

第 17 章 外貨換算会計

1. 外貨換算会計とは

外貨換算会計とは、外貨で示された金額を円貨額に換算する会計である。外貨換算会計は次の3つの領域から構成されている。

国内の外貨建取引の換算

在外支店の財務諸表項目の換算

在外子会社等の財務諸表項目の換算

これら外貨換算会計は、「外貨建取引等会計処理基準」(1999年10月改正)に従って処理される。

2. 外貨換算の会計処理

2.1 一取引基準と二取引基準

- 一取引基準とは、当初の売買取引とその代金の決済取引とを連続した1つの取引とみなして処理する方法である。従って、当初の売買取引時にはその時の為替相場で換算して仕訳をしておくが、それはあくまで仮の記録であり、決済取引時に改めて決済時の為替相場で換算し直した修正仕訳が行われる。
- 二取引基準とは、当初の売買取引とその代金の決済取引とをそれぞれ別個の取引とみなして処理する方法である。従って、取引発生時～会計期末時～決済時の間に為替相場に変動があった時には、**為替差損益**が発生する。「外貨建取引等会計処理基準」では、この二取引基準を採用している。

2.2 発生日レート(HR)と決算日レート(CR)

- **発生日レート(Historical Rate: HR)**とは、取引が発生した日の為替相場をいう。
- **決算日レート(Current Rate: CR)**とは、決算日の為替相場をいう。
- HR、CR以外にも期中の平均相場を用いる平均レート(Average Rate: AR)がある。

例 以下の取引を、二取引基準の、発生日レート(HR)法と決算日レート法(CR)でそれぞれ示す。

平成×2年2月15日にアメリカから商品\$10を掛にて輸入した。(\$1 = ¥100)

平成×2年3月31日に決算日をむかえた。(\$1 = ¥90)

平成×2年4月15日に掛代金\$10の決済をした。(\$1 = ¥85)

- 発生日レート (HR) 法による仕訳

2月15日	(借) 仕入	1,000	(貸) 外貨建買掛金	1,000
3月31日	(借) 仕訳なし		(貸) 仕訳なし	
4月15日	(借) 外貨建買掛金	1,000	(貸) 現金	850
			為替差益	150

- 決算日レート法 (CR) 法による仕訳

2月15日	(借) 仕入	1,000	(貸) 外貨建買掛金	1,000
3月31日	(借) 外貨建買掛金	100	(貸) 為替差益	100
4月15日	(借) 外貨建買掛金	900	(貸) 現金	850
			為替差益	50

3. 決算時の外貨換算

国内での外貨建取引の換算、 在外支店の財務諸表項目の換算、 在外子会社等の財務諸表項目の換算の3つの場合によってそれぞれ用いられるレートが異なる。

3.1 国内での外貨建取引の換算

国内での外貨建取引の換算については、「金融商品会計基準」(平成11年1月)に準拠した換算が行われる。

- 外貨建金銭債権・債務 = CR
- 売買目的有価証券 = CR
- 満期保有目的債券 = CR (金銭債権との類似性を考慮)
- その他有価証券 = CR
- 子会社・関連会社株式 = HR

3.2 在外支店の財務諸表項目の換算

- 貨幣性資産・負債 = CR (但し、子会社・関連会社株式はHR)
- 非貨幣性資産・負債 = HR
- 本店 = HR (それぞれの取引日レート)
- 通常の収益・費用 = 原則HRでARも容認
- 収益性負債および費用性資産の収益、費用化額 = HR

3.3 在外子会社の財務諸表項目の換算

- 資産・負債 = CR
- 資本 = HR (それぞれの株式取得日レート)
- 収益・費用 = 原則 AR で CR も容認

「外貨建取引等会計処理基準」(1999年10月改正)では、在外子会社に決算日レート法を用いたので、現地通貨では黒字なのに、換算後は赤字になるというような換算のパラドックスはなくなったが、在外支店と、在外子会社の間に換算方法の不整合が生じるようになった。

		外貨建取引	在外支店 外貨表示 F/S	在外子会社 外貨表示 F/S	
資産	外国通貨	CR	CR	CR	
	短期・長期金銭債権	CR	CR	CR	
	有価証券	売買目的	CR	CR	CR
		満期保有目的債券	CR	CR	CR
		その他有価証券	CR	CR	CR
		子会社・関連会社株式	HR	HR	
棚卸資産及び固定資産(非貨幣性資産)		HR	CR		
負債	短期・長期金銭債務	CR	CR	CR	
	前受金、前受収益等(非貨幣性負債)		HR	CR	
資本	親会社による株式取得時項目(株式取得日レート)			HR	
	親会社による株式取得後項目(それぞれの株式取得日のレート)			HR	
	本店勘定(期首残高は前期末換算額、期中はその取引発生日のレート)		HR		
収益	売上高		HR or AR	AR or CR	
	収益性資産の収益化額(前受金の売上計上額)		HR	AR or CR	
	その他の収益		HR or AR	AR or CR	
費用	売上原価		HR or AR	AR or CR	
	費用性資産の費用化額(減価償却費)		HR	AR or CR	
	その他の費用		HR or AR	AR or CR	

4. 在外支店・在外子会社の財務諸表の換算

4.1 在外支店の財務諸表の換算

貸借対照表の各項目は、原則として本店と同様の適用レートを用いる。そして、損益計算書における貸借差額を**為替差損益**として処理する。

- 例 発生日レート (HR) = 100 円/ドル
 決算日レート (CR) = 80 円/ドル
 期中平均レート (AR) = 90 円/ドル
 なお通常の収益・費用項目には AR を用いる。

在外支店 B/S	外貨通貨	換算レート	金額
金銭債権	\$20	¥80 (CR)	¥1,600
棚卸資産	\$30	¥100 (HR)	¥3,000
固定資産	\$40	¥100 (HR)	¥4,000
資産合計	\$90		¥8,600
金銭債務	\$50	¥80 (CR)	¥4,000
本店	\$30	¥100 (HR)	¥3,000
留保利益 (当期純利益)	\$10		¥1,600
負債・資本合計	\$90		¥8,600

在外支店 P/L	外貨通貨	換算レート	金額
売上	\$50	¥90 (AR)	¥4,500
売上原価	\$30	¥90 (AR)	¥2,700
減価償却	\$10	¥100 (HR)	¥1,000
為替差益			¥800
当期純利益	\$10		¥1,600

4.2 在外子会社の財務諸表の換算

貸借対照表における貸借差額を**為替換算調整勘定**として処理する。

- 例 発生日レート (HR) = 100 円/ドル
- 決算日レート (CR) = 80 円/ドル
- 期中平均レート (AR) = 90 円/ドル
- なお収益・費用項目には AR を用いる。

在外子会社 P/L	外貨通貨	換算レート	金額
売上	\$50	¥90 (AR)	¥4,500
売上原価	\$30	¥90 (AR)	¥2,700
減価償却	\$10	¥90 (AR)	¥900
当期純利益	\$10	¥90 (AR)	¥900

在外子会社 B/S	外貨通貨	換算レート	金額
金銭債権	\$20	¥80 (CR)	¥1,600
棚卸資産	\$30	¥80 (CR)	¥2,400
固定資産	\$40	¥80 (CR)	¥3,200
資産合計	\$90		¥7,200
金銭債務	\$50	¥80 (CR)	¥4,000
資本金	\$30	¥100 (HR)	¥3,000
利益剰余金	\$10		¥900
為替換算調整勘定			¥ 700
負債・資本合計	\$90		¥7,200



[問題 17-1]

1. 外貨建取引等について述べた次の文章のうち、**誤っているもの**を1つ選びなさい。
 - A わが国の「外貨建取引等会計処理基準」は、二取引基準を採用している。
 - B 決算時の外貨換算に際して、外貨建金銭債権債務は、決算時の為替相場による円換算額を付す。
 - C 決算時の外貨換算に際して、在外支店の有価証券は本店と同様の方法による円換算額を付す。
 - D 決算時の外貨換算に際して、在外子会社の資産及び負債は、親会社と同様の方法による円換算額を付す。

2. 外貨建会計基準について述べた次の文章のうち、**誤っているもの**を1つ選びなさい。
 - A 在外子会社の円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資本の部に記載される。
 - B 外貨建短期金銭債権債務については、決算時の為替相場による円換算額を付する。
 - C 外貨建長期金銭債権債務については、取得時又は発生時の為替相場による円換算額を付する。
 - D 在外子会社の資本項目に関しては、親会社が在外子会社の株式を取得した時の為替相場による円換算額を付する。

3. 外貨建会計基準について述べた次の文章のうち、**誤っているもの**を1つ選びなさい。
 - A 外貨建金銭債権債務については、決算時の為替相場による円換算額を付する。
 - B 在外子会社の円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資本の部に記載される。
 - C 在外子会社の増資によって在外子会社の資本が増加した場合には、その増加分については増資時の為替相場による円換算額を付する。
 - D 在外子会社の収益・費用は、原則として決算時の為替相場による円換算額を付する。

[問題 17-2]

同じ外貨建財務諸表であっても、それを在外支店とみなすか、在外子会社とみなすかによって換算後の財務諸表は異なってくる。以下の為替レートを用いて、在外支店、在外子会社とみなした場合の、それぞれの円換算後の財務諸表を作成しなさい。

発生日レート (HR) = 100 円/ドル

決算日レート (CR) = 80 円/ドル

期中平均レート (AR) = 90 円/ドル

なお通常の収益・費用項目には AR を用いる。

		在外支店		在外子会社	
外貨建 P/L	外貨通貨	換算レート	金額	換算レート	金額
売上	\$60				
売上原価	\$30				
減価償却	\$20				
為替差益					
当期純利益	\$10				

		在外支店		在外子会社	
外貨建 B/S	外貨通貨	換算レート	金額	換算レート	金額
金銭債権	\$20				
棚卸資産	\$30				
固定資産	\$40				
資産合計	\$90				
金銭債務	\$30				
本店 (資本金)	\$50				
留保利益 (利益剰余金)	\$10				
為替換算調整勘定					
負債・資本合計	\$90				