

企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」

企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（改正平成20年12月26日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正後	改正前
<p>企業会計基準第7号 「事業分離等に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">平成17年12月27日 改正平成20年12月26日 <u>最終改正平成25年9月13日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第7号 「事業分離等に関する会計基準」</p> <p style="text-align: right;">平成17年12月27日 改正平成20年12月26日 企業会計基準委員会</p>
<p>会計基準 分離元企業の会計処理 受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合</p> <p>17. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していないが、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額については、<u>資本剰余金とする。</u></p> <p>なお、分離元企業は、分離先企業を取得することとなるため、分離元企業の連結財務諸表上、パーチェス法を適用する。</p>	<p>会計基準 分離元企業の会計処理 受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合</p> <p>17. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有していないが、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額については、<u>支配獲得後における子会社の時価発行増資等に伴い生じる親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う。</u></p> <p>なお、分離元企業は、分離先企業を取得することとなるため、分離元企業の連結財務諸表上、パーチェス法を適用する。</p>

改正後	改正前
<p>18. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有しその他有価証券（売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。）又は関連会社株式としており、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額については、<u>資本剰余金とする。</u></p> <p>なお、分離元企業の連結財務諸表上、分離先企業を被取得企業としてパーチェス法を適用する際、分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離元企業が追加的に受け取った分離先企業の株式の取得原価（(1)参照）と事業分離前に有していた分離先企業の株式の支配獲得時（事業分離日）の時価との合計額とし、当該時価と、その適正な帳簿価額との差額（その他有価証券としていた場合）又はその持分法評価額との差額（関連会社株式としていた場合）は、当期の段階取得に係る損益として処理する。また、当該投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本との差額をのれん（又は負ののれん）とする。</p>	<p>18. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有しその他有価証券（売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。）又は関連会社株式としており、事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額については、<u>持分変動差額として取り扱う。</u></p> <p>なお、分離元企業の連結財務諸表上、分離先企業を被取得企業としてパーチェス法を適用する際、分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離元企業が追加的に受け取った分離先企業の株式の取得原価（(1)参照）と事業分離前に有していた分離先企業の株式の支配獲得時（事業分離日）の時価との合計額とし、当該時価と、その適正な帳簿価額との差額（その他有価証券としていた場合）又はその持分法評価額との差額（関連会社株式としていた場合）は、当期の段階取得に係る損益として処理する。また、当該投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本との差額をのれん（又は負ののれん）とする。</p>
<p>19. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有し子会社株式としており、事業分離により分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得した場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、追加取得により、子会社に係る分離元企業（親会社）の持分の増加額（追加取得持分）と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は、<u>資本剰余金とする。</u></p>	<p>19. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有し子会社株式としており、事業分離により分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得した場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、追加取得により、子会社に係る分離元企業（親会社）の持分の増加額（追加取得持分）と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は、<u>次のように処理する。</u></p> <p>① <u>分離先企業に対して追加投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（追加取得</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>持分)との間に生じる差額については、のれん(又は負ののれん)とする。</u></p> <p><u>② 分離元企業(親会社)の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業(親会社)の持分の減少額との間に生じる差額については、持分変動差額として取り扱う。</u></p> <p><u>ただし、①と②のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて処理することができる。</u></p> <p><u>また、分離元企業である親会社が移転した事業の時価又は分離先企業の株式(子会社株式)の時価の算定が困難な場合には、①と②における差額をまとめて、持分変動差額とすることができる。</u></p>
<p>受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合</p> <p>24. 現金等の財産と分離先企業の株式を受取対価とする事業分離において、分離先企業が子会社となる場合や子会社へ事業分離する場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。また、子会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、第17項から第19項に準じ、<u>資本剰余金</u>とする。</p> <p>なお、事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券又は関連会社株式として保有していた場合には、当該分離先企業の株式は、事業分離日における時価をもって受け取った分離先企業の株式の取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿価額との差額は当期の段階取得に係る損益として認識する。</p>	<p>受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合</p> <p>24. 現金等の財産と分離先企業の株式を受取対価とする事業分離において、分離先企業が子会社となる場合や子会社へ事業分離する場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。また、子会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、第17項から第19項に準じ、<u>原則として、のれん(又は負ののれん)と持分変動差額に区分して処理する。</u></p> <p>なお、事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券又は関連会社株式として保有していた場合には、当該分離先企業の株式は、事業分離日における時価をもって受け取った分離先企業の株式の取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿</p>

改正後	改正前
	価額との差額は当期の段階取得に係る損益として認識する。
<p>結合当事企業の株主に係る会計処理</p> <p>受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>子会社を被結合企業とした企業結合の場合 (被結合企業の株主(親会社)の持分比率が増加する場合)</p> <p>39. 子会社を被結合企業とする企業結合により、子会社株式である被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式(子会社株式)に加え結合企業の株式(子会社株式)も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)する場合、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、追加取得に準じて処理し、当該結合企業の株主としての持分の減少については、<u>第 17 項における分離元企業の会計処理</u>に準じて行う。</p>	<p>結合当事企業の株主に係る会計処理</p> <p>受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>子会社を被結合企業とした企業結合の場合 (被結合企業の株主(親会社)の持分比率が増加する場合)</p> <p>39. 子会社を被結合企業とする企業結合により、子会社株式である被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式(子会社株式)に加え結合企業の株式(子会社株式)も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)する場合、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、追加取得に準じて処理し、当該結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社の時価発行増資等における親会社の会計処理</u>に準じて行う。</p>
<p>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合 (被結合企業の株主の持分比率が増加する場合)</p> <p>42. 関連会社を被結合企業とする企業結合により、関連会社株式である被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式(関連会社株式)に加え結合企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)する場合、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、追加取得に準じて処理する。</p> <p><u>また、当該結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社となる場合には、第 17 項における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合に</u></p>	<p>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合 (被結合企業の株主の持分比率が増加する場合)</p> <p>42. 関連会社を被結合企業とする企業結合により、関連会社株式である被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式(関連会社株式)に加え結合企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)する場合、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、追加取得に準じて処理し、当該結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理</u>に準じて行う。</p>

改正後	改正前
<p>は、<u>関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p>	
<p>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合（結合後企業が子会社や関連会社となる場合）</p> <p>44. 子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、子会社株式や関連会社株式以外の被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合（その他有価証券から子会社株式又は関連会社株式）、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得に準じて処理する。</p> <p><u>また、当該結合企業の株主としての持分の減少については、結合後企業が子会社となる場合には、第 17 項における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p>	<p>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合（結合後企業が子会社や関連会社となる場合）</p> <p>44. 子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、子会社株式や関連会社株式以外の被結合企業の株式が結合企業の株式のみと引き換えられ、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合（その他有価証券から子会社株式又は関連会社株式）、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得に準じて処理し、<u>当該結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p>
<p>結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>48. 結合企業の株主は、次の処理を行う。</p> <p>(1) 企業結合により結合企業の株主の持分比率が減少する場合</p> <p>① <u>子会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合、子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主の会計処理(第 38 項参照)に準じて処理する。また、関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合、関連会社を被結合企業とする企業結合にお</u></p>	<p>結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>48. 結合企業の株主は、次の処理を行う。</p> <p>(1) 企業結合により結合企業の株主の持分比率が減少する場合</p> <p>① <u>子会社や関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理する（結合企業の株主が被結合企業の株式も有しており、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合については、第 39 項、第 42 項及び第 44 項参照）。</u></p>

改正後	改正前
<p>る被結合企業の株主の会計処理(第40項及び第41項参照)に準じて処理する(結合企業の株主が被結合企業の株式も有しており、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合については、第39項、第42項及び第44項参照)。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>(以下 略)</p>
<p>適用時期等</p> <p>57-4. 平成25年に改正された本会計基準(以下「平成25年改正会計基準」という。)の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</p> <p>(1) 平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。</p> <p>(2) (1)の定めにかかわらず、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。なお、その場合には、平成25年改正会計基準と同時に改正された企業結合会計基準及び連結会計基準(第39項を除く。)も同時に適用する必要がある。</p> <p>(3) (1)及び(2)の適用にあたっては、非支配株主との取引について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</p> <p>(4) また、(3)の定めによらず、平成25年改正会計基準が定める新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</p> <p>(5) 平成25年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</p>	<p>適用時期等</p> <p>(新 設)</p>
<p>議決</p>	<p>議決</p>

改正後	改正前
<p>59-3. 平成 25 年改正会計基準は、第 272 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</p> <p>西川 郁生 (委員長) 新井 武広 (副委員長) 小賀坂 敦 (副委員長) 関口 智和 関根 愛子 徳賀 芳弘 淵田 康之 正脇 久昌 増 一行 弥永 真生 柳橋 勝人 吉田 稔 渡部 仁</p>	<p>(新設)</p>
<p>結論の背景 経緯 平成 20 年改正会計基準</p> <p>61-2. 当委員会は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会 (IASB) と共同で公表したいわゆる東京合意に基づき、平成 15 年企業結合会計基準における企業結合に係る会計処理のうち、平成 20 年までの短期コンバージェンス・プロジェクトとして掲げた項目について審議を行い、平成 20 年 12 月に企業結合会計基準を改正・公表した。企業結合会計基準では、企業結合に係る会計処理に関する従来の定めを見直すものが含まれているが、それらの見直しの結果、平成 17 年会計基準も併せて見直すことが必要となった。平成 20 年改正会計基準は、平成 20 年 6 月に公表した公開草案に対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、公開</p>	<p>結論の背景 経緯 平成 20 年改正会計基準</p> <p>61-2. 当委員会は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会 (IASB) と共同で公表したいわゆる東京合意に基づき、平成 15 年企業結合会計基準における企業結合に係る会計処理のうち、平成 20 年までの短期コンバージェンス・プロジェクトとして掲げた項目について審議を行い、平成 20 年 12 月に企業結合会計基準を改正・公表した。企業結合会計基準では、企業結合に係る会計処理に関する従来の定めを見直すものが含まれているが、それらの見直しの結果、平成 17 年会計基準も併せて見直すことが必要となった。平成 20 年改正会計基準は、平成 20 年 6 月に公表した公開草案に対して一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、公開</p>

改正後	改正前
<p>草案の内容を一部修正し公表したものである。</p>	<p>草案の内容を一部修正した上で公表するものである。</p>
<p>平成 25 年改正会計基準 61-3. <u>平成 20 年改正会計基準の公表後、当委員会では、いわゆる東京合意に基づき中期的に対応することとしていた既存の差異に関連するプロジェクト項目の検討を行い、平成 21 年 7 月に、「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「平成 21 年論点整理」という。）を公表した。そして、一般から寄せられた意見を参考にしつつ審議を重ね、平成 25 年 1 月に「企業結合に関する会計基準（案）」を始めとした企業結合に関する一連の会計基準の公開草案の一つとして少数株主持分（非支配株主持分）の取扱いを主な見直し内容とする「事業分離等に関する会計基準（案）」を公表した。平成 25 年改正会計基準は、公開草案に対して一般から寄せられた意見を踏まえてさらに検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するものである。</u> <u>なお、平成 25 年に改正された連結会計基準では、少数株主持分を非支配株主持分に変更することとしたため、過去の経緯等を示す場合にも、便宜上、非支配株主持分の用語を使用している場合がある。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>分離元企業の会計処理 分離元企業の会計処理の基本的な考え方 分離元企業における移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額 79. 事業分離に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として処理する。これは、移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合には、事業分離によって受け取る対価を構成しないと考えられること、また、投資が清算されたとみる場合でも、通常の売却に要した支出額は発生時の費用として処理することによる。 なお、移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合において、現金以外の財の受取りに要した支出額についても同様に処</p>	<p>分離元企業の会計処理 分離元企業の会計処理の基本的な考え方 分離元企業における移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額 79. 事業分離に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として処理する。これは、移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合には、事業分離によって受け取る対価を構成しないと考えられること、また、投資が清算されたとみる場合でも、通常の売却に要した支出額は発生時の費用として処理することによる。 なお、移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合において、移転した事業に係る支出ではなく、現金以外の財の受取り</p>

改正後	改正前
<p>理する。</p>	<p><u>に直接要した外部への報酬・手数料等の支出であって、その取得の対価として認められる金額は、新たな投資に係る取得原価に含めるものと考えられる。</u></p>
<p>受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合 (分離元企業の連結財務諸表上において生じる差額について)</p> <p>89. 当該差額については、次のような見方が考えられる。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 事業は既に支配されているため、支配獲得後における子会社の時価発行増資等において生じる持分変動差額として取り扱う見方</p> <p>(1)の見方による場合、連結上のパーチェス法の適用につき、連結上、増加した<u>非支配株</u>主持分の額を取得原価とすることとなるが、企業結合会計基準における取得原価の算定は、支払対価となる財の時価と受け入れた資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で測定されるため、当該差額は企業結合会計基準におけるのれん（又は負ののれん）には該当しないと考えられる。</p> <p>平成20年改正会計基準では、(2)の見方、すなわち、企業結合会計基準の考え方に沿って、分離元企業における当該事業に関する投資が継続しているとみるとともに、連結会計基準に従い、支配獲得後に生じた当該差額は、子会社の時価発行増資等に伴い生じる親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う見方によっていた。</p>	<p>受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合 (分離元企業の連結財務諸表上において生じる差額について)</p> <p>89. 当該差額については、次のような見方が考えられる。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 事業は既に支配されているため、支配獲得後における子会社の時価発行増資等において生じる持分変動差額として取り扱う見方</p> <p>(1)の見方による場合、連結上のパーチェス法の適用につき、連結上、増加した<u>少数株</u>主持分の額を取得原価とすることとなるが、企業結合会計基準における取得原価の算定は、支払対価となる財の時価と受け入れた資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で測定されるため、当該差額は企業結合会計基準におけるのれん（又は負ののれん）には該当しないと考えられる。</p> <p>本会計基準では、(2)の見方（第17項(2)参照）、すなわち、企業結合会計基準の考え方に沿って、分離元企業における当該事業に関する投資が継続しているとみるとともに、連結会計基準に従い、支配獲得後に生じた当該差額は、子会社の時価発行増資等に伴い生じる親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う見方（連結会計基準第30項）によっている。</p> <p><u>また、この考え方は、既存の企業に事業分離し当該分離先企業が新たに子会社となる場合と、新設した子会社に事業分離し当該子会社が他の企業や他の企業の事業を受け入れ親会社の持分比率が減少する場合とは、経済的に同一の効果となるため、同じような会計処理になることが適当であるという意見に基づくもの</u></p>

改正後	改正前
	<p>である。</p> <p>さらに、この考え方は、当該差額が、分離元企業の事業の時価に増加した少数株主の持分比率を乗じた額（分離元企業の事業が移転されたとみなされる額）と移転した事業に係る株主資本相当額に増加した少数株主の持分比率を乗じた額（移転した事業に係る親会社の持分の減少額）との差額に等しくなるため、その部分がいわば少数株主に売却されたと言えるのではないかという意見にも対応するものである。このため、第17項(2)では、分離元企業の事業が移転されたとみなされる額と移転した事業に係る親会社の持分の減少額との間に生じる差額については、持分変動差額として取り扱うものとした。</p>
<p>90. <u>平成25年改正会計基準では、平成25年に改正された連結会計基準及び企業結合会計基準において、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金とした（連結会計基準第28項から第30項、企業結合会計基準第46項）ことに伴い、分離元企業の連結財務諸表上において生じる差額は、資本剰余金とすることとした（第17項(2)参照）。</u></p>	<p>90. <u>連結会計基準では、持分変動差額は、原則として、損益として処理する（連結会計基準第30項）とされている。これは、連結財務諸表上の払込資本は親会社の株主の払込資本のみであり、子会社の払込資本は連結上の払込資本を構成しないと解釈していることによる（連結会計基準第67項）。</u></p> <p><u>ただし、「子会社の時価発行増資等による持分変動は企業集団の業績とは無関係であるとの意見があることに鑑み、発生の頻度、金額の異常性等を勘案して、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる」（連結会計基準第67項）とされている。</u></p> <p><u>これに対して、事業分離により分離先企業が子会社となる場合、分離元企業は、移転した事業に対して投資が継続しているとみているため、この立場を強調すれば、このような差額は、当期の損益とはしないことが原則的な処理となるのではないかという見方もある。さらに、当該差額を当期の損益とはしない場合、その後、子会社への投資が清算されたとみるときには、当該差額をそのときの損益に含める処理（例えば、子会社株式売却損益の修正とする。）が必要となるのではないかという見方もある。</u></p> <p><u>これらを再検討することは、連結会計基準を大幅に見直すこと</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>となるため、現段階において当該論点に関する検討は行わないこととし、本会計基準では、当該連結会計基準に従い会計処理するものとした。</u></p>
<p>(子会社への事業分離による分離先企業（子会社）の株式の追加取得について)</p> <p>93. 分離先企業の株式（子会社株式）を受取対価とする子会社への事業分離は、企業結合会計基準の定めから、企業集団を構成する子会社の株主と子会社を支配している親会社との間の取引である<u>非支配株主との取引</u>に準じて処理することが考えられる。この考え方によれば、個別財務諸表上、子会社株式の取得原価は、当該株式の時価又は支出した対価となる財の時価で測定され、この金額と移転した事業に係る株主資本相当額との差額は移転損益として計上されることとなる。</p> <p>しかしながら、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離により、分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合と同様に、分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得する事業分離において、当該事業に関する投資は継続しているものとみなされ移転損益は認識されないと考えられることから、そのような会計処理は適当ではない。このため、分離元企業の個別財務諸表においては、共通支配下の取引と同様に移転損益は認識されず、追加取得した分離先企業の株式（子会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する（第19項(1)参照）。</p>	<p>(子会社への事業分離による分離先企業（子会社）の株式の追加取得について)</p> <p>93. 分離先企業の株式（子会社株式）を受取対価とする子会社への事業分離は、企業結合会計基準の定めから、企業集団を構成する子会社の株主と子会社を支配している親会社との間の取引である<u>少数株主との取引</u>（企業結合会計基準第120項）に準じて処理することが考えられる。この考え方によれば、個別財務諸表上、子会社株式の取得原価は、当該株式の時価又は支出した対価となる財の時価で測定されるため（企業結合会計基準第45項）、この金額と移転した事業に係る株主資本相当額との差額は移転損益として計上されることとなる。</p> <p>しかしながら、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離により、分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合と同様に、分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得する事業分離において、当該事業に関する投資は継続しているものとみなされ移転損益は認識されないと考えられることから、そのような会計処理は適当ではない。このため、分離元企業の個別財務諸表においては、共通支配下の取引と同様に移転損益は認識されず、追加取得した分離先企業の株式（子会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する（第19項(1)参照）。</p>
<p>94. 一方、分離元企業の連結財務諸表上、事業分離前後の分離元企業（親会社）の持分は、一般に増減することとなる。このうち、分離先企業（子会社）に対して追加投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（追加取得持分）との間に生じる差額は、子会社株式の追加取得から生じるも</p>	<p>94. 一方、分離元企業の連結財務諸表上、事業分離前後の分離元企業（親会社）の持分は、一般に増減することとなる。このうち、分離先企業（子会社）に対して追加投資したとみなされる額と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（追加取得持分）との間に生じる差額は、子会社株式の追加取得から生じるも</p>

改正後	改正前
<p>のであり、企業結合会計基準における<u>非支配株主との取引</u>（企業結合会計基準第 46 項）に該当するものである。したがって、<u>平成 17 年会計基準において、非支配株主との取引に準じ、その差額は、のれん（又は負ののれん）として処理することとしていた。</u></p> <p>しかし、平成 25 年改正会計基準では、平成 25 年に改正された<u>連結会計基準及び企業結合会計基準において、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額を資本剰余金としたことから、当該差額も同様に扱うこととした</u>（第 19 項(2)参照。この考え方については第 89 項及び第 90 項も参照のこと。）。</p>	<p>のであり、企業結合会計基準における<u>少数株主との取引</u>（企業結合会計基準第 46 項）に該当するものである。したがって、<u>少数株主との取引に準じ、その差額は、のれん（又は負ののれん）として処理することになる</u>（第 19 項(2)①参照）。</p> <p>また、それ以外の部分は、<u>分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみなされる額と、移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額との差額であって、既に支配されていた分離元企業（親会社）の事業に係る持分の減少額であり、支配獲得後における子会社の時価発行増資等において生じる持分変動差額として取り扱う</u>（第 19 項(2)②参照。この考え方については第 89 項も参照のこと。）。</p>
<p>95. <u>（削 除）</u></p>	<p>95. <u>このように、分離元企業（親会社）の連結財務諸表上、子会社への事業分離を少数株主との取引に準じて処理する場合には、事業分離により生じる親会社の持分の差額は、のれん（又は負ののれん）と持分変動差額に区分して取り扱われることとなるが、のれん（又は負ののれん）の金額に重要性が乏しいと考えられる場合のほか、分離元企業である親会社が移転した事業の時価又は分離先企業の株式（子会社株式）の時価の算定が困難な場合には、当該差額をまとめて持分変動差額とすることができる</u>（第 19 項(2)また書き参照）。</p> <p><u>これは、子会社への事業分離は、完全な独立第三者間の事業分離ではないことに加え、全面時価評価法の下では、追加取得の場合にも子会社の資産及び負債を時価で評価しないことなどから、実務上、分離元企業である親会社が移転した事業の時価又は分離先企業の株式（子会社株式）の時価の算定が困難な場合にまで、これらの時価を用いる必要はないと考えられることによる。</u></p>
<p>分離先企業が関連会社となる場合 （分離元企業の連結財務諸表上において生じる差額について）</p> <p>101. 投資の継続に該当するという見方において、分離元企業の連結</p>	<p>分離先企業が関連会社となる場合 （分離元企業の連結財務諸表上において生じる差額について）</p> <p>101. 投資の継続に該当するという見方において、分離元企業の連結</p>

改正後	改正前
<p>財務諸表上、持分法適用により、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額については、次のような考え方がある。</p> <p>(1) 当該差額は、のれん（又は負ののれん）とする。</p> <p>(2) 当該差額は、持分変動差額とする。</p> <p>(3) 当該差額のうち、移転した事業に係る分は持分変動差額として、持分が増加した事業に係る分はのれん（又は負ののれん）とする。</p> <p>本会計基準では、(3)の見方が適当であると考えている（第20項(2)参照）。これは、<u>既存の企業に事業分離し当該分離先企業が新たに関連会社となる場合と、新設した関連会社に事業分離し当該関連会社が他の企業や他の企業の事業を受け入れ分離元企業の持分比率が減少する場合とは、経済的に同一の効果となるため、同じような会計処理になることが適当であるという意見に基づくものであり、また、持分法適用において、持分が増加した事業に係る差額はのれん（又は負ののれん）とすべきことによる。</u></p> <p><u>さらに、当該差額のうち移転した事業に係る分は、分離元企業の事業の時価に、増加した分離元企業以外の株主の持分比率を乗じた額（分離元企業の事業が移転されたとみなされる額）と、移転した事業に係る株主資本相当額に増加した分離元企業以外の株主の持分比率を乗じた額（移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額）との差額に等しくなるため、その部分がいわば分離元企業以外の株主に売却されたと言えるのではないかという意見にも対応するものである。</u></p>	<p>財務諸表上、持分法適用により、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額については、次のような考え方がある。</p> <p>(1) 当該差額は、のれん（又は負ののれん）とする。</p> <p>(2) 当該差額は、持分変動差額とする。</p> <p>(3) 当該差額のうち、移転した事業に係る分は持分変動差額として、持分が増加した事業に係る分はのれん（又は負ののれん）とする。</p> <p>本会計基準では、(3)の見方が適当であると考えている（第20項(2)参照）。これは、<u>事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合は、新たに子会社となる場合と同様に、移転した事業に係る差額は持分変動差額とすることが整合的であり、また、持分法適用（原則として、部分時価評価法の原則法による。）</u>において、持分が増加した事業に係る差額はのれん（又は負ののれん）とすべきことによる。</p>
<p>受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合 109-2. 平成17年会計基準では、連結財務諸表上は、移転利益を、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理するととも</p>	<p>受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理 分離先企業が子会社となる場合 （新設）</p>

改正後	改正前
<p>に、受取対価が分離先企業の株式のみである場合において分離先企業が子会社となるときの会計処理に準ずるものとしていた。この結果、子会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、のれん（又は負ののれん）と持分変動差額に区分して処理することとしていた。</p> <p>しかし、平成 25 年改正会計基準では、平成 25 年に改正された連結会計基準及び企業結合会計基準において、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金としたことから、その差額も同様に扱うこととした（第 24 項(2)参照）。</p>	
<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>139. 結合当事企業の株主のうち、結合企業の株式を保有している株主は、企業結合によっても当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合に伴い、当該結合企業に対する持分比率が変動する。この場合における結合企業の株主に係る会計処理は、連結会計基準や金融商品会計基準等に従えば、次のように考えられる。</p> <p>(1) 結合企業の株主の個別財務諸表</p> <p>結合企業の株主が結合企業を子会社としていたが、企業結合により当該株主（親会社）の持分比率が減少し子会社に該当しなくなった場合には、結合企業の株主の個別財務諸表上、子会社株式から関連会社株式やその他有価証券に取得原価で振り替え、損益を認識しない。</p> <p>また、結合企業の株主が結合企業を関連会社としていたが、企業結合により当該株主（投資会社）の持分比率が減少し関連会社に該当しなくなった場合には、関連会社株式からその他有価証券に取得原価で振り替え、損益を認識しないこ</p>	<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>139. 結合当事企業の株主のうち、結合企業の株式を保有している株主は、企業結合によっても当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合に伴い、当該結合企業に対する持分比率が変動する。この場合における結合企業の株主に係る会計処理は、連結会計基準や金融商品会計基準等に従えば、次のように考えられる。</p> <p>(1) 結合企業の株主の個別財務諸表</p> <p>結合企業の株主が結合企業を子会社としていたが、企業結合により当該株主（親会社）の持分比率が減少し子会社に該当しなくなった場合には、結合企業の株主の個別財務諸表上、子会社株式から関連会社株式やその他有価証券に取得原価で振り替え、損益を認識しない。</p> <p>また、結合企業の株主が結合企業を関連会社としていたが、企業結合により当該株主（投資会社）の持分比率が減少し関連会社に該当しなくなった場合には、関連会社株式からその他有価証券に取得原価で振り替え、損益を認識しないこ</p>

改正後	改正前
<p>ととなる。</p> <p>(2) 結合企業の株主の連結財務諸表</p> <p>結合企業の株主が結合企業を子会社としており、企業結合により当該株主（親会社）の持分比率が減少した場合、親会社の持分の一部が非支配株主持分に振り替わることから生じる差額は、<u>親会社の持分変動により生じた差額として、資本剰余金</u>として処理することとなる。</p> <p>また、結合企業の株主が結合企業を関連会社としており、企業結合により当該株主（投資会社）の持分比率が減少した場合、投資会社の持分の一部が他の持分に振り替わることから生じる差額は、原則として、持分変動差額として処理することとなる。</p> <p>これらの会計処理は、企業結合によっても結合企業の株主においては、結合企業の株式を直接、他の財とは引き換えられないことを前提としているように考えられる。</p>	<p>ととなる。</p> <p>(2) 結合企業の株主の連結財務諸表</p> <p>結合企業の株主が結合企業を子会社としており、企業結合により当該株主（親会社）の持分比率が減少した場合、親会社の持分の一部が<u>少数株主持分</u>に振り替わることから生じる差額は、<u>持分変動差額</u>として処理することとなる。</p> <p>また、結合企業の株主が結合企業を関連会社としており、企業結合により当該株主（投資会社）の持分比率が減少した場合、<u>連結上の処理と同様に、投資会社の持分の一部が他の持分に振り替わることから生じる差額は、原則として、持分変動差額</u>として処理することとなる。</p> <p>これらの会計処理は、企業結合によっても結合企業の株主においては、結合企業の株式を直接、他の財とは引き換えられないことを前提としているように考えられる。</p>
<p>適用時期等</p> <p>148. 平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、<u>会計基準等の改正</u>に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、事業分離等は一般に毎期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年改正会計基準の適用前に実施された事業分離等に係る従前の取扱いは平成 20 年改正会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、事業分離等が行われたときにはその概要等の注記が求められていることから（例えば、第 28 項参照）、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 57-3 項参照）。</p>	<p>適用時期等</p> <p>148. 平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、<u>会計基準の変更</u>に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、事業分離等は一般に毎期継続して行われるものではないこと、また、平成 20 年改正会計基準の適用前に実施された事業分離等に係る従前の取扱いは平成 20 年改正会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、事業分離等が行われたときにはその概要等の注記が求められていることから（例えば、第 28 項参照）、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 57-3 項参照）。</p>

改正後	改正前
<p>150. <u>平成 25 年改正会計基準適用前の財務諸表に対して、平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針の遡及適用（企業会計基準第 24 号第 4 項(9)）を行うためには、過去の事業分離等について、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く、そうした場合は実務的な対応に困難を伴うため、平成 25 年改正会計基準適用前の財務諸表への遡及適用は求めるべきではないとの意見があった。一方、比較的最近の事業分離等の取引のみである場合等、遡及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないとの意見もあった。</u></p> <p><u>これらの点を踏まえ、また、遡及適用による実務上の負担を考慮すべきという公開草案に寄せられた意見も検討した結果、平成 25 年改正会計基準は、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、非支配株主との取引について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することとした。そのうえで、前述のように通常は遡及適用を行うことは困難であることを考慮し、遡及適用を行わない場合、それが困難である等の条件は付さず、非支配株主との取引について新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用できることとした（第 57-4 項(4)参照）。</u></p> <p><u>なお、平成 25 年改正会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第 24 号第 10 項(1)から(6)に定める所定の注記を行うことに留意する。</u></p>	

以 上