

楽しく学ぼう！連結会計2 開始仕訳を前期末ストックから導く②(のれんがある場合)。

【のれんについて】

今回は、のれんの取り扱いについて学習しましょう。

連結会計でのれんは避けて通ることのできない必修論点であり、時事的に最も良く取り上げられる内容でもあります。従って、各種国家試験や各種検定試験で必ず出題される重要論点です。

【トピック：のれんはどれ位巨額？Part 1 (ソニーの事例)】

合併であれ、子会社化(連結)であれ、企業結合が頻繁に行われるようになった現代ではのれんも巨額な金額が計上されるようになりました。例えば、1989年にソニーがコロンビア・ピクチャーズ(現ソニー・ピクチャーズ)を約6500億円で取得した際には、約4000億円もの巨額なれんが発生しました。その当時のれんは商法では営業権、連結原則では連結調整勘定と呼ばれ、償却期間は原則5年間とされていました。しかし、ソニーがこれに従った場合、毎年約800億円もの巨額な償却額を費用計上しなければならない為、米国子会社を通じてコロンビア・ピクチャーズを買収することで米国会計基準を適用する方策を採りました。当時の米国基準ではその償却期間は最長で40年間でしたので、償却額は約100億円で済むこととなり、約700億円を圧縮し得た訳です。

この一件もあって、5年間という我が国の償却期間が諸外国のそれよりも遥かに短期で、このことが巨額の費用負担を日本企業に強いてしまいかねない、或いはこのことが巨額の企業結合を躊躇させてしまいかねないとの懸念から、のれんの償却期間は最長20年間に延長されました(企業結合に関する会計基準32.)。

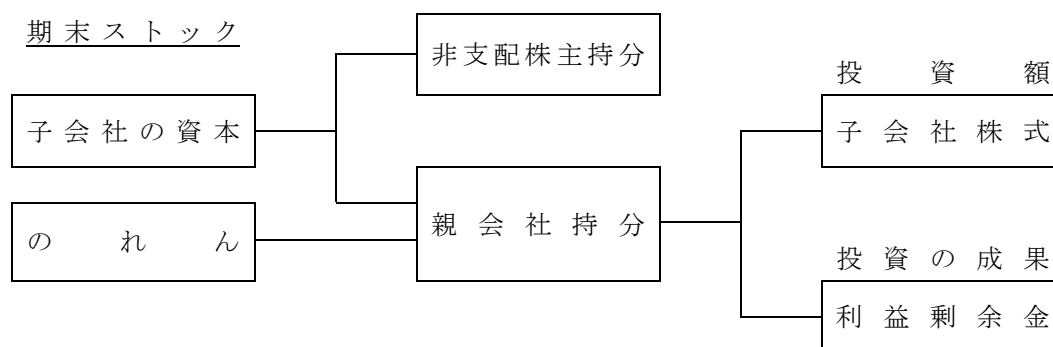
なお、ソニーは1995年の連結決算でコロンビア・ピクチャーズの業績不振からのれんの減損損失として約2650億円を一気に計上していますが、それ以前にこのような事例はありませんでした。

ソニーと言えば、数多くの革新的な製品を世に送り出した企業ですが、事業戦略や会計処理でも先駆的な事例を残している企業と言えるでしょう。

最後に、現在は国際会計基準・米国会計基準共にのれんに関する償却規定はなく、減損規定のみが設けられています。

【のれんの処理】『連結貸借対照表の作成基準』投資と資本の相殺消去24。(参照)

1. のれんは親会社の子会社に対する投資額、即ち子会社株式取得原価から生じたものであるから親会社持分にのみ加減する。言い換えるならば、非支配株主持分には按分しない。
2. のれんを加減した親会社持分は、親会社の子会社に対する投資額(子会社株式取得原価)と支配獲得日後の投資の成果(利益剰余金)に配分する。



上図より、のれんの期末残高さえ算出出来れば勝利は目の前です。この点を意識して下さい！

【問題】

P社は平成X1年12月31日にS社の発行済議決権付株式総数の80%を420,000円で取得した。次の資料から【解答欄】で問われている内容を答えなさい。

連結財務諸表作成上の留意事項

1. 平成X1年12月31日(支配獲得日)における投資と資本の相殺消去により発生したのれんは、100,000円であった。なお、支配獲得日の翌年度から10年間にわたり毎期均等償却を行う。
2. 平成X1年12月31日～平成X3年12月31日にP社のS社株式の保有状況に変動はなかった。
3. 平成X1年12月31日～平成X3年12月31日にS社の払込資本に変動はなかった。
4. 資料として与えられている事項以外は考慮しないこと。

平成 X3 年度個別 S 社貸借対照表							
S 社貸借対照表							
平成 X3 年 12 月 31 日 (単位:円)							
諸	資	産	1,000,000	諸	負	債	500,000
<div style="position: relative; height: 40px; border-left: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"> / </div>			1,000,000	資	本	金	300,000
				利	益	剰	余
			1,000,000				1,000,000

【解答欄】

- ◆ 連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金 _____ 円
- ◆ 連結第3年度の開始仕訳（過年度の仕訳を累積した形式でご記入下さい） (単位:円)

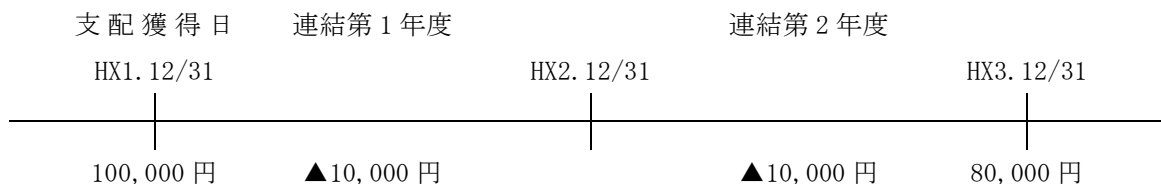
【解答】

- ◆ 連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金 60,000 円
- ◆ 連結第3年度の開始仕訳（過年度の仕訳を累積した形式でご記入下さい） (単位:円)

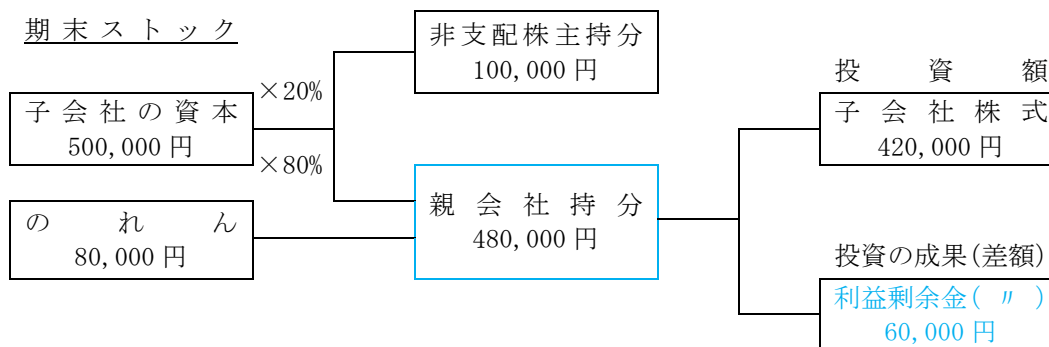
資本金当期首残高	300,000	子会社株式	420,000
利益剰余金当期首残高	140,000	非支配株主持分当期首残高	100,000
の	れ	ん	80,000

【考え方】

まず、のれんの連結第2年度期末（＝連結第3年度期首）の残高を算出します。



次に、先程の枝分かれ図の各項目に連結第2年度期末の金額を当てはめます。



【枝分かれ図の仕訳】（青枠が親会社持分です）

（単位：円）

資本金	300,000	子会社株式	420,000
利益剰余金	200,000	利益剰余金	60,000
のれん	80,000	非支配株主持分	100,000

平成 X3 年度修正後 S 社貸借対照表

S 社貸借対照表

平成 X3 年 12 月 31 日

（単位：円）

諸資産	1,000,000	諸負債	500,000
のれん	80,000	子会社株式 ※	420,000 1
		利益剰余金	60,000 1/7
		非支配株主持分	100,000
	1,080,000		1,080,000

※（貸方）子会社株式 420,000 円は、P 社個別貸借対照表との合算によって相殺消去されます。

【実務での活用方法】

表示内容から今回の事業投資の効率は2年間で $1/7 \approx 14.3\%$ であることが、容易に判明します。

【連結第3年度開始仕訳】（仕訳問題の記入は過年度の仕訳を累積した形式で行って下さい）

◆ 開始仕訳を前期末ストックから導く方法（ストック・アプローチ）（単位：円）

資本金当期首残高	300,000	子会社株式	420,000
利益剰余金当期首残高	200,000	利益剰余金当期首残高	60,000
のれん	80,000	非支配株主持分当期首残高	100,000

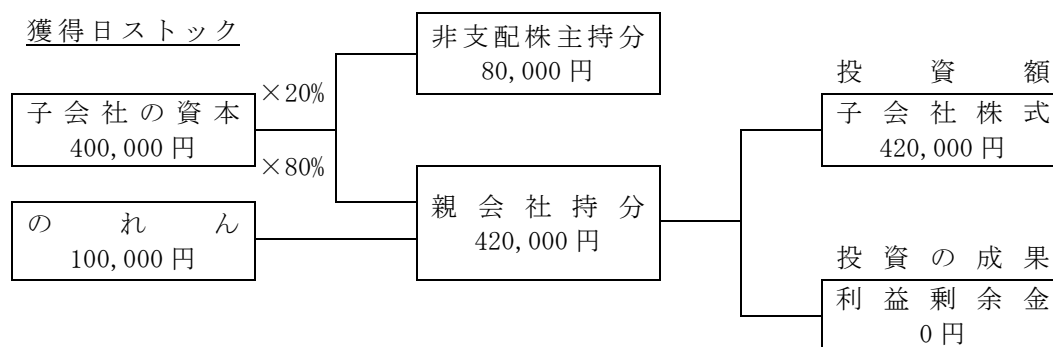
貸借 ↓ 相殺

◆ 開始仕訳を過年度の仕訳の累積から導く方法（フロー・アプローチ）（単位：円）

資本金当期首残高	300,000	子会社株式	420,000
利益剰余金当期首残高	140,000	非支配株主持分当期首残高	100,000
のれん	80,000		

【参考：支配獲得日（HX1.12/31）における投資と資本の相殺消去】

◆ 支配獲得日の枝分かれ図



◆ 支配獲得日のS社個別貸借対照表上の利益剰余金

100,000円 = 支配獲得日のS社の資本：400,000円 - S社資本金：300,000円

◆ 支配獲得日の投資と資本の相殺消去仕訳（単位：円）

資本金	300,000	子会社株式	420,000
利益剰余金	100,000	非支配株主持分	80,000
のれん	100,000		

【解答欄】

連結第2年度末でP社に帰属するS社利益剰余金（別解）

60,000円 = (200,000円 - 100,000円) × 80% - 10,000円（のれん償却額/年） × 2年

【トピック：のれんはどれ位巨額？Part 2（我が国のビッグ3）】

今日我が国において最も巨額なのれんを計上している企業はソフトバンクグループで、その金額は4兆1755億円(2017年3月31日時点)です。この金額は次のJ Tを大きく引き離していますが、これは2016年9月の米国企業の買収によりのれんが2兆6918億円発生したことが原因です。

30年前のソニーの4000億円と比較して6倍以上の金額で、かなり巨額です。

それに続くのが、J Tの1兆5897億円(2017年3月31日時点)です。

このような巨額なのれんを計上するに至った理由、これはどの企業も次の時代を生き抜くべく外国の巨大企業や巨大事業を傘下に置くという事業戦略を採ったが故です。

なお、ソフトバンクグループ、J Tは共に国際会計基準に従って財務諸表を作成していますが、国際会計基準は日本基準と異なりなのれんの償却規定がない為、償却による費用負担はありません。この点は米国会計基準も同様で、同基準に従い財務諸表を作成しているN T Tは1兆3146億円(2017年3月31日時点)もの営業権が存在しますが、償却による費用計上は行っていません。但し、国際会計基準・米国会計基準共に傘下に置いた企業や事業が業績不振に陥ったりした場合には、企業価値や事業価値が損なわれているものとして、かつてのソニーのようにのれんの減損処理を行うこととなります。

なお、我が国の会計基準では、のれんの償却と減損処理の両規定が設けられています。

P S . N T Tグループは2019年3月期決算で米国会計基準から国際会計基準に移行予定です。

それでは、今回の内容はここまでです。See You Again !