付 日経産業新聞

(5) 徳永忠昭稿「国際会計基準公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」の主旨と概要」企業会計 Vol.41, No. 8, p.42, 1989年

さてそこで、数社の米国アニュアルレポート（米国企業の年次報告書には証券取引委員会に提出するフォーム10-Kと株主に送付される年次報告書がある。）にそって、報告内容について整理してみよう（注6）。

アニュアルレポートにおける会計報告部分は Financial Review とか Operating And Financial Review, Financial Section, Financial Report など色々な名称で開示されており、統一されていない。

そして、その内容について3社の例をあげると表1、表2、表3のとおりである（注7）。

表1

Management's Financial Responsibility（経営者の会計責任）
Independent Auditor's Report（監査報告書）
Consolidated Statement of Income（連結損益計算書）
Consolidated Balance Sheet（連結貸借対照表）
Consolidated Statement of Stockholders' Equity（連結株主持分変動表）
Consolidated Statement of Cash Flows（連結キャッシュ・フロー計算書）
Notes to Financial Statements（財務諸表に関する注記）
Supplementary Disclosures（補足情報の開示）
5-Year Financial Summary（5期間の財政状態の要約）
5-Year Summary of Vehicle Sales（5期間の自動車売上の要約）
X Shares of Major（大株主）
Car and Truck Markets（自動車及びトラックの市場）

表2

Independent Auditors' Reports（監査報告書）
Audited financial statements（監査後の財務諸表）
Earnings（損益計算書）
Financial Position（貸借対照表）
Cash Flows（キャッシュフロー）
Notes to Consolidated Financial Statements（連結財務諸表に関する注記）
Management's discussion of Operations（経営者の討議）
Overview（概況）
Industry Segments（産業別）
International（国際）
Financial Resources and Liquidity（財務の調達源泉と流動性）
Selected Financial Data（主要財務データ）
Financial Responsibility（会計責任）

(6)アニュアルレポートの比較において平松一夫著「年次報告書会計」（中央経済社、1986年）を参考になっている。

(7)参考にしたアニュアルレポート会社名については各社の了解を得ないため本稿では表示しないままとする。

表 3

Operating And Financial Review (経営及び財政レビュー)
Earnings (収益)
Automotive Business (自動車事業)
Cash Flow (キャッシュ・フロー)
Debt Changes (負債の変動)
Divident Policy (配当政策)
Responsibilities For Consolidated Financial Statements (連結財務諸表に対する責任)
Independent Auditors' Report (監査報告書)
Consolidated Financial Statements (連結財務諸表)
Statement of Consolidated Income (連結損益計算書)
Consolidated Balance Sheet (連結貸借対照表)
Statement of Consolidated Cash Flows (連結キャッシュ・フロー計算書)
Notes To Financial Statements (財務諸表に関する注記)
Supplementary Information (補足情報)
Selected Quarterly Data (主要四半期データ)
Selected Financial Data (主要財務データ)

これらを比較すると、表示の順番が各社で異なっており、後で示す我が国のこれに対応するものと比べてみても各社比較しにくいことがまず理解できる。

また、財務諸表の種類についてみると、連結損益計算書、連結貸借対照表、連結キャッシュ・フロー計算書に関してはどの会社も開示しているが、株主持分変動表については開示している会社としていない会社があるようである。我が国では、連結財務諸表が未だ主要財務諸表ではなく、また、キャッシュフロー計算書についても財務諸表として取入れられていない。

また、補足情報についてみると、四半期データ、五年間の財務諸表の要約等会社により異なっている。

さらに、経営者の討議を表示している企業もある。

次に、企業が1934年の証券取引法のセクション13に準拠した SEC 提出用 FORM 10-K のアニュアルレポートについてみてみよう。

これは、我が国の上場企業が毎決算期に大蔵省に提出しなければならない有価証券報告書に相応するものであり、数社の実例を表 4 に示している。

表 4

ANNUAL REPORT ON FORM 10-K
PART I
Item1.Business (事業の概況)
Item2.Properties (財産の概況)
Item3.Legal Proceedings (合法処理)
Item4.Submission of Matters to a Vote of Security Holders (証券保有者の投票に関する提案)
Item4A.Executive Officers of the Registrant (登録者のうちの業務執行役員)
PART II
Item5.Market for the Registrant's Common Stock and Related Stockholder Matters (登録者の普通株の市場及び関連する株主の事項)
Item6.Selected Financial Data (主要財務データ)
Item7.Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operation (財政状態及び経営成績に関する経営者の討議及び分析)
Item8.Financial Statements and Supplementary Data (財務諸表及び補足データ)
Item9.Disagreements on Accounting and Financial Disclosure (会計及び財務内容開示における不一致)
PART III
Item10.Directors and Executive Officers of the Registrant (登録者のうちの取締役及び業務執行役員)
Item11.Executive Compensation (役員報酬)
Item12.Security Ownership of Certain Beneficial Owners and Management (確定受益所有者と経営者の証券所有権)
Item13.Certain Relationships and Related Transactions (関係及び関連取引)
PART IV
Item14.Exhibits, Financial Statements, Schedules, and Reports on Form 8-K (明細表, 財務諸表, 付表及びフォーム8-Kによる報告書)
SIGNATURES (署名)
SCHEDULES (付表)
APPENDIX A (付録)
Annual Report to Stockholders (株主への年次報告書)

それは、大体4つの部分に区分され、1章は4項目に分れ、2章は5項目に、3章は4項目、4章は明細表、署名、付表、付録等が含まれている。会社によっては章内項目を明確に区別していない。

次に、株主に送付される書類で、我が国でいう株主総会通知書に相応する proxy statement (委任状勧誘資料) について数社の実例をみてみよう。それは表5、表6、表7に示している。

表 5

Notice of Annual Meeting of Stockholders and Proxy Statement (定時株主総会の通知及び委任状勧誘資料)
General information for Stockholders (株主に対する一般情報)
Proxy Procedure (委任手続)
Proxy Statement Proposals (委任状勧誘資料提案)
Directors (取締役)
Basis for Selection of Nominerrrs for Directors (取締役選任の基準)
Director Compensation (取締役報酬)
Proxy Statement (委任状勧誘資料)
Item1. Nomination and Election of Directors (取締役の指名と選出)
Information about Nominees for Directors (取締役指名に関する情報)
Compensation of Officers (役員報酬)
Stock Incentive Plan (株式報償計画)
Performance Achievement Plan (業績達成計画)
Other Compensation (他の報酬)
Retirement Program (退職計画)
Item2. Ratification of the selection of Deloitte & Touche as independent Public accountants for the year 1990 (1990年度監査法人としてデロイト・トッシュの選択について批准)
Item3. Approval of amendments to Article Fourth of the Certificate of Incorporation of X to increase the authorized number of shares of Class E Common Stock (クラスE普通株授權株式数増加のためにX社の定款第4項修正の承認)
Item4. Approval of amendments to retirement benefits under the X Salaried Program (X社給与計画における退職金修正の承認)
Item5. Stockholder proposal to restore limited pre-emptive rights (制限先買権復興に対する株主の提案)
Item6. Stockholder proposal regarding withdrawal from South Africa (南アフリカからの撤退に関する株主の提案)
Item7. Stockholder proposal regarding Y Corporation in South Africa (南アフリカのY社に関する株主の提案)
Item8. Stockholder proposal to adopt a policy regarding economic relationships with South Africa (南アフリカとの経済関係に関する政策採用について株主の提案)
Item9. Stockholder proposal regarding C Corporation in Northern Ireland (北アイルランドC社に関する株主の提案)
Item10. Stockholder proposal regarding Stockholdings of directors (取締役の株式持分に関する株主の提案)
Item11. Stockholder proposal concerning space weapons activities (宇宙兵器活動に関する株主の提案)
Item12. Stockholder proposal to take into consideration certain principles in any future dealings with the Soviet Union (ソビエトとの将来取引における原則考慮について株主の提案)
Expenses of Solicitation Other Matters (他の事項奨励費用)
Exhibit A Additional information on compensation and incentive plans (明細表A, 報酬及び報償プラントに関する追加情報)

表6

Letter from the Chairman Notice of 1990 Annual Meeting of Share Owners (1990年定時株主総会通知について議長からの通信)
 Proxy Statement (委任状勧誘資料)
 Election of Directors (取締役の選任)
 Information Relating to Directors' Nominees and Executive Officers (取締役の指名及び業務執行役員に関する情報)
 Compensation of Executive Officers (業務執行役員の報酬)
 Appointment of Independent Auditors (監査人の指名)
 Proposed X 1990 Long Term Incentive Plan (X社1990年長期報償プランの提唱)
 Share Owner proposals (株主の提案)
 relating to:
 No1. Prior Government Service (以前の政府公共事業)
 No2. X's Nuclear Energy Business (X社の原子エネルギー事業)
 No3. Environmental Protection (環境保護)
 NO4. Protecting the Earth's Ozone Layer (地球オゾン層保護)
 Other Matters (他の事項)
 Exhibit A: proposed X 1990 Long Term Incentive Plan明細 A: (X社1990年長期報償プランの提唱)

表7

NOTICE OF ANNUAL MEETING OF STOCKHOLDERS (定時株主総会の通知)
 PROXY STATEMENT (委任状勧誘資料)
 ELECTION OF DIRECTORS (取締役の選任)
 Nominees for Director (取締役の指名)
 Notes to Preceding Pages (前のページの注)
 CASH COMPENSATION TABLE (現金報酬表)
 INCENTIVE COMPENSATION (報償)
 STOCK UNIT INCENTIVE PROGRAM (株式報償計画)
 SALARIED EMPLOYEES' SAVINGS PLAN (従業員貯蓄プラン)
 RETIREMENT PROGRAM (退職計画)
 STOCK OPTION PLAN (ストック・オプションプラン)
 APPOINTMENT OF INDEPENDENT PUBLIC ACCOUNTANTS (監査人の指名)
 STOCKHOLDER PROPOSAL No.1 (株主提案 No. 1)
 STOCKHOLDER PROPOSAL No.2 (株主提案 No. 2)
 1991 STOCKHOLDER PROPOSALS (1991年株主の提案)
 GENERAL AND OTHER MATTERS (一般その他の事項)

これも、型式はほとんど類似しているが、個々の数、内容については企業間で異なっていることが理解できよう。Incentive plan, Stockholder proposal (Share Owner proposals)等は我が国のものと比較して注意すべき内容である(注8)。

次に、我が国における報告内容についてみてみよう。

まず、株主に送付される定時株主総会召集の通知書として送付される書類には議決権行使書、定時株主総会召集通知、及び報告書が含まれている。

(8)具体的な会社名の部分について修正している。

報告書の内容は表8で示しているのが基本的な内容で、会社によってはさらに企業ニュース、株主メモ、新製品の紹介等が記述されている。

表8

営業報告書
貸借対照表
損益計算書
利益処分案
会計監査人の監査報告書 謄本
監査役の監査報告書 謄本

表9

営業報告書
営業の概況
営業の経過及び成果
部門別売上高
設備投資の状況
海外事業の状況
資金調達の状況
業績及び財産の状況の推移
会社が対処すべき課題

営業報告書の内容は、表9のとおりである。

営業の概況が営業の経過及び成果に含まれる企業もある。

部門別売上高については区分して計上している企業もある。

会社の概況については順番・内容は企業により異なるが、総じて表10のような内容である。

表10

会社の概況
主要な事業内容
主要な営業所及び工場
株式の状況
従業員の状況
重要な企業結合の状況
主要な借入先
取締役及び監査役
連結決算の状況
重要な技術提携
大株主

表11

会社の概況
会社の沿革
資本金の推移
株式の総数
株式の状況
一株当り配当等の推移
株価及び株式売買高の推移
役員の状況
従業員の状況
事業の概況
会社の目的及び事業の内容
経営上の重要な契約
研究開発活動
営業の状況
概況
生産能力
生産実績
受注状況と生産計画
販売実績
設備の状況
設備
設備の新設、重要な拡充若しくは改修
又はこれからの計画
経理の状況
監査報告書
財務諸表
貸借対照表
損益計算書
利益金処分計算書
付属明細表
主な資産、負債及び収支の内容
資産の部
負債の部
営業外収益及び営業外費用
資金収支の状況
その他
関係会社に関する事項
親会社に関する事項
子会社に関する事項
関連会社に関する事項
その他の関係会社に関する事項
連結財務諸表に関する事項
株式事務の概要

次に、大蔵省へ提出する有価証券報告書の内容は表11のとおりである。

株式の状況を、さらに所有者別状況、所有数別状況、大株主に区分している企業もある。

会社の目的及び事業の内容については、この中に会社の目的、事業の内容、事業

内容の変更等に区分している企業もある。

我が国の企業が大蔵省へ提出する報告書類の表示については、製造業の数社について整理したが、米国の提出書類の開示表現と比べて、ほぼ統一されていることが理解できる。

以上のように年次報告書類についてその枠組みについて紹介しただけでもいくつかの点において違いが認められる。

このように各国における会計の違いが、企業活動の国際化が進むにつれ問題として表面化し、次第に会計領域でも海外の会計基準、会計報告書に関心が高まってきた。近年、そのような会計報告の基礎となる基準を統一化する方向に動いており、これを「国際化」とよんでいる。

そもそも我が国の会計における「国際化」は、我が国における会計の近代化と時を同じにしている。それは、西洋文化を急速に取入れた時代、すなわち明治6年(1873年)に、福沢諭吉によるブライアント・ストラットンの簿記書の訳本である「帳合の法」およびアラン・シャンドの「銀行簿記精法」によって進められたのである。その後大正、昭和にかけてドイツ、アメリカの会計が導入されてきた。このように、外国の考え方を受け入れてきた格好で発展してきたことは、我が国の会計史の特徴といえよう。

このような海外の会計思想を受入れることも「国際化」の動きとして捉えることができるが、現在の「国際化」の論議は前述のように、国によって異なる基準を統一化しようという動きであり(その一貫として会計基準の国際比較がおこなわれる)、明治以来の我が国の発展過程でいうところの「国際化」とは多少意味合いが異なっている。

さて、統一化の動きを世界的にみると、会計基準の調和化の動きが端的に現れてきたのは1962年第8回国際会計士会議において「世界経済と会計」という統一論題の中である。その後何回かの会議を経て1973年6月に国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee)の設立(注9)により、いわば会計職業団体という民間の団体を中心に「国際化」が進められてきた(注10)。

我が国における「国際化」の動向として現在の状況は、ゆっくりではあるが、世界におくれず調和化の方向で進んでいるといえよう。例えば、我が国の国際会計基

(9)加盟国

イギリス、カナダ、アメリカ、オーストラリア、フランス、西ドイツ、日本、メキシコ、オランダ、の9ヵ国

基準の公表

1989年7月現在29号

60ヵ国以上の会員数になっている

(10)染谷恭次郎編著「会計学の国際的展開」p. 5, 1989年10月, 中央経済社。

準統一化の対応をみると、企業内容の開示において積極的に取入れた基準の例として

連結情報 1975年 (S 50)

セグメント別情報 1988年 (S 63)

先物・オプション取引等の会計基準に関する意見書等について 1990年 (H 2) などがあげられよう。しかし、外部への主張についてみると、これまで特に目だった動きはない。我が国の会計学の研究水準は、日本経済の発展に対応して世界のトップレベルにまで達してきているといわれている (注11)。したがって、我が国の姿勢として仮に、我が国の土壌に適合するような処理方法なり考え方であるならば、不統一な各国の会計基準の調和化を強調するあまり、我が国独自の処理方法を否定して、海外基準を受入れてばかりいることについて疑問が残る。仮に、我が国基準の中で、海外に積極的に主張できる処理なり考え方であれば明確に打出すべきであろう。

その一例として本稿では、我が国外貨換算会計において、我が国独自の基準についてその実態を紹介し、今後諸外国の基準との違いをどのように調整していくべきか考えてみよう。

Ⅲ. 外貨換算会計における我が国の現状

企業の「国際化」に伴う発展段階をみると、初期段階にあつては、輸出入取引をしたり、あるいは出張所や支店を現地に開設したりする。そして、中期段階では現地法人を設立し、現地生産を進めていく。そして、成熟期になれば世界各国で経営資源を有効に取扱える企業形態、いわゆる多国籍化が進むであろう。我が国外貨換算会計基準の公表経緯はこのような企業の国際化の進展にに応じている。現在の外貨換算会計の基準は、外貨建取引等会計処理基準 (以下、「基準」という) といわれ、1979年 (S 54) に公表されたものである。それは、一部、外貨建長期金銭債権債務等に係る為替予約について (注4-2) が1983年 (S 58) に追加されたがそれ以外の内容は本文それ自体は修正されないまま現在に至っている。そこで、外貨建取引と外貨表示財務諸表の換算規定にわけて規定の主要な点に関する内容と換算の実態についてまとめてみよう。

1. 外貨建取引

外貨建取引の中で外貨建金銭債権債務の決算時の処理について考えてみよう。

基準では外貨建短期金銭債権債務については、決算時の為替相場による円換算額

(11) 日本会計研究学会編「日本会計研究学会50年史」, p. 3, 1987年5月。

を付することとされている。(ただし、外貨建の自社発行社債のうち転換請求期間満了前の転換社債については、発行時の為替相場による円換算額を付することとされているが、本稿では特に対象とはしない)。他方、外貨建長期金銭債権債務については、取得時又は発生時の為替相場による円換算額を付することと規定されている。基準が公表される以前は短期についても取得時又は発生時の為替相場の適用が認められていたが、この点に関して基準では許容されていない。

その後、為替相場が著しく変動し、企業に与えるその影響が大きかったこともあり、1984年(昭和59年)に日本公認会計士協会監査第一委員会から報告第46号「外貨建短期金銭債権債務に関する当面の監査上の取扱について」が公表され、採用決定時期を限定条件に、取得時又は発生時の為替相場による換算が実務上認められた。ただし、決算時の為替相場による金額を注記しなければならない。

この報告後の実態について調査した結果は表12のとおりである(注12)。

この調査結果からも明らかなように、我が国企業の取得時あるいは発生時の為替相場による換算はかなり支持されているものと考えられる。その根拠について考え

表12 取得時レート採用企業の業種別内訳

	会社数(社)	業種における割合
水産	2	100%
鉱業	1	20.0%
建設	2	3.2%
食品	12	35.3%
繊維	3	16.7%
パルプ・紙	3	20.0%
化学	11	14.3%
石油石炭製品	7	87.5%
ゴム	2	22.2%
ガラス土石	4	23.5%
鉄鋼	11	31.4%
非鉄金属	12	42.9%
金属製品	1	5.3%
機械	9	10.9%
電気機器	5	5.4%
輸送用機器	9	18.8%
精密	2	9.1%
その他製造	3	21.4%
商業	13	22.0%
不動産	0	0%
陸運	1	3.3%
海運	5	22.7%
空運	1	33.3%
倉庫	0	0%
通信	0	0%
電気・ガス	6	42.9%
サービス	1	7.7%
計	126	16.7%

表13 (注13)

円建て比率	S 50	S 62
輸出	17.5%	33.4%
輸入	0.9%	10.6%

(12)詳細については、拙稿「我が国における外貨換算会計の実態とその理論づけ〈その1〉、〈その2〉」産業能率短期大学紀要第21号、第22号を参照のこと。

(13)「第12回大蔵省国際金融局年報」昭和63年版、p.54。

表14 決算時レートによる換算額と貸借対照表価額の差

円 年	1000万未満	1000万以上 5000万未満	5000万以上 ～1億未満	1億以上 ～5億未満	5億以上 ～10億未満	10億以上 ～50億未満	50億以上～	計
61	34 (27.0%)	26 (20.0%)	12 (9.5%)	28 (22.2%)	7 (5.6%)	14 (11.1%)	5 (4.0%)	126社
60	38 (30.2%)	29 (23.0%)	14 (11.1%)	28 (22.2%)	8 (6.3%)	8 (6.3%)	1 (0.9%)	126社
59	39 (30.9%)	30 (23.8%)	15 (11.9%)	24 (19.0%)	7 (5.6%)	10 (7.9%)	1 (0.9%)	126社

ると次の様な我が国がおかれた特殊環境に注意しなければならない。表13をみると、円建てによる貿易が少ない。すなわち、外貨建による決済が行われる環境が多いため、為替相場の変動の影響が企業の業績に直接影響してくるのである。したがって、取得時あるいは発生時の為替相場による換算処理は、我が国のような環境下では理解できるところである。

米国企業のような基軸通貨で貿易できる国からすれば本国通貨建なので為替相場の変動の影響は、受取金額では関係ないが、日本企業にとっては重大な問題なのである。すなわち、金融損保を除く東証1部、2部上場企業756社の内126社が外貨建短期金銭債権債務の換算レートとして取得時又は発生時の為替相場を採用しているという調査結果からも明らかなことである。特に、業種のうち採用企業が多い業種をみると、石油、鉄鋼、非鉄金属等で問題となるところである。また、表14から理解できるように126社中決算時の為替相場で換算した場合と比較しても10億円以上の開きがある企業は61年度に15%も存在しており、その影響の大きさがうかがえる。

次に、外貨表示財務諸表の換算についても我が国特有の問題が残されている点について紹介しよう。

2. 外貨表示財務諸表

企業の多国籍化が進んだ英国あるいは米国ではこの問題の方が関心があり、これまでの歴史的経緯からも明らかなように研究も進んでいる。

英国では、一貫して決算日レート法（CR法）を支持しており、他方米国では1975年当時は、テンポラル法を主張し、相対立していた。しかし、テンポラル法に対する批判から、米国は、1981年に新たな基準を公表し、原則を決算日レート法としたのである。すなわち、機能通貨が現地通貨の場合には決算日レート法で換算し、機能通貨が本国通貨の場合には再測定の手続きを取ることとして、その場合に手続としてテンポラル法の採用を認めたのである。再測定という表現にかえていえることは、これまでの換算方法として考えられてきた処理を維持していることは、換算方

法を論じる際、特に注意しておかねばならない。

さて、我が国基準では、存外子会社の換算方法として修正テンポラル法を提唱している（注14）。この方法については様々な批判（注15）が寄せられているが、基準公表以来、修正なく実務で採用されている。しかし、批判の対象となっている換算差額の意味について理論的側面から分析してはいるが、その実態に関しては把握できていないのが現状である。そこで、決算日レート法と修正テンポラル法を採用した場合の違いがどこにあるのかという点を理解する為に、本稿では、為替換算調整勘定の開示についてその実態の一部を明らかにしたい。

まず、調査の対象範囲は、東京証券取引所第1部上場企業のうち昭和59年3月現在、連結財務諸表3月期決算提出会社465社中59年から62年までの4期間、換算方法に関する注記を開示した企業168社について調査した。

これら会社の業種別内訳は表15のとおりである。

表15 業種内訳		単位：社	
水産	1	金属製品	2
建設	3	機械	15
食品	6	電機	38
繊維	7	輸送用機器	9
紙パルプ	2	精密	10
化学	13	商業	22
石油	1	不動産	2
ゴム	2	陸運	5
ガラス・土石	5	海運	13
鉄鋼	3	空運	2
非鉄金属	6	倉庫	1

この表からは、現地子会社等を設立し海外進出を進めている業種について概要が理解できる。

ここで、注記に修正テンポラル法及び基準と開示している企業91社の業種別内訳をみると、海運10社、機械10社、精密6社、陸運5社、ガラス・土石4社、鉄鋼3社、ゴム2社で、これは決算日レート法を採用した業種別内訳にてらして比較的多いという特徴がみられる。他方、決算日レート法及び米国財務会計基準審議会意見書第52号（以下、FAS52と略す）を適用した企業の業種別内訳を修正テンポラル法・基準採用企業の業種と比較すると電機、非鉄金属、金属製品が比較的多い状況で

(14)国際会計基準では、在外事業体の財務諸表の換算方法として決算日レート法を提唱し、親会社の営業と不可分である在外営業活動体財務諸表の換算方法としてのテンポラル法には流動・非流動の考え方を取入れている。

(15)批判については明日山俊秀稿「在外子会社と為替換算調整勘定」企業会計、Vol.42, No. 6, 1990年6月、福田真也稿「在外子会社の財務諸表換算方法」の問題点、会計ジャーナル、1986年11月等を参照のこと。

業種と比較すると電機、非鉄金属、金属製品が比較的多い状況である。

次に、在外子会社の作成した外貨表示財務諸表の換算方法としていずれの換算方法を採用しているのか、注記内容にしたがって整理したものが表16である（注16）。

表16 換算方法 昭和59年 単位：社

CR法	59
FAS52	9
修正テンポラル法	43
テンポラル法	1
基準	48
不明その他	8

これによれば、決算日レート法と修正テンポラル法と明示している会社数を比較すると基準が原則としている方法よりも、むしろ例外として認めている決算日レート法の採用の方が多いという実態には注目しなければならない。

通常、いったん採用した換算方法は後の年度においても継続採用しているのでこの数は62年の実態としてもほぼ有効である。

しかし、方法を変更した企業も若干みられる。変更のあった企業は7社あり、この内決算日レート法から修正テンポラル法に変更した企業5社についてその理由をみると、為替相場の著しい変動のため、子会社の重要性が増したこと等をあげている。この点は、為替相場の変動の影響が少ない場合において決算日レート法適用の妥当性があり得るように考えられる。また、基準の方法から決算日レート法に変更した根拠として決算事務の迅速化をあげている企業が1社存在した。この点についても決算日レート法支持の理由の一つであろう。

次に、59年から62年までの4年間に貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書に金額を計上している企業数は表17から明らかにされる。3つの計算書を比較すると損益計算書に発生する為替換算調整勘定よりも貸借対照表及び剰余金計算書に計上し

表17 貸借対照表に金額を計上した企業

	59	60	61	62年
資産	71	82	78	98
負債	59	51	52	42
なし	38	35	38	29
	168	168	168	169 社

損益計算書に金額を計上した企業

59	60	61	62年
95	93	92	93 社

剰余金計算書に金額を計上した企業

59	60	61	62年
136	139	142	142 社

(16)英和監査法人による我が国企業の実態調査も参考の為示しておく。

1989年度 300社の内連結財務諸表提出会社260社について

該当企業168社中

87社 修正テンポラル法

23社 FAS52

58社 CR法

英和監査法人編「会社の決算と開示 1990年版」、企業会計別冊、p.487,中央経済社。

ている企業の方が多いことが明らかになる（注17）。

ここで、貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書に計上した金額について整理したものが表18である。この表をもとに、多額の為替換算調整勘定を貸借対照表上で計上している企業を個々に分析してみると次のことが理解される。修正テンポラル法及び基準を採用している企業の内、輸送用機器、繊維、電機に属する企業が目立っている。他方、決算日レート法及びFAS52を採用している企業では、商社、電機が目立っている。

次に、損益計算書上に多額の為替換算調整勘定を掲示している企業の特徴は、輸送用機器、特に自動車、電機に属する企業が目立つ。

決算日レート法及びFAS52採用企業では、非鉄金属、機械が占めている。

最後に、剰余金計算書上に多額の為替換算調整勘定を計上している企業についてみよう。修正テンポラル法による場合は、

個々でも同様に輸送用機器（特に自動車）、電機が占めている。他方、決算日レート法及びFAS52採用企業では電機、海運が目立つところである。

以上の個々の財務諸表別に、特に多額の金額を計上している企業をみたとき、換算方法に係わりなく電機、輸送用機器、特に自動車が多額の為替換算調整勘定を計上していることが理解される。このような事実をみると、換算方法選択において為

(17)修正テンポラル法及び決算日レート法のいずれの場合においても為替換算調整勘定は発生する。

表18 6. 貸借対照表上の計上金額

	59		60		61		62年	
	資産負債		資産負債		資産負債		資産負債	
100億円以上	2	4	2	6	3	5	5	9
50-100	3	1	3	1	5	4	9	3
10-50	16	8	18	3	19	14	19	10
1-10	20	24	27	16	32	25	47	14
0-1	30	22	32	25	19	4	18	6
	71	59	82	51	78	52	98	42

7. 損益計算書上の計上金額

	59	60	61	62年
100億円以上	1	0	0	0
50-100	1	0	3	4
10-50	9	1	10	11
1-10	18	19	27	31
0-1	34	25	23	22
1-△1	20	24	14	14
△1-△10	11	22	14	11
△10-△50	1	1	1	0
△50-△100	0	0	0	0
△100億円以下	0	1	0	0
	95	93	92	93 社

8. 剰余金計算書上の計上金額

	59	60	61	62年
100億円以上	0	0	0	0
50-100	0	0	0	0
10-50	1	6	5	4
1-10	11	31	19	25
0-1	42	61	15	20
1-△1	54	28	39	41
△1-△10	22	10	45	42
△10-△50	6	2	15	8
△50-△100	0	0	2	2
△100-億円以下	0	1	2	0
	136	139	142	142 社

替換算調整勘定の発生をその根拠にしている企業は少ないのではないかという仮説が考えられる。仮に、そのように捉えられた場合、いかなる理由で選択しているのか、本稿で引出した仮説の検証とともに今後考えていきたい。また、修正テンポラル法が基準で提唱され10年以上も実務の中で定着していることにも注目し、今後の我が国における換算方法についても検討していきたい。

Ⅳ. おわりに

本稿では、我が国会計の「国際化」における各国会計基準の比較研究の必要性および「国際化」の対応の仕方に関しては外貨換算会計を例にとって若干の考察をしてきた。

まず、日米の年次報告書について種類を比べ、用語の使用、報告書類の種類の違いなどについて整理した。日本と比べ米国の報告書類における用語の使い方は様々である。また、株主に送付される年次報告書については、財務諸表の種類も我が国と異なる部分がある。さらに、SECへ提出する年次報告書類及び株主に送付される株主総会通知書類についてみると、日本ほどには統一されていないように思われる。

このように、開示書類ひとつをとってみても、多くの相違点があるということが理解できる。また比較研究することによって生じた各国の経済環境の不明な点は、今後さらに検討していきたい。

次に、外貨換算会計領域では外貨建取引と外貨表示財務諸表の換算に区別してそれぞれについて現行の基準内容と実態を紹介した。外貨建取引では、短期と長期で換算レートを区別している。存外子会社の外貨表示財務諸表の換算においては修正テンポラル法を提唱している。これらの処理は我が国独自の処理であり、その実態から判断して、安易に海外の基準に妥協してはならない。時には、我が国基準を主張することも大切な姿勢であろう。それは、我が国と同じ環境にある国の主張にも繋がることとなることから、十分考慮が必要である。

今後、我が国の土壌に適合可能な処理なのかどうか充分調査研究をし、本論で提起した仮説について実態をさらに分析し、海外に主張できる処理なり、方法なのか検討していきたい。