

第6回 グループ法人の税務と会計

(付：外貨建取引の会計)

Foreign Currency Translation



会計と経営のブラッシュアップ
平成24年8月6日
山内公認会計士事務所

本レジュメは、企業会計基準及び次の各書を参考にさせていただいて作成した。(財務会計論Ⅱ 佐藤信彦外著 H23年4月中央経済社発行)
(ゼミナール現代会計入門第8版 伊藤邦雄著 H22.4日本経済新聞社発行)(利速会計入門 井尻雄士著 H2日本経済新聞社発行)

I. グループ法人税制

平成22年度税制改正(H22.10.1)によって、グループ経営の実態を反映させることを目的として、創設された制度である。組織再編制度や昨今のグループ法人の一体的運営が進展している状況下、課税上の障害(単体緩和)を除く必要があり、また資本の部の税制についても課税上の弊害を改める必要(規制)があった。

1. 主要な規定

(1) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益の繰延

譲渡損益を取引の時点では計上せず、

- ① その資産をグループ外へ移転した時
- ② 更に他のグループ内法人へ移転した時

に、当初移転を行った法人において計上する。

(譲渡調整資産、帳簿価額1,000万円以上のもの)

- ① 固定資産(減価償却資産、土地等)
- ② 棚卸資産である土地等
- ③ 有価証券(売買目的有価証券を除く)
- ④ 金銭債権
- ⑤ 繰延資産

(各国の税制)

	グループ法人間譲渡取引	100%親子間配当
アメリカ	譲渡損のみ繰延	課税なし
イギリス	譲渡損益の繰延	//
ドイツ	繰延なし	配当の95%が課税なし
フランス	//	//

本レジュメはブラッシュアップ日迄にホームページに up してあります

<http://yamauchi-cpa.net/index.html>



山内公認会計士事務所
yamauchi@cosmos.ne.jp

2. グループ法人税制（とは？）

H22.08.07

100%グループ法人

その他 100%未満

備考

（事業部門分社化、子会社化）

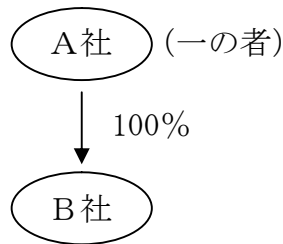
経営責任の明確化

迅速な経営判断、戦略立案

効率的な資源配分

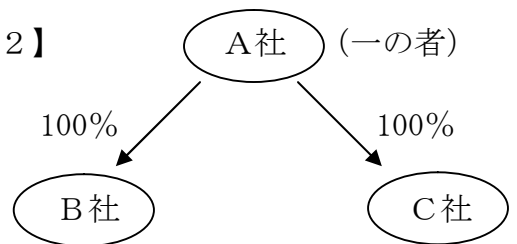
（100%グループ内法人とは）

【例1】



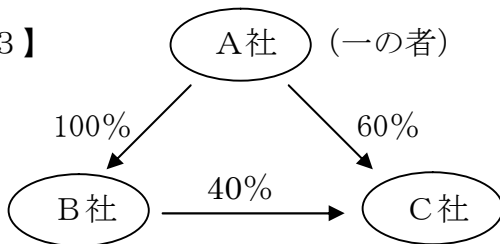
〔A社とB社は100%グループ内法人〕

【例2】



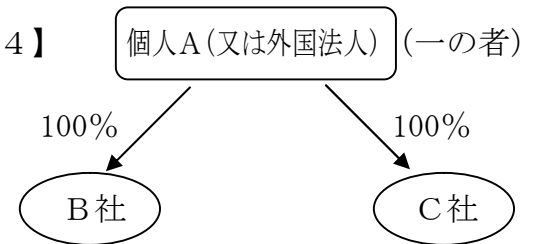
〔A社、B社及びC社は100%グループ内法人〕

【例3】



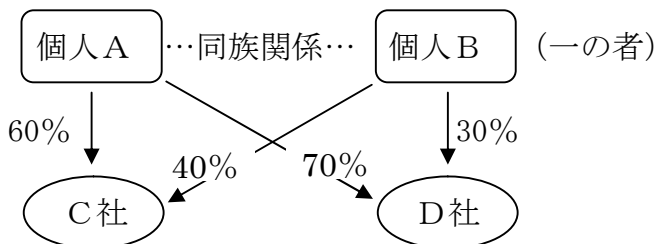
〔A社、B社及びC社は100%グループ内法人〕

【例4】



〔B社とC社は100%グループ内法人〕

【例5】

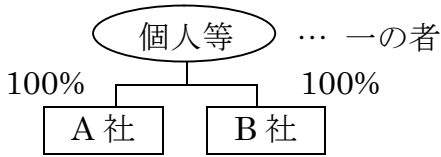


〔C社とD社は100%グループ内法人〕

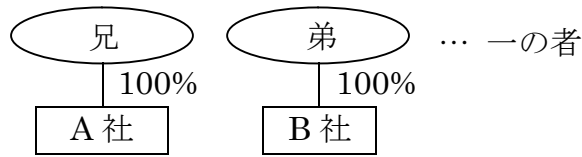
※譲渡損益の課税繰り延べの対象となるのは、**内国法人間の取引に限定**され、「個人－法人」又は「外国法人－内国法人」の間での取引は対象とならない。

100%グループの図

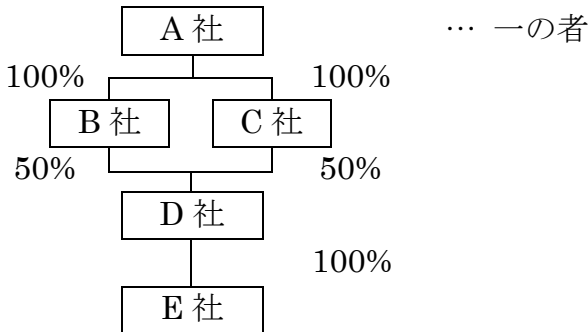
①個人等の支配する 100%グループ



②同族関係等の支配する 100%グループ



③グループ内の完全支配関係



(同族関係者の範囲)

第四条 法第二条第十号（同族会社の意義）に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
 - 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - 三 株主等（個人である株主等に限る。次号において同じ。）の使用人
 - 四 前三号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
 - 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- 〈法人税法施行令 4 条 1 号〉

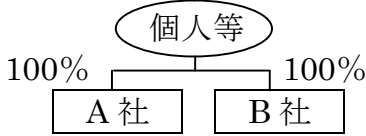
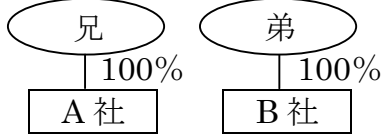
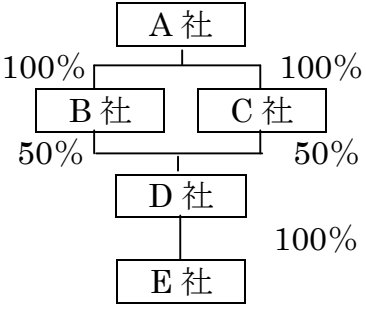
(発行株式等の全部 (100%) の保有)

- (1) 自己株式 — 発行済株式等の総数から除外する（法法 2 一 二 の 七 の 五）
- (2) 従業員持株会株式 — 保有割合が 5%未満である場合は、発行済株式数から除外して保有割合を判定する（法令 4 の 2②一）
- (3) ストックオプションの行使による役員株式 — (2) と合せて 5%未満の判定を行う（法令 4 の 2②二）

グループ法人チェックリスト

()

H22.04.03

NO	チェック 事項	結 果
①個人等の支配する 100%グループ	②同族関係等の支配する 100%グループ	③グループ内の完全支配関係
		
1.	グループ一覧表の入手 (KN 等サンプル)	
2.	グループ概要図の作成 (Mi 等サンプル)	
3.	グループ法人の決定	
4.	グループ法人税制の注意事項	

グループ法人税制（譲渡損益）

		完全支配関係 100%グループ法人	その他 100%未満	備 考
(譲渡損益の繰延べ)				H24.07.27 H22.08.06 H22.03.25 H22.03.18 H22.10.1 適用
譲渡損益調整資産（簿価 10 百万円以上） 創設営業権、資産調整勘定を除く				
内国法人間	繰延	繰延なし		<ul style="list-style-type: none"> ・ 適格事後設立廃止 ・ グループ会社を利用した税負担の調整困難化（譲渡損の活用不可） ・ グループ内での円滑な資産配分の可能（譲渡益の心配解除） ・ 譲渡後もトレースの必要性 ・ 100%グループとその他間の不公平？ ・ グループの頂点が「個人」でもグループ法人単体課税制度の対象になる。 ・ オーナー企業については、100%グループのチェックをしておく必要がある。 ・ グループに係る譲渡損益の繰延はあくまで内国法人間の取引に限定される ・ 個人支配と法人支配の区分
一定外資産（10 百万円未満）	繰延なし	なし		
個人－法人	なし	なし		
外国法人－法人	なし	なし		
課税	再譲渡時等 (外部へ譲渡した時) (公益法人等は適用されない)	なし		
判定単位	建物 — 1 棟ごと 機械 — 1 生産設備ごと 土地 — 1 筆ごと 有証 — 銘柄ごと			
完全支配関係	資産の譲渡の時点			
減価償却	譲渡損益調整額×(譲受法人の損金算入償却費/譲受法人の取得価額)			

グループ法人税制（受取配当）

H24.07.27

H22.08.06

H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
（受取配当）			H22.4.1 適用
益金不算入	あり 100%	あり 100% 所有率 25%未満 50%	
負債利子控除	控除不要	あり	
	配当法人（内国法人）		
	受取法人（配当の計算期間を通じて完全支配関係が必要）		

グループ法人税制（寄付金・受贈益）

H24.07.27

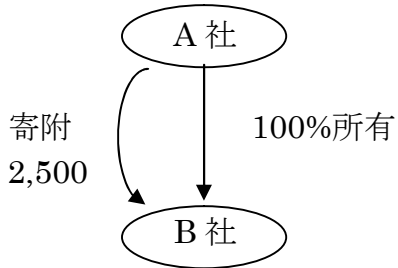
H22.08.06

H22.03.18

	100%グループ法人	その他 100%未満	備 考
(寄付金)	支払側－全額損金不算入 受入側－ 〃 益金 〃	寄付金 受贈益	H22.10.1 適用 ・ 双方で流出項目となるか？留保か？ ・ 相続税対策（資産減として）利用されないか？ 利益積立金の移転方法 従って法人による完全支配関係に限られる ・ 相続税の財産評価と利益積立金の違い ・ 個人 100%グループの制約
寄附仕訳	A 社 寄 附 金 ××× 現 金 ××× (損金不算入)		
		B 社 現 金 ××× 受 贈 益 ××× (益金不算入)	
無償(低額)譲渡	A 社 株 式 ××× 受 贈 益 ××× (益金不算入)		
		B 社 寄 附 金 ××× 株 式 ××× (原価) 株式売却益 ××× (差額) 譲渡損益調整損 ××× 譲渡損益調整勘定 ××× (差額)	

グループ内法人間の寄附

H24.07.27



(A社の処理)

寄附金	2,500	現金	2,500
B株式	2,500	利益積立金	2,500

- (1) A社は、B株式について受贈益の額 2,500 に持分割合 100%を乗じた金額 2,500 を利益積立金に加算するとともに、Bの帳簿価額に加算
- (2) A社の別表四 — 寄附金の損金不算入額 (加算・流出) 2,500

(B社の処理)

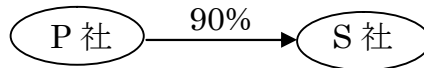
現金	2,500	受贈益	2,500
----	-------	-----	-------

- (1) 別表四 — 受贈益の益金不算入額 (減算・流出) 2,500

グループ法人税制（自己株式の譲渡等）

H24.07.27
H22.08.06
H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
(みなし配当等)			H22.10.1 適用
益金不算入	あり	あり 100% 所有率 25%未満 50%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 100%グループとその他で不公平？ ・ 譲渡損益を計上しないということは？ みなし、永久処理
負債利子控除	控除不要	あり	
株式の譲渡損益	廃止 繰延ではない	あり	



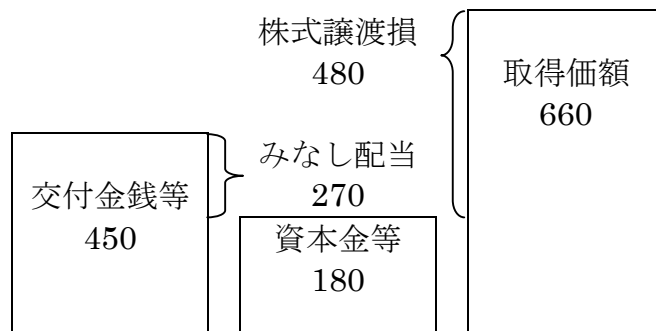
90%所有、対価 450、取得価額 660

(S社の処理)

利益積立金	270	現 金	450
資本金等	180		

(P社の処理)

現 金	450	みなし配当	270
		(益金不算入)	
		資本金等	180
資本金等	180	S社株式	660
株式譲渡損	480		
	(損金算入)		



資本関係取引税制（みなし配当と譲渡損益）

H24.07.27
H22.08.07
H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
(自己株式取得予定株式のみなし配当の益金不算入の不適用)			H22.10.1 適用
受取配当の益金不算入	適用	不適用 (※)	100%グループ法人 については、譲渡損 益の廃止が優先され る
この場合の譲渡損益	なし (不適用)	有 (適用)	譲渡対価の額と譲渡原 価の額の差となる

(予定の範囲)

公開買付（TOB）、組織再編（反対株主買取請求）など取得請求権
や取得条項は含まない

(※)自己株式として取得され
ることを予定して取得し
た株式が自己株式として
取得された際に生ずるみ
なし配当については益金
不算入制度を適用しない
ことになった。(完全支配
関係を除く)

グループ法人税制（現物分配・抱合株式）

H24.07.27

H22.08.06

H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
(現物分配)			H22.10.1 適用
譲渡損益	繰延？簿価譲渡？	あり	<ul style="list-style-type: none"> ・グループ間での資産配分の円滑化 ・孫会社の子会社化容易 ・子会社から親会社への現物配当 ・無時価組織再編 ・簿外譲渡？繰延？ ・配当、みなし配当の発生？ ・譲渡直前の帳簿価額による譲渡？
源泉徴収	不要	あり	
(抱合株式)			
譲渡損益	計上なし？	計上なし？	

(重) 発行法人への株式の譲渡等の改正方向

H22.03.19

H22.02.08

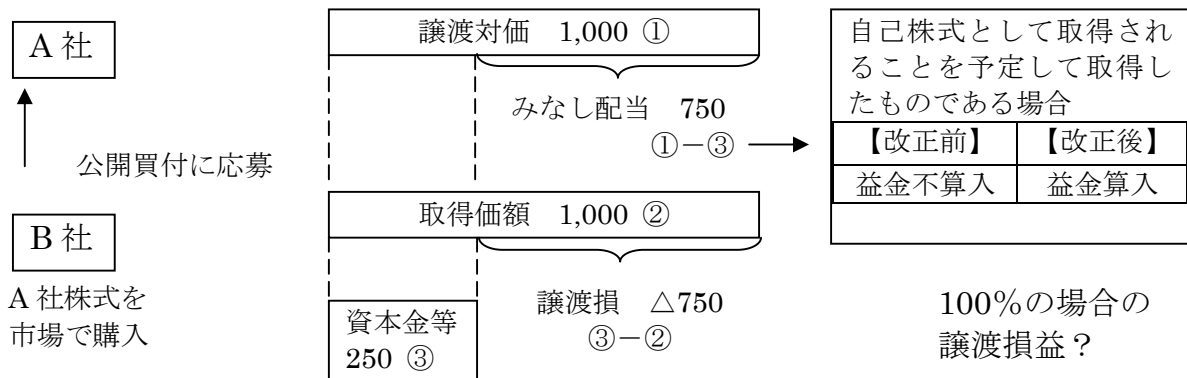
自己株式として取得されることを予定して取得した株式で、自己株式として取得された際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度を適用しない。

(従前)

株式を発行法人に対して譲渡等した場合に、みなし配当については受取配当等の益金不算入制度を活用しつつ、株式譲渡損のみを実現させることが可能。

(改正)

その株式が、自己株式として取得されることを予定して取得したものである場合、その譲渡の際に生ずるみなし配当については、益金不算入制度を適用しないこととなります。【平成22年10月1日以後の譲渡から適用】



(会計税務処理) 取得時 有価証券 1,000 / 現金 1,000

売却時 現金 1,000 / 有価証券 1,000

税務調整 売却損 750 / みなし配当 750

③ - ② = $\Delta 750$ 750 ① - ③
 売却損 損金算入 受取配当 益金不算入

1. 他のこととの整合性のチェック
2. 自己株式として取得される株式の評価
3. 自己株式の取得の株主総会、取締役会の承認等

グループ法人税制（中小企業特例）

H24.07.27
H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
（中小企業特例の制限）			H22. 4. 1 適用？
5 億円以上の親法人の子法人	特例適用なし	親法人 5 億円未満 適用あり	
特定同族会社の留保金課税	適用あり	適用なし	
交際費等の損金不算入の定額控除制度	適用なし	適用あり	
欠損金の繰戻還付	〃	〃	
中小軽減税率	〃	〃	
貸倒引当金の法定繰入率	〃	〃	
欠損金の繰戻還付	〃	〃	

グループ法人税制（子法人の繰越欠損金額の引継）

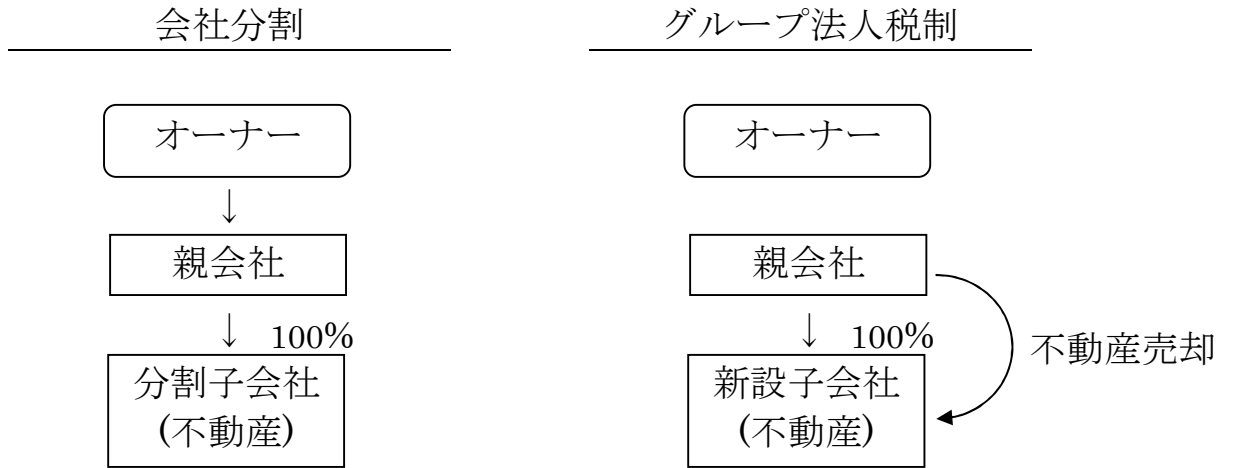
H22.08.06
H22.03.18

	<u>100%グループ法人</u>	<u>その他 100%未満</u>	<u>備 考</u>
--	-------------------	-------------------	------------

親会社の事業分割等（１）

H24.07.23

H24.03.19



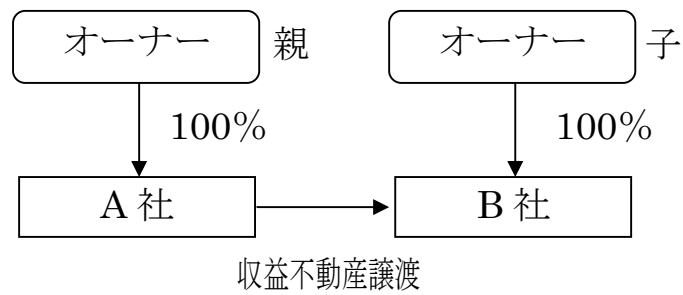
・ 不動産取得税	—	有	
・ 株式買取請求権	有	—	
・ 不動産売却時課税 (時 価 10 億円) (引 継 5 億円) (親会社の時価評価)	子会社 — (5 億円) (変動なし)	親会社 (10 億円) — (変動なし)	
・ 親会社評価	同(子会社評価)	同(別表 5)	
・ 株式保有会社	要検討	—	

親会社の事業分割等（2）

H24.07.23

H24.03.19

グループ法人税制の活用



	A社	B社
・ 不動産売却	課税繰延	—
・ A会社評価(類似) (類似)	(下)	—
(純財産)	(同)	—
・ 売却時期の調整	可	可
・ P/L 利益効果	移転	受取
・ B/S 含み益	不移転	—

グループ法人税制（連結納税）

H24.07.27

H22.03.18

	改正前	改正後	備 考
(連結納税)			H22.4.1 適用
子会社の 開始前、加入前 の単体青色欠損金	持込禁止 切捨て	個別子法人の所得 の範囲内で持込可	? 以前の切捨ては
グループ内寄付金	支配側－寄付金 受取側－受贈益	－損金不算入 －益金不算入	
連結納税	承認申請－6ヶ月前	－3ヶ月前に緩和	・連結納税の利用促進

資本関係取引税制（清算課税）

H24.07.27
H22.08.08
H22.03.18

	～H22.9.30	H22.10.1～	備 考
（解散時期の課税方式）			H22.10.1 適用
清算課税	適用（財産法）	廃止	・ 期限切れ欠損金の改正
通常課税	なし	適用（損益法）	・ H22.9.30 以前解散法人は従前の例（旧法適用）か？
期限切れ欠損金		無効となった欠損金 架空の資産 仮装経理？	・ 法律案要綱 ー 上記の改正は、 H22.10.1 以後に解散が行われる場合 について適用する
解散事業年度	会 494①		
	会 475（解散）の場合の日の翌日から始まる 各 1 年の期間 → <u>清算事務年度となる。</u>		
	(MZ) H22.9.30 解散 翌事業年度 → H22.10.1—H23.9.30		
	(問題) グループ法人の特別扱い可 (譲渡損益の繰延可)		
	→ そうすると両方使える		
	1) 譲渡損益の繰延 敷地の譲渡		
	2) 600 百万円の清算所得控除		(これは大きい)

清算所得と利益積立金

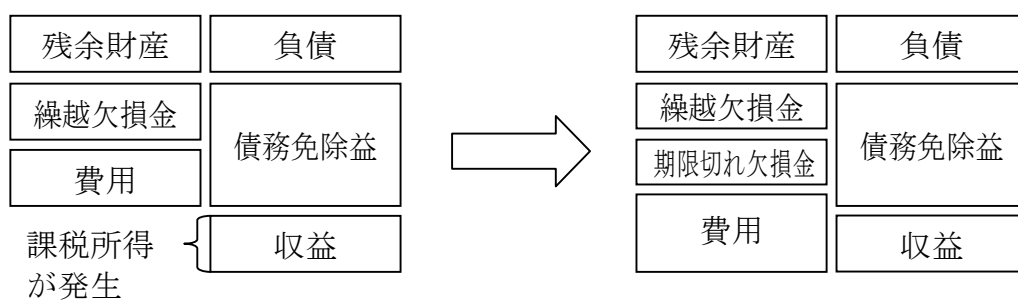
H22.04.05

解散前		清 算	結 了
P/L	0	△600	—
P/L ^〳	△600	0	—
B/S	2,600	2,000	2,000
B/S ^〳	2,000	2,000	2,000
利益積立			
別表五（一）	1,600	1,000	△1,000
別表五（一） ^〳	1,000	1,000	△1,000
清算所得			1,000

清算所得課税の廃止

解散時の残余財産がない場合の取扱い

- 税制改正により解散後も通常の所得計算になることから債務免除益課税に対する手当てがなされた。
- 解散した場合において、残余財産がない場合と見込まれるときには、その清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額で政令で定めるものに相当する金額は、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。(法法 59③)



課税所得がなし

通常の所得課税に変わるため、債務免除益に対する手当てが必要になる。

解散した場合において実質的に債務超過である場合には、期限切れ欠損金の損金算入を認める方向である。

期限切れ欠損金の損金算入

H24.07.27

- ・ 解散時、残余財産確定時の貸借対照表及び残余財産確定時の損益計算書は以下のとおり
- ・ 残余財産確定時の所得金額は？

(解散時の貸借対照表)

資 産	100	負 債	1,000
欠損金	1,000		
		解散時の資本金等	100

債務超過 900

- (1) 残余財産確定時の損益計算書
- | | |
|-------|-----|
| 債務免除益 | 900 |
| 費用 | 0 |
| 当期利益 | 900 |
- (2) 青色欠損金
- | | |
|--|-----|
| | 500 |
|--|-----|

(残余財産確定時の貸借対照表)

欠損金	1,000	負 債	900
		⇒債務免除益	
		解散時の資本金等	100

別表四

当期利益	900
加算	
減算	
差引計	
欠損金の当期控除額	-900
所得金額	0

- ・ 欠損金の当期控除額 900 は、(A)繰越欠損金 500+(B)期限切れ欠損金の当期控除 400
- ・ 期限切れ欠損金の当期控除=(A)と(B)のいずれか少ない額=400
- (A)=期首欠損金(別表五(一)の利益積立金の期首残高)1,000-繰越欠損金 500=500
- (B)=控除前当期所得金額 900-繰越欠損金 500=400

H22 改正税法

H24.08.01
H22.08.06
H22.03.25
H22.08.08 H22.03.17
H22.03.02
H22.02.24

改正項目	改正の効果等	検討事項 (1)	検討事項 (2)
<p>(グループ法人単体税制)</p> <p>1. 完全支配関係のある内国法人間の取引 完全支配関係とは、同族関係者の範囲 (1) 資産の譲渡取引の損益計上の繰延べ (法 81 の 10①) 資産等の再譲渡時に課税 (法 61 の 13②、令 122 の 14④) (1,000 万円未満簿価の譲渡損益調整資産は除外) (2) 受取配当の益金不算入 (法 23、81 の 4) (負債利子控除の不適用) (3) 適格事後設立制度の廃止 (4) 寄附金 (法 25 の 2、37②、81 の 6②) 支出側：損金不算入 受取側：益金不算入 (無利息融資可) 完全支配関係法人のみ (個人支配法人は除く) 個人は帳簿価額修正 (5) 適格現物分配 (等により孫会社子会社を子会社化させること) 支出側は簿価譲渡、受入側は益金不算入 (6) 自己株式の譲渡損益の廃止 (永久みなし処理) 株式等の譲渡対価の額 (D) は、譲渡取得原価 (E) と同額とされ、譲渡損益 (F) は生じないこととされた (法 61 の 2⑩、令 8①十九) 但し、譲渡損益 (F) が生じないだけでみなし配当 (C) は変化しない。 (7) 100%子法人の中小企業特例の見直し 資本金 5 億円以上の親法人の子法人 中小企業向け特例措置の不適用 軽減税率、還付、特定同族、交際費枠、繰戻還付 (8) グループ経営に対して税制の障害を排し、経営活動向上 ・グループ内の経営資源の配分の適正化 ・経営に中立の税制</p>	<p>H22. 10. 1 から適用</p> <ul style="list-style-type: none"> グループ間法人の資産移動の円滑化 発行済株式全株式を直接・間接保有 (5%未満の従業員持株会などを除く) グループ外に移転の時に課税 資産等とは簿価 1,000 万円以上の固定資産等 受取配当金の処理 株式交換、移転の改正 (2)、(6) は H22.4.1 以後開始事業年度から 交付金等の額 (A) - 資本金等の対応額 (B) = みなし配当 (C) (法 24①) 交付金等の額 (A) - みなし配当 (C) = 株式等譲渡対価の額 (D) (法 61 の 2①) 株式等譲渡対価の額 (D) - 譲渡取得原価 (E) = 株式等譲渡損益 (F) 目的 	<p>1. 完全支配関係 (100%グループ) (1) 譲渡損益を繰延べる場合 —財団法人の取扱い? —完全支配関係となるか? —財団法人は全株式の分母となるか? —同族会社 時との違い? (6) 影響は —自己株式取引の譲渡損益は永久みなし処理 —完全支配関係でなければ譲渡損益は可能か? —みなし配当の益金不算入は影響なし —資本に関する取引等と同じか?違いは? —連結納税との違い?</p>	<ul style="list-style-type: none"> 完全支配を無くせば (99.9%)..... 売却益の計上可 (不振子会社から等) 逆の面からの考慮 (悪用も含め) 顧客先の活用チェック 親子会社の場合

グループ経営への課税の枠組みの改正

	対象企業の範囲		
	広い 単体納税制度	グループ法人 単体課税制度	狭い 連結納税制度
①グループ内取引等に関する税制の整備	×	○	○
②連結納税制度の見直し	×	×	○
③その他 (資本に係る取引等に係る税制の見直し)	○ (一部)	○	○

改正項目	改正の効果等	検討事項（1）	検討事項（2）
（資本に関する取引等）	H22. 10. 1 から適用		
<p>1. みなし配当の際の譲渡損益</p> <p>（1）100%グループ内の内国法人の株式を発行人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しない</p> <p>（自己株式の買取り、資本払戻、解散等）</p> <p>（2）</p> <p>2. 自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当等の益金不算入の不適用</p> <p>・具体的な場合？</p> <p>（1）みなし配当については、益金不算入制度を不適用</p> <p>（2）譲渡損益はそのまま適用可 みなし配当部分を計算してOK</p> <p>（3）予定取得とは具体的に何か？</p> <p>3. 抱合株式については、譲渡損益を計上しない</p> <p>4. 適格合併等の場合の欠損金の制限措置の見直し</p> <p>会社設立時から特定資本関係にある法人との間の適格合併等の欠損金の制限措置を廃止</p> <p>5. 分割型分割の際のみなし事業年度の廃止</p>	<p>(100%グループ内法人のみ株式譲渡損益の禁止)</p> <p>みなし配当の益金不算入は存続</p> <p>取得費を資本等の額として譲渡損益なし</p> <p>(100%グループ以外の場合との比較?)</p> <p>譲渡損がない分、みなし配当が小(損)</p> <p>譲渡益がない分、みなし配当が大(得)</p> <p>みなし配当に影響するか</p> <p>(100%グループ以外)</p> <p>予定取得の場合</p> <p>みなし配当の益金不算入不適用</p> <p>但し、譲渡損益の適用可</p> <p>(100%グループ)</p> <p>みなし配当の益金不算入適用可</p> <p>但し、譲渡損益の実現適用不可</p>	<p>1. 100%グループとなるか否か？</p> <p>財団法人、共済会の所有株の見方</p> <p>共済会と持株会の違い</p> <p>1-2 別表4の調整で損加算、益減算の留保</p> <p>1-3 会社法の親会社株の所有禁止規定？</p> <p>2. （1）自己株を予定した取引とは（事実認定）？</p> <p>（2）各社の取引時期はいつか？</p> <p>（3）100%グループは前頁1(6)とダブル適用か？</p> <p>ダブルにはならない、単に配当のみ</p> <p>3. 自己株を所有した会社の相続評価</p> <p>（1）類似業種評価は前期末評価のため変化なし</p> <p>—但し翌期評価は高めとなる恐れ？</p> <p>（2）純財産評価は財産評価のゆがみ分（取引価額）が微変動</p>	

改正項目	改正の効果等	検討事項（１）	検討事項（２）
<p>（清算所得課税の廃止）</p> <p>通常の所得課税方式への移行 債務超過の場合の期限切れ欠損金の損益 算入特例あり（期限切れとなった青色欠損金） 清算直前の債務免除益対策の特例</p> <p>（目的） 清算 — 単体の視点 → 消滅 連結の視点 → 親法人の事業吸収</p>	<p>H22. 10. 1 から適用</p> <p>H22. 10. 1 以後の解散の清算中の事業年度から適用</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 期限切れ欠損金の有効化 但し、不存在的損金は含まず （仮装経理分は OK か？） ・ 解散損失の取扱いに注意 	<p>（１） 図表参照</p> <p>（２）</p> <p>（３） H22. 10. 1 前解散の取扱い？ 清算中の事業 は従前どおりかーOK</p>	

（租税回避行為への対応と包括否認規定）

グループ法人税制の概要

項目	単体納税制度 （現行制度）	グループ法人 単体課税制度（新設）	連結納税制度 （拡充）
グループの 範囲	該当なし	100%の資本関係に ある企業グループ （個人や外国法人を 頂点とする場合も対	100%の資本関係に ある企業グループ （内国法人に限る）
制度の運用	強制適用	強制適用	選択適用
親子間の損 益通算	—	不可	可（欠損金の持ち込 みも可能）
譲渡損益 譲渡資産	譲渡時に譲渡損益 に課税	対象資産をグループ 外に譲渡するまで課 税を繰り延べ（ただ し、寄付金は内国法 人間の取引に限定）	対象資産をグループ 外に譲渡するまで課 税を繰り延べ
中小特例の 適用	自らの資本金で判 定	自らの資本金等に加 え、親会社の資本金 も基準に判定	親会社の資本金で判 定
受取配当金	受取側：益金不算 入（負債利子控除 の適用あり）	受取側：益金不算入 （負債利子控除の適 用なし）	受取側：益金不算入 （負債利子控除の適 用なし）
寄付金	支払側：損金不算入 受取側：益金算入	支払側：損金不算入 受取側：益金不算入 寄附金は内国法人間のみ	支払側：損金不算入 受取側：益金不算入

改正項目	改正の効果等	検討事項（１）	検討事項（２）	
<p>（連結納税制度）</p> <p>1. 連結納税制度の見直し 連結加入前欠損金の個別所得（子）を限度として、繰越控除可（資産の時価評価対象外の子法人）</p> <p>2. 連結納税承認申請書の提出期限等 適用開始事業年度の3ヶ月前の日 中途加入子法人の加入による月次決算</p> <p>3. 上記グループ法人税制 （3）</p> <p>・グループ内の経営資源の配分の適正化 ・経営に中立の税制</p>	<p>適用 H22. 4. 1 開始事業年度から適用</p> <p>・連結納税の促進、加速 ・連結選択の不利益、事務負担の軽減</p> <p>H22. 10. 1 から適用 加入以後の最初の月次決算</p> <p>・連結親法人の事業年度に合せた みなし事業年度</p>	<p>100%グループ法人</p>	<p>連結納税適用 ○：メリット ×：デメリット ＝：同等</p>	
		<p>適用範囲</p> <p>100%グループ内の法人 （個人や外国法人を頂点とする 企業グループも対象）</p>	<p>内国法人</p>	<p>＝</p>
		<p>グループ内での所得通算</p> <p>不可</p>	<p>可</p>	<p>○</p>
		<p>子法人が有する繰越欠損金</p> <p>影響なし</p>	<p>時価評価課税対象外の連結子法人について、連結納税開始または加入前に生じた欠損金額を、その子法人の個別所得金額を限度として、使用可能 ＜対象法人＞ ・親法人に長期（5年超）100%保有された子法人 ・親法人又は100%子法人により設立された法人 ・適格株式交換による完全子法人等</p>	<p>× （原則）</p> <p>＝ （一部例外）</p>
		<p>子法人の有する資産の時価評価</p> <p>影響なし</p>	<p>連結納税開始時又は加入時には、時価評価を行う ＜時価評価対象外となる法人＞ ・2ヶ月以内に連結納税グループの子法人でなくなる場合 ・株式移転に係る完全子会社 ・親法人に長期（5年超）100%保有された子法人 ・適格株式交換による完全子法人等</p>	<p>× （原則）</p> <p>＝ （一部例外）</p>
		<p>一定の資産の譲渡損益</p> <p>資産を再譲渡する時点まで 譲渡損益を繰延</p>	<p>同左</p>	<p>＝</p>
		<p>寄付金</p> <p>支出側：損金不算入 受取側：益金不算入 （個人によって支配される内国法人間の取引を除く）</p>	<p>支出側：損金不算入 受取側：益金不算入</p>	<p>＝</p>
		<p>現物配当（みなし配当含む）</p> <p>譲渡損益を繰延</p>	<p>同左</p>	<p>＝</p>
		<p>受取配当</p> <p>全額益金不算入（負債利子控除なし）</p>	<p>同左</p>	<p>＝</p>
		<p>税額控除 （試験研究費・外国税額控除等）</p> <p>単独計算</p>	<p>試験研究費等の控除限度額は連結納税グループ全体で計算（控除限度額が拡大するケースあり）</p>	<p>○</p>
<p>（租税特別措置法）</p> <p>1. 租特透明化法案 租特法適用額明細書の提出の義務付け</p>	<p>中小法人優遇税制 （1）法人税の軽減税率 （2）貸倒引当金の法定繰入率 （3）交際費の損金不算入制度 （4）欠損金の繰戻還付制度</p> <p>H23. 4. 1 以後終了年度</p>	<p>親法人の資本金 ①5億円以上：子法人の中小特例 利用不可 ②5億円未満：子法人の中小特例 利用不可</p>	<p>親法人の資本金 ①1億超：子法人の中小特例利用不可 ②1億以下：子法人の中小特例利用可</p>	<p>＝</p>

取引相場のない株式の取引

H22.03.17

	○ 売手		□ 買手		価額	条文
	個人	法人	個人	法人		
1.	○		→	□	(相法 7)	→ 相続税評価額
	みなし贈与課税					
2.	○		→	□	(所法 59)	→ 純資産価額加味 通常取引される価額
	時価との差額課税					
3.		○	→	□		
4.		○	→	□		
5.	○		→	□	配当還元価額	買手のメリット
	オーナー株		友人、従業員			
6.	土地 有価証券					
7.	子会社 孫会社					

グループ法人税制（組織再編1）

H22.08.06

H22.03.18

100%グループ法人 その他 100%未満備 考

(非適格合併による譲渡損益調整資産の移転)

グループ法人税制（組織再編2）

H22.08.06

H22.03.18

100%グループ法人 その他 100%未満備 考

(事後設立による譲渡損益資産の移転)

グループ法人税制（組織再編 3）

H22.08.06

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

（資産の時価評価制度）

グループ法人税制（組織再編 4）

H22.08.06

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

（現物分配の譲渡損益等）

グループ法人税制（組織再編 5）

H22.08.06

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

（無対価組織再編）

資本関係取引税制（組織再編 1）

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

(適格合併等による欠損金の引継)

資本関係取引税制（組織再編 2）

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

(欠損法人の欠損金の制限)

資本関係取引税制（組織再編3）

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

（分割型分割のみなし事業年度の廃止）

資本関係取引税制（組織再編4）

H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備 考

（売買目的有価証券）

（合併類似適格分割型分割制度の廃止）

租税回避行為の防止

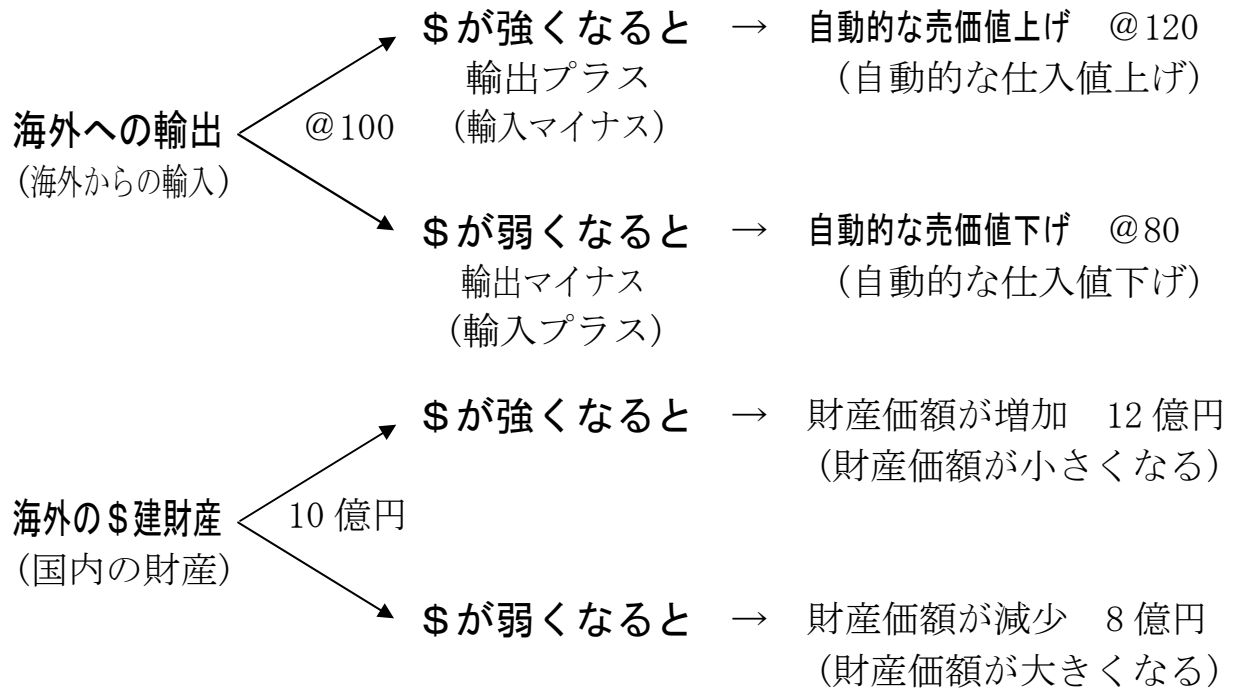
H22.03.18

100%グループ法人その他 100%未満備考

(グループ法人税制)

(資本関係取引)

Ⅱ. 外貨建取引の会計



1. グローバリゼーション

(1) 弱い円から強い円

1980年代、実勢より低く設定された円のために日米間の貿易不均衡が継続。ピークに達したアメリカの貿易赤字を改善するために1985年のプラザ合意(アメリカの貿易赤字を調整するためのドル安設定協力)が行われて以後、お金自体が商品となるマネー経済が進展して行った。日本のそれまで受けていた輸出の恩恵(ドル高円安)の修正でもあり、世紀末になると世界は実物経済からマネー経済へと変化していった。(実9対M1→M9対実1)

こうした背景のもと、多くの日本企業は相次いで海外へ生産拠点を移した。**グローバル化の進展**により、日本企業の海外取引を含む業績は為替レートによって大きく変動する。海外との資本と損益の取引の増加は、企業の海外財産や海外との取引をどのような為替レートで換算するかで大きく変動することとなった。

	360 円時代	100 円時代
輸出(収入力)	1 \$ の収入	1 \$ の収入
海外売上 (ドル売却)	↓ 360 円入金	↓ 100 円入金
輸入(購入力)	360 円支払	100 円支払
海外購入 (ドル購入)	↓ 1 \$ の出金 (購入)	↓ 1 \$ の出金 (購入)

(2) 為替レートと企業経営

グローバル化は、海外との多くの通貨単位での取引を意味し、そのボリュームは益々増加している。

その結果、海外の**財産及び事業活動の結果**は、外貨換算により大きく変動する可能性があり、グローバル化の進展に伴い、ますます外貨建取引に関する会計の重要性は高まっている。

(3) 弱い円から強い円への変化

- ①1960年代(1ドル=360円時代)に渡米したミネベアの石塚会長の感想…
当時の実感は1ドル=100円。(しかし換算すると1ドルは…) **日本の競争力**は勤勉さでも、生産技術の優秀さでも、行き届いた顧客サービスでもない。実態と不当に乖離された**有利な為替レート**である。(100円のを360円でもらえるというありがたい感覚)
- ②1971年ニクソンショック、1973年変動相場制(1ドル360円レートの終焉)
- ③1985年プラザ合意(円が揺れると企業経営が揺らぐ)(250円→200円→160円)
- ④経営のグローバル化の必要性
- ⑤1ドル=100円時代、まさに①の実勢時代となり本当の意味での国際競争。
かけ値なしでの販売競争時代となる。(120円→100円→80円)
- ⑥グローバル化により、**円に換算**の必要性の増大

2. 外貨換算の目的 (Objectives of Foreign Currency Translation)

(1) 換算

外貨取引とは、原則として取引価額が企業の本国通貨と異なる外国通貨、例えばドル建取引やユーロ建取引などで表示されている取引である。

換算とは、すでに外貨で測定されている項目について、本国通貨へと変更、転換することである。

(2) 換算のポイント

外貨で決済されると、外貨建債権・債務が発生し、取引日から決済日までの為替レートの変動に伴うリスクを負うことになる。

①取引日 (Transaction date)

- ・取引日の為替レートによって外貨から機能(本国)通貨に換算する。

②決算日 (End of year)

- ・期末の外貨建債権・債務は、**決算日の為替レート**で換算しなおす。
- ・換算差額はP/Lに**外貨建取引損益** (Foreign exchange transaction gain or loss)として計上する。

③決済日 (Settlement date)

- ・**決済日の為替レート**によって換算する。
- ・実際の支払額(受取額)と簿価との差額を**外貨建取引損益**としてP/Lに計上する。

(3) 換算の対象

①外貨建金銭 (債権)

(債務)

売上日/仕入日(12月1日) 1ドル=130円

売掛金	130	/	売上高	130	仕入高	130	/	買掛金	130
-----	-----	---	-----	-----	-----	-----	---	-----	-----

決算日(3月31日) 1ドル=120円

為替差損	10	/	売掛金	10	買掛金	10	/	為替差益	10
------	----	---	-----	----	-----	----	---	------	----

決済日(5月1日) 1ドル=125円

現預金	125	/	売掛金	120	買掛金	120	/	現預金	125
		/	為替差益	5	為替差損	5	/		

②外貨建有価証券

(4) 換算による変化と実物

- ①距離の測定 …… メートルとヤードなら測定しても、読み替えても、実際の距離は不変である。
- ②通貨の換算 …… しかし、通貨の場合は単なる換算ではない。評価（価値）の違いが生じる。即ち、単価が動く。

(5) 報告通貨（Reporting currency）

外貨の自国通貨（いわゆる本国通貨）への換算

(6) 機能通貨（Functional currency）

企業が営業活動を行う主たる経済環境下（アメリカでなら US ドル）での通貨を指す。

即ち売上、仕入や資金調達を決定した通貨で記帳する。

3. 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する。

- (2) 海外に支店、子会社などの現地通貨をベースにした財務諸表を本店ベースで作成する必要がある。
- (3) 海外との輸出入や金融取引について外貨建債権・債務の処理を行うため外貨換算が必要となる。

(1) 本国主義と現地主義

- (1) 本国主義－在外支店、子会社営業、財務活動が、本社、親会社に依存しており、現地で独立した活動を行っているとは認められない場合、報告通貨が機能通貨となる。
- (2) 現地主義－上記と異なり、現地で独立した活動を行っているとは認められる場合、現地通貨が在外支店、子会社の機能通貨となる。

(2) 在外支店の B/S 項目換算

非貨幣性項目の額に重要性がない場合には、すべての B/S 項目(除く、本社勘定)、P/L 項目について決算時の為替相場によることができる。

(3) 在外支店の P/L 項目の換算

期中平均相場によることもできる。

(4) 為替差損益

本店と異なる方法によって生じた換算差額は、当期の換算差損益として処理する。

4. 在外子会社等の財務諸表項目の換算

(1) 現地主義と決算日レート法

(2) 在外子会社の財務諸表項目の換算

資産及び負債については、決算時の為替相場による。

親会社の株式取得時における資本項目は、株式取得時の為替相場による。

取得後に生じた資本項目は、発生時の為替相場による。

収益費用については、原則として期中平均相場による。但し、決算時の為替相場によることを妨げない。

なお、親会社との取引による収益及び費用の換算については、親会社の採用する為替相場とし、生じる差額は当期の為替差損益として処理する。

(3) 為替差損益

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B/Sの資本の部に記載する。

5. 二取引基準と一取引基準

(1) 具体的な比較

(2) 期間利益と表示の違い

6. 為替予約の会計

(1) 振当処理と独立処理

7. アメリカの戦後政策

円安(日本)と円高(沖縄)

再考 沖縄経済(牧野浩隆著 1996年12月沖縄タイムス社発行)から引用かくして、日本に再軍備費を負担させない(再軍備させない)との見地から、米軍の沖縄統治と基地建設が同時に決定され、日本に対しては**経済復興に専念させる**との政策が決定された。同政策は一九四八年一〇月「米国の対日占領政策に関する国家安全保障会議の諸勧告」として承認されるが、そこには“**沖縄の保有(日本の非軍事化)**”と“**日本の経済復興**”が表裏一体のものとして明記されており、その目的に沿って日本と沖縄とではそれぞれ異なった“**戦後復興の初期条件**”が設定されたことになる。

ドル高、円安(日本)の設定 — 日本経済の振興 —

これらの政策はいわゆる“**ドッジ・ライン**”と呼ばれているが、最大の特徴は、**輸出産業育成の視点**から四九年四月に「一ドル＝三六〇円」という“**円安**”の単一為替相場を設定したことである。同レートは「全輸出の八〇%が採算可能」となるように設定されたものであり、これに対し日本政府は**輸出貿易の振興は期して待つべきものがある**との声明を発している。その後日本の輸出は二〇年余にわたり**高成長を記録**し続けることになる。ちなみに、五〇年の輸出額は八億ドルにすぎないが、五五年二十億ドル、六〇年四〇億ドル、七〇年には一九三億ドルと驚異的な拡大を記録した。こうした事実が示すように、戦後復興の初期条件たる「一ドル＝三六〇円」は**輸出促進**にとってきわめて有利な“**円安**”レートであり、日本経済が高度成長へ乗り出す起動力になったのである。

ドル安、円高(沖縄)の設定 — 米国による沖縄の保有 —

こうして米国は、沖縄においては「**米軍の基地建設(日本の非軍事化)**」と「**沖縄経済の復興**」を同時に進めることになるが、**両者を成功させる**ために展開された一連の施策が沖縄経済の戦後復興の方向を規制する“**初期条件**”となったのである。

もとより、米国にとって**第一の目的は米軍基地の建設**であり、当然のことながら、基地建設を可能にするよう**経済的諸条件を整備**することに重点がおかれた。つづいて、**第二の目的である沖縄経済の復興**については、基地建設に莫大な資金が投下されることに着目し、基地建設のもたらす波及効果を最大限に活用することによって**経済復興をはかる**という施策が展開されることになった。これは基地建設と**経済復興が“両立”**するという政策となり、沖縄経済にとっては文字通り**宿命的な戦後復興の方式**であった。労働者、建設業者、商業者、商業およびサービス業など諸々の生産要素を基地建設に動員してドル外貨を稼がせ、このドルで**大量の物資を輸入**し、**もって経済復興の手段**とする施策が推進されたからである。

こうした構図は沖縄経済をして、貨幣所得を基地に求める“**基地依存**”へ誘導するとともに、物資供給を輸入に求める“**輸入依存**”の経済へ向かわしめた。沖縄経済は、戦後復興の初期条件として“**基地依存型輸入経済**”という不可抗力の枠組みをはめられてスタートしたのである。

ところで、米軍当局が基地建設に不可欠な条件として重視したことは、

①労働力の確保 ②インフレの防止

という二大要件をいかに達成するかという点にあった。

労働力の確保とは、基地建設にともない新たに一万五〇〇〇人を動員する必要があったことである。そのため米軍は、基地従業員の賃金を一挙に“三倍”に引き上げた。賃金引上げは予期以上の効果を発揮し、軍労働へ応募者が殺到するなど、基地建設工事のピーク時、一九五二年の基地従業員は実に六万三〇〇〇人を記録した。高賃金は従業員にとって“は花形職業”であるだけでなく、彼らの稼ぐドル賃金が沖縄の主たる対外受取源となり、基地建設はまさに“**花形産業**”であった。さらに、建設工事の終了後は、基地の運営維持にも可能な限り沖縄従業員を動員してドル獲得を永続化する政策がとられた。

一方、**インフレの防止**とは、建設業者がコスト見積り等について懸念することなく基地建設工事を請け負えるような、賃金や物価を安定させねばならないということである。

その結果、インフレ防止の視点は、基地建設に投下される“莫大な資金”に対応して、“大量の物資”をいかに“安価で供給”するかという命題に帰着した。**物資供給**に関しては、本来ならば“域内生産力の創出”に配慮することが正統な政策である。しかし、基地建設の時間的緊急性から“**輸入**”を重視するところとなり、したがって、**輸入価格をいかに“安価に抑制”**するかが全てに優先されることになった。

その結果、同問題はB円に対する**為替レートをどの水準に設定するか**に転じ、一九五〇年四月「**一ドル＝二〇B円**」という極端なまでに“B円高”のレートが決定された。わずか**数カ月**前まで日本円とB円は**一対一の等価**であった事実を想起した場合、両者間に三対一の交換比率が設定されたことは、いかに“B円高”のレート決定であったかが明らかであろう。

日本円 360 円 = \$1

沖縄 B 円 120 円 = \$1

日本円に対する「一ドル＝三六〇円」の設定は、「輸出の八〇％が採算可能」となるよう“輸出振興”の視点からなされたことは前節で検討したところである。

しかし、B円の為替レート設定は、日本の場合とは完全に逆の“輸入促進”かつ“輸入価格の抑制”が最優先された。

当時、地元の製造業を復興しかつ輸出産業に育成するための為替レートは、黒砂糖が五〇〇円、カツオ節二五〇円、海人草三〇〇円など、“B円安”にしなければならないとみられていた。しかしながら、米軍当局は、基地建設・インフレ防止の見地から、輸入価格抑制のためには「輸出産業の育成を考慮する必要なし」とさえ言い切っていた。

他方、沖縄経済の戦後復興に関し米軍当局が重視した要件は、

①大量の物資供給 ②ドル外貨の獲得

の二点であった。

しかし、物資供給については、既に基地建設との関連で“輸入”に依存することが決定されていた。

ドル外貨の獲得とは、輸入代金の決済に必要な外貨をいかに調達するかということである。経済復興には大量の物資輸入を必要とするが、一方の輸出は若干の黒糖以外にみるべきものはなく、貿易収支は慢性的に大幅赤字とみられたからである。

その結果、沖縄経済がなしうる唯一の方法は、労働力を輸出する以外にないとされたが、この要件は先にみた基地建設の要件＝労働力の確保という条件に吸収されることになった。先に、基地建設工事の終了後も可能な限り沖縄従業員を基地の運営維持に活用する方針であることを記したが、そこにはこのような理由があったのである。

ともあれ、こうした枠組みがはめられた時、多数の労働者、建設業者、商業およびサービス業等が**基地需要**をねらって殺到し、大量のドル所得を獲得した。しかし一方の供給サイドは、“域内生産力”の創出をふり向くことなく、“輸入販売業”へ資本を集中することに特化した。「一ドル＝一二〇B円」の超B円高により輸入品が“超安値”で入ってくる制度下では、“**製造業**”に資本を投下するほど危険なことはなかったからである。

外貨建取引処理基準

重要定義のチェック

(1) 設 定(昭和54年6月26日 最終改正平成11年10月22日 企業会計審議会)

昭和54年から存在した処理基準は数次の改訂を行ったが、今回新たに金融商品会計基準(H11.1.22)の設定が行われるに際し、見直しが行われた。

(2) 改訂基準の考え方

為替相場の変動を財務諸表に反映させることを、より重視する観点から、決算時の為替相場により換算することを原則とする。

(3) 外貨建取引

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う。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、当該輸出入取引によって**商社等**に生ずる換算差損益を**製造業者等**が負担する等のため**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みなされるものは**、外貨建取引に該当する。

(4) 外貨建金銭債権債務

契約上の**債権額又は債務額**が外国通貨で表示されている**金銭債権債務**をいう。

(5) 振当処理

為替予約等により確定する**決済時における円貨額**により外貨建取引及び**金銭債権債務等**を換算し**直物為替相場**との差額を**期間配分**する方法をいう。

金融商品取引法

重要定義のチェック

(1) 設 定(昭和 23 年 4 月 13 日 最終改正平成 20 年 6 月 13 日)

この法律は、国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行および売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、その通流を円滑にすることを目的とする。

併せて、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もって国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的とする。

(2) 有価証券の定義

(3) 有価証券の募集

(4) 有価証券の売出

(5) 有価証券届出書

(6) 金融商品取引業

(公認会計士試験論文式財務諸表論 第5版 石井和人著から)
(同書を読んで検討して下さい)

問題1 (140)

外貨換算の方法に関する次の各問に答えなさい。

- 問1 流動・非流動法の意義を述べ、この方法の問題点を外貨換算の本質と関連させて指摘しなさい。
- 問2 外貨換算の方法の1つにテンポラル法(属性法)がある。(1)テンポラル法の基礎にある原則について述べ、(2)棚卸資産を例にして、貨幣・非貨幣法とテンポラル法の違いを説明しなさい。
- 問3 単一通貨会計においては、自国通貨が測定単位として採用されるため、外貨建取引の換算によって測定が完了することになるが、この測定の完了時点については異なる2つの考え方がある。(1)2つの考え方をあげ、(2)それぞれの考え方と為替差額(為替換算差額及び為替決済差額)の処理との関係について述べなさい。

1. 外貨換算とは、外貨による数値を自国通貨による数値に変更することであり、外貨による換算はすでに完了しており、その実測数値の意図や属性を変更してはならない。
流動、非流動法—流動項目には換算時の為替相場を適用し、非流動項目には取引発生時の為替相場を適用する方法。
2. (1)貨幣、非貨幣法—貨幣項目には決算時の為替相場を適用し、非貨幣項目には取引発生時の為替相場を適用する方法。例えば、棚卸資産の正味売却価額が取得原価より下落した場合にも取引発生時の為替相場が適用されることになる。
(2)テンポラル法(属性法)—テンポラル法では、取引日の測定は、貸借対照表日の外為相場で再換算するので、上記の棚卸資産の場合、取得原価よりも正味売却価額が下落した時には、正味売却価額で評価し、決算時の為替相場が適用される。貨幣額で測定される資産負債は、関連日の外為相場で換算する。
3. 2つの考え方とは、(1)外貨建取引の発生時点における換算によって、測定は完了しているという考え方と(2)外貨建取引の測定の完了は、その取引に係る代金決済が終わる時とする考え方
(1)によれば決算時、決済日(為替)損益が計上される。
(2)によれば、決算時、決済時の修正では発生時の仕訳の修正とし、為替損益は発生しない。

問題 2 (146)

一取引基準と二取引基準について、(1)それぞれの意義及び会計処理の特徴を述べ、さらに、(2)一取引基準を採用した場合に生じる実務上の問題点をあげなさい。

〈基本問題〉

1. 外貨建取引について、次の各項目の決算時の換算方法を説明しなさい。
 - (1) 外国通貨
 - (2) 外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む）
 - (3) 外貨建有価証券
 - (4) デリバティブ取引等
2. 外貨建取引に係る換算差額の処理について説明しなさい。
3. 一取引基準と二取引基準について、それぞれの論拠をあげなさい。

1. (1)一取引基準－外貨建取引と代金決済取引を連続した一つの取引とみなして会計処理を行う。
 (2)取引後の為替相場の変動は、仕入、売上等の取引に含まれ、為替換算損益や為替決済損益は計上されない。
2. (1)二取引基準－外貨建取引とその取引に係る代金決済取引とを別個の取引とみなして会計処理を行う。
 (2)輸出入取引は営業取引であり、円決済取引は財務取引であるから、両者を区別すべきである。それは売上取引と貸倒発生を別個のものとして処理するようなものである。

問題3 (150)

在外子会社等の財務諸表項目の換算と為替差損益に関する次の各問に答えなさい。

- 問1 在外子会社等の収益及び費用については、決算時の為替相場により円換算すべきとする説と期中平均相場により円換算すべきであるとする説がある。両説の根拠を説明した上で、わが国の会計基準がどのような方法を採用しているか述べなさい。
- 問2 為替換算差損益は未実現損益であるとする立場がある。この立場の論拠を述べなさい。
- 問3 為替差益と為替差損について、両者を相殺した純額で損益計算書に表示することとされている理由を述べなさい。

〈基本問題〉

1. 在外支店の財務諸表項目の換算方法について説明しなさい。
2. 在外子会社等の財務諸表項目の換算方法について説明しなさい。

1. (1)決算時の為替相場により円換算すべきとする立場—
当期純利益は、決算時に確定されたものであるため、在外子会社等の B/S の純資産項目に含まれる当期純利益は決算時の為替相場により換算すべきとする。
(2)期中平均相場により円換算すべきとする立場—
当期純利益は一期間にわたって生じたものであるため B/S の純資産項目に含まれる当期純利益は期中平均相場によるべきとする。
わが国の会計基準は(2)を原則とし、(1)による方法も妨げないとする。
2. 外貨換算という会計手続を非貨幣項目の再評価過程であるとみる。したがって外貨建資産、負債の換算差額は、未実現の保有利得あるいは保有損失と考える。
3. 一事業年度の為替相場の変動という発生原因の同一の取引であるため