

2020年度決算留意事項

～固定資産の減損②～

KPMG in Mexico

本ニュースレターにおいては、2020年9月7日号「2020年度決算留意事項～固定資産の減損①～」のニュースレターにてご紹介させていただいた「固定資産の減損」に関する詳細解説の続きをお送りさせていただきます。

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、本ニュースレターにおいては、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、ご留意いただければと思います。

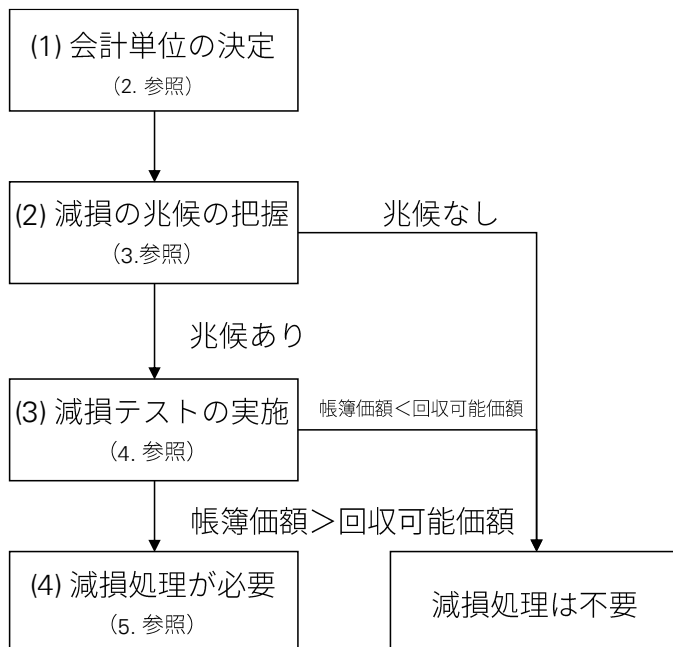
目次

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

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（3）の項目について解説させていただいております。なお、（1）および（2）は2020年9月7日号のニュースレターにて解説させていただいており、（4）については次回以降のニュースレターにてご紹介させていただく予定となっております。

4. 減損テスト

～ポイント～

- 減損の兆候があれば、減損テストの実施が必須
- 公正価値の算定には専門家の利用が通常必要
- 使用価値の算定には経営者により承認された将来計画が必要（場合によっては、専門家の利用が必要）
- 減損テストの実施および監査には時間を要するため、それを考慮したスケジューリングが重要

前回のニュースレターで解説させていただいたとおり、減損の兆候がある場合は、減損テストを実施することが求められます。減損テストとは、（個別資産またはCGUの）回収可能価額を算定し、帳簿価額と比較する手続きを言います。

(1) タイミング

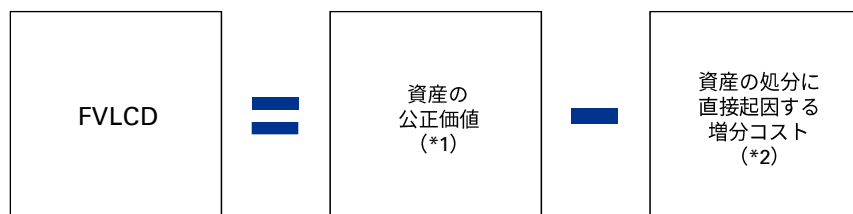
減損テストは、各報告日において、資産またはCGUについて、減損の兆候が存在する場合に実施することが求められます（のれんおよび耐用年数を確定できない無形資産を除く）。

(2) 回収可能価額

回収可能価額とは、(a) 処分コスト控除後の公正価値 (Fair Value Less Costs of Disposal “FVLCD”) と (b) 使用価値のいずれか高い方を言います。このうちのいずれかでも帳簿価額より高ければ、資産は減損していないこととなります。したがって、例えば、FVLCDが帳簿価額を上回ることが確認できれば、使用価値を算定する必要はありません。

① FVLCD

FVLCDは、以下のように算定されます。



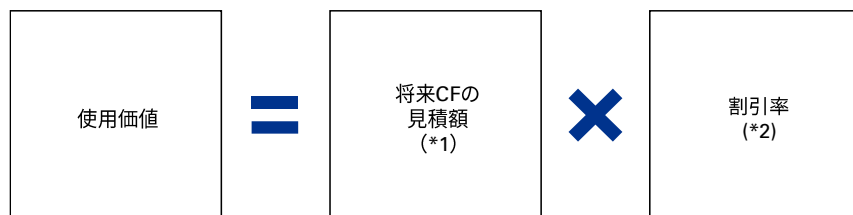
(*1) 資産の公正価値は、市場参加者の観点から算定します。すなわち、第三者に対していくらで売却できるのかという金額と考えられます。資産の公正価値の算定にあたっての留意点は、以下のとおりとなります。

- 通常、資産の公正価値を算定するにあたっては専門家による鑑定評価が必要
- 専門家による評価レポート作成および監査人による監査に時間を要することから、スケジュールに余裕をもってプロセスを進めることが重要
- 専門家への評価依頼コストに加え、監査上の追加コストが必要（監査上も専門家による監査を行うため）

(*2) 資産の処分に直接起因する増分コストには、例えば、資産の処分に関連する法務コスト、印紙税、除却コストや売却可能な状態にするための費用などが含まれますが、金利や税金等は含まれません。

② 使用価値

使用価値とは、経営者が意図する方法で資産を使用した結果、資産またはCGUから生じると予想される将来キャッシュ・フローの見積額を、割引率で割り引いた現在価値として算定されます。



(*1) 将来キャッシュ・フローを見積るにあたっての留意事項は、以下のとおりとなります。

■ 将来キャッシュ・フローの見積りの基礎

- ✓ キャッシュ・フローの予測は、資産の残存耐用年数 (*) にわたり存在する経済状況に関する経営者の最善の見積りを反映する合理的で裏付け可能な仮定を基礎とすること。

(*) CGUが重要な複数の資産からなる場合には、予測期間は耐用年数が最も長い重要な資産に基づいて判定することになると考えられます。例えば、CGUに耐用年数が50年の工場と耐用年数が10年の機械装置がある場合、キャッシュ・フローの予測は工場の耐用年数に基づいて行われる必要があります。

- ✓ キャッシュ・フローの予測は、経営者が承認した直近の財務予算または予測に基づくものであること。また、当該予算または予測の期間は、より長い期間が正当化されない限り、5年を上限とすること（なお、当該期間内の見積りにおいては、成長率等にかかる制限は規定されていない）。
- ✓ 予算または予測を超える期間（予算または予測に基づく期間の翌期から資産の耐用年数終了時点まで）におけるキャッシュ・フローの予測は、逓増率の妥当性を立証しない限り、一定または低減する成長率に基づいて見積る必要があること。また、当該成長率は、その合理性を立証し得ない限り、製品、業界あるいは企業が活動している国また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こと。

■ 将来キャッシュ・フローの見積りの構成要素

将来キャッシュ・フローの見積りには、次の事項を含めます。

- ✓ 資産の継続的使用によるキャッシュ・インフローの予測
- ✓ キャッシュ・インフローを生み出すために必要なキャッシュ・アウトフロー（*）

（*）例えば、資産の機能を維持するための資本的支出および修繕支出が含まれます。この中にはCGUが異なる耐用年数の資産から構成される際の、耐用年数が短い資産および構成要素の取替えにかかるコストなども含まれます。

- ✓ 資産の最終処分によるキャッシュ・フローの純額

また、使用価値の算定に用いられる将来キャッシュ・フローの見積りには、経営者により承認された事業計画に基づく企業固有なものであるため、以下のようなキャッシュ・フローを除外する必要があります。

- ✓ 将来の資産機能の改善、拡張投資等
資産機能の改善、拡張投資等の効果については、関連するキャッシュ・アウトフローが生じるまで、将来キャッシュ・フローの見積りには含まれません。
- ✓ 確約されていない将来のリストラクチャリング

■ 外貨建ての将来キャッシュ・フロー

将来キャッシュ・フローは、それが生成される通貨で見積り、さらに当該通貨についての適切な割引率を用いて割引かれます。企業は、当該現在価値を、使用価値の計算日現在の直物為替レートを用いて換算します。

（*2）割引率に関する留意事項は、以下のとおりとなります。

- 割引率は、(a) 貨幣の時間価値と (b) 当該資産の固有リスクを反映した現在の市場の評価を反映した税引前の利率を利用することが求められます。ただし、実務上「資産の固有リスクに対する現在の市場の評価を反映した税引前の利率」に関する情報を入手することは通常困難であるため、加重平均資本コスト（WACC）や企業の追加借入利率等を出発点として算定した割引率を使用することも認められています。一般的には、WACCを利用することが多いと考えられます。

- WACCを利用する場合、WACCは税引後の割引率であることから、実務上は税引後キャッシュ・フローを税引後の割引率WACCで割り引いて計算することが一般的と考えられます（会計基準上は、税引前キャッシュ・フローと税引前の割引率を用いて使用価値を算定することを求めています。理論上、

税引後キャッシュ・フローを税引後の割引率で割り引いても、税引前キャッシュ・フローを税引前の割引率で割り引いても、税引前の割引率が適切に調整したものである限り、同じ結果となるはずであることから、実務上は税引後をベースに減損テストを行うことが一般的と考えられます。ただし、財務諸表の注記において税引前割引率を開示することが求められているため、使用価値をWACCのような税引後の割引率を用いて算定していたとしても、開示のために税引前割引率を算出することが必要になる点、ご注意ください。

- 自社においてWACCの算定等割引率の算定が実施できない場合は、専門家の利用が必要となります。

2020年度においては、COVID-19による影響により不確実性とリスクが高まっている中でその影響を将来キャッシュ・フローや割引率に適切に反映させなければならないことから、使用価値の算定は非常に困難な作業になると一般的には考えられます。またそれに伴い監査にも時間を要すると見込まれます。したがって、2020年度の決算において、減損テストを実施しなければならない可能性が高い場合は、減損テストの実施方法やスケジュールについて、決算前の早い段階から監査人と協議することが重要と考えられます。

(3) USGAAPにおける減損テストの方法

USGAAPを採用している場合、減損の兆候があれば、以下の2ステップ方式で減損テストを実施します（日本基準も同様）。

① 減損損失の認識の判定

まず割引前将来キャッシュ・フローと帳簿価額とを比較し、減損損失を認識するか検討します。もし割引前将来キャッシュ・フローの方が帳簿価額よりも大きい場合は、減損損失が認識されないため、減損損失の測定（②のステップ）は行いません。

② 減損損失の測定

①の判定ステップにおいて減損損失を認識すべきであると判定された場合（割引前将来キャッシュ・フローの方が帳簿価額よりも小さい場合）、回収可能価額を算定し、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として認識することとなります。

一方でNIFやIFRSの場合、上述のとおり割引前将来キャッシュ・フローと帳簿価額を比較するという考え方がなく1ステップ方式を採用しているため、認識の判定と測定を同時に行います。すなわち、割引前将来キャッシュ・フローを考慮せず、最初から回収可能価額と帳簿価額を比較することで減損損失の認識と測定を行います。このように、USGAAPとNIFおよびIFRSでは減損テストのステップに相違がある点、ご注意ください。なお、このステップの相違により、NIFやIFRSの方がUSGAAPよりも早いタイミングで減損損失が計上される傾向にあります。

(4) 全社資産

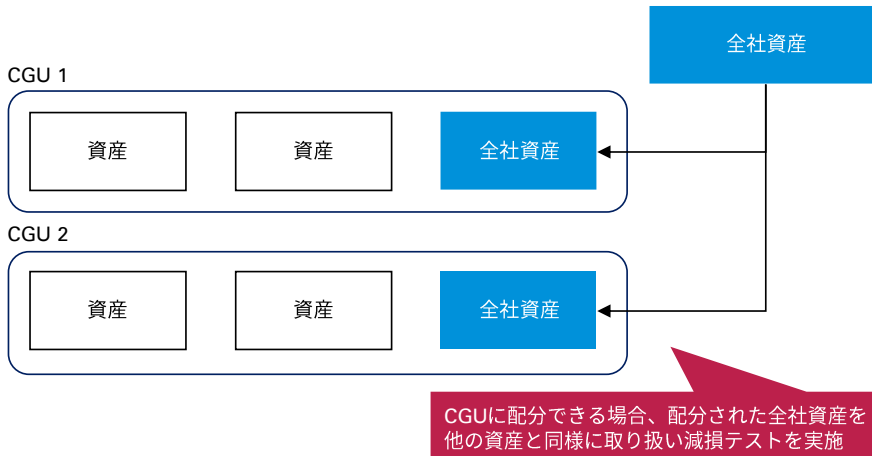
全社資産とは、概ね独立した独自のキャッシュ・インフローを生成せず、2つかそれ以上のCGUの将来キャッシュ・インフローに貢献するものとなります。全社資産の例としては、本社の建物、社員の勤怠管理システム、製造ラインで共有されている工場や機械等が挙げられます。全社資産は、個別のキャッシュ・インフローを発生させない資産であることから、減損テストを実施するにあたっては、全社資産を合理的かつ首尾一貫した基準によりCGUまたはCGUグループに配分することが必要となります。なお、会計基準上、全社資産の配分基準について具体的な規定はないことから、どのような配分

基準を採用するか企業ごとにルール化することが必要となります。配分基準の例としては、資産の性質によって占有面積、所属する人数、取引量などを利用することが考えられます。

全社資産がある場合の減損テストは、以下のように実施します。

① CGUに配分することが可能な場合

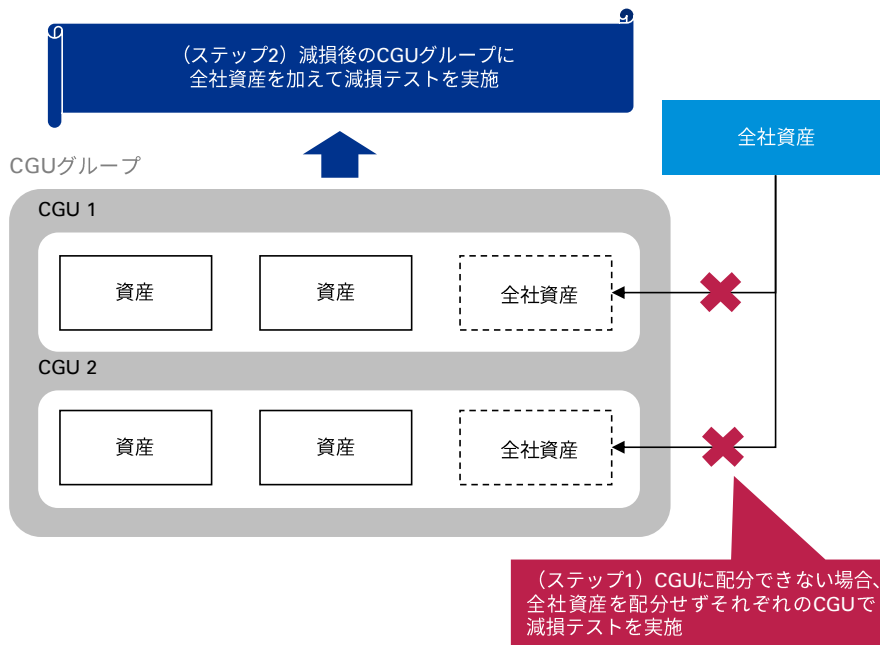
全社資産を合理的かつ首尾一貫した基準に基づいてCGUに配分することが可能な場合、CGUに配分します。そして、配分された全社資産を他の資産と同様に取扱い、それぞれのCGUで減損テストを行います。



② CGUグループにしか配分することができない場合

全社資産を合理的かつ首尾一貫した基準に基づいてCGUに配分することができない場合は、以下の手順で減損テストを行います。

- 全社資産を除いて、個別のCGUレベルで減損テストを実施
- 全社資産が配分された最小のCGUグループに対して減損テストを実施



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。

© 2020 KPMG Cardenas Dosal, S.C., the Mexican member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.