外貨建CAPEX・償却費の記帳方式比較

IAS 第21号に基づく処理要件・同一結果を得るための手続・システム設計要点 ― 会計士協議用資料（改訂版）
対象：豪州法人（IFRS、機能通貨・表示通貨USD、豪州LNG開発JVの権益参加）｜作成日：2026年11月21日

本資料の構成と結論

1. **当社の状況とIFRS上の扱い：**機能通貨はUSD。外貨建CAPEXは支払日（取引日）レートでUSD取得原価を確定し、以後換算替えしない。償却費はそのUSD取得原価から計算する。
2. **同一結果を得るための手続：**ベースケース、1-C、1-D、2の4方式は、手続を正しく踏めば財務諸表は完全に一致する（数値例で実証）。
3. **プロコン比較：**推奨はベースケース。1-C・1-Dは条件付きで可。2は手間と誤りのリスクが最も大きく推奨しない。
4. **システム設計の要点：**仕訳行ごとの二通貨保持、科目の貨幣性フラグ、レート表、USD取得原価を持つ固定資産台帳が共通の核。
5. **会計士への確認事項：**支店の位置付け、平均レートの許容範囲、JVキャッシュコールの性質など8項目。

1. 当社の状況とIFRS上の外貨建CAPEX・償却費の扱い

1.1 当社の置かれている状況

項目	状況	会計上の意味
事業	豪州国内のLNG開発JVの権益に参加。JVは共同支配事業として、資産・負債・費用の自社持分を計上（IFRS 11.20）	オペレーターの請求（JIB）・キャッシュコールが主な取引源泉
機能通貨・表示通貨	いずれもUSD。LNGの販売価格・資金調達・主要投資がUSD建	USD以外はすべて「外貨建取引」（IAS 21.20）
JVキャッシュコール	USDが中心。AUD・その他通貨の場合もある	件数は少ないが高額。CAPEXの大部分を構成
自社経費	豪州で活動するため、AUD建の支払件数が多い	件数は多いが1件は小口。GST申告にAUD金額が必要
検討の動機	大量のAUD取引を効率よく処理したい一方、IFRS上の正しさと監査対応を確保したい	どこまでの簡便化・記帳方式の選択が監査上許容されるかを確認

1.2 外貨建取引の基本ルール（IAS 21）

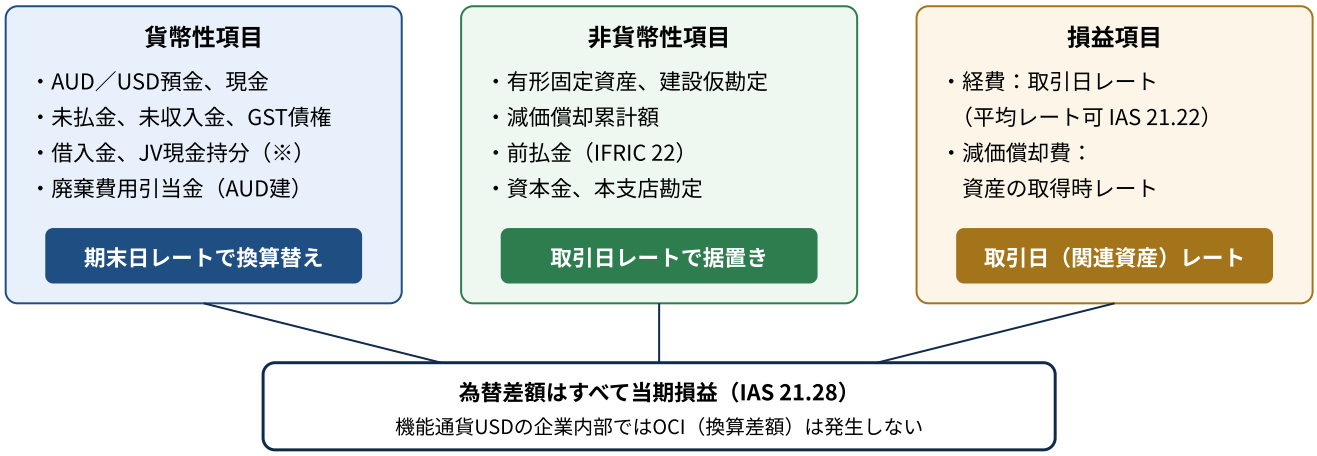


図1　機能通貨USDにおける外貨建項目の測定ルール（※JV現金持分の性質は第5章参照）

1.3 外貨建CAPEXと償却費の扱い

局面	IFRS上の要求	根拠
取得時	支払日（取引日）の直物レートでUSD取得原価を確定する。前払キャッシュコールが財・サービスの前払に当たる場合は、前払日のレートが取引日レートとなる	IAS 21.21–22、IFRIC 22
期末	有形固定資産は非貨幣性項目のため換算替えしない。AUD建の未払金は貨幣性項目として期末日レートで換算替え	IAS 21.23
減価償却	USD取得原価を基礎に、定額法・生産高比例法（UoP）等で計算する。当期の平均レートや期末日レートで償却費を換算してはならない	IAS 16.50、IAS 21.23(b)
耐用年数全体	償却累計額の合計はUSD取得原価（残存価額控除後）と一致しなければならない	同上
帳簿通貨	機能通貨以外で帳簿を付けてもよいが、決算時には「最初からUSDで記帳した場合と同じ金額」に再測定する	IAS 21.34

1.4 AUD支店・AUD帳簿の位置付け ― 「再測定」であって「換算」ではない

AUD支店は同一法人内の記帳区分で、活動は本店の延長として行われ、資金も本店（USD）から供給されます。IAS 21.11の追加的要因（自律性、本店との取引割合、本店キャッシュフローへの直接影響、本店からの資金依存）はいずれもUSDを示すため、支店の機能通貨もUSDです。したがって、支店帳簿のUSD化はIAS 21.34の**再測定**（貨幣性＝期末日レート、非貨幣性・償却費＝取得時レート、差額は損益）で行い、在外営業活動体の**換算**（IAS 21.39：資産負債すべて期末日レート、損益は平均レート、差額はOCI）は使いません。

誤った処理の例（数値例の前提は第2章）

- **償却費だけ平均レートで換算（混在方式）：**償却費 136,000（正 130,000）。5年間の償却合計が USD 680,000 となり、取得原価 650,000 を 30,000 超過する。
- **支店を在外営業活動体として換算：**固定資産が期末日レートで 700,000 に増額され、差額 63,000 がOCIへ。AUD預金の為替差益 17,000 も損益から消える。
- **AUD帳簿を単純換算：**USD預金に AUD帳簿上の為替差損（USD換算 76,593）が架空に計上され、純損失が約10万USD過大になる。

2. 4方式で同じ結果を得るための手続

2.1 数値例の前提

項目	内容
為替レート（USD/AUD）	1月1日 0.65（資本払込・AUD資金化・CAPEX支払）／期中平均 0.68／12月31日 0.70
取引	① 資本払込 USD 2,000,000　② USD 975,000 を AUD 1,500,000 に転換　③ AUD建CAPEX AUD 1,000,000 支払（JVキャッシュコールの自社持分）　④ AUD建経費 AUD 400,000（平均レート）
減価償却	定額法5年・残存ゼロ・初年度1年分（説明の簡略化。UoPでも論点は同じ）
期末残高	USD預金 USD 1,025,000／AUD預金 AUD 100,000
目標とする結果	償却費 130,000／為替差益 17,000／純損失 385,000／固定資産簿価 520,000／総資産 1,615,000／OCI 0

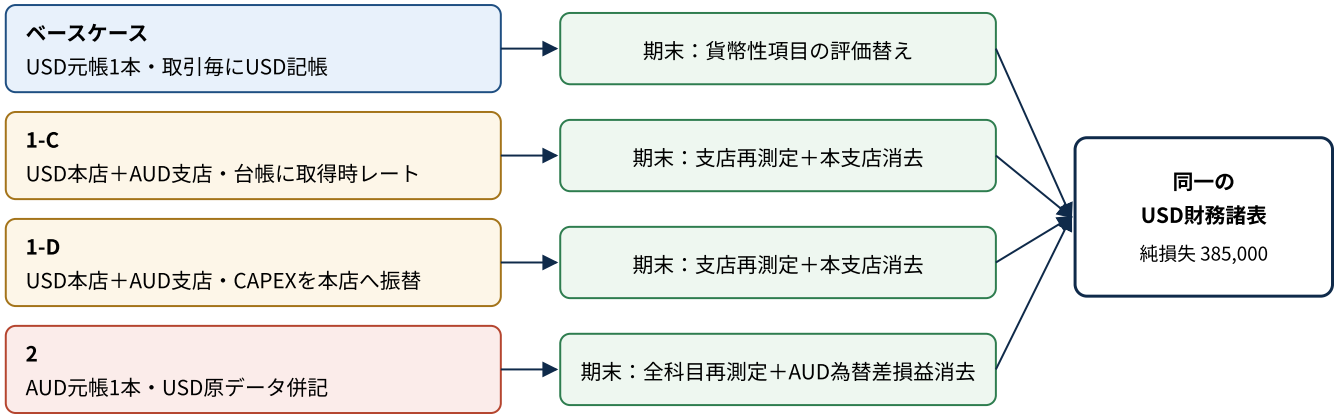


図2　4方式の処理経路（いずれも期末処理後に同一の財務諸表に収束）

2.2 ベースケース：USD元帳に全取引を記帳

1. 外貨建取引は入力時に取引通貨額を記録し、レート表（直物または月次平均）からUSD額を計算して記帳する。
2. CAPEXは支払日レートでUSD取得原価を確定し、固定資産台帳に登録する。
3. 償却はUSD取得原価から計算する（為替は一切関与しない）。
4. 期末にAUD建の貨幣性項目（預金・未払金等）のみ期末日レートで評価替えし、差額を為替差損益に計上する。

取引	借方	USD	貸方	USD	取引通貨・レート
① 資本払込	USD預金	2,000,000	資本金	2,000,000	USD
② AUD資金化	AUD預金	975,000	USD預金	975,000	AUD 1,500,000 @0.65
③ CAPEX	有形固定資産	650,000	AUD預金	650,000	AUD 1,000,000 @0.65
④ 経費	営業費用	272,000	AUD預金	272,000	AUD 400,000 @0.68
⑤ 減価償却	減価償却費	130,000	減価償却累計額	130,000	650,000÷5
⑥ 期末評価替	AUD預金	17,000	為替差益	17,000	100,000×0.70－53,000

2.3 方式1-C：本支店会計＋支店の固定資産台帳に取得時レートを保持

1. USD取引は本店（USD）、AUD取引は支店（AUD）に記帳。本店→支店送金は双方の本支店勘定で記録する。
2. 支店でAUD建CAPEXを計上し、**固定資産台帳には資産ごとに取得時レートとUSD取得原価を保持**する。
3. 支店でもAUD償却を計上するが、台帳でUSD償却額（USD取得原価ベース）を並行計算する。

4. 期末に支店試算表を科目別に再測定：貨幣性＝期末日レート、非貨幣性（固定資産・累計額・本店勘定）＝取得時／送金時レート、経費＝平均レート、償却費＝台帳のUSD額。差額は為替差損益（損益）。
5. 本店の支店勘定と支店の本店勘定（USD再測定後）を照合・消去して合算する。

支店科目	AUD	適用レート	USD
AUD預金	100,000	期末 0.70	70,000
有形固定資産	1,000,000	取得時 0.65（台帳）	650,000
減価償却累計額	(200,000)	取得時 0.65（台帳）	(130,000)
本店勘定	(1,500,000)	送金時 0.65	(975,000)
営業費用	400,000	平均 0.68	272,000
減価償却費	200,000	取得時 0.65（台帳）	130,000
貸借差額＝為替差益（損益）			**(17,000)**

本店側：USD預金 1,025,000、支店勘定 975,000、資本金 (2,000,000)。支店勘定 975,000 と支店の本店勘定 (975,000) を消去して合算するとベースケースと一致。

2.4 方式1-D：本支店会計＋AUD建CAPEXを本店へ振替

1. 記帳区分は1-Cと同じ。
2. 支店でAUD建CAPEXを支払った時点で、**支店では本店勘定の借方**に計上し、固定資産は計上しない。
3. 本店は同日の支払日レートで**固定資産（USD）と支店勘定（貸方）**を計上する。
4. 償却は本店のUSD固定資産台帳で行う（支店に固定資産は存在しない）。
5. 期末に支店試算表を再測定（貨幣性＝期末日、本店勘定＝送金時・振替時レート、経費＝平均）し、本支店勘定を照合・消去して合算する。

取引	支店帳簿（AUD）	本店帳簿（USD）
② 送金	借）AUD預金 1,500,000／貸）本店勘定 1,500,000	借）支店勘定 975,000／貸）USD預金 975,000
③ CAPEX（振替）	借）本店勘定 1,000,000／貸）AUD預金 1,000,000	借）有形固定資産 650,000／貸）支店勘定 650,000（@0.65）
④ 経費	借）営業費用 400,000／貸）AUD預金 400,000	—
⑤ 減価償却	—	借）減価償却費 130,000／貸）減価償却累計額 130,000

期末再測定：AUD預金 100,000→70,000、本店勘定 (500,000)→(325,000)［1,500,000×0.65 − 1,000,000×0.65］、営業費用 400,000→272,000、差額 17,000＝為替差益。本店の支店勘定 975,000 − 650,000 = 325,000 と一致し消去されます。

2.5 方式2：AUD元帳に全取引を記帳し、決算時にUSDへ再測定

1. 全取引をAUDで記帳する。USD取引は取引日レートでAUD換算し、**原USD額と適用レートを必ず併記**する。
2. AUD帳簿上で期末にUSD預金等を評価替えすると、AUD視点の為替差損益（本例 112,637 の差損）が生じる。
3. 決算時に全科目を再測定：USD建貨幣性項目は原USD額、AUD建貨幣性項目は期末日レート、非貨幣性項目（固定資産・累計額・資本金）は取得時レート、経費は平均レート、償却費は資産別取得時レート。
4. **AUD帳簿上の為替差損益は全額消去**し、USD視点の為替差損益を貸借差額として再計算する。
5. USD取引がUSD→AUD→USDと二度換算されるため、端数差異を照合・調整する。

科目	AUD帳簿	再測定方法	USD
USD預金	1,464,286	原USD額	1,025,000
AUD預金	100,000	期末 0.70	70,000
有形固定資産	1,000,000	取得時 0.65	650,000
減価償却累計額	(200,000)	取得時 0.65	(130,000)
資本金	(3,076,923)	原USD額	(2,000,000)
営業費用	400,000	平均 0.68	272,000
減価償却費	200,000	取得時 0.65	130,000
為替差損（AUD帳簿）	112,637	消去	0
貸借差額＝為替差益（損益）			**(17,000)**

2.6 結果の一致確認

方式	減価償却費	為替差益	純損失	OCI	固定資産簿価	総資産
ベースケース	130,000	17,000	385,000	0	520,000	1,615,000
1-C	130,000	17,000	385,000	0	520,000	1,615,000
1-D	130,000	17,000	385,000	0	520,000	1,615,000
2	130,000	17,000	385,000	0	520,000	1,615,000

総資産 1,615,000 ＝ USD預金 1,025,000 ＋ AUD預金 70,000 ＋ 固定資産簿価 520,000 ＝ 資本金 2,000,000 − 純損失 385,000。

3. 各方式のプロスコンス比較

方式	プロス（利点）	コンス（欠点）
ベースケース	・IFRSの要求をそのまま実装でき、誤りの余地が最小 ・期末処理はAUD建貨幣性項目の評価替えのみ ・固定資産はすべてUSD台帳で監査が容易 ・取引通貨額を保持すればGST・豪州税務用のAUD情報も抽出可能	・入力時に全AUD取引のUSD換算が必要（システムで自動化すれば解消） ・AUD建の残高管理（AUD預金のAUD残高等）を通貨別に見る機能が必要
1-C	・AUD取引をAUD帳簿で自然に処理でき、AUD残高・GSTの管理が容易 ・CAPEXの振替仕訳が不要で、日常の仕訳数は最少	・期末に支店試算表の再測定が必要 ・固定資産台帳に資産別の取得時レート・USD取得原価を持たせる仕組みが必須 ・「換算」と「再測定」の混同リスク（担当者交代時に特に注意） ・監査人は再測定ワークシートと台帳の両方を検証
1-D	・固定資産が常にUSD本店台帳に集約され、構造的に誤りが起きにくい ・支店は貨幣性項目と経費のみで、再測定が単純	・AUD建CAPEX支払ごとに振替仕訳と本支店勘定の照合が必要 ・キャッシュコール件数が多いと事務負担が増える ・振替漏れ・レート不一致があると本支店勘定が消去できない
2	・日常のAUD入力は最も簡単 ・AUDベースの管理資料はそのまま作成可能	・全取引で原USD額・原レートを保持する必要があり、実質的に二重帳簿 ・決算時に全科目の再測定と為替差損益の消去が必要 ・USD取引の二重換算による端数差異 ・誤りの発生確率と影響額が最大（下記）

3.1 評価マトリクス

評価軸	ベース	1-C	1-D	2
IFRS準拠性（正しく運用した場合）	◎	○	○	○
誤適用リスク	◎ 低	△ 中	○ 低〜中	× 高
日常のAUD入力負担	○（自動換算で◎）	◎	◎	◎
CAPEX処理の負担	◎	○	△	△
月次・年次決算の負担	◎	○	○	×
システム要件の重さ	○	△	○	×
監査人の検証負担	◎	○	○	×
GST・AUD管理の容易さ	○	◎	◎	◎
総合	**◎ 推奨**	**○ 条件付き可**	**○ 条件付き可**	**△ 非推奨**

3.2 方式2の手間とリスクが大きい理由

方式2の具体的なリスク

- **架空の為替差損益：**AUD帳簿はUSD預金・USD建未払金・USD借入金を「外貨」として評価替えするため、機能通貨USDでは存在しない為替差損益が毎期発生します。本例では AUD 112,637（USD換算 約76,600）。消去を1件でも漏らすと損益が直接歪みます。
- **為替差損益の逆転：**逆に、USD視点で本来発生するAUD建項目の為替差損益（本例 17,000）はAUD帳簿上ゼロのため、別途再計算が必要です。消去と再計算の両方を毎期正確に行う必要があります。
- **実質的な二重帳簿：**USD取引（高額のキャッシュコール、資本、借入）すべてに原USD額と原レートを持たせなければ再測定できません。保持漏れがあると取得原価が再現できず、遡及的な調査が必要になります。
- **二重換算の端数差異：**USD→AUD→USDの往復でレートの桁数・丸めの違いにより差異が生じ、照合作業が恒常化します。
- **非貨幣性項目の追跡：**固定資産・前払金・資本金すべてについて取得時レートの履歴が必要。JVのCAPEXは件数・金額とも大きく、追跡負担が重くなります。
- **監査上の影響：**監査人は再測定ワークシート全体を再計算し、ITGC（システム統制）の評価範囲も広がります。ベースとの一致を立証しにくく、未修正差異の蓄積やマネジメントレター指摘、監査報酬の増加につながりやすい方式です。
- **機能通貨の判断への疑義：**帳簿・管理資料がAUD中心になると、機能通貨USDという判断の裏付け（経営者が何を基準に管理しているか）について監査人から質問を受けやすくなります。

4. 会計システムとして構築する際の要点（ベースケース・1-C・1-D）

4.1 3方式に共通する要素

要素	要点
仕訳明細の項目	各明細行に「取引通貨／取引通貨額／適用レート／レート種別（直物・月次平均・取得時・送金時・期末）／機能通貨額（USD）」を保持。USD額は保存時に確定し、後からレート表を変えても変わらないようにする
レート表	通貨ペア・日付・レート種別・出典（RBA、WM/Reuters等）を管理。月次平均は算定根拠（日次レートの単純平均等）を記録。承認後はロックし、変更履歴を残す
勘定科目マスタ	科目ごとに「貨幣性／非貨幣性」「期末評価替え対象」フラグと、評価替え差額の計上先（為替差損益）を設定。前払金はIFRIC 22の扱いに合わせて区分
期末評価替え処理	貨幣性かつ外貨建の科目について、通貨別残高×期末日レート－USD帳簿残高を自動計算し、為替差損益の仕訳を起票。実現・未実現の区分、翌期首の洗替え有無を方針として固定
固定資産台帳	資産ごとに取得日・取得通貨額・取得時レート・USD取得原価・償却方法（定額／UoP）・耐用年数を保持。償却計算は必ずUSD取得原価から行い、為替レートを参照しない設計にする
JVキャッシュコール・JIB	キャッシュコールの前払残高（通貨別）と、JIBによる精算を紐付け。前払の性質（貨幣性か非貨幣性か）に応じて、精算時に前払日レートを使うか支払日レートを使うかを設定可能にする
通貨別残高照会	AUD預金のAUD残高、AUD建未払金のAUD残高を通貨別に照会でき、銀行残高照合が取引通貨で行える
GST・税務用出力	取引通貨額からAUD建のGST集計（BAS用）を出力。税務上の機能通貨選択の有無に応じた通貨で出力できること
監査証跡・照合レポート	レート適用の根拠、評価替え計算明細、為替差損益の内訳（通貨別・科目別）を出力。承認ワークフローと変更履歴
端数処理	USD額の丸め単位（セント）と、外貨合計とUSD合計の端数差の処理方法を明確化

4.2 ベースケース固有の要点

- AUD入力画面で取引通貨額を入れると、日付とレート種別からUSD額を自動表示する（入力者がUSDを意識しなくてよい）。
- 小口経費は月次平均、CAPEX・キャッシュコールは直物、など**取引種別ごとの既定レート種別**をマスタで設定し、閾値（例：一定額以上は直物）で自動切替え。
- 帳簿は1本のため本支店勘定・再測定機能は不要。最もシンプルな構成で、ITGCの範囲も最小。

4.3 1-C固有の要点

- **帳簿区分（本店USD・支店AUD）**と区分ごとの記帳通貨を設定。本支店勘定は非貨幣性として送金時レートで固定する。
- **二通貨固定資産台帳：**支店の資産でもUSD取得原価を保持し、AUD償却額とUSD償却額を並行計算。再測定時は償却費・累計額に台帳のUSD額を使う。
- **再測定エンジン：**支店試算表の各科目に、科目マスタの区分に従いレートを自動適用し、貸借差額を為替差損益に計上。科目区分が未設定の科目があれば処理を止める。
- **換算（OCI）ロジックを使わない設定：**在外子会社用の換算機能が同じシステムにある場合、支店に誤って適用されないよう区分を明示。
- **本支店勘定の自動照合・消去**と、ベース方式との差異ゼロを示す照合レポート。

4.4 1-D固有の要点

- **CAPEX振替の自動起票：**支店でCAPEX区分の支払を入力すると、支店の本店勘定仕訳と本店の固定資産・支店勘定仕訳を同時生成（同日・同レート）。
- 支店の科目マスタで固定資産科目を使用不可にし、振替漏れを防止。
- 本支店勘定の残高照合レポート（未消去差額の明細）を月次で出力。
- 支店の再測定は貨幣性項目・経費・本店勘定のみで、1-Cより単純。

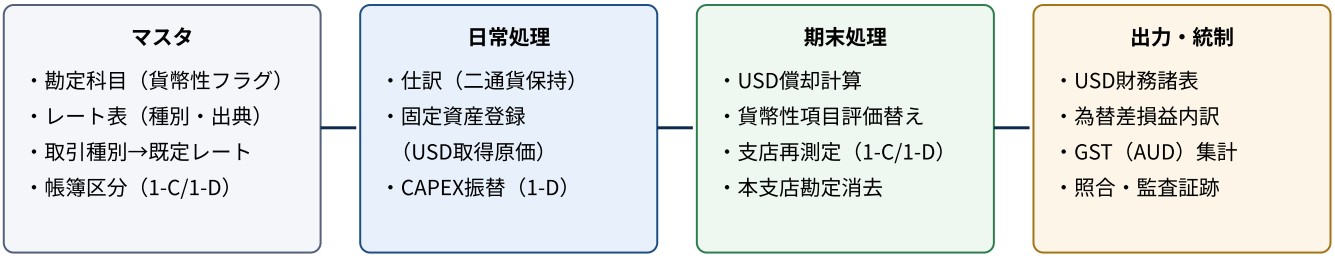


図3　システム機能の全体像（ベースケース・1-C・1-D共通）

5. 会計士に確認しておくべきポイント

#	確認事項	背景と論点	想定される回答・準備資料
1	AUD支店・AUD帳簿はIAS 21.34の再測定対象であり、在外営業活動体の換算は適用しないことへの同意	1-C・1-Dの前提。支店の機能通貨がUSDであることをIAS 21.11の要因で説明する	機能通貨判断メモ（IAS 21.9〜12の指標評価）
2	大量のAUD経費への月次平均レート適用の可否と、適用しない変動幅の閾値	IAS 21.22はレート変動が著しい場合に平均の使用を不適切としている。閾値を合意しておくと期中の判断が明確になる	過去の月中高値・安値の幅、影響額の試算
3	CAPEX・キャッシュコールに個別直物レートを必須とする金額基準	原則は取引日レート。小口CAPEXに平均を使う範囲を明確化する	CAPEX件数・金額分布
4	JVキャッシュコール前払残高の性質（貨幣性か非貨幣性か）	(a) 共同支配事業の現金に対する自社持分なら貨幣性で期末日レート換算替え。(b) 財・サービスの前払ならIFRIC 22により前払日レートで固定。AUD建キャッシュコールの為替差損益の発生時点が変わる	JOAの資金管理条項、JIBの様式、オペレーターのJV口座の通貨
5	使用レートの出典と時刻	RBA公表レート、WM/Reuters 16時等。継続適用が前提	レート管理規程案
6	1-C（二通貨台帳）と1-D（本店振替）のどちらが監査しやすいか	システム設計の選択に直結。監査手続の効率性を確認	各方式の処理フロー図（本資料第2章）
7	簡便法による差異の定量化方法と、未修正虚偽表示として集計される水準	差異が個別にも合計でも重要でなければ修正不要（IAS 8.8）。ただし特定の表示を意図した非重要な誤りは基準不準拠（IAS 8.41）	ベース方式との差異計算表（年1回）
8	AUD建の廃棄費用引当金の換算差額の処理	引当金は貨幣性で期末日レート、対応資産は取得時レート。換算差額を損益とするか、IFRIC 1の見積変更として資産を調整するか	引当金の通貨・見積の前提

協議の進め方（提案）

1. 第1章の機能通貨判断と、支店を再測定で扱う整理（確認事項1）を最初に合意する。
2. 次にベースケースを基本とする方針を示し、1-C／1-Dを採る場合の条件（確認事項6）を確認する。
3. レートの簡便法（確認事項2・3・5）とキャッシュコールの性質（確認事項4）を合意し、会計方針書・レート管理規程に反映する。
4. システム構築後、初年度にベース方式との差異ゼロの照合表を提示し、監査人の検証を受ける。

参照基準

IAS 21：8（定義）、9〜12（機能通貨）、11（在外営業活動体の機能通貨の追加要因）、20〜22（当初認識・平均レート）、23（期末報告）、28（為替差額の損益計上）、34（機能通貨以外の帳簿）、38〜47（表示通貨への換算・在外営業活動体）｜IFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」｜IAS 16「有形固定資産」50項｜IFRS 11「共同支配の取決め」20項｜IFRIC第1号｜IAS 8：8、41

本資料は会計士との協議のための検討資料であり、専門的な会計・監査・税務上の助言に代わるものではありません。数値例は説明のための仮定であり、実際のレート・取引を示すものではありません。