実務ビジネス相談室Q&A

経理

回答者◆鈴木　誠（公認会計士）

日本基準から米国基準への組み替え項目

当社は同業の米国企業から業務提携の打診を受けました。その際、当社の財務諸表を米国基準に組み替えたものを要求されました。当社は日本において公開しており、日本基準の有価証券報告書（無限定適正意見の監査報告書を添付）を提出しています。日本基準から米国基準への組み替えにどのような項目があるのか教えてください。

「相談室」では、読者の皆様からのご質問を募集しております。経理・税務・法務・経営の分野で、日常の業務上、疑問に思われたことを郵送・FAX・電子メールで「経理情報」編集部宛にお寄せください。ご質問への回答は誌面で行い、直接の回答はできません。ご希望により紙上匿名にいたしますが、ご住所・ご職業・ご勤務先名はお書き下さい。
宛先　FAX〇三―三二九一―五二二七
E-Mail Address:keirijouhou@chuokeizai.co.jp

概要

財務諸表は、投資家の自己責任に基づくリスク投資に際して、重要な判断材料を提供してくれます。しかし、日米間で採用される会計基準が異なれば、国際的な企業間比較が行えません。近年の市場環境、企業行動の変化、それに伴う会計基準の国際的調和の流れから、日本において、連結財務諸表、キャッシュ・フロー計算書、中間財務諸表、研究開発費会計、退職給付会計、税効果会計、金融商品会計および外貨換算会計などの一連の会計基準整備が行われました。これが、いわゆる「会計ビッグバン」です。これにより日本の会計基準は、減損会計を除き、国際的に見て遜色ないものとなりましたが、まだ一部に遅いかあり、国際間比較する場合には注意が必要です。以下具体的に見ていきましょう。

個別修正項目

① 棚卸資産の低価法評価損の強制

日本の現行の会計基準では、棚卸資産は原則として取得原価に基づく評価を要求しています。また、「棚卸資産については、その時価が取得原価よりも下落した場合には時価によって評価することができる。」とし、原価主義に対する例外としての低価主義を容認しています。

これに対し、米国基準では低価法が強制されています。したがって、御社の棚卸資産の評価方法が原価法の場合には、低価法に修正する必要があります。

また、日本における低価法上の時価は、正味実現可能価額、再調達原価、正味実現可能価額から正常利益を差し引いた価額、から自由に選択することができます。これに対し、米国基準では、基本的には、再調達原価を時価としますが、再調達原価が正味実現可能価額を超える場合には、正味実現可能価額を時価とします。

さらに、再調達原価が「正味実現可能価額から正常利益を差し引いた価額」より低い場合には、後者を時価にします。このように、日米で時価の採り方自体が異なるので、日本基準で低価法を採用しているからといって修正なしとは限りません。

② 固定資産の減損会計

日本の現行の会計基準では、販売等により投資の成果であるキャッシュ・フローが得られたときに実現利益を計上しており、それまでは、保有する固定資産を取得価額で繰越すことになっています。これに対し、米国基準では、公正価値（現在価値への割引前）が帳簿価額を下回った場合（認識）、公正価値（現在価値への割引後と帳簿価額との差額を評価損として計上（測定）します。ここにおける公正価値とは、市場価格が存在すればその市場価格、市場価格がなければ当該固定資産の使用および最終的な処分から生じる将来のキャッシュ・フローの見積額です。したがって、御社はこの手続きに沿って減損の有無を認識し、必要であれば評価損を測定し損益計算書に計上しなければなりません。

③ リース会計

日本の現行の会計基準では、ファイナンス・リース取引について原則売買処理ですが、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、所定事項を財務諸表に注記することで、賃貸借処理を採用することができます。しかも、リース契約一件あたり三〇〇万円以下であれば、この注記も省略できます。これに対し、米国基準では、キャピタル・リース（日本のファイナンス・リースとほぼ同義）につき売買処理のみで、賃貸借処理は採用できません。

したがって、御社が所有権移転外ファイナンス・リース取引について、賃貸借処理を採用している場合には、原則法である売買処理に修正する必要があります。

④ 有給休暇引当金

日本の会計慣行として、現在このような引当金は計上されていません。その理由は、有給休暇を十分に消化できない労働環境が、企業会計原則注解18の引当金計上の四要件（将来の特定の費用または損失であり、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、その金額を合理的に見積もれる）に当てはまらないためであったと考えられます。これに対し、米国基準では、同様の要件を満たす場合、有給休暇引当金を計上します。その算定式は、有給が付与時点から三年間有効であるとして、全従業員の今後三年間の有給消化日数に平均給与・賃金を乗じます。具体的には、下記のようになります。

したがって、御社はこの算定式に沿って、有給休暇引当金を計上する必要があります。

［当期末有給残日数×予想消化率（二年目）＋来期新規付与日数×予想消化率（一年目）＋来期末有給残日数×予想消化率（二年目）］×平均給与・賃金

表示形式

① 損益計算書

日本基準では、特別損益項目に含まれるものは臨時損益、前期損益修正です。これに対し、米国基準では、異常項目（臨時損益とほぼ同義）は、税引後利益の下、当期利益の上に、税効果考慮後の金額で記載します。また、前期損益修正は損益計算書ではなく、剰余金計算書において、利益剰余金期首残高を修正します。

② キャッシュ・フロー計算書

日本基準では、キャッシュ・フロー計算書は税金等調整前当期純利益から始まり、法人税等の支払額、利息の支払額を構成要素としています。これに対し、米国基準では、税引後利益から始め、この三要素を注記する形式となります。

（新日本監査法人勤務）