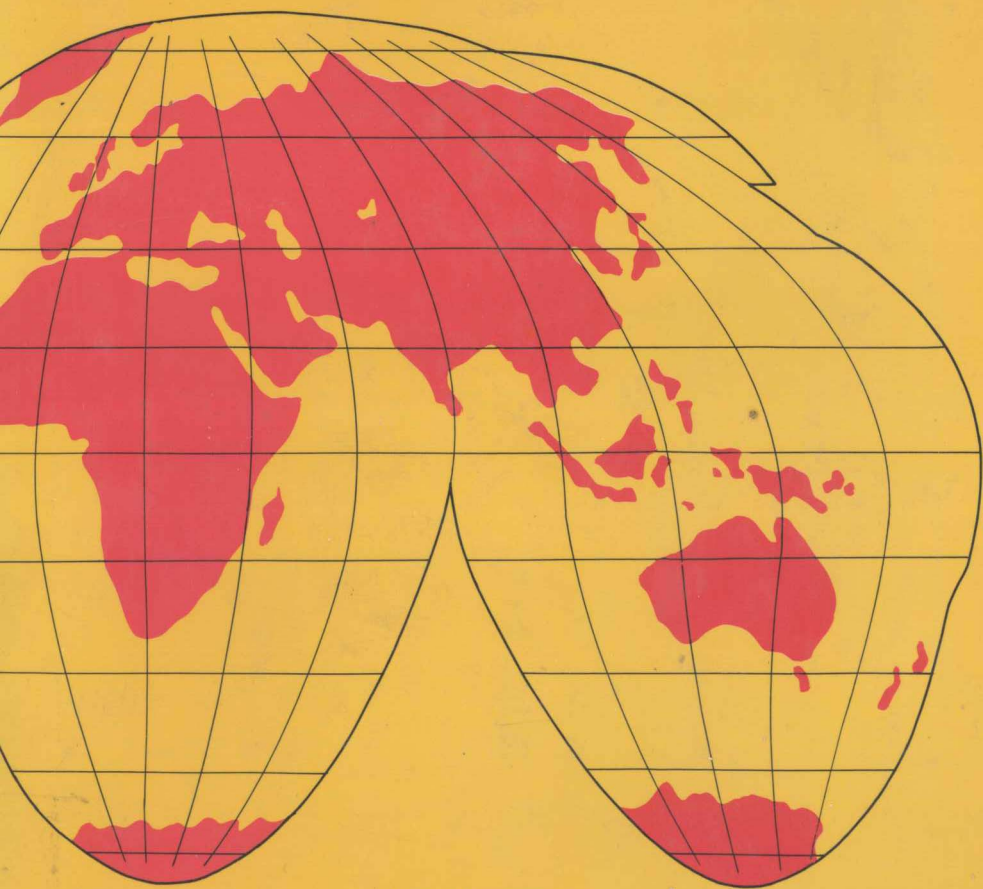


国際会計要説

吉田寛 田一豊 編著
隅田



税務経理協会

国際会計要説

吉田寛
隅田一豊 編著

税務経理協会

＜編著者紹介＞

吉 田 寛

略 歴

昭和33年 神戸大学大学院経営学研究科修士課程修了，同年4月大分大学経済学部専任講師
 昭和35年 神戸商科大学専任講師，37年助教授，43年教授
 昭和40年 「会計における『集合』と同質性」「会計」森山書店，にて日本会計研究学会賞を受賞
 昭和41年 Visiting Assistant Professor, University of Washington, Seattle, U.S.A.
 昭和45年 経営学博士（神戸大学）
 昭和49年 Research Associate, University of California, Berkeley, U.S.A. (July/Aug.)
 昭和50年 「会計理論の基礎」（初版）森山書店，にて日経経済図書文化賞を受賞
 昭和55年 Fulbright Exchange Professor, The Evergreen State College, Olympia, U.S.A.

＜主要著書＞

『近代会計の構造』『会計学・研究ノート』『会計学総説』（以上中央経済社），『会計情報の理論（第2版）』『会計情報システムの基礎理論』（編著）（以上日本経営出版会），『インフレーション会計』『（改訂）制度会計論』『地方自治と会計責任』『スコット・時価会計』（監訳）『国際会計概説』（編著）（以上税務経理協会），『会計理論の基礎』（森山書店・日経経済図書文化賞受賞），『社会責任—会計学的考察—』（国元書房），『改訂簿記学講義』（共編）（青林書院新社），その他論文多数。

Accounting Practices in Japan, *International Business Series No. 6*, University of Washington, Seattle, U.S.A., 1968 (Coauthor, Gerhard G. Mueller)

隅 田 一 豊

略 歴

昭和37年 同志社大学商学部卒業
 昭和42年 中央大学大学院商学研究科修士課程修了
 昭和44年 札幌商科大学商学部助手，後，講師，助教授を経て，昭和52年教授
 昭和59年 中部大学経営情報学部教授

＜主要著書・訳書＞

簿記論（北大生協，昭49），財務会計論（北都工芸社，昭53），国際会計概説（編著・税務経理協会，昭57），久野光朗監訳「S.C.ユー会計理論の構造」（分担共訳・同文館，昭57）他。

＜主要論文＞

「新外貨換算基準の意義と限界」（札幌商科大学論集第33号，昭58），「英国におけるインフレ会計制度（I）」（札幌商科大学会計学研究年報第6号，昭58），「インフレ会計の国際的調和・統一化運動の動向と課題」（札幌商科大学論集第36号，昭59）他。

編著者との契約により換印省略

昭和59年10月15日 初 版 発 行

国 際 会 計 要 説

定 価 2,900円

	よし	だ	ひろし
編 著 者	吉	田	寛
	すみ	た	かず
	隅	田	一
発 行 者	大	坪	嘉
印 刷 所	税	経	印
製 本 所	三	森	製
			本

発 行 所 東 京 都 新 宿 区 株 式 税 務 経 理 協 会

下落合2丁目5番13号 会社

郵便番号 161 振替 東京 9-187408 電話 (03) 953-3301 (代表)

乱丁・落丁の場合はお取替えいたします。

© 吉田 寛・隅田一豊 1984

本書の内容の一部又は全部を無断で複写複製(コピー)することは，法律で認められた場合を除き，著者及び出版社の権利侵害となりますので，コピーの必要がある場合は，予め当社にて許諾を求めて下さい。

ISBN4-419-00013-9 C1063

執筆分担〔執筆順〕

吉田 寛	神戸商科大学教授	第1章
柴 健次	大阪府立大学講師	第2章, 第3章
橘 晋介	岡山商科大学助教授	第4章
隅田 一豊	中部大学教授	第5章, 第8章
今木 秀和	桃山学院大学助教授	第6章
亀井 孝文	鹿児島経済大学助教授	第7章
中田 信正	桃山学院大学教授	第9章
黒葛 裕之	九州産業大学講師	第10章

序 文

本書「国際会計要説」はインターナショナル・ビジネス・マネジメントに関する諸問題のうち、会計的管理の主要課題である外貨換算会計とディスクロージャーの問題をまずとりあげて検討し、ついで、多国籍企業の業績評価とディスクロージャーについて考察を加え、国連における会計ディスクロージャーの国際的調和化の動向を明らかにするとともに、特に最近の大きな話題でもあるユニタリー・タックス（州合算課税）を在米日本企業の税務問題の稿によって紹介し検討している。そして最後に、会計制度の類型化を数量分析によって試みた論稿により各国会計制度の特性を範疇化している。

なお本書は、さきに公刊した「国際会計概説」（税務経理協会、昭和57年）の姉妹書であり、前書とはほぼ同じ執筆者が、その後の国際会計研究および実務の進展を踏まえて新しい問題の解明に取り組んだものである。したがって、前書「国際会計概説」の続篇の意味をも併せ持っているものである。国際会計研究の問題状況と執筆者各位の見解を十分に知っていただくためには、さきの「概説」とこの「要説」とを併読していただければ幸いである。

この「国際会計要説」は国際会計を専攻する学徒および国際会計実務上の問題の解明を必要とされる実務家を念頭においてできるだけ平易に、国際会計の今日の問題状況等を解説し検討を加えたものである。国際会計の問題解決のための案内書となれば幸いである。巻末には参考文献目録を付して学習のための便宜を図っているので活用していただきたい。

最後に本書の出版に協力下さった執筆者各位及び税務経理協会の社長大坪嘉春氏および担当の石田孝男氏に対し心から謝意を表します。

昭和59年9月1日

編 著 者

目 次

序 文

総 説

第1章 為替変動と外貨会計基準	3
要 約	
第1節 為替変動とコミュニケーション	4
第2節 為替変動と外貨換算	5
1 為替相場の変動と外貨換算の意味	5
2 為替変動会計と外貨換算方法	8
3 わが国の「外貨建取引等会計処理基準」の概要と問題点	10
第3節 為替変動損益と換算調整	12
1 外貨換算と決算日レートの意味	12
2 換算差額の二つの処理	13
3 為替換算調整勘定	14
第4節 為替変動勘定とディスクロージャー	15
1 換算調整と情報開示主義	15
2 為替予約と二取引基準	16
3 為替相場の激変と換算基準の変更	18
第5節 在外子会社と外貨換算基準	22
1 在外子会社と外貨換算方法	22
2 在外子会社財務諸表の外貨換算と連結会計	25
3 為替変動による影響額の認識	28

為替変動と物価変動

第2章 外貨換算会計の論理	33
要 約	
第1節 転換と換算の意味	34
第2節 取引日レート換算の論理	37
第3節 単一通貨測定の論理	43
第4節 機能通貨換算法の論理	47
第5節 結 語	53
第3章 為替リスク管理と外貨換算	57
要 約	
第1節 防御的戦略と攻撃的戦略	58
第2節 為替差損益重視と換算差損益重視	60
第3節 換算差損益重視戦略の問題点	62
第4節 為替差損益重視戦略の問題点	66
第5節 我が国基準と為替リスク管理	68
第4章 高率インフレ経済下の財務諸表換算	75
要 約	
第1節 高率インフレ経済下にある在外事業体財務 諸表換算の諸方法	76
第2節 物価変動再表示後 CR 法換算	77
第3節 テンポラル法の適用	79
第4節 ホールによる FAS 52 擁護論の検討	82
1 ホールの所論	82

2	ホールの所論の意義と限界	85
第5節	トウシックによる FAS 52 の擁護論の検討	86
1	トウシックの所論	86
2	トウシック説の分析	90
3	トウシック説の問題点	91
第6節	要約と展望	93
第5章	物価変動と財務報告	97
	要約	
第1節	インフレ会計の諸形態	98
第2節	各国におけるインフレ会計制度	100
第3節	米・英両国制度の特徴と問題点	108
第4節	国際的動向と今後の課題	113

多国籍企業の会計問題

第6章	多国籍企業の業績評価と振替価格	119
	要約	
第1節	多国籍企業の企業内取引	120
第2節	多国籍企業の業績評価	121
1	組織形態と業績評価	121
2	多国籍企業の業績評価の特徴	123
3	業績評価における在外子会社のタイプ	126
4	業績評価の基準と測度	127
第3節	多国籍企業の振替価格	128
1	業績評価と振替価格	128
2	振替価格の目的	129
3	振替価格の方法	130

4 振替価格の実態	133
第4節 振替価格と被投資国におけるコンフリクト	135
第7章 多国籍企業の社会関連報告	139
要 約	
第1節 多国籍企業の活動と問題発生要因	140
1 投資受入国が発展途上国である場合	140
2 投資受入国が先進資本主義国である場合	141
3 多国籍企業の母国の場合	142
第2節 多国籍企業の社会的責任	143
第3節 情報開示の一般的要請と多国籍企業の対応	145
1 OECDの情報公開要請	145
2 ECの情報開示要請	147
3 多国籍企業の対応	149
第4節 情報開示モデルの構築	150
おわりに	157
第8章 国連による会計・報告の国際的調和化活動 ...	165
要 約	
第1節 国際的な会計・報告基準の検討経過	166
第2節 専門家部会の報告書	168
1 一般目的報告と特殊目的報告	168
2 ミニマム・リスト	170
第3節 多国籍企業行動規範と情報公開	173
第4節 特別作業部会の報告書	176
第5節 おわりに	179

第9章 在米日本企業の税務問題 185

要 約

第1節 国際振替価格 186

1 国際取引と振替価格 186

2 日本の親会社から米国子会社への振替価格 187

3 振替価格に関する内国歳入法の規定 188

第2節 資本類似負債利息の損金不算入 192

1 負債の認定要件と資本類似負債利息の否認規定 192

2 資本類似負債否認の判例 194

第3節 州合算課税（ユニタリー・タックス） 196

1 州合算課税方式（ユニタリー・タックス）の概要 196

2 カリフォルニア州の合算課税方式（ユニタリー・タックス） 198

3 コンテナ社事件における州合算課税（ユニタリー・ タックス）合憲判決 201

4 州合算課税（ユニタリー・タックス）に関する若干の行動 203

むすび 204

国際会計システムの類型

第10章 会計制度の類型化 209

要 約

第1節 会計制度の類型化と数量的分析 210

第2節 基礎データとその数量化 212

第3節 分析結果とその解釈 217

第4節 数量的分析法の今後の課題 225

参考文献 229

Summary 249

總 說

第1章 為替変動と外貨会計基準

第1節 為替変動とコミュニケーション	4
第2節 為替変動と外貨換算	5
第3節 為替変動損益と換算調整	12
第4節 為替変動勘定とディスクロージャー	15
第5節 在外子会社と外貨換算基準	22

要 約 この総説は、為替相場の変動と外貨会計基準との関係についてその現状と問題点を概説的に紹介しながら外貨会計の研究のための案内をしようとしたものである。わが国の外貨会計基準をめぐる問題を中心として外貨換算と為替変動損益の認識のあり方に検討を加えた最近の論調をとりあげながら、為替変動による影響額の認識と外貨換算会計の枠組について研究の素材を提供することを目的とした。

この総説の視座は、為替変動とコミュニケーションにおかれている。外貨会計基準はいかにあるべきかを検討するにあたって情報開示主義の立場を尊重しようとすればどのような問題に対決しなければならないかを問題提起のかたちでとりあげた。そのなかで最も関心を寄せたものは決算日レート法の外貨換算会計における位置づけである。

為替変動勘定を期間損益勘定とは別個に設定し為替変動による影響額の認識を独立の会計単位とする方式を提言している。この勘定を基礎に為替変動計算書を作成することを検討する必要性があるとの考えを示し、そのような考え方の基礎を Fund Entity に求めている。すなわち、外国為替資金会計を一つの独立の会計単位として企業会計のうちに設定してはという提言である。

第1節 為替変動とコミュニケーション

国際舞台で活躍しているビジネスマンが多数の言語を自由にあやつることができるとしても、コミュニケーター相互の間で共通の意味を正確に理解し合うためには、共通の言語が必要である。よく国際文書で正式言語の指定があるのはこのためである。記号化や数式化によってこの国際的理解がより容易になるが、会計における勘定形式もその一つである。

勘定によるコミュニケーションは勘定口座によるチャージとディスチャージを集合した勘定体系を構成するシステムである。そこで勘定のための共通言語を貨幣単位に求めているが、国際関係では複数の貨幣単位が存在するので換算の必要が生まれる。計算のためにはそれぞれの所在地国の通貨を用いていても報告する場合には本国通貨単位を選んで本国の株主等の利害関係者に経理内容を知らせることになる。

外貨建取引の換算、外貨表示財務諸表の換算はコミュニケーションの見地からみると、本国主義にあっては、本国通貨単位での企業経営成果と財政状態を明らかにすることが目的である。為替決済損益や為替換算損益はこうして通貨間の価値差額を示すものであるが、国際的コミュニケーションとはいっても報告通貨の立場でその損益を示すものであるから、在外支店や在外子会社の業績および財務内容をその活動どおり正確に伝えていることにはならない。このことは本国所在企業の外貨建取引についても同じであって実際の営業上の取引とは別に通貨価値の変動にともなう損益が加味されてしまうことになる。このような点を考慮して、外貨建取引について二取引基準を採用するとか、いわゆる換算のパラドクスを排除する方法を採用するとかの工夫がなされているが、通貨価値の変動が必然的に企業損益に影響するのが国際取引の姿であるから、国際会計ではこの為替変動が会計的認識の主要課題を形成することになる。

企業活動の国際化とともに為替変動会計が会計マンの主要な仕事の一つとな

る。為替損益を営業上の損益とは別個に認識し独立の会計単位とする必要性が高いであろう。Fund Entity Theory にいう Fund (基金) を会計単位とする方法にならって為替変動損益を独立的に把握する会計単位を設定すれば国際会計のための独立の計算システムが構築されよう。二取引基準はそういう考え方への戸口であると思われる。

国際資金会計 (International Fund Accounting) を通常の損益会計とは別個に設定し、カレントな資金状況を把握することにすれば、コミュニケーションのためには非常に役立つであろう。かつて、当期業績主義のもとでは、期間損益と期間外損益を期間損益計算と剰余金計算に分けて処理したように、為替損益計算と営業上の損益計算とを分けて処理すれば国際資金会計の観点からの整理ができればよい。

第2節 為替変動と外貨換算

1 為替相場の変動と外貨換算の意味

国際資金会計では企業の財政状態および経営成績を報告通貨の立場で各国通貨での計算を修正し、報告書作成時点および期間の資金変動状態をカレント・ベースで明らかにすることを目的とすべきであろう。この構想を単純化してその骨子を下図のように示してみよう。

為替変動勘定			
為替差損 ×× (期間損益) ××		為替差益 ×× (註)為替差損益は発生原因別に示す。	
期 間 損 益		未処分利益	
期 間 費 用 ×× —(未処分利益) ××	期間収益 ×× 為替変動 ××	特 別 損 失 ×× 剰余金処分 ×× (未処分利益残高) ××	特 別 利 益 ×× 繰越剰余金 ×× 積立金取崩益 ×× 期 間 損 益 ××

為替変動特別会計の実態をもつように、為替変動勘定によって国際的視点からの企業の状況を明らかにするのがその目的である。

為替変動勘定によって為替変動計算書を作成し、営業上の期間損益計算書とは別個に、在外支店および在外子会社の状況を本国通貨ベースで示すことにすれば、親会社ないし本社は連結および合併ベースの資金状況を把握できよう。わが国の「外貨建取引等会計処理基準」(以下、「基準」という)では在外子会社と在外支店との会計処理の基準を区別しているが、支配の実態等の相違はあるものの、在外子会社と在外支店を一体化したグローバル・ベースでの国際的資金状況を同一の会計処理基準によって表明する必要もあろう。「基準」では換算差額の処理について、在外子会社では為替換算調整勘定に計上し貸借対照表に記載することとし、在外支店の場合は当期の為替差損益として処理するとしているが、情報開示目的のためだけであるならば、両者を区別する必要はない。

為替換算調整勘定は、かの連結調整勘定を連想させるように、勘定内容の最終的帰属が未決定の中間勘定である。この手法を用いて在外子会社の換算差額の処理についても、それが未実現損益であることに照らして、貸借対照表上に繰延為替換算差額として記載しても不都合ではないであろう。そのほうが、換算差額と決済に伴う損益の処理の区別が明確になるはずである。外貨建金銭債権債務の決済(外国通貨の円転換を含む)に伴って生じた損益は、実現損益であるから、当期の為替損益として処理するのが実現主義の原則の趣旨に叶うことであるが、換算によって生じた換算差額はそれと同じではない。

にもかかわらず換算差額を当期の為替差損益として処理するのは、「外貨による取引は終了している事実を重視し」(新井清光「財務会計論」中央経済社、昭和50年、245頁)、換算差額はすでに実現した取引より生じたものとみることによるものであるようだが、為替損益は為替変動より生ずるはずのものであり、外貨による取引がすでに終了しているか否かにかかわらないはずである。外貨による取引はいかにもあれ、為替損益は換算段階ではたとえ発生しているとしても確定していないのであるから、処分可能損益の構成要素ではあり得ない。しかるに「基準」ではなぜこれを当期の為替差損益として損益計算に含ませている

のか。

当期の為替差損益に換算差額を決済損益と同様に含めるためには、換算差額を処分可能損益として扱いうる理由を明らかにしなければならない。この文脈では、転売目的のための一時所有の有価証券の評価損益が損益計算に含められていたかつての会計処理法および有価証券についての低価基準の適用を認める「企業会計原則」のことを想起すると、何かそれに似たような発想がうかがわれる。もちろん、為替換算は単純にこのような評価損益と混同されるべきものではないが、換算差額もまた取引としては未確定なものである。

為替換算は複数の通貨表示を共通の報告通貨単位で表示し直すことであるから、同一通貨での資産の評価損益とはその発生原因を異にすることは明らかである。しかし、表示のための通貨単位が変わることによって交換レートに従って差額が発生することになれば、財政状態も経営業績も換算前と換算後では異なるのは当然であるし、それによって生ずる損益は換算前の会計内容にはなかったものを取り入れたことになる。それが報告通貨ベースでの財政状態や業績の評価を示すものであるから、結果的には評価損益の性格を持つもので為替変動の状況を明らかにすることになる。

ところが、為替換算会計では決算日における為替変動の状況を表明することよりも、もとの外貨による取引がすでに終了しているという事実を尊重しそのもとでの損益会計の原型を保持しつつ換算するという立場がとられることによって、決算日レートでの評価よりも、複数のレートでの換算が行われる。かのテンポラル法（同時性原則）はこの趣旨を踏まえたものである。この点について新井清光教授による明解な説明があるので下に引用しておこう。

「この同時性原則によれば、……外国貨幣によって測定された属性をそのまま保持するような換算を行なうことが提唱される。なぜならば、会計は貨幣額による測定のプロセスであり、換算はある国の貨幣額によって測定された数値を他の国の貨幣額による数値へと変更するための尺度変更のプロセスにすぎないから、元の測定数値の属性を変更することは換算の領域外に出る