

財表論文の合格のコツ（過去問の重要性） その2

【14年論文式本試験・第3問・問2の(2)】

(2) 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「規則的な償却を行う」方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる。後者の方法における理論的な問題点を説明しなさい。(7行)

《問われている概念》

- ・「表現の忠実性」と「財務報告目的」という概念が問われています。

《出題意図》

■ 表現の忠実性に反する

- ・ 表現の忠実性は、**会計事実に対応する会計方針の選択適用を求める**会計情報の質的特性です。
- ・ 本問の非償却説の問題点の一つ目は、**のれんの価値の減価を無視している**ことにあります。のれんが超過収益力を表すとみると、競争の進展によって通常はその価値が減価するにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになるので問題があるのです。

- ・ 会計事実としてはのれんの価値が減価しているのに、のれんを償却しない会計方針を選択適用することは、**会計事実と会計方針が対応しないことになり表現の忠実性に反することになる**のです。

■ 財務報告目的に反する

- ・ 財務報告の目的は、**投資者が自己の責任で企業価値を評価し、将来の投資の成果の予測ができるような**

有用な情報の提供にあります。

・企業価値を投資者が自己の責任で評価するためには、企業価値に含まれる自己創設のれんを経営者が評価して貸借対照表に計上することは認められないことになります。

・概念フレームワークによると、自己創設のれんを経営者が貸借対照表に計上することは、経営者による自己評価・自己申告になり、財務報告目的に反することになるといいますが、その意味は、自己創設のれんの計上が投資者の自己責任の原則に抵触するため財務報告目的に反するという事です。

・本問の非償却説の問題点の二つ目は、たとえ全体としての超過収益力が維持されている場合においても、のれんを償却しないことは、取得したのれんが自己創設のれんに入れ替わることになり、実質的に自己創設のれんを計上することになることにあります。

■ 本問の背景には表現の忠実性と財務報告目的がある

・このようにみると、今年の本試験問題は、表現の忠実性と財務報告の目的が背景にあることは明白でしょう。

・例年、第3問は、会計基準の背景に関する問題が多いのですが、本問はまさに会計基準の背景を問う問題でした。

・このような制度趣旨を問う問題については、会計基準の前文にあたる「結論の背景」をていねいに学習しておくことが重要ですが、単に知識として覚えるだけではボーダーラインを超えても、科目合格を採ることはできません。科目合格を採るには、本問の背景に何があるかを採点者に（直接的でなくても、それとなく）伝える必要があります。

・ボーダーラインを超えて、科目合格を採ることはさほど難しい事ではなく、「本問の背景は、表現の忠実性と財務報告目的にあることがちゃんとわかっていますよ!」ということを試験委員にPRできればよいのです。後は、7行もある問題ですから、答案構成をしっかりすればよいのです。

《過去問の重要性》

・論文式本試験では、①題材も概念も同じ問題、②概念は同じだが題材は異なる問題、③題材は類似するが概念は異なる問題、などいくつかのパターンがあります。

・今年の本試験の類似問題として、以下の3問を挙げておきます。(参考になる問題は、他にもあります)

*平成21年第5問の間7

【問題】

のれんの規則的償却を行わず、のれんの価値が損なわれたときに減損処理を行う方法の論拠を説明しなさい。(5行)

【本問のポイント】

・今年の本試験と題材は類似しますが、逆の問題です。平成21年では非償却説の論拠、今年の本試験では非償却説の問題点です。

・平成21年は資産性の存在(特に経済的資源の存在)が問われている概念ですが、今年の本試験は逆の問題ですので、資産性の存在は問われていません。

・平成21年と今年の問題は、③題材は類似するが、概念は異なるというタイプの問題です。

*平成22年第4問の間3

【問題】

(問1で自己創設のれんを計算させたうえで) 自己創設のれんを貸借対照表の資産に計上する長所と短所を、概念フレームワークにおける「会計情報の質的特性」の考え方を踏まえて説明しなさい。(4行)

【本問のポイント】

- ・今年の本試験と題材は類似し、概念も類似しますが、見た目は全く同じ問題に見えません。
- ・平成22年ではのれんの償却の問題点(PLの視点)でなく、自己創設のれんを計上することの問題点(BSの視点)が問われています。一方、今年の本試験では、のれんの償却の問題点(PLの視点)が問われています。
- ・ただし、今年の本試験でも、結果的に、自己創設のれんの計上の問題点に行きつきますので、平成22年の問題は、①題材も概念も同じ問題のタイプに属すると言ってよいでしょう。

*平成19年第4問の間1

【問題】

(問題文を要約すると)当初のれんを償却しなければならない主な理由を2つ述べなさい。(4行)

【本問のポイント】

- ・平成19年は償却説の論拠、今年の本試験は非償却説の問題点ですから、よく見ると題材は同じです。その結果、問われている概念も同じです。したがって、①題材も概念も同じ問題のタイプに属します。
- ・解答は今年と同じなので、詳細は省略しますが、問われている概念は、当然にして、表現の忠実性と財務報告の目的です。

《まとめ》

・ 前回、今年の本試験問題第3問の問2の(1) <▶[本試験問題はこちら](#)>で説明したように、論文式本試験では、同一概念が題材を変えながら出題される傾向にあり、論文式本試験の3～4割はこのパターンといたしました。

・ 今回、論文式本試験では、①題材も概念も同じ問題、②概念は同じだが題材は異なる問題、③題材は類似するが概念は異なる問題が出題される傾向にあることを説明しましたが、今年の本試験問題第3問の問2の(1)は②のタイプ、第3問の問2の(2)は①と③のタイプに属するのです。

・ 言うまでもありませんが、完全に初見の問題を解くのと、①～③の違いはあっても事前に過去問を解いて概念や題材を整理してから解くのでは、得点が全く異なることは容易に想像できると思います。

・ ただし、過去問を解くときに気をつけて頂きたいのは、過去問の解答だけを暗記するだけでは、①題材も概念も同じ問題のタイプにしか通用しませんが、さすがにこのような問題は多くありません。

・ ②概念は同じだが題材は異なる問題、③題材は類似するが概念は異なる問題についてまでじっくりと分析するならば、過去問分析は非常に有意義なのです。

・ 野坂塾では、そのような視点から過去問分析や論文式予想問題を作成しております。