

IFRS新会計基準の概要

及び今後の対応

(タイ移転価格の動向を含む)

Global Japanese Practice, KPMG in Thailand 21 March 2018

タイ国会計基準の概要

タイ国会計基準は、タイ会計士連盟(Federation of Accounting Professions、FAP)が設定主体となり、公的説明責任を有するか否かによって適用すべき会計基準を2つに分けて設定されている。

TFRS for PAEs

Thai Financial Reporting Standards for Publicly Accountable Entities

上場会社等、Publicly Accountable Entities (以下、PAEsという) と呼ばれる公的説明責任を負う会社に対して適用される会計基準であり、IFRS (国際財務報告基準) の主要な会計基準がコンバージェンスされたもので、IFRSとほぼ同等の会計基準

TFRS for NPAEs

Thai Financial Reporting
Standard for Non-Publicly
Accountable Entities

PAEsに該当しないNon-Publicly Accountable Entities(以下、NPAEsという)と呼ばれる公的説明責任を負わない会社について適用される会計基準で、FAPより別途公表されたタイ国独自の会計基準

FAPは、現行のTFRS for NPAEsをTFRS for SMEsに置き換えることを提案していた。

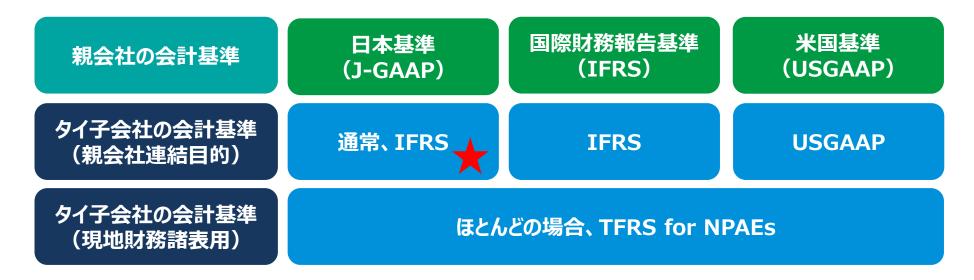
TFRS for SMEsとは、Thai Financial Reporting Standard for small and Medium-sized Entitiesの略称であり、すでに存在するIFRS for SMEsのタイ語翻訳版である。

2017年6月10日に、FAPの委員会選挙が行われ、選任された新委員会は、2017年7月5日に選挙後初のミーティングを行い、現行の**TFRS for SMEsの適用案は取り下げ**、適用要件や中身を再考する旨を発表した。



日本の会計制度

日本の上場企業は、会計基準に関して日本基準、国際財務報告基準(IFRS)、米国基準のいずれかを適用しており、親会社が日本基準を採用している場合には、通常、海外子会社はIFRSを適用することが求められている。



★ 原則として、企業グループ内の会計処理は統一することが必要(つまり、タイ子会社も日本基準)であるが、「企業会計 基準員会 実務対応報告第18号」は、海外子会社の財務諸表を、IFRS又は米国基準にて作成することを容認している。 ただし、「のれんの非償却」、「退職給付会計の未認識差異の処理」、「開発費の資産計上」、「固定資産/投資不動産の 時価評価」の4項目については、IFRSの会計処理を適用せず、日本基準と同様の処理に修正する。



企業グループ内の重要度により除外されている場合を除き、在タイ子会社は タイ基準からIFRSへ組み替えて親会社に報告することが求められる。

(ただし、上記4項目を除く)



在タイ日系企業に求められる対応

✓ 連結報告目的でのIFRS改訂基準への対応

主な改訂基準

IFRS9 金融商品 IFRS15 顧客との契約から 生じる収益

IFRS16 リース

適用開始時期

2018年12月期又は 2019年3月期 2018年12月期又は 2019年3月期 2019年12月期又は 2020年3月期

✓ 改訂基準への対応ステップ

Step 0

グループ内における 重要性及び グループポリシーを 親会社と確認し、 対応のレベル感を把握

Step 1

改訂IFRS基準で 求められる会計処理と 現状の会計処理を 比較分析

Step 2

差異の概算金額を 計算し、重要度に基づき 必要な修正項目を特定

Step 3

修正金額を計算するため のプロセス/計算資料 (必要に応じてシステム) を整備する



IFRS新会計基準の概要及び 今後の対応 (タイ移転価格の動向を含む)

Agenda



13:40

IFRS 15 顧客との契約から 生じる収益

アソシエイトディレクター マネジメントコンサルティング 畠中 貴司

15:15

IFRS 9 金融商品

日系企業担当パートナー

三浦 一郎

14:25

リース

IFRS 16

監査マネジャー

蓑毛 徹

16:00

タイ移転価格税制 の最新動向

アソシエイトディレクター 税務・法務 伊藤 進 15:00

休憩

質疑応答

16:30

本日の講師

畠中 貴司

アソシエイトディレクター アドバイザリー 日本国公認会計士



蓑毛 徹監査マネジャー日本国公認会計士



三浦 一郎

日系企業担当パートナー 日本国公認会計士



伊藤 進 アソシエイトディレクター 日本国税理士試験合格 (2004年)



IFRS15

顧客との契約から 生じる収益

畠中 貴司 Associate Director, Advisory, Management Consulting



IFRS15 とは

✓ 従来、取引のタイプ別に複数存在した、収益に関する会計基準を単一のコンセプトに統一 収益の認識基準を「経済的価値の移転」から「支配の移転」へ

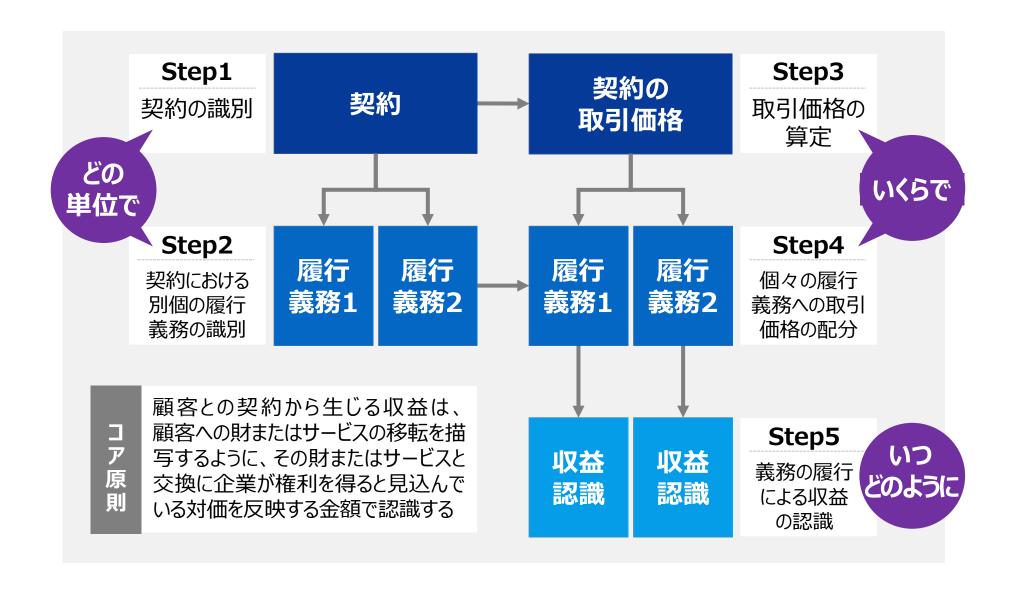
(特徴)

以下のそれぞれについて、詳細なガイダンスを提供

- 収益をどの単位で認識するかの決定
- 収益をいくらで認識するかの決定
- 収益をいつどのように認識するかの決定
- ✓ 2018年1月1日以降開始する事業年度から適用開始 (2018年12月期又は2019年3月期) (移行方法)
 - 比較年度の財務諸表も含めて遡及修正する方法、又は、
 - 移行日時点で未完了の契約について過去の累積的影響額を計算し、移行日の利益剰余金 で調整する方法



収益認識の5つのステップ





収益の認識<u>単位</u> の決定

ステップ1~ステップ2



ステップ1 契約の識別

IFRS第15号は、顧客との 契約 から生じる収益に適用される

強制可能な権利および義務を生じさせる当事者間の合意

1. 契約は、IFRS第15号の適用範囲か? IFRS第15号の目的上、契約は、以下のすべてを満たす場合に存在

経済的実質 がある

各当事者が契約を 承認し、義務の履 行を確約している

当事者の権利が 識別可能である

移転される財または 移転される財または サービスに関する各サービスに関する支 払条件が識別可能 である

企業が最終的に権 利を得ることとなる 対価の回収可能性 が高い (probable)



ステップ1 契約の識別

IFRS第15号は、顧客との 契約 から生じる収益に適用される

強制可能な権利および義務を生じさせる当事者間の合意

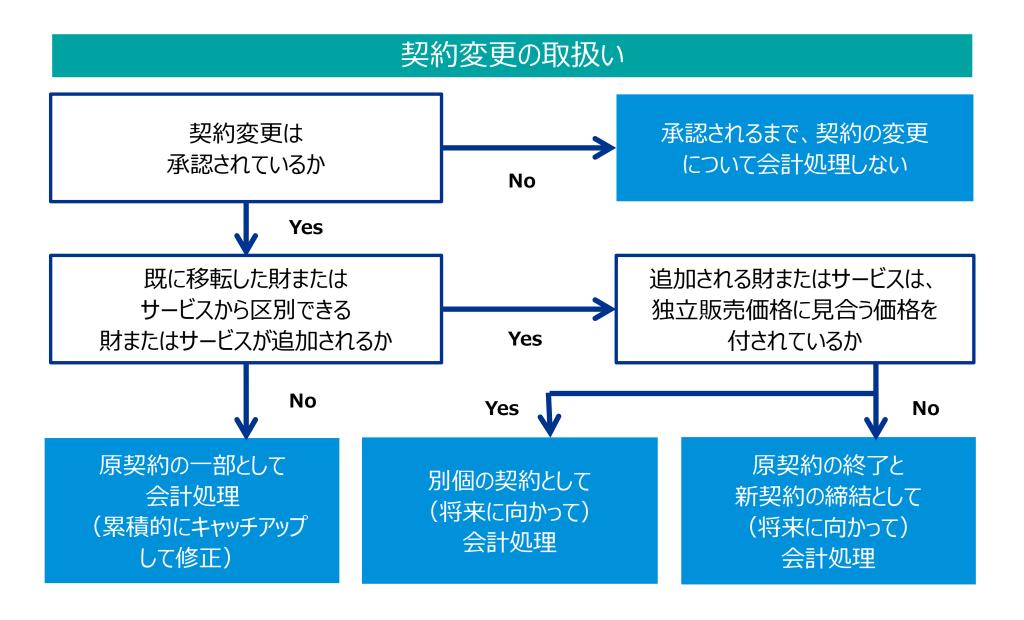
2. 結合すべき契約はあるか?

同一の顧客(またはその関連当事者)と同時期、またはほぼ同時期に締結した複数の契約が、以下のいずれかに該当する場合は、結合して<u>1つの</u>契約とみなして取り扱う

単一の商業的な目的を 有するまとまりとして交渉 されている 契約の対価が、 他の契約の価格 または履行に 依存している 複数の契約における 財またはサービスが 単一の履行義務を 構成する



ステップ1 契約の変更





ステップ2 履行義務の識別

履行義務

顧客との契約において、顧客に次のいずれかを移転する約束

別個の財またはサービス

または

ほぼ同一で顧客への 移転パターンが同じである 一連の別個の財またはサービス

財またはサービスは、以下の両方の要件を満たす場合は、「別個のもの」である

要件 1 顧客がその財またはサービスからの 便益を、それ単独でまたは顧客に とって容易に利用可能な他の資源と 組み合わせて得ることができる

かつ

要件 2

財またはサービスを顧客に移転するという 企業の約束が、契約の中の他の約束と 区分して識別可能である

契約の中で、顧客といくつの**区別できる約束(履行義務)**をしているかを検討し、 その1つ1つを単位として収益を認識する



履行義務の識別 - 別個の要件1

要件 1

顧客がその財またはサービスからの便益を、それ単独でまたは顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせて得ることができる

そもそも区別できるものなのか?

例:

機械と据付サービスのセットでのみ販売。機械を据え付けられるのは企業のみで、それが終了しないと機械が動かない

機械の販売と据付は、 区別できない



例:

通常、独立して販売されている、または同業他社も据付サービスを提供できる

機械の販売と据付は、 区別できる



履行義務の識別 – 別個の要件 2

要件 2

財またはサービスを顧客に移転するという企業の約束が、契約の中の 他の約束と区分して識別可能である

契約の中でも、区別して約束されているか?

契約の中で、それぞれの財・サービスを個別に移転することを約束しているのか、 またはそれらを結合した後の項目を移転することを約束しているのか?

区分して識別可能でないことを示す要因

企業が、その財・サービス を契約において約束して いる他の財・サービスと 統合し、顧客が契約し た結合後のアウトプット である財・サービスの束 とする重要なサービスを 提供している 1以上の財又はサービスが、契約で約束した1以上の他の財又はサービスを大幅に修正又はカスタマイズする、あるいは契約で約束した1以上の他の財又はサービスによって大幅に修正又はカスタマイズされる

財又はサービスの相互 依存性や相互関連性 が高い。すなわち、個々 の財又はサービスが、契 約における1以上の他の 財又はサービスによって 重大な影響を受ける

例: 建物の建設





想定される影響 - 収益の認識単位

影響を受ける取引

● 複数の契約を結合して処理する

例えば、

複数のフェーズに分かれている相互に依存する契約

● 契約を複数に区分して処理する

例えば:

機械の販売と 据付サービス 製品の販売と メンテナンス サービス

ソフトウェア開発と その後のサポート サービス等

無償で付与する 製品保証 ポイント/マイレージ



収益の金額の 算定及び配分

ステップ3~ステップ4



ステップ3 取引価格の算定

取引価格 財またはサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額(第三者のために回収する金額を除く) 財またはサービス 対価 対価

取引価格の算定に際して考慮すべき事項

変動対価

重大な金融要素

現金以外の対価

顧客に支払 われる対価



ステップ3 変動対価

仮価格、値引き、返品の受け入れ等



変動対価

重大な金融要素

現金以外の対価

顧客に支払われる対価

以下の金額のうち、企業が財またはサービスの移転と交換に受け取る権利を有する対価を、より適切に予測する方の金額で見積る

期待値 発生確率 金額 20% 100 50% 120 30% 140

期待値は、100×20%+ 20×50%+140×30%=122 または

最も可能性	の高い金額	
発生確率	金額	
10%	100	
70%	120	
20%	140	

ただし、収益認識累計額は重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い金額に制限される。

ステップ3 重大な金融要素

変動対価

重大な金融要素

現金以外の対価

顧客に支払われる対価

履行義務の充足と支払の タイミングが異なることにより、 顧客または企業が財務的 に著しい便益を得る場合

重大な金融要素がある場合に該当

- 原則として、貨幣の時間価値を反映させるために取引価格を調整
- この影響は、収益とは 区別して(金利費用ま たは金利収益として) 表示

ただし、実務上の便宜として、契約開始時に、財またはサービスが移転する時点と支払のタイミングのずれが1年以内と予測される場合には、調整不要



ステップ3 現金以外の対価

変動対価

重大な金融要素

現金以外の対価

顧客に支払 われる対価

現金以外の対価

(例:株式、有形固定資産、サービス…)

その公正価値を 合理的に見積ることができる

その公正価値で測定

その公正価値を 合理的に見積ることができない

その対価と交換で顧客に約束した 財またはサービスの独立販売価格を参照 して間接的に測定



ステップ3 顧客に支払われる対価

リベート等



変動対価

重大な金融要素

現金以外の対価

顧客に支払 われる対価

顧客に支払われる対価

取引価格の減額(すなわち、<u>収益の減額</u>) としなければならない

ただし、

顧客からの別個の財またはサービスに 対する支払いである場合 当該財またはサービスの購入を、仕入先からの他の購入と同じ方法で会計処理(費用として処理)



- ✓ 顧客から受け取る財またはサービスの公正価値を合理的に見積れない場合は、全額を取引価格の減額とする
- ✓ 顧客に支払われる対価が、企業が顧客から受け取る別個の財またはサービスの公正価値を超える場合は、超過額は取引価格の減額とする



ステップ4 取引価格の各履行義務への配分

契約が複数の履行義務から構成されている場合は、履行義務の基礎となる 財またはサービスの 独立販売価格 に基づいて、取引価格を配分する

独立販売価格は観察可能か?

Yes

独立販売価格に基づいて 各履行義務に取引価格を配分 No

独立販売価格を<u>見積って</u> 各履行義務に取引価格を配分

調整後市場評価 アプローチ

見積コストに適切な マージンを加算する アプローチ 残余アプローチ(限定的)

(顧客によって販売する<u>価格が大きく異なる</u> 場合や、企業がまだその財またはサービスの 価格を設定しておらず、かつ過去に独立して 販売したことがない場合にのみ採用可能)



想定される影響 - 収益の測定

変動対価

特に、契約や業界慣行により、商品受渡後に価格調整が行われる取引に影響

例えば・・・

仮価格による 取引 販売数量や業績達成 に応じたインセンティブ を与えるリベート等 販売店が消費者に 行う値引きについて、 メーカーがその一部を 負担するケース

取引価格の配分

そのぞれの財またはサービスを、これまで別個の履行義務としてとらえていなかった場合には、どのようにして独立販売価格を見積もるかを検討する必要がある

例えば・・・

商品の購入と同時に 顧客に付与する ポイント ソフトウェアの アップデートや テクニカル・サポート 無償で行っている、 自社が販売した製品 のメンテナンス



義務の履行による 収益認識

ステップ 5



ステップ5 履行義務の充足に基づく収益の認識

支配の移転に基づく収益の認識

企業は、各履行義務を充足した時点で (または充足するにつれて) 収益を認識する



履行義務の充足とは、財またはサービスを顧客に移転すること

財またはサービスは、顧客がその財またはサービスに対する<u>支配</u>を 獲得した時点で(または獲得するにつれて)顧客に移転される

履行義務の充足パターンは、以下の2つに分けられる

一定の期間にわたって充足 ⇒ 一定の期間にわたり収益認識

または

一時点で充足 ⇒ 支配の移転時に収益認識



ステップ5 一定の期間にわたり充足される履行義務

企業の履行に つれて、 顧客が便益を受け、 かつ同時にそれを 消費する

または

企業の履行につれて資産が創出または増価し、かつ 資産の創出または増価につれて顧客がその資産を支配する

または

企業の履行により 企業にとって他に転用できる 資産が創出されず、かつ 企業が現在までに完了した 履行に対する支払いを 受ける強制可能な権利を 有している

明確でない場合は、仮に途中で他の企業が作業を引き継ぐとした場合に、当該他の企業はこれまでに企業が行った作業をやり直す必要があるか、を検討(例:オフィスの清掃サービス、トラック輸送など)



例えば、 顧客の土地の上に 建物を建設する場合等



- ■転用可能性については、契約上の制限と実務上の制約の両方を検討
- ■「支払いを受ける強制可能な権利」とは、現在までに移転した財または サービスの販売価格に近似した金額 (コスト+マージン)であり、契約が 解約された場合の潜在的な利益の 喪失だけに対する補償ではない



ステップ5 進捗度

進捗度測定の目的

企業が約束した財またはサービスに対する支配を顧客に移転する際の 履行(すなわち、企業の履行義務の充足)を描写すること

インプット法

例:消費した資源、<u>発生したコスト</u> 経過期間、労働時間、機械使用時間

履行義務の充足のための企業の労力または インプットが、当該履行義務の充足のための 予想されるインプット合計に占める割合に基づき 進捗度を測定する方法

アウトプット法

例:現在までに完了した履行の調査、成果の鑑定評価、マイルストーン、経過期間

現在までに移転した財またはサービスの、顧客にとっての価値を直接的に測定し、当該測定値と契約で約束した残りの財またはサービスとの比率に基づき進 歩度を測定する方法



- ✓ 進捗度の測定値には、企業が顧客に支配を移転しない財またはサービスは含めない。
- ✓ コストに基づくインプット法を採用している場合で、契約上重大である財について、その支配を 顧客に移転したが、その財を後で据え付ける場合には、その財に係る収益をそのコストの範囲で認識し、 マージンは認識しないことがある(IFRS第15号設例19参照)
- ✓ 履行義務の結果を合理的に測定できないが、履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると見込んでいる場合は、発生したコストの範囲でのみ収益を認識する



ステップ5 一時点で充足される履行義務

履行義務が一定の期間にわたり充足されない場合、 企業は財またはサービスの<u>支配</u>を顧客に移転した一時点で収益を認識する



資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得する能力 (他の企業が資産の使用を指図し、資産から便益を得ることを妨げる能力を含む)

支配が顧客に移転したことを示す指標

企業が支払を 受ける 現在の権利を 有している

顧客が資産の 法的所有権を 有している

顧客が資産を 物理的に 占有している 顧客が資産の 所有にかかる 重大なリスクと 経済価値を 有している

顧客が資産を 検収した



想定される影響 - 収益の認識

一定の期間にわたる収益認識

● 従来の工事進行基準の適用

前述の「一定期間にわたって充足される履行義務」の要件を満たすか確認 例えば、他に転用可能な航空機や船の製造は要件を満たさない場合も

• 収益認識単位を区分した取引の収益認識時点

1つの契約を2つ以上の履行義務に区分した場合、それぞれの収益認識方法と収益認識時点を決定

一時点での収益認識

機械の販売と 据付サービス 製品の販売と メンテナンス サービス

ソフトウェア開発と その後のサポート サービス等

無償で付与する製品保証

ポイント/マイレージ



個別論点

IFRS第15号の 適用指針



適用指針で解説されている個別論点

- a. 一定の期間にわたり充足される履行義務
- b. 履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定方法
- c. 返品権付販売契約
- d. 製品保証
- e. 本人か代理人の検討
- f. 追加の財・サービスを取得するオプションの付与
- g. 顧客により行使されない権利
- h. 返金不可のアップ・フロント・フィー
- i. ライセンス
- j. 買戻契約
- k. 委託販売契約
- I. 請求済未出荷契約
- m. 顧客による検収
- n. 収益の分解開示



返品権付販売契約



販売価格:50千円/個、原価:40千円/個、

販売数:100個(うち、返品見込み:3個)

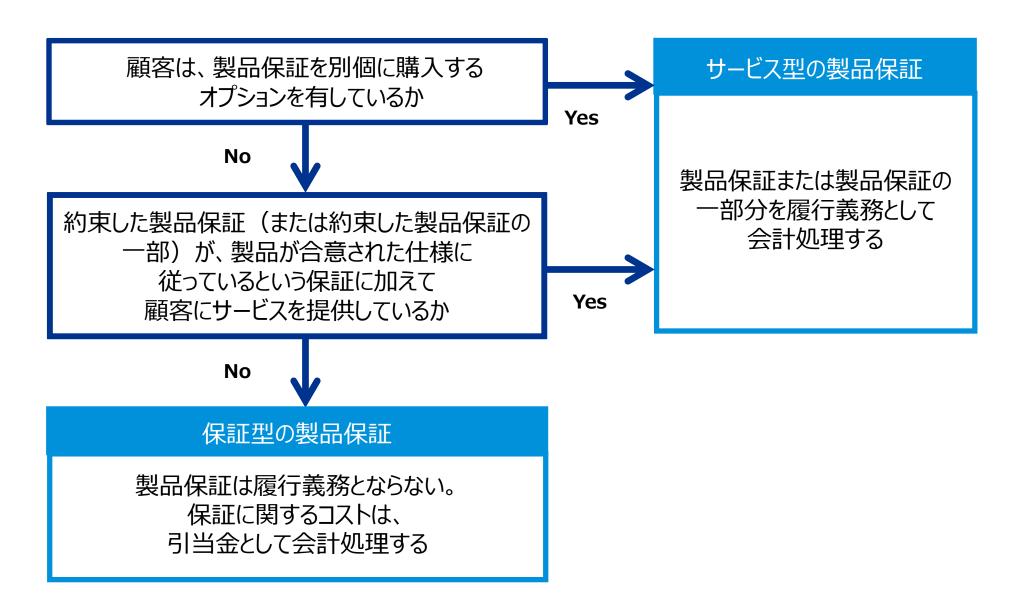
返品が見込まれる3個分については、収益を計上しない

単位(千円)

					(; ,		
	実務で見られる処理				IFRS15		
現金預金	5,000			現金預金	5,000		
売上高		5,000	****	売上高 返金負債		4,850 ^(*1)	
				返金負債		150	
					(*2)		
売上原価	4,000	***		売上原価	3,880 ^(*2)		
棚卸資産	,	4,000		棚卸資産		4,000	
加叶貝庄		4,000		資産	120		
			(*1) 4,850千円=50千円/個×(100-3) 個				
返品調整引当金 繰入額	30		(*2) 3.880千円=40千円/個×(100-3) 個				
返品調整引当金		30					



製品保証





委託販売契約



商品・製品の引渡



商品・製品 の販売



最終顧客への販売の前に販売業者等が 商品・製品に対する支配を獲得しているか?



販売業者等に対する 商品・製品の引渡時に収益を認識する



販売業者等に対する 商品・製品の引渡時には収益を認識しない



請求済未出荷契約



商品・製品を移転する履行義務を充足するのはいつか?

以下の要件のすべてを満たす場合には、顧客が支配を獲得する

- ●請求済未出荷契約を締結した合理的な理由がある
- ●商品・製品が顧客に属するものとして区別して識別されている
- ●商品・製品について、顧客に対して物理的に移転する準備が整っている
- ●商品・製品について、使用する能力や他の顧客に振り向ける能力を有することができない。



顧客による検収

顧客による検収

合意された仕様に従っていることにより、財またはサービスに対する 支配を移転したことが客観的に判断できるか?



- ●顧客の検収は形式的なものであり、 顧客による財・サービスに対する支配の 時点に関する判断に影響を与えない
- ●顧客の検収前に収益を認識する場合には、他の残存履行義務があるかどうかを判定する



- ■顧客の検収が完了するまで、顧客は 財・サービスに対する支配を獲得しない
- ●試用目的で引き渡し、試用期間が終了するまで対価の支払を約束していない場合、顧客が検収するか、試用期間が終了するまで、商品・製品に対する支配は顧客に移転しない



まとめ



まとめ

IFRS15の特徴

以下のそれぞれについて、詳細なガイダンスを提供

- 収益をどの単位で認識するかの決定
- 収益をいくらで認識するかの決定
- 収益をいつどのように認識するかの決定

適用時期

2018年1月1日以降開始する事業年度から適用開始 (2018年12月期又は2019年3月期)

対応の進め方

- □ 自社の収益を取引の種類別に分類
- □ 分類した取引ごとにIFRS15の5ステップの検討項目を確認
- □ 差異がある場合、概算金額を計算し、重要度に基づき修正項目を特定
- □ 修正金額を計算するためのプロセス/計算資料を整備



IFRS16 リース

蓑毛 徹 Manager, Audit



IFRS16 とは

✓ 従来のデュアルモデルでは、多くのリースがオンバランスを回避されており(例:航空機リース)、 企業のリスク情報が十分に提供されていないとの指摘に対して見直しが行われた

(特徴)

- 借手については、不動産賃借を含むすべてのリース取引をオンバランス
- 貸手については、従来のIAS17を踏襲(ファイナンスリースとオペレーティングリース)
- 借手と貸手の会計処理は非対称
- ✓ 2019年1月1日以降開始する事業年度から適用開始 (2019年12月期又は2020年3月期) 比較年度の財務諸表も含めて遡及修正する方法、又は、
 - 移行日時点で過去の累積的影響額を計算し、移行日の期首剰余金で調整する方法により移行



FRS16 角军記



新リースの定義(1)

リース

資産 (原資産) を使用する権利を、対価との交換により、 一定の期間にわたり移転する契約 (の一部)

資産の使用権 (借手)



契約がリースか否か or リースを含むか否かの判断

使用対象資産が識別され、 特定されている

かつ

識別された資産の使用を借手が 支配している

使用期間を通じて、借手が以下①②の権利をいずれも有している状態

- ① 資産の使用を通じて得られる経済的便益のほぼすべてを享受する権利
- ② 資産の使用を指図する権利

※リースであるか否かの判断は、契約当初に行い、その後は契約条件に変更がない限り見直されない。



リースの定義(2):支配

借手による経済的便益(さまざまな形態が考えられる)の「ほぼすべて」を享受

- 借手が得る使用権の範囲内で検討
- 以下は要件の成立を阻害しない
 - ✓ 貸手の利益を守るための制限(防御権)
 - ✓ 得られた経済的便益の一部を貸手に支払う定め





「借手に、資産の使用を指図する権利がある」とは?

資産の使用期間を通じて、資産の使用方法および使用目的を指図する権利を有している

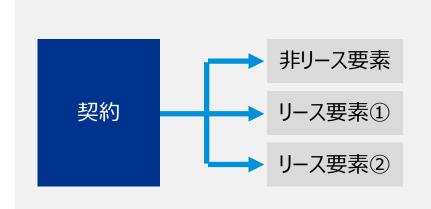


資産の使用方法および使用目的が事前に決定されている場合には、以下のいずれかを満たす場合

- 対象資産を操作する権利を借手が有しており、貸手に操作方法を変更する権限がない。
- 使用方法および使用目的を事前に決定するように借手が資産を設計している



適用単位



世子が、当該資産単独 or容易に利用可能な 他の資源と組み合わせることにより、 使用による便益を受けることができる

原資産が契約に含まれる他の資産に 高度に依存していない or 高度に関連していない

→個別の要素として区分

契約対価を各構成要素ごとの単独での価格の比率にもとづき配分 原則、識別された構成単位ごとに、リース会計の会計処理を行う



- ただし、借手は、原資産の種類ごとに、リース要素と非リース要素を分離せず、 全体を一つのリース要素として処理することもできる
- ※上記の他、「契約の結合」についても定めがある。



ĺ ス 小

IFRS 16 解説

借手の会計処理:特例により認められる取扱い

使用権資産・リース負債を認識せず、リース料総額をリース期間を通じて定額で費用認識する、 但し、他の規則的な方法が借手の享受する便益パターンをより適切に示す場合は当該方法による。

短期リース

リース開始日におけるリース期間が12ヶ月以下のリース

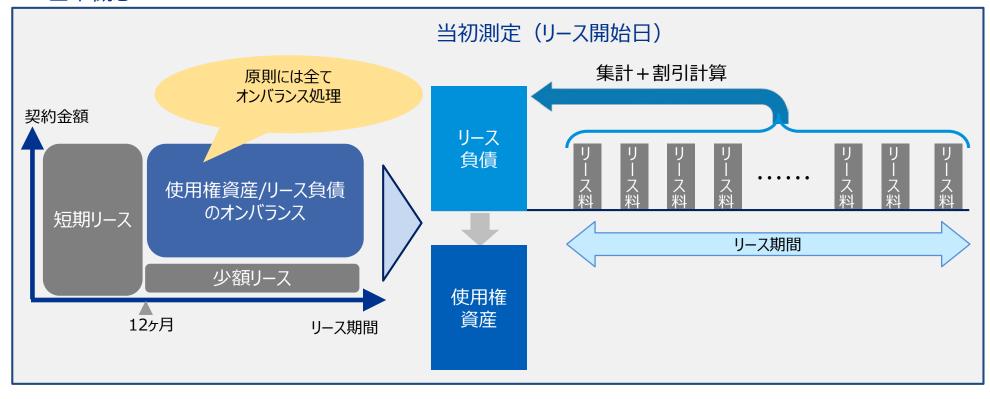
- 購入オプションがつけられたリースは、本取扱いの対象外
- リース期間が見直された場合、リース契約に変更があった場合は、これを新たなリースとして扱う。
- 特例の選択単位 原資産の種類ごとの選択が可能

少額資産のリー

- 実際のリース対象が中古品であるかどうかを問わず、個々の価額が新品の状態で少額(パソコン、電話、など)の資産のリース。一般的な高額品(車など)は対象外
- 「少額」の目安は絶対基準(借手を問わない)で5,000ドル
- 対象取引総計ベースでの重要性の有無は、問われない
- 特例の選択単位 リースごとの選択が可能

IFRS 16 解説 借手の会計処理モデル

□ 基本概念

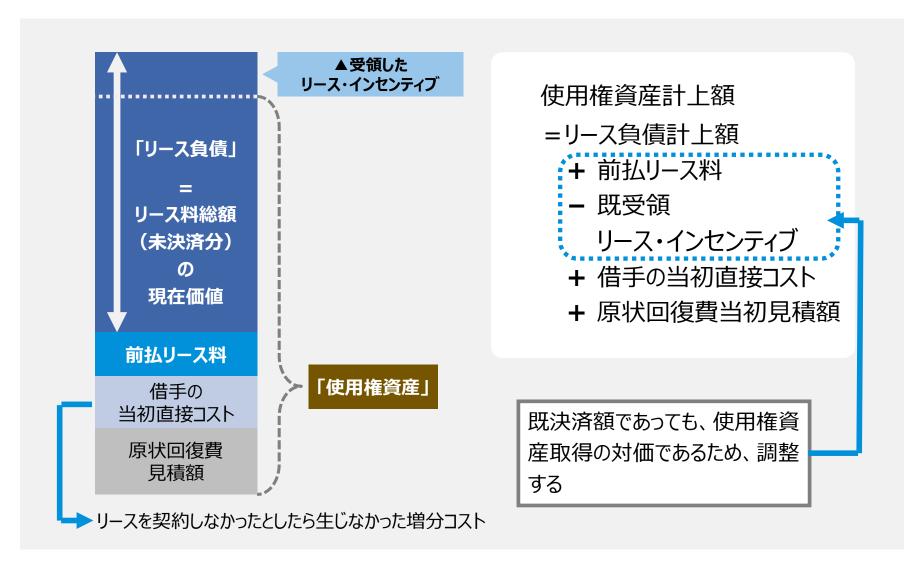


■ 借手は、資金調達を伴った資産の購入として、リース取引を会計処理する。この結果、使用権資産と リース負債が認識される。

免除(特例):短期リース、少額資産のリース

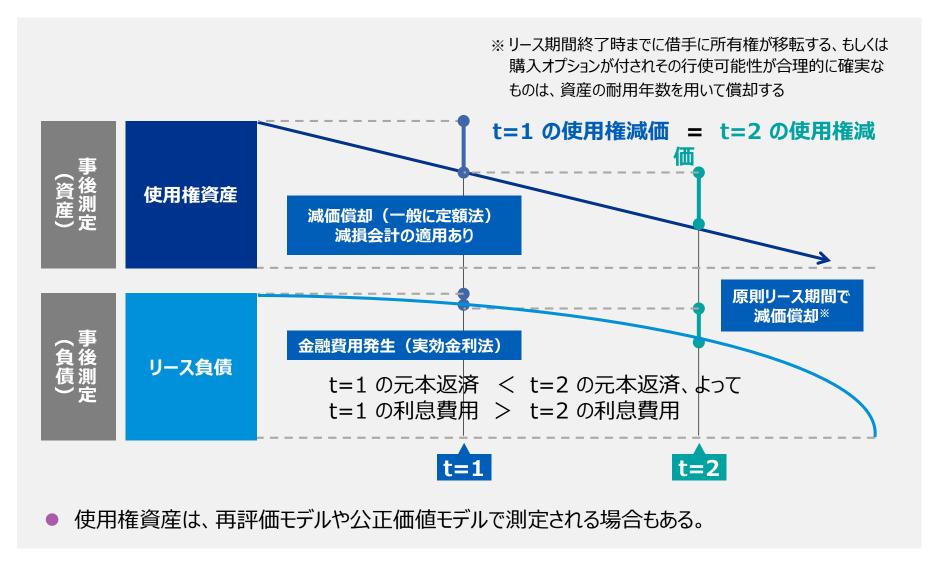


使用権資産の調整額(当初測定)





借手の会計処理:事後測定~財政状態計算書





借手の会計処理まとめ

		原則	短期リース・少額資産
測当定初	使用権資産	リース負債+使用権資産に係る調整額	認識しない
	リース負債	リース料総額(未決済分)の現在価値	認識しない
事後測定	使用権資産	 リース期間(リース期間終了後に所有権が移転、もしくは行使が合理的に確実な購入オプションがついている場合は、原資産の耐用年数)にわたって減価償却 IAS第36号の減損会計の対象 	
	リース負債	利回りが一定になるように、債務の返済と利息費用を認識	
	損益	減価償却が定額法による場合、期間当初に費用が多額に発生	期間を通じて原則定額
表示	財政状態 計算書	使用権資産、リース負債は区分掲記するか、適切な科目(使用権資産の場合原資産に準ずる)に含めた上でどの科目に含めたか注記する。 投資不動産に該当する使用権資産は投資不動産に含めて表示する。	一定の開示が求められる
	包括利益 計算書	減価償却費と利息費用は別々に表示	リース費用として表示
	キャッシュフロー 計算書	債務の返済:財務活動 利息の支払:通常の支払利息と同じ	営業活動
		使用権資産の取得は重要な非資金取引として注記	



適用開始日と経過措置

強制適用日:2019年1月1日以降から開始する事業年度

早期適用:IFRS第15号を適用している場合に限り、認める

旧オペレーティング・リース

旧ファイナンス・リース

貸 手

借手

IAS第17号における処理を引き継いだうえで適用開始日以降につきIFRS第16号を適用する。

完全遡及アプローチ:比較年度も修正再表示



どちらかのアプローチを選択し、すべてのリースに対して適用

修正遡及アプローチ:比較年度は修正再表示しない

新基準のもとでの新たな「リースの定義」は、新基準適用日以降に行われた取引についてのみ、<u>将来に向かって適用することを認める。</u>(すべての既存取引について一律適用)



実務への影響



実務への影響

IFRS 16 リースが企業経営に及ぼす影響



リースの識別

- ●特定の資産
- ●借手が支配



会計処理

- B/S- 原則全てオンバランス
- P/L- 逓減的な費用計上
- 例外処理-短期リース、 少額資産リース



各種見直し

- ●リース期間の見直し
- ●リース負債の見直し

- ✓ 財務数値が大きく変化する
- ✓ リースに係る業務プロセスの設計が必要に
 - 財務数値
 - 業務プロセス
 - その他

対応の検討



実務への影響

リースの識別 - GAAP分析

- 新基準と現行の会計方針との差異を理解し、論点整理を実施します。
- また、現時点でどのようなリース取引があるのか、ハイレベルで調査を実施します(全件調査の必要はなし)。このとき、重要性によっては、親会社だけに限定せず、海外も含めた連結ベースで調査する必要があります。
- 新基準の会計方針を仮決定します。

	主要論点	対処
1	契約書上「リース」と記載されているかどうかと は無関係	IFRS上リースに該当する取引をどのように識別 するかの整理
2	不動産の賃貸借契約は多くの場合、会計上のリースに該当	不動産賃借取引を棚卸し、契約内容を精査
3	「リース期間」と契約期間とは必ずしも一致せ ず	IFRSにおけるリース期間の考え方を整理
4	多くの場合、割引率について貸手からの情報 入手は困難(特に不動産リース)	追加借入利子率の情報入手方法を検討



実務への影響財務数値への影響

■ 財務諸表は以下のように変動するため、予算や中期計画等への影響を把握する必要があります。

₽₽₹₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽₽	原則的処理		
財務諸表	影響	説明(注)	
営業利益	1	現行のオペレーティング・リースに係るリース費用は、使用権資産に係る 償却費と利息費用に分けて計上されるため、利息費用部分に関して 営業利益は増加する	
純利益	1	時期によって異なる(現行のオペレーティング・リースに係るリース費用 を定額と仮定すると、後年になるにつれ純利益は増加する)	
資産合計 (負債合計)	1	原則として、使用権資産およびリース負債を認識することになるため、 資産合計(負債合計)は増加する	
資本	↓	純利益の増減は全体のリース期間のどの時点かによるが、費用が前倒しで計上されるため、リース期間全体にわたって資本には減少の効果が生じる(リース期間終了時点では影響は0になる) 注:オペレーティング・リースとの対比	



実務への影響 業務プロセスへの影響 (1/2)

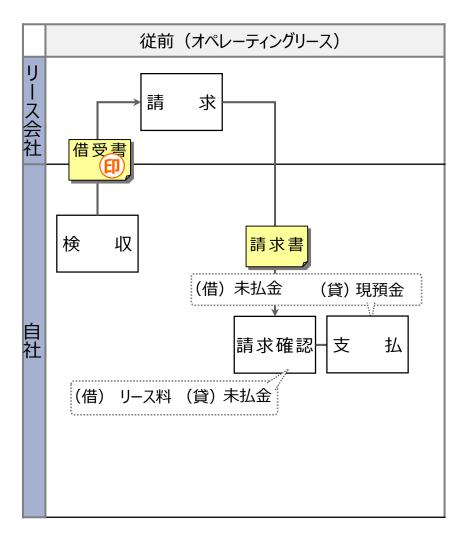
- 不動産リースについてもリース取引として管理していく必要があり、対象契約が増加します。
- 減損会計への対応、事後測定の必要性等から、使用権資産およびリース負債の残高システム管理が必須と考えられます。

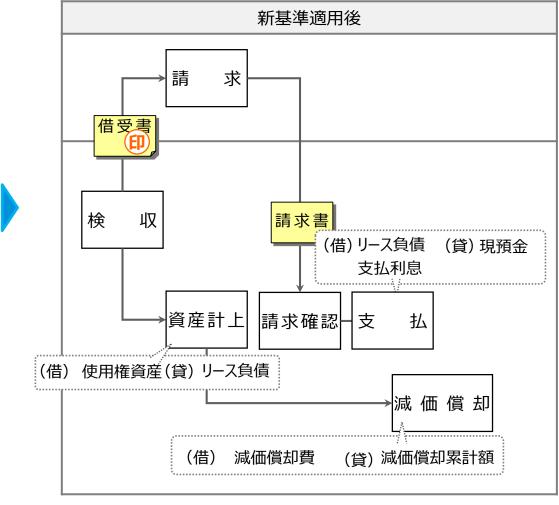




実務への影響 業務プロセスへの影響(2/2)

たとえば、検収以降の業務フローについて、資産計上・減価償却のタスクが追加され、仕訳の内容等も変わる。請求書払いのみを行っていた社内の業務フローを、固定資産・ファイナンスリース等のフローを参考にして見直す。







FRS16
不動産リースの
論解説



(1) リース期間

リース期間

借手が原資産を使用する 権利を有する解約不能 期間



- リースを延長するオプションの対象期間 (借手によるオプションの行使が合理的に確実な場合)
- リースを解約するオプションの対象期間 (借手によるオプションの不行使が合理的に確実な場合)

借手に与えるあらゆる経済的インセンティブの要因や状況を考慮

例えば、

- 市場のリース料水準との比較
- 早期解約することによるペナルティの水準
- 賃借物件に対する重要な改良の実施の有無、または実施の予定
- リースを終了することによって発生するコスト(引越し費用、原状回復コスト等)
- 借手のビジネスにおけるリース物件の重要性
- 過去の同種の不動産賃借物件における使用年数の実績(多店舗展開する企業等にとっては有用)



(2) リース期間の見直し

- 契約期間に関する条件変更(契約延長等) ⇒ リース期間の延長として扱う(リース 負債の再測定)
- 借手のコントロール下にある重要な事象 or 状況の変化が起きた場合、借手は延長・解約オプションの行使可能性について、再評価しなければならない。

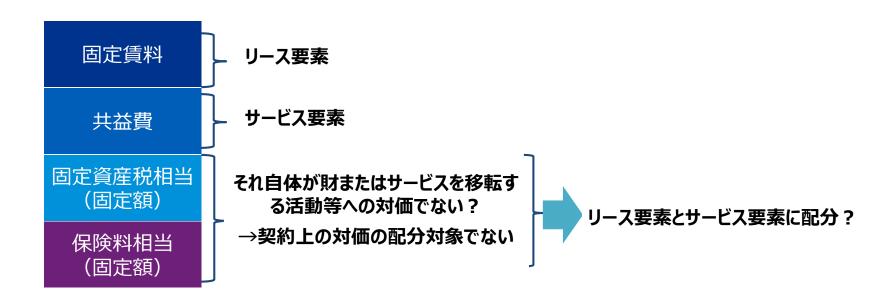
たとえば・・・・

- 当初想定されていなかった、借手にとって重大な経済価値を有すると見込まれる, 重大な賃借物件の改良
- 当初想定されていなかった、原資産の重要な変更・カスタマイズ
- リース期間として見積もられた期間を超えたサブリースの開始
- オプションの行使・不行使に直接的に影響する、ビジネス上の決定
- オプションの解約不能期間に変更が生じた場合、リース期間を見直す。 (行使を見込んでいなかった延長オプションを行使した、等)



(3) 賃料内訳-1

(固定資産税及び保険料相当額がリース契約に固定額で含まれている場合)



(固定資産税及び保険料がリース契約に実費精算で含まれている場合)

- ✓ 実費を借手がそのまま負担する場合、リース料総額に含めない取扱いも可能か?
- ✓ 一棟全体のリースでなければ、実費精算という考えを取ることは難しいか?



(3) 賃料内訳-2

(固定資産税及び保険料相当額がリース契約に固定額で含まれている場合の設例)

A社は本社オフィスとして高層ビルの3フロアを賃借している。賃料内訳は、契約書上次のように明記されている。

家賃2,000 共益費400 固定資産税相当額200 保険料相当額100

IFRS16において、リース負債を計上する前提となるリース料総額を、どう考えるべきか。

- 家賃2,000 ⇒ リース要素
- 共益費400 ⇒ サービス要素
- 固定資産税相当額200及び保険料相当額100 ⇒ 財またはサービスの対価とはいえない可能性

厳密に考えれば固定資産税相当額と保険料相当額の合計額300のうち、 $300 \times 2,000 / (2,000 + 400) = 250$ をリース要素とし、残額の50をサービス要素とすることが考えられる。

もしくは、固定資産税相当額と保険料相当額を不動産賃貸に直接関連するコストと考え、300全額をリース要素とすることもありうる。



(4) 変動リース料と賃料見直し条項

変動リース料

CPIや金利に連動するものの他、 市場賃料水準の変動を反映するようなもの



リース料総額に含める

当初測定

<u>リース開始日時点</u>の インデックス等に基づき算 定

事後測定

インデックス等が変化することで将来リース料の キャッシュフローが変わった場合、<u>借手はリース負債</u> を再測定する。

この際、原則として当初割引率をそのまま用いる

契約期間10年(リース期間も10年とする)で2年毎の賃料更新条項がついているケースをどう考えるか

- ⇒ リース開始時点で固定されているリース料は最初の2年分のみである
- ⇒ 3年目以降の賃料が市場賃料水準の変動を反映して決まるといえるかどうか



FRS9号 金融商品

三浦 一郎 Partner, Head of Global Japanese Practice



目次

- 1. I FRS9号
- 2. 分類及び測定
- 3. 金融資産の減損
- 4. ヘッジ会計



今回のセミナーでは、以下のような典型的な在タイ日系企業を 念頭において、資料を作成しています:

1 仕入・販売に付随する金融債権債務(売掛金・買掛金) がメイン

2 主たるビジネス以外の資産(貸付金·有価証券等)は最小 限の保有

3 デリバティブは外貨や金利の変動リスクをヘッジするために最 小限保有しており、投機目的のものはない



IFRSの特徴

B/S重視





IFRSの特徴

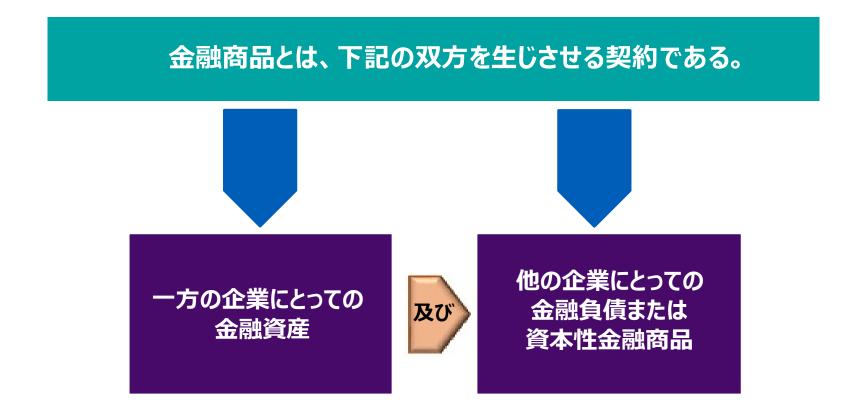
貸借対照表

資産 負債及び資本 売上高 金融負債 金融資産 損益 税引前当期純利益 現金預金、受取手形、売掛金 支払手形、買掛金、借入金及 税金費用 び社債等の金銭債務並びにデ 及び貸付金等の金銭債権、株 リバティブ取引により生じる正味 式等の有価証券並びに先物 の債務等 取引、先渡取引、オプション取 当期純利益 引、スワップ取引及びこれらに類 似する取引(デリバティブ取 非金融負債:金融負 引)により生じる正味の債権 その他の包括利益 信以外の負債 為替換算調整勘定 -引当金 売却可能金融商品 非金融資産:金融資 - 繰延税金債務 その他の包 キャッシュフロー・ヘッジ - その他 産以外の資産 再評価剰余金 括利益 資本 保険数理差異等 -棚卸資産 税金費用 - 有形固定資産 - 資本金 - 繰延税金資産 その他の包括利益合計 - 準備金 -無形資産 - 前期末剰余金 - その他 - 当期包括利益 当期包括利益 -その他



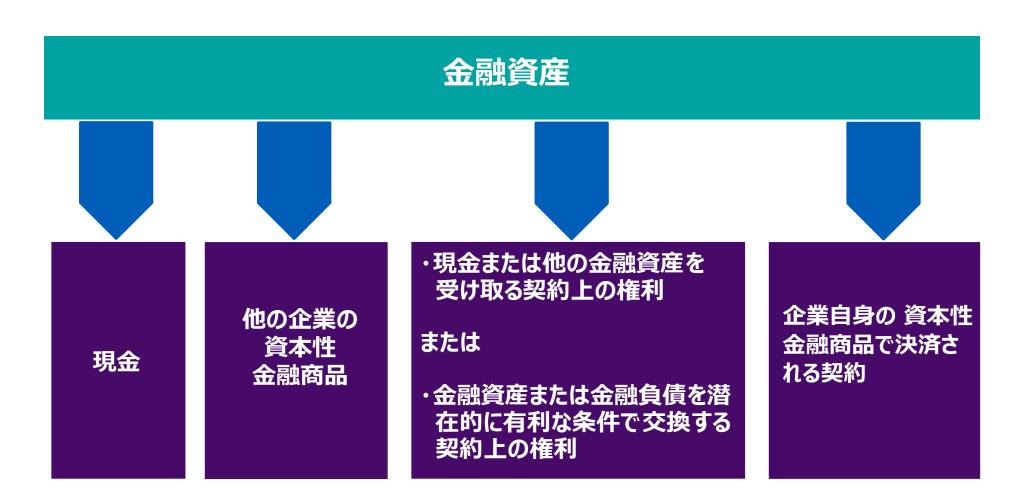
包括利益計算書

金融商品





金融資産





金融負債

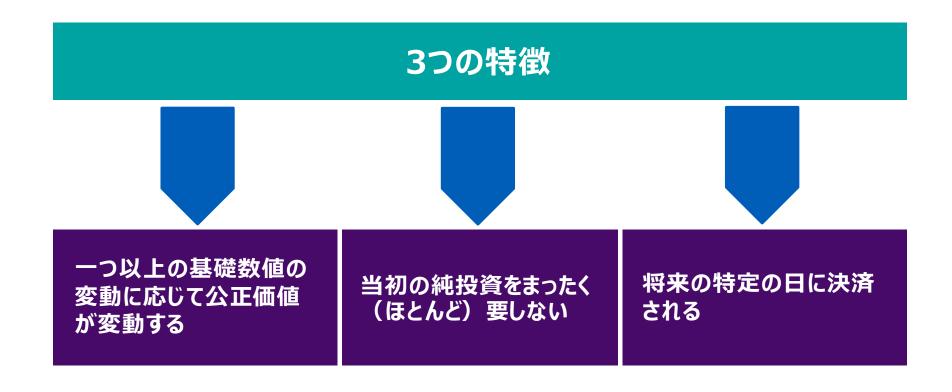
金融負債

- ・現金または他の金融資産を 支払う契約上の義務 または
- ・潜在的に不利な条件で金融商品を 交換する契約上の義務

企業自身の資本性金融商品で 決済される契約



デリバティブ





IFRS9号

金融商品に関する会計基準は複雑で理解が難しいとの批判から金融商品会計基準の簡素化プロジェクトが進められた。

そこで、<u>金融商品の測定方法で公正価値を唯一</u>とすることが長期的には目指す方向であるが、それに至るためには多くの解決すべき論点があり、<u>中間的な改善策を考える</u>ことが現実的なアプローチとされた。

フェーズ 1

金融商品(金融資産および金融負債)の分類および測定:

複雑でわかりにくいとされていた金融商品の分類を簡素化

フェーズ 2

減損の方法:

発生損失モデルの問題点に対応し予想信用損失モデルを採用

フェーズ3

ヘッジ会計:

ルールベースから企業のリスク管理活動に適合したものに改訂

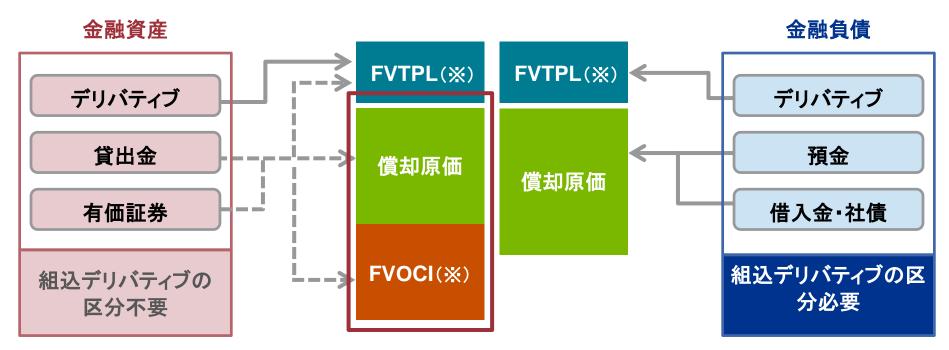


分類及び測定



金融商品の分類及び測定

- ■金融資産は、事業モデル要件とキャッシュフロー要件に従い分類
- ■金融負債は、デリバティブ及びトレーディング目的以外は、原則として償却原価

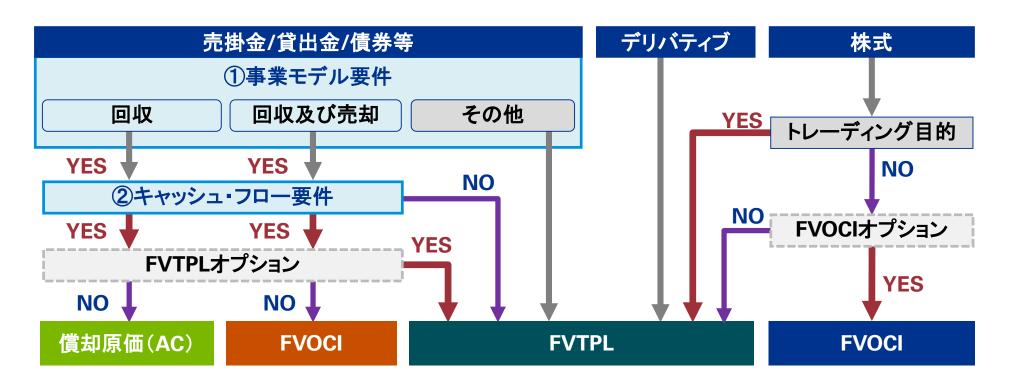


※FVTPL:公正価値で測定、変動は損益に計上

※FVOCI: 公正価値で測定、変動はその他包括利益に計上



- ■金融資産は、①事業モデル要件と②キャッシュフロー要件(SPPI)に従い分類
- ■デリバティブ、株式は時価評価
- ■例外として、2つのオプションあり





IFRS9の金融資産の区分は?

■ 当初認識時に、3つの区分に分類

▶<mark>ば却原価(AC)</mark>:償却原価で測定する金融資産

FVOCI : その他の包括利益を通じて公正価値で測定する金融資産(FVOCI)

> FVTPL : 当期純利益を通じて公正価値で測定する金融資産(FVTPL)

金融資産をどのように分類するのか?

■ 原則として、以下の2つの要件に基づき分類

① 事業モデル要件 : 金融資産を管理する事業モデルに基づく評価

② キャッシュ・フロー要件 : 金融資産の契約キャッシュ・フローに基づく評価

2つのオプション

■ 例外として、2つのオプションあり

▶ FVTPLオプション: 償却原価・FVOCIに分類される資産を、FVTPLに指定することも可

▶ FVOCIオプション : 資本性金融商品をFVOCIに指定することも可



金融資産を管理する事業モデルの目的は何か?

事業モデル	主な特性	キャッシュ・フロー 要件を満たす場合
契約上のキャッシュ・ フローを回収するた めに保有	事業上、契約上のキャッシュ・フローを回収するために資産を保有している売却は目的の達成に付随するものである(売却によるペナルティなし)	償却原価(AC)
契約上のキャッシュ・ フローの回収と売却 の両方のために保有	契約上のキャッシュ・フローの回収と売却の両方が事業 モデルの目的の達成に不可欠である	FVOCI
その他	資産は、契約上のキャッシュ・フローの回収またはキャッシュ・フローの回収及び売却のために保有されているのではない	FVTPL (キャッシュ・フロー要件と関 係なくFVTPLで測定)



契約上のキャッシュ・フローは元本と利息のみから構成されるか?

- 金融資産の契約上のキャッシュ・フローが「元本と利息のみ」から構成されなければならない
- 基本的な貸付契約(basic lending arrangement)との整合性がポイント

構成要素	定義
元本	当初認識時の金融資産の公正価値
利息	貨幣の時間価値、信用リスクへの対価、その他の基本的な融資のリスク(例えば、 流動性リスク)及びコスト(例えば、管理コスト)への対価、並びに利益マージン

キャッシュ・フロー 元本と利息 **賞却原価** FVOCI





金融資産の減損



予測信用損失モデル

■予想信用損失モデルにより早く損失を認識

発生損失モデル (Incurred Loss Model)

信用事象が発生してはじめて減損を認識

損失認識が 遅延 利息収益が前倒し計上

金融危機後、これまでの減損規定「発生損失モデル」の問題点が指摘され、 IFRS9は、「予想信用損失モデル」を採用

予想信用損失モデル(Expected Credit Loss Model)

信用事象の発生にかかわらず、 減損を認識し、将来に関する情報を 考慮して予想信用損失を見積もる | 信用リスクの | 変化を直ちに | 引当額に反映 発生損失モデルよりも 早く 損失を認識

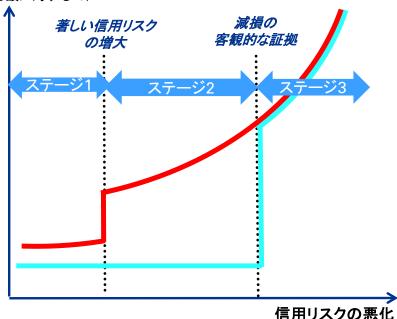


予測信用損失モデル

■IFRS9では新しく「著しい信用リスクの増大」というコンセプトを導入

引当金

(帳簿価額総額に対する%)



IAS39の発生損失モデル

IFRS9の予想信用損失モデル

従来のIAS39の発生損失モデル

▶ 減損の客観的な証拠をトリガーとして引当金と信用損失を計上

IFRS9の予想信用損失モデル

- ▶ 減損の客観的な証拠をトリガーとせず、当初から 予想信用損失を認識
- ▶ 当初認識時からの信用リスクの状況に応じて、まず残存期間にわたる予想信用損失の一部を認識し、著しい信用の悪化の場合にはそのすべてを認識
- ▶ 将来の見積りを反映して予想信用損失を測定



信用損失の適時認識



減損:ステージ1~3

■ステージ1は12か月、ステージ2以降は残存期間の予想信用損失を認識



- 当初認識時に信用が毀損している商品は「残存期間にわたる予想信用損失」を計上
- 簡便的にリース債権、売掛債権はステージ分けせず「残存期間にわたる予想信用損失」を計上することも可



減損規定の適用範囲

著しい信用リスクの評価 減損規定の適用範囲 売掛債権 簡素化した方法 契約資産 原則的アプローチ 重大な財務要素 リース債権 を含む売掛債 または 権•契約資産 簡素化した方法 債券投資 貸付金 (償却原価) (償却原価) (FVOCI) 原則的アプローチ 金融保証



金融資産の減損:一般事業会社

- ▶ 基本は簡素化したアプローチを適用し、「残存期間にわたる 予想信用損失」を計上する。
- ▶ 簡素化した方法以外の原則的アプローチを適用すべき金融 資産(貸付金、債券等)場合のみ予想信用損失モデルを 適用。
- ▶ ステージ判定のための信用リスクの質の変化の判定方法の 決定。
- ▶ 将来予想情報の反映方法(予測信用損失測定等)の決定。



ヘッジ会計



ヘッジ会計とは

ヘッジ会計とは、ヘッジ手段として用いられた取引とヘッジ対象との間 の会計上の損益認識時期のずれを調整する会計処理:

ヘッジ対象

ヘッジ手段

1	2	<u>計</u>	
0	-20	-20	
20	B 0	20	
20	-20	0	



ヘッジ対象の損益認識を早める



ヘッジ対象の損益認識を繰延べる



ヘッジ会計とは

ヘッジ会計の目的は、財務諸表において、金融商品を使用する企業のリスク管理活動の影響を表現することである。

ヘッジ会計の特徴

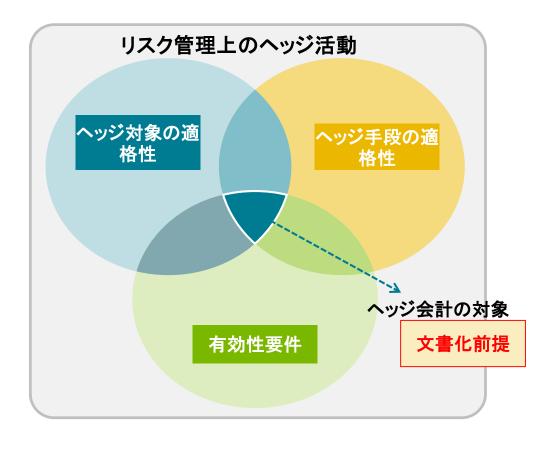
- ✓ 公正価値ヘッジ、キャッシュフローヘッジ、在外営業活動に対する純投資の ヘッジの3つ。任意適用。
- ✓ ヘッジ会計の適格要件を満たす必要がある。
- ✓ ヘッジの有効性の判断は、将来に向っての有効性の見積もりを評価。
- ✓ ヘッジの有効性を判断するための手法を特定していない。
- ✓ ヘッジのコストの取り扱い:時間価値、先渡要素等。



ヘッジ会計とは

ヘッジ会計の要件

- ◆ヘッジ手段及びヘッジ対象が、基準の要請に照らして適格であること
- ◆ヘッジ関係が、基準の要請するヘッジの有効性の要件を満たすものであること
- ◆ヘッジの開始時点において正式な 指定と文書化を行っていること



- ▶ リスク管理戦略:企業が晒されているリスクを特定し、企業がそれにどのように対応するかを示す、 最高レベルで設定されるもの
- ▶ (ヘッジ会計上の)リスク管理目的:特定のヘッジ関係のレベルで適用される
- ▶ ヘッジ会計は弾力的な適用が可能に、但しヘッジの非有効は厳格なPL処理が依然として必要。



参考:ヘッジ指定と文書化

IFRS9.6.4.1(b) (ヘッジの指定文書は)次の事項を特定していなければならない。

ヘッジ手段

- どの金融商品(デリバティブ、外貨建て借入金など)を指定?
- 金融商品全体をヘッジ手段に指定?それとも比例割合を指定?
- 金融商品全体をヘッジ手段に指定?それとも、一部要素のみを取り出してヘッジ手段として部分指定?
 - 後者の場合、ヘッジ手段から除外された部分の会計処理は?

ヘッジ対象

- ▶ 取引の全期間の全キャッシュフローを指定? 一部のキャッシュフローのみを指定?
- → 一部をヘッジ対象に指定する場合、その「一部」をどのように特定する?

ヘッジされるリスクの性質 金利のみ? 為替も? 為替は先物と直物のどっち?

ヘッジ関係がヘッジ有効性の要求を満たしているかどうかを企業が判定する方法 (ヘッジ非有効部分の発生原因の分析及びヘッジ比率の決定方法を含む)

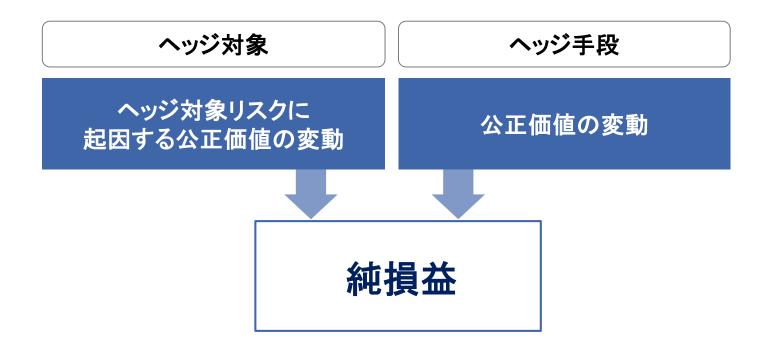
- ヘッジの有効性~ヘッジ対象とヘッジ手段の価値変動の連動度合い
- ヘッジ対象の価値変動をどう測定するか
- ヘッジ対象とヘッジ手段の価値変動の連動を阻害する(= 非有効を発生させる)要因には何がある?(手段に含まれヘッジ対象には存在しない要素など)



公正価値ヘッジ

公正価値ヘッジとは・・・・・

- ◆ ヘッジ対象の公正価値の変動のうち、特定のリスクに起因して変動し、かつ、その変動が純損益 に影響を与えうる場合における、当該公正価値変動のエクスポージャーに対するヘッジ
- ◆ 対象:すでに会計上認識されている資産・負債、会計上は未だ認識されていない確定約定
- ◆ 例:固定金利の貸付金を変動金利とするデリバティブ取引





キャッシュフロー・ヘッジ

キャッシュフロー・ヘッジとは・・・・・

- ◆ ヘッジ対象のキャッシュフローが特定のリスクに起因して変動し、かつ、純損益に影響を与えうる場合における、当該キャッシュフローの変動に対するエクスポージャーのヘッジ
- ◆ 対象:すでに会計上認識されている資産・負債、発生可能性が非常に高い予定取引
- ◆ 外貨リスクのヘッジには通常キャッシュフロー・ヘッジが使われる
- ◆ 例:外貨建債権債務について自国通貨建債権債務とするデリバティブ取引

以下のいずれか小さい方:

<u>ヘッジ手段</u>のヘッジ開始時からの累積損益 <u>ヘッジ対象</u>のヘッジ開始時からの公正価値の変動累計額(=ヘッ ジ対象予想将来キャッシュフローの変動累計額の現在価値)

財政状態計算書

キャッシュフロー・ヘッジ 剰余金(CFH剰余金)

包括利益計算書

その他の包括利益(ヘッジの有効部分)

純損益(ヘッジの非有効部分)

上記の小さい方と前期末の残高との差額

ヘッジ手段から生じる利得または損失の超過部分



確定約定の為替リスクのヘッジ

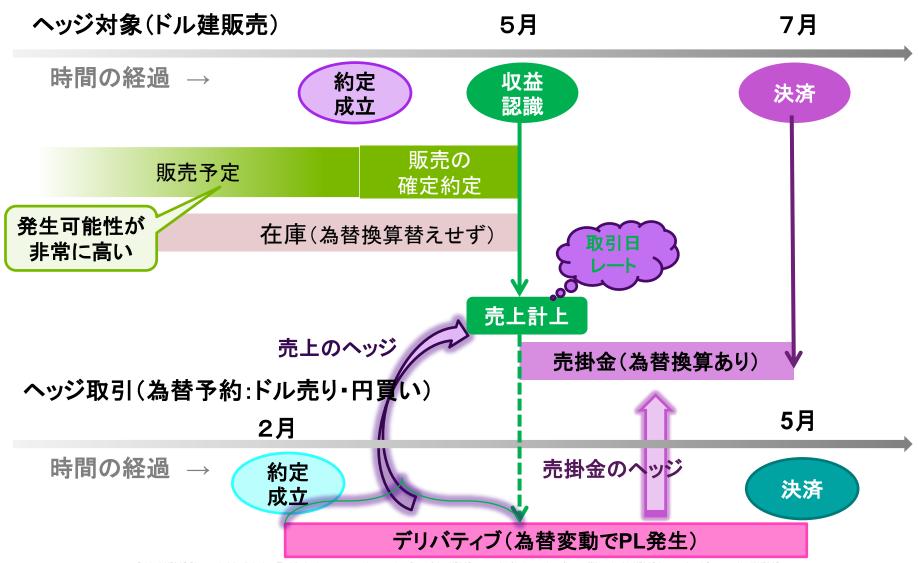
確定約定のヘッジについては公正価値ヘッジのみの適用が原則であるが、為替リスクのヘッジの場合には公正価値ヘッジ、キャッシュフローヘッジいずれでもよい。

- ▶ 為替リスクはヘッジ対象のキャッシュフローと公正価値の両方に影響を 与えるという二元的な性格を有している。
 - ✓ 公正価値ヘッジ:外貨建ての固定価格取引の変動をリスクとする
 - ✓ キャッシュフローヘッジ:為替レートの変動により機能通貨での受取額が変動することをリスクとする



ヘッジ会計:ケーススタディ1/4

KPING



ヘッジ会計:ケーススタディ2/4

ヘッジ会計適用せず

▶売上が発生するまで:

為替予約が公正価値で測定され、その変動損益が純損益に計上される。 売上は取引日レートで計上される。

▶売上計上後、売掛金が決済されるまで:

為替予約の公正価値変動と、売掛金のスポットレート換算による為替差損益がいずれも純損益 に計 上される。

キャッシュフロー・ヘッジを適用

- ▶為替予約から生じた損益(公正価値変動)のうち
 - 「ヘッジ会計上ヘッジが有効な部分」を、その他の包括利益を通じてキャッシュフロー・ヘッジ剰余 金に計 ト
 - 残りは純損益。
- ▶ヘッジ対象(売上取引・売掛金)から為替に起因する損益が発生するタイミングでキャッシュフロー・ヘッジ剰余金からリサイクル。

売上のヘッジ: 売上発生時にキャッシュフロー・ヘッジ剰余金を純損益にリサイクル

(通常、売上金額を直接調整)

売掛金のヘッジ: 売掛金からの、スポットレート換算による為替差損益発生に合わせて

純損益にリサイクル



ヘッジ会計:ケーススタディ3/4

ヘッジ対象

- ▶20X2年5月31日に発生予定の2,000 千米ドルの製品販売取引。
- ▶取引の発生可能性は高く、当該取引の 決済は同年7月31日

ヘッジ手段

為替予約(2,000千米ドルを220,000千円 で売却する)の直物要素。2月28日に締 結し、決済日は7月31日

ヘッジ関係

▶売上債権の決済までヘッジ会計を適用 ▶ヘッジ取組時に存在する直先差額には ヘッジのコストの処理を適用

\$	2/28	5/31	7/31
Spot	112	109	105
Forward	110	108	105

2/28 仕訳無し

為替予約締結時の為替予約の公正価値はOと考えられる。

5/31 売掛金 218,000 / 売上 218,000

売上をスポットレート109円で計上

為替予約 4,000 / OCI(CFR) 6,000 OCI(CoH) 2,000

為替予約の公正価値の上昇:(110-108)×2,000

上記のスポットレート要因をCFRで認識: (112-109) × 2,000

直先差額の変動(COHの減少):

((112-110)-(109-108)) × 2,000 の認識

OCI(CFR) 6,000 / 売上 6,000

認識したOCI(CFR)のリサイクル。もしくは売上を為替予約時のスポットレートでの認識とするための調整

売上 2,400 / OCI(CoH) 2,400

為替予約から取引発生までのヘッジコストを売上として 認識



ヘッジ会計:ケーススタディ4/4

ヘッジコスト

ヘッジのコスト総額 (112 - 110)× 2,000千ドル = 4,000千円

ヘッジ取組からヘッジ終了まで~5ヶ月 うち、取引発生までが3ヶ月、その後 決済までが2ヶ月

ヘッジのコストのうち、3/5を、取引コスト として、売上額に調整 4,000千円 × 3/5 = 2,400千円

略語

OCI: その他の包括利益

CFR: キャッシュフローヘッジ剰余金

CoH: ヘッジコスト FxPL: 為替差損益 7/31 Cash 210,000 / 売掛金 218,000 FxPL 8,000

売掛金の回収とそれに伴う為替差損の認識

為替予約 6,000 / OCI(CFR) 8,000 OCI(CoH) 2,000

為替予約の公正価値の上昇:(108-105)×2,000 上記のスポットレート要因をCFRで認識: (109-105)×2,000 直先差額の変動(COHの減少):

((112-110)-(109-108)-(105-105)) ×2,000 を認識

Cash 10,000 / 為替予約 10,000

為替予約の決済

OCI(CFR) 8,000 / FxPL 8,000

OCI(CFR)のリサイクル

FxPL 1,600 / OCI(CoH) 1,600

ヘッジコストの売上計上から決済までの期間のコスト認識

為替予約の評価に際し割引計算は無視する hoomchai Audit Ltd., a Thai limited company and a member firm of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KP



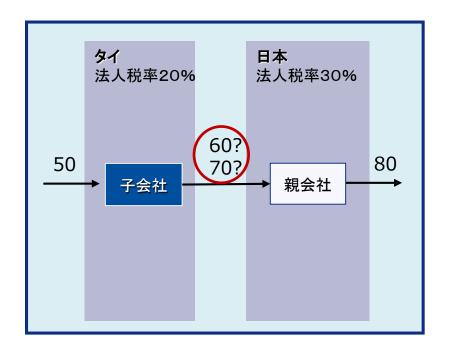


タイ移転価格税制の最新動向

- 1. 移転価格税制の概要
- 2. タイにおける移転価格税制の最新動向
- 3. 移転価格文書の概要

1. 移転価格税制の概要 (1/2)

移転価格税制とは



- グループ間取引については、利益の配分を恣意的に操作することが可能となる
- グループ全体の税金コストを抑えるため、税率の低い国 に利益を移転させる傾向となる
- そのため、タイの税務当局は親会社への販売価格が適正であるか(独立企業間価格であるか)を確認する必要がある
- 一方タイ子会社も販売価格の妥当性を自ら証明する必要がある
- > あらゆる関連者間取引を「独立企業間価格」で行うことを定める税制
 - モノ (有形資産取引) ロイヤリティ (無形資産取引) サービス (役務提供取引) 金利 (金融取引) 等
- > 所得の海外移転を防ぐ趣旨
- ▶ 資本関係が50%以上、又は実質的支配がある国外の会社との取引(いわゆる「国外関連者間取引」)に対して適用 (ただしタイの場合には国内の関連者間取引についても適用される。)



1. 移転価格税制の概要 (2/2)

近隣諸国の対応状況

文書化義務あり

文書化義務なし

Japan China Bangladesh Taiwan India Vietnam Myanmai aos Thailand Cambodia **Philippine** Brunei Malaysia Singapore Indonesia

移転価格税制について、アジア各国が法整備を進める中、タイは対応が遅れている。結果として、本社のGlobal Tax Planningという観点から、タイに移転価格リスクを負わせる傾向にある。



(1/2)2. タイにおける移転価格税制の最新動向

タイにおける移転価格税制の変遷



May 2002

- タイ歳入局より移 転価格税制に関す る通達(Paw 113/2545) が公表 される
- 当通達はあくまで も税務調査官のた めのガイドラインで あり、法的拘束力 はないものの、当 通達の公布以降、 移転価格の税務調 査が行われる際は 移転価格文書の提 出が求められるこ ととなる

May 2015

- 内閣で移転価格税制に関 する法案が承認される
- 法案の主な論点は以下の 涌り
- 会社は事業年度終了の日 から150日以内に移転価格 文書の提出が求められる
- 期限内の提出を怠った会 社は40万バーツ以下のペ ナルティー

May 2017

- タイ歳入局のウェブサイト上に修 パブリックヒ 正法案の内容が掲載される
- 主な論点は以下の通り
- 50%以上の直接又は間接の資本 関係がある法人、及び実質支配 関係にある 法人を関連者と定義
- タイ国内の関連者間取引も移転 価格税制の対象となると考えられ
- 法人税申告書と併せて「関連者間 取引に関する付表」の提出が求め られる
- 移転価格に関する付表の提出、 及び移転価格の文書化の義務が ある法人は、関連者間取引を有し、 かつ、一定額以上の売上収益が ある法人に限定される
- 期限内の提出を怠った場合は、 20 万バーツ以下のペナルティー
- 移転価格調査の時効は5年間

June 2017

アリングの 実施

Jan 2018

移転価格税制に 関する修正法案 が閣議承認される

> 現在、国会(National Assembly Legislator) の承認待ち



2. タイにおける移転価格税制の最新動向 (2/2)

移転価格税制の新法案

2015年5月に移転価格税制の法案の骨子が内閣で可決された後、国策議会(National Council of State)が承認した修正 法案について、2018年1月3日、閣議承認された。今後、国民立法議会(National Legislative Assembly)の承認を得て法 令化されることになる。

この移転価格に関する法律は、2017年1月1日以降に開始する事業年度から適用されるとされているが、引き続き施行時期は未定である。

当該修正法案の概要は以下のとおり。

移転価格税制の法案の概要		
対象法人	■ その事業年度の売上(P/L年間売上)が3,000万バーツ以上の法人が対象	
求められる対応	1. <u>関連者間取引に関する付表</u>*の提出:法人税申告書と併せて提出2. <u>移転価格文書</u>の保存義務:歳入局は納税者に移転価格文書の提出を要求することができ、納税者はその要求された日から原則として60日以内に移転価格文書を提出しなければならない。	
罰則	■ 関連者間取引に関する付表および移転価格文書を期日までに提出しない、あるいは提出した書類に不備がある場合には、20万バーツを超えない範囲で罰金を課される	
移転価格調査の時効	■ 歳入局は、関連者取引に関する付表が提出された日から5年以内に、納税者に対して移転価格 文書およびその証憑の提出を要求することができる。	

^{*}記載内容の詳細は、別途財務省令で定める予定



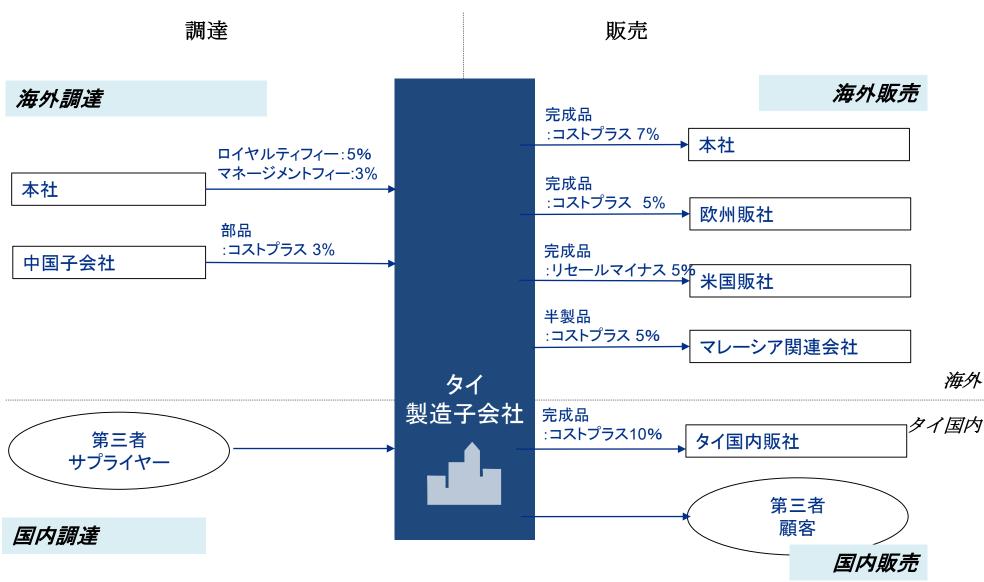
3. 移転価格文書の概要 (1/6)

	章	項目	内容	
	第1章	序章	• レポートの範囲および用途	
			エグゼクティブサマリー	
			• タイにおける移転価格税制の概要	
	第2章	企業の概要	• グループの概要	
			• タイ子会社の概要	
			• 製品の概要	
			会社組織の概要	次頁以降
*	第3章	ビジネスモデル	関連会社取引の内容	(0/0)
			価格設定ポリシー	(2/6)
	第4章	市場分析	会社が属する業界の概要	
			• 市況が関連者間取引に及ぼす影響	
*	第5章	機能・リスク・資産分析	各社が果たす機能	1
			• 各社が負うリスク	(3/6)
			• 各社が保有する資産	
	第6章	独立企業間価格算定	OECDガイドラインにおける独立企業間価格算定方法の種類	
		方法の選定	最適な独立企業間価格算定方法の選定	(4/6)
			• 独立企業間価格算定方法の適用妥当性の評価	
**	第7章	経済分析	• 独立企業間価格レンジの決定 (ベンチマーク分析の結果)	
			• タイ子会社および比較対象企業の利益率分析	(5/6)



3. 移転価格文書の概要 (2/6)

ビジネスモデル(取引フロー)





3. 移転価格文書の概要 (3/6)

機能・リスク分析

移転価格文書中、機能分析については、下記に掲げる項目につき、タイ子会社の関与内容及び度合い等を説明する。

機能分析項目	判定
研究開発活動	×
設備調達機能	\triangle
材料•部品調達機能	\triangle
生産計画·製造工程	0
品質管理	\triangle
在庫管理	0
営業・マーケティング活動	\triangle
アフターサービス	0

リスク分析項目	判定
研究開発リスク	×
設備投資リスク	0
製造リスク	\triangle
在庫リスク	0
保証リスク	\triangle
為替リスク	0
債権回収リスク	\triangle
マーケットリスク	0



3. 移転価格文書の概要 (4/6)

独立企業間価格算定方法の選定

	移転価格算定方法	概要
	独立価格比準法 Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method	✓ 関連者間取引の価格を、第三者のそれと比較する方法✓ 価格を直接比較する方法となるため、非常に高い比較可能性が求められる
基本三法	再販売価格基準法 Resale Price Method (RPM)	✓ 製品を関連者から購入し、第三者へ再販売する取引に適用される方法✓ 関連者間取引に係る売上総利益率を検証する方法✓ 通常、販売会社が製品に大きな価値を付加しないで再販売するケースに最適な方法となる
	原価基準法 Cost Plus Method (CPM)	✓ 関連者に対して製品やサービスを提供するサプライヤーのコストに対するグロスマークアップを検証する方法✓ この方法は、製品の製造、組立、その他の生産を行い、関連者に販売する取引、関連者に対してサービスを提供する取引に対して有効である
その他の方法	利益分割法 Profit Split Method (PSM)	 ✓ 一連の関連者間取引の連結利益の分割状況を検証する方法 ✓ 取引が相互に強く関連しており、個別に検証を行うことが出来ない場合、ユニークな無形資産が関連する場合等において、第三者間での比較対象取引が無い場合に有効となる方法 ✓ 残余利益分割アプローチと、貢献度利益分割アプローチが規定されている
	取引単位営業利益法 Transactional Net Margin Method (TNMM)	✓ 関連者間取引に係る <mark>営業利益の水準</mark> を検証する方法 ✓ RP法やCP法と同様に取引関連当事者の一方の利益率を検証する方法であるが、 売上総利益ではなく営業利益を検証する点が大きな相違点となる

タイにおける移転価格の実務上、一般的な製造会社・販売会社等の移転価格 分析の大半のケースにおいてTNMMが用いられている。



3. 移転価格文書の概要 (5/6)

経済分析(ベンチマーク分析)

比較対象企業	営業利益率			************
	FY 2015	FY 2016	FY 2017	3年加重平均値
A Co., Ltd.	7.22%	-2.49%	11.00%	5.17%
B Co., Ltd.	4.19%	3.60%	3.61%	3.80%
C Co., Ltd.	3.34%	3.45%	5.65%	3.86%
D Co., Ltd.	1.37%	1.46%	1.60%	1.46%
E Co., Ltd.	1.91%	2.03%	1.96%	1.97%
F Co., Ltd.	1.55%	1.71%	0.55%	1.38%
G Co., Ltd.	9.79%	8.95%	14.17%	10.81%
貴社	XX%	YY%	ZZ%	ww%
最小値(Minimum)	1.55%	-2.49%	0.55%	1.46%
四分位下限値(25 th Quartile)	1.88%	2.02%	2.49%	2.20%
中央値(Median)	3.34%	3.45%	3.61%	3.80%
四分位上限値(75 th Quartile)	5.07%	4.61%	5.59%	5.16%
最大値(Maximum)	9.79%	8.95%	14.17%	10.81%

タイにおける ベンチマーク分析の特徴

- 比較対象企業はBOL (Business Online) に登録されている約100万社程度の中 からTSIC (Thailand Standard Industrial Classification) コードによる分類に基づ いて選定される。
- ▶ 比較対象企業はタイ人株主が資本の 50%以上を保有するタイ法人のみ
- ▶ 比較対象3期中、2期以上で当期純損 失を計上している企業は除外
- ▶ その他様々な分析を行なった上で最終的に約10社弱の比較対象企業が選定される。
- ※したがって、自社が実務上の競合とみなしている企業が必ずしもベンチマーク分析における比較対象企業として選定されるとは限らない。

四分位レンジ (Inter-Quartile Range)

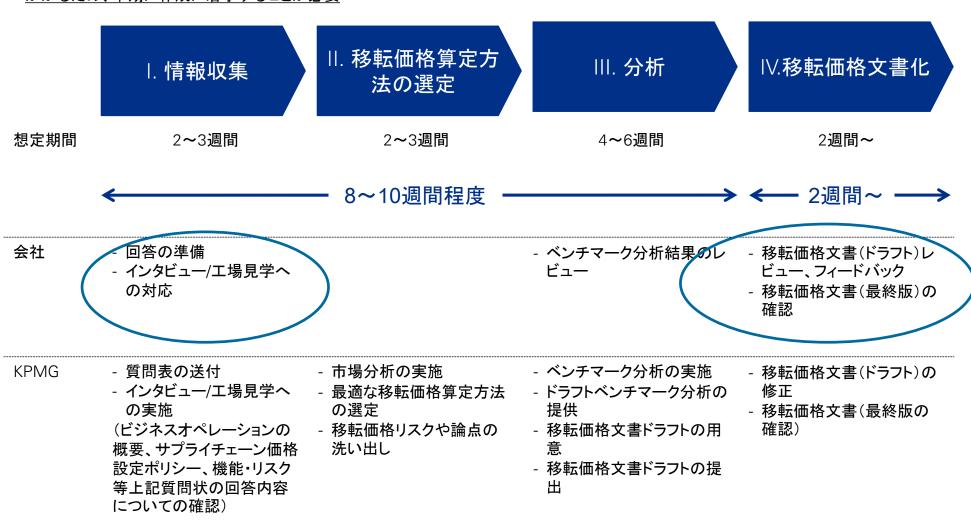
移転価格税制の根拠規定をベースに(中央値等の一点をもって更正)レンジの中にあっても課税を受けるケースもある。



3. 移転価格文書の概要 (6/6)

専門家に依頼した場合の移転価格文書整備にかかる時間は通常、3~6ヶ月程度

※ただし、複雑な関連者取引を行っている会社、赤字会社、事業再編会社等、特殊要のある会社の文書化については相対的に長い時間が かかるため、早期に作成に着手することが必要





(参考) 現在公表されている新法案全文(1/2)

現在歳入局より公表されている新法案全文

歳入法 第71条の2(1)

関連者間取引について、納税者が独立した第三者との取引において適用されるであろう、商業上および 金融上の条件と乖離した条件で取引を行っていることが税務調査で発見された場合、税務調査官は、納税 者の課税所得を独立企業間価格において獲得したであろう金額に更正する権限を有する。 なお、当該更正に際しては、国際基準に沿うことを目的としてタイ国が締結している国々との租税条約 を考慮するものとする。

歳入法 第71条の2(2)

歳入法における「関連者」の定義を以下に定める。

- 1. 一方の法人が、他方の法人の株式の総数又は出資金額の50%以上を直接又は間接に保有する関係 にある法人
- 2. 同一の者によってそれぞれの株式の総数又は出資金額の50%以上を直接又は間接に保有される関係 にある法人
- 3. 一方の法人が資本・経営・支配権の観点において、他方の法人に依存しなければならない関係にある法人で財務省令で定めるもの(実質支配関係にある法人)

歳入法 第71条の2(3)

歳入法同条(1)に基づき、税務調査官が納税者の課税所得を更正した場合に、納税者に対して税金の還付申請を認める。納税者は法人税申告書の提出日から3年以内、もしくは税務調査官から更正通知を受けた日から60日以内に税金の還付を申請することができる。



(参考) 現在公表されている新法案全文(2/2)

現在歳入局より公表されている新法案全文(続き)

歳入法 第71条の3(1)

関連者間取引を有し、かつ、その事業年度の売上収益の額が3,000万バーツを超える法人は、歳入局長が 定める書式(<u>この書式は未公表</u>)に従って、その事業年度の関連者間取引の金額などの関連者間取引に関 する情報を記載した付表を作成し、その事業年度終了日から150日以内に歳入局へ提出しなければならない。

歳入法 第71条の3(2)

法人税申告書の提出日から5年以内に、タイ歳入局は、関連者間取引を有し、かつ、その事業年度の売上収益の額が省令に定める金額を超える法人に対し、移転価格の算定・分析に必要な文書もしくは証憑の提出を求めることがある。提出を求められた納税者は、その通知を受けた日から60日以内に提出しなければならない。ただし、税務調査官はその裁量により、通知日から120日を超えない範囲でその提出期限を延長することができる。

歳入法 第35条の3

相当の理由なく71条の3に定める書類を提出しない、あるいは提出した書類に不備がある場合には、20万バーツを超えない範囲で罰金を課す。

参考情報:

タイはOECDの「BEPS Inclusive Framework」のメンバーとなることが正式に決まったため、今後タイ税務当局に対しても、マスターファイルおよび国別報告書の提出が求められることが想定される。





KPMG Thailand Global Japanes Practice

日系企業支援サービス KPMG in Thailand

KPMG in Thailand 日系企業支援体制

タイ国における日系企業の存在は非常に大きいものがあります。その中で、KPMGタイランドは、日系企業をサポートするための最善の体制を整え、現在 800 社以上の日系企業のお客様にハイクオリティなサービスを提供しています。

KPMGタイランドでは、監査、税務・法務及びアドバイザリーの全てのサービスにおいて、日本の文化や商慣習等を踏まえ、日系企業に精通したプロフェッショナルによる期日管理を行う等、日系企業のニーズを意識し、参入フェーズから拡大・安定フェーズに至る各フェーズ毎に様々なサービスを提供しています。

また、これらサービスの質を更に高めるため、現在日本国公認会計士・米国公認会計士・日本国税理士11名の日本人専門家が、必要に応じて各分野のスペシャリストを動員し、日系企業に関わる諸々の問題に迅速に対応しています。

さらには、日本国内のあずさ監査法人やKPMG税理士法人、世界各地に展開するKPMG現地事務所の日本人専門家とのネットワークを最大限に活用する事で、在タイ子会社のみならず、日本の親会社、他国の関連会社との取引や共通の問題等、国際的なニーズにも対応したサービスを提供しています。



A team of 3 professions

Audit

Tax

Advisory



KPMG in Thailand

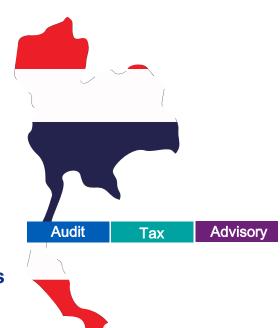


Head of Global Japanese Practice in Thailand, Myanmar and Laos

パートナー 日本国公認会計士 三浦 一郎

1994年にアーサーアンダーセン入所。日本国内において、製造業、小売業、その他の会計監査、各種コンサルティング等に従事。2000年8月よりタイにおける日系企業をサポートするためにバンコク事務所に駐在。2004年8月より日系企業のサポート体制確立のため、あずさ監査法人から K P M G メキシコ事務所に赴任。2007年10月より監査パートナーとしてバンコク事務所に赴任。

Tel:+66-2-677-2119 imiura@kpmg.co.th











Audit

KPMG in Thailand



Tel:+66-2-677-2126 kazuhiro@kpmg.co.th

ディレクター 米国公認会計士

宮田 一宏

2000年10月に朝日監査法人 (現あずさ監査法人) 東京事務所入所。日本国内において、主にソフトウェア メーカー、総合商社等の会計監査及びデューデリジェンス 業務に従事。2009年7月よりタイにおける日系企業支援 部隊の一員としてバンコク事務所に赴任。



Tel:+66-2-677-8336 tminomo@kpmg.co.th

マネジャー 日本国公認会計士

蓑毛 徹

2007年12月にあずさ監査法人に入所。日本国内において、主に通信事業会社、石油開発・生産事業会社、製薬会社等の会計監査の他、IFRSコンバージェンス、財務デューデリジェンス業務に従事。2015年7月よりKPMGバンコク事務所に赴任し、税務・法務部門に赴任。2016年7月より税務・法務部門から監査部門へ転籍。



Tax

KPMG in Thailand



Tel:+66-2-677- 2563 tshibata1@kpmg.co.th

ディレクター 日本国税理士試験合格(2002年)

柴田 智以

2002年にKPMGピートマーウィック(現KPMG税理士法人)に入社。主にタックスデューデリジェンス、M&A関連の税務アドバイザリー業務に従事。KPMG Phoomchai Tax Ltd. (KPMGタイランド)には2011年から2013年まで駐在、その後2015年から再赴任を経て現在に至る。主に日系企業に対してタイへの進出形態、タイの税制・法制度に関するコンサルティング、現地法人設立や組織再編等の法務・税務手続支援、M&A関連の業務に従事。



Tel:+66-2-677-2447 sito1@kpmg.co.th

アソシエイトディレクター 日本国税理士試験合格(2004年)

伊藤 進

2003年KPMG税理士法人に入所。日本国内において、主に外資系金融機関及び投資ファンド等における税務コンプライアンス、アドバイザリー業務に従事。2009年より KPMGバンコクに赴任。2012年よりKPMGインドに初めての税務専門家として駐在。2014年KPMGバンコクの税務・法務部門に着任。



Advisory

KPMG in Thailand



Tel:+66-2-677-2655 hidenori@kpmg.co.th

パートナー マネジメントコンサルティング

古川 英典

2012年9月よりKPMGバンコクオフィスに参画。前職ではコンサルティングと投資事業に従事。特にコンサルティングでは日本・欧州・アジアにおける製造、化学、自動車関連、IT、小売等のクライアントに対するBPR、M&A、ERP導入、内部統制対応等のプロジェクト経験に加え、自身で策定した海外戦略を実行した経験も持つ。国際関係論修士。エラスムス大学MBA。



Tel:+66-2-677-2607 yyoshimoto@kpmg.co.th

ディレクター マネジメントコンサルティング

吉本 諭治

KPMGシンガポールオフィスのジャパンデスクに従事した後、2018年1月よりKPMGバンコクオフィスに参画。前職の外資系戦略コンサルティングファームも含め製造業のクライアントを中心に事業戦略、デジタル戦略、サプライチェーンマネジメント改革、業務改革等のプロジェクト経験を持つ。欧州、米州、アジアと幅広い地域での海外案件に従事。機械工学修士。米国UCバークレー大学MBA。



Tel:+66-2-677-2710 rbando@kpmg.co.th

ディレクター リスクコンサルティング 米国公認会計士

坂東 亮

2010年7月にKPMGバンコク事務所に入所。 主として内部監査、SOX監査、内部統制構築支援、不正調査及び不正防止対策支援を 中心としたアドバイザリー業務に従事。



Advisory

KPMG in Thailand



Tel:+66-2-677- 2705 thatakenaka1@kpmg.co.th

アソシエイトディレクター マネジメントコンサルティング 日本国公認会計士

畠中 貴司

2002年4月朝日監査法人(現あずさ監査法人)入所。 メーカー、IT企業等の会計監査、連結決算業務構築支援等 に従事。2009年に自動車メーカーに出向し、連結決算業務 に従事。2010年より東京事務所にてアドバイザリー部門に所 属し、主にメーカーのIFRSコンバージョン、 決算早期化、決算プロセス改善等のプロジェクトに従事。 2015年4月よりバンコク事務所に赴任。



Tel:+66-2-677-2154 hkomatsu@kpmg.co.th

アソシエイトディレクター ディールアドバイザリー 日本国公認会計士

小松 浩幸

2003年10月朝日監査法人(現あずさ監査法人)入所。 主に重機械工業、船舶運輸業等の金商法監査業務に従事。 2007年よりディールアドバイザリーサービス専任となり、バイサイド・セル サイド双方の立場から公官庁、医療機器、製造、インフラ事業、小売、 ファンド等の幅広い業種を対象としたアドバイザリー業務に従事。なお、 2008年より約2年野村證券グループに出向。投資事業、FA業務に 従事。2018年1月よりバンコク事務所に赴任。主に日系企業向けの M&A関連業務に従事。



Tel:+66-2-677-2659 yfujiwara@kpmg.co.th

マネジャー (金融担当) 日本国公認会計士

藤原 祐作

2006年あずさ監査法人に入所。以降、主に銀行、ノンバンク等の金融機関に対してJ-GAAP及びIFRSの監査を担当。また、大手金融機関へ約2年半出向し、金融商品に対する会計面の調査及び助言を担当。そのほか、金融機関の新規設立支援・コンプライアンス態勢強化等のアドバイザリー業務にも従事。2017年7月より日系金融機関をサポートするために金融部門の一員としてバンコクに赴任。



Tel:+66-2-677- 2448 khommoto@kpmg.co.th

マネジャー リスクコンサルティング 日本国公認会計士

本元 啓介

2008年3月にあずさ監査法人に入所。日本国内において、主に都市銀行・地域金融機関や投資会社等の会計監査に従事。また、大手金融機関向けのアンチ・マネーローンダリング態勢の構築支援並びにIFRSの導入助言業務にも携わる。2016年7月よりKPMGパンコク事務所に赴任し、アドバイザリー業務に従事。



KPMG in Myanmar



三浦一郎 Ichiro Miura 日本国公認会計士, Partner Head of Global Japanese Practice KPMG in Thailand, Myanmar and Laos E:imiura@kpmg.co.th



加藤 正— Masakazu Kato 米国公認会計士 Associate Director E:mkato3@kpmg.com



伊藤 進 Susumu Ito

2003年度日本国税理士試験合格者
Associate Director
E:sito1@kpmg.co.th



本元 啓介 Keisuke Hommoto
日本国公認会計士
Manager
E:khommoto@kpmg.co.th



Sie Sie Htun

Partner in Charge, KPMG in Myanmar

E:shtun@kpmg.com



Partner, Head of Tax and Regulatory

E:tchan8@kpmq.com

Thomas Chan



Executive Director, Deal advisory

E:pravena@kpmg.com

Pravena Piyavongpinyo

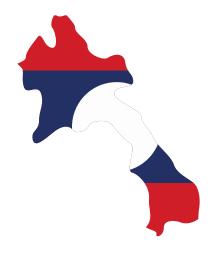


古川 英典 Hidenori Furukawa





KPMG in Laos





Head of Global Japanese Practice in Thailand, Myanmar and Laos

パートナー 日本国公認会計士 三浦 一郎

Tel:+66-2-677-2119 imiura@kpmg.co.th



ディレクター 米国公認会計士

宮田 一宏

Tel:+66-2-677-2126 kazuhiro@kpmg.co.th



ディレクター 日本国税理士試験合格 (2002年)

柴田 智以

Tel:+66-2-677- 2563 tshibata1@kpmg.co.th





Thank You