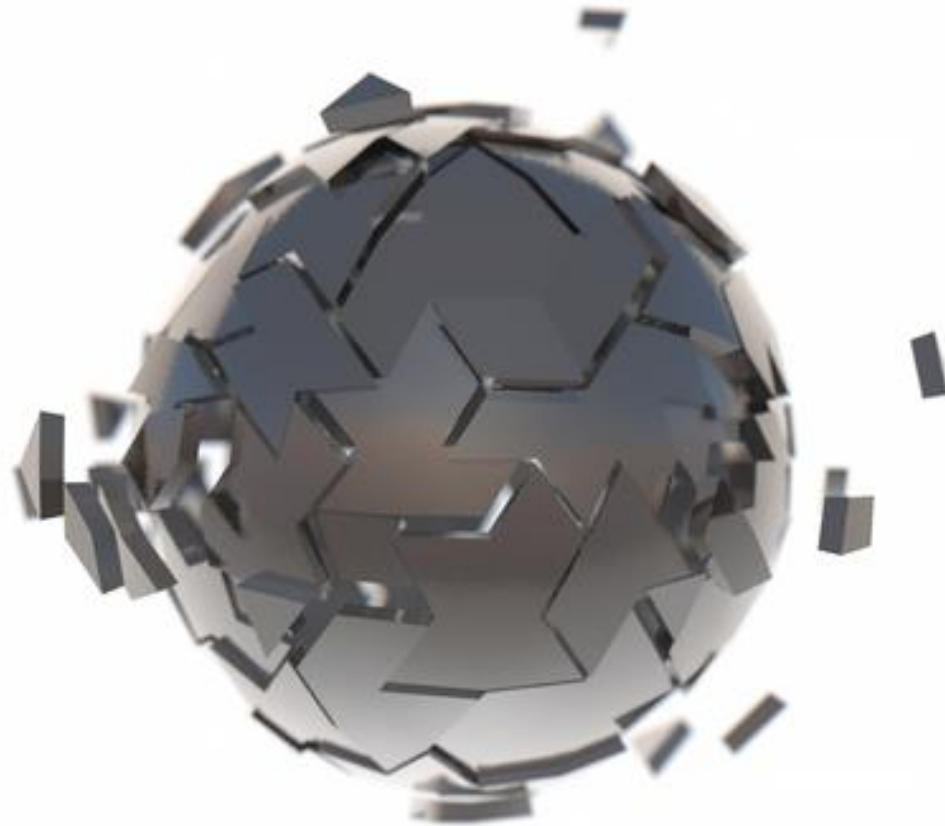


Deloitte.



Deloitte Thailand JSG Webinar 2020 2nd

減損会計とコスト削減方法に関する会計上の留意点

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Co., Ltd.

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Audit Co., Ltd.

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Advisory Co., Ltd.

Deloitte Consulting Southeast Asia

2020年11月17日



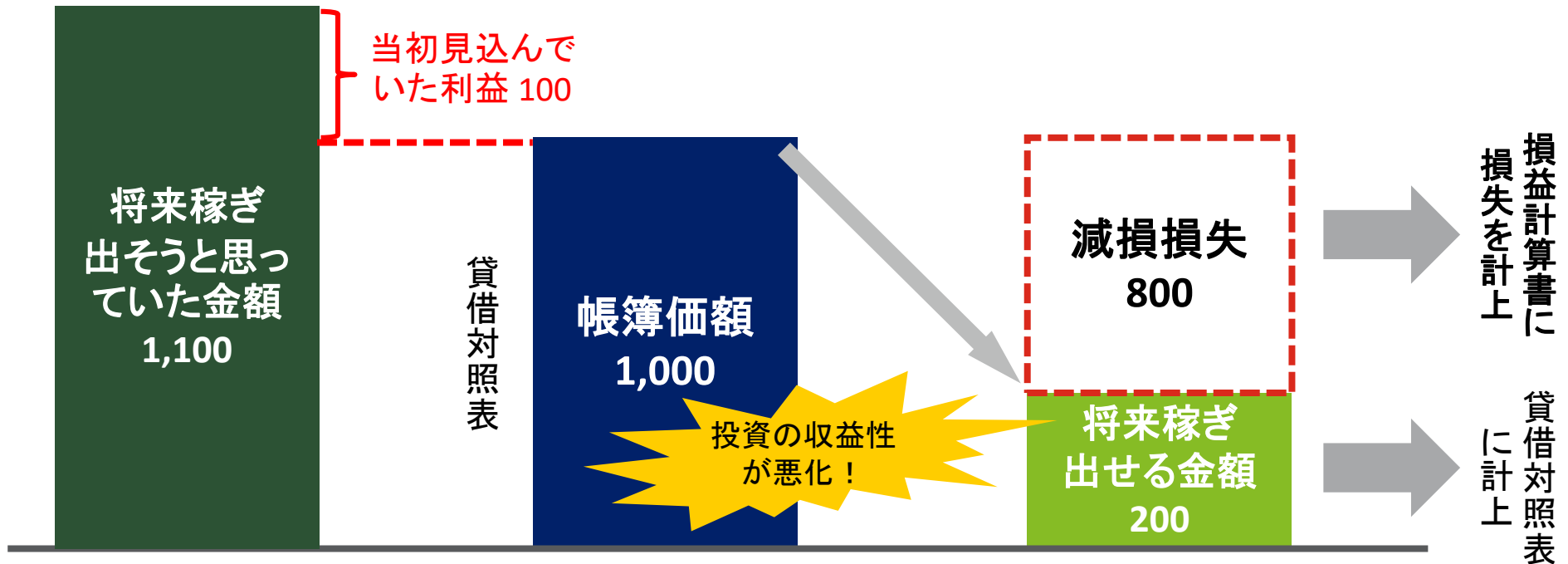
本日のアジェンダ

1. 固定資産の減損会計	3
2. その他のコスト削減方法に関する会計上の留意点	15
2.1. グループ内組織再編	16
2.2. 解雇給付の会計処理	18
2.3. 金利低下時における退職給付引当金	19
2.4. 操業度低下時における固定製造間接費の在庫配賦	20
2.5. 棚卸資産の評価	21
2.6. 債権の評価	22
2.7. 固定資産の耐用年数の変更	23

1. 固定資産の減損会計

固定資産の減損とは？

投資の価値を「将来稼ぎ出せる金額」まで減少させるのが減損



減損とは、資産の帳簿価額が回収可能価額を超えないように、資産の帳簿価額を回収可能価額まで減少させる手続をいう。

つまり、減損とは、投資の収益性が悪化した時に、投資の価値を将来稼ぎ出せる金額まで減少させる会計処理である。

固定資産の減損の検討方法

以下の順序で固定資産の減損の検討を行う

1

資金生成単位の識別

減損検討を行うための資産のグルーピングのこと。キャッシュを生み出す最小の単位を識別する。

2

減損の兆候の識別

減損をするか、しないかを決定する。IFRS for NPAEsとIFRSとの間に会計基準差異があることに留意。

3

減損の測定

資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額を比較する。回収可能価額は公正価値と使用価値のいずれか大きい方の金額をいう。

3.1

公正価値の算定

仮に今売ったらいくらで売れるかという観点。資産の鑑定評価書を取得する。鑑定評価額から資産の処分コストを控除することに留意。

3.2

使用価値の算定

仮に将来にわたって資産を使用し続けたらいくらかのキャッシュが生み出されるかという観点。将来キャッシュ・フローを割り引いた現在価値。

資金生成単位の識別

資金生成単位

兆候

測定

公正価値

使用価値

識別された資金生成単位ごとに、この後の兆候判定や測定が行われる

資金生成単位 (“Cash-Generating Unit, CGU”)

他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとは おおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の識別可能な資産グループをいう。

資金生成単位の識別

- 経営者が 営業をどのように監視しているか。例えば、製品系列別、事業別、場所別、地方別又は地域別 等。
- 経営者が企業の資産及び営業を継続するか処分するかに関する意思決定をどのように行うのか。
- 資金生成単位は、変更が正当化されない限り、同一の資産又は資産の種類について、各期間にわたり継続的に識別しなければならない。

生産する産出物について活発な市場がある場合

ある資産又は資産グループが生産する産出物に活発な市場がある場合は、たとえその産出物の全て又は一部が企業内部で使用される場合であっても、その資産／資産グループは資金生成単位として識別しなければならない。

個別資産のみでは独立したキャッシュ・インフローを生成しない場合

個別資産

個別資産

個別資産

個別資産

資金生成単位

おおむね独立したキャッシュ・インフローを生成する最小の資産グループ

一般に資金生成単位で減損の検討を行うケースが多い

減損の兆候の識別

IFRS for NPAEsとIFRSの減損兆候の判定基準は異なるため、会計基準差異が生じる可能性がある

IFRS (国際会計基準)

IFRSの減損の兆候の例示 (IAS 36.12-14)

- 企業にとって悪影響のある著しい変化が市場において発生した
 - 資産の陳腐化が認められる
 - 物的損害が発見された
 - 稼働率が著しく低下した
 - 工場を閉鎖する計画がある
 - 事業から撤退する計画がある
 - 従業員の大量退職に関する計画がある
 - 資産の経済的成果が予想より悪化している
 - 実際の営業損益が、予算よりも著しく悪化している
 - 予算の営業損益が著しく悪化することが見込まれる
- etc.

TFRS for NPAEs (タイの非上場会社向け会計基準)

(TFRS for NPAEs 136項)

“期末日現在で、資産の価値が永久的に減損している可能性を示す兆候があるか否か”

TFRS for NPAEsの減損の兆候の例示

- 資産が旧式化(生産効率が著しく悪い)したこと等により、利用を続けると、マイナス効果(赤字が続く)になってしまう
 - 物理的な損傷を受けており、近く取り替えを予定している
 - 設備が遊休状態にあり、生産の再稼働の見込みがたっていない
- etc.

IFRSでは減損の兆候があると判定されているにも関わらず、
TFRS for NPAEsでは減損の兆候が無いと判断されることもある!!

Polling Question: 減損の兆候はあると思いますか？

Answers

- ① 減損の兆候はあると思う
- ② 減損の兆候は無いと思う
- ③ 分からない(未検討)

IFRS (国際会計基準)

IFRSの減損の兆候の例示 (IAS 36.12-14)

- 企業にとって悪影響のある著しい変化が市場において発生した
 - 資産の陳腐化が認められる
 - 物的損害が発見された
 - 稼働率が著しく低下した
 - 工場を閉鎖する計画がある
 - 事業から撤退する計画がある
 - 従業員の大量退職に関する計画がある
 - 資産の経済的成果が予想より悪化している
 - 実際の営業損益が、予算よりも著しく悪化している
 - 予算の営業損益が著しく悪化することが見込まれる
- etc.

TFRS for NPAEs (タイの非上場会社向け会計基準)

(TFRS for NPAEs 136項)

“期末日現在で、資産の価値が永久的に減損している可能性を示す兆候があるか否か”

TFRS for NPAEsの減損の兆候の例示

- 資産が旧式化(生産効率が著しく悪い)したこと等により、利用を続けると、マイナス効果(赤字が続く)となってしまう
 - 物理的な損傷を受けており、近く取り替えを予定している
 - 設備が遊休状態にあり、生産の再稼働の見込みがたっていない
- etc.

減損の測定

回収可能価額が帳簿価額を上回っている場合には、減損は不要、
回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合には、減損は必要となる

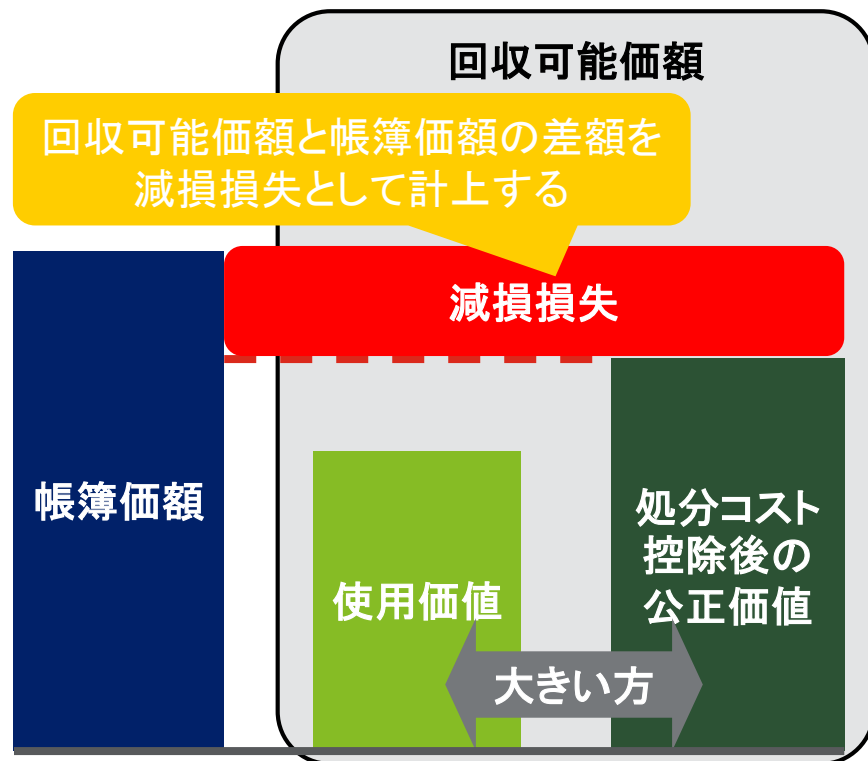
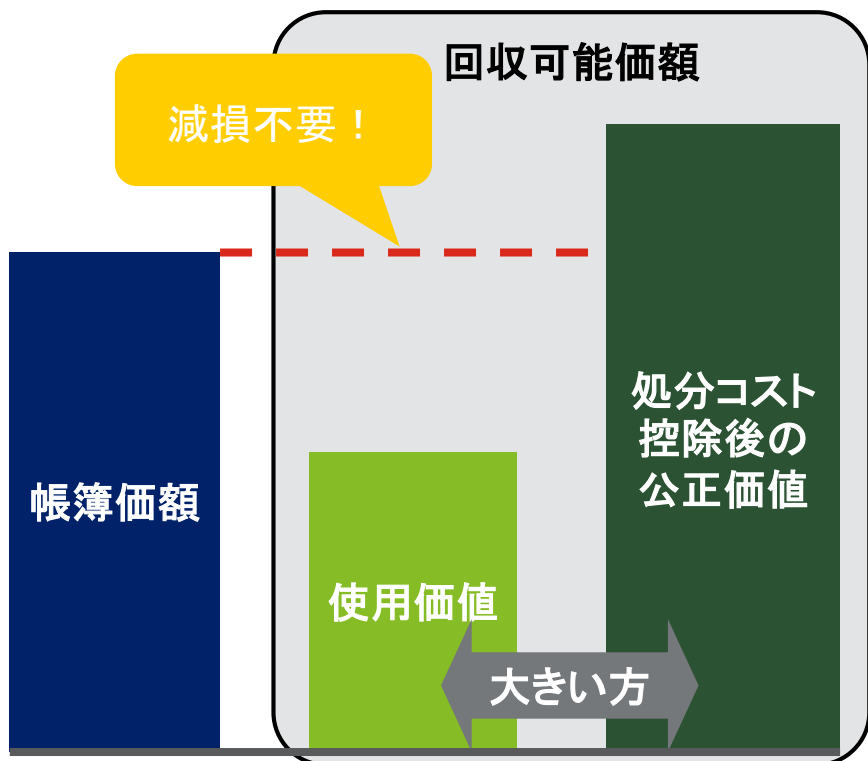
資金生成単位の帳簿価額

比較

資金生成単位の回収可能価額

以下のうち、大きい方の金額

- 処分コスト控除後の公正価値
- 使用価値



処分コスト控除後の公正価値の算定

公正価値を算定するために不動産鑑定評価書を取得する場合には、事前に担当の監査法人に相談することが望ましい



公正価値

仮に今、資産を売ったらいくらで売れるかという金額

不動産鑑定評価書を取得する場合の実務上の留意事項

- 鑑定評価はどの鑑定会社に依頼すべきか？
 - 会計監査の観点から鑑定会社の信頼性が無いと結論付ける場合がある
- 鑑定評価対象の資産は土地と建物だけで問題ないか？
 - 機械装置、車両、器具備品等も含む全ての資産を鑑定対象とすべき場合がある
- 鑑定評価基準日はいつでも問題ないか？
 - 評価基準日が期末日から著しく乖離している場合は、当該鑑定評価書を会計監査に使えない場合がある
- 鑑定評価書の目的は？
 - 算定結果は、清算前提か、清算しない前提かで異なる

処分コスト

資産の処分に直接起因する増分コスト

- 例示
 - 法務コスト
 - 印紙税及び類似の取引税
 - 資産の除却コスト
 - 資産を売却可能な状態にするための直接増分コスト
- 財務費用や法人所得税は処分コストに該当しない

使用価値の算定

使用価値を算定するには、将来事業計画を準備したうえで、予測期間、ターミナル・バリュー、割引率などの各要素について検討する必要がある

使用価値	Total	Projected					Terminal year
		FY2020	FY2021	FY2022	FY2023	FY2024	
EBIT		(266.7)	133.3	220.0	281.4	285.6	285.6
控除：法人税		-	-	-	-	(22.7)	(71.4)
税引後営業利益		(266.7)	133.3	220.0	281.4	262.9	214.2
調整：							
非資金項目							
減価償却費及び償却費		539.5	546.4	542.3	507.0	488.0	488.0
運転資本の純増減							
営業債権及びその他の債権の減少(増加)		(153.6)	(88.2)	(4.2)	(24.2)	(6.8)	(6.8)
棚卸資産の減少(増加)		(41.6)	(19.7)	(13.3)	(1.1)	(5.8)	(5.8)
その他の流動資産の減少(増加)		(5.7)	56.6	21.4	40.3	-	-
営業債務及びその他の債務の増加(減少)		16.9	21.0	6.9	0.3	2.9	2.9
未払費用の増加(減少)		3.8	(1.2)	0.4	0.5	0.3	0.3
給与関連負債の増加(減少)		3.9	2.5	1.7	0.3	0.3	0.3
運転資本の純増減 小計		(176.4)	(29.0)	12.9	16.2	(9.1)	(9.1)
設備投資		(179.6)	(53.7)	(35.1)	(33.8)	(33.8)	(488.0)
企業へのフリーキャッシュフロー		(83.2)	597.1	740.1	770.8	708.1	205.1
加算：ターミナル・バリュー							2,279.3
割引期間(年)		0.5	1.5	2.5	3.5	4.5	4.5
現価係数(割引率10%)		0.953	0.867	0.788	0.716	0.651	0.651
フリーキャッシュフローの現在価値	3,519.0	(79.3)	517.5	583.2	552.2	461.1	1,484.3

将来キャッシュ・フローの見積期間は？

将来キャッシュ・フローに含めるべき項目は？

割引率はどのようなものを使用すればよい？

ターミナル・バリューとは何か？
将来キャッシュ・フローの見積に含めてもよい？

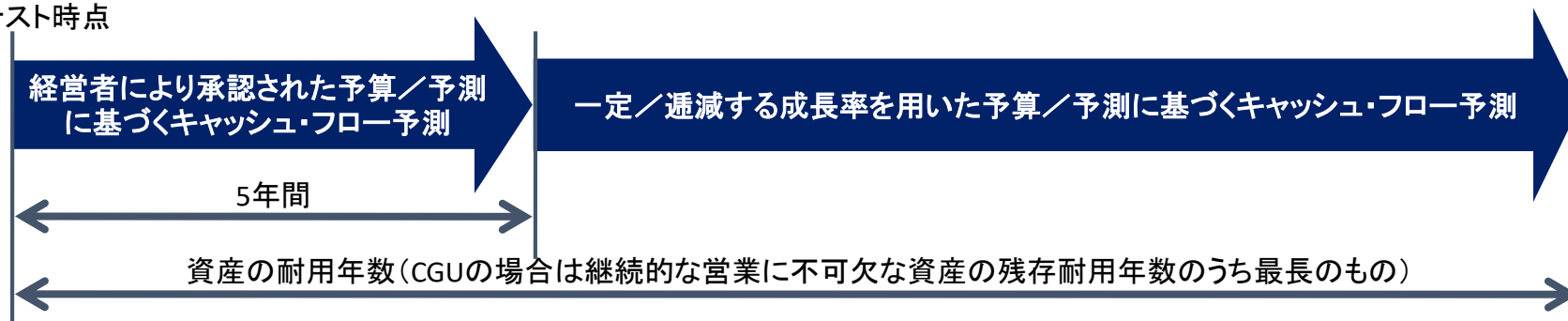
将来キャッシュ・フローの見積期間

経営者により承認されたキャッシュ・フロー予測は原則最長5年間とし、それを超える期間のキャッシュ・フロー予測は一定/逓減する成長率を使用して見積る

将来キャッシュ・フローの見積期間について

- キャッシュ・フロー予測は、**合理的で裏付け可能な仮定**を基礎としなければならないが、これには、当該資産の残存耐用年数にわたり存在するであろう一連の経済的状況に関する経営者の最善の見積りを反映する。**外部の証拠**により大きな重点を置かなければならない。
- キャッシュ・フロー予測は、**経営者が承認した直近の財務予算・予測**を基礎としなければならないが、将来のリストラクチャリング又は資産の性能の向上又は拡張から生じると見込まれる将来のキャッシュ・インフロー又はアウトフローの見積りは除外しなければならない。これら予算・予測を基礎とした予測の対象期間は、**最長でも5年間**としなければならない。ただし、より長い期間が正当化できる場合は除く。
- 直近の予算・予測の期間を超えたキャッシュ・フロー予測は、後続の年度に対し**一定の又は逓減する成長率**を使用した予算・予測に基づくキャッシュ・フロー予測を推測して延長することにより見積らなければならない。
 - 成長率は、逓増することを正当化できる場合を除き、一定の又は逓減する成長率を用いなければならない
 - 成長率は、企業が営業活動している製品、産業若しくは国、又は資産が使用されている市場の長期平均成長率を超えてはならない（より高い成長率が正当化できる場合を除く）

減損テスト時点

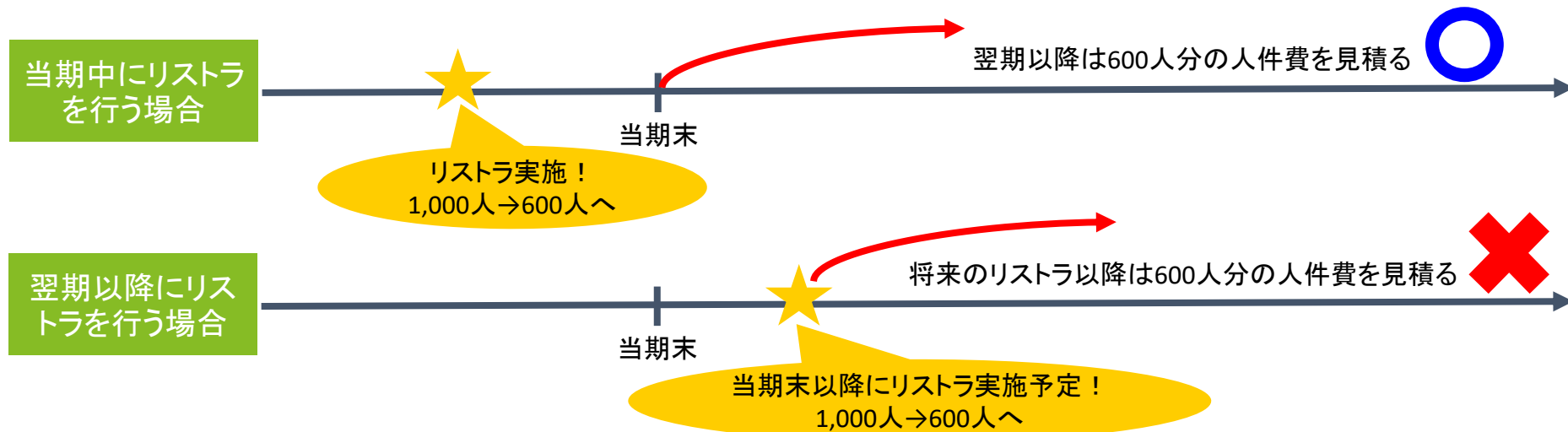


将来キャッシュ・フローの見積りの構成要素

将来のリストラについてのキャッシュ・アウトフローは予測に含めず、リストラによる改善効果のキャッシュ・インフローも予測に含めない

将来キャッシュ・フローの見積りの構成要素

- 資産の継続的使用によるキャッシュ・インフローの予測
- 資産の継続的使用によるキャッシュ・インフローを生み出すために必然的に生じるキャッシュ・アウトフロー
- 資産の耐用年数の終了時点での処分について受け取る(又は支払う)正味キャッシュ・フロー(もしあれば)
- 資金生成単位が見積耐用年数の異なる資産で構成されていて、そのすべてが当該単位の継続的な営業に不可欠なものである場合には、耐用年数が短い資産の取替えは、当該単位に関連するキャッシュ・フローを見積る際に、当該単位の日常的な保守の一部とみなされる。
- 資産の性能の改善又は拡張のための将来キャッシュ・アウトフローは、予測には含めない。
- 資産性能の改善又は拡張によるキャッシュ・フローの改善効果は、キャッシュ・アウトフローが実際に生じるまで考慮しない。
- 将来のリストラクチャリングについてのキャッシュ・アウトフローは、コミット時に引当計上するため、予測には含めない。
- リストラクチャリングによるキャッシュ・フローの改善効果は、リストラクチャリングがコミットされるまで考慮しない。



使用価値の測定に用いる割引率

使用価値の測定に用いる割引率の算定及び妥当性については、担当の監査法人に早期に相談することが望ましい

使用価値の測定に用いる割引率

割引率は、次のものに関する現在の市場評価を反映した、税引前の利率としなければならない。

- 貨幣の時間価値
- 資産/資金生成単位に固有のリスク(既に将来キャッシュ・フローの見積りに織り込まれているものを除く)

最も良く反映するもの

対象資産/資金生成単位から獲得すると期待するキャッシュ・フローと金額・時期・リスク特性が同等のキャッシュ・フローを生み出す投資を、投資者が選択するとした場合に、投資者が要求する利回り

具体的には

- 類似資産/資金生成単位の現在の市場取引で暗示されている利率から見積る
- 検討中の資産/資金生成単位と、潜在用役・リスクが類似している単一の資産を有する上場企業の加重平均資本コストから見積る

割引率算定時の留意事項

- 使用価値の測定に用いる割引率は、追加借入利率やグループ会社統一の割引率とは、必ずしも同一にはならない。
- 割引率の算定方法は専門性が高いため、担当の監査法人に早期に相談することが望ましい。

2. その他のコスト削減方法に関する会計上の留意点

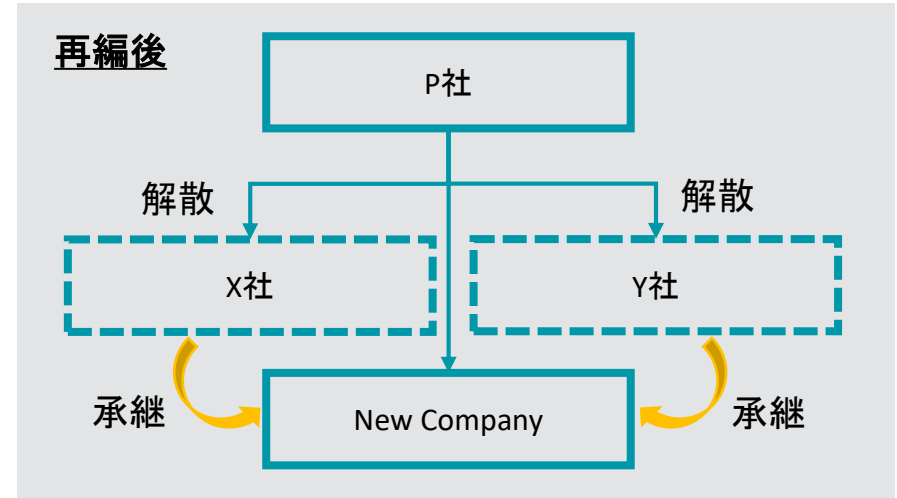
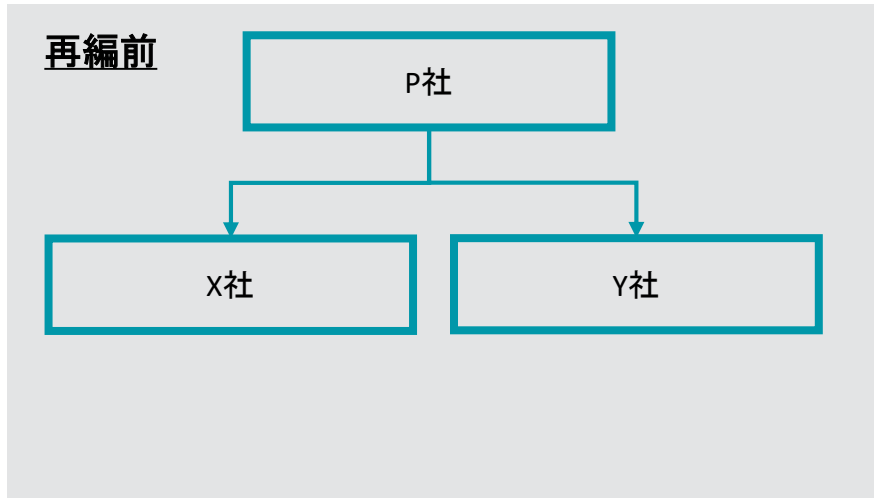
グループ内組織再編

グループ内での組織再編は会計上”共通支配下取引”になることが多いと考えられる

共通支配下取引とは何か？

- 結合企業が最終的に企業結合の前後で同じ当事者によって支配されている
- その支配が一時的なものではない

X社とY社は再編の前も後も
P社の傘の中にある！



では、共通支配下取引はどのように会計処理すればよいのか？

グループ内組織再編 – 続き

共通支配下取引の会計処理については、タイ会計士協会からガイダンスが発行されている

<どの会計基準を参照すべきなのか>

TFRS for NPAEs(タイのローカル基準)には、共通支配下取引の定めが無い

↓

TFRS for NPAEsに定めが無い場合、TFRS for PAEs(タイの上場会社向け会計基準、実質IFRSとほぼ同内容)を参照する (TFRS for NPAEs 52項)

↓

しかし、TFRS for PAEs/IFRSは、共通支配下取引をスコープアウトしている(TFRS 3 2項)

↓

タイでは、会計士協会からガイダンスが発行されている

ガイダンスの要約 <簿価引継法>

考え方の根拠

単に投資が同一グループ内のある企業から別の企業に移転しただけであり、共通支配下取引を同一連結グループ内の資本の再構成であると捉えている。

資産及び負債

取得した資産及び負債は、移転前の**帳簿価額**で引き継ぐ。

のれん

のれんは計上しない。

取得企業の投資原価と被取得企業の持分との差額は、連結上、資本の部の剰余金として表示する。

※簿価引継法の考え方の詳細については、Federation of Accounting Professionsが2009年6月26日に発効した、Thai Accounting Guidances “Business Combinations under common control”を参照。

<https://www.tfac.or.th/en/Article/Detail/67454>

解雇給付の会計処理

希望退職などを実施する計画があり、割増退職金などを支払う場合には、解雇給付に係る負債・費用を計上しなければならない

解雇給付とは

次の場合に支払われる給付をいう。

- 企業が従業員を解雇する場合
- 従業員が企業の退職募集に応じた場合

性質

従業員の勤務の提供ではなく、解雇により発生

認識

次のうち**いずれか早い時点**で、解雇給付に係る負債・費用を認識しなければならない。

- 企業が当該給付の申し出を撤回できなくなった時
- 解雇給付の支払を伴うリストラ費用を認識した時

測定

その給付の性質に応じて測定する。

例えば、退職後給付の増額として支払われる解雇給付は、退職後給付の規定を適用して測定される。

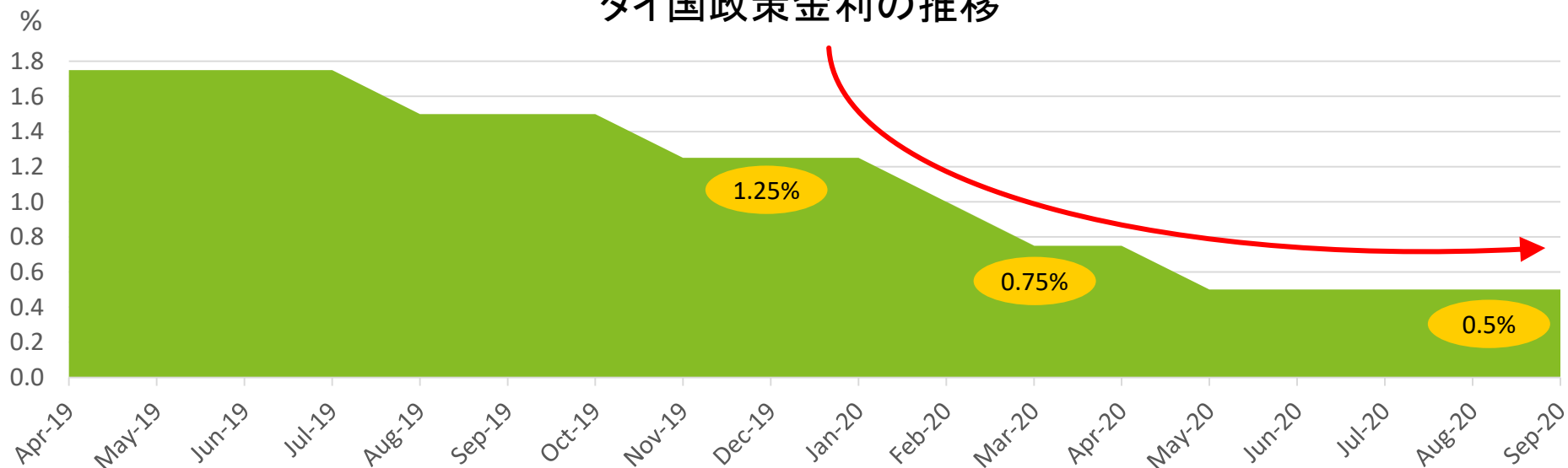
実務上の留意事項

- 希望退職などを実施後、従業員数などの基礎率が著しく変化した場合には、退職給付債務を再計算するためアクチュアリー・レポートを取得しなければならない可能性がある。

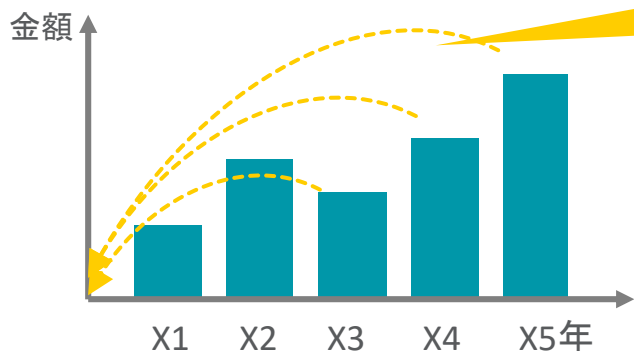
金利低下時における退職給付引当金

金利が低下している現在の局面においては、金利低下が退職給付債務計算に影響を与えるため、アクチュアリー・レポートを取得しなければならない可能性がある

タイ国政策金利の推移



退職給付債務計算に与える影響



時の経過に応じて各年度の退職支払見込額を当期末まで割り引く

各年度の退職支払見込額

(1+割引率)

= 当期末の退職給付債務



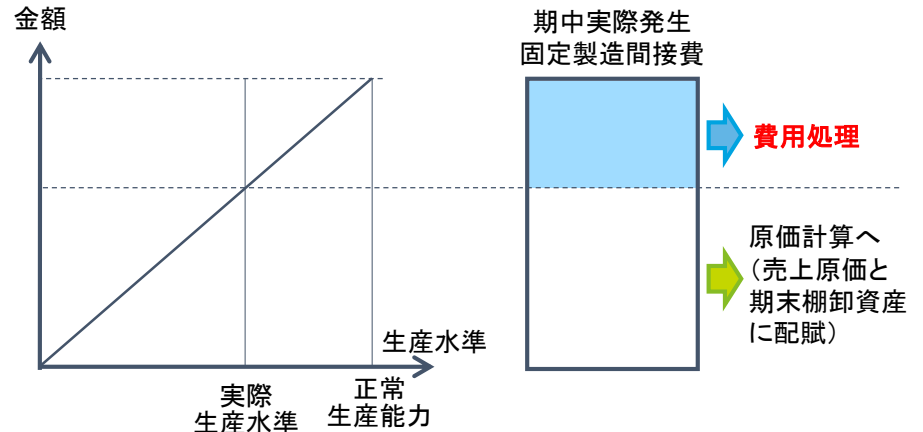
操業度低下時における固定製造間接費の在庫配賦

実際の生産水準が正常生産能力を著しく下回った場合、配賦されなかった固定製造間接費(原価差額)は、発生した期間の費用として認識する

固定製造間接費の配賦

- 生産量の変動に関係なく、比較的一定して発生する製造間接費。
- 生産設備の**正常生産能力**に基づいて配賦。
- 正常生産能力とは、計画的なメンテナンスをしたうえで生じる能力の低下を考慮して、正常な状況で期間又は季節を通して平均的に達成されると期待される生産量をいう。
- 実際の生産水準が正常生産能力に近い場合には、実際生産水準で配賦することもできる。
- 生産水準の低下／遊休設備の存在は配賦額に影響させることができない。
- **配賦されなかった固定製造間接費は、発生した期間の費用として認識。**

	直接費	間接費
変動費	<ul style="list-style-type: none"> ・生産量に比例して発生 ・特定の製品に直接関わる費用 Ex. 直接材料費 	<ul style="list-style-type: none"> ・生産量に比例して発生 ・製品に直接関わりのない費用 Ex. 消耗品費、燃料費
固定費	<ul style="list-style-type: none"> ・生産量に関わらず発生 ・特定の製品に直接関わる費用 Ex. 直接労務費 	<ul style="list-style-type: none"> ・生産量に関わらず発生 ・製品に直接関わりのない費用 Ex. 減価償却費、保険料



実務上の留意事項

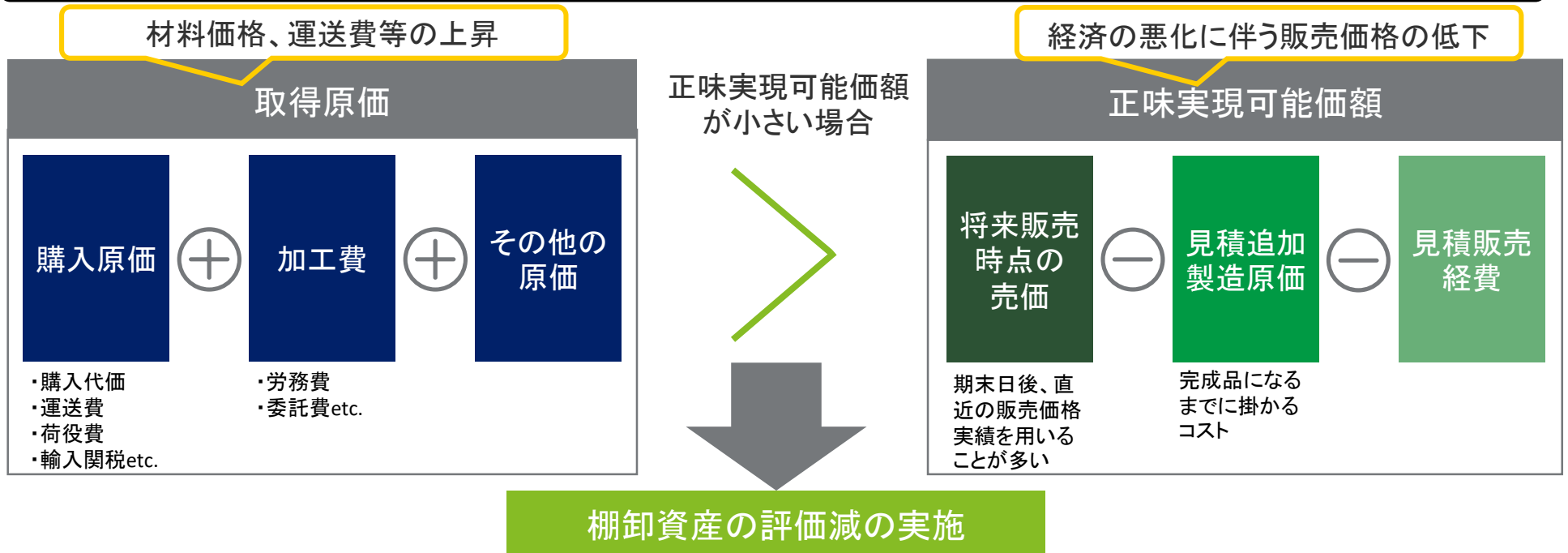
- 正常生産能力とは、実務的には所謂フルキャパシティや過年度の操業度の平均などを指すことがあるため、その定義について早期に協議し確認することが必要である。

棚卸資産の評価

正味実現可能価額が棚卸資産の原価を下回っていないかを確認し、評価減の要否を検討する必要がある

(IFRS for NPAs 94項)

“期末における正味実現可能価額が取得原価よりも下落した場合には、その正味実現可能価額まで棚卸資産の評価減を実施する”



実務上の留意事項 (Practical Points)

- 評価対象は、完成品だけでなく、原材料や仕掛品も含まれることに留意する。
- 正味実現可能価額を計算するにあたって、見積販売経費を控除することに留意する。

債権の評価

取引先・貸付先の回収不能リスクについて、より慎重な判断が必要となる

(TFRS for NPAEs 77項) 債権の範囲

- 売上債権
- 貸付金
- 未収入金、未収還付税金、その他未収金etc.

(TFRS for NPAEs 81項) 債権に対する貸倒引当金の計上方法

- 純売上に一定の率を乗じる方法
- 債権の滞留状況に応じて一定の率を乗じる方法
- 個別に回収可能性を見積もる方法

売上債権・貸付金を評価する際の実務上の留意事項

- 一定の繰入率を乗じて、貸倒引当金を計上している場合は、**繰入率を見直す必要がないか**検討する。
- 前期に比して貸倒リスクの高まっている取引先については、**個別に(追加的に)引当金を計上する必要がないか**検討する。
- 貸付先については特に、直近の財政情報を入手できるように、事前に相手先と交渉しておくことが望ましい。
- 貸倒引当金は有税処理となるため、税務上の調整が必要である(評価損の税務上の要件は厳しい)。

未収還付税金を計上する際の実務上の留意事項

- 法人所得税、源泉税、VAT、関税などを還付申請しており、その金額を未収還付税金として資産計上している場面を想定。
- 担当の監査法人から、その回収可能性について質問される可能性が高い。
- **事前に管轄の税務署に問い合わせた上で還付予定金額・時期のメモを用意しておくか、税務コンサルを受ける**ことで回収可能性を主張できる場合がある。

固定資産の耐用年数の変更

耐用年数を変更する場合は、その合理的な理由や変更の適時性について説明しなければならない可能性がある

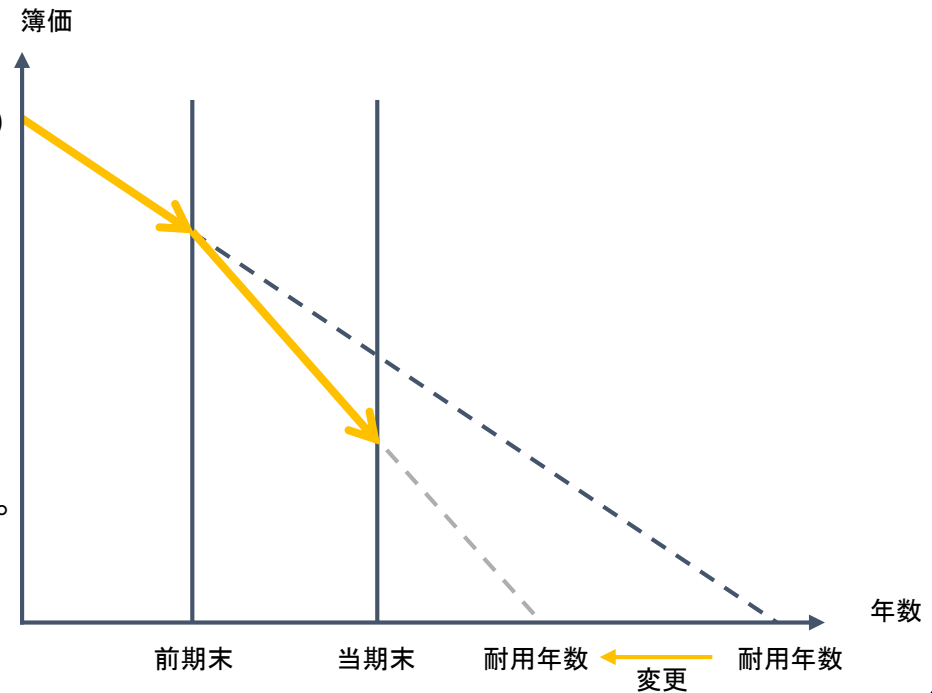
固定資産の耐用年数

以下の要因をすべて考慮して決定する。

- 予想される使用量(予想生産能力又は実際生産高を参照)
- 予想される物理的自然減耗
- 技術的又は経済的陳腐化
- 資産の使用に対する法的又は類似の制約

固定資産の耐用年数の変更

- 会計上の見積りの変更に該当する。
- 見積りの変更は、新しい情報や新しい展開から生じるもの。
- 見積りの変更の影響は、将来に向かって認識する。
- 固定資産の耐用年数は少なくとも各事業年度末に見直さなければならない。



固定資産の耐用年数を変更する際に監査法人から質問されやすいポイント

- なぜ、耐用年数を変更する必要があるのか
- 従来の耐用年数は妥当なものであったのか
- 変更のタイミングはなぜ今なのか
- 変更後の耐用年数はより合理的なものとなっているか

ご清聴いただきありがとうございました。ご質問等あれば、いつでもご連絡ください。

講師ご紹介



星野 和志 (ほしの かずし)

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Audit Co., Ltd.

マネジャー／日本国公認会計士

- Mobile: 062-405-2132
- Email: khoshino@deloitte.com

- 2013年、有限責任監査法人トーマツ入所後、監査部門にて物流業、製造業、小売業、不動産業などの会計監査・内部統制監査に関与。
- 2018年、香港事務所に赴任し、日系企業に会計監査サービスを提供。
- 2019年、バンコク事務所に赴任し、会計監査を中心としたコーディネーション業務を行っている。

Q&A

ご清聴ありがとうございました