

〔資料〕

## 外貨換算会計の日米比較

増村紀子

### 1. 比較分析

#### (1) 外貨換算が必要とされる範囲

米国基準では、外貨換算の会計処理に機能通貨という概念を採用している。機能通貨とは、経済主体が事業を営む主たる経済環境の通貨をいい、通常その経済主体が主に現金を得て消費する環境の通貨である（FAS 52号5項）。

また在外事業体の場合には、以下のいずれかが機能通貨とされる（FAS 52号6項）。

- (i) 特定の国または経済環境において親会社から比較的独立し、かつ一体化している在外事業体は、その在外事業体が所在する国の通貨（外貨）
- (ii) 親会社事業の直系で一体化した構成要素、または親会社事業の延長である在外事業体は、親会社が連結財務諸表を作成するときの通貨（報告通貨）

経済主体の機能通貨以外の通貨による取引を、外貨建取引という（FAS 52号15項）。

在外事業体はその機能通貨が(i)のように外貨であるか(ii)のように報告通貨であるかによって分類され、それぞれに採用される換算手続きは相違する。

日本基準では、機能通貨という概念は採用されていない。売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されている取引を外貨建取引という（外貨建取引等会計処理基準注解1）。また在外事業体は、その法形態に焦点を当てた用語を利用して、在外支店と在外子会社等に分類されている（外貨建取引等会計処理基準2および3）。日本基準の下での在外子会社等とは、外国にある子会社または関連会社をいい（外貨建取引等会計処理基準3）、在外子会社等であるか在外支店であるかによって換算手続きは相違する。

米国基準は機能通貨という概念に照らし合わせて、外貨換算が必要とされる外貨建取引と在外事業体の範囲とを決定する。しかし日本基準は、売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されているか否か、また法形態に焦点を当てた用語を利用した在外支店であるか在外子会社等であるか、によってそれらの範囲を決定する。したがって同様の外貨建取引や在外活動を行う事業体であっても、外貨換算が必要とされる範囲に含められる場合と含められない場合が生じ、そのために米国基準の下と日本基準の下では換算結果が相違する可能性がある。

## (2) 外貨換算における認識と測定

### ①外貨建取引の換算

#### (a)取引時の換算方法

米国基準も日本基準も、外貨建取引は各取引が発生した時点の為替相場による換算額をもって記録する（FAS 52号16項，外貨建取引等会計処理基準1・1）。

外貨建取引の取引時の会計処理は、両基準間に差異はない。

#### (b)決算時の換算方法

米国基準では、外貨建取引は決算時にその時点での為替相場を反映するように修正すると定め（FAS 52号16項），外貨建取引の決算時の換算には、決算日レート法を採用している。ただし、子会社株式や関連会社株式は、相殺消去の必要性から決算時に換算替えはされない。このとき利用する決算時の為替相場とは、決算日の為替相場をいい、決算日に為替相場が一時的に成立していない場合には、決算日後で直近の成立した為替相場を利用する（FAS 52号26項）。

日本基準では、外貨建取引等会計処理基準が1999年10月に改訂され、2000年4月1日以後開始する事業年度から適用されている<sup>1)</sup>。改訂前の外貨建取引の決算時の換算には、貨幣・非貨幣法に流動・非流動法を加味した方法を採用していた。具体的には、貨幣性項目について、外貨建短期金銭債権債務は決算時の為替相場により、外貨建長期金銭債権債務は取得時または発生時の為替相場により円換算していた。次に、非貨幣性項目については、有価証券に低価基準を適用する場合以外は、取引発生時の為替相場を換算替えしなかった（外貨建取引等会計処理基準の改訂に関する意見書2・1）。

米国基準と改訂前の日本基準との違いについて、米国基準採用企業の中に、外貨建長期金銭債権債務を決算日の為替相場で換算し、連結財務諸表の注記に相違内容を記載している企業がある。米国基準と改訂前の日本基準との相違について、「3.日米会計基準の相違に関する開示の実例」においてその実例を示す。

改訂後の日本基準では、外貨建取引の決算時の換算には、貨幣・非貨幣法を採用している。外貨建取引を①外国通貨、②外貨建金銭債権債務、③外貨建有価証券、④デリバティブ取引等による外貨建金融商品、に区分してそれぞれの換算方法を次のように規定している（外貨建取引等会計処理基準1・2・(1)）。

外国通貨、外貨建金銭債権債務、デリバティブ取引等による外貨建金融商品は、貨幣性項目であり、決算時の為替相場で換算する。このとき利用する決算時の為替相場は、決算日の直物為替相場のほか、決算日の前後一定期間の直物為替相場にもとづいて算出された平均相場も用いることができる（外貨建取引等会計処理基準注解8）。ただし外貨建金銭債権債務のうち、自社発行の転換社債も貨幣性項目であるが、発行時の為替相場で換算さ

1) ただしその他有価証券の換算基準に関しては、その他有価証券の時価評価を行う事業年度から適用する。為替換算調整勘定の表示に関しては、2000年4月1日前に開始する連結会計年度から適用できる。

れる。発行時の為替相場で換算することにより、株式への転換時に損益が生じなくなるからである。

外貨建有価証券のうち、売買目的のものは貨幣性項目であり、決算時の為替相場で換算する。子会社株式と関連会社株式は事業用資産の性質をもつものであり、取得時の為替相場で換算する。満期保有目的の債券は償却原価法で評価されているが、決算時の為替相場で換算する。これは金銭債権との類似性を重視した処理である。なお償却原価法による償却額の部分は、金利の性質をもつものであり、期中平均相場が適用される（外貨建取引等会計処理基準注解9）。市場価格のあるその他有価証券、および強制評価減された有価証券は、時価評価が原則であり、日本円による時価を求めるために決算時の為替相場で換算する。

外貨建取引の決算時の換算方法は、外貨換算の測定プロセスと一体をなすものである。米国基準は決算日レート法を採用し、このとき利用する決算時の為替相場は、決算日の為替相場をいい、決算日の為替相場が一時的に成立していない場合には、決算日後で直近の成立した為替相場を利用する。日本基準は、1999年10月に外貨建取引等会計処理基準が改訂される以前には、貨幣・非貨幣法に流動・非流動法を加味した方法を採用していた。改訂後の日本基準は、貨幣・非貨幣法を採用している。このとき、日本基準では、外国通貨、外貨建金銭債権債務、外貨建有価証券、デリバティブ取引等による外貨建金融商品、以外の外貨建取引については、決算時に換算替えをしないので、決算時には取得時の換算額が修正されない。また外貨建有価証券のうち、自社発行の転換社債は発行時の為替相場で換算される。日本基準下で決算日の為替相場で換算されないこのような外貨建取引にも、米国基準下では決算時の為替相場を利用して換算することになる。また日本基準の下でこのとき利用する決算時の為替相場は、決算日の直物為替相場のほか、決算日の前後一定期間の直物為替相場にもとづいて算出された平均相場を用いることができる。外貨建取引の決算時の換算方法について、日米の会計基準間には、日本基準の改訂前も改訂後も違いがあり、そのために換算結果が相違する可能性がある。

#### (c) 為替差損益の処理

米国基準も日本基準も、外貨建取引の換算によって生じた差額、および決済によって生じた差額は、いずれも当期の為替差損益として処理する（FAS 52号15項、外貨建取引等会計処理基準1・2・(2)および1・3）。

ただし米国基準には、次の外貨建取引に関する換算差額は、当期の為替差損益ではなく、為替換算調整勘定として資本の部に表示するという例外規定がある（FAS 52号20項）。

(i) 在外事業体に対する純投資のヘッジとして指定され、かつ有効である場合の外貨建取引

(ii) 連結または持分法の会計処理の対象となる企業との外貨建取引で、長期投資の性質をもつもの（長期投資の性質をもつというのは、予測可能な将来に決済が予定され

ていない、または決済が期待されていないことをいう)

(i)は、外貨建取引が在外事業体に対する純投資のヘッジとして指定され、かつ有効である場合に、為替相場の変動が外貨建取引に与える影響についての会計処理は、為替相場の変動が在外事業体に対する純投資に与える影響についての会計処理と同じでなければならないという考え方によっている(FAS 52号128項~130項)。在外事業体の財務諸表項目の換算から生じる換算差額は、「③在外事業体等の財務諸表項目の換算」で後述するように、為替換算調整勘定として資本の部に表示される。そこで外貨建取引の換算から生じる換算差額も、為替換算調整勘定とされ、これらの金額は相殺されることになる。

(ii)は、在外事業体との外貨建取引で、長期投資の性質をもつものは、実質的にその企業に対する純投資の一部であるとみなすという考え方によっている(FAS 52号131項)。そこでこのような外貨建取引の換算から生じる換算差額は、在外事業体の財務諸表項目の換算から生じる換算差額と同様に、為替換算調整勘定として資本の部に表示される。

日本基準には、米国基準と同様に、(i)について、在外子会社に対する持分投資をヘッジ対象としたヘッジ手段から生じた換算差額は、為替換算調整勘定に含めて処理する方法を採用できるという規定がある(外貨建取引等会計処理基準注解13)。したがって当期の為替差損益として処理する方法のほかに、為替換算調整勘定として純資産の部に表示する方法が選択できる。しかし在外関連会社に対するものについての規定はないので、この場合には当期の為替差損益として処理する方法を採用しなければならない。

また(ii)と同様の規定はないため、この場合には当期の為替差損益として処理することになる。

他方、日本基準には、外貨建有価証券に関する次の例外規定が加えられている(外貨建取引等会計処理基準1・2・(2)および1・3, 同注解10)。

(i)外貨建有価証券の強制評価減から生じた差額は、為替差損ではなく有価証券評価損として処理する。

(ii)外貨建有価証券の時価評価差額の中には、換算差額の部分(=外貨での原価×為替相場変動幅)が含まれている。この換算差額の部分を区別せず、時価評価差額に含めて、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」に準拠して取り扱う。このとき、売買目的有価証券の換算差額は当期の評価損益とし、その他有価証券に関するものは純資産の部に計上する。しかしその他有価証券のうちの債券は、換算差額の部分を為替差損益として損益計算書に計上することができる。

米国基準には、上記の(i)および(ii)の例外規定はないので、換算差額の部分は当期の為替差損益として処理される。

日米の会計基準ともに、外貨建取引の換算によって生じた差額、および決済によって生じた差額は、いずれも当期の為替差損益として処理することは同じである。しかし在外事業体に対する純投資のヘッジ対象として指定されかつ有効である場合の外貨建取引、連結

または持分法の会計処理の対象となる会社との外貨建取引で長期投資の性質をもつものについて、米国基準では例外規定を設けている。また日本基準も、外貨建有価証券の強制評価減から生じた差額、外貨建有価証券の時価評価差額のうちの換算差額部分について、例外規定を設けている。これらの例外規定のために日米の会計基準間では為替差損益の処理の違いが生じ、いずれの基準に準拠するかによって会計上の結果が相違する可能性がある。

#### (d) 為替予約が付された外貨建取引

外貨建取引に為替予約が付された場合の会計処理方法には、独立処理と振当処理がある。独立処理では、外貨建取引と為替予約とは別個の取引と見なし、それぞれ別の会計処理を行う。振当処理では、為替予約によって確定した日本円の金額を外貨建取引に振り当てて会計処理を行う。

米国基準では、独立処理のみを認めており、振当処理の採用を認めていない（SFAS 133号30項および31項）。日本基準では、独立処理を原則としているが、振当処理の採用も認めている（外貨建取引等会計処理基準注解6）。

したがって日本基準が振当処理の採用を認めているために、日米両基準間の会計上の結果に相違が生じる可能性がある。

### ② 在外支店の財務諸表項目の換算

#### (a) 換算方法

米国基準では、親会社事業の直系で一体化した構成要素、または親会社事業の延長である在外事業体の機能通貨は、親会社が連結財務諸表を作成するときの通貨、すなわち報告通貨であることは「(1) 外貨換算が必要とされる範囲」で示したとおりである。

在外事業体の機能通貨が親会社の報告通貨である場合に、在外事業体の財務諸表項目の換算には、テンポラル法が採用されている。次に示す特定の非貨幣性項目と、この項目に関連する損益計算書の項目とについて、取得時または発生時の為替相場を利用して機能通貨により換算する（FAS 52号47項および48項）。

- ・ 取得原価で記録された市場性のある有価証券
- ・ 取得原価で記録された棚卸資産
- ・ 前払費用
- ・ 有形固定資産
- ・ 減価償却累計額
- ・ 無形固定資産
- ・ 繰延項目
- ・ 資本金
- ・ 売上原価
- ・ 有形固定資産の減価償却費

- ・無形固定資産の償却費
- ・繰延項目の償却額

上記以外の項目のうち、貸借対照表の項目は、決算時の為替相場を利用し、損益計算書の項目は、これらの項目が認識された日の為替相場を利用し換算する。なお損益計算書の項目の換算には、代替的方法として、加重平均相場の利用が認められている（FAS 52号47項）。

在外事業体の財務諸表は、以上の手続をへて、事業体の記録帳簿が当初から機能通貨で記録されてきたのと同じ結果にならない（FAS 52号10項および47項）。

日本基準の下では、米国基準の下での機能通貨が報告通貨である在外事業体は、在外支店に相当すると考えられる。在外支店の財務諸表項目の換算には、本店の外貨建取引の換算に関する規定がそのまま準用され（外貨建取引等会計処理基準2）、貨幣・非貨幣法が採用される。またこの規定にはない項目は、貸借対照表と損益計算書の項目のいずれであれ、外貨による表示額が取得原価を表す項目については取得時または発生時の為替相場で換算され、外貨表示額が取得原価以外の金額を表す項目については、当該価額が付された日の為替相場で換算される（桜井 [2006, 411-412頁]、外貨建取引等会計処理基準2・1、同注解11）。したがってテンポラル法が採用されているといえる。なお損益計算書の項目の換算には、代替的方法として、加重平均相場ではなく、期中平均相場の利用を認めている（外貨建取引等会計処理基準2・1および同注解12）。

さらに非貨幣性項目の額に重要性がない場合は、すべての貸借対照表項目について、決算日レート法の採用も認めている（外貨建取引等会計処理基準2・2）。しかしこのとき支店における本店勘定は、本店の支店勘定と相殺消去できるように、発生時の為替相場で換算する。この場合の損益計算書項目については、決算時の為替相場によって換算することができる。

米国基準では、このように非貨幣性項目に決算時の為替相場の利用を認めていないので、テンポラル法が採用されなければならない。

在外支店の財務諸表項目の換算には、米国基準がテンポラル法を採用しているのに対して、日本基準は本店の外貨建取引の換算に関する規定をそのまま準用し、この規定にない項目はテンポラル法を採用しているという違いがある。ほかにも、日米の会計基準間での違いには、損益計算書の項目の換算に際して容認されている平均法の違いと、米国基準にはない、非貨幣性項目の額に重要性がない場合に、決算日レート法の採用を認めていることがある。これらの相違は、準拠する会計基準の下での換算結果に少なからず影響を与えるのではないかと考えられる。

#### (b)換算差額の処理

在外支店の財務諸表項目の換算から生じる換算差額は、両基準ともに当期の為替差損益として処理する（FAS 52号47項、外貨建取引等会計処理基準2・3）。両基準間に差異は

ない。

### ③在外子会社等の財務諸表項目の換算

#### (a)換算方法

米国基準では、「(1) 外貨換算が必要とされる範囲」で示したように、特定の国または経済環境において、親会社から比較的独立しかつ一体化している在外事業体の機能通貨は、その在外事業体が所在する国の通貨、すなわち外貨である。

在外事業体の機能通貨が外貨である場合に、在外事業体の財務諸表項目の換算には、決算日レート法を採用している。資産と負債は、決算時の為替相場を利用する（FAS 52号12項）。資本の換算レートに関する直接的な規定はないが、実務上、後述する日本基準と同様の処理が行われている（デロイトトウシュートーマツ [2005, 446頁]、山田 [2004, 558頁]）。損益計算書の項目は、認識された日での為替相場を原則とするが、加重平均相場も利用できる（FAS 52号12項および29項）。

日本基準の下では、米国基準の下での機能通貨が外貨である在外事業体は、在外子会社等に相当すると考えられる。在外子会社等の財務諸表項目の換算には、米国基準と同様に決算日レート法を採用している。資産と負債は決算時の為替相場を利用する（外貨建取引等会計処理基準3・1）。純資産は、換算レートに関する直接的な規定があり、親会社による株式の取得時における項目は、株式取得時の為替相場を利用し、親会社による株式の取得後に生じた項目は、当該項目の発生時の為替相場を利用する（外貨建取引等会計処理基準3・2）。損益計算書の項目は、原則として期中平均相場で換算するが、決算日の為替相場を適用してもよい（外貨建取引等会計処理基準3・3）。ただし親会社との取引による収益および費用の項目は、連結決算書上で相殺消去する必要があるから、親会社が換算に用いたのと同じレートで換算する（外貨建取引等会計処理基準3・3）。

在外子会社等の財務諸表項目の換算には、米国基準も日本基準も、決算日レート法を採用している点は同じである。しかし日米両基準の間には、以下のような相違がある。

損益計算書の項目の換算は、米国基準が、認識された日での為替相場を原則的方法とし、加重平均相場による換算を代替的方法としているのに対して、日本基準では、期中平均相場による換算を原則的方法とし、決算日の為替相場を適用してもよいとしている。この相違から、原則的方法を採用した場合に、米国基準下では換算差額が生じないが、日本基準下では換算差額が生じることになる。

また日本基準では、親会社との取引による収益と費用の項目は、連結決算上で相殺消去できるように、親会社が用いたのと同じレートによって換算するという規定をしているが、米国基準にはこの規定はない。

米国基準下では、親会社の損益計算書上では、在外事業体との取引による収益と費用は、「①外貨建取引の換算」に示したように、発生した時点の為替相場による換算額が付される。在外事業体の損益計算書上には、親会社との取引による収益と費用は、本項で上述したように、原則として、認識された日での為替相場で換算される。したがって親会社と在

外事業体間の取引に関して生じる換算差額は、連結決算上相殺消去されるのである。

しかし日本基準下では、親会社の損益計算書上では、在外子会社等との取引による収益と費用は、「①外貨建取引の換算」に示したように、発生した時点の為替相場による換算額が付される。しかし在外子会社等の損益計算書上には、親会社との取引による収益と費用は、原則として期中平均相場で換算される。連結決算上、親会社と在外子会社等の間で適用される為替相場は異なる。したがって、これらから生じる換算差額は、連結決算上で相殺消去されない。そこで日本基準には、親会社との取引による収益と費用の項目が、連結決算上で相殺消去できるように、親会社が用いたのと同じレートによって換算するという規定が設けられている。この規定に準拠することによって、これらから生じる換算差額は、連結決算上で相殺消去されることになる。

#### (b)換算差額の処理

米国基準では、機能通貨が外貨である在外事業体の財務諸表項目の換算から生じる換算差額は、為替換算調整勘定として資本の部に表示する（FAS 52号13項）。

日本基準は、1999年10月に外貨建取引等会計処理基準が改訂され、改訂後は、貸借対照表の各項目の換算から生じる換算差額は、純資産の部に表示する（外貨建取引等会計処理基準3・4）。損益計算書の項目の換算から生じる換算差額は、改訂前も改訂後も同様に、当期の為替差損益として処理する（外貨建取引等会計処理基準3・3）。

改訂前の日本基準では、貸借対照表の各項目の換算から生じる差額は、為替換算調整勘定として資産の部または負債の部に表示していた。在外子会社等の財務諸表項目の換算から生じた為替換算調整勘定を資本の部に計上している米国基準採用企業のうち、米国基準と改訂前の日本基準との違いについて、連結財務諸表の注記に相違内容を記載していた企業がある。後でその実例を見ることにする。

日米両基準間では、米国基準にはないが、日本基準に、損益計算書の項目の換算差額について、当期の為替差損益として処理すると規定されている点が異なる。この違いは、上記(a)で述べたように、損益計算書の項目の換算について原則的方法を採用した場合に、米国基準下では換算差額が生じないが、日本基準下では換算差額が生じるためであるだろう。

#### (c)高度のインフレーション経済下にある在外事業体の取扱い

米国基準では、高度のインフレーション経済下（3年間の累積でおよそ100%以上のインフレーション経済下）にある在外事業体の財務諸表は、その機能通貨が親会社の報告通貨である場合と同様の方法で換算される（FAS 52号11項）。この場合には、在外支店であっても在外子会社等であっても、「②在外支店の財務諸表項目の換算」に示した方法で会計処理されるのである。

日本基準には、子会社のうち、親会社による支配が一時的であると認められる会社以外の会社であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社は、連結の範囲に含めないものとするという規定がある（連結財務諸表原則第3・1・4）。

したがって高度のインフレーション経済下にある在外子会社は連結の範囲から除外される。在外支店は「②在外支店の財務諸表項目の換算」に、在外子会社等は「③在外子会社等の財務諸表項目の換算」に示した会計処理方法にしたがう。米国基準のような規定はない。

したがって高度のインフレーション経済下にある在外子会社等を有する企業にとっては、米国基準の適用から生じる結果と、日本基準の適用から生じる結果との間に相違が生じる可能性がある。

### (3) 外貨換算についての開示

米国基準は、為替差損益の合計額、為替換算調整勘定の変動の内容についての開示を求めている（FAS 52号30項および31項）。また在外事業体の決算日が連結決算日と異なっている場合に、連結決算日との差異期間において、為替相場に重要な変動が生じていれば、為替相場の変動と為替相場の変動が未決済の残高に与える影響についての開示を要求している（FAS 52号32項）。

日本基準には、外貨換算についての開示を求める規定はない。在外子会社等の決算日が連結決算日と異なっている場合には、在外子会社等の損益計算書項目の換算に、連結会計期間にもとづく期中平均相場を利用する（外貨建取引等の会計処理に関する実務指針34）。この場合に、連結決算日との差異期間において為替相場に重要な変動が生じていれば、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続きによる決算を行い、当該決算に基づく貸借対照表項目を連結決算日の為替相場で換算する（外貨建取引等の会計処理に関する実務指針33項）。

米国基準は外貨換算に関して開示を求めているのに対して、日本基準は外貨換算についての開示を求めていないので、報告結果は異なる。

## 2. 要約と考察

米国基準と日本基準の間では、外貨換算の会計処理に次の9点の相違が見られる。

- ①外貨換算が必要とされる外貨建取引および在外事業体の範囲は、米国基準では機能通貨という概念に照らし合わせて決定する。日本基準では、売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されているか否か、また法形態に焦点を当てた在外支店であるか在外子会社等であるか、によってそれらの範囲を決定する。
- ②外貨建取引の決算時の換算方法は、米国基準では決算日レート法を採用している。1999年10月に外貨建取引等会計処理基準が改訂される前の日本基準では、貨幣・非貨幣法に流動・非流動法を加味した方法を採用していたが、改訂後の日本基準では貨幣・非貨幣法を採用することになった。このとき、日本基準では、外国通貨、外貨建金銭債権債務、外貨建有価証券、デリバティブ取引等による外貨建金融商品、以外の外貨建取引については、決算時に換算替えをしないので、決算時には取得時の換算額が

修正されない。また外貨建有価証券のうち、自社発行の転換社債は発行時の為替相場で換算される。日本基準下では決算日の為替相場で換算されない、このような外貨建取引にも、米国基準下では、決算時の為替相場を利用して換算することになる。またこのとき利用する決算時の為替相場についても、日米の会計基準間で次のような相違がある。米国基準では決算日の為替相場をいい、決算日に為替相場が一時的に成立していない場合には、決算日後で直近の成立した為替相場を利用する。日本基準では、決算日の直物為替相場のほか、決算日の前後一定期間の直物為替相場にもとづいて算出された平均相場が利用できる。

- ③外貨建取引の為替差損益は、日米両基準ともに当期の為替差損益として処理する。しかし米国基準には、この規定に加えて次の例外規定がある。在外事業体に対する純投資のヘッジとして指定されかつ有効である場合の換算差額、および連結または持分法の会計処理の対象となる会社との外貨建取引で長期投資の性質をもつものの換算差額は、為替換算調整勘定として資本の部に表示する。日本基準には在外子会社に対するものに米国基準と同様の処理を容認する規定はあるが、在外関連会社に対するものについての規定はない。また連結または持分法の会計処理の対象となる会社との外貨建取引に関する規定はない。

日本基準にも、米国基準にはない次の規定がある。外貨建有価証券の強制評価減から生じた差額は、為替差損ではなく有価証券評価損として処理する。また外貨建有価証券の時価評価差額の中には換算差額部分が含まれるが、両者を区分することなく企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」に準拠して取り扱う。売買目的有価証券の換算差額は当期の評価損益とし、その他有価証券に関するものは純資産の部に計上する（債券は除く）。

- ④為替予約が付された外貨建取引は、日米両基準ともに独立処理を原則としているが、日本基準では振当処理の利用も認めている。
- ⑤在外支店の財務諸表項目の換算方法には、米国基準はテンポラル法を採用しているのに対して、日本基準は本店の外貨建取引の換算に関する規定をそのまま準用し、この規定にない項目についてはテンポラル法を採用している。またこのとき利用されている平均為替相場は、米国基準では加重平均相場であり、日本基準は期中平均相場である。さらに日本基準では、非貨幣性項目の額に重要性がない場合に、決算日レート法を採用することができ、このとき損益計算書の項目についても、決算時の為替相場によることもできる。米国基準には非貨幣性項目に決算時の為替相場の利用を認める規定はない。
- ⑥在外子会社等の財務諸表項目の換算方法には、日米両基準ともに決算日レート法を採用している。しかし日米の会計基準間では、損益計算書項目の換算に相違があり、米国基準では認識された日での為替相場を原則的方法とし、加重平均相場による換算を

代替的方法とする。それに対して日本基準は、期中平均相場による換算を原則的方法とし、決算日の為替相場を適用してもよいとしている。この相違から、損益計算書の項目の換算について原則的方法を採用した場合に、米国基準下では換算差額が生じないが、日本基準下では換算差額が生じる。また米国基準下では、親会社との取引による収益と費用の項目については、親会社と在外子会社等とが利用する為替相場は同一であるため、連結決算上で相殺消去される。しかし日本基準では同一ではない。そこで、米国基準にはないが、日本基準には、親会社との取引による収益と費用の項目は、連結決算上で親会社の対応項目と相殺消去できるように、親会社が換算に用いたのと同じレートを利用するという規定が設けられている。

- ⑦在外子会社等の財務諸表項目の換算から生じる換算差額の処理には、次のような相違がある。米国基準では、換算差額は、為替換算調整勘定として資本の部に表示する。1999年に外貨建取引等会計処理基準が改訂される前の日本基準では、貸借対照表の各項目の換算から生じる換算差額は、為替換算調整勘定として資産の部または負債の部に表示していた。改訂後の日本基準では、貸借対照表の各項目の換算から生じる換算差額は、純資産の部に表示することになり、米国基準との差異は解消された。また損益計算書の項目の換算から生じる換算差額は、改訂前も改訂後も同様に、当期の為替差損益として処理すると規定されている。米国基準にはこのような規定はない。この違いは、上記⑥で述べたように、損益計算書の項目の換算について原則的方法を採用した場合に、米国基準下では換算差額が生じないが、日本基準下では換算差額が生じるためであるだろう。
- ⑧米国基準には、高度のインフレーション経済下にある在外事業体の財務諸表項目は、その機能通貨が報告通貨である在外事業体の場合と同様の方法で換算しなければならないという規定がある。日本基準には、子会社のうち、親会社による支配が一時的であると認められる会社以外の会社であって、連結することにより利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある会社は、連結の範囲に含めないものとするという規定がある。在外支店と在外関連会社に関しては、このような規定はない。
- ⑨外貨換算に関して、米国基準では、為替差損益の合計額、為替換算調整勘定の変動の内容についての開示を求めている。また在外事業体の決算日が連結決算日と異なる場合に、差異期間において為替相場に重要な変動が生じていれば、為替相場の変動と、為替相場の変動が未決済の残高に与える影響についての開示を要求している。
- 日本基準には開示を求める規定はない。ただし在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合には、在外子会社等の損益計算書項目の換算に、連結会計期間にもとづく期中平均相場を利用する。この場合に、連結決算日との差異期間において為替相場に重要な変動が生じていれば、連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続きによる決算を行い、当該決算にもとづく貸借対照表項目を連結決算日の為替相場で換算す

る。

外貨建取引や在外活動を行う企業にとって、為替相場の変動は、財務諸表全体に広範な影響を与えるものである。米国基準と日本基準の規定内容を比較してみた結果、両基準間には数多くの相違があることが明らかになった。また両基準の規定内容の相違から生じる財務諸表への影響を理解するために利用可能な代替的情報は開示されていない。したがって両基準それぞれに準拠して作成された財務諸表は、利用者にとって比較可能でない場合がある。

### 3. 日米会計基準の相違に関する開示の実例

わが国では、米国の証券取引所に上場し、米国の会計基準に準拠した連結財務諸表を米国証券取引委員会に提出している日本企業に対して、その連結財務諸表を日本の会計基準によるものと同等に取り扱うことを容認している。その際、連結財務諸表への注記には、日米の会計基準間の主要な相違点を記載し公表することが義務づけられている。

日本基準は、1999年10月に外貨建取引等会計処理基準が改訂され、改訂後の基準は2000年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。米国基準と改訂前の日本基準との外貨換算の会計処理に関する相違の実例を、米国の会計基準に準拠した連結財務諸表を国内でも公表した日本企業の注記から示しておく。

ソニー株式会社——有価証券報告書平成11年度（1999年4月1日－2000年3月31日）

#### (3) 外貨換算

基準書第52号にもとづき、海外子会社および関連会社の財務諸表項目ならびに当社および各子会社の外貨建債権・債務の換算を行っています。海外子会社および関連会社の財務諸表項目の換算にあたり、資産および負債は、決算日の為替相場により、収益および費用は、おおむね取引発生時の為替相場により円貨に換算しています。その結果生じた換算差額は、累積その他の包括利益の一部として資本の部に表示しています。

当社および各子会社の外貨建債権・債務は、長期・短期を問わず決算日の為替相場によって換算し、その結果生じた為替差損益は、当期の損益に計上しています。

（当該年度における税引前利益に与える影響額の記載はない）

改訂前のわが国の会計基準では、在外子会社等の財務諸表の換算から生ずる損益は、為替換算調整勘定として、貸借対照表上、資産または負債の部に記載していた。また外貨建取引は、決算時において、貨幣性項目については、外貨建短期金銭債権債務は決算時の為替相場により、外貨建長期金銭債権債務は取得時または発生時の為替相場により円換算していた。非貨幣性項目については、取引発生時の為替相場を換算替えしなかった。

改訂後は、為替換算調整勘定は純資産の部に表示されることになり、外貨建取引は決算時に貨幣・非貨幣法により換算されることになった。現在では、米国証券取引委員会に届

け出た連結財務諸表を国内で利用する場合には、為替換算調整勘定の相違に関するこのような情報の開示の必要はなく、外貨建取引の相違に関する情報についてのみ開示が必要である。

改訂後の相違の注記の実例を以下に示す。前述したように改訂後も両基準間に相違は数多く残っているが、この京セラの注記に見るように、具体的な相違内容についての記述をする企業は見られなくなった。重要な相違点がある場合には記述されるはずであるが、記述されていないということは、あえて記述するほどの相違点がなくなったという理解であると思われる。

京セラ株式会社——有価証券報告書第52期（2005年4月1日－2006年3月31日）

(ハ) 外貨建債権・債務及び在外子会社等の財務諸表項目の換算並びに為替予約

外貨建債権・債務及び在外子会社等の外貨表示の財務諸表項目の換算に関する会計処理は、米国財務会計基準審議会基準書第52号に準拠しています。また、為替予約に関する会計は、米国財務会計基準審議会基準書第138号により一部修正された基準書第133号に準拠しています。（当該年度における税引前利益に与える影響額の記載はない）

#### 引用文献・参考文献

- Baker, Richard E., Valdean C. Lembke and Thomas E. King, *Advanced Financial Accounting*, 5th edition, McGraw-Hill/Irwin, 2002.
- Bloomer, Carrie, *The IASC-U. S. Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U. S. GAAP*, 2nd edition, Financial Accounting Standards Board, 1999.
- Financial Accounting Standards Board, *Current Text as of June 1, 2005*, 2005/2006 edition, John Wiley & Sons, Inc., 2005a.
- Financial Accounting Standards Board, *Original Pronouncements as amended as of June 1, 2005*, 2005/2006 edition, John Wiley & Sons, Inc., 2005b.
- Harrison, Walter T. and Charles T. Horngren, *Financial Accounting*, 5th edition, Prentice-Hall, 2004.
- Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 11th edition, John Wiley & Sons, Inc., 2004.
- Lofe, Yury and Matthew C. Calderisi, *Accounting Trends & Techniques 2005*, 59th edition, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 2005.
- あずさ監査法人・KPMG（編著）『英文財務諸表の実務——日米会計基準の比較と作成方法（第7版）』中央経済社，2005年。
- 伊藤真『外貨建取引・通貨関連デリバティブの会計実務〔第2版〕』中央経済社，2005年。
- 桜井久勝『財務会計講義〈第7版〉』中央経済社，2006年。
- デロイトトウシュートーマツ『米国財務会計基準の実務（第2版）』中央経済社，2005年。
- 東銀リサーチインターナショナル（編著）『外貨建取引等会計処理基準十講〔改訂版〕』同文館，1984年。
- 山田昭広『アメリカの会計基準〔第5版〕』中央経済社，2004年。
- 行待三輪「先物為替予約のヘッジ会計——日・米・国際基準の比較検討」税経通信，第55巻第

13号（2000年10月），167-174頁。

若林公美「為替換算調整勘定の本質と会計処理」税経通信，第53巻第12号（1998年10月），250-256頁。