

はじめに

「外貨建取引等会計処理基準」(以下、会計基準)および会計制度委員会報告第 4 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」(以下、実務指針)が適用される範囲は、通常の営業取引のみならず、金融商品や在外子会社等の換算等多岐にわたるものであり、取引に応じて異なる会計処理が求められます。

今回の解説シリーズでは、実務において必要と思われるポイントを中心に解説していきます。

なお、文中意見にかかわる部分は私見であることをあらかじめお断りしておきます。

第 1 回では、外貨建取引について取引発生時から決算時の処理、在外支店の財務諸表項目の換算について解説していきます。

なお、外貨建有価証券およびヘッジ会計に関しては後述するため、解説の記載から除いています。

1. 外貨建取引

(1) 外貨建取引の定義

外貨建取引とは、売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されている取引をいい、主な例を示すと、以下のとおりです。

外貨建取引の主な例

- 取引価額が外国通貨で表示されている物品の売買または役務の授受
- 決済金額が外国通貨で表示されている資金の借入または貸付
- 券面額が外国通貨で表示されている社債の発行
- 外国通貨による前渡金、仮払金の支払または前受金、仮受金の受入
- 決済金額が外国通貨で表示されているデリバティブ取引等

なお、国内の製造業者等が商社等を通じて輸出入取引を行う場合であっても、為替リスクを製造業者等が負担するなど、実質的に取引価額が外国通貨で表示されている取引と同等と見なされるものは、外貨建取引に該当します(会計基準注解 1)。

(2) 取引発生時の処理

(原則)

外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録します。

ただし、外貨建取引高のうち、前渡金または前受金が充当される部分については、前渡金または前受金の金銭授受時の為替相場による円換算額を付し、残りの部分については、取引発生時の為替相場により換算します(実務指針 26 項)。

また、外貨建取引に係る外貨建金銭債権債務と為替予約等との関係が金融商品に関する会計基準

におけるヘッジ会計の要件を満たしている場合には、当該外貨建取引についてヘッジ会計を適用することができるかとされています。

外貨建取引の実務における事例

外貨建取引は原則として取引の都度、取引時の為替相場を把握する必要がありますが、外貨建取引を多く行う場合や多通貨にわたる外貨建取引を行っている場合等においては、実務上の煩雑性が生ずることが想定されます。このため、会計基準注解 2 では実務上の煩雑性を考慮し、取引発生時の為替相場を取引が発生した日の直近の一定の日における直物為替相場によることも妨げないとされ、実務においては前月末の直物為替相場等を用いて外貨建取引を換算することが行われております。また、外貨建取引発生時に社内想定レートを用いて換算し、月次決算時において会計基準等が求める為替相場による数値へ調整することにより、社内の業績管理および実務上の効率性の向上を図っているケースもあります。（外貨の為替相場は、場合によっては急激な変動が生ずるため、いずれの場合も原則通りの処理結果と大きく異なることが無いように注意する必要があります。）

外貨建売掛金の実務における管理・処理事例

- 売掛金管理台帳の管理

外貨建ての売掛金において、売掛金管理台帳を外貨額で管理するケースが通常です。これは、売掛金の回収および与信管理は外貨額で行われることが主な理由として挙げられます。

また、売掛金管理台帳を外貨額および円貨額の両面で管理するケースもあります。これは、円貨額と外貨額の比較を容易にすることにより為替変動による影響とリスクを適時に把握することが主な理由として挙げられます。

- 期末に生じた換算差額を翌期首に戻す処理

前期末に生じた売掛金の換算差額を翌期首に戻し、回収時あるいは期末時における換算差額を取引時の為替相場による円貨額との差額により計上する処理を行うと、取引発生時から回収までに生じた為替変動による影響を回収時に明確にすることができます。

(外国通貨による記録)

本邦内の事業単位において、外国通貨による取引が行われており、それらの取引の決済による外貨が円転されることなく、他の外貨建金銭債権債務の決済に恒常的に用いられていることから、外貨建取引について取引発生時の外国通貨により記録することが合理的であると認められる場合には、取引発生時の外国通貨の額をもって記録する方法を採用することができます(会計基準注解 3、実務指針 2)。

この場合、外国通貨の額をもって記録された外貨建取引は、各月末等一定の時点において、当該時点の直物為替相場または合理的な基礎に基づいて算定された一定期間の平均相場による円換算額を付するものとされています。

なお、在外支店においても、同様の状況にある場合には、現地通貨以外の外国通貨による取引を当該通貨により記録することができます。

(外貨建債券等の外貨による非貨幣性資産等への再投資)

外貨建債券、外貨建預金および外貨建貸付金等の貨幣性資産に係る受取外貨額を円転せずに外貨による有形固定資産等の取得に再投資する目的で保有し、次の二つの条件のいずれも満たす場合には、外貨建預金および外貨建貸付金等の換算差額を繰り延べ、当該外貨による非貨幣性資産等の取得価額に加減することができます。

なお、再投資までの期間がおおむね1年を超える場合には、取引の実行可能性について十分に吟味する必要があります(実務指針24項)。

- 外貨建債券等の取得の当初から再投資することを計画していることが正式な文書により明確であること
- 同一通貨同士の取引であること

(3) 決済に伴う損益の処理

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、原則として、当期の為替差損益として処理します。

(4) 決算時の処理

a. 換算方法と換算差額の処理

外国通貨、外貨建金銭債権債務等について、決算時には以下の換算と処理を行います。

科目	原則		その他
	換算方法	換算差額の処理	換算方法
a. 外国通貨	決算時の為替相場	為替差損益	-
b. 外貨建金銭債権債務	決算時の為替相場	為替差損益	発行時の為替相場※
c. 外貨により授受された前渡金および前受金	金銭授受時の為替相場	-	-
d. 外貨建未収収益および未払費用	b. 外貨建金銭債権債務に準ずるものとして換算		
e. 上記a～d以外のデリバティブ取引等	決算時の為替相場	当該デリバティブ取引に係る評価差額に含めて処理	-
f. 外貨建自社発行新株予約権	発行時の為替相場	-	-
g. 保証債務の注記	決算時の為替相場	-	-

※ 外貨建自社発行社債のうち転換請求期間満了前の転換社債(転換請求の可能性がないと認められるものを除く)については、発行時の為替相場により円換算した額を付します。

(為替相場の定義)

用語	定義		例示
取引発生時の為替相場	原則	取引が発生した日における直物為替相場または合理的な基礎に基づいて算定された平均相場とされています(会計基準注解2)。	合理的な基礎に基づいて算定された平均相場の例としては、下記の直近の一定期間の直物為替相場に基づいて算出されたものが挙げられます。 a. 取引の行われた月の前月の平均 b. 取引の行われた週の前週の平均
	認められる方法	ただし、取引が発生した日の直近の一定の日における直物為替相場によることも妨げないとされています(会計基準注解2)。	直近の一定の日の例としては、下記の直物為替相場が挙げられます。 a. 取引の行われた月の前月の末日 b. 取引の行われた週の前週の末日 c. 当月または当週の初日
決算時の為替相場	原則	決算時の為替相場とは、決算日の直物為替相場とされています(会計基準注解8)。	決算時の直物為替相場とされています。
	例外	ただし、決算日前後の為替相場の変動状況から判断して、決算日の直物為替相場が異常と認められる場合にのみ、決算日の前後一定期間の直物為替相場に基づいて算出された平均相場を用いることができます。この場合には、決算日の直物為替相場と決算時に適用した平均相場を、財務諸表等に注記することが必要となります(実務指針11項)。	決算日の前後一定期間とは、決算日を含むおおむね1カ月以内をいいますが、為替相場の変動の推移、外貨建金銭債権債務残高およびその決済日等を考慮して合理的に判断して決定するものとされています。

流通性の低い外国通貨の実務

外国通貨の中でも、ドルやユーロといったメジャーな外国通貨がある一方で、発展途上国等における外国通貨といった流通性の低いマイナーな外国通貨があります。このような外国通貨は適時に為替相場を把握することができない場合があります。

このため、実務においては直近に入手した前月末の直物為替相場を用いて換算する等、入手し得る情報に基づき最善の処理を実施できるように管理することが必要です。

また、発展途上国等の外国通貨は不安定要素も強く、著しい為替相場の変動や通貨体制の変更等により、企業にとっては異常な為替差損益が発生する場合も想定されます。このような場合には、為替差損益を営業外損益ではなく、特別損益として表示することが妥当とされます(実務指針 69 項なお書き)。

b. 為替差損益の表示

外貨建金銭債権債務等に係る決済差と換算差から生じた差損益は、ともに為替差損益として処理し、差益と差損を相殺した純額で「営業外損益」として表示します。

ただし、以下のいずれかの事象が認められる場合には、「特別損益」の一項目として表示します(実務指針 28 項、69 項なお書き)。

- 当該為替差損益の発生の要因となった取引が経常取引以外の取引であり、かつ、金額に重要性があると認められる場合
- 特殊な要因により一事業年度に異常、かつ多額に発生したと認められる場合

会計システムが外貨建取引に非対応である場合の弊害と管理

会計システムが外貨建取引に未対応である場合、外貨換算等は取引台帳等といったシステム外での管理が必要となります。このような場合には、以下の弊害が生ずることが考えられます。

(弊害の主な例)

- 全社的な外貨の取扱量や外貨変動リスクを適時、かつ、適切に把握できない。
- 取引台帳上で換算および会計処理がなされるため、取引台帳を支店や現地拠点等で作成・管理している場合には、換算方法および会計処理方法において全社的な統一がなされていない場合がある。
- 決算時に外貨建金銭債権債務の期末換算を漏らしてしまう。

このため、会計システムが外貨建取引に未対応である場合、管理を本社経理等に一元化することや、社内の経理・報告規定を見直す等といった、システム外での管理体制の見直し・構築が必要となります。

2. 在外支店の財務諸表項目の換算

在外支店における外貨建取引については、原則として、本店と同様に処理します。

ただし、外国通貨で表示されている在外支店の財務諸表に基づき本支店合併財務諸表を作成する場合には、次の方法によることができます。

(1) 収益および費用の換算の特例

収益および費用(前受等の収益性負債による収益化額および前払等の費用性資産による費用化額を除く)の換算については、期中平均相場によることができます。

(2) 外貨表示財務諸表項目の換算の特例

在外支店の外国通貨で表示された財務諸表項目の換算に当たり、非貨幣性項目の額に重要性がない場合には、すべての貸借対照表項目(支店における本店勘定等を除く)について決算時の直物為替相場による円換算額を付することができます。この場合においては、損益項目についても決算時の為替相場によることができます。

(換算の特例を採用できる場合の重要性の判断基準)

在外支店の保有する非貨幣性項目の金額の重要性は、それらを外貨基準による原則的な換算方法によって換算した結果と換算の特例によって換算した結果との差額の当期純損益および利益剰余金に及ぼす影響に基づいて判断します(実務指針 30 項)。

この重要性は、換算の特例の採用を予定している全在外支店の非貨幣性項目に係る当該差額の合計額によって重要かどうかを判断します。

(3) 換算差額の処理

本店と異なる方法により換算することによって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理します。

(4) 在外支店の棚卸資産に係る帳簿価額の切り下げ

在外支店において外国通貨で表示されている棚卸資産について、収益性の低下等により帳簿価額の切り下げが必要になる場合、外国通貨による時価または実質価額を決算時の為替相場により円換算した額によることとなります(会計基準注解 11)。

(為替相場の定義)

用語	定義
期中平均相場	在外支店の収益および費用の換算に用いる期中平均相場には、当該収益および費用が帰属する月または半期等を算定期間とする平均相場を用いることができます(会計基準注解 12)。

ヘッジ対象である外貨建金銭債権債務等とヘッジ手段である為替予約等との関係が、金融商品に関する会計基準におけるヘッジ会計の要件を満たしている場合には、当該外貨建金銭債権債務等についてヘッジ会計を適用することができるかとされています。

ここで、会計基準においては、従来の実務に対する配慮から、ヘッジ会計を適用する際に、当分の間、特例として振当処理によることができるとされています。

今回は会計基準において定められている特例について、ポイントを整理していきます。

1. 振当処理の定義

振当処理とは、為替予約等により固定されたキャッシュ・フローの円貨額により外貨建金銭債権債務を換算し、直物為替相場による換算額との差額を、為替予約等の契約締結日から外貨建金銭債権債務の決済日までの期間にわたり配分する方法をいいます(実務指針 3 項)。

2. 振当処理の会計処理

外貨建金銭債権債務等に係る為替予約等の振当処理においては、当該外貨建金銭債権債務等の取得時または発生時(決算時の為替相場を付した場合には当該決算時の為替相場)による円換算額と為替予約等による円貨額との差額のうち、「直々差額」と「直先差額」に区分した上で処理します(実務指針 8 項)。

(1) 差額の定義と原則処理

「直々差額」とは、外貨建金銭債権債務等の取得または発生時から、為替予約等の締結時までには生じている直物為替相場の変動による円貨額をいい、予約等締結日の属する期の損益として処理します。「直先差額」とは、為替予約等の締結時の直物為替相場と為替予約等の締結レートとの差額の円貨額をいい、予約等締結日の属する期から決済日の属する期までの期間にわたって合理的な方法により期間配分し、各期の損益として処理します。

(合理的な方法としては、日数または月数による期間を基準として各期へ配分します。また、金額の重要性が乏しい場合は、為替予約等を締結した日の属する事業年度の損益として処理することが認められます。)

次期以降に配分された額は、貸借対照表上、長期前払費用または長期前受収益として両建て表示します。ただし、決済日が決算日から 1 年以内に到来するものは、前払費用または前受収益として表示します。

設例にしてまとめると、以下のようになります。

《設例：直々差額と直先差額の算定と処理方法》

(前提条件)

ヘッジ会計の要件を満たしているとします。

(取引の概要)

2月1日 取引日: 金額\$10、決済日を4月30日として商品を輸入した。

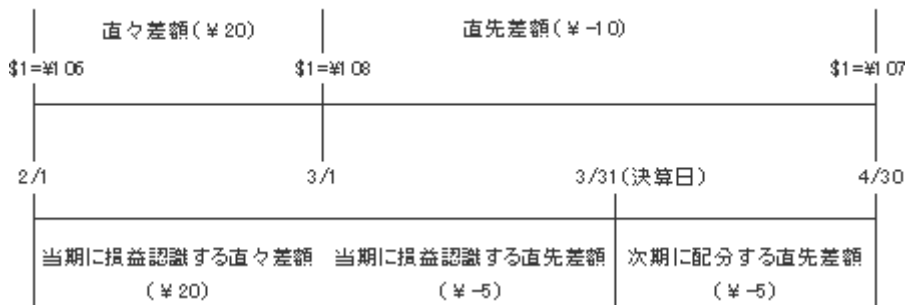
3月1日 締結日: 仕入債務\$10について、為替変動リスクを回避するために、為替予約相場\$1=¥107、かつ、決済日を期日とする為替予約契約を締結した。

3月31日 決算日

4月30日 決済日

直物為替相場: 2月1日 \$1=¥106、3月1日 \$1=¥108

図解



(算定方法)

時点	円貨額の算定	差額の算定と会計処理	
		差額算定	処理方法
取引発生時 (2月1日)	発生時の為替相場による円貨額 \$10×¥106=¥1,060 (仕訳例) 借方-仕入 1,060 貸方-買掛金 1,060	-	-
予約締結日 (3月1日)	為替予約締結日の為替相場による円貨額 \$10×¥108=¥1,080	直々差額 取引発生時から予約締結日までの為替変動による円貨額 1,060-1,080=-20	予約締結日の属する期の損益として処理 (仕訳例) 借方-為替差損益 20 貸方-買掛金 20
		直先差額 為替予約等の締結時の為替相場と為替予約等の締結した予約相場との差額 1,080-1,070=10	予約等締結日の属する期から決済日の属する期までの期間にわたって合理的な方法※1により期間配分する。 ※2 (仕訳例) 借方-買掛金 10 貸方-前受収益 10 ※2、※3
決算日 (3月31日)	-		期間=3月の1か月分 按分=10×1/2=5 (仕訳例) 借方-前受収益 5 貸方-為替差損益 5 ※4
決済日 (4月30日)	為替予約等の締結した予約相場による円貨額 \$10×¥107/\$=¥1,070 (仕訳例) 借方-買掛金 1,070 貸方-現金預金 1,070		期間=4月の1か月分 按分=10×1/2=5 (仕訳例) 借方-前受収益 5 貸方-為替差損益 5 ※4

- ※1 合理的な方法としては、日数または月数による期間を基準として各期へ配分します。
- ※2 直先差額について金額の重要性が乏しい場合は、為替予約等を締結した日の属する事業年度の損益として処理することが認められます(実務指針 8 項)。
- ※3 次期以降に配分された額は、貸借対照表上、長期前払費用または長期前受収益として両建て表示します。ただし、決済日が決算日から 1 年以内に到来するものは、前払費用または前受収益として表示します。なお、重要性のないものについては、区分掲記しないことができます(実務指針 10 項)。
- ※4 原則は為替差損益に含めて表示しますが、合理的な方法により配分された直先差額は、金融商品会計に関する実務指針における債券に係る償却原価法に準じて、利息法または定額法により利息の調整項目として処理することもできます(実務指針 9 項)。

(2) 例外処理

なお、為替予約等の契約が外貨建取引の前に締結されている場合には、実務上の煩雑性を勘案し、外貨建取引および金銭債権債務等に行替予約相場による円換算額を付すことができます(実務指針 8 項)。

設例にしてまとめると、以下のようになります。

《設例：外貨建取引前に為替予約が締結された場合の例外処理》

(前提条件)

ヘッジ会計の要件を満たしているとします。また、税率は 40%とし、繰延税金資産の回収可能性ありと仮定しています。

(取引の概要)

2 月 1 日 締結日： 予定される仕入取引\$10 について、為替変動リスクを回避するために、為替予約相場 \$1=¥112、かつ、決済日を買掛金の予定決済日 5 月 31 日とする為替予約契約を締結した。

3 月 31 日 決算日

4 月 30 日 取引日： 金額\$10、決済日を 5 月 31 日として商品を購入した。

5 月 31 日 決済日

為替相場※：3 月 31 日 \$1=¥108、4 月 30 日 \$1=¥113、為替予約決済日 \$1=¥114

※ 説明の単純化のため、先物為替相場は直物為替相場と同一と仮定しています。

(算定方法)

時点	円貨額の算定	差額の算定と会計処理	
		差額算定	処理方法
為替予約締結時 (2月1日)	-	-	-
決算日 (3月31日)	-	予 約 差 額 期末までに生じている 予約相場差額 (繰延ヘッジ損益の算定) $1112-1108 \times \$10 \times 60\%$ (税引計算) = 24	期末までに生じている予約 相場差額について、繰延処 理が必要となります。 なお、繰延ヘッジ損益は、評 価・換算差額等として、これ に係る繰延税金資産または 繰延税金負債の控除後の金 額を純資産の部に計上しま す。 (仕訳例) 借方-繰延ヘッジ損益 24 繰延税金資産※ 16 貸方-為替予約 40
翌期首 (4月1日)	-	予 約 差 額 の 戻 入 処 理 前決算時の繰延仕訳 の反対仕訳となりま す。	前決算時の繰延処理につい て、戻入処理を実施します。 (仕訳例) 借方-為替予約 40 貸方-繰延ヘッジ損益 24 繰延税金資産 16
取引日 (4月30日)	為替予約相場による 円換算額を付します。 $\$10 \times 1112 = 11,120$ (仕訳例) 借方-仕入 1,120 貸方-買掛金 1,120	-	-
決済日 (5月31日)	為替予約相場による 決済額を付します。 (仕訳例) 借方-買掛金 1,120 貸方-現金 1,120	-	-

※ 設例では検討を省略していますが、繰延ヘッジ損益に対する税効果の適用は税効果実務指針に基づくとともに、回収可能性の判断においては、貸借対照表上の純資産の部の表示に関する会計基準等および日本公認会計士協会監査委員会報告第 66 号に基づいて判断する必要があります。

3. 外貨建金銭債権債務等の決済日前の消滅

為替予約等の対象となった外貨建金銭債権債務等が予約等の決済日前に消滅した場合、振当処理を終了し、次期以降に配分される額は当該金銭債権債務等が消滅した期の損益として処理します(実務指針 8 項)。

また、期末における為替予約等の未決済残高は、デリバティブ取引等に係る会計処理に準拠して処理します。

4. 振当処理の適用要件

(1) 会計方針としての採用

振当処理の採用は、会計方針として決定する必要があり、また、ヘッジ会計の要件を満たす限り継続して適用しなければなりません(実務指針 3 項)。

なお、金融商品に関する会計基準による原則的処理の採用を決定した後で振当処理へ変更することは認められない点に留意が必要です。これは、振当処理は実務に対する配慮からの特例であり、原則的処理の採用を決定した後で振当処理へ変更することは、特例の趣旨に反するためです。

(2) 振当処理を満たすための要件

振当処理が認められるには、取引時および取引時以降において、下記のヘッジ会計の主な適用要件を満たすことが必要となります(実務指針 4 項)。

これらの詳細な要件は、金融商品に関する会計基準等に基づき、慎重に判断することが求められます。

ヘッジ取引	適用要件	具体的な内容
取引時	ヘッジ取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが取引時に客観的に認められること	当該取引が企業のリスク管理方針に従ったものであることが、文章により確認できること または 企業のリスク管理方針に関して明確な社内規定および内部統制組織が存在し、当該取引がこれらに従って処理されていることが期待されること
取引時以降	ヘッジ手段の効果が定期的に確認されていること	ヘッジ対象とヘッジ手段の損益が高い程度で相殺される状態 または ヘッジ対象のキャッシュ・フローが固定され、その変動が回避される状態が引き続き認められること

5. 振当処理の対象となる外貨建金銭債権債務等

為替予約等を外貨建金銭債権債務や予定取引等に付すことにより、円貨でのキャッシュ・フローが固定されることから、為替予約等についてはヘッジ会計における「キャッシュ・フローを固定する」ヘッジ取引に相当するとして特例処理が認められています。

従って、振当処理の対象となる外貨建金銭債権債務等は、為替予約等が振当処理されることにより、「将来のキャッシュ・フローが固定されるもの」に限られることとなります(実務指針 5 項)。

なお、次のような外貨建金銭債権債務および予定取引等に関しては、振当処理は認められていないことに留意が必要です。

(認められない取引等)

取引等	認められない理由
満期保有目的以外の外貨建有価証券	売却時期が未確定であり、かつ、時価の変動により受け取る外貨額が変動することから、為替予約等によりキャッシュ・フローを固定することが困難と考えられるため(実務指針5項)
将来の外貨建貸付	ヘッジ手段に係る損益または評価差額は、外貨建金銭債権債務または外貨建有価証券の換算差額と同様の性格を有すると考えられるため(実務指針5項)
将来の外貨建借入	
将来の外貨建有価証券(その他有価証券および子会社・関連会社以外)の取得	

6. 複数の外貨建金銭債権債務等と為替予約等との対応

ヘッジ対象が複数の資産または負債から構成されている場合における、ヘッジ手段に係る損益または評価差額の配分は、各ヘッジ対象に対するヘッジの効果を反映する配分基準に基づいて行うとされています(実務指針7項)。

具体的には、為替予約等の契約締結時に、外貨建金銭債権債務等の外貨額を基礎として為替予約等を比例配分しますが、この場合には、同様な決済期日を有する外貨建金銭債権債務等をグルーピングして配分することも認められます。

7. 振当処理が認められる通貨スワップおよび通貨オプション

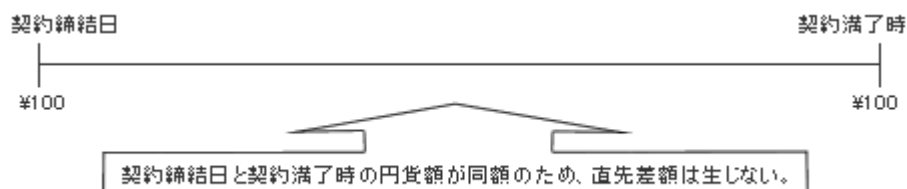
為替予約以外に、通貨スワップおよび通貨オプションにおいてヘッジ会計の要件を満たすものは振当処理を採用することができますが、相対取引で契約条件を契約当事者の合意により調整することが可能であることから、これを排除するため、次の条件を満たすことが必要となります(実務指針6項)。

	条件	
通貨スワップ	直先フラット型	a. 通貨スワップ契約時における支払円貨額と通貨スワップ契約満了時における受取円貨額が同額である場合。 または b. 通貨スワップ契約時における受取円貨額と通貨スワップ契約満了時における支払円貨額が同額である場合
	為替予約型	a. 通貨スワップ契約により当該契約期間満了時に支払うべき円貨額が、当該外貨建金銭債務の支払日を期日とする為替予約による円貨額と同等と認められる場合 または b. 通貨スワップ契約により当該契約期間満了時に受け取るべき円貨額が、当該外貨建金銭債権の受取日を期日とする為替予約による円貨額と同等と認められる場合
通貨オプション	買建通貨オプション	締結時において権利行使が確実に行われると認められるもの

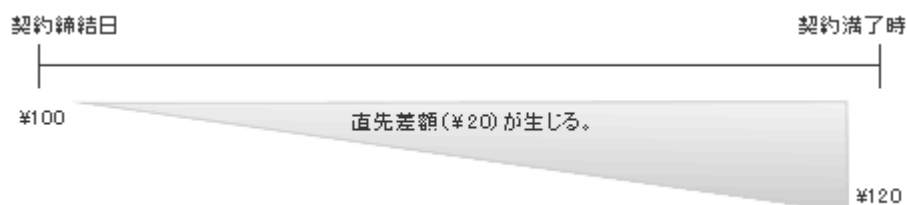
(直先フラット型と為替予約型との違い)

直先フラット型は、通貨スワップ契約時の直物為替相場に基づく円貨額と通貨スワップ契約満了時の円貨額が同一となります。このため、直先フラット型は為替予約型と異なり、直先差額は生じないこととなります。

(直先フラット型)



(為替予約型)



また、振当処理の会計処理は以下ようになります(実務指針 6 項)。

	直々差額	直先差額
通貨スワップ	スワップ契約日の属する期の損益として処理	通貨スワップ契約日の属する期からスワップ期間満了日の属する期まで合理的方法で期間配分し、各期の損益として処理※1、※2、※3

※1 直先フラット型においては、契約時と満了時の為替相場の差額は生じないため、直先差額は生じません。

※2 合理的方法には、利息法、為替予約として振当処理する方法および単純期間配分が考えられます。

※3 重要性が乏しい場合には、その残高を予約日の属する期の損益として処理できます。

	契約締結時までの差額※1	差額残額および支払オプション※2
通貨オプション	通貨オプションの契約締結時の属する期の損益として処理	通貨オプションの契約締結日から決済日の属する期にわたり期間配分する。※3

※1 行使価格による円換算額を外貨建金銭債権債務に付し、外貨建金銭債権債務の取得時または発生時の為替相場による円換算額と行使価格による円換算額との差額のうち、通貨オプションの契約締結時まで生じている為替相場の変動額を表します。

※2 外貨建金銭債権債務の取得時または発生時の為替相場による円換算額と行使価格による円換算額との差額から、通貨オプションの契約締結時までに生じている為替相場の変動額※1を除いた残高および資産計上している支払オプションを表します。

※3 算定された差額および支払オプション料の金額に重要性がない場合には、期間配分することなく、通貨オプション契約を締結した日の属する事業年度の損益として処理することができます。

第3回：外貨建有価証券等の換算と処理

2010.09.16

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

外貨建有価証券等は、決算時において保有目的の分類や種類等に基づき異なる換算方法や処理を求められます。このため、それぞれに求められる処理等を適切に把握することが重要となります。

今回は、外貨建有価証券等の決算時のポイントを整理していきます。

なお、ヘッジ会計に関しては前述しているため、解説の記載から除いています。

1. 外貨建有価証券の換算と会計処理

(1) 外貨建有価証券の換算方法と換算差額の処理

外貨建有価証券の換算方法と換算差額の処理は、保有目的に応じて次のようになります。

保有目的	換算方法		処理方法
売買目的有価証券	期末換算 外貨による時価×決算時の直物為替相場		期末換算前簿価との差額 有価証券運用損益として処理
満期保有目的の外貨建債券	期末換算 外貨での取得価額×決算時の直物為替相場		期末換算前簿価との差額 為替差損益として処理
	償却原価法	当期償却額の換算 外貨建ての当期償却額×期中平均相場 期末換算 外貨建ての償却原価法に基づいて算定された価額(※1)×決算時の直物為替相場	当期償却額 利息勘定の調整として処理 期末換算前簿価との差額 為替差損益として処理
子会社株式および関連会社株式	期末換算 取得時の為替相場による円換算額		-
その他有価証券	原則	期末換算(時価のあるもの) 外貨による時価(※2)×決算時の直物為替相場(※2)	期末換算前簿価との差額 評価差額として処理
		期末換算(時価のないもの) 外貨による取得原価または償却原価(※3)×決算時の直物為替相場	期末換算前簿価との差額 評価差額として処理
	可能な方法	期末換算(外貨建債券)※4 外貨による時価×決算時の直物為替相場	時価変動に係る差額 ※5 評価差額として処理 その他の差額 為替差損益として処理

※1 (外貨建取得原価+外貨建ての償却累計額)となります(実務指針13項)。

※2 その他有価証券の決算時の時価は、原則として期末日の市場価額に基づいて算定された価額となりますが、継続適用を条件として、期末前1カ月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができます。

その場合には、原則として期末前1カ月間の平均相場により換算することに留意が必要です(ただし、継続して適用することを条件として、決算時の直物為替相場により換算することができます。)(実務指針 11 項なお書き)。

※3 (外貨建取得原価+外貨建ての償却累計額)となります。

なお、期中における償却原価法による当期償却額は、満期保有目的債券と同様に、期中平均相場により円換算し、利息の調整項目として処理します(実務指針 15 項)。

※4 その他有価証券に属する外貨建債券については、外国通貨による時価を決算時の為替相場で換算した金額のうち、外国通貨による時価の変動に係る換算差額を評価差額とし、それ以外の換算差額については為替差損益として処理することができます(会計基準注解 10、実務指針 16 項)。

※5 (外貨ベースの評価差額×決算時の直物為替相場)

(2) 評価損の換算方法と処理

a. 著しい下落または低下の判断

外貨建有価証券(売買目的以外)について、時価の著しい下落または実質価額の著しい低下の事実が生じている場合には、評価額の引き下げが必要となります(実務指針 18 項、19 項)。

引き下げの必要性認識・測定と判断は、時価の有無に応じて次のようになります。

	時価または 実質価額	認識・測定方法	判断基準
時価のある外貨建有価証券	外貨建ての時価	外貨建ての時価と外貨建ての取得価額とを比較 ※1	時価が著しく下落し、かつ回復の見込みがない場合※2
時価のない外貨建株式	外貨建ての1株当たり純資産※3	外貨建ての実質価額と外貨建ての1株当たりの取得原価とを比較	実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下したとき

※1 外貨建その他有価証券のうち債券について、時価の著しい下落は生じていなくても、円相場の著しい上昇により、円換算後の金額が著しく下落するときには、外貨建ての時価を決算時の為替相場により円換算し、この場合に生じる換算差額を当期の損失として処理します(実務指針 19 項なお書き)。

※2 時価が「著しく下落した」場合とは、必ずしも数値化できるものではないため、金融商品に関する会計基準等に従い、状況に応じて慎重に判断する必要があります(金融商品会計に関する適用指針 91 項)。

※3 外貨建ての実質価額の算定に当たり、資産等の時価評価のための資料が合理的に入手できる場合には、当該資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して外貨建ての実質価額を算定します。

b. 評価額の引き下げ

評価額の引き下げが必要と判断された場合、引き下げ後の外貨建有価証券の換算と換算差額の処理方法は次のようになります(実務指針 18 項、19 項)。

	換算方法	換算差額の処理方法
時価のある外貨建 有価証券	外貨建ての時価×決算時の直物 為替相場	当期の有価証券の評価 損として処理
時価のない外貨建 株式	外貨建ての実質価額×決算時の 直物為替相場※	当期の有価証券の評価 損として処理

※ 著しい物価変動等を起因とした為替相場の変動の著しい状況において、実質価額の著しい低下により評価額の引き下げが求められる時価のない外貨建有価証券については、再評価（インフレ会計適用により実質的に再評価している場合を含む）後の外国通貨による実質価額を決算時の為替相場により円換算した額を付すことができます。

2. 外貨建保有転換社債型新株予約権付社債および外貨建保有転換社債の決算時の会計処理

外貨建保有転換社債型新株予約権付社債および外貨建保有転換社債の決算時の円換算は、保有目的に応じて次のように行います（実務指針 19-9 項、21 項）。

なお、子会社または関連会社により発行されたものは、転換請求の可能性に応じて処理が異なります。

保有目的	換算方法	処理方法
売買	期末換算 外貨による時価×決算時の直物為替相場	期末換算前簿価との差額 有価証券運用損益として処理
その他	期末換算（時価あり） 外貨による時価×決算時の直物為替相場	期末換算前簿価との差額 評価差額として処理
	期末換算（時価なし） 外貨による取得原価または償却原価× 決算時の直物為替相場	期末換算前簿価との差額 評価差額として処理
子会社または関連会社 により発行 されたもの	期末換算 外貨による取得価額×取得時の為替相場	-
	期末換算（転換請求の可能性がないと認められるもの※） 外貨による取得価額×決算時の直物為替相場	期末換算前簿価との差額 為替差損益として処理

※ 転換請求の可能性がないと認められる場合とは、外貨ベースで、当該転換社債の転換価格が転換の対象となる株式の相場を大きく上回り、転換請求期間満了前に相場の相当な変動（過去の変動額に基づき現在の株価、為替相場およびその他の要因を考慮して予測したもの）があっても、これを逆転するとは考えられない状況をいいます（実務指針 22 項）。

3. 外貨建保有新株予約権の決算時の換算方法

外貨建保有新株予約権は、保有目的区分に応じて売買目的有価証券またはその他有価証券として会計処理することとされており、時価評価されることから、決算時の為替相場により換算されます（実務指針 19-5 項）。

4. 外貨建自己新株予約権の決算時の会計処理

(1) 期末時の換算方法

外貨建自己新株予約権は、取得原価による帳簿価額を、純資産の部の新株予約権から、原則として直接控除することとされているため、決算時の円貨への換算は取得時の為替相場によります(実務指針 19-5-3 項)。

(2) 外貨建自己新株予約権の損失処理

a. 損失処理の概要

外貨建自己新株予約権の帳簿価額が、対応する新株予約権の帳簿価額を超える場合において、当該外貨建自己新株予約権の時価が著しく下落し、回復する見込みが認められないときは、時価との差額を当期の損失として処理します。(ただし、外貨建自己新株予約権の時価が対応する新株予約権の帳簿価額を下回るときは、当該外貨建自己新株予約権の帳簿価額と当該新株予約権の帳簿価額との差額を当期の損失として処理します。)

また、外貨建自己新株予約権が処分されないものと認められるときは、当該自己新株予約権の帳簿価額と対応する新株予約権の帳簿価額との差額を損失処理します(実務指針 19 項-5-3)。

b. 損失処理の判断

外貨建自己新株予約権の帳簿価額が「対応する新株予約権の帳簿価額を超える」かどうかは、両者の円換算後の帳簿価額を比較して判断します。

また、外貨建自己新株予約権の当該時価が「著しく下落した」かどうかは、外貨建ての時価と外貨建ての取得原価を比較して判断します(実務指針 19-5-3 項)。

c. 損失処理時の換算

外貨建自己新株予約権の帳簿価額と時価との差額を当期の損失として処理する際には、外貨建ての時価を決算時の為替相場により円換算した額をもって当該時価とします。

なお、外貨建自己新株予約権が処分されないものと認められる場合には、外貨建自己新株予約権の帳簿価額は取得時の為替相場、対応する外貨建新株予約権の帳簿価額は発行時の為替相場により換算されます(実務指針 19-5-3 項)。

第4回：在外子会社の換算と処理

2010.09.24

新日本有限責任監査法人 公認会計士 山岸聡

連結手続において、在外子会社の取扱いは在外支店とは異なり複雑なものとなっており、項目ごとに整理する必要があります。

今回は、在外子会社等の財務諸表の円換算から連結手続について、実務上必要と思われるポイントを整理していきます。

1. 在外子会社等の財務諸表項目の換算

連結財務諸表の作成または持分法の適用に当たり、外国にある子会社または関連会社の外国通貨で表示されている財務諸表項目の換算は、次の方法によります。

なお、損益計算書、株主資本等変動計算書、貸借対照表の流れで換算を進めると、容易に理解が進むため、同様の流れで解説を記載しています。

(1) 損益計算書

収益および費用

収益および費用については、原則として期中平均相場による円換算額を付します。

ただし、決算時の為替相場による円換算額を付することを妨げないとされています。

なお、親会社との取引による収益および費用の換算については、親会社が換算に用いる為替相場によります。この場合に生じた差額は当期の為替差損益として処理します。

(円換算後の在外子会社個別損益計算書イメージ)

損益計算書	
費用 期中平均相場による円換算額 または 決算時の為替相場による円換算額	収益 期中平均相場による円換算額 または 決算時の為替相場による円換算額
当期利益(または損失) 期中平均相場による円換算額 または 決算時の為替相場による円換算額	
親会社との取引 親会社が換算に用いる為替相場による円換算額 (発生した換算差額) 当該換算により生じた差額は、為替差損益として処理	

(為替相場の定義)

用語	定義
期中平均相場	収益および費用の換算に用いる期中平均相場には、当該収益および費用が帰属する月または半期等を算定期間とする平均相場を用いることができます(会計基準注解12)。

(2) 株主資本等変動計算書

下記の項目ごとに換算していきます。

a. 親会社による株式の取得時における資本に属する項目

親会社による株式の取得時における資本に属する項目については、株式取得時の為替相場による円換算額を付します。

b. 親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目

親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目については、当該項目の発生時の為替相場による円換算額を付します。

なお、利益剰余金における当期純利益(または損失)については、損益計算書上において計上された円換算額を計上します。

c. 親会社による株式の取得後に生じた在外子会社等の支払配当金

親会社による株式の取得後に生じた在外子会社の支払配当金について、配当決議日に現地通貨により記録されている場合には、財務諸表の項目の換算に際し、支払配当金は当該配当決議日の為替相場により円換算します(実務指針 44 項)。

d. 親会社による株式の取得後に生じた評価・換算差額等

親会社による株式の取得後に生じた有価証券等の評価・換算差額に属する項目については、決算時の為替相場による円換算額を付します(実務指針 36 項)。

項目	主な例	換算方法
a. 株式の取得時における資本に属する項目	株式取得時の資本金、資本準備金、評価差額等	株式取得時の為替相場による円換算額
b. 親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目	利益剰余金等	発生時の為替相場による円換算額 なお、当期純利益(または損失)については損益計算書において計上された円換算額を計上する。
c. 親会社による株式の取得後に生じた在外子会社等の支払配当金	支配獲得後において実施された支払配当金	配当決議日の為替相場による円換算
d. 親会社による株式の取得後に生じた評価・換算差額等	支配獲得後において購入した有価証券の評価差額金等	決算時の為替相場による円換算額

(3) 貸借対照表

下記の項目ごとに換算していきます。

a. 資産および負債

資産および負債については、決算時の為替相場による円換算額を付します。

b. 在外子会社の簿価修正に伴う資産、負債と繰延税金資産、負債

資本連結手続上、在外子会社の資産および負債の時価評価等によって生じた簿価修正額とそれに対応して計上した繰延税金資産および繰延税金負債は、在外子会社の個別財務諸表上の他の資産および負債と同様に、每期決算時の為替相場により円換算します(実務指針 37 項)。

c. 純資産の部における資本等の金額

株主資本等変動計算書における円換算額を計上します。

d. 換算差額の処理

(換算差額の表示)

在外子会社の貸借対照表上の換算においては、過年度の為替相場等を含めた複数の換算方法により換算されますが、損益計算書および株主資本等変動計算書では異なる換算を実施することから、貸借対照表の換算後貸借に換算差額が生じます。この換算によって生じた換算差額については、為替換算調整勘定として貸借対照表の純資産の部に記載します。

(税効果会計の適用)

純資産の部に計上された為替換算調整勘定は、親会社の将来減算一時差異または将来加算一時差

異に該当するため税効果会計の対象となりますが、為替換算調整勘定による税金への効果実現は、子会社等の株式を売却したときなどに限定されます(実務指針 43 項、連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針 38 項-2)。

このため、税効果の適用は子会社等の売却の意思が明確な場合等に限定されます。

(円換算、換算差額処理後の在外子会社個別貸借対照表イメージ)

資産	負債
資産項目 時価評価等によって生じた簿価修正額 簿価修正額に対応して計上した繰延税金資産 決算時の為替相場による円換算額	負債項目 時価評価等によって生じた簿価修正額 簿価修正額に対応して計上した繰延税金負債 決算時の為替相場による円換算額
	純資産
	資本等変動計算書における期末残高 為替換算調整勘定※ 貸借差額

※ 子会社等の売却の意思が明確な場合等には税効果会計が適用されます。


2. 非支配株主持分割合相当額の按分

非支配株主持分は、為替換算調整勘定を含む資本のうち非支配株主持分割合相当額を非支配株主持分に振り替えます。この結果、非支配株主持分は全面時価評価法による評価差額を含む在外子会社の現地通貨による資本のうち、非支配株主の持分割合相当額を決算時の為替相場により換算した額と一致することになります(実務指針 39 項)。

(非支配株主持分の按分イメージ)

非支配株主持分は、為替換算調整勘定を含む資本のうち非支配株主持分割合相当額を非支配株主持分に振り替えます。この結果、非支配株主持分は全面時価評価法による評価差額を含む在外子会社の現地通貨による資本のうち、非支配株主の持分割合相当額を決算時の為替相場により換算した額と一致することになります(実務指針 39 項)。

(非支配株主持分の按分イメージ)

在外子会社貸借対照表上の純資産	非支配株主持分
株主資本等変動計算書における期末残高 為替換算調整勘定※1、※2	全面時価評価法による評価差額を含む在外子会社の現地通貨による資本のうち、非支配株主持分割合相当額を決算時の為替相場により円換算した額と一致する
	

1. ※1 子会社等の売却の意思が明確な場合等には税効果会計が適用されます。

2. ※2 連結手続上において生じたのれんの換算で発生した為替換算調整勘定については、親会社持分に係るものであることから、非支配株主持分には振り替えません。

※1 子会社等の売却の意思が明確な場合等には税効果会計が適用されます。

※2 連結手続上において生じたのれんの換算で発生した為替換算調整勘定については、親会社持分に係るものであることから、非支配数株主持分には振り替えません。

3. のれんまたは負ののれん

(1) 支配獲得時の把握

のれんまたは負ののれんは、親会社が在外子会社(財務諸表項目が外国通貨表示)を連結する場合に、原則として支配獲得時(みなし取得日を用いる場合には子会社の決算日(みなし取得日))に当該外国通貨で把握します(実務指針 40 項)。

(2) のれんまたは負ののれんの換算と処理

a. のれん

外国通貨で把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算し、のれんの当期償却額については、原則として在外子会社の会計期間に基づく期中平均相場により他の費用と同様に換算します(実務指針 40 項)。

また、当該換算により為替換算調整勘定が生じますが、親会社持分に係るものであるため、非支配株主持分には振り替えません。

(のれんの平成 20 年改正の改正点)

従来、在外子会社の取得により生じたのれんについては、親会社の通貨である取得時の円貨額で固定されているとの考えに基づき、取得時の円貨額で把握され、その後の為替変動による影響を受けないとされていました。

しかし、平成 20 年改正では、以下の理由によりのれんは外国通貨で把握し、決算日の為替相場で換算することとされました。

- のれんの主要な部分は実質的に個別の認識の要件を満たさない資産を構成するものと考えられるため、在外子会社株式の取得により生じるのれんは当該在外子会社の他の資産と同様に、在外子会社の現地通貨で発生したものと見て換算することが整合的であるため。
- 在外子会社の子会社(在外孫会社)の連結においては、親会社が在外孫会社の財務諸表を直接換算する場合と、在外子会社の連結財務諸表として換算する場合があるが、在外孫会社を資本連結する際に生じたのれんを決算日の為替相場で換算することにより、整合的に取り扱うことができるため。

b. 負ののれん

負ののれんは取得時または発生時の為替相場で換算し、負ののれんが生じた事業年度の利益として処理します(実務指針 40 項)。

また、負ののれんは、生じた事業年度の利益として処理するため、為替換算調整勘定は発生しません。

4. 在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合の換算

(1) 貸借対照表

在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合、在外子会社等の貸借対照表項目の換算は、在外子会社等の決算日における為替相場を用いて換算します(実務指針 33 項)。

なお、連結決算日との差異期間内において為替相場に重要な変動があった場合には、在外子会社等は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続による決算を行い、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必要があることに留意が必要です。

(2) 損益計算書

在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合、在外子会社等の損益計算書項目の換算に適用される期中平均相場は、当該在外子会社等の会計期間に基づく期中平均相場になります(実務指針 34 項)。

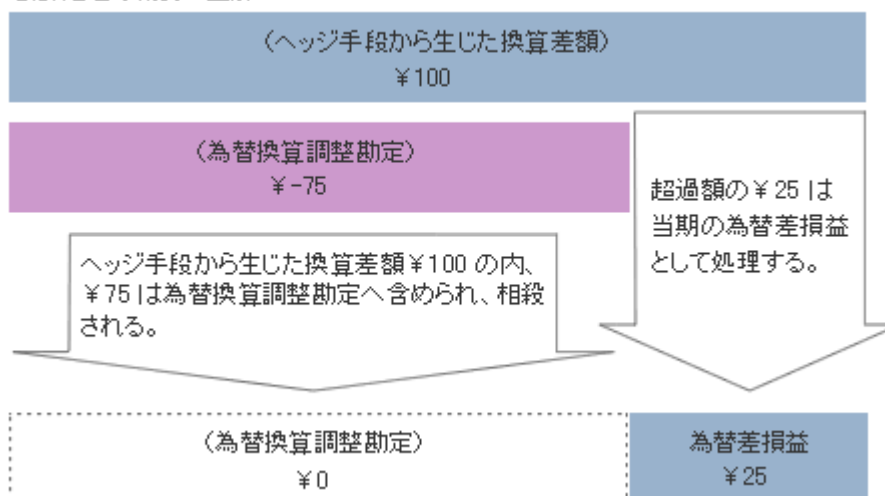
5. 子会社持分に係るヘッジ取引

(1) 会計処理の概要

ヘッジ会計の要件と満たした場合、子会社に対する持分への投資をヘッジ対象としたヘッジ手段から生じた為替換算差額について、為替換算調整勘定に含めて処理する方法を採用することができます(会計処理基注解 13)。

ただし、ヘッジ手段から発生する換算差額が、ヘッジ対象となる子会社に対する持分から発生する為替換算調整勘定を上回った場合には、その超過額を当期の損益として処理することになります(なお、税効果控除後の換算差額をもって為替換算調整勘定をヘッジする方法によっては、税引後の換算差額と為替換算調整勘定とを比較して超過額を算定します。)(実務指針 35 項)。

会計処理の概要－図解



(2) ヘッジ会計の要件

この場合のヘッジ会計の要件は、金融商品会計に関する実務指針に準拠することになります。その際に、ヘッジ対象とヘッジ手段が同一通貨の場合には、要件の一つである有効性に関するテストを省略することができます(実務指針 35 項)。

(3) 持分法適用会社

持分法適用会社に対する持分への投資についてヘッジ取引を行っている場合にも同様な経済的効果が認められるため、在外子会社の場合と同様に取り扱いとされています。

6. 持分変動(減少)に伴う為替換算調整勘定の処理

(1) 連結子会社の支配を喪失した場合

持分変動により親会社の持分比率が減少する場合、連結貸借対照表に計上されている為替換算調整勘定は持分比率の減少割合相当額が実現したこととなるため、その額を株式売却損益として連結損益計算書に計上します。これは、連結貸借対照表の純資産の部に計上された為替換算調整勘定は、在外子会社等に対する投資持分から発生した未実現の為替差損益としての性格を有すると考えられるためです(実務指針 42-2 項)。

具体的には、個別損益計算書に計上された株式売却損益に含まれる為替差損益相当額を連結損益計算書においてもそのまま計上するために、連結貸借対照表に計上されている為替換算調整勘定のうち売却持分相当額の取崩処理を行います。

(2) 連結子会社の支配が継続される場合

持分変動によっても支配関係が継続される場合、連結財務諸表上、株式売却益は生じず、売却持分に相当する為替換算調整勘定を取り崩しの上、資本剰余金に振り替えます。

具体的には、親会社の持分比率の減少割合部分(=売却した持分割合)に対応する為替差損益相当額(個別損益計算書に計上された株式売却益に含まれる)を資本剰余金に振り替え、連結貸借対照表に計上されている為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額を取り崩し、非支配株主持分に振り替えます。(実務指針 42-3 項)。

7. 未実現損益の消去方法

連結会社間の棚卸資産の売買およびその他の取引に係る未実現損益は、売却日に売却元から生じることから、取得時または発生時の為替相場で換算します(実務指針 45 項)。

ただし、取得時または発生時の為替相場に代えて、実務上原則的な方法により難しい場合には、合理的な為替相場を使用して未実現損益を計算することができるとされています。

	原則	例外
国内会社から 在外子会社等 に売却した場合※	売却元(国内会社) の売却価格×売却元 の利益率	購入先における外貨建資産残高×売却 元の利益率×決算時の為替相場(または 購入先での資産保有期間に基づいて計 算した平均相場)
在外子会社等 から国内会社 に売却した場合	売却元の売却価格 (外貨額)×売却元の 利益率×取引時の為 替相場	購入先における円貨建ての棚卸資産残 高×売却元の利益率

※ なお、未実現損益を消去した後に、棚卸資産の売却や固定資産の減価償却等を通じて実現した未実現損益を戻入処理する必要がありますが、未実現損益の円貨額は売却年度で確定しており、その後には為替変動の影響は受けないとされています。このため、在外子会社等の外貨による売上原価や減価償却費自体の円換算は決算ごとの為替相場によりますが、未実現損益の戻入金額は売却年度の円貨額で固定され、固定資産等の減価償却性資産に係る未実現損益については減価償却方法および耐用年数等に基づき規則的に戻し入れることとなります(実務指針 45 項①)。

8. 在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算と連結方法

在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算は、在外子会社の財務諸表項目の換算と同様の処理を行い、損益計算書上の当期純損益の持分相当額を持分法による投資損益として連結損益計算書上の営業外損益の区分に計上するとともに、取得後の利益剰余金の持分相当額について投資勘定と利益剰余金の修正を行います。

在外持分法適用会社の財務諸表項目の換算から生じた為替換算調整勘定の持分相当額は、連結上の為替換算調整勘定として純資産の部に計上します(実務指針 46 項)。