



## 在外子会社の換算と処理

企業会計ナビチーム 公認会計士 山岸正典

### ▶ Masanori Yamagishi

金融部にて上場保険会社、リース会社等の会計監査に携わるとともに、金融機関のIFRS導入支援、J-SOX導入支援などの各種アドバイザー業務に従事。2016年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、IFRS関連の研修講師、執筆活動などに従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイト、会計に関するさまざまなナレッジを発信しています。

本シリーズでは、企業会計ナビチームの発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介しています。

今回は「解説シリーズ『外貨建取引』第4回：在外子会社の換算と処理」から、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。

### I 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、同様の流れで解説します。

#### ▶ 表2 株主資本等変動計算書の各項目の換算方法

項目	主な例	換算方法
(1) 親会社による株式の取得時に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
(2) 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
(3) 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
(4) 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

### 1. 損益計算書

損益計算書の各項目は、<表1>の通りに換算します。

#### ▶ 表1 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	

### 2. 株主資本等変動計算書

株主資本等変動計算書の各項目は、<表2>の通りに換算します。

### 3. 貸借対照表

貸借対照表の各項目は、<表3>の通りに換算します。

▶表3 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*1 ▶ 簿価修正額に対応して計上した繰延税金資産*1 → 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*1 ▶ 簿価修正額に対応して計上した繰延税金負債*1 → 決算時の為替相場による円換算額
純資産	
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*2 → 貸借差額	

\*1 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、毎期決算時の為替相場により円換算する（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）37項）。

\*2 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るが、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る。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に限定される（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）。

## II 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. のれんの換算と処理

外国通貨で把握された正の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。

## III 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）。

## IV 持分変動（減少）に伴う為替換算調整勘定の処理

持分変動により親会社の持分比率が減少し、連結子会社の支配を喪失した場合、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。その一方で、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、株式売却損益は生じず、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。

ウェブサイトの企業会計ナビコーナーでは、同シリーズで他の解説を行っています。

#### 【解説シリーズ「外貨建取引」】

第1回 外貨建取引と在外支店の換算

第2回 為替予約等の処理

第3回 外貨建有価証券等の換算と処理

第4回 在外子会社の換算と処理

続きをご覧くださいの方は、各種検索サイトで「企業会計ナビ」と入力し、検索してください。

▶ 企業会計ナビURL

[www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting](http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting)