

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「適用指針」）に対するコメント

1.市場販売目的ソフトウェアを減損の対象資産から除くことについて（第5項(3)，第63項）

市場販売目的ソフトウェアの「見込販売収益」に基づく処理は，割引を行っていないので「減損会計基準」における使用価値やインカム・アプローチとは概念的に異なるし，回収可能価額にとって必要とされた正味売却価額も考慮していない。にもかかわらず，見込販売収益をそのまま「減損処理に類似したもの」とした場合，「減損会計基準」が，割引前キャッシュフローを認識時点に限定し，認識と測定を分けて規定した趣旨に反することになる。

また，「他の基準に定めがある資産は除く」とはいても，例示されているのは，金融資産や繰延税金資産など，事業活動に用いられる固定資産とは会計的性格が異なるものばかりである。同じ固定資産に対して，しかも同じ資産グループを形成する可能性のある資産に対して，異なる規定を適用する理論的根拠に乏しい。

よって，市場販売目的ソフトウェアも「減損会計基準」の対象にすべきである。

2. 正味売却価額の測定にコスト・アプローチを用いることについて（27項）

まず減損会計における「公正価値」(fair value)と「回収可能価額」(recoverable amount)は，背景にある考え方が異なっている点に注意しなければならない。

前者の公正価値は，独立第三者間取引によって成立する価額を意味し，基本的には，使用価値を除いた再調達原価あるいは正味売却価額が該当する。これは，主として，企業独自の使用方法を排除して市場ベースの測定値を重視する考え方に立っており，(購入)市場の取引を前提とする限りコスト・アプローチも認められる。

一方，後者の回収可能価額は，IAS やイギリス基準でも明確に示されているように，「企業にとっての価値」(value to the business)の考え方を基礎とする。この考え方では，正味売却価額と使用価値のうちいずれか高い方を回収可能価額とし，その回収可能価額と再

調達原価のうちいずれか低い方をもって資産の評価額とする。IAS などでは、再調達原価が将来の経済的便益を示さないことから、再調達原価を用いないとした。

「適用指針」では、正味売却価額の代替として、コスト・アプローチすなわち再調達原価の選択を容認している。しかし、これを認めてしまうと、回収可能価額という考え方とは相反することになる。たとえば、使用価値が 300、再調達原価が 400、正味売却価額が測定できなかったとしよう。「適用指針」では、使用価値と再調達原価のうち高い方の 400 になってしまう。もともとコスト・アプローチは、正味売却価額ないし回収可能価額の基礎にある考え方とは異なるのであるから、併用ないし選択を認めるべきではない。