

8-1 外貨換算

①【為替換算】

1. 外貨換算会計の領域

(1) 外貨建取引

外貨建取引とは、取引価額が外国通貨で表示されている取引をいう。外国通貨で表示された金額は円貨の金額に換算する必要があり、この換算を為替換算という。

(2) 財務諸表項目の換算

財務諸表項目の換算とは、国内企業が外国通貨で表示されている在外支店や在外関係会社の財務諸表項目を円貨に換算し、国内企業の財務諸表に取り入れることをいう。

2. 換算方法

円貨の金額 = 外貨建の金額 × 為替相場(為替レート)

3. 換算のポイント

- ①外貨建取引の発生時に採用する為替相場
②外貨建金銭債権・債務の決済時に採用する為替相場
③決算時に採用する為替相場

②【取引の発生時および決済時の会計処理(二取引基準)】

1. 取引の発生時

外貨建取引の発生時の直物為替相場により換算する。

売 掛 金 × × × // 売 上 × × ×

2. 取引の決済時

外貨建金銭債権・債務の決済による収入・支出額は、決済時の直物為替相場により換算し、差額は、為替差損益勘定で処理する。

現 金 (CR) × × × // 売 掛 金 (HR) × × ×
// 為 替 差 損 益 × × ×

3. 前渡金(費用性資産)・前受金(収益性負債)の処理

(1) 前渡金・前受金発生時

金銭の授受時の直物為替相場による円換算額を付す。

前 渡 金 × × × // 当 座 預 金 × × ×

(2) 前渡金・前受金充当時

残額は充当(取引の確定)時の直物為替相場による円換算額を付し、仕入(または売上)勘定はこれらの合計額とする。

仕 入 × × × // 前 渡 金 (HR) × × ×
// 買 掛 金 (CR) × × ×

※ 一取引基準と二取引基準

外貨建取引の発生と、これにより生じた外貨建金銭債権債務の決済取引を一つの取引と考える立場を「一取引基準」、これらを別の取引と考える立場を「二取引基準」という。

一取引基準によれば決済取引までが一つの取引なので、決済時に生じた差額も当初取引の構成要素となる(上例であれば、為替差損益ではなく売上となる)。

ただし、現行の会計基準は二取引基準による。

③【決算時の会計処理】

1. 換算方法(貨幣・非貨幣法)

(1) 意 義

貨幣・非貨幣法とは、貨幣項目は決算時の為替相場(CR)により換算し、非貨幣項目は発生時の為替相場(HR)により換算する方法である。

(2) 貨幣項目

貨幣項目とは、法令や契約によって券面額や回収額、支払額が確定している金銭債権債務、通貨や預金、未収収益・未払費用等が該当する。

費用や収益の見越(未収収益・未払費用等)については、決算時に外貨建ての金額を算定し、その金額を円換算する(⇒ 為替差損益は発生しない)。

ex. 外貨建借入金の利息の見越

外貨建ての利息 = \$200 × 6% × (3月/12月) = \$3

円換算した利息 = \$3 × 98円/\$ = ¥294

(3) 非貨幣項目

非貨幣項目とは、貨幣項目以外の資産および負債をいい、棚卸資産、固定資産、繰延資産、前渡金・前受金、前受収益・前払費用等が該当する。

費用・収益の繰延(前受収益・前払費用等)については、取引発生時の為替相場(HR)による換算額をそのまま繰延べる。

2. 換算差額

外貨建ての取引額を決算時の為替相場(CR)によって換算した金額と、帳簿価額との差額は、為替差損益勘定で処理する。

売 掛 金 (CR) × × × // 売 掛 金 (HR) × × ×
// 為 替 差 損 益 × × ×

または
(売 掛 金 (CR) × × × // 売 掛 金 (HR) × × ×)
(為 替 差 損 益 × × × //)

3. 為替差損益の損益計算書表示

(1) 原 則

差益と差損は相殺し、いずれか一方の残額を損益計算書の営業外収益(または営業外費用)に表示する。

為 替 差 損 益 × × × // 為 替 差 益 × × ×

または
(為 替 差 損 × × × // 為 替 差 損 益 × × ×)

(2) 例 外

為替差損益の発生要因となった取引が、①経常取引以外の取引であり、かつ、②金額に重要性があると認められる場合、または、特殊な要因により異常かつ多額に発生したと認められる場合には特別損益に計上する。

※ 略 語

- (1) H R (Historical Rate) : 取引発生時レート
(2) C R (Current Rate) : 決算時レート
(3) A R (Average Rate) : 期中平均レート
(4) F R (Forward Rate) : 予約レート
(5) S R (Spot Rate) : 直物レート

8-2 為替予約

①【為替予約】

1. 為替予約

為替予約とは、将来の一定時点に約定為替相場での外国通貨の購入や売却を行う契約である。
為替予約は、為替相場の変動に伴うリスクを回避(ヘッジ)する目的等で行われる。

2. 会計処理

(1) 独立処理(原則的処理)

独立処理とは、為替予約と外貨建金銭債権・債務とが、それぞれ独立した取引と捉えて会計処理を行う方法である。

(2) 振当処理(容認処理)

振当処理とは、為替予約を外貨建金銭債権・債務に振当て、両者を一体の取引と捉えて会計処理を行う方法である。

②【独立処理】

1. 取引発生日後の為替予約

(1) 取引の発生時

外貨建金銭債権・債務を取引発生日の直物為替相場で換算する。

当座預金 100,000 // 短(長)期借入金 100,000

(2) 為替予約の締結

— 仕訳不要 —

(3) 決算時

①金銭債権・債務の時価評価

決算時の直物為替相場で時価評価(換算替え)を行う。

為替差損益 3,000 // 短(長)期借入金 3,000

②為替予約の時価評価

為替予約の締結時の予約レート(受渡価格101円)と、決算時の予約レート(102円)の差額が正味の債権・債務であり、「為替予約」の時価評価額となる。

為替予約 1,000 // 為替差損益 1,000

※ 金銭債権・債務についての為替差損益の発生と逆の為替差損益が発生する。

(4) 翌期首

前期末にデリバティブの時価評価によって計上した損益の振戻処理を行う

為替差損益 1,000 // 為替予約 1,000

(5) 取引の決済時

①金銭債権・債務の決済

決済時の直物為替相場での履行。

短(長)期借入金 103,000 // 当座預金 105,000
為替差損益 2,000 //

②為替予約の決済

決済に際し、直物レート(105円)のドルを予約レート(101円)で購入。

当座預金 105,000 // 当座預金 101,000
// 為替差損益 4,000

<設 例>

	取引の発生時	為替予約の締結	決算時	取引の決済時	直物為替相場	予約レート
\$1,000の借入を行った。					100円	—
その後、決算日までの間に為替予約を締結した。為替相場の推移は右のとおり。					102円	101円
					103円	—
					105円	—

③【振当処理】

1. 取引発生日後の為替予約

(1) 取引の発生時

外貨建金銭債権・債務を取引発生日の直物為替相場で換算する。

当座預金 100,000 // 短(長)期借入金 100,000

(2) 為替予約の締結

①直々差額(発生時の直物為替相場と予約時の直物為替相場の差額)

直々差額は、全額当期の為替差損益として計上する。

為替差損益 2,000 // 短(長)期借入金 2,000
 $\$1,000 \times (102円/\$ - 100円/\$) = 2,000$

②直先差額(予約時の直物為替相場と予約レートの差額)

直先差額は、便宜的な経過勘定として処理する。

短(長)期借入金 1,000 // (長期)前受収益 1,000
 $\$1,000 \times (101円/\$ - 102円/\$) = \Delta 1,000$

※ 決済日が決算日から1年を超える場合には、全額を長期前払費用(または長期前受収益)とする。1年以内となった決算時に、全額を前払費用(または前受収益)に振替える。

(3) 決算時

①予約日から決済日までの期間にわたり、為替差損益として(通常)月割配分する。

(長期)前受収益 200 // 為替差損益 200

②利息の調整項目(支払利息または受取利息)として表示することもできる。

(長期)前受収益 200 // 支払利息 200

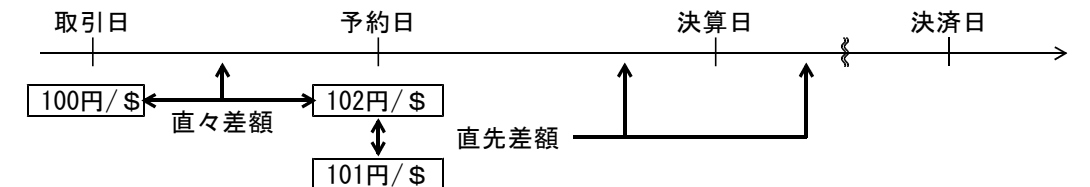
(4) 翌期首

— 仕訳不要 —

(5) 取引の決済時

予約レートで決済処理を行うとともに、繰越された直先差額を損益に振替える。

短(長)期借入金 101,000 // 当座預金 101,000
(長期)前受収益 800 // 為替差損益 800



2. 取引発生日以前の為替予約

(1) 現金収支を伴う取引

＜設 例＞		直物為替相場	予 約 レ ー ト
\$1,000の借入を行った。 同時に、為替予約を締結した。 為替相場の推移は右のとおり。	為替予約の締結 取引の発生時	100 円	101 円
	決 算 時	103 円	102 円
	取引の決済時	105 円	—

①取引の発生時

予約が付されているものは予約レート、それ以外は発生時の直物レート(100円)で換算する。
 当 座 預 金 (SR) 100,000 // 短(長)期借入金 (FR) 101,000
 (長期)前払費用 1,000 //

②決 算 時

直先差額を決済日までの期間にわたり、為替差損益として(通常)月割配分する。
 為 替 差 損 益 200 // (長期)前払費用 200

③取引の決済時

短(長)期借入金 101,000 // 当 座 預 金 101,000
 為 替 差 損 益 800 // (長期)前払費用 800

(2) 現金収支を伴わない取引

＜設 例＞		直物為替相場	予 約 レ ー ト
\$1,000の仕入を行った。 同時に、為替予約を締結した。 為替相場の推移は右のとおり。	為替予約の締結 取引の発生時	100 円	101 円
	決 算 時	103 円	102 円
	取引の決済時	105 円	—

①取引の発生時

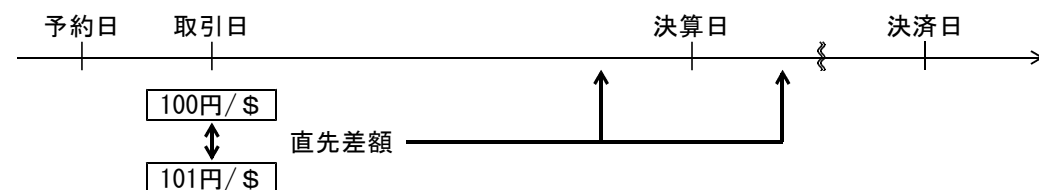
予約が付されているものは予約レート、それ以外は発生時の直物レート(100円)で換算する。
 仕 入 (SR) 100,000 // 買 掛 金 (FR) 101,000
 (長期)前払費用 1,000 //

②決 算 時

直先差額を決済日までの期間にわたり、為替差損益として(通常)月割配分する。
 為 替 差 損 益 200 // (長期)前払費用 200

③取引の決済時

買 掛 金 101,000 // 当 座 預 金 101,000
 為 替 差 損 益 800 // (長期)前払費用 800



3. 財務諸表の表示

(1) 各期間に配分された(長期)前払費用および(長期)前受収益

①原 則

損益計算書に、為替差損益として表示する。

②容 認

利息の調整項目として、支払利息(または受取利息)に加減算して表示することもできる。

支 払 利 息 200 // (長期)前払費用 200

(2) 翌期に繰越される(長期)前払費用および(長期)前受収益

貸借対照表に、(長期)前払費用および(長期)前受収益として、固定資産(投資その他の資産)および固定負債の部に両建表示する(相殺不可)。

ただし、対象となる外貨建資産・負債の決済日が対象対照表日から1年以内に到来する場合には、流動資産および流動負債の部に両建表示する。

前 払 費 用 200 // (長期)前払費用 200

ex. 長期借入金 ⇒ 長期前払費用
 短期借入金 ⇒ 前払費用
 1年内返済長期借入金 ⇒ 前払費用

(3) 現金収支を伴わない取引の簡便法

①取引の発生時

取引全体を予約レートで換算する(以降、予約レートで処理)。

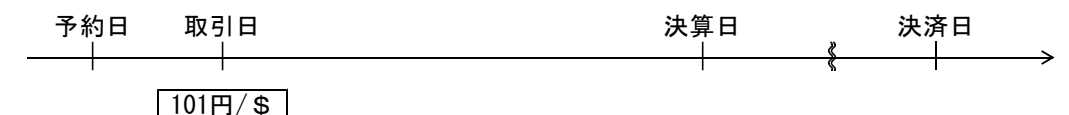
仕 入 (FR) 101,000 // 買 掛 金 (FR) 101,000

②決 算 時

— 仕 訳 不 要 —

③取引の決済時

買 掛 金 101,000 // 当 座 預 金 101,000

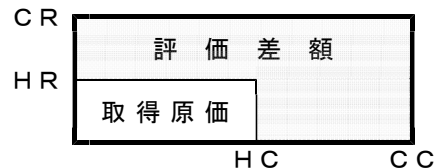


8-3 外貨建有限価証券の期末評価

①【売買目的有限価証券】

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の時価(C C) × 決算時レート(C R)」



(2) 評価差額の処理

「評価損益」として、当期の損益計算書に表示する。

① 換算額 > 簿価の時

有価証券	×××	//	有価証券評価益	×××
------	-----	----	---------	-----

② 換算額 < 簿価の時

有価証券評価損	×××	//	有価証券	×××
---------	-----	----	------	-----

②【満期保有目的の債券】

1. 取得原価で評価する場合

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の取得原価(H C) × 決算時レート(C R)」



(2) 換算差額の処理

「為替差損益」として、当期の損益計算書に表示する。

① 換算額 > 簿価の時

投資有価証券	×××	//	為替差損益	×××
--------	-----	----	-------	-----

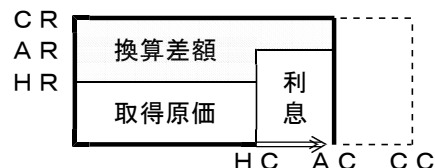
② 換算額 < 簿価の時

為替差損益	×××	//	投資有価証券	×××
-------	-----	----	--------	-----

2. 償却原価で評価する場合

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の償却原価(A C) × 決算時レート(C R)」



(2) 償却額(利息)の計上

「外貨建の償却額 × 期中平均レート(A R)」

(3) 為替差損益の算定

為替差損益 = (1) - 取得原価 - (2)

投資有価証券	×××	//	有価証券利息	×××
		//	為替差損益	×××

3. 為替予約を付し、振当処理を採用する場合

(1) 取引日

額面金額を先物為替相場(F R)により円換算した額を、貸借対照表価額とする。

投資有価証券	×××	//	現金預金	×××
		//	(長期)前受収益	×××

(2) 決算日

① 原則

期日の属する期までの期間にわたり「為替差損益」として配分する。

(長期)前受収益	×××	//	為替差損益	×××
----------	-----	----	-------	-----

② 容認

利息(有価証券利息、社債利息)の調整項目として加減算して表示することもできる。

(長期)前受収益	×××	//	有価証券利息	×××
----------	-----	----	--------	-----

③【子会社株式および関連会社株式】

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の取得原価(H C) × 取得時レート(H R)」



(2) 換算差額の処理

換算差額は発生しないので、処理なし。

※ 略 語

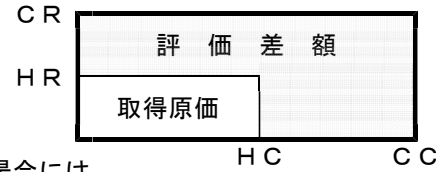
- (1) H C (Historical Cost) : 取得原価
 (2) C C (Current Cost) : 現在原価
 (3) A C (Amortised Cost) : 償却原価

4【その他有価証券】

1. 市場価格のある有価証券

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の時価(C C) × 決算時レート(C R)」



(2) 評価差額の処理

資本の部に計上して税効果会計を適用する。
ただし、部分資本直入法において評価差損が発生した場合には、
当期の損益計算書に表示し、税効果会計を適用する。

① 換算額 > 簿価の時

投資有価証券	× × ×	//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×

② 換算額 < 簿価の時

(全部資本直入法)

株式等評価差額金	× × ×	//	投資有価証券	× × ×
繰延税金資産	× × ×	//		

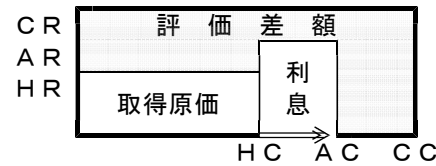
(部分資本直入法)

投資有価証券評価損	× × ×	//	投資有価証券	× × ×
繰延税金資産	× × ×	//	法人税等調整額	× × ×

(3) 償却原価法を適用する場合(原則)

① 貸借対照表価額

「外貨建の時価(C C) × 決算時レート(C R)」



② 償却額(有価証券利息)

「外貨建の償却額 × 期中平均レート(A R)」

③ 評価差額の算定

貸借対照表価額 - 取得原価 - 償却額

投資有価証券	× × ×	//	有価証券利息	× × ×
		//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×

(4) 債券についての特例

① 償却原価法を適用しない場合

金銭債権との類似性を考慮して、取得原価の
換算差額に相当する部分を「為替差損益」として
処理することができる。



投資有価証券	× × ×	//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×
		//	為替差損益	× × ×

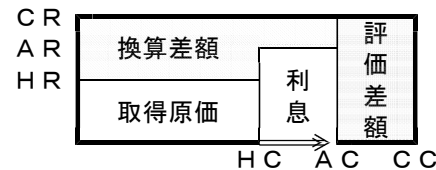
② 償却原価法を適用する場合(容認)

・ 償却額(有価証券利息)

「外貨建の償却額 × 期中平均レート(A R)」

・ 為替差損益の算定

貸借対照表価額 - 取得原価 - 償却額

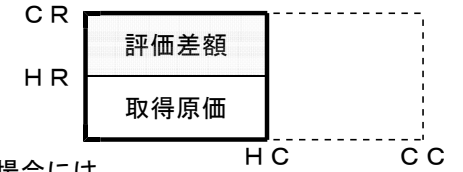


投資有価証券	× × ×	//	有価証券利息	× × ×
		//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×
		//	為替差損益	× × ×

2. 市場価格のない有価証券

(1) 貸借対照表価額

「外貨建の取得原価(H C) × 決算時レート(C R)」



(2) 評価差額の処理

資本の部に計上して税効果会計を適用する。
ただし、部分資本直入法において評価差損が発生した場合には、
当期の損益計算書に表示し、税効果会計を適用する。

① 換算額 > 簿価の時

投資有価証券	× × ×	//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×

② 換算額 < 簿価の時

(全部資本直入法)

株式等評価差額金	× × ×	//	投資有価証券	× × ×
繰延税金資産	× × ×	//		

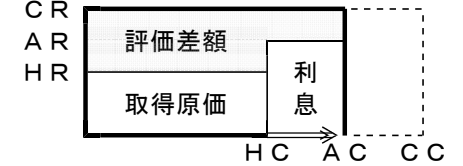
(部分資本直入法)

投資有価証券評価損	× × ×	//	投資有価証券	× × ×
繰延税金資産	× × ×	//	法人税等調整額	× × ×

(3) 償却原価法を適用する場合(原則)

① 貸借対照表価額

「外貨建の償却原価(A C) × 決算時レート(C R)」



② 償却額(有価証券利息)

「外貨建の償却額 × 期中平均レート(A R)」

③ 評価差額の算定

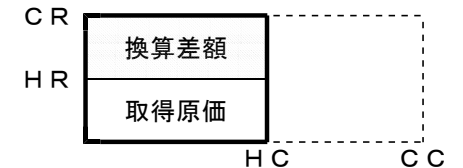
貸借対照表価額 - 取得原価 - 償却額

投資有価証券	× × ×	//	有価証券利息	× × ×
		//	株式等評価差額金	× × ×
		//	繰延税金負債	× × ×

(4) 債券の場合の特例

① 償却原価法を適用しない場合

金銭債権との類似性を考慮して、取得原価の
換算差額に相当する部分を「為替差損益」として
処理することができる。



投資有価証券	× × ×	//	為替差損益	× × ×
--------	-------	----	-------	-------

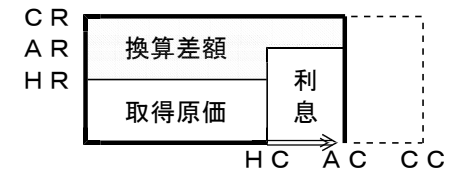
② 償却原価法を適用する場合(容認)

・ 償却額(有価証券利息)

「外貨建の償却額 × 期中平均レート(A R)」

・ 為替差損益の算定

貸借対照表価額 - 取得原価 - 償却額

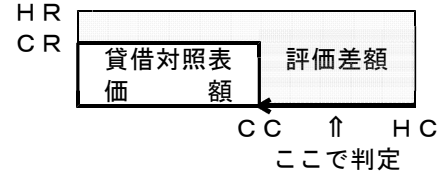


投資有価証券	× × ×	//	有価証券利息	× × ×
		//	為替差損益	× × ×

6【減損処理】

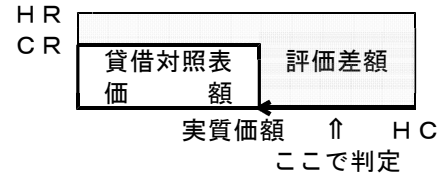
1. 時価のある有価証券(売買目的有価証券を除く)

(1) 時価が著しく下落したとき
回復の見込みがあると認められる場合を除き、
時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は
当期の損失として処理しなければならない。



2. 時価のない株式

(1) 実質価額が著しく低下したとき
相当の減額をなし、評価差額は当期の損失と
して処理しなければならない。



3. 会計処理

(1) 貸借対照表価額
「外貨建時価(または実質価額) × 決算時レート(CR)」

(2) 評価差額の処理
評価損として当期の損益計算書に表示する(⇒ 税効果会計の適用はない)。

投資有価証券評価損 × × × // 投資有価証券 × × ×
(特別損失)

8-4 外貨建新株予約権、新株予約権付社債

1【新株予約権】

1. 発行時

(1) 原則
発行時の直物為替相場により換算する。
当座預金 (HR) × × × // 新株予約権 (HR) × × ×

(2) 為替予約が付され振当処理を採用している場合
当座預金 (FR) × × × // 新株予約権 (FR) × × ×

2. 決算時

— 仕訳不要 —

3. 権利行使時

新株の発行価額は新株予約権の発行価額と行使に伴う払込金額の合計額であり、原則として、
総額が資本金組入額であるが、1/2を超えない金額は資本準備金とすることができる。

当座預金 (CR) × × × // 資本金 × × ×
新株予約権 (HR) × × × // (資本準備金 × × ×)

4. 権利行使期間の満了

権利行使期間が満了し新株予約権が失効したときは、失効した会計年度で該当する部分の新株
予約権の金額を特別利益として処理する。

新株予約権 (HR) × × × // 新株予約権戻入益 × × ×

2【新株予約権付社債】

1. 発行時

(1) 原則
発行時の直物為替相場により換算する。
当座預金 (HR) × × × // 社債 (HR) × × ×

(2) 為替予約が付され振当処理を採用している場合
当座預金 (FR) × × × // 社債 (FR) × × ×

2. 決算時

決算時の直物為替相場により換算する。
為替差損 × × × // 社債 × × ×
または
社債 × × × // 為替差益 × × ×

3. 権利行使時

新株の発行価額は社債の権利行使時の為替相場による換算額であり、原則として、総額が資本
金組入額であるが、1/2を超えない金額は資本準備金とすることができる。

社債 (HR) × × × // 資本金 (CR) × × ×
為替差損 × × × // (資本準備金 (CR) × × ×)