

今回の質問に関連するであろう基準および適用指針等としては次のものをあげることができます。

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」四-2-(2)-①

「減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回るときには、・・・減損損失を認識することを求めている。この減損損失を認識するかどうかの判定は、減価償却の見直しに先立って行う。」

「固定資産の減損に係る会計基準」三-1

「減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。」

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」55項

「減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。」

同134項

「減価償却は、減損損失を控除した帳簿価額に基づき行われ（第55項参照）、減価償却後の未償却残高が貸借対照表価額となる。」

同135項

「減損処理を行った資産についても、通常の資産と同様に、企業が採用している減価償却の方法に従って、減損損失を控除した帳簿価額と残存価額、残存耐用年数に基づき減価償却を行う（第55項参照）。」

さて、減価償却方法の変更に関して少々言葉足らずだったかもしれません。上の規定文だけを見ると、減価償却の見直しが、あたかも減損損失計上より前に行われるように受け取られるかもしれません。しかし、冷静に考えると、そのようなことはあり得ません。なぜなら、（耐用年数等他の条件に変更がなかったとして）減価償却がというよりも毎年の減価償却費がなぜ変化するのかというと、取得原価が変わるからであり、この取得原価を変更する作業が減損処理に他ならないからです。ここで注目していただきたいのは、最初に示した「意見書」の記述です。そこで減価償却の見直しに先立って求められているのは、「減損損失の測定」ではなく「減損損失を認識するかどうかの判定」です。つまり、当期も従来通り減価償却を行ったときの帳簿価額と、今後発生が見込まれる割引前キャッシュ・フローの総額との金額比較が求められているといえます。そもそも、前期末帳簿価額と当該キャッシュ・フローを比較するのは、資産の残存年数が異なるのでおかしいですし、減価償却そのものを見直しをするということが減損処理を実行することを意味することは先述の通りです。したがって、私の文章でも「この判定（減損損失認識の判定）は、減価償却の見直しに先立って行われます。」としたのですが、紙幅の関係等により言葉が足りず、誤解を招いたのかもしれません。

なお、基準等でこの点の問題に具体的に言及したものは少ないのですが、適用指針の〔設

例6]を確認してください。この設例自体は、使用価値算定に用いられる割引率の求め方を示したものなのですが、そこでの前提条件の中で「取得価額1,000、減価償却後の残存価額10%、耐用年数15年、取得から5年経過」である資産Aの帳簿価額700が割引前将来キャッシュ・フローと比較されています。これは、比較に先立って、従来通りの減価償却が行われることを示していると考えられます。