

のれんの会計

「のれん」とは：

- * 計算上は買収（企業結合）の対価と取得持分（被取得企業の純資産）の公正価値の差額
- * 発生原因
 - ・ 競争上の有利要因（Business Resources for Competitive Advantage）
 - ・ 計算構造面からいえば、結合当事企業の収益力の相対比較を意味する「超過収益力」ではない。

のれんの要素分解

正ののれんの会計処理

～①規則的償却法～

のれんに割り当てられた原価を他の償却資産と同様、あらかじめ定めた期間、方法に従って費用として期間配分する方法

（根拠）

1. 競争の進展に伴ってのれんは減価する。
2. 企業結合の成果たる収益との対応（収益費用の対応）を可能にする。
3. 減価したのれんを償却しないのは追加投資によって生じた自己創設のれんの計上を意味する

正ののれんの会計処理

～②減損検査法～

毎期、のれんを関連する資産グループと一体的に減損の有無を検査し、必要に応じて減損処理をする。

（根拠）

1. のれんは使用や時の経過に伴って規則的に減価する資産ではない。
2. のれんは減価する場合でも、そのパターン（時期や多寡）を予見することは不可能で、アドホックな検査で把握するほかない。

正ののれんの会計処理

～③コメント（その1）～

現状

国際基準	減損検査法
日本基準	規則的償却法+減損検査法

→ 目下の国際的コンバージェンスの課題

私見

- ① のれんは経年劣化する資産ではなく、減価のパターンを予見することは不可能
- ② 減価の実態と乖離した償却をしても意味のある収益費用の対応にならない。

正ののれんの会計処理

～③コメント（その2）～

私見（続）

- ③ のれんは単独で減価する資産ではなく、関連する資産グループの収益性の変動に伴って減価する。→ 減損検査法が適合
- ④ 自己創設のれんへの置換論は一種の循環論法ではないか？ 論証にあたって証明すべきこと（のれんは規則的に減価するのかどうか）を前提にしている（規則的に減価するにもかかわらず償却しないのは・・・）。

正ののれんの会計処理

～③コメント(その3)～

私見(続)

- ⑤追加投資(研究開発、広告宣伝など)によって収益力が增強している実態を確認できるのであれば、買入のれんの処理と絡めるのではなく、資産形成に寄与する研究開発費(現行では即時費用処理)の資産化を検討するべきではないか?

(参考)

自己創設のれんの資産性(1)

買入のれん

- * 企業結合等にあたって有償取得したのれん
- * オンバランス項目

自己創設のれん

- * 企業の継続中に発生するのれん(internally generated goodwill)
- * オフバランス項目

自己創設のれんの資産性(2)

事実上の自己創設のれん

- ①シナジーのれん(取得企業貢献分)
- ②使用価値を用いた減損処理

負ののれんの会計処理(1)

負ののれん = 取得持分(純資産)の公正価値 - 取得の対価

①資産・負債の評価修正法

負ののれんの発生原因を評価の誤謬と捉え、該当する資産から負ののれん相当額を控除するか、未認識の負債を計上する方法

②即時利益計上法

割安購入(バーゲインパーチェス)とみなして特別利益に計上する方法

負ののれんの会計処理(2)

③繰延利益法

負ののれんは被取得企業に内在する不利要因が取得の対価に反映した結果とみなし、不利要因(費用、損失)が顕在化する将来の期間に繰り延べて収益費用の対応を図る方法

国際的コンバージェンス

日本(H15年基準)：繰延利益法

国際基準：即時利益法

日本(H20年改正基準)：資産負債の評価修正法を前置した即時利益法に転換

負ののれんの会計処理(3)

コメント

①資産負債の評価修正を経て、なお残る負の差額に将来の不利要因(未認識の負債)が含まれていると想定するのは論理矛盾

→ 繰延収益法の根拠は薄弱

→ 資産負債の評価修正を経た負ののれんはバーゲインパーチェスとみなすほかないのではないか?