
負ののれんの会計処理についての一考察

指導教授 筒井 知彦 准教授
2010 年度法政大学大学院経営学研究科経営学専攻修士課程修了
アカウンティング・ファイナンスコース
洪 美樹

2010 年 4 月 1 日以降実施される企業結合には「企業結合に関する会計基準」が適用されることになった。この改正で話題となっているのは、合併における持分プーリング法の廃止と、負ののれんの償却廃止である。共に日本の会計基準に対する国際的評価に対する障害を取り除き、会計基準のコンバージェンスを推進する観点から決定がされたようである。即ち、既に米国会計基準と国際財務報告基準（以下 IFRS という）は持分プーリング法を禁止しパーチェス法に一元化しており、また負ののれんに関しては、米国会計基準と IFRS では、全てその時点で利益認識することとしている。従前の日本の会計基準では、20 年以内の適切な期間で規則的に償却することとされてきたが、日本も米国会計基準と IFRS の会計処理に足並みを揃えたわけである。

会計基準の差異解消の流れのなかで、日本の会計基準は対外的に変化せざるを得ない状況にある。そこで本稿では、負ののれんの会計処理の系譜をたどり、負ののれんの会計処理を俯瞰することを研究テーマとした。負ののれんの会計処理を網羅的に整理すること、さらに、現行の負ののれんの会計処理に問題点はないのかということが論点である。負ののれんの会計処理を考察するにあたり、本稿においては米国会計基準、国際会計基準、日本の企業結合会計基準を検討の対象とした。

正ののれんは企業結合時に発生する借方差額であり、負ののれんは当該貸方差額である。両者は対称の関係として会計処理の整合性を問われることもある。負ののれんを理解するに先立ち、のれんについての理解も不可欠といえる。第 2 章では米国会計基準、国際会計基準、日本の企業結合会計基準における正ののれんに係る会計処理の変遷を概観した。次に第 3 章では米国会計基準、国際会計基準、日本の企業結合会計基準における負ののれんの会計処理の変遷を概観した。

第 4 章では負ののれんの会計処理を類型化し、その変遷の背景を整理した。類型化においては先行研究による従来の 4 類型①資産価値修正法、②繰延利益法、③即時利益法、④持分修正法を 5 類型へと改めた。すなわち、従来の即時利益法をさらに分類して以下の 5 類型に分類した。類型 1（持分修正法）、類型 2（資産価値修正法）、類型 3（繰延利益法）、類型 4（即時利益法〔A〕）、類型 5（即時利益法〔B〕）。本稿では、上記の 5 類型を用いて各会計基準の会計処理を整理することとした。基準別に整理すると、米国会計基準は類型 2（APBO16 号）から類型 4（SFAS141 号）へ、さらに類型 5（SFAS141〔R〕）へと変遷をとげている。国際会計基準は類型 1（IAS22 号〔'83〕）から類型 2（IAS22 号〔'93〕）、さらに類型 3（払 S22 号〔'98〕）を経て類型 5（IFRS3 号および IFRS3〔R〕号）へと変遷を遂げている。日本基準は、類型 3 から類型 5 への変遷を遂げており、いずれの基準も

最終的に類型 5 に到達している。

第 4 章ではさらに各類型別の特徴とその変遷の背景と理論的根拠を整理した。その結果、会計観においては収益費用アプローチから資産負債アプローチへの変化があること、資産負債の測定においては取得原価重視から公正価値重視への変化があることが浮彫りにされた。現在、米国会計基準、国際会計基準、日本の会計基準がすべて類型 5 を採用していることは、資産負債アプローチの会計観のもとで公正価値測定を重視していることを示している。

日本においても企業会計基準委員会により 2010 年 7 月に公開草案「公正価値測定及びその開示に関する会計基準（案）」が公表された。市場参加者のある取引であれば公正価値の算定は容易であろうが、全ての取得資産と取得負債について市場参加者のある取引が介在することを想定することは難しい。その場合に企業が「価格設定に用いるであろう仮定」を設定することが可能なかどうか、その仮定の設定に恣意性が介入するのではないかと疑義を呈した。「公正価値による測定」という国際標準が比較可能性を充足し、財務情報の利用者に有用な情報を提供するためには、公正価値の測定手法を各企業が確立しなければならないことも認識した。

最後に、日本の企業結合会計において類型 3 → 類型 5 への移行において問題はなかったかどうかを検討した。類型 5 における問題点は、企業結合時に負ののれんをバーゲン・パッチェスとして即時に利益に計上することが、原価－実現主義と整合的なものといえないことである。しかしながら、実現主義は、1949 年に制定された企業会計原則を基礎とする収益費用アプローチの構造の中での主要原則である。その一方で、日本においては企業会計基準委員会より 2004 年 7 月に討議資料が公表され、当該討議資料においては実現概念が放棄されたことが特徴とされている。現在の日本においては企業会計原則と討議資料が同時に存在し、企業会計原則の影響力が不明確な状況にあるとされている。類型 3 → 類型 5 への移行において問題はなかったかどうかを検討するにあたり、まず企業会計原則と討議資料の関係を明確にすることが必要であることを問題点として指摘した。