

2019年6月号 財務諸表論 つぶ問

4問目

【問題】

のれんおよび負ののれんの会計処理に関する次の問に答えなさい。

(問) 以下の文章は、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」における、のれんおよび負ののれんの会計処理の考え方についての記述を、一部抜粋(および修正)したものである。文章中の空欄(A)～(D)にあてはまる語句を答えなさい。

のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり(A)を行う方法と、(A)を行わず、のれんの価値が損なわれた時に(B)を行う方法が考えられる。(A)を行う方法によれば、企業結合の成果たる収益と、投資消去差額の償却という費用の(C)が可能になる。また、のれんは(D)の一部であることに鑑みれば、(D)を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。さらに、(A)によって(E)の実質的な資産計上を防ぐことができる。

一方、(A)を行わず、(B)を行う方法は、のれんが(F)を表わすとみると、競争の進展によって通常はその価値が(G)するにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の(G)の過程を無視することになる。また、(F)が維持されている場合においても、それは企業結合後の追加的な投資や企業の追加的努力によって補完されているにもかかわらず、(A)を行わず、(B)を行う方法は、追加投資による(E)を計上することと実質的に等しくなるという問題点がある。

負ののれんの会計処理方法としては、想定される負ののれんの(H)を特定し、その(H)に対応した会計処理を行う方法や、正の値であるのれんの会計処理方法との対称性を重視し、(A)を行う方法が考えられる。

想定される(H)に対応した会計処理を行う方法には、企業結合によって受け入れた(I)に負ののれんを比例的に配分し、残額が生じれば繰延利益若しくは(J)として計上する方法、又は、全額を認識不能な項目や(K)とみなし(J)として計上する方法等が含まれる。

(I)に比例的に配分する方法は、負ののれんの発生が、パーチェス法における識別可能資産の取得原価を決定する上での不備によるものとみなし、この過程で測定を誤る可能性の高い(I)から比例的に控除することが妥当であるとみる。一方、(J)として計上する方法は、負ののれんの(H)を認識不能な項目や(K)であると位置付け、(L)としての処理が妥当であると考えられるものである。

【解答】

(A)	(B)	(C)	(D)
規則的な償却	減損処理	対応	投資原価
(E)	(F)	(G)	(H)
自己創設のれん	超過収益力	減価	発生原因
(I)	(J)	(K)	(L)
非流動資産	発生時の利益	バーゲン・パーチェス	異常利益

【解説】

企業結合会計基準におけるのれんおよび負ののれんの会計処理に関する記述の穴埋め問題です。前半ののれんの会計処理については、第 64 回の財務諸表論にて出題された問題とほぼ同内容です。

のれんの会計処理については、**規則償却 vs 非償却&減損処理**という対立図式があります。**前者は日本の会計基準**が採用している方法であり、**後者はIFRSや米国基準**で採用されている方法です。日本基準では、問題文の文章にあるような規則償却の利点と非償却&減損処理の問題点を指摘した上で、規則償却する処理を採用しています。これに対して、IFRS等では、のれんを償却するとしても、その効果の及ぶ期間や減価のパターンを合理的に予測することができないため、**経営者の主観や恣意性が多分に介入する**おそれがある点を根拠としています。あわせて押さえておくとよいでしょう。

負ののれんの会計処理については、**規則償却 vs 発生時利益処理**という対立図式があります。**前者は資産計上されたのれんとの対称性を重視した処理方法で、かつての日本基準**で採用されていた方法でもあります。**後者はIFRS等**で採用されている方法であり、**現行の日本基準**でも資産および負債の評価を見直したうえで、なお残る負ののれんについては、発生した事業年度の利益として処理することとされています。負ののれんの発生原因については諸説ありますが、**バーゲン・パーチェス**（割安購入）によって生じたという捉え方は、比較的有力な考え方です。負ののれんの発生時利益処理をめぐる議論の一環として、押さえておきましょう。