

2020年度決算留意事項

～固定資産の減損③～

KPMG in Mexico

本ニューズレターにおいては、2020年9月7日号「2020年度決算留意事項～固定資産の減損①～」および2020年9月21日号「2020年度決算留意事項～固定資産の減損②～」のニューズレターにてご紹介しました「固定資産の減損」に関する詳細解説の続きをお送りします。

COVID-19の感染拡大は多くの企業の業績に影響を与えており、その結果としてメキシコ日系企業の皆様におかれましてもCOVID-19の影響で2020年度の業績見込みがCOVID-19以前に見込んでいたものよりも下振れする状況が見込まれているかもしれません。そのため、2020年度の決算において固定資産の減損を検討しなければならない企業が通常よりも多くなることが想定されます。そのような背景から、本ニューズレターにおいては、固定資産の減損会計に関する会計基準上の考え方や検討する上での留意点を共有させていただければと思います。

なお、固定資産の減損会計について、メキシコ日系企業が通常採用されていると考えられるメキシコ会計基準（NIF）・国際会計基準（IFRS）・米国会計基準（USGAAP）においてベースとなる考え方は基本的には同じであることから、以下の解説は基本的にはIFRSをベースとした説明となっている点にご留意いただければと思います。なお、当然ながら各基準によって取り扱いの詳細が異なるところもございますので、実際に検討される際は、採用されている会計基準および監査人等の見解に照らして自社への影響を検討することが必要な点にご留意いただければと思います。

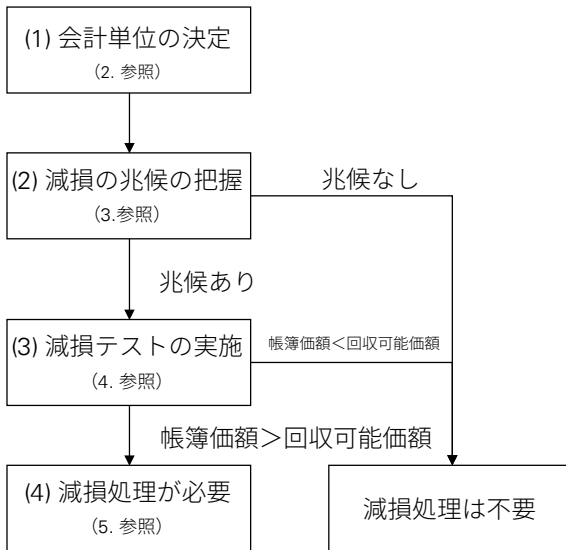
目次

1. 固定資産の減損会計の概要（2020年9月7日号のニューズレターにて掲載済）
2. 減損会計の単位（2020年9月7日号のニューズレターにて掲載済）
3. 減損の兆候（2020年9月7日号のニューズレターにて掲載済）
4. 減損テスト（2020年9月21日号のニューズレターにて掲載済）
5. 減損損失の認識および測定（本ニューズレターにて掲載）
6. 減損処理後の会計処理等（本ニューズレターにて掲載）

1. 固定資産の減損会計の概要（再掲）

(1) 固定資産の減損会計の流れ

会計上、固定資産の減損会計を検討する際のステップは、大きく分けると以下のとおりとなります。



本ニュースレターにおいては、上記項目のうち（4）の項目について解説します。なお、（1）および（2）は2020年9月7日号、（3）は2020年9月21日号のニュースレターにて解説しております。

5. 減損損失の認識および測定

～ポイント～

減損テストの結果減損損失を認識をしなければならない場合、認識すべき減損損失の金額をCGUを構成する各資産へ配分することが必要。

(1) 減損損失の認識

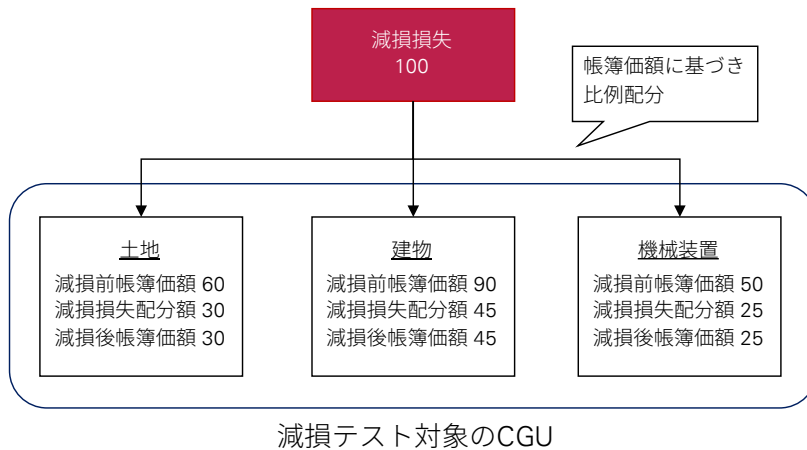
減損テストの結果、資産の回収可能価額が帳簿価額を下回っている場合、帳簿価額をその回収可能価額まで減額し、その減額した金額を減損損失として処理することとなります。

(2) 減損損失の配分

減損テストの結果CGUについて減損損失を認識した場合、CGUで算定された減損損失をCGUを構成する資産に配分する必要があります。減損損失を配分する際の留意事項は、以下のとおりとなります。

- ① CGUについて減損損失を認識した場合は、そのCGUに含まれる資産の帳簿価額に基づき、減損損失を比例配分します(CGUにのれんが含まれない場合)。

(数値例)



- ② ただし、配分後の資産の帳簿価額が、(a) FVLCD (測定可能な場合)、(b) 使用価値 (測定可能な場合)、(c) ゼロのうち最も高い価額を下回ることはできない点に留意ください。なお、当該条件に該当していなければ当該資産に配分されていたであろう減損損失の金額は、ほかの資産に比例配分することとなります。

(数値例)

上述の数値例で仮に土地のFVLCDが50であった場合は、以下のように減損損失が配分されることとなります。

	減損前 帳簿価額	比例配分による 減損損失の配分	比例配分による 減損損失配分後 の帳簿価額	FVLCDに基づく 回収可能価額	配分された 減損損失	残りの 減損損失の配分	減損後 帳簿価額
土地	60	30	30	50	10	-	50
建物	90	45	45	30	45	13	32
機械装置	50	25	25	20	25	7	18
合計	200	100	100	100	80	20	100

6. 減損処理後の会計処理等

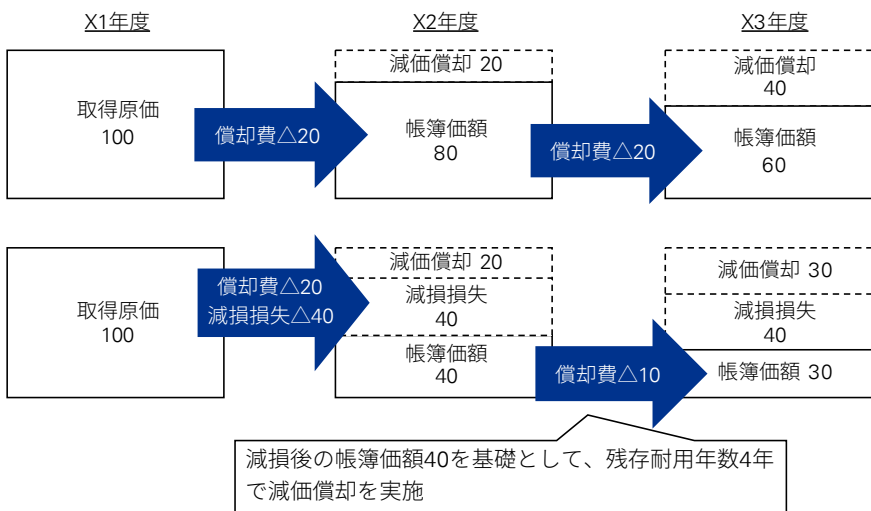
～ポイント～

- 減損損失を認識した資産は、減損後の帳簿価額をベースに減価償却を実施。
- 減損損失の戻入れ処理の流れは、基本的には減損損失と同じ。
- 減損損失を認識した場合、固定資産台帳の管理が煩雑化する点に留意が必要。
- 減損に関する開示は多岐にわたるため、その作成に時間を要する。
- 減損損失を認識した場合、税務調整が必要。

(1) 減損損失認識後の減価償却

減損損失を認識した資産は、減損後の帳簿価額を基礎として、その後の減価償却を行います。すなわち、減損後の帳簿価額から残存価額を控除した金額を残存耐用年数にわたって採用している減価償却方法にしたがい償却計算することとなります。

(数値例)



例えば、取得原価100、残存価額0、耐用年数5年の資産を定額法で減価償却するとします。この場合、減損損失の計上がなければ、每期、減価償却を20ずつ認識していき、5年後に簿価はゼロとなります。仮にこの資産についてX2年度に減損損失40を認識した場合、減損後の簿価である40を基礎としてその後の減価償却を行います。すなわち、每期、減価償却を10ずつ認識していき、4年度に簿価がゼロとなるよう減損の影響を将来に向かって反映することになります。

(2) 減損損失の戻入れ

減損会計において、減損損失の戻入れ処理が定められています。以下で記載のとおり、減損損失の戻入れ処理は、基本的に減損損失処理と同じステップで行われます。

① 減損損失の戻入れの兆候

企業は、各報告期間の末日（メキシコにおいては12月末）において、過年度に認識した減損損失（のれんに関する減損損失を除く）がもはや存在しないか、または減少している可能性を示す兆候があるかどうかを、検討しなければなりません。減損の兆候を評価する場合と同様に、減損損失の戻入れの兆候を検討する際には、少なくとも以下の事項を検討することが求められます。なお、減損損失の戻入れの可能性を示す兆候の多くは、減損の兆候と表裏一体となります。

外部要因	<ul style="list-style-type: none"> ■ 市場価値の著しい増加 ■ 技術的、市場的、経済的または法的環境等の経営環境の著しい改善 ■ 使用価値の計算に用いられる割引率に影響を与える市場金利等の下落
内部要因	<ul style="list-style-type: none"> ■ 資産の性能改善もしくは拡張等 ■ 営業損益等の改善

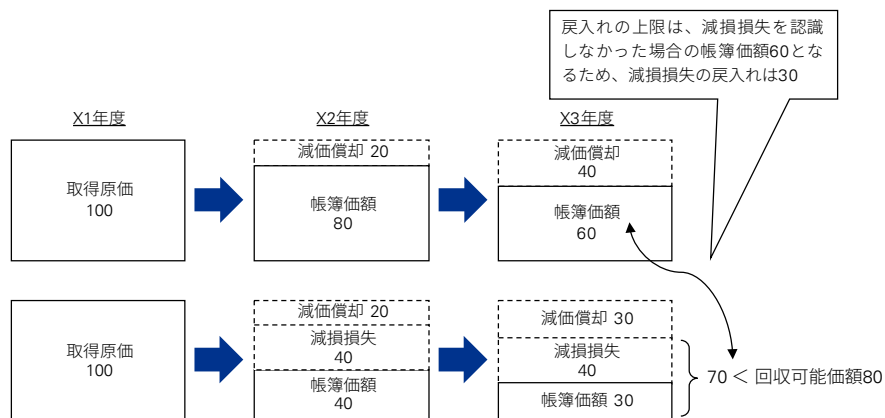
減損の兆候と同様、減損損失の戻入れの兆候についてもルール化し、監査人とも事前に合意しておくことが重要と考えられます。

② 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れの兆候が存在する場合には、回収可能価額の見積りを行います。

回収可能価額が帳簿価額を上回る場合は、過去の減損損失の戻入れを行います。ただし、減損損失の戻入れは、過去に減損損失を認識しなかった場合の帳簿価額を上限とします。

(数値例)



上述の例でいうと、X1年度に100で取得した固定資産について、X2年度において減損損失を40認識し、X3年度の簿価が30となります。この固定資産のX3年度における回収可能額が80である場合、減損損失40をすべて戻入れしたとすると、帳簿価額は70となります。すると、過去に減損損失を認識しなかった場合の帳簿価額60を超えてしまいます。よって、X3年度での帳簿価額の上限は60となるため、30 (=60-30) を減損損失の戻入れとして認識することとなります。

③ USGAAPにおける取扱い

USGAAPにおいては、減損損失の戻入れ処理を行うことは認められていません（日本基準も同様）。

(3) 固定資産台帳の管理

上述のとおり、減損損失を認識した資産がある場合、減価償却計算の基礎を当初の取得原価から減損後の帳簿価額に置き換える必要がある、あるいは、減損の戻入れへの対応など、固定資産台帳の管理が煩雑化することとなります。その結果として、特にエクセルなどを利用して固定資産台帳を作成されている企業は、減損後の減価償却計算に誤りが生じるリスクが高まる点に留意が必要となります。

(4) 開示

減損損失を認識した場合、財務諸表の注記において減損に関する開示を行うことが求められます。開示項目は多岐にわたることから、通常、財務諸表の作成に時間を要すると考えられます。したがって、監査を遅滞なく終了させるためにも、早めの対応を行うことが重要と考えられます。

(5) 税務上の取扱い

税務上は、減損会計は考慮されません（減損損失は損金不算入）。したがって、減損損失を認識した場合は、税務調整が必要となります（減損損失を認識した資産については、減損損失を認識した期以降も減価償却費について税務調整が必要となる点にご留意ください）。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。

本ニュースレターに関するお問合せ先

メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該当情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複写、写真複写、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。