

## 第6章 会計制度と監査制度

### I. 概要

タイにおいては、株式会社の形態により適用される法律が異なり、かつそれぞれの法律ごとに規定内容が異なっている。

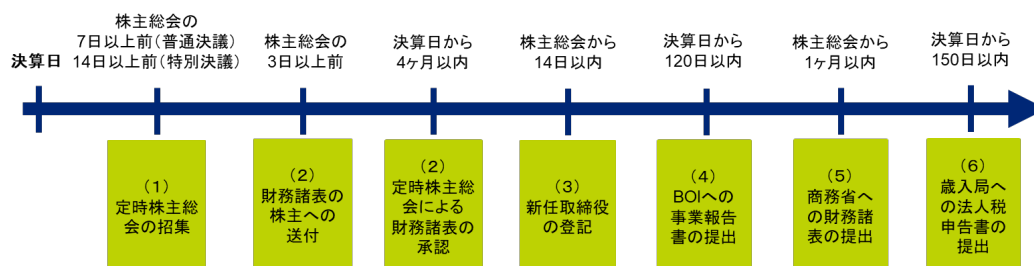
- 民商法典 (Civil and Commercial Code) の規定により設立された非公開株式会社 (Limited Company)
- 公開株式会社法 (Public Limited Company Act) の規定により設立された公開株式会社 (Public Limited Company)

民商法典、公開株式会社法のほか、会計法 (Accounting Act) があり、公開株式会社を含む商人一般に対して適用される。会計法は会計帳簿の作成および貸借対照表、損益計算書等の作成を義務付けている。

### II. タイ国決算に関する法制度

#### 1. 非公開株式会社の提出書類および決算手続き

非公開株式会社の年度の提出書類および決算手続きについて概説する。



#### (1) 定時株主総会の招集 (民商法典第 1175 条)

定時株主総会の招集には、開催日の 7 日前まで (特別決議を要する議案がある場合には、14 日前まで) に新聞による公告、かつ書留による通知が必要となっている。その通知においては、総会の開催地、開催日、開催時間、総会の議題について提示する必要がある。

#### (2) 定時株主総会による財務諸表の承認と株主への送付 (民商法典第 1197 条)

取締役は会社の会計年度にあわせて財務諸表を作成し、決算の日から 4 ヶ月以内に開催される定時株主総会により承認を受ける。定時株主総会に承認を求める財務諸表は、会計監査人 (Auditor) による監査を受けなければならない。会計監査人は、公認会計士 (Certified Public Accountant: CPA) でなければならない (会計法 11 条)。

定時株主総会で承認を求める財務諸表は、開催日の 3 日前までに株主に送付する。また無

記名株券の所有者からの請求に備え、財務諸表の謄本を事業所に備え置く必要がある。

(3) 新任取締役の登記(民商法典第 1157 条)

取締役の新任があったときは、毎回、その選任日から 14 日以内に登記する。

(4) BOI への事業報告書の提出(BOI 通達 No.POR 4/2544)

タイ投資委員会(Board of Investment: BOI)から奨励を受け、法人所得税免除の恩典を利用する企業は、奨励条件にある設備投資、生産量、製品売上高について事業報告書を作成し、決算日から 120 日以内に BOI へ法人税免除の申請を行う。この報告書は、公認会計士の証明を受けたものでなければならない。

(5) 株主総会承認済み財務諸表の商務省への提出(民商法典第 1199 条)

株主総会の承認日から 1 ヶ月以内に、株主総会承認済みの財務諸表を商務省に提出する。提出する財務諸表には、公認会計士の監査報告書が添付されていなければならない(会計法 11 条)。提出書類には、財務報告の責任者および会計責任者が署名する。

(6) 歳入局(税務当局)への法人税申告書の提出(歳入法典第 69 条)

取締役は、決算日から 150 日以内に歳入局に法人税の確定申告と納税を行う。このとき、確定申告書には、財務諸表と監査報告書を添付する。

2. タイ証券取引所上場会社の提出書類

タイ証券取引所上場会社は、公開株式会社としての開示に加えて、タイ証券取引所(SET)および証券取引委員会(SEC)に、以下のとおり報告書(Periodic Report)を提出する。株主の利害に関係する重要事象についても適時に開示する(Non-Periodic Report)。年次または四半期の財務諸表には、SEC の認可を受けた公認会計士による監査報告書またはレビュー報告書を添付する。

- 年次財務諸表(Annual Financial Statements) 3 ヶ月以内<sup>1</sup>
- 年次届出書(Form 56-1 Disclosure report on additional information)<sup>2</sup> 3 ヶ月以内
- 年次報告書及び年次総会招集通知(Annual Report)<sup>3</sup> 110 日以内
- 四半期財務諸表(Quarterly Financial Statements) 45 日以内

上記の期日はすべて決算日から起算

<sup>1</sup> 第 4 四半期財務諸表を提出しない場合は、60 日以内。実務上は、この 60 日以内での提出が一般的である。

<sup>2</sup> 日本の有価証券報告書に相当する。

<sup>3</sup> 定時株主総会招集通知に添付する年次報告書。

### 3. タイ国内で事業を行う外国の法律により設立された法人の提出書類

タイ国内で事業を行う外国の法律により設立された法人とは、株式会社のみならず、支店、駐在員事務所、地域統括事務所、タイ国政府または国営企業との共同事業者等とも解されるが、これら外国法人には、法人所得税の申告納税義務、源泉税の徴収義務があり、財務省歳入局において納税者番号(Tax Identification)を取得、商務省事業開発局において登記することになる。

当該外国法人の財務諸表は、公認会計士の監査を受けたものでなければならない(会計法 11 条、歳入法典 69 条、同 3 条の 7)。

- 商務省事業開発局 決算日から 5 ヶ月以内(会計法 11 条)
- 財務省歳入局 決算日から 150 日以内(歳入法典 69 条)

### 4. 会計帳簿およびその保有期間

#### (1) 会計帳簿・使用言語および通貨

会計法は、財務諸表作成の基礎となる、完全かつ正確な会計記録の保存を定めるのみで、作成すべき帳簿の種類および通貨については一切規定がない。使用する言語は、原則タイ語である。外国語の会計帳簿、証憑による場合には、歳入局の調査官からタイ語訳を求められる場合がある(会計法第 21 条、歳入法典第 3 条の 6)。

ただし、財務諸表自体の言語と通貨については制約があり、それぞれタイ語、タイバーツによって表記されることが義務付けられている。

#### (2) 保存期間

民商法典には規定がないが、会計法第 14 条は、保存期間を原則 5 年とし、商務省検査のために必要と認める場合には、大臣の承認を条件としてこれを 7 年間に延長し得るものとされている。さらに歳入局との間に未解決の案件がある場合には 10 年間、またはそれ以上の保管が求められる。なお、税務上歳入局による更正決定は、申告書提出の日より 5 年とされている。

### 5. 決算期の変更

決算期の変更は歳入局及び商務省の承認を受ければ可能であるが、12 ヶ月を超える決算は認められていない(民商法典第 1196 条)。そのため、決算期の変更を実施する場合には 12 ヶ月以内の変則決算を行う必要がある。また、当該変則決算期についても、通常期と同様のスケジュールで会計監査を受けた上で、決算日から 150 日以内に歳入局に税務申告書の提出、及び株主総会の承認日から 1 ヶ月以内に商務省への財務諸表提出が求められている。

## III. 財務諸表の体系

会計法によると「財務諸表」とは、営業成績、財政状態および事業の財政状態の変化に関する報告と定義されており、例示として、財政状態計算書、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、

持分変動計算書、注記などが記載されている。各企業に提出が求められる財務諸表は、会計基準において定められている。

2020年1月1日現在のタイ国における会計基準は、TFRS for PAEsとTFRS for NPAEsという2つの会計基準が存在している。

TFRS for PAEsは、タイ証券取引所(SET)および新興市場(MAI)に上場企業や上場準備中の企業、公開会社及び金融機関などの不特定多数の資産を管理している企業等を対象に適用される基準であり、タイ国会計基準(TAS)、タイ国財務報告基準(TFRS)および同解釈指針(TFRIC、TSIC)で構成されている。これらは、原則国際会計基準(IAS)、国際財務報告基準(IFRS)および解釈指針(IFRIC、SIC)に沿った内容となっている。

一方TFRS for NPAEsは、上記以外の会社に適用される基準である。多くの日系企業は、タイでは非上場企業として展開がされているため、実務的には多くの日系企業がこの基準を適用している。

<b>TFRS for PAEs</b>	Publicly Accountable Entities(PAEs)の会社に適用される会計基準。基本的な内容はIFRSに沿ったものとなっている。
<b>TFRS for NPAEs</b>	Non-Publicly Accountable Entities(NPAEs)に適用される会計基準。タイ国内に進出している日系企業の多くは非上場企業であり、多くの会社がこの基準を採用している。TFRS for PAEsをベースとしているが、企業の負担軽減のため開示項目等の大幅な省略や簡便の方法が認められている。

TFRS for PAEsのもとでは、以下の開示が必要となる。

- 財政状態計算書
- 包括利益計算書
- 持分変動計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 財務諸表の注記

TFRS for NPAEsのもとでは、以下の開示が必要となる<sup>4</sup>。

- 財政状態計算書
- 損益計算書
- 持分変動計算書
- 財務諸表の注記

---

<sup>4</sup> キャッシュ・フロー計算書の開示は任意

#### IV. 連結財務諸表の作成義務

TFRS for PAEs では、連結財務諸表の作成が要求されている。一方で、TFRS for NPAEs では、連結財務諸表の作成は要求されていない。

#### V. 会計基準

民商法典は、取締役が株主総会に提出すべき財務諸表およびそれに対する監査について規定しているが、会計処理については規定がない。会計基準の設定は、会計職法に基づいて、会計職連盟 (Federation of Accounting Professions: FAP) が組織する「会計基準設定委員会」に委ねられている。最終的に会計基準は FAP の監督機関「会計職監督委員会」(The Board of Supervision of Accounting Professions 商務省主管) が承認し、官報に告示される。

具体的な会計基準は、FAP が TFRS for PAEs と TFRS for NPAEs に規定している。これらは、日本のように一般原則および各種規則等といった体系にまとめられておらず、米国会計基準や国際財務報告基準 (IFRS) のように、テーマ毎に基準が制定されているという点で特徴がある。

#### VI. TFRS for PAEs について

##### 1. 基準の概要

##### (1) タイ国会計基準 (TAS)

No	基準の名称
TAS 1	財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)
TAS 2	棚卸資産 (Inventories)
TAS 7	キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)
TAS 8	会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬 (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)
TAS 10	後発事象 (Events After the Reporting Period)
TAS 11	工事契約 (Construction Contracts)
TAS 12	法人所得税 (Income Taxes)
TAS 16	有形固定資産 (Property, Plant and Equipment)
TAS 19	従業員給付 (Employee Benefits)
TAS 20	政府補助金の会計処理および政府援助の開示 (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
TAS 21	外国為替レート変動の影響 (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
TAS 23	借入費用 (Borrowing Costs)
TAS 24	関連当事者についての開示 (Related Party Disclosures)

No	基準の名称
TAS 26	退職給付制度の会計および報告 (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
TAS 27	個別財務諸表 (Separate Financial Statements)
TAS 28	関連会社及び共同支配企業に対する投資 (Investments in Associates and Joint Venture)
TAS 29	超インフレ経済下における財務報告 (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
TAS 32	金融商品 表示 (Financial Instruments: Presentation)
TAS 33	1株当たり利益 (Earnings per Share)
TAS 34	中間財務報告 (Interim Financial Reporting)
TAS 36	資産の減損 (Impairment of Assets)
TAS 37	引当金、偶発債務および偶発資産 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
TAS 38	無形資産 (Intangible Assets)
TAS 40	投資不動産 (Investment Property)
TAS 41	農業 (Agriculture)

上記のうち、TAS32号「金融商品 表示 (Financial Instruments: Presentation)」は2020年1月1日以降開始する事業年度から適用が開始されている。

IAS39号「金融商品：認識及び測定 (Financial Instruments: Recognition and Measurement)」に相当する基準は2020年1月1日現在存在していない。

(2) タイ国財務報告基準 (TFRS)

No	基準の名称
TFRS 1	国際財務報告基準の初度適用 (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)
TFRS 2	株式に基づく報酬 (Share-based Payment)
TFRS 3	企業結合 (Business Combinations)
TFRS 4	保険契約 (Insurance Contracts)
TFRS 5	売却目的で保有する非流動資産および非継続事業 (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)
TFRS 6	鉱物資源の探査および評価 (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)
TFRS 7	金融商品の開示 (Financial Instruments: Disclosures)

No	基準の名称
TFRS 8	事業セグメント(Operating Segments)
TFRS 9	金融商品(Financial Instruments)
TFRS 10	連結財務諸表(Consolidated Financial Statement)
TFRS 11	共同支配の取決め(Joint Arrangement)
TFRS 12	他の企業への関与の開示(Disclosure of Other interest in Other entities)
TFRS 13	公正価値測定(Fair value measurement)
TFRS 15	顧客との契約から生じる収益(Revenue from Contract with Customers)
TFRS 16	リース(Leases)
TFRS 17	保険契約(Insurance Contracts Standard)

上記のうち、TFRS7号「金融商品の開示(Financial Instruments: Disclosures)」、TFRS9号「金融商品(Financial Instruments)」及びTFRS16号「リース(Leases)」は、2020年1月1日以降開始する事業年度から適用が開始されている。また、TFRS17号「保険契約(Insurance Contracts Standard)」は2023年1月1日開始する事業年度から適用が開始となる予定である。

IFRS14号「規制繰延勘定(Regulatory Deferral Accounts)」に相当する基準は2020年1月1日現在存在していない。

### (3) タイ国会計基準解釈指針(TFRIC)

No	基準の名称
TFRIC1	廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動(Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)
TFRIC 5	廃棄、原状回復および環境再生ファンドから生じる持分に対する権利(Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds)
TFRIC 7	IAS第29号「超インフレ経済化における財務報告」に従った修正再表示アプローチの適用(Applying the Restatement Approach under IAS29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)
TFRIC 10	中間財務報告と減損(Interim Financial Reporting and Impairment)
TFRIC 12	サービス委譲契約(Service concession Arrangements)

No	基準の名称
TFRIC 14	IAS第19号－確定給付資産の上限・最低積立要件およびそれらの相互関係( IAS19- The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction)
TFRIC 16	在外営業活動体に対する純投資のヘッジ(Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation)
TFRIC 17	所有者に対する非現金資産の分配(Distributions of Non-cash Assets to Owners)
TFRIC 19	資本性金融商品による金融負債の消滅(Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments)
TFRIC 20	露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト(Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine)
TFRIC 21	賦課金(levies)
TFRIC 22	外貨建取引と前払・前受対価(Foreign Currency Transactions and Advance Consideration)
TFRIC 23	法人所得税の税務処理に関する不確実性(Uncertainty over Income Tax Treatments)

上記のうち、TFRIC16号「在外営業活動体に対する純投資のヘッジ(Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation)」及びTFRIC19号「資本性金融商品による金融負債の消滅(Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments)」は、2020年1月1日以降開始する事業年度から適用が開始されている。また、TFRIC 23号「法人所得税の税務処理に関する不確実性(Uncertainty over Income Tax Treatments)」は2020年1月1日現在、適用開始時期が決まっていない。

IFRIC2号「協同組合に対する組合員の持分及び類似の金融商品(Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities)」及びIFRIC6号「特定市場への参加から生じる負債－電気・電子機器廃棄物(Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment)」に相当する基準は2020年1月1日現在存在していない。

#### (4) タイ国財務報告基準解釈指針(TSIC)

No	基準の名称
TSIC 10	政府援助－営業活動と個別的な関係がない場合(Government Assistance-No specific relation to Operating Activities)



No	基準の名称
TSIC 25	法人所得税－企業または株主の課税上の地位の変化 (Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders)
TSIC 29	サービス委譲契約－開示 (Service concession Arrangements: Disclosures)
TSIC 32	無形資産－ウェブサイト費用 (Intangible Assets-Web Site Costs)

SIC7号「ユーロの導入 (Introduction of the Euro)」に相当する基準は2020年1月1日現在存在していない。

#### (5) タイ国独自の会計基準

FAPは、IFRSと異なる独自の会計基準としてこれまで以下の基準を定めていたが、2020年1月1日以降開始する事業年度から上述のTAS、TFRS等新基準<sup>5</sup>が適用開始となっていることを受けて、これらの基準は適用廃止となっている。

今後は以下の領域については新たな基準への準拠が必要となる。

- TAS 101号: 貸倒引当金および不良債権 (Doubtful Accounts and Bad Debts)
- TAS 103号: 銀行及び金融機関の財務諸表の表示 (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)
- TAS 104号: 不良債権再編成の会計 (Accounting for Troubled Debt Restructuring (revised 2016))
- TAS 105号: 負債・持分証券会計 (Accounting for Investments in Debt and Equity Securities)
- TAS 106号: 投資会社会計 (Accounting For Investment Companies)
- TAS 107号: 金融商品 開示及び表示 (Financial Instruments Disclosure and Presentation)

#### VII. TFRS for NPAEs について

TFRS for NPAEsを適用できるのは、『III. 財務諸表の体系』に記載しているPAEの定義に該当しない会社のみである。NPAEは、TFRS for PAEsを選択適用することも出来るが、その場合は、各章で規定されている個別に選択適用できる基準を除き、すべてのTFRS for PAEsを適用しなければならない。

<sup>5</sup> 金融商品 表示 (TAS32)、金融商品の開示 (TFRS7)、金融商品 (TFRS9)、在外営業活動体に対する純投資のヘッジ (TFRIC16)、及び資本性金融商品による金融負債の消滅 (TFRIC19)を指す。

## 基準の概要

### 1章 背景や目的(Background and Objective)

TFRS for NPAEs の設定の背景や目的について記載されている。タイでは非上場会社を含め全ての会社が監査を受けなければならないため、TFRS for PAEs で要求されている事項を簡略化し、開示項目を減らすことにより、非上場企業の作業負担やコストを削減することが目的として述べられている。

### 2章 範囲(Scope)

上記 NPAE の定義等が記載されている。

### 3章 フレームワーク(Conceptual Framework)

財務諸表作成の目的や利用者、財務諸表構成要素の定義および認識等について記載されている。

財務諸表作成における基礎となる前提は、発生主義および継続企業である。発生主義とは、費用・収益の認識を現金収支という事実にとらわれることなく、合理的な期間帰属を通じて期間業績を反映させる損益計算の方式であり、正しい期間業績の把握が可能となる。

また継続企業の前提とは、企業が将来にわたって継続して事業活動を行うことを前提とする考え方であり、企業の財務諸表は当該前提のもとに作成されている。仮に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる以下のような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、継続企業の前提に関する事項を財務諸表に注記する等の対応が求められている。

### 継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象または状況 (TSA\*570)

#### 財務関係 (Financial)

- ✓ 債務超過、又は流動負債が流動資産を超過している状態
- ✓ 返済期限が間近の借入金があるが、借換え又は返済の現実的見通しが無い、又は長期性資産の資金調達を短期借入金に過度に依存している状態
- ✓ 債権者による財務的支援の打ち切りの兆候、又は債務免除の要請の動き
- ✓ 過去の財務諸表又は予測財務諸表におけるマイナスの営業キャッシュ・フロー
- ✓ 主要な財務比率の著しい悪化、又は売上高の著しい減少
- ✓ 重要な営業損失
- ✓ 配当の遅延又は中止
- ✓ 支払期日における債務の返済の困難性
- ✓ 借入金の契約条項の不履行
- ✓ 仕入先からの与信の拒絶
- ✓ 新たな資金調達の困難性、特に主力の新製品の開発又は必要な投資のための資金調達ができない状況

#### 営業関係 (Operating)

- ✓ 経営者による企業の清算又は事業停止の計画
- ✓ 主要な経営者の退任、又は事業活動に不可欠な人材の流出
- ✓ 主要な得意先、フランチャイズ、ライセンス若しくは仕入先、又は重要な市場の喪失
- ✓ 労務問題に関する困難性
- ✓ 重要な原材料の不足
- ✓ 強力な競合企業の出現

#### その他 (Others)

- ✓ 法令に基づく重要な事業の制約、例えば自己資本規制その他の法的要件への抵触
- ✓ 巨額な損害賠償の履行の可能性
- ✓ 企業に不利な影響を及ぼすと予想される法令又は政策の変更
- ✓ 付保されていない又は一部しか付保されていない重大な災害による損害の発生

\*: Thai Standards on Auditing (タイ監査基準)

#### 4章 財務諸表の表示(Presentation of Financial Statements)

『III. 財務諸表の体系』に記載した財務諸表の作成が求められる。また注記にて以下の事項を表示しなければならないとされている。

- TFRS for NPAEs に準拠している旨
- 適用している会計方針の要約
- TFRS for NPAEs が要求している開示情報<sup>6</sup>

企業は少なくとも年に一度、財務諸表の報告をしなければならない。また、非上場企業が期中財務諸表を作成する場合は、TFRS for PAEs の TAS34「中間財務報告(Interim financial statements)」の規定に準拠しなければならない。ただし、TFRS for NPAEs で要求されない1) キャッシュ・フロー計算書、2) セグメント情報、3) 関連当事者取引の開示、4) 金融商品の開示等は対象外である。

#### 5章 会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬の訂正(Changes in Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Correction of Errors)

主な内容は IAS8 号 会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬の訂正(Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Correction of Errors)と同様である。ただし、TFRS for NPAEs に具体的に当てはまる基準がない場合、以下の順序に従い、各取引に適用される基準を判断する必要がある。

- (1) 類似または関連する TFRS for NPAEs を使用
- (2) 財務諸表の質的な情報、定義、認識基準や測定の考え方等に関する TFRS for NPAEs のフレームワークを使用
- (3) 該当する TFRS for PAEs を使用

(会計方針の変更)

会計方針を変更する場合には、原則として当該会計方針の変更を過去の会計期間に遡及適用しなければならない。

ただし会計方針の変更が特定の期間に与える影響又は累積的影響を測定することが実務上不可能である場合を除く、とされているが一般的にはそのようなケースは多くないと想定される。

(会計上の見積りの変更)

---

<sup>6</sup> TFRS for NPAEs においては、以下の情報の開示は要求されていない。

- ・ セグメント情報
- ・ 関連当事者取引の開示
- ・ 金融商品の開示

会計上の見積りの変更を行う場合、企業は変更の影響を、見積りを変更した時から将来の期間にわたって適用しなければならない。

#### (誤謬の訂正)

企業が誤謬を発見した場合には、次のいずれかの方法で、過年度の財務諸表を遡及訂正しなければならない。

- ・ 過年度の比較情報を修正再表示する
- ・ 誤謬が表示対象となる最も古い期間以前に発生している場合、その最も古い期間の資産、負債及び純資産の期首残高を修正再表示する

ただし、誤謬が生じている過年度比較情報について、誤謬の影響額を算定することが実務上不可能な場合には、実務上修正再表示が可能な最も古い期間の資産、負債および純資産の期首残高を修正再表示する。

### 6章 現金および現金同等物(Cash and Cash Equivalents)

現金とは、手許現金と銀行預金を指すこと、また現金同等物は、短期(通常 3 か月以内)の流動性の高い投資で、換金が容易なもの、そして価値の変動について僅少なりスクしか負わないものであることが規定されている。

また、当座貸越については、現金および現金同等物と相殺表示してはならず、流動負債として区分表示すべきとされていることにも留意が必要である。

### 7章 債権(Accounts Receivable)

企業が保有する債権の測定方法が規定されている。特に債権の評価については、貸倒引当金控除後の金額により測定される旨が規定されており、その貸倒引当金の設定方法には、以下の方法があるとされている。

- (1) 売上高に一定率を乗じる方法
- (2) 滞留債権の年齢別に異なる一定率を乗じる方法
- (3) 個別に回収可能性を評価する方法

当期に貸倒れた不良債権の金額、回収した不良債権の金額および担保として設定された債権の内容と金額については、注記として開示しなければならない。

#### **【留意ポイント】**

- 売上高に一定率を乗じる方法で貸倒引当金を設定している場合は、当該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)貸倒引

当金を計上する必要がないか検討する。

- 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。

## 8章 棚卸資産(Inventories)

企業の保有する棚卸資産の取得原価、及びその後の測定の方法が規定されている。

棚卸資産の評価を実施する際には、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い金額により評価する必要がある。取得原価には、購入原価、加工費、その他全ての原価（輸入関税、取得に直接関連する運送費、荷役費等）を含めなければならない。なお、値引きや割戻しは、棚卸資産の購入原価から控除される。棚卸資産の取得原価は、個別法、先入先出法または加重平均法のいずれかで算定される。

一方、正味実現可能価額とは、棚卸資産の予想売価から完成までに要する見積原価および販売に要する見積り費用を控除した金額のことを指す。この正味実現可能価額が取得原価を下回っている場合、企業は棚卸資産の金額を正味実現可能価額まで減額する必要がある。正味実現可能価額までの評価減の金額は、売上原価に含める。

### 【留意ポイント】

- 正味実現可能価額＝将来販売時点の売価－見積追加製造原価－見積販売経費が、取得原価を下回っている場合、棚卸資産の評価減計上が必要となる。
- 正味実現可能価額を計算するにあたって、販売に要する見積費用を控除する必要がある。
- 対象は、完成品だけでなく、原材料や仕掛品も含まれる。

## 9章 投資(Investments)

投資の分類および測定は以下のように規定されている。

分類	測定
売買目的有価証券	公正価値によって評価 変動額は当期損益として処理
売却可能有価証券	公正価値によって評価 変動額は資本項目として処理
市場性のない有価証券	1. 持分金融商品 取得原価（評価減あれば控除） 2. 負債性金融商品 償却原価（評価減あれば控除）
満期まで保有する負債性金融商品	償却原価（評価減あれば控除）
子会社株式、関連会社株式、 ジョイントベンチャーに対する持分	取得原価（評価減あれば控除）

投資の価値が永続的に毀損している兆候がある場合、企業は、投資の価値の減少を損益計算書において減損として認識しなければならない。その後、当該兆候が存在しなくなった場合には、企業は過去に認識した減損損失の戻し入れを行う。

**【留意ポイント】**

- IFRS とは分類および測定が異なっている。
- 投資の価値が永続的に毀損している兆候がある場合に減損を認識するため、IFRS における減損の兆候判定基準と異なる基準となっている。

10 章 有形固定資産 (Property, Plant and Equipment)

企業の保有する有形固定資産の取得原価、及びその後の測定の方法が規定されている。

有形固定資産の取得原価は、以下のものから構成される。

- (1) 購入価格 (輸入関税および還付できない仕入税額、値引き等を考慮した後の金額)
- (2) 設置費用、および経営者が意図したとおりに稼動するまでに直接要した費用
- (3) 当該資産の解体および除去にかかる見積費用額、また敷地の原状回復費用見積額

固定資産は、当初認識時点においては取得原価で測定され、その後減価償却累計額および減損損失累計額を控除した後の金額で測定する。

(減価償却)

資産の減価償却は、当該資産が経営者の意図した方法で稼動するのに必要な場所および状態に置かれたときに開始する。これは、一般的に日本基準の「事業の用に供した時点」よりも早いタイミングとなることがある。

資産の残存価格、耐用年数および減価償却方法は、定期的に見直しを行う必要があり、もし当初の見積りと異なる場合には、将来に向かって変更しなければならない。また、減価償却方法は、資産の使用目的やその特性に応じて、経済的便益の消費を最も適切に表す方法を選択する必要がある。

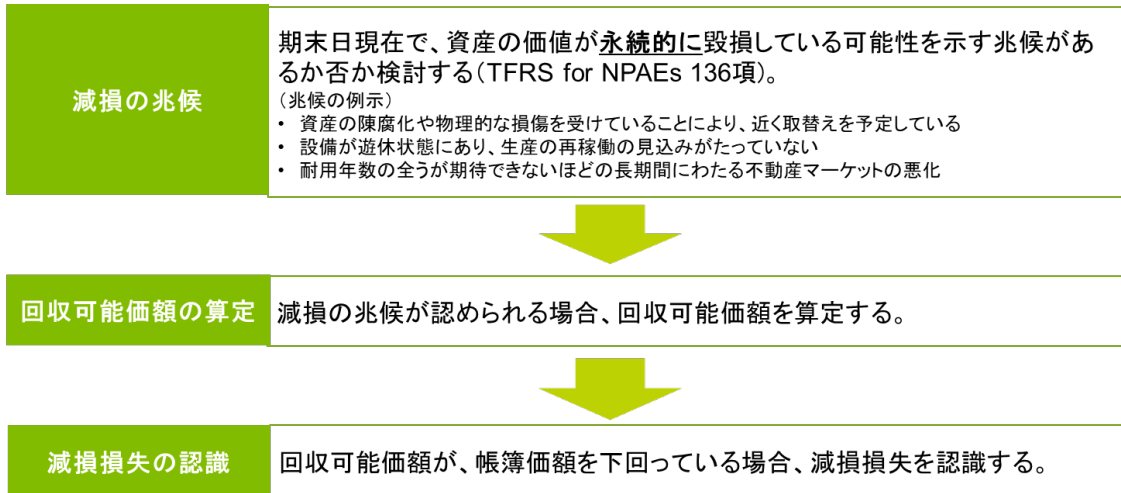
(減損)

有形固定資産の価値が永続的に毀損している兆候がある場合、企業は、有形固定資産の価値の減少を損益計算書において減損として認識しなければならない。永続的に毀損している兆候がある場合とは、例えば、次のように例示されている。

- (1) 資産の陳腐化や物理的な損傷を受けていることにより、近く取替えを予定している
- (2) 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
- (3) 耐用年数の全うが期待できないほどの長期間にわたる不動産マーケットの悪化

減損の兆候が認められる場合、回収可能価額を算定し、回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合に減損を認識する。その後、減損の兆候が存在しなくなった場合には、企業は過

去に認識した減損損失の戻し入れを行う。



(売却目的で保有する非流動資産)

企業が売却を通じて、その投資額を回収しようとする意図がある場合、その資産は売却目的で保有する非流動資産として分類しなければならない。その場合、以下に留意する。

- (1) 売却目的で保有する非流動資産を流動資産の部に表示する
- (2) 売却目的で保有する非流動資産は、帳簿価額と販売費用控除後の予想売却価額のいずれか低い方の金額とする
- (3) 売却目的で保有する非流動資産については、減価償却をしてはならない
- (4) 売却目的で保有する非流動資産の売却時に、その認識の中止に伴い、利得または損失を認識する

**【留意ポイント】**

- 資産の減価償却開始のタイミングは、当該資産が経営者の意図した方法で稼働するのに必要な場所および状態に置かれたときであり、日本基準の考え方とは異なる。
- 減損については、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かの評価については、資産の価値が永続的に毀損している兆候がある場合(例示)と規定されており、IFRSにおける減損の兆候判定基準と異なる基準となっている。
- 回収可能価額の測定については、販売費用控除後の予想売却価額とされている(使用価値については、別途タイ国公認会計士協会がアナウンス No.13/2555 を公表しており、回収可能価額の定義に含まれていると認めている)。

11章 無形資産(Intangible Assets)

有形資産と異なり、無形資産とは物理的な実体のない識別可能資産である。そのため、取

得原価の算定や測定には、有形固定資産とは異なる方法が規定されている。

無形資産は、以下の条件を全て満たす場合に認識する必要があるとされている。

- (1) 当該資産から生じる将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- (2) 当該資産の取得原価を信頼性をもって測定することができる

無形資産の取得原価を構成するものは、基本的には有形固定資産と同様である(10章有形固定資産(Property, Plant and Equipment)参照)。ただし、資産の解体、撤去費用などは含まれない。

#### (取得原価の算定)

無形固定資産の取得原価を算定するにあたり、しばしばポイントとなるのは、いつ時点の発生費用から取得原価として集計するかという点である。この点、IFRS for NPAEs では、研究フェーズから生じた支出は、無形資産として認識してはならず、発生時の費用として処理しなければならないとされている。すなわち、無形資産の取得原価は、研究フェーズが終了し、実際に資産の開発フェーズがスタートした後に発生したものから、取得原価として集計されることとなる。企業が研究フェーズと開発フェーズを区別することができない場合は、企業はそのプロジェクトの支出の全てを研究フェーズにおいて発生したものとして処理する必要がある。

#### (減価償却)

資産の減価償却については、基本的な考え方は有形固定資産と同様である。ただし、無形資産については、耐用年数の確定できない資産については、その耐用年数を10年間として減価償却する必要がある旨が規定されている。

#### (減損)

無形資産の価値が永続的に毀損している兆候がある場合(例えば、技術の進歩により当該資産の使用価値が下落した場合等)、企業は、無形資産の価値の減少を損益計算書において減損として認識しなければならない。その後、減損の兆候が存在しなくなった場合には、企業は過去に認識した減損損失の戻し入れを行う。

#### **留意ポイント**

- 無形資産の取得原価には、開発フェーズ以降に発生した費用が含まれる。
- 耐用年数の確定できない資産は10年間で償却する。
- 減損については、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かの評価については、資産の価値が永続的に毀損している兆候がある場合(例示)と規定されており、IFRSにおける減損の兆候判定基準と異なる基準となっている。

## 12章 投資不動産(Investment Property)



投資不動産とは、賃貸収入を得ることなどを目的として保有する不動産であり、土地や建物などが該当する。以下は投資不動産の例示である。

- (1) 長期的な資本増価を目的として保有する土地(通常の営業過程において短期的な販売目的保有するものは除かれる)
- (2) 将来の使用目的が定められていない土地
- (3) 企業が所有する建物、またはファイナンスリースとして企業が保有し、オペレーティングリースとしてリースされる建物
- (4) 空室だが、オペレーティングリースとしてリースすることを目的に保有している建物
- (5) 将来投資不動産として建設中の建物

企業は当初認識時には、投資不動産を取得原価で測定する。当該取得原価には、購入原価および当該不動産を購入するための直接的付随費用が含まれるという点は、有形固定資産および無形資産と同様である。また、当初認識後、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した後の原価で投資不動産を評価することも同様である。

### 13章 借入費用(Borrowing Costs)

借入費用は、資金の借入に関連して企業が負担する利息およびその他の費用とされており、具体的には銀行の当座借越および短期および長期借入金の利子が含まれる。当該借入費用は、実効金利法を用いて計算されなければならない。

(適格資産の取得に関する借入費用)

適格資産とは、意図した使用または販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産をいう。企業は、適格資産の取得、建設または生産に直接起因する借入費用を、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない。

### 14章 リース(Leases)

リースについては、日本基準と同様にリース資産をその特性に基づいて、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分する必要があることが規定されている。所有に伴うリスクと経済価値を実質的に全て借手が負担する場合には、そのリース取引はファイナンス・リースに分類される。一方、リスクと経済価値が実質的に借手に移転されないリースはオペレーティング・リースに分類される。

通常ファイナンス・リースとして分類される取引の例は、次のとおりである。

- (1) 当該リースにより、リース期間の終了までに借手に資産の所有権が移転される場合。  
例えば、資産の所有権が移転する買取選択権付賃貸借契約のもとでは、所有権は借手が契約における支払い義務をすべて完全に履行をした際に移転する。
- (2) 借手が、選択権が行使可能となる日の公正価値よりも十分に低いと予想される価格

で当該資産を購入する選択権を有していることにより、当該選択権が行使されることが、リース開始日において合理的に確実である場合。例えば、リース資産買取価格がリース開始時の資産の公正価値の5%を超えない場合、その価格は公正価値よりも十分に低いものと扱うものとされる。

- (3) 所有権が移転しなくても、リース期間が当該資産の経済的耐用年数の大部分を占める場合。例えば、リース期間が当該資産の経済的耐用年数のおおよそ 80%以上である場合である。
- (4) リース開始日において、最低リース料総額の現在価値が、少なくとも当該リース資産の公正価値のほとんどすべてとなる場合。例えば、最低リース料総額のリース開始日における現在価値が、リース開始日のリース資産の公正価値のおおよそ 90%以上である場合である。

#### 【留意ポイント】

- リースに関する基準は、概ね IAS17 号「リース」の内容を踏襲したものとなっており、IFRS 上、2019 年 1 月 1 日以降適用開始となっている IFRS16「リース」とは基準差のある内容となっている。具体的には、IFRS16「リース」では、借手は、原則全て(リース期間が 12 カ月以内の短期リース契約、原資産が小額な小額リース契約を除く)のリース契約について、リース期間にわたり原資産を使用する権利である「使用権資産」、リース料の支払義務である「リース負債」をそれぞれ貸借対照表上で認識することが要求されているが、TFRS for NPAsEs ではかかる基準はないため、留意が必要である。

### 15 章 法人所得税 (Income Taxes)

企業は、発生主義の原則に基づき、法人所得税額を損益計算書において費用として認識し、未払法人所得税額から源泉税を差し引いた金額を歳入局に支払うべき負債として認識しなければならないと規定されている。

TFRS for NPAsEs の基準には税効果会計に関する言及がなく、タイ国非上場企業においては、税効果会計の適用は強制されていない。ただし企業が税効果会計を適用しようとする場合には、TFRS for PAEs の TAS12「法人所得税 (Income Taxes)」に規定される全ての項目に準拠しなければならない。

#### 【留意ポイント】

- TFRS for NPAsEsには税効果会計の概念がない。

### 16 章 引当金および偶発負債 (Provisions and Contingent Liabilities)

企業が将来において負担もしくは支払わなければならない債務および義務について、次の場合に該当する場合は、企業は引当金を認識しなければならない。

- (1) 企業が過去の事象の結果として現在の債務(法的または推定的)を有しており、
- (2) 当該債務の支払いに伴い企業から資源が流出する可能性が高く、
- (3) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合

#### (従業員給付債務)

TFRS for NPAEs は、企業が従業員給付を認識する際には、引当金の要件に基づき、報告期間の末日における現在の債務を決済するために要する最善の見積り額によって認識することを要求している。TFRS for PAEs の従業員給付に関する基準を適用することもできるが、その適用をする場合には、TAS19「従業員給付(Employee Benefits)」に規定される全ての項目に準拠しなければならない。

また、会計基準自体に規定されているものではないが、タイ国で従業員を解雇する場合、労働者保護法により、所定の従業員解雇補償金を払う必要がある旨が規定されている。これは定年退職時においても支払いが必要とされているため、退職給付制度のない会社でも当該規定に則った従業員給付債務の引当が必要となる。

#### 改正労働者保護法

2019年4月5日に、「改正労働者保護法」が官報で公表され、2019年5月5日に発効された。

今回の改正は、従業員へより手厚い保護の付与、つまり、雇用の安定と従業員の福祉の向上を主たる目的としている。その一部として、本改正案には、「20年以上勤務している従業員に対して、解雇時に最終賃金の400日分を受け取る権利がある」旨が織り込まれており、会計上は退職給付引当金の追加計上可否を検討することが必要となる。

(第11章解雇補償金 第118条要約)  
使用者は、解雇する労働者に対し、次の通り解雇補償金を支払わなければならない。

勤務期間	解雇手当
120日未満	必要なし
120日以上1年未満	退職時の賃金30日分
1年以上3年未満	退職時の賃金90日分
3年以上6年未満	退職時の賃金180日分
6年以上10年未満	退職時の賃金240日分
10年以上	退職時の賃金300日分
20年以上(新設)	退職時の賃金400日分

#### (偶発債務)

偶発債務とは、現実にはまだ発生していないが、過去の事象に基づいて、かつ将来一定の条件が成立した場合に発生する債務である。ただし、その一方で、偶発債務とは、当該債務の支払いに伴い企業から資源が流出する可能性は低いものであること、またその債務の金額も十分な信頼性をもって算定できないものである旨も規定されている。そのため、企業は上記引当金の設定基準に基づき、偶発債務を認識してはならないが、偶発債務の内容と金額について財務諸表の注記で開示しなければならない。

**【留意ポイント】**

- 退職給付制度がない会社でも、法定解雇金は原則引当金計上する必要がある。

## 17章 後発事象 (Events After the Reporting Period)

後発事象とは、報告期間の末日と財務諸表の公表承認日との間に発生する事象とされている。後発事象には次の2種類のものがある。

- (1) 報告期間の末日までに存在した状況に基づく事象(修正後発事象)
- (2) 報告期間後に発生した状況を示す事象(開示後発事象)

### (修正後発事象)

企業は、当該修正後発事象の影響を財務諸表に反映させるため、財務諸表において認識された金額を修正しなければならない。なお、修正後発事象の例示としては以下が挙げられる。

- (1) 報告期間後に、勝訴・敗訴・和解など訴訟事件に一定の結論が得られ、報告期間の末日において既に債務が存在していたことが明確になった場合
- (2) 報告期間後にある得意先が倒産したことにより、報告期間の末日において当該得意先に対する売掛債権に損失が存在していたことが明確になった場合

### (開示後発事象)

企業は、財務諸表の修正を行ってはならない。例示としては以下が挙げられる。

- (1) 報告期間の末日と財務諸表の公表承認日の間に投資の公正価値が下落した場合。公正価値の下落は、報告期間の末日現在の投資の状況とは通常関連しておらず、その後発生した状況を反映しているため、当該投資について財務諸表に認識した金額を修正しない
- (2) 報告期間の末日後に株式の配当を決議した場合

## 18章 収益(Revenue)

企業がどのように収入を認識し、その金額を測定しなければならないかについて規定している。

### (物品販売)

企業は、次のすべての条件が満たされた時に収益を認識しなければならない。

- (1) 物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値(所有権)が買手に移転
- (2) 売手企業が販売した物品に対して、所有に対する関与や実質的な支配を保持していない
- (3) 収益の額を、信頼性をもって測定できる

- (4) その取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い
- (5) その取引に関連して発生したまたは発生する原価を、信頼性をもって測定できる

#### (サービス収入)

サービスの提供に関する取引の成果を信頼性をもって見積もることができる場合には、取引の進捗度に応じて収益を認識しなければならない。取引の成果は、次のすべての条件が満たされる場合には、信頼性をもって見積もることができるとされている。

- (1) 収益の額を、信頼性を持って測定できること
- (2) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (3) その取引の進捗度を、報告期間の末日において信頼性をもって測定できること
- (4) その取引について発生した原価および取引の完了までに要する原価を、信頼性をもって測定できること

#### (利息、ロイヤルティ、配当)

利息、ロイヤルティおよび配当については、以下の基準に基づいて収益を認識すると規定されている。

- (1) その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- (2) 収益の額を信頼性をもって測定できること

#### 【留意ポイント】

➤ 収益に関する基準は、概ね IAS18 号「収益」の内容を踏襲したものとなっており、IFRS 上、2018 年 1 月 1 日以降適用開始となっている IFRS15「収益」とは基準差のある内容となっている。具体的には IFRS15「顧客との契約から生じる収益 (Revenue from contracts with customers)」の適用に当たって、企業は、企業は、以下のステップを適用することにより、収益を認識することとされているが、IFRS for NPAEs ではかかる基準はないため、留意が必要である。

- (1) ステップ 1: 顧客との契約を識別する
- (2) ステップ 2: 契約における履行義務を識別する
- (3) ステップ 3: 取引価格を算定する
- (4) ステップ 4: 取引価格を契約における履行義務に配分する
- (5) ステップ 5: 企業が履行義務の充足時に(又は充足するにつれて)収益を認識する

### 19 章 不動産販売収益の認識 (Revenues Recognition for Real Estate Business)

不動産販売の収益は不動産販売契約の条件に基づき、以下により認識される。

- (1) 総額を認識する方法 (完成基準)

(2) 進捗度に応じて認識する方法(進行基準)

(3) 割賦基準

## 20章 工事契約(Construction Contracts)

工事契約とは、設計、技術、機能、または最終的な目的または用途に関して密接に関連または相互依存している資産または資産の組み合わせの建設のために、特別に交渉される契約と規定されている。当該工事契約に基づき、その成果が信頼性をもって見積もることができる場合、収益および原価はその請負業務の報告期間の末日時点の進捗度に応じて、収益および費用としてそれぞれ認識されなければならない。一方、工事契約の成果が信頼性をもって見積もることができない場合、収益は、発生した工事契約原価のうち回収される可能性が高い範囲でのみ認識し、原価は、発生した期に費用として認識しなければならない。

工事契約から損失が発生することが見込まれる場合には、当該金額を直ちに費用として認識しなければならない。

## 21章 外国為替レート変動の影響(The effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

外国通貨とは、タイバーツを除く通貨をいう。外貨建取引をタイバーツによって当初認識する場合は、取引日における直物為替レートを適用して換算しなければならない。

各報告期間の末日において、外貨建の貨幣性項目と外貨建の非貨幣性項目は、それぞれ次のように換算する。

(1) 外貨建の貨幣性項目: 外貨建の貨幣性資産項目は買相場を用いて換算し、外貨建の貨幣性負債項目は売相場を用いて換算する

(2) 外貨建の非貨幣性項目: 取引日の為替レートを用いて換算する

### **【留意ポイント】**

- IFRS と異なり、機能通貨の概念は適用されていない。
- 外貨換算時には貨幣性資産項目は買相場を用いて換算し、外貨建の貨幣性負債項目は売相場を用いて換算すると規定されており、日本のように仲値を使用することは認められていない。

## 22章 経過措置および発効日(Transitional Provision and Effective Date)

TFRS for NPAEs は 2011 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から適用しなければならないとされている。

## **VIII. TFRS for SMEs (Thai Financial Reporting for Small and Medium Entities)**

TFRS for SMEs とは、IFRS for SMEs をベースに作成される中小企業向けの会計基準であ

り、TFRS for NPAEs に代替する基準として将来的に導入することが検討されていたが、2020年1月1日現在ではその検討が中断されている。

なお、FAPは現在TFRS for NPAEsの改訂に向けて取り組んでいる。改訂TFRS for NPAEsでは、固定資産の減損や従業員給付の算定方法の見直しといった既存基準の改訂に加え、ヘッジ会計や機能通貨の導入など、これまでになかった会計基準の導入も合わせて議論がなされているものの、2020年1月1日現在ではいわゆるパブリックヒアリングが行われているのみであり、今後の改訂協議や改訂基準の施行時期などは不透明である。

## IX. 監査制度

### 1. 法的根拠

民商法典および会計法の規定により民商法典に基づいて設立された会社(支店や駐在員事務所も含む)は、すべて会計監査人(Auditor)による会計監査を受ける必要がある(民商法第1197条、会計法第11条)。また、歳入法典および商務省所管の「監査業務規制委員会(Audit Profession Control Committee)」の監査基準に関する通達などにも、会計監査を求める規定が存在する。

### 2. 会計監査人(Auditor)

会計監査人は会計法11条4項により、会計職法の定める公認会計士の資格者でなければならない。株式会社においては、会計監査人は、取締役、代理人、従業員、その他会社の業務上の利害関係のある公認会計士を会計監査人に選任することはできない(民商法典第1208条、公開株式会社法第121条)。

会計職法の定める公認会計士の資格要件は次のとおりである。

- 会計職法14条2項に定める会計士(普通会员もしくは特別会員)であること
- 会計職連盟の規定による公認会計士試験合格者であること
- 会計職連盟の指定カリキュラムによる研修、セミナーを履修していること
- 反倫理的行為により禁固刑以上の刑を受けたものでないこと
- 破産者でないこと

### 3. 監査報告書

会計監査人は、株主総会に提出される財務諸表が会社の業務状況を事実に基づき適正に示しているかについて意見を表明するものとされている(民商法典第1214条)。

## X. その他

### 1. 棚卸資産廃棄の確認業務 (Departmental Instruction No.79/2541)

棚卸資産の廃棄には歳入局税務官及び公認会計士双方の立会いが必要となる。双方の立

会いなく棚卸資産を廃棄した場合には、税務上、廃棄損が損金として認められない。