

合併のれんの非償却と減損

勝尾 裕子

はじめに

企業結合会計をめぐる最近の状況はめまぐるしく変化している。基準設定の動向だけを見ても、2001年6月には米国財務会計基準審議会FASBから財務会計基準書第141号「企業結合」および第142号「のれんおよび他の無形資産」（以下、FAS142）が公表され、2002年12月には、国際会計基準理事会IASBから、企業結合プロジェクトの第1フェーズとして、公開草案第3号「企業結合」、国際会計基準書IAS第36号「資産の減損」およびIAS第38号「無形資産」の改訂公開草案が公表されている。日本の企業会計審議会においても、企業結合会計に関する審議が進められており、公開草案が近く発表される見通しである。

パーチェス法やプーリング法、フレッシュ・スタート法といった会計方法の選択に関する問題とともに、重要な争点となっているのが、買収のケースに計上される買入れのれん（合併のれん）の会計をどうするかという問題である。合併のれんの会計方法をめぐっては、米国において規則的償却を規定していた会計原則審議会APB意見書第17号「無形資産」が約30年ぶりに改訂され、非償却を強制して減損会計の適用を規定するFAS142が公表されている。前述のIASBの公開草案においても同様の動向である。

このように、海外では合併のれんについて償却をせずに減損認識を行う方法が広まりつつあるが、自己創設のれんの計上にも等しい非償却を強制して減損を認識する方法については、その問題点を詳細に検討することが必要であろう。本稿では、合併のれんの会計方法について、理論的な観点から考察を加えたい。まず、非償却とすることでどのような問題が生じるのかを明らかにし、自己創設のれんの計上について、その是非を会計利益の基本的な特質にてらして検討する。そのうえで、減損会計に内在する問題との関係に着目しながら、非償却のまま減損認識を行う方法における固有の問題を探っていききたい。

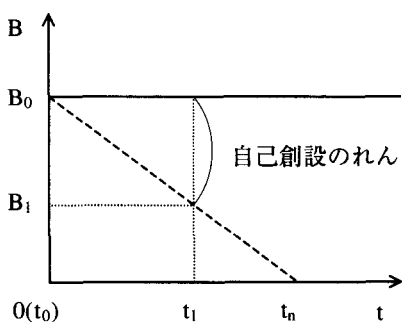
1. 非償却の問題

合併のれんは、会社が他の会社を取得する際に支払われる取得原価と受け入れ資産・負債の評価額の差額として計算され、主として被取得会社の超過収益力を表すと言われている。^{*1}この

¹ 企業会計審議会による「企業結合に係る会計処理基準に関する論点整理」（2001年）および若林・米沢（2002年）を参照のこと。

超過収益力は、無限に継続しない限り、時間の経過とともに低下していくと考えられる。会社の超過収益力が、ある期間において結果として維持されているのは、時間の経過とともに新しい超過収益力が創造されているからにすぎない。ゆえに、結合時点における被取得会社の超過収益力を表す合併のれんは、償却計算の対象とされるのが自然であると考えられる。^{*2}

もし償却しなければ、どのような問題が生じるのであろうか。図を用いて確認したい（〔図1〕を参照のこと）。結合時点である t_0 時点に計上された合併のれんを B_0 とおく。もし非償却とされると、結合後の任意の t_1 時点においても、簿価 B_0 で据え置かれることになる。仮に償却した場合の t_1 時点における未償却原価を B_1 とおくと、 t_1 時点におけるのれんの簿価 B_0 は、結合時点の合併のれんの残存分 B_1 と、 $(B_0 - B_1)$ の部分という二つの要素から構成されていることがわかる。後者の $(B_0 - B_1)$ とは何を表すのであろうか。これは、 t_0 時点からその後の任意の t_1 時点までに生成された無形の価値である超過収益力、すなわち自己創設のれんであると考えられる。つまり、合併のれんを非償却とすると、 t_1 時点までの既償却分である $(B_0 - B_1)$ に相当する額だけ、新たに自己創設のれんが計上されていくことになるのである。なお、自己創設のれんを、未償却残高 B_1 を超える額ととらえるには、厳密には詳細な検討を経る必要があるが、本稿ではひとまずこのようにとらえておく。^{*3}



〔図1〕

自己創設のれんについては、会計上、資産として認識すべきではないと言われている。その理由としてよく挙げられるのは、資産として計上するには客観性・測定可能性に欠けるからというものである。これは、いわゆる概念フレームワーク^{*4}にあるような資産の定義をたとえ満たしていたとしても、客観性・測定可能性が欠けている場合であれば、資産として認識されることはないという考え方のようなのであるが、もしそれを満たしていれば自己創設のれんを資産として計上してもよいのであろうか。あるいは、たとえそうであっても資産計上すべきではないのであろうか。自己創設のれんの計上の是非については、資産の定義の適否も含めて、会計利益の基本的な枠組みにてらして理論的に検討を加える必要があろう。

2 合併のれんを償却することの是非および方法と自己創設のれん計上の問題については、別稿（2003年8月公刊予定）で詳細な検討を加える予定である。

3 詳しくは注2の別稿を参照のこと。

4 例えば米国の概念フレームワーク等が挙げられる。

企業会計における利益は、投資の成果に対する期待がどこまで実現したかをとらえようとしている点で特徴的である。そこでは、投資から得られる成果に対する期待の実現をキャッシュ・フローでとらえる実現利益の考え方がベースとなっている。完全完備市場であれば投資の成果に対する期待をそのまま所得としてとらえる経済的所得で十分であるところ、現実には完全完備市場ではないために、投資の成果を実現概念に基づいて測定する会計利益が必要とされるのである。これは、現実のディスクロージャー制度の根幹を形づくる考え方でもある。以下では、こうした会計利益の基本的な特質にてらして、自己創設のれんを計上する是非を検討していきたい。^{*5}

自己創設のれんを財務諸表に資産計上する場合、その分だけ利益を計上するケースと、資本を計上するケースが考えられる。まず前者のケースにおいては、将来の超過利益を予測して自己創設のれんとして資産計上すると共に、それと同額を当期の利益に計上することになる。ここでは、投資の成果が実現するのを待たずに期待利益が計上され、その後の年度では正常利益のみが計上されていくため、成果がどれくらい実現したのかを毎期の利益数値で測ることができなくなってしまう。それゆえ、自己創設のれんの資産計上およびそれと同額の利益計上は、会計利益の基本的な考え方である実現利益の概念に整合しないとと言える。

また後者のケースにおいては、将来の超過利益を予測して自己創設のれんを資産計上すると共に、その同額を資本に計上する（その後の年度では基本的には正常利益のみを計上する）ことになる。ここでは、期待利益に相当する額だけ利益から資本への振替が生じている。のれんの償却費を資本にチャージすればその分だけ利益への再振替が生じるが、償却費を利益にチャージする通常の場合には、自己創設のれんを計上した期に資本が増えた分だけ、年度を通じて認識されるべき利益が計上されず、その後の年度では正常利益のみ計上される。ゆえに、自己創設のれんの資産計上およびそれと同額の資本計上は、実現利益の考え方にそぐわないと考えられる。^{*6}

このように、自己創設のれんを資産として計上することは、いずれにしても会計利益の基本的な性質である実現利益の概念に整合しないとと言える。これは、買い入れのれん（合併のれん）が実現利益の考え方に整合するのと対照的である。買い入れのれんの場合、正常利益に加えて取得会社に固有ののれんに相当する分が、毎期の利益として計上されていく。取得会社に固有ののれんとは、裁定価格という性質を有する結合時における被取得会社の取得原価と、取得会社にとって固有の被取得会社の資本価値との差額である。買い入れのれんのケースで計上される利益は、それに対する投資の成果をキャッシュ・フローに即してとらえたものであるから、

5 以後の部分と共に、詳しくは拙稿「自己創設のれん計上の是非と実現のコンセプト」（2003年6月公刊予定）を参照のこと。

6 ここまでの議論から明らかなように、会計利益の基本的な特徴から、自己創設のれんは資産として計上されるべきではないため、たとえ客観性や測定可能性が満たされるとしても、資産計上されるべきではない。定義に合致し、客観性や測定可能性に問題がなくても、資産として計上されるべきではないのである。このように考えると、資産の定義それ自体がそもそも不十分であるとも言えよう。自己創設のれんの資産性の有無を検討することにより、概念フレームワークにおける資産・負債アプローチによる資産の定義が必ずしも完全ではなくむしろ不備である可能性の方が高いことが示唆されるのである。この問題点については、注5の別稿で詳しく検討している。

実現利益の考え方に反することはない。つまり、同じのれんであっても、自己創設のれんと買入れのれん（合併のれん）では、会計利益の基本的な性質に整合するか否かという点に大きな違いがみられるのである。^{*7}

2. 非償却のまま減損を認識する方法

前節で論じたように、自己創設のれんの計上は、会計利益の基本的な枠組みに反するという大きな問題を抱えていた。本節では、この問題が、FAS142で規定されているような会計方法（非償却を強制し減損を認識する方法）において、どのようなかたちで表れているかを検討し、この方法に固有の問題点を明らかにしていきたい。

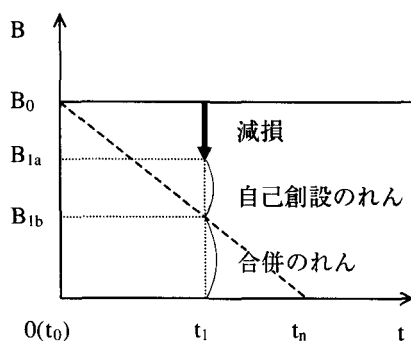
FAS142において、合併のれんは、FAS131「企業のセグメントおよび関連情報に関する開示」におけるオペレーティング・セグメントと同じか一段低いレベルである報告単位（レポーティング・ユニット）に配分される。その後は非償却とされ、最低でも年一度、あるいは特定の兆候があればその都度、減損テストの対象とされる。減損テストは報告単位ごとに行われ、報告単位の簿価と公正価値とを比較して、公正価値の方が下回っていれば、減損と判断される。減損判断が下されると、合併のれんの簿価はその公正価値まで切り下げられることになる。合併のれんの公正価値は、報告単位の公正価値と、それを構成する資産・負債の個々の公正価値合計との差額で計算される。つまりFAS142においては、報告単位の超過収益力を表すように、のれんの額が決められているのである。

このFAS142の会計方法には、どのような問題があるのだろうか。以下では、図を用いて検討する（[図2]～[図4]）。いま、任意の t_1 時点における減損テストの結果、のれんの簿価が B_{1a} まで切り下げられる状況を想定する（[図2]を参照のこと）。結合時点である t_0 時点から t_1 時点まで、のれんは償却されず、その簿価は B_0 のままであるから、 t_1 時点における減損額は $(B_0 - B_{1a})$ である。

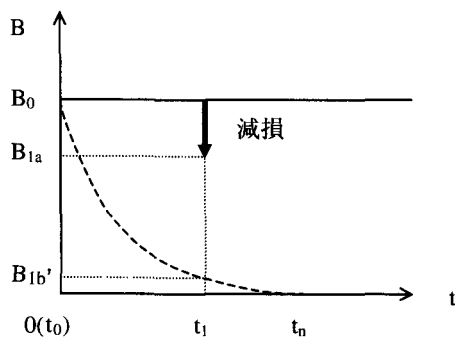
切り下げ後の簿価 B_{1a} に着目し、その性質を考えてみると、二つの要素に分けられることがわかる。一つは、 t_0 時点で計上された合併のれんの残存分であり、[図2]の B_{1b} で表される部分である。 t_0 時点で計上された合併のれんは、結合時における超過収益力を表していた。超過収益力は、時間とともに減耗すると考えられるのが通常であったから、 t_1 時点における合併のれんの価値は、 B_0 を下回っているはずである。減耗が直線的に進行するケースを想定すれば、 t_1 時点では B_{1b} まで低下していることになる。なお、[図3]のように減耗が通減的に進むケース、あるいは[図4]のように通増的に進むケースであっても、ここでの議論は変わらない。

7 企業会計の利益は、完全完備市場ではない現実の資本市場を前提としたものであったから、会計利益の性質に自己創設のれんが整合しないということは、現実のディスクロージャー制度の考え方にそれが整合しないということでもある。自己創設のれんを計上することは、投資家の役割である企業価値予測を経営者（会社）自身が行うことに等しく、会社の開示する情報を不特定多数の投資家が各々の裁量で企業価値を予測するディスクロージャー制度の基本的な仕組みに矛盾する。自己創設のれんの計上は、投資家による企業価値予測と情報優位にある経営者による情報提供という、ディスクロージャー制度におけるそれぞれの役割と、そこでの会計情報の機能のあり方に抵触しかねない問題を含んでいるのである。この点については第4節で詳しく検討する。

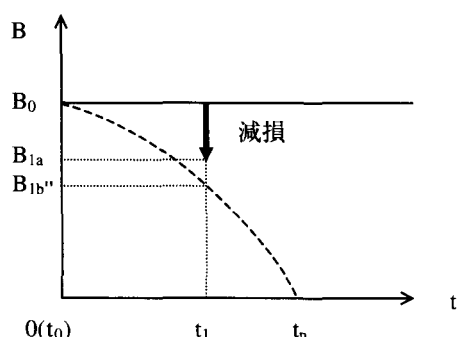
〔図2〕における B_{1a} のもう一つの要素は、 $(B_{1a} - B_{1b})$ で表される部分である。これはどのような性質を有するものであろうか。 B_{1a} は、 t_1 時点における報告単位の公正価値と資産・負債の公正価値合計との差額であるから、報告単位の t_1 時点における超過収益力を表していると言える。⁸ t_0 時点に存在していた超過収益力 B_0 の t_1 時点における残存分が B_{1b} まで低下していたとすれば、 B_{1a} と B_{1b} の差額は、 t_0 時点から t_1 時点の間に新たに生成された超過収益力を表すと考えられる。つまり、償却されずに簿価 B_0 で据え置かれたまま、 t_1 時点において減損が認識されると、切り下げ後の簿価 B_{1a} と B_{1b} の差額だけ自己創設のれんが計上されることになるのである。



〔図2〕



〔図3〕



〔図4〕

⁸ 報告単位の事業の超過収益力を表すのれんは、FAS142においては公正価値と簿価との差額で計算されるため、会社自身で見積もった主観的な数値ではなく、市場平均で評価された裁定価格の性質を有している。財務諸表に計上される額は、主観的な見積値ではなく、客観的な公正価値の方が望ましいということであろう。しかし、この考え方をつきつめると、株価をみれば十分であるというような状況に陥りかねない。この論点については、4節で検討する。

着目すべきは、ここで計上されている ($B_{1a} - B_{1b}$) が、 t_0 時点から t_1 時点の間に生成された自己創設のれんの全額となっている点である。自己創設のれんの計上という問題そのものは、前節で述べたように、非償却とする方法においてすでに生じていたが、そこで計上される自己創設のれんは、既償却分に相当する部分であった。むしろ、自己創設のれんの一部であるケースだけでなく、全額ないしそれを超える額がのれんとして計上されるケースも想定されるが、非償却のまま減損を認識する方法においては、自己創設のれんがそのまま計上されるため、任意の時点における事業の超過収益力の大きさが財務諸表に明示されることになるのである。

このように、償却せずに減損を認識する方法には自己創設のれんの計上という大きな問題が伴うが、こうした問題は、すでに減損会計が導入されている償却性固定資産の会計においては生じていなかったのであろうか。償却性固定資産は、規則的償却を前提に減損が認識される点で、FAS142における合併のれんの会計方法とは異なっている。その違いが、本節で示された問題に対して、どのような影響を与えているのであろうか。次節では、規則的償却と減損を併用する方法における自己創設のれんの計上の問題について検討を加えていきたい。

3. 規則的償却と併用して減損を認識する方法

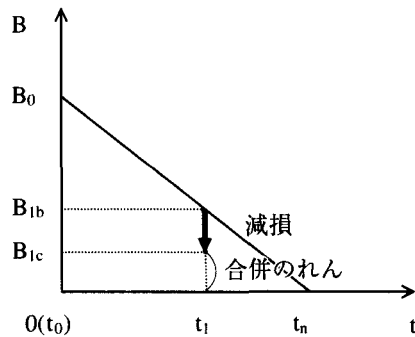
償却性固定資産の減損会計については、米国や国際会計基準ではすでに実施されており、日本においても2002年8月に企業会計審議会から「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」および「固定資産の減損に係る会計基準」が公表されている。いずれも、規則的償却を前提として減損認識を行うこととされている。償却性固定資産の会計においては、規則的償却と減損認識を併用する方法が採用されているのである。

本節では、前節までに明らかにされた自己創設のれんの計上という問題が、規則的償却と減損認識を併用する方法において、どのように表れているのかという観点から考察を加えたい。なお、本稿の目的は、非償却のまま減損を認識する方法と、規則的償却を前提として減損を認識する方法との比較検討にあるため、以下では、後者の方法が合併のれんに適用された場合を仮に想定して検討を進める。言うまでもなく、償却性固定資産と合併のれんで、議論の所在に違いがあるわけではない。議論の単純化のために、会計方法の適用対象を統一しておくだけである。

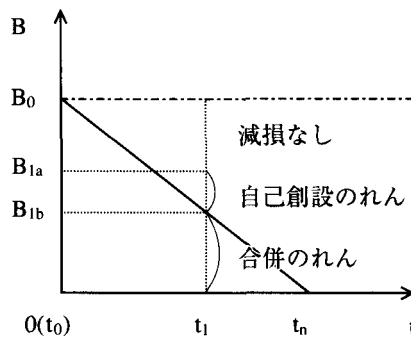
規則的償却と減損認識を併用した場合、どのような問題が生じるのかを図を用いて検討したい。[図5]における t_1 時点の簿価 B_{1b} は、 t_0 時点で計上された合併のれん B_0 が償却されて t_1 時点に残った未償却残高である。いま、 t_1 時点において減損会計が適用されて、 B_{1c} まで切り下げられたとする。このとき、自己創設のれんは計上されているだろうか。 t_1 時点における切り下げ後の簿価 B_{1c} は、結合時における合併のれんの未償却残高 B_{1b} の範囲内であるため、 B_{1c} は、 t_0 時点において計上された合併のれんの一部であると考えられる。^{*9} すなわち、この場合には、 t_1 時点において自己創設のれんは計上されていないと言える。

⁹ 前述のように、未償却残高を超える額を自己創設のれんととらえるには、厳密には詳細な議論が必要である。詳しくは注2の別稿を参照のこと。

合併のれんの非償却と減損（勝尾）



[図 5]



[図 6]

規則的償却を前提とした場合には、 t_1 時点におけるのれん価値が簿価 B_{1b} を上回る B_{1a} となるようなケース（〔図6〕）について、そもそも減損と判断されることはない。もし、このケースで簿価が B_{1b} から B_{1a} へ切り上げられれば、その分だけ自己創設のれんが計上されることになるが、このケースにおいては、 B_{1b} から切り下げも切り上げも行われない。規則的償却を前提として減損認識が行われている場合には、買入れた合併のれんの未償却簿価の範囲内での切り下げしかりえないために、自己創設のれんが計上されることはないのである。

このように、規則的償却との併用であれば、減損が認識されても自己創設のれんが計上されることはない。償却性固定資産においては、規則的償却が前提とされていたために、自己創設のれんの計上という問題が生じることはなかったのである。つまり、自己創設のれんの計上は、規則的償却と減損認識を併用する場合には生じない点で、非償却のまま減損認識を行う場合に固有の問題であると言えよう。ただ、この問題については、さらに詳細な検討が必要であると思われる。規則的償却と減損認識を併用する場合に問題が生じないのは、単にそれが表面化していないだけであって、減損会計の基本的な性質に起因して潜在的に内在していた問題が、非償却を前提とした場合に顕在化したとも考えられないだろうか。次節ではこうした観点から考察を加えていきたい。

4. 減損会計に内在する問題の顕在化

日本の減損会計基準や米国基準 FAS144「長期性資産の減損または処分に関する会計処理」についての検討結果^{*10}によれば、減損会計とは、投資の回収可能性がその後の環境の変化等によって損なわれた場合に、それを会計利益に反映させる方法であり、そこで計上される減損額は、投資時には予測不可能であった原初投資の回収不能部分を表していると考えられる。これまでに公表された概念的な研究においては、減損を原初投資の過剰投資部分の切り下げとみることで、実現利益の考え方と整合的に説明する可能性が探られてきた。

減損会計においては、投資の収益性が当初より低下したことを理由に、キャッシュ・フローを待たずに見込みで（負の）利益が認識される。投資損失を早めに見積もって収益性の低下を利益に反映するのである。そこでは、成果の実現を待たずに期待のままで（負の）利益が認識されている。ところが、会計利益の基本的な概念である実現利益の考え方に基づけば、投資の失敗はキャッシュ・フローとともに毎期の利益に反映させていくのが、むしろ自然である。減損の会計基準に対してさまざまな見解が表明されてきたにもかかわらず、こうした実現利益の考え方と、減損会計をどう両立させるかという問題は、完全には解決されずに残されていたのである。^{*11}

それでも、規則的償却を前提にした減損認識であれば、こうした問題が表面化することはなかった。償却計算が行われている場合には、切り下げ後の簿価が未償却残高を下回るケースしかありえないため、減損認識によって期待のままで（負の）利益が認識されたとしても、自己創設のれんが計上されることはない。すなわち、規則的償却と減損認識を併用する方法においては、減損認識による切り下げ後の簿価が必ず未償却残高の範囲内であるために、たとえ見込みで利益を認識しても、自己創設のれんの計上という会計利益の根幹に関わる問題が生じることはなかったのである。

それに対して、非償却を前提として減損認識を行う場合には、自己創設のれんが計上されて任意の時点における事業の超過収益力が財務諸表に明示されてしまうことになる。非償却のまま減損を認識する場合には、切り下げ後の簿価が、償却をしたときの簿価を上回るケースも下回るケースもありえるため、上回る場合には、自己創設のれんが財務諸表に明示されることになるのである。報告単位の事業の超過収益力を表す自己創設のれんを計上することは、事業の価値を財務諸表に反映させているのに等しい。つまり、実現利益の概念と両立しない期待利益の認識という減損会計に内在する問題が、規則的償却との併用の場合であれば表面化することはなかったのに対して、非償却のまま減損を認識する場合にそれが顕在化したと考えることができよう。

このように、非償却のまま減損を認識する会計方法の問題の本質は、超過収益力である自己創設のれんが財務諸表に明示されることにあると言える。FAS142では、将来キャッシュ・フローの現在価値ではなく公正価値によってのれんが計算されるために、こうした問題が生じることはないようにみえるかもしれない。しかし、公正価値が用いられたとしても、自己創設のれ

¹⁰ 斎藤（2001年）、辻山（2002年）、米山（2001年）、拙稿（2000年）等を参照のこと。

¹¹ 拙稿（2002年）を参照のこと。

んの計上という問題が生じているという点で変わりはない。FAS142においては、のれんは報告単位の公正価値とその資産・負債の公正価値合計との差額として計算される。前者が後者を上回るのは、個々の資産・負債のシナジー効果や無形の価値が存在するからである。これは超過収益力にほかならない。

それどころか、公正価値を用いることで、問題をより深刻化させてしまうことにもなると言える。FAS142において公正価値が採用される背後には、経営者の主観に基づく将来キャッシュ・フローの現在価値より、市場平均で評価された客観性が担保されている、裁定価格である公正価値の方が望ましいという観点が存在していよう。この観点に基づけば、事業の価値ひいては会社の価値を、市場平均の裁定価格である公正価値で評価してそれを開示するのが望ましいということになる。会社の公正価値とは株価そのものであるから、財務諸表を每期書き換えるより、その時点の株価をみれば十分であるということになりかねない。

このように、公正価値から超過収益力を逆算する考え方をつきつめると、会計情報が必要とされないという矛盾した状況に陥りかねないのである。投資の成果を期待のままで利益を認識し自己創設のれんを計上することは、すでに論じてきたように、現実のディスクロージャー制度の根幹に抵触する重大な問題なのである。情報開示制度の枠組みにおける、経営者と投資家のそれぞれの役割と、そこでの会計情報の機能に矛盾しない会計方法であるためには、会計利益の基本的な特質である実現利益の考え方とその枠組みを十分に考慮することが必要とされるのであろう。

おわりに

合併のれんに非償却を強制して減損を認識する方法が、海外の基準では主流になりつつある。この方法の是非やその問題点について、会計利益の基本的な枠組みにてらして、理論的な観点から検討を加えてきた。そこでの中心的な論点は、自己創設のれんの計上に関する問題であった。自己創設のれんを計上することは、投資の成果に対する期待をキャッシュ・フローで確認する前に利益を認識するのに等しく、会計利益の基本的な考え方である実現利益の概念に整合しないという大きな問題がある。その点で、買入れのれんとは根本的に異なっていた。

FAS142における合併のれんの会計方法にみられるような、非償却のまま減損を認識する方法によると、任意の時点の自己創設のれんが財務諸表に明示されるという問題が生じてしまう。これは、規則的償却を前提にして減損認識を行う場合には生じないという意味で非償却のまま減損を認識する方法に固有の状況である。この検討結果について、本稿では、減損会計に潜在的に内在していた問題との関係に着目して、考察を加えた。

減損会計においては、キャッシュ・フローを待たずに期待利益を認識するため、実現利益の概念との両立問題が完全には解決されずに残されていた。償却性固定資産のように、規則的償却と減損認識を併用する方法であれば、この問題が表面化することはなかったが、FAS142における合併のれんの会計のように、非償却のまま減損を認識する方法においては、自己創設のれんが計上されてしまうために、その問題が顕在化したと考えられよう。減損認識は、規則的償却が前提であれば、原初投資の回収可能性という概念を用いて、実現利益の考え方と両立される可能性も残されていたが、非償却を前提とする場合には、自己創設のれんの計上という重大な問題が生じてしまうために、実現概念と整合的に説明することは容易ではないのである。

自己創設のれんの計上は、情報優位にある経営者が情報提供を担う一方で、投資家は自らの責任で企業価値を予測する、という役割分担の成り立つ現実のディスクロージャー制度の根幹を揺るがす重大な問題である。合併のれんを非償却としたまま減損認識を行う会計方法は、完全完備市場ではない現実の資本市場における、会計情報の意義をも揺るがしかねない重大な問題を提起していると言えよう。

[参考文献]

- Accounting Principle Board, *Opinion of Accounting Principle Board No.16: Business Combinations*, 1970.
- Accounting Principle Board, *Opinion of Accounting Principle Board No.17: Intangible Assets*, 1970.
- American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Research Bulletin No.43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, 1953.
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards No.22: Business Combinations*, revised 1998.
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards No.36: Impairment of Assets*, 1998.
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards No.38: Intangible Assets*, 1998.
- International Accounting Standards Board, *Exposure Draft ED 3: Business Combinations*, 2002.
- International Accounting Standards Board, *Basis for Conclusions on Exposure Draft, ED3: Business Combinations*, 2002.
- International Accounting Standards Board, *Exposure Draft of Proposed, Amendments to IAS 36 and IAS 38*, 2002.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concept No.6: Elements of Financial Statements*, 1985.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.121: Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*, 1995.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.131: Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*, 1997.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.141: Business Combinations*, 2001.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.142: Goodwill and Other Intangible Assets*, 2001.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Standards No.144: Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, 2001.
- 勝尾裕子, 「実現概念と投資の回収可能性」, 『會計』, 161巻1号, 2002年.
- 勝尾裕子, 「事業資産の評価における見積もりの改訂 一費用配分と減損処理一」, 『学習院大学経済論集』, 37巻2号, 2000年.
- 川本淳, 『連結会計基準論』, 森山書店, 2002年.
- 企業会計審議会, 「固定資産の会計処理に関する論点の整理」, 2000年.

- 企業会計審議会，「固定資産の会計処理に関する審議の経過報告」，2001年。
企業会計審議会，「企業結合に係る会計処理基準に関する論点整理」，2001年。
企業会計審議会，「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」，「固定資産の減損に係る会計基準」，2002年。
黒川行治，『合併会計選択論』，中央経済社，1999年。
斎藤静樹，「会計上の評価と事業用資産の減損」，『會計』，159巻4号，2001年。
斎藤静樹編著，『会計基準の基礎概念』，中央経済社，2002年。
武田安弘，『企業結合会計の研究』，白桃書房，1982年。
辻山栄子，「固定資産の評価」，『企業会計』，53巻1号，2001年。
辻山栄子，「減損会計の基本的な考え方」，『企業会計』，54巻11号，2002年。
米山正樹，『減損会計—配分と評価—』，森山書店，2001年。
若林浩伸，米沢武史，「事例研究 企業結合会計の論点(2) 企業結合が取得と識別された場合の会計処理」，『企業会計』，54巻3号，2002年。
若林浩伸，米沢武史，「事例研究 企業結合会計の論点(3) 購入のれんの資産性と費用化」，『企業会計』，54巻4号，2002年。