

【参考】企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（平成17年12月27日）からの改正点

以下の比較表では、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（平成17年12月27日）からの改正部分に下線を付している。

改正後	改正前
<p>目 的</p> <p>1. <u>企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）</u>では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。<u>これを受けて</u>本会計基準では、会社分割や事業譲渡などの場合における事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理（移転損益を認識するかどうか。第10項参照）や、合併や株式交換などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理（交換損益を認識するかどうか。第32項参照）などを定めることを目的とする。</p> <p>2. <u>本会計基準の適用にあたっては、企業会計基準適用指針第10号「企業結合及び事業分離等に関する会計基準の適用指針」も参照</u>する必要がある。</p>	<p>目 的</p> <p>1. <u>企業会計審議会から、平成15年10月に公表されている「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「企業結合会計意見書」という。）及び「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）</u>では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。本会計基準では、会社分割や事業譲渡などの場合における事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理（移転損益を認識するかどうか。第10項参照）や、合併や株式交換などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理（交換損益を認識するかどうか。第32項参照）などを定めることを目的とする。</p> <p>2. <u>当委員会では、分離元企業の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理などの審議とともに、企業結合会計基準の具体的な指針に係る審議を行ってきた。これらの会計基準を適用する際の実務上の指針については、利用者の便宜に配慮し、双方の会計基準に係る企業会計基準適用指針第10号「企業結合及び事業分離等に関する会計基準の適用指針」を平成17年12月27日に公表している。このため、本会計基準の適用にあたっては、当該適用指針も参照</u>する必要がある。</p>
<p>会計基準用語の定義</p> <p>2-2. <u>「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）を指す。</u></p> <p>4. <u>「事業分離」とは、ある企業を構成する事業を他の企業（新設</u></p>	<p>会計基準用語の定義</p> <p>（新 設）</p> <p>4. <u>「事業分離」とは、ある企業（会社及び会社に準ずる事業体を</u></p>

改正後	改正前
<p>される企業を含む。)に移転することをいう。なお、複数の取引が1つの事業分離を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。</p>	<p>いう。以下同じ。)を構成する事業を他の企業(新設される企業を含む。)に移転することをいう。なお、複数の取引が1つの事業分離を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。</p>
<p>7. 「結合当事企業」とは、企業結合に係る企業をいい、このうち、他の企業又は他の企業を構成する事業を受け入れて対価(現金等の財産や自社の株式)を支払う企業を「結合企業」、当該他の企業を「被結合企業」という。また、企業結合によって統合された1つの報告単位となる企業を「結合後企業」という。</p> <p>8. 「事業分離日」とは、分離元企業の事業が分離先企業に移転されるべき日をいい、通常、事業分離を定める契約書等に記載され、会社分割の場合は分割期日、事業譲渡の場合は譲渡期日となる。また、事業分離日の属する事業年度を「事業分離年度」という。</p>	<p>7. 「結合当事企業」とは、企業結合に係る企業をいい、このうち、他の企業又は他の企業を構成する事業を受入れて対価(現金等の財産や自社の株式)を支払う企業を「結合企業」、当該他の企業を「被結合企業」という(この点については、企業結合会計意見書三2.(2)も参照のこと)。また、企業結合によって統合された1つの報告単位となる企業を「結合後企業」という。</p> <p>8. 「事業分離日」とは、分離元企業の事業が分離先企業に移転されるべき日をいい、通常、事業分離を定める契約書等に記載され、会社分割の場合は分割期日、事業譲渡の場合は譲渡期日となる。</p>
<p>範囲</p> <p>9. 本会計基準は、以下の会計処理を定める。</p> <p>(1) 事業分離における分離元企業の会計処理</p> <p>(2) 資産を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合(事業分離に該当する場合を除く。)の移転元の企業の会計処理</p> <p>(3) 共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合における結合当事企業の株主(被結合企業又は結合企業の株主)に係る会計処理</p> <p>なお、分離元企業(分割会社)がある事業を分離先企業(承継会社又は新設会社)に移転し、移転に係る対価である当該承継会社又は新設会社の株式を事業分離日(分割期日)に直接、分割会社の株主に交付していると考えられる吸収分割又は新設分割(いわゆる「分割型の会社分割」)における当該分割会社の株主に係る会計処理も定める(第49項から第51項参照)。</p> <p>また、株主が現金以外の財産(ただし、分割型の会社分割による新設会社又は承継会社の株式を除く。以下同じ。)の分</p>	<p>範囲</p> <p>9. 本会計基準は、以下の会計処理を定める。</p> <p>(1) 事業分離における分離元企業の会計処理</p> <p>(2) 資産を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合(事業分離に該当する場合を除く。)の移転元の企業の会計処理</p> <p>(3) 共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合における結合当事企業の株主(被結合企業又は結合企業の株主)に係る会計処理</p> <p>なお、分離元企業(分割会社)がある事業を分離先企業(承継会社又は新設会社)に移転し、移転に係る対価である当該承継会社又は新設会社の株式を事業分離日(分割期日)に直接、分割会社の株主に交付する吸収分割又は新設分割(分割型の会社分割)における当該分割会社の株主に係る会計処理も定める(第49項から第51項参照)。</p> <p>また、株主が現金以外の財産(ただし、分割型の会社分割による新設会社又は承継会社の株式を除く。以下同じ。)の分配を受けた場合も、企業結合に該当しないが、本会計基準では、</p>

改正後	改正前
<p>配を受けた場合も、企業結合に該当しないが、本会計基準では、当該株主の会計処理も定めている（第 52 項参照）。</p>	<p>当該株主の会計処理も定めている（第 52 項参照）。</p>
<p>分離元企業の会計処理</p> <p>10. 分離元企業は、事業分離日に、次のように会計処理する。</p> <p>(1) 移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る株主資本相当額（移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から、当該事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額をいう。以下同じ。）との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。</p> <p>現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる（第 14 項から第 16 項及び第 23 項参照）。ただし、事業分離後においても、分離元企業の継続的関与（分離元企業が、移転した事業又は分離先企業に対して、事業分離後も引き続き関与すること）があり、それが重要であることによって、移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、移転損益は認識されない。</p> <p>(2) 移転した事業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、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ものとする。</p> <p>子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる（第 17 項から第 22 項参照）。</p>	<p>分離元企業の会計処理</p> <p>10. 分離元企業は、事業分離日に、次のように会計処理する。</p> <p>(1) 移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。</p> <p>現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる（第 14 項から第 16 項及び第 23 項参照）。ただし、事業分離後においても、分離元企業の継続的関与（分離元企業が、移転した事業又は分離先企業に対して、事業分離後も引き続き関与すること）があり、それが重要であることによって、移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、移転損益は認識されない。</p> <p>(2) 移転した事業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定するものとする。</p> <p>子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる（第 17 項から第 22 項参照）。</p> <p>いずれの場合においても、分離元企業において、事業分離により</p>

改正後	改正前
<p>いずれの場合においても、分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事業分離日の前日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する。</p>	<p>移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事業分離日の前日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する。</p>
<p>13. 市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、<u>事業分離日の株価を基礎にして算定する。</u></p>	<p>13. 市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、<u>原則として、事業分離の合意公表日</u> <u>前の合理的な期間における株価を基礎にして算定する。</u> <u>ただし、事業分離日の株価が事業分離の合意公表日</u> <u>前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該事業分離</u> <u>日の株価を基礎として算定することができる。</u></p>
<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の分離元企業の会計処理 子会社を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>14. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、子会社へ事業分離する場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、共通支配下の取引として、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。この結果、当該価額と移転した事業に係る株主資本相当額との差額は、原則として、移転損益として認識する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転損益は、<u>企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>	<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の分離元企業の会計処理 子会社を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>14. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、子会社へ事業分離する場合、分離元企業（親会社）は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、共通支配下の取引として、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。この結果、当該価額と移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>との差額は、原則として、移転損益として認識する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転損益は、「<u>連結財務諸表原則</u>」（以下「<u>連結原則</u>」という。）における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>
<p>関連会社を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>15. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、関連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) 個別財務諸表上、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と移</p>	<p>関連会社を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>15. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、関連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) 個別財務諸表上、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と移</p>

改正後	改正前
<p>転した事業に係る株主資本相当額との差額は、原則として、<u>移転損益</u>として認識する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転損益は、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」(以下「持分法会計基準」という。)における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>	<p>転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>との差額は、原則として、<u>移転損益</u>として認識する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転損益は、企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」(以下「持分法会計基準」という。)第 13 項における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>
<p>子会社や関連会社以外を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>16. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、子会社や関連会社以外へ事業分離する場合、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上し、移転した事業に係る<u>株主資本相当額</u>との差額は、原則として、<u>移転損益</u>として認識する。</p>	<p>子会社や関連会社以外を分離先企業として行われた事業分離の場合</p> <p>16. 現金等の財産のみを受取対価とする事業分離において、子会社や関連会社以外へ事業分離する場合、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上し、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>との差額は、原則として、<u>移転損益</u>として認識する。</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</p> <p>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) 個別財務諸表上、移転損益は認識せず、当該分離元企業が受け取っ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<u>株主資本相当額</u>に基づいて算定する。</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<u>生じる</u>差額については、支配獲得後における子会社の時価発行増資等に<u>伴い生じる</u>親会社持分の増減額(持分変動差額)として取り扱う。</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>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</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</p> <p>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) 個別財務諸表上、移転損益は認識せず、当該分離元企業が受け取っ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<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>に基づいて算定する。</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<u>生ずる</u>差額については、支配獲得後における子会社の時価発行増資等に<u>伴い生ずる</u>親会社持分の増減額(持分変動差額)として取り扱う。</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>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</p>

改正後	改正前
<p>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) 個別財務諸表上、<u>前項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該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。</u></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<u>生じる差額</u>については、持分変動差額として取り扱う。</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、<u>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。</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) 個別財務諸表上、<u>第 17 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が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。</u></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</p>	<p>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) 個別財務諸表上、<u>第 17 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が追加的に受け取っ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資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。</u></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<u>生ずる差額</u>については、持分変動差額として取り扱う。</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、<u>子会社の資産及び負債の評価方法にかかわらず、分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離先企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したものとし、当該金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。</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) 個別財務諸表上、<u>第 17 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が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資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。</u></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</p>

改正後	改正前
<p>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、次のように処理する。</p> <p>① 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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>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、次のように処理する。</p> <p>① 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（追加取得持分）との間に生ずる差額については、のれん（又は負ののれん）とする。</p> <p>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ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>20. 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関連会社となる場合（共同支配企業の形成の場合は含まれない。次項及び第22項において同じ。）、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、移転損益は認識せず、当該分離元企業が受け取った分離先企業の株式（関連会社株式）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。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、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は、次のように処理する。</p> <p>① 分離先企業に対して投資したとみなされる額と、これに</p>	<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>20. 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関連会社となる場合（共同支配企業の形成の場合は含まれない。第21項及び第22項において同じ。）、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、移転損益は認識せず、当該分離元企業が取得した分離先企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、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ずる差額は、次のように処理す</p>

改正後	改正前
<p>対応する分離先企業の事業分離直前の資本（関連会社に係る分離元企業の持分の増加額）との間に生じる差額については、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 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、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>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（次項及び第 22 項において同じ。）。</p> <p>21. 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関連会社となる場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、前項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が追加取得した分離先企業の株式の取得原価は、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。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、次のようにのれん（又は負ののれん）と持分変動差額を処理する。</p> <p>① 分離先企業の株式を受け取った取引ごとに分離先企業に対して投資したとみなされる額の合計と、その取引ごとに対応する分離先企業の資本の合計との間に生じる差額については、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 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、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>22. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有し関連会社株</p>	<p>る。</p> <p>① 分離先企業に対して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（関連会社に係る分離元企業の持分の増加額）との間に生ずる差額については、<u>投資に含め</u>、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 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分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>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（第 21 項及び第 22 項において同じ。）。</p> <p>21. 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関連会社となる場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、第 20 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が追加取得した分離先企業の株式（<u>関連会社株式</u>）の取得原価は、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、次のようにのれん（又は負ののれん）と持分変動差額を処理する。</p> <p>① 分離先企業の株式の取得ごとに分離先企業に対して投資したとみなされる額の合計と、その取得ごとに対応する分離先企業の資本の合計との間に生ずる差額については、<u>投資に含め</u>、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 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分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>22. 事業分離前に分離元企業は分離先企業の株式を有し関連会社株</p>

改正後	改正前
<p>式としており、事業分離により分離先企業の株式（関連会社株式）を追加取得した場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、第 20 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が追加取得した分離先企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る<u>株主資本相当額</u>に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、追加取得により、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額（追加取得持分）と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、次のように処理する。</p> <p>① 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）として処理する。</p> <p>② 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、持分変動差額として取り扱う。</p>	<p>式としており、事業分離により分離先企業の株式（関連会社株式）を追加取得した場合、分離元企業は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、第 20 項(1)と同様に、移転損益は認識せず、当該分離元企業が追加取得した分離先企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、追加取得により、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額（追加取得持分）と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額は、次のように処理する。</p> <p>① 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（追加取得持分）との間に生ずる差額については、<u>投資に含め</u>、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 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分離元企業の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。</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) 個別財務諸表上、共通支配下の取引又はこれに準ずる取引として、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。この結果、当該価額が移転した事業に係る<u>株主資本相当額</u>を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識（受け取った分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。）し、下回る場合</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) 個別財務諸表上、共通支配下の取引又はこれに準ずる取引として、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。この結果、当該価額が移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識（取得する分離先企業の株式の取</p>

改正後	改正前
<p>には、当該差額を<u>受け取った</u>分離先企業の株式の取得原価とする。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、<u>連結会計基準</u>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<u>生じる</u>差額は、第 17 項から第 19 項に準じ、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。</p> <p>なお、<u>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。</u></p>	<p>得原価はゼロとする。) し、下回る場合には、当該差額を<u>取得する</u>分離先企業の株式の取得原価とする。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、<u>連結原則</u>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<u>生ずる</u>差額は、第 17 項から第 19 項に準じ、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。</p>
<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>25. 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、分離先企業が関連会社となる場合や関連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) 個別財務諸表上、分離元企業で受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価が移転した事業に係る<u>株主資本相当額</u>を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識（<u>受け取った</u>分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。）し、下回る場合には、当該差額を<u>受け取った</u>分離先企業の株式の取得原価とする。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、持分法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、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<u>生じる</u>差額は、第 20 項から第 22 項に準じ、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。</p>	<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>25. 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、分離先企業が関連会社となる場合や関連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) 個別財務諸表上、分離元企業で受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価が移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識（<u>取得した</u>分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。）し、下回る場合には、当該差額を<u>取得した</u>分離先企業の株式の取得原価とする。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、移転利益は、持分法会計基準第 13 項における未実現損益の消去に準じて処理する。また、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<u>生ずる</u>差額は、第 20 項から第 22 項に準じ、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。</p>

改正後	改正前
<p>開示 注記事項 (事業分離の注記事項)</p> <p>28. <u>事業分離年度において、共通支配下の取引や共同支配企業の形成に該当しない重要な事業分離を行った場合、分離元企業は次の事項を注記する。なお、個々の取引については重要性が乏しいが、事業分離年度における取引全体について重要性がある場合には、(1)及び(2)について、当該取引全体で注記する。また、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同じとなる場合には、個別財務諸表においては、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。</u></p> <p>(1) <u>事業分離の概要</u> 分離先企業の名称、分離した事業の内容、事業分離を行った主な理由、事業分離日及び法的形式を含む<u>取引の概要</u></p> <p>(2) <u>実施した会計処理の概要 (第18項(2)なお書き及び第24項(2)なお書きにより認識された損益の金額を含む。)</u></p> <p>(3) <u>セグメント情報の開示</u>において、当該分離した事業が含まれていた区分の名称</p> <p>(4) 当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額</p> <p>(5) 分離先企業の株式を子会社株式又は関連会社株式として保有すること以外で分離元企業の継続的関与がある<u>にもかかわらず</u>、移転損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。</p> <p>29. <u>(削除)</u></p> <p>(重要な後発事象等の注記事項)</p> <p>30. 分離元企業は、貸借対照表日後に完了した事業分離や貸借対照</p>	<p>開示 注記事項</p> <p>28. <u>分離元企業は、事業分離が共通支配下の取引や共同支配企業の形成に該当しない場合、事業分離年度において、当該事業分離に関する次の事項を注記する。</u> <u>ただし、重要性が乏しい取引については、注記を省略することができるものとし、個々の取引については重要性が乏しいが、事業分離年度における取引全体について重要性がある場合には、(1)及び(2)を注記する。</u></p> <p>(1) 分離先企業の名称、分離した事業の内容、事業分離を行った主な理由、事業分離日及び法的形式を含む<u>事業分離の概要</u></p> <p>(2) 実施した会計処理の概要</p> <p>(3) <u>連結財務諸表における事業の種類別セグメント</u>において、当該分離した事業が含まれていた事業区分の名称</p> <p>(4) 当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額</p> <p>(5) 分離先企業の株式を子会社株式又は関連会社株式として保有すること以外で分離元企業の継続的関与がある<u>ものの</u>、移転損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。</p> <p>29. <u>分離元企業は、事業分離の主要条件が合意されたが貸借対照表日までに事業分離が完了していない場合 (ただし、第30項に該当する場合を除く。)、第28項(1)に準じて注記を行う。</u></p> <p>30. 分離元企業は、貸借対照表日後に完了した事業分離が、重要な</p>

改正後	改正前
<p>表日後に主要条件が合意された事業分離が、重要な後発事象に該当する場合には、<u>第 28 項（ただし、貸借対照表日後に主要条件が合意された事業分離にあつては、(1)及び(3)に限る。）</u>に準じて注記を行う。</p> <p>また、<u>当事業年度中に事業分離の主要条件が合意されたが、貸借対照表日までに事業分離が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当する場合を除く。）</u>についても、<u>第 28 項(1)及び(3)に準じて注記を行う。</u></p>	<p>後発事象に該当する場合、<u>第 28 項に準じて注記を行う。ただし、未確定の事項については注記を要しない。</u></p>
<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>34. 市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合には、<u>受取対価となる財の時価は、企業結合日の株価を基礎にして算定する。</u></p>	<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>34. 市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合には、<u>受取対価となる財の時価は、原則として、企業結合の合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定する。</u></p> <p><u>ただし、企業結合日の株価が合意公表日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該企業結合日の株価を基礎として算定することができる。</u></p>
<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理 関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>36. 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現金等の財産のみと引き換えられた場合、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と引き換えられた被結合企業の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として、交換損益として認識する。</p> <p>(2) 被結合企業の株主の子会社又は他の関連会社を結合企業とする場合、連結財務諸表上、交換損益は、<u>連結会計基準及び持分法会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。</u></p>	<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理 関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>36. 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現金等の財産のみと引き換えられた場合、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と引き換えられた被結合企業の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として、交換損益として認識する。</p> <p>(2) 被結合企業の株主の子会社又は他の関連会社を結合企業とする場合、<u>連結財務諸表上、交換損益は、連結原則及び持分法会計基準第 13 項における未実現損益の消去に準じて処理する。</u></p>

改正後	改正前
<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</p> <p>37. 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、現金等の財産のみと引き換えられた場合、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と引き換えられた被結合企業の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として、交換損益として認識する。</p> <p>(2) 被結合企業の株主の子会社又は関連会社を結合企業とする場合、連結財務諸表上、交換損益は、連結会計基準及び持分法会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。</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</p> <p>37. 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、現金等の財産のみと引き換えられた場合、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価と引き換えられた被結合企業の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として、交換損益として認識する。</p> <p>(2) 被結合企業の株主の子会社又は関連会社を結合企業とする場合、連結財務諸表上、交換損益は、連結原則及び持分法会計基準第13項における未実現損益の消去に準じて処理する。</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>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減少する場合)</p> <p>40. 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、当該被結合企業の株主の持分比率は減少するが、結合後企業が引き続き当該被結合企業の株主の関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、交換損益は認識せず、結合後企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（関連会社株式）に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生じる差額は、次のように処理する。</p> <p>① 被結合企業に対する持分が交換されたとみなされる額</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>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減少する場合)</p> <p>40. 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、当該被結合企業の株主の持分比率は減少するが、結合後企業が引き続き当該被結合企業の株主の関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、交換損益は認識せず、結合後企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（関連会社株式）に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額は、次のように処理する。</p> <p>① 被結合企業に対する持分が交換されたとみなされる額</p>

改正後	改正前
<p>と、これに対応する企業結合直前の結合企業の資本（関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額）との間に生じる差額については、のれん（又は負ののれん）として処理する。</p> <p>② 被結合企業の株式が交換されたとみなされる額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主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。</p> <p>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。</p> <p>41. 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、当該被結合企業の株主の持分比率が減少し、結合後企業が当該被結合企業の株主の関連会社に該当しないこととなる場合（関連会社株式からその他有価証券）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、原則として、交換損益を認識する。結合後企業の株式の取得原価は、当該結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定される。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、これまで関連会社としていた被結合企業の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する。</p>	<p>と、これに対応する企業結合直前の結合企業の資本（関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額）との間に生ずる差額については、<u>投資に含め</u>、のれん又は負ののれんとして処理する。</p> <p>② 被結合企業の株式が交換されたとみなされる額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。</p> <p>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。</p> <p>41. 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、当該被結合企業の株主の持分比率が減少し、結合後企業が当該被結合企業の株主の関連会社に該当しないこととなる場合（関連会社株式からその他有価証券）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、原則として、交換損益を認識する。結合後企業の株式の取得原価は、当該結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定される。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、これまで関連会社としていた被結合企業の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する（<u>持分法会計基準第15項</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</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</p>

改正後	改正前
<p>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、<u>段階取得</u>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、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。</p>	<p>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、<u>追加取得</u>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、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。</p>
<p>受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理 子会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>45. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられ、当該被結合企業の株主（親会社）の持分比率が減少する場合、当該被結合企業の株主（親会社）に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理（第 24 項から第 26 項参照）に準じて行う。</p> <p>なお、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、第 39 項に準じて処理する。また、連結財務諸表上、交換利益は、<u>連結会計基準</u>における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>	<p>受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理 子会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>45. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられ、当該被結合企業の株主（親会社）の持分比率が減少する場合、当該被結合企業の株主（親会社）に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理（第 24 項から第 26 項参照）に準じて行う。</p> <p>なお、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、第 39 項に準じて処理する。また、連結財務諸表上、交換利益は、<u>連結原則</u>における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>
<p>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>46. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられ、当該被結合企業の株主の持分比率は減少するが、結合後企業が引き続き当該被結合企業の株主の関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の</p>	<p>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>46. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられ、当該被結合企業の株主の持分比率は減少するが、結合後企業が引き続き当該被結合企業の株主の関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、被結合企業の株主は次の処理を行う。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の</p>

改正後	改正前
<p>財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価が引き換えられた被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額を上回る場合には、原則として、当該差額を交換利益として認識（<u>受け取った結合企業の株式の取得原価はゼロとする。</u>）し、下回る場合には、当該差額を<u>受け取った結合企業の株式の取得原価とする。</u></p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、交換利益は、持分法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、関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に<u>生じる差額</u>は、第 40 項 (2) に準じ、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。</p> <p>なお、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、第 42 項に準じて処理する。</p> <p>また、結合後企業が子会社や関連会社に該当しないこととなる場合には、第 36 項及び第 41 項に準じて処理する。</p>	<p>財産は、原則として、時価により計上する。この結果、当該時価が引き換えられた被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額を上回る場合には、原則として、当該差額を交換利益として認識（<u>取得した結合企業の株式の取得原価はゼロとする。</u>）し、下回る場合には、当該差額を<u>取得した結合企業の株式の取得原価とする。</u></p> <p>(2) 連結財務諸表上、持分法適用において、交換利益は、持分法会計基準第 13 項における未実現損益の消去に準じて処理する。また、関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に<u>生ずる差額</u>は、第 40 項 (2) に準じ、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。</p> <p>なお、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、第 42 項に準じて処理する。</p> <p>また、結合後企業が子会社や関連会社に該当しないこととなる場合には、第 36 項及び第 41 項に準じて処理する。</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</p> <p>47. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられた場合、被結合企業の株主は、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）に準じて処理する。</p> <p>なお、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</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</p> <p>47. 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、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられた場合、被結合企業の株主は、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）に準じて処理する。</p> <p>なお、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</p>

改正後	改正前
<p>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）、第 44 項に準じて処理する。また、連結財務諸表上、交換損益は、<u>連結会計基準</u>及び持分法会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>	<p>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）、第 44 項に準じて処理する。また、連結財務諸表上、交換損益は、<u>連結原則</u>及び持分法会計基準第 13 項における未実現損益の消去に準じて処理する。</p>
<p>分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理 受取対価が新設会社又は承継会社の株式のみである場合の分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>50. <u>前項</u>（<u>次項</u>の場合を含む。）を適用するにあたっては、被結合企業の株主に係る会計処理における被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に代えて、分割した部分に係る分割会社の株式の適正な帳簿価額を用いる。これは、分割直前の分割会社の株式の適正な帳簿価額のうち、引き換えられたものとみなされる部分を合理的な方法によって按分し算定する。</p>	<p>分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理 受取対価が新設会社又は承継会社の株式のみである場合の分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>50. <u>第 49 項</u>（<u>第 51 項</u>の場合を含む。）を適用するにあたっては、被結合企業の株主に係る会計処理における被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に代えて、分割した部分に係る分割会社の株式の適正な帳簿価額を用いる。これは、分割直前の分割会社の株式の適正な帳簿価額のうち、引き換えられたものとみなされる部分を合理的な方法によって按分し算定する。</p>
<p>開示 注記事項</p> <p>（子会社を結合当事企業とする株主（親会社）の注記事項）</p> <p>54. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、結合当事企業（子会社）の企業結合により、子会社に該当しなくなった場合には、当該企業結合日の属する連結会計年度において、連結財務諸表上、当該企業結合に関する次の事項を注記する。</p> <p>ただし、重要性が乏しい取引については、注記を省略することができるものとし、個々の取引については重要性が乏しいが、連結会計年度における取引全体について重要性がある場合には、(1) 及び(2)を<u>当該取引全体</u>で注記する。</p> <p>(1) <u>子会社が行った企業結合の概要</u> 各結合当事企業の名称、その事業の内容、企業結合を行った主な理由、企業結合日及び法的形式を含む<u>取引の概要</u></p> <p>(2) <u>実施した会計処理の概要</u>（第 44 項に定める段階取得に準じた処理の結果認識された損益の金額を含む。）</p> <p>(3) <u>セグメント情報の開示</u>において、当該結合当事企業が含ま</p>	<p>開示 注記事項</p> <p>54. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、結合当事企業（子会社）の企業結合により、子会社に該当しなくなった場合には、当該企業結合日の属する連結会計年度において、連結財務諸表上、当該企業結合に関する次の事項を注記する。</p> <p>ただし、重要性が乏しい取引については、注記を省略することができるものとし、個々の取引については重要性が乏しいが、連結会計年度における取引全体について重要性がある場合には、(1) 及び(2)を注記する。</p> <p>(1) 各結合当事企業の名称、その事業の内容、企業結合を行った主な理由、企業結合日及び法的形式を含む<u>企業結合の概要</u></p> <p>(2) <u>実施した会計処理の概要</u></p> <p>(3) <u>事業の種類別セグメント</u>において、当該結合当事企業が含まれていた<u>事業区分</u>の名称</p> <p>(4) 当期の連結損益計算書に計上されている結合当事企業に</p>

改正後	改正前
<p>れていた区分の名称</p> <p>(4) 当期の連結損益計算書に計上されている結合当事企業に係る損益の概算額</p> <p>(5) 結合後企業の株式を関連会社株式として保有すること以外で結合当事企業の株主の継続的関与があるにもかかわらず、交換損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。</p> <p>55. <u>(削除)</u></p> <p>(重要な後発事象等の注記事項)</p> <p>56. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、貸借対照表日後に完了した企業結合や貸借対照表日後に主要条件が合意された企業結合が、重要な後発事象に該当する場合には、第 54 項（ただし、貸借対照表日後に主要条件が合意された企業結合にあつては、(1)及び(3)に限る。）に準じて注記を行う。</p> <p>また、当事業年度中に企業結合の主要条件が合意されたが、貸借対照表日までに企業結合が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当する場合を除く。）についても、第 54 項(1)及び(3)に準じて注記を行う。</p>	<p>係る損益の概算額</p> <p>(5) 結合後企業の株式を関連会社株式として保有すること以外で結合当事企業の株主の継続的関与があるものの、交換損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。</p> <p>55. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、<u>企業結合の主要条件が合意されたが、貸借対照表日までに完了していない場合（ただし、第 56 項に該当する場合を除く。）、第 54 項(1)に準じて注記を行う。</u></p> <p>56. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、貸借対照表日後に完了した企業結合が、重要な後発事象に該当する場合には、第 54 項に準じて注記を行う。<u>ただし、未確定の事項については注記を要しない。</u></p>
<p>適用時期等</p> <p>57. <u>平成 17 年公表の本会計基準（以下「平成 17 年会計基準」という。）は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。</u></p> <p>57-2. <u>平成 20 年改正の本会計基準（以下「平成 20 年改正会計基準」という。）は、平成 22 年 4 月 1 日以後実施される事業分離等から適用する。</u></p> <p><u>ただし、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される事業分離等から適用することができる。この場合、</u></p>	<p>適用時期</p> <p>57. 本会計基準は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>企業結合会計基準、連結会計基準、企業会計基準第 23 号『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」及び平成 20 年に改正された持分法会計基準についても適用する。</u></p> <p>57-3. <u>平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。ただし、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。</u></p> <p><u>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会計処理の従前の取扱いは、平成 20 年改正会計基準の適用後においても継続し、平成 20 年改正会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>議 決</p> <p>59-2. <u>平成 20 年改正会計基準は、第 168 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 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。</u></p> <p>(以下 略)</p>	<p>議 決</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>結論の背景 経緯 平成17年会計基準</p> <p>60. 企業会計審議会から、平成15年10月に公表された「<u>企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書</u>」四3.では、企業結合会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係府令を整備するとともに、企業会計基準委員会において適切に措置していくことが適当であるとしていた。このため、当委員会では、具体的な指針等を取りまとめるために、平成15年11月以降、企業結合専門委員会を設置し、審議を行った。</p> <p>61. <u>平成15年10月に公表された「企業結合に係る会計基準」</u>（以下「平成15年企業結合会計基準」という。）では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めていたが、企業再編（組織再編）では、その他に、分離元企業の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理なども検討する必要があった。このため、当委員会では、別途、事業分離専門委員会を設置し審議を行い、それまでの議論を、平成16年4月には「事業分離等に係る会計処理に関する論点の整理」として、また、平成17年1月には「『事業分離等に係る会計基準』の検討状況の整理」としてそれぞれ公表した。その後、これらに対して寄せられたコメントも参考にし、論点として掲げた項目を含め、審議を行い、平成17年7月に、企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（案）」を公表し、広く各界の意見を求めた。当委員会では、当該公開草案に対して寄せられた意見も参考にし、その内容を一部修正して、平成17年会計基準を公表した。</p>	<p>結論の背景 経緯</p> <p>60. 企業会計審議会から、平成15年10月に公表されている<u>企業結合会計意見書</u>四3.では、企業結合会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係府令を整備するとともに、企業会計基準委員会において適切に措置していくことが適当であるとしている。このため、当委員会では、具体的な指針等を取りまとめるために、平成15年11月以降、企業結合専門委員会を設置し、審議を行うこととした。</p> <p>61. 企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。しかし、企業再編（組織再編）では、その他に、分離元企業の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理なども検討する必要がある。このため、当委員会では、別途、事業分離専門委員会を設置し審議を行い、それまでの議論を、平成16年4月には「事業分離等に係る会計処理に関する論点の整理」として、また、平成17年1月には「『事業分離等に係る会計基準』の検討状況の整理」としてそれぞれ公表している。その後、これらに対して寄せられたコメントも参考にし、論点として掲げた項目を含め、審議を行い、平成17年7月に、企業会計基準公開草案第5号「事業分離等に関する会計基準（案）」を公表し、広く各界の意見を求めた。当委員会では、当該公開草案に対して寄せられた意見も参考にし、その内容を一部修正して、<u>本会計基準を公表することとした。</u></p>
<p>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</p>	<p>（新設）</p>

改正後	改正前
<p>共同で公表したい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>用語の定義と範囲 事業分離 62. 事業分離は、会社分割や事業譲渡、現物出資等の形式をとり、分離元企業が、その事業を分離先企業に移転し対価を受け取る。分離元企業から移転された事業と分離先企業（ただし、新設される企業を除く。）とが 1 つの報告単位に統合されることになる場合の事業分離は、企業結合（企業結合会計基準第 5 項）でもある。この場合には、分離先企業は結合企業にあたり、事業分離日と企業結合日とは同じ日となる。</p> <p>なお、複数の取引が 1 つの事業分離又は企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱うことに留意する（この点については、第 4 項及び企業結合会計基準第 5 項を参照のこと）。通常、複数の取引が 1 事業年度内に完了する場合には、一体として取り扱うことが適当であると考えられるが、1 つの事業分離又は企業結合を構成しているかどうかは状況によって異なるため、当初取引時における当事者間の意図や当該取引の目的等を勘案し、実態に応じて判断することとなる。</p>	<p>用語の定義と範囲 事業分離 62. 事業分離は、会社分割や事業譲渡、現物出資等の形式をとり、分離元企業が、その事業を分離先企業に移転し対価を受け取る。分離元企業から移転された事業と分離先企業（ただし、新設される企業を除く。）とが 1 つの報告単位に統合されることになる場合の事業分離は、企業結合（企業結合会計基準 二 1.）でもある。この場合には、分離先企業は結合企業にあたり、事業分離日と企業結合日とは同じ日となる。</p> <p>なお、複数の取引が 1 つの事業分離又は企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱うことに留意する（この点については、第 4 項及び企業結合会計基準 注解（注 1）を参照のこと）。通常、複数の取引が 1 事業年度内に完了する場合には、一体として取り扱うことが適当であると考えられるが、1 つの事業分離又は企業結合を構成しているかどうかは状況によって異なるため、当初取引時における当事者間の意図や当該取引の目的等を勘案し、実態に応じて判断することとなる。</p>
<p>被結合企業の株主 65. 企業結合により被結合企業の株主は、現金等の財産（負債の引受けを含む。）や結合企業の株式を得る。合併や株式交換・株式移</p>	<p>被結合企業の株主 65. 企業結合により被結合企業の株主は、現金等の財産（負債の引受けを含む。）や結合企業の株式を得る（企業結合会計意見書 三</p>

改正後	改正前
<p>転等による企業結合では、被結合企業の株主が保有していた被結合企業の株式は、結合企業の株式と引き換えられることが多い。</p>	<p>2. (2))。合併や株式交換・株式移転等による企業結合では、被結合企業の株主が保有していた被結合企業の株式は、結合企業の株式と引き換えられることが多い。</p>
<p>会計処理の考え方 企業結合会計基準における持分の継続</p> <p>67. 一般的な会計処理においては、企業と外部者との間で財を受払いした場合、企業の支払対価が現金及び現金等価物のときには、購入（新規の投資）の会計処理が行われ、企業の受取対価が現金及び現金等価物のときには、売却（投資の清算）の会計処理が行われる。また、企業と外部者との間で現金及び現金等価物以外の財と財とが受払いされたときには、交換の会計処理が行われる。</p> <p>しかしながら、企業結合においては、企業と外部者との取引ではなく、企業自体が取引の対象となる場合があるため、必ずしも一般的な会計処理のように企業の観点からは判断できず、この場合には、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかを判断せざるを得ない。このため、企業結合会計基準は、結合当事企業に対する総体としての株主の観点から、持分の継続が断たれた側では、いったん投資を清算し、改めて当該資産及び負債に対して投資を行ったと考えられるものとし、持分が継続している側では、これまでの投資がそのまま継続していると考えられるものとしている。</p> <p>68. 企業結合会計基準では、<u>持分プーリング法を廃止することとしたものの、持分の継続か非継続かという概念を用いて企業結合を整理している。</u>すなわち、企業結合には、<u>取得企業の持分は継続しているが被取得企業の持分はその継続が断たれたとみなされる</u>「取得」と、<u>すべての結合当事企業の持分が継続しているとみなされる「持分の結合」という異なる経済的実態を有するものが存在するとし、「取得」に対しては対応する資産及び負債を時価で引き継ぐ方法により、「持分の結合」に対しては対応する資産及び負債を帳簿価額で引き継ぐ方法により会計処理することが考えられ</u></p>	<p>会計処理の考え方 企業結合会計基準における持分の継続</p> <p>67. 一般的な会計処理においては、企業と外部者との間で財を受払いした場合、企業の支払対価が現金及び現金等価物のときには、購入（新規の投資）の会計処理が行われ、企業の受取対価が現金及び現金等価物のときには、売却（投資の清算）の会計処理が行われる。また、企業と外部者との間で現金及び現金等価物以外の財と財とが受払いされたときには、交換の会計処理が行われる。</p> <p>しかしながら、企業結合においては、企業と外部者との取引ではなく、企業自体が取引の対象となる場合があるため、必ずしも一般的な会計処理のように企業の観点からは判断できず、この場合には、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかを判断せざるを得ない。このため、企業結合会計基準は、結合当事企業に対する総体としての株主の観点から、持分の継続が断たれた側では、いったん投資を清算し、改めて当該資産及び負債に対して投資を行ったと考えられるものとし、持分が継続している側では、これまでの投資がそのまま継続していると考えられる（<u>企業結合会計意見書 三 2. (1)</u>）ものとしている。</p> <p>68. このように、<u>企業結合会計基準では、持分の継続か非継続かという概念を用いて、企業結合には「取得」と「持分の結合」という異なる経済的実態を有するものが存在すると考え、「取得」に対してはパーチェス法により、「持分の結合」に対しては持分プーリング法により会計処理することとされている</u>（<u>企業結合会計基準 三 1. (1)、2. 及び 3.</u>）。これらは、一般的な会計処理に照らせば、次のように考えられる（この点については、<u>企業結合会計意見書 三 2. (1)</u>を参照のこと）。</p> <p>(1) 「取得」と判定された場合に用いられる<u>パーチェス法は、購</u></p>

改正後	改正前
<p>る（企業結合会計基準第 75 項）。これらは、一般的な会計処理に照らせば、次のように考えられる（この点については、企業結合会計基準第 74 項を参照のこと）。</p> <p>(1) 「取得」と判定された場合に用いられる方法は、購入（新規の投資）の会計処理に該当する。また、企業の損益計算の観点からいえば、企業結合時点での資産及び負債の時価を新たな投資原価とし、そのような投資原価を超えて回収できれば、その超過額が企業にとっての利益となる。</p> <p>(2) 「持分の結合」と判定された場合に用いられる方法は、ある種の新規の非貨幣財同士の交換の会計処理に該当する。また、企業の損益計算の観点からいえば、投資の清算と再投資は行われていないのであるから、結合後企業にとっては企業結合直前の帳簿価額がそのまま投資原価となり、この投資原価を超えて回収できれば、その超過額が企業にとっての利益となる。</p>	<p>入（新規の投資）の会計処理に該当する。また、企業の損益計算の観点からいえば、企業結合時点での資産及び負債の時価を新たな投資原価とし、そのような投資原価を超えて回収できれば、その超過額が企業にとっての利益となる。</p> <p>(2) 「持分の結合」と判定された場合に用いられる持分プーリング法は、ある種の新規の非貨幣財同士の交換の会計処理に該当する。また、企業の損益計算の観点からいえば、投資の清算と再投資は行われていないのであるから、結合後企業にとっては企業結合直前の帳簿価額がそのまま投資原価となり、この投資原価を超えて回収できれば、その超過額が企業にとっての利益となる。</p>
<p>持分の継続と分離元企業の会計処理及び結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方</p> <p>69. 企業結合会計基準において示されている「持分の継続・非継続」という考え方は、企業結合の会計処理に固有のものではなく、むしろ一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算とも整合した概念であり、実現概念に通ずる考え方（第 71 項参照）である（企業結合会計基準第 67 項及び第 68 項）。すなわち、第 67 項で示されたように、企業結合には、企業自身が取引の対象となる場合があり、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかを判断せざるを得ないときがあるため、その特徴を踏まえ、企業結合の会計処理を、結合当事企業にとって一般的な会計処理と整合することができるように考えられたのが「持分の継続・非継続」という概念である。このため、企業結合における結合企業の会計処理のみならず、分離元企業や結合当事企業の株主も合わせた組織再編の会計処理を、同じ考え方に沿って統一的に行うことが考えられる。</p>	<p>持分の継続と分離元企業の会計処理及び結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方</p> <p>69. 企業結合会計意見書において、企業結合の会計処理に用いられている「持分の継続・非継続」という考え方は、企業結合の会計処理に固有のものではなく、むしろ一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算とも整合した概念であり、実現概念に通ずる考え方（第 71 項参照）である（企業結合会計意見書 三 1.）。すなわち、第 67 項で示されたように、企業結合には、企業自身が取引の対象となる場合があり、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかを判断せざるを得ないときがあるため、その特徴を踏まえ、企業結合の会計処理を、結合当事企業にとって一般的な会計処理と整合することができるように考えられたのが「持分の継続・非継続」という概念である。このため、企業結合における結合企業の会計処理のみならず、分離元企業や結合当事企業の株主もあわせた企業再編（組織再編）の会計処理を、同じ考え方に沿って統一的に行うことが考えられる。</p>

改正後	改正前
<p>72. 企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業（分離先企業）を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。結合企業（分離先企業）が、移転する事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額を引き継ぐ場合、原則として、分離元企業が対価として受け取る分離先企業の株式等の取得原価は、当該適正な帳簿価額となるため、移転損益は生じないと考えられる。</p> <p>一方、結合企業（分離先企業）が、取引時点の取得の対価となる財の時価をもって取得原価とする場合でも、必ずしも、分離元企業が対価として受け取る分離先企業の株式等の取得原価をその時価とし、移転損益を認識することとは限らない。これは、一般的な売買又は交換取引においても、例えば、売却代金の回収リスクが相当程度ある場合や売却後に重要な継続的関与がある場合のように、資産の譲受者が新規の購入として取得の対価となる財の時価をもって取得原価とする場合でも、それによって必ず資産の譲渡者が投資の清算として実現損益を認識するとは限らないことにも見られるものである。また、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかの観点から、企業結合が取得又は持分の結合と判定されたことをもって、結合当事企業の個々の株主に係る会計処理が必ずしも決まるわけではない。これらは、各企業の会計処理が、取引の相手企業の会計処理と常に対称となるわけではなく、個々の企業の判断によって行われていることから<u>生じるもの</u>と考えられる。</p> <p>このため、本会計基準では、結合企業（分離先企業）において<u>企業結合会計基準に従いパーチェス法により会計処理するとき</u>であっても、必ずしも分離元企業が移転損益を認識するわけではなく、また、結合当事企業の株主が交換損益を認識するわけではないという考え方に立っている。</p>	<p>72. 企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業（分離先企業）を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。結合企業（分離先企業）が、移転する事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額を引き継ぐ場合（<u>例えば、持分の結合と判定された企業結合の場合</u>）、原則として、分離元企業が対価として受け取る分離先企業の株式等の取得原価は、当該適正な帳簿価額となるため、移転損益は生じないと考えられる。</p> <p>一方、結合企業（分離先企業）が、取引時点の取得の対価となる財の時価をもって取得原価とする場合（<u>取得と判定された企業結合の場合</u>）でも、必ずしも、分離元企業が対価として受け取る分離先企業の株式等の取得原価をその時価とし、移転損益を認識することとは限らない。これは、一般的な売買又は交換取引においても、例えば、売却代金の回収リスクが相当程度ある場合や売却後に重要な継続的関与がある場合のように、資産の譲受者が新規の購入として取得の対価となる財の時価をもって取得原価とする場合でも、それによって必ず資産の譲渡者が投資の清算として実現損益を認識するとは限らないことにも見られるものである。また、総体としての株主にとっての投資が継続しているかどうかの観点から、企業結合が取得又は持分の結合と判定されたことをもって、結合当事企業の個々の株主に係る会計処理が必ずしも決まるわけではない。これらは、各企業の会計処理が、取引の相手企業の会計処理と常に対称となるわけではなく、個々の企業の判断によって行われていることから<u>生ずるもの</u>と考えられる。</p> <p>このため、本会計基準では、結合企業（分離先企業）において<u>取得と判定された企業結合（パーチェス法により会計処理する場合）</u>であっても、必ずしも分離元企業が移転損益を認識するわけではなく、また、結合当事企業の株主が交換損益を認識するわけではないという考え方に立っている。</p>

改正後	改正前
<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 移転損益を認識するかどうかについて</p> <p>75. 投資が継続しているとみるか清算されたとみるかを判断するためには、具体的に明確な事実として観察することが可能な要件を定める必要がある。平成15年企業結合会計基準では、企業結合における「持分の継続」を「対価の種類」と「支配」という2つの観点から判断することとしていたため、事業分離においても、これらを要件としてはどうかという意見がある。</p> <p>しかしながら、事業分離の場合には、移転損益が認識されるかどうか論点となるため、一般的な購入、売却や交換の会計処理と同様に、企業結合と事業分離の会計処理における観察可能な具体的要件が必ずしも同じになるとは限らない。</p> <p>本会計基準では、企業結合会計基準と同様に、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念に基づいて、事業分離の会計処理を考えるものの、観察可能な具体的要件については、他の会計基準の考え方との整合性を踏まえると、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」は該当するが、「支配」については必ずしも該当しないものと考えている。</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 移転損益を認識するかどうかについて</p> <p>75. 投資が継続しているとみるか清算されたとみるかを判断するためには、具体的に明確な事実として観察することが可能な要件を定める必要がある。企業結合会計基準では、企業結合における「持分の継続」を「対価の種類」と「支配」という操作可能な2つの観点から判断することとしている（<u>企業結合会計意見書 三 2. (1)</u>）ため、事業分離においても、これらを要件としてはどうかという意見がある。</p> <p>しかしながら、事業分離の場合には、移転損益が認識されるかどうか論点となるため、一般的な購入、売却や交換の会計処理と同様に、企業結合と事業分離の会計処理における観察可能な具体的要件が必ずしも同じになるとは限らない。</p> <p>本会計基準では、企業結合会計基準と同様に、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念に基づいて、事業分離の会計処理を考えるものの、観察可能な具体的要件については、他の会計基準の考え方との整合性を踏まえると、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」は該当するが、「支配」については必ずしも該当しないため、<u>企業結合会計基準と同じものとはならない</u>と考えている。</p>
<p>分離元企業において移転損益を認識する場合の時価</p> <p>80. 分離元企業において、移転した事業に関する投資が清算されたと考えられる場合、通常、事業分離日において移転損益を認識する。この際、受取対価の金額の算定は、一般的な交換取引における考え方と同様に、その交換のために引き渡された財の時価と<u>受け入れた財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価</u>で測定される（<u>企業結合会計基準第84項</u>）。</p> <p>81. 移転損益は事業分離日に認識するとしても、いつの時点の時価で測定すべきか、すなわち、売却価額といえる移転する事業の時</p>	<p>分離元企業において移転損益を認識する場合の時価</p> <p>80. 分離元企業において、移転した事業に関する投資が清算されたと考えられる場合、通常、事業分離日において移転損益を認識する。この際、受取対価の金額の算定は、一般的な交換取引における考え方と同様に、その交換のために引き渡された財の時価と<u>取得した財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価</u>で測定される（<u>企業結合会計意見書 三 3. (2) ①</u>）。</p> <p>81. 移転損益は事業分離日に認識するとしても、いつの時点の時価で測定すべきか、すなわち、売却価額といえる移転する事業の時</p>

改正後	改正前
<p>価又は受取対価となる財の時価は、事業分離の合意公表日（事業分離の主要条件が合意され公表された時点）の時価で測定されるべきか、事業分離日の時価で測定されるべきかという論点がある。特に、分離元企業が対価として分離先企業の株式を受け取る場合においては、主要な交換条件が合意されて公表された時点での株価を用いるべきか、事業分離日の株価を用いるべきかが論点となる。</p> <p><u>この点につき、平成17年会計基準では、市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、原則として、事業分離の合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎に算定することとされていた。しかしながら、平成20年改正会計基準では、企業結合会計基準第86項で示されているとおり、株式以外の財産を引き渡した場合の測定日と株式を交付した場合の測定日が異なるのは整合的でないとする見方があることや、主要条件が合意され公表された時点では未だ取得原価は確定していないとも考えられるといった意見もあることを踏まえつつ、企業結合会計基準において国際的なコンバージェンスを図るべく見直しが行われたことから、受取対価となる市場価格のある分離先企業の株式の時価は、事業分離日の時価に基づいて算定するものとした（第13項参照）。</u></p>	<p>価又は受取対価となる財の時価は、事業分離の合意公表日（事業分離の主要条件が合意され公表された時点）の時価で測定されるべきか、事業分離日の時価で測定されるべきかという論点がある。特に、分離元企業が対価として分離先企業の株式を受け取る場合においては、主要な交換条件が合意されて公表された時点での株価を用いるべきか、事業分離日の株価を用いるべきかが論点となる。</p> <p><u>この点については、企業結合会計基準において示されている考え方（企業結合会計意見書 三 3. (2) ③）と同様に、結合当事企業は、お互いの本来の事業価値等を適切に反映した結果として、企業結合の主要条件の合意に至っているのが通常であり、また、そのような合意内容が公表された後の受取対価の時価変動には、分離元企業が分離先企業に移転する事業の本来の価値とは必ずしも関係しない影響が混在している可能性もあることから、受取対価となる市場価格のある分離先企業の株式の時価は、原則として、事業分離の合意公表日の時価に基づいて算定する。</u></p>
<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の分離元企業の会計処理</p> <p>83. 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を分離先企業とする場合には、共通支配下の取引又はそれに準ずる取引となり、親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引と考え、個別財務諸表の作成にあたっては、基本的には、企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の帳簿価額により計上することとなる（<u>企業結合会計基準第119項</u>）。したがって、共通支配下の取引又はこれに準ずる取引</p>	<p>受取対価が現金等の財産のみである場合の分離元企業の会計処理</p> <p>83. 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を分離先企業とする場合には、共通支配下の取引又はそれに準ずる取引となり、親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引と考え、個別財務諸表の作成にあたっては、基本的には、企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の帳簿価額により計上すること（<u>企業結合会計意見書 三 5. (1)</u>）となる。したがって、共通支配下の取引又はこれに準ずる</p>

改正後	改正前
<p>のうち、分離先企業の株式を受取対価とする場合には原則として移転損益を認識しないものの、現金等の財産を受取対価とする場合において、分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転した事業に係る株主資本相当額と異なるときには、当該差額を移転損益として認識せざるをえないこととなる（第14項(1)参照）。</p> <p>移転した事業と明らかに異なる現金等の財産のみを受取対価とし、関連会社へ事業分離する場合には、共通支配下の取引には該当しないため、子会社や関連会社以外へ事業分離する場合（第16項参照）と同様に、分離元企業で受け取った現金等の財産は、原則として、時価で計上することが適当と考えられる。この結果、当該時価と移転した事業に係る株主資本相当額との差額は、分離元企業の個別財務諸表上、原則として、移転損益として認識する（第15項(1)参照）。</p> <p>84. 分離元企業の連結財務諸表上、子会社や関連会社を分離先企業として行った事業分離により認識された移転損益を内部取引として消去するにあたっては、<u>連結会計基準</u>及び持分法会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する（第14項(2)及び第15項(2)参照）。この場合、分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するために生じた減損損失などの損益は、消去される内部取引に該当しないことに留意する。</p>	<p>取引のうち、分離先企業の株式を受取対価とする場合には移転損益を認識しないものの、現金等の財産を受取対価とする場合において、分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>と異なるときには、当該差額を移転損益として認識せざるをえないこととなる（第14項(1)参照）。</p> <p>移転した事業と明らかに異なる現金等の財産のみを受取対価とし、関連会社へ事業分離する場合には、共通支配下の取引には該当しないため、子会社や関連会社以外へ事業分離する場合（第16項参照）と同様に、分離元企業で受け取った現金等の財産は、原則として、時価で計上することが適当と考えられる。この結果、当該時価と移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>との差額は、分離元企業の個別財務諸表上、原則として、移転損益として認識する（第15項(1)参照）。</p> <p>84. 分離元企業の連結財務諸表上、子会社や関連会社を分離先企業として行った事業分離により認識された移転損益を内部取引として消去するにあたっては、<u>連結原則</u>及び持分法会計基準第13項における未実現損益の消去に準じて処理する（第14項(2)及び第15項(2)参照）。この場合、分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するために生じた減損損失などの損益は、消去される内部取引に該当しないことに留意する。</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</p> <p>86. 分離元企業が分離先企業の株式を受け取る結果、持分比率等により、分離先企業は、分離元企業の子会社や関連会社となる場合がある。このため、本会計基準では、分離元企業の会計処理について、<u>企業結合会計基準</u>や<u>連結会計基準</u>による定めとの関係から、個別財務諸表上の取扱いと連結財務諸表上の取扱いをそれぞれ定めている。</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</p> <p>86. 分離元企業が分離先企業の株式を受け取る結果、持分比率等により、分離先企業は、分離元企業の子会社や関連会社となる場合がある。このため、本会計基準では、分離元企業の会計処理について、<u>企業結合会計基準</u>や<u>連結原則</u>による定めとの関係から、個別財務諸表上の取扱いと連結財務諸表上の取扱いをそれぞれ定めている。</p>

改正後	改正前
<p>分離先企業が子会社となる場合 (移転損益を認識するかどうかについて)</p> <p>87. 分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、経済実態として、分離元企業における当該事業に関する投資がそのまま継続していると考えられる。したがって、当該取引において、移転損益は認識されず、当該分離元企業が受け取っ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17項(1)参照)。このような考え方は、次のように、企業結合会計基準においても、具体的に示されている。</p> <p>(1) 新設分割による子会社の設立(企業結合会計基準第118項) (2) 現物出資又は吸収分割による子会社化の形式をとる企業結合(企業結合会計基準第114項)</p>	<p>分離先企業が子会社となる場合 (移転損益を認識するかどうかについて)</p> <p>87. 分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、経済実態として、分離元企業における当該事業に関する投資がそのまま継続していると考えられる。したがって、当該取引において、移転損益は認識されず、当該分離元企業が受け取っ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<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>に基づいて算定する(第17項(1)参照)。このような考え方は、次のように、企業結合会計基準においても、具体的に示されている。</p> <p>(1) 新設分割による子会社の設立(企業結合会計意見書 三.5.) (2) 現物出資又は吸収分割による子会社化の形式をとる企業結合(企業結合会計意見書 三.3.(6)及び企業結合会計基準 三.2.(6)④)</p>
<p>(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>88. このように、分離先企業が子会社となる場合、親会社となる分離元企業において移転損益は認識されないが、分離元企業の連結財務諸表上、移転した事業に係る株主資本相当額と分離先企業に対する分離元企業(親会社)の持分との間に差額が生じる場合がある。</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) 事業分離によって分離先企業が新たな子会社となるため、企業結合時(支配獲得時)に生じたのれん(又は負ののれん)を構成するものとして取り扱う見方 (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、増加した少数株主持分の額を取得原価とすることとなるが、</p>	<p>(分離元企業の連結財務諸表上において生ずる差額について)</p> <p>88. このように、分離先企業が子会社となる場合、親会社となる分離元企業において移転損益は認識されないが、分離元企業の連結財務諸表上、移転した事業に係る<u>資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額とこれに対応する分離元企業(親会社)の持分との間に差額が生ずる</u>場合がある。</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) 事業分離によって分離先企業が新たな子会社となるため、企業結合時(支配獲得時)に生じたのれん(又は負ののれん)を構成するものとして取り扱う見方 (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ず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、増加した少数株主持分の額を取得原価とすることとなるが、</p>

改正後	改正前
<p>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、<u>連結会計基準</u>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<u>生じる</u>親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う<u>見方</u>（<u>連結会計基準第30項</u>）によっている。</p> <p>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<u>株主資本相当額</u>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<u>生じる</u>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>連結会計基準</u>では、持分変動差額は、原則として、損益として処理する（<u>連結会計基準第30項</u>）とされている。これは、<u>連結財務諸表</u>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（<u>連結会計基準第67項</u>）。</p>	<p>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取得し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の<u>定義を満たしていない</u>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、<u>連結原則</u>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<u>生ずる</u>親会社持分の増減額（持分変動差額）として取り扱う（<u>連結原則 第四五3</u>）<u>見方</u>によっている。</p> <p>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<u>適正な帳簿価額による純資産額</u>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<u>生ずる</u>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>連結原則</u>では、持分変動差額は、原則として、損益として処理する（<u>連結原則 第四五3</u>）とされている。これは、「<u>連結財務諸表</u>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から、親会社の増減資によらないこのような差額は、<u>連結剰余金</u>を</p>

改正後	改正前
<p>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、<u>利益剰余金に直接加減することができる</u>」(連結会計基準第67項)とされている。</p> <p>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、<u>当期の損益とはしない</u>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<u>当期の損益とはしない</u>場合、その後、子会社への投資が清算されたとみる際には、当該差額を<u>そのときの損益に含める</u>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。</p> <p>これらを再検討することは、<u>連結会計基準</u>を大幅に見直すこととなるため、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<u>連結会計基準</u>に従い会計処理するものとした。</p> <p>91. <u>(削除)</u></p>	<p>構成することになる。」(「<u>連結財務諸表制度の見直しに関する意見書</u>」(以下「<u>連結意見書</u>」という。)第二部 二 5(2)③)と考えられていることによる。</p> <p>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、<u>連結剰余金に直接加減することができる</u>こととする。」(連結意見書 第二部 二 5(2)③)とされている。</p> <p>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、<u>連結財務諸表上の利益剰余金に直接加減</u>する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<u>利益剰余金に直接加減</u>する場合、その後、子会社への投資が清算されたとみる際には、当該差額を損益に含める処理(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。</p> <p>これらを再検討することは、<u>連結原則</u>を大幅に見直すこととなるため、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<u>連結原則</u>に従い会計処理するものとした。</p> <p>91. <u>企業結合会計基準では、共同支配企業の形成の場合、持分プーリング法に準じた処理方法を適用することとし、また、共同支配企業を共同で支配する企業(投資企業)が、当該共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合には、当該共同支配企業に関する投資の取得原価(移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。)</u>と、<u>共同支配企業の資本のうち投資企業の持分比率に対応する部分との差額は処理しない</u>(企業結合会計意見書 三 4.(7)及び企業結合会計</p>

改正後	改正前
	<p>基準 三 3. (7)) としている。</p> <p>この会計処理と分離先企業が子会社となる場合における会計処理（第 17 項(2)参照）とは異なるが、共同支配企業の形成では、例外的に、連結原則と異なる会計処理として差額は処理しないこととしているものと考えられる。</p>
<p>（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る場合であって、事業分離により分離先企業が子会社となるときの当該保有していた株式の取扱いについて）</p> <p>91-2. 分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を保有している場合、平成 17 年会計基準では、当該株式がその他有価証券と関連会社株式のいずれのときにおいても、事業分離前の帳簿価額が、分離先企業に対して投資したとみなされる額を構成するものとされていた。平成 20 年改正会計基準では、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については平成 17 年会計基準と同様であるものの、支配の獲得が複数の取引により達成された場合（段階取得）の被取得企業の連結財務諸表における取得原価は、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価で算定し、当該支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は損益として処理するものとした企業結合会計基準（企業結合会計基準第 25 項）と平仄を合わせるため、事業分離前にその他有価証券又は関連会社株式として保有していた分離先企業の株式は、連結財務諸表上、事業分離日における時価をもって分離先企業に対して投資したとみなされる額を構成するものとし、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ものとした（第 18 項(2)及び第 24 項(2)参照）。</p>	<p>（新 設）</p>
<p>（分離元企業の連結財務諸表上において取得が複数の取引により達成された場合のパーチェス法の適用について）</p> <p>92. 取得又は支配が複数の取引により達成された場合、平成 15 年企業結合会計基準におけるパーチェス法の適用は、「連結財務諸表原</p>	<p>（分離元企業の連結財務諸表上において取得が複数の取引により達成された場合のパーチェス法の適用について）</p> <p>92. 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又は関連会社株式としているが、分離先企業の株式のみを受</p>

改正後	改正前
<p>則」における全面時価評価法の適用と整合的ではあるが、部分時価評価法の適用とは整合的ではないことから、これらとの関係をどのように考えるかという論点があった。これについて平成17年会計基準では、部分時価評価法か全面時価評価法かという子会社の資産及び負債の評価方法は、現金による取得を前提とした連結財務諸表上の会計処理の原則及び手続であり、それ以外による取得については企業結合会計基準によるものと解していた。</p> <p>平成20年に公表された連結会計基準では、全面時価評価法のみとされたため、今後は、この点に関する連結会計基準との整合性についての論点はないこととなる。</p>	<p>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のように、取得又は支配が複数の取引により達成された場合、企業結合会計基準におけるパーチェス法の適用(企業結合会計基準 三 2.)は、連結原則における全面時価評価法(連結原則 第四 二 1(2))の適用と整合的ではあるが、部分時価評価法(連結原則 第四 二 1(1))の適用とは整合的ではない。</p> <p>しかしながら、企業結合会計意見書 三 1.では、一般的には連結原則にいう他の会社の支配の獲得も企業結合に含まれるが、連結原則に会計処理に関する定めがあるものについては、企業結合会計基準の対象取引から除くこととしたとされていることから、部分時価評価法か全面時価評価法かという子会社の資産及び負債の評価方法(連結原則 第四 二 1 及び第七 3(3))は、現金による取得を前提とした連結財務諸表上の会計処理の原則及び手続であり、それ以外による取得については企業結合会計基準によるものと解される。このため、本会計基準ではこの点を明確にした(第18項(2)なお書き参照)。</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少数株主との取引(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</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少数株主との取引(企業結合会計意見書 三 5. (2))に準じて処理することが考えられる。</p> <p>この場合には、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(企業結合会計基準 三 4. (2)①)ため、この金額と移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産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</p>

改正後	改正前
<p>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のであり、企業結合会計基準における少数株主との取引（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、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（第19項(2)①参照）。</p> <p>また、それ以外の部分は、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（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. 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</p>	<p>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資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産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）との間に生ずる差額は、子会社株式の追加取得から生ずるものであり、企業結合会計基準における少数株主との取引（企業結合会計基準三4.(2)②）に該当するものである。したがって、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（第19項(2)①参照）。</p> <p>また、それ以外の部分は、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ずる持分変動差額として取り扱う（第19項(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. 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、事業分離により生ず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</p>

改正後	改正前
<p>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（第19項(2)また書き参照）。</p> <p>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<u>下</u>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。</p>	<p>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（第19項(2)また書き参照）。</p> <p>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<u>場合</u>には、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。</p>
<p>分離先企業が関連会社となる場合 （移転損益を認識するかどうかについて）</p> <p>98. これに対し、本会計基準では、次のような理由から、投資の継続に該当するという見方によっている（第20項(1)参照）。</p> <p>(1) 関連会社株式は、関連会社への影響力の行使を目的として保有することから、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うこととされている（金融商品会計基準第74項）。これを踏まえれば、事業分離により、移転された事業に対する支配は失われているが、関連会社への影響力の行使を通じて、子会社と同様に、移転された事業に関する事業投資を引き続き行っているとみることができることから、当該事業に関する投資が継続していると考えられることとなる。</p> <p>(2) 事業分離により分離先企業が子会社となる場合と関連会社となる場合には、分離元企業の事業の一部と分離先企業の事業の一部が引き換えられる程度が、基本的に過半になるか否かに違いがある。いずれの場合も投資のリスクは変質しているものの、過半になるか否かという程度によって、事前に想定されていた当該投資の成果がリスクから解放され、期待に対応する事実が生じたと言える積極的な理由はない。また、移転された事業に対する分離元企業の支配（事業の財務及び</p>	<p>分離先企業が関連会社となる場合 （移転損益を認識するかどうかについて）</p> <p>98. これに対し、本会計基準では、次のような理由から、投資の継続に該当するという見方によっている（第20項(1)参照）。</p> <p>(1) 関連会社株式は、関連会社への影響力の行使を目的として保有することから、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うこととされている（金融商品会計基準第74項）。これを踏まえれば、事業分離により、移転された事業に対する支配は失われているが、関連会社への影響力の行使を通じて、子会社と同様に、移転された事業に関する事業投資を引き続き行っているとみることができることから、当該事業に関する投資が継続していると考えられることとなる。</p> <p>(2) 事業分離により分離先企業が子会社となる場合と関連会社となる場合には、分離元企業の事業の一部と分離先企業の事業の一部が引き換えられる程度が、基本的に過半になるか否かに違いがある。いずれの場合も投資のリスクは変質しているものの、過半になるか否かという程度によって、事前に想定されていた当該投資の成果がリスクから解放され、期待に対応する事実が生じたと言える積極的な理由はない。また、移転された事業に対する分離元企業の支配（事業の財務及び</p>

改正後	改正前
<p>経営方針を左右する能力) が失われることをもって投資の清算と考えることは、事前の期待が支配自体にあった場合には該当するが、移転された事業の活動から便益を享受することが事前の期待であれば、支配の有無は投資の清算を考える際の絶対的な要件とは言えない。</p> <p>むしろ、現行の会計基準等における考え方からは、事業分離により子会社株式を保有する場合と同様に関連会社株式の保有によっても、その投資の性質は変わらないものとみて、移転された事業に関する投資が継続していると考えの方が適当と考えられる。</p> <p>(3) 分離先企業において取得のときに分離元企業において売却と解することは理解しやすいが、もともと分離先企業の取扱いにより分離元企業の会計処理が必ずしも決まる必要はない。</p> <p>(4) 企業結合会計基準では、共通支配下の取引を定めているが、これと矛盾した考え方でない限り、企業結合会計基準が他の取扱いを妨げているわけではないため、<u>前項(4)</u>のような指摘はあたらない。</p> <p>99. 事業分離により分離先企業が新たに関連会社となる場合における分離元企業の会計処理は、現行の会計基準等における考え方を踏まえれば、事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合と同様に、移転された事業に関する投資が継続しているとみることが適当と考えられる。</p> <p>すなわち、金融商品会計基準において、関連会社株式は、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うことが適当であるため、取得原価をもって貸借対照表価額とすること、<u>連結会計基準</u>や持分法会計基準等において、持分法は、一行連結といわれるように、その当期純利益及び純資産に与える影響は同一であり、連結（完全連結）のいわば簡便的な会計処理であるととらえられていることから、事業分離において、分離先企</p>	<p>経営方針を左右する能力) が失われることをもって投資の清算と考えることは、事前の期待が支配自体にあった場合には該当するが、移転された事業の活動から便益を享受することが事前の期待であれば、支配の有無は投資の清算を考える際の絶対的な要件とは言えない。</p> <p>むしろ、現行の会計基準等における考え方からは、事業分離により子会社株式を保有する場合と同様に関連会社株式の保有によっても、その投資の性質は変わらないものとみて、移転された事業に関する投資が継続していると考えの方が適当と考えられる。</p> <p>(3) 分離先企業において取得のときに分離元企業において売却と解することは理解しやすいが、もともと分離先企業の取扱いにより分離元企業の会計処理が必ずしも決まる必要はない。</p> <p>(4) 企業結合会計基準では、共通支配下の取引を定めているが、これと矛盾した考え方でない限り、企業結合会計基準が他の取扱いを妨げているわけではないため、<u>第 97 項(4)</u>のような指摘はあたらない。</p> <p>99. 事業分離により分離先企業が新たに関連会社となる場合における分離元企業の会計処理は、現行の会計基準等における考え方を踏まえれば、事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合と同様に、移転された事業に関する投資が継続しているとみることが適当と考えられる。</p> <p>すなわち、<u>現行の金融商品会計基準</u>において、関連会社株式は、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うことが適当であるため、取得原価をもって貸借対照表価額とすること、<u>現行の連結原則</u>や持分法会計基準等において、持分法は、一行連結といわれるように、その当期純利益及び純資産に与える影響は同一であり、連結（完全連結）のいわば簡便的な会計処理であるととらえられていることから、事業分離において、分</p>

改正後	改正前
<p>業が新たに関連会社となる場合には、子会社となる場合と同様に、投資は継続しているとみる考え方が整合的である。</p>	<p>離先企業が新たに関連会社となる場合には、子会社となる場合と同様に、投資は継続しているとみる考え方が整合的である。</p>
<p>(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、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。）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>102. <u>(削 除)</u></p> <p>103. <u>(削 除)</u></p>	<p>(分離元企業の連結財務諸表上において生ずる差額について)</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ずる差額については、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、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。）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>102. <u>前項の会計処理と、企業結合会計基準における共同支配企業の形成における会計処理とは異なる。共同支配企業の形成の場合には、共同支配企業を共同で支配する企業は、連結原則と異なる会計処理として、当該差額は処理しないこととしているが、それは例外的処理として、企業結合会計基準において特段の定めがなされているものと考えられる（第91項参照）。</u></p> <p>103. <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に、分離元企業の連結財務諸表上、共同支配企業の形成以外の企業結合であるが持分の結合と判定されたときには、当該関連会社に関する投資の取得原価（移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定す</u></p>

改正後	改正前
	<p>る。)と、関連会社の資本のうち分離元企業の持分比率に対応する部分との差額については、共同支配企業の形成と同様に、当該差額は処理しないこととするという考え方がある。</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企業結合が持分の結合と判定された場合には、共同支配企業の形成に該当しないため、企業結合会計基準に基づき共同支配企業の形成とせず、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の会計処理を行うこととなる（第20項(2)参照）。</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>105. 事業分離の受取対価が分離先企業の株式のみであり、分離先企業の株式が子会社株式となるときには、移転損益が認識されない。しかし、分離先企業が子会社となる場合において、受取対価に現金等の財産を一部含む場合に移転損益を認識するかどうかについては、一般的な売却や交換の会計処理と同様に、次のような考え方がある。</p> <p>(1) 投資が継続しているとみるためには、受取対価のすべてが、原則として、分離先企業の株式であることが要件となるという考え方（したがって、受取対価に現金等の財産が含まれている場合には、原則として、移転損益が認識されることになる。）（次項参照）</p> <p>(2) 投資が継続しているとみるためには、受取対価に含まれる現金等の財産が一定の割合以下であることが要件となるという考え方（したがって、受取対価のうち現金等の財産が一定の割合を超える場合には、移転損益が認識されることになる。）（第107項参照）</p> <p>(3) 投資が継続しているかどうかは、受取対価の種類ごとに区別して判断するという考え方（したがって、受取対価のうち、分離先企業の株式に対応する部分は移転損益が認識されず、</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>105. 事業分離の受取対価が分離先企業の株式のみであり、分離先企業の株式が子会社株式となるときには、移転損益が認識されない。しかし、分離先企業が子会社となる場合において、受取対価に現金等の財産を一部含む場合に移転損益を認識するかどうかについては、一般的な売却や交換の会計処理と同様に、次のような考え方がある。</p> <p>(1) 投資が継続しているとみるためには、受取対価のすべてが、原則として、分離先企業の株式であることが要件となるという考え方（したがって、受取対価に現金等の財産が含まれている場合には、原則として、移転損益が認識されることになる。）（第106項参照）</p> <p>(2) 投資が継続しているとみるためには、受取対価に含まれる現金等の財産が一定の割合以下であることが要件となるという考え方（したがって、受取対価のうち現金等の財産が一定の割合を超える場合には、移転損益が認識されることになる。）（第107項参照）</p> <p>(3) 投資が継続しているかどうかは、受取対価の種類ごとに区別して判断するという考え方（したがって、受取対価のうち、分離先企業の株式に対応する部分は移転損益が認識されず、</p>

改正後	改正前
<p>受取対価が現金等の財産に対応する部分は移転損益が認識されることになる。) (第 108 項参照)</p> <p>106. <u>平成 15 年企業結合会計基準</u>では、持分の結合と判定されるための要件として、対価の種類観点からは、企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であることとしていた。この点を考慮すると、分離元企業において投資が継続しているとみるためには、<u>前項(1)</u>のように、受取対価のすべてが分離先企業の議決権のある株式であることが要件となるという考え方が整合的である。</p>	<p>受取対価が現金等の財産に対応する部分は移転損益が認識されることになる。) (第 108 項参照)</p> <p>106. 企業結合会計基準では、持分の結合と判定されるための要件として、対価の種類観点からは、企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であることとしている (<u>企業結合会計基準 三 1. (1)①</u>)。この点を考慮すると、分離元企業において投資が継続しているとみるためには、<u>第 105 項(1)</u>のように、受取対価のすべてが分離先企業の議決権のある株式であることが要件となるという考え方が整合的である。</p>
<p>108. 第 105 項(1)や(2)は、受取対価に現金等の財産が、少しでも含まれているか一定割合以上含まれているかという違いはあるが、投資の清算とみる場合には一括して移転損益を認識し、投資の継続とみる場合には移転損益をまったく認識しないという点では共通である。これに対し、第 105 項(3)のように、受取対価の種類ごとに区別し、受取対価のうち現金等の財産に対応する部分について移転損益を認識する場合には、現金等の財産の比率に応じて移転損益が認識されることとなる。しかしながら、このような会計処理は必ずしも一般的ではない。また、この場合には、<u>受け取った</u>分離先企業の株式の取得原価が、移転損益の認識に応じて増減し、共通支配下の取引にあたる場合には、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額に基づいて算定されたとは言えないため、企業結合会計基準の定めと異なるのではないかという問題がある。</p> <p>109. 本会計基準では、これらの考え方ではなく、まず、企業結合会計基準における共通支配下の取引の会計処理の定めに従い、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、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上するものとした。次に、分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転</p>	<p>108. 第 105 項(1)や(2)は、受取対価に現金等の財産が、少しでも含まれているか一定割合以上含まれているかという違いはあるが、投資の清算とみる場合には一括して移転損益を認識し、投資の継続とみる場合には移転損益をまったく認識しないという点では共通である。これに対し、第 105 項(3)のように、受取対価の種類ごとに区別し、受取対価のうち現金等の財産に対応する部分について移転損益を認識する場合には、現金等の財産の比率に応じて移転損益が認識されることとなる。しかしながら、このような会計処理は必ずしも一般的ではない。また、この場合には、<u>取得した</u>分離先企業の株式の取得原価が、移転損益の認識に応じて増減し、共通支配下の取引にあたる場合には、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定されたとは言えないため、企業結合会計基準の定めと異なるのではないかという問題がある。</p> <p>109. 本会計基準では、これらの考え方ではなく、まず、企業結合会計基準における共通支配下の取引の会計処理の定めに従い、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、分離元企業が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上するものとした。次に、分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転</p>

改正後	改正前
<p>した事業に係る株主資本相当額を上回る場合には、当該差額を移転利益として認識するものとした（第24項(1)参照）。</p> <p>これは、分離先企業の株式を受け取っていることや共通支配下の取引であることから積極的に損益を認識するわけではないが、移転した事業と明らかに異なる現金等の財産も受け取っているため、子会社株式の保有以外に重要な継続的関与（第76項参照）がない限り、移転利益とするという考えによるものである。</p> <p>なお、受け取った現金等の財産の価額が移転した事業に係る株主資本相当額を下回る場合に生じる差額は、共通支配下の取引の会計処理の定めに従い、分離先企業の株式の取得原価とすることとなる（第24項(1)参照）。このような取引の場合には、移転損失は生じないこととなるが、事業分離直前に移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するにあたって、分離元企業は、減損損失等を適切に計上する必要があることに留意する。また、適正な帳簿価額を算定するために計上された減損損失等は、分離元企業の連結財務諸表上、消去される内部取引に該当しない。</p>	<p>した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>を上回る場合には、当該差額を移転利益として認識するものとした（第24項(1)参照）。</p> <p>これは、分離先企業の株式を受け取っていることや共通支配下の取引であることから積極的に損益を認識するわけではないが、移転した事業と明らかに異なる現金等の財産も受け取っているため、子会社株式の保有以外に重要な継続的関与（第76項参照）がない限り、移転利益とするという考えによるものである。</p> <p>なお、受け取った現金等の財産の価額が移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>を下回る場合に生ずる差額は、共通支配下の取引の会計処理の定めに従い、分離先企業の株式の取得原価とすることとなる（第24項(1)参照）。このような取引の場合には、移転損失は生じないこととなるが、事業分離直前に移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するにあたって、分離元企業は、減損損失等を適切に計上する必要があることに留意する。また、適正な帳簿価額を算定するために計上された減損損失等は、分離元企業の連結財務諸表上、消去される内部取引に該当しない。</p>
<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>110. 本会計基準では、受取対価が分離先企業の株式のみであって、分離先企業が関連会社となる場合や関連会社へ事業分離する場合には、投資は継続しているものとみている。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も、その考え方を踏まえているが、この場合には共通支配下の取引にあたらなため、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価で計上することが適当と考えられる。この結果、当該現金等の財産の時価が、移転した事業に係る株主資本相当額を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識する（第25項(1)参照）。</p>	<p>分離先企業が関連会社となる場合</p> <p>110. 本会計基準では、受取対価が分離先企業の株式のみであって、分離先企業が関連会社となる場合や関連会社へ事業分離する場合には、投資は継続しているものとみている。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も、その考え方を踏まえているが、この場合には共通支配下の取引にあたらなため、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価で計上することが適当と考えられる。この結果、当該現金等の財産の時価が、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額</u>を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識する（第25項(1)参照）。</p>

改正後	改正前
<p>開示 損益計算書における表示</p> <p>111. 移転損益は、通常、臨時的に生じる損益であるため、原則として、特別損益に計上する。</p>	<p>開示 損益計算書における表示</p> <p>111. 移転損益は、通常、臨時的に生ずる損益であるため、原則として、特別損益に計上する。</p>
<p>注記事項</p> <p>112. 諸外国の会計基準では、損益計算書上、過年度分も含めて、分離した事業に係る損益を非継続事業による損益として区分掲記することが求められている。我が国においては、財務諸表の開示が1年を単位として独立しており過年度の<u>遡及的な処理</u>の慣行はないこと等を考慮して、本会計基準では、当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額を注記するものとした(第28項(4)参照)。</p> <p>なお、本会計基準は、その適用範囲を超えて、事業分離前後の比較可能性を高める追加的な情報を任意で開示することを妨げるものではない。</p>	<p>注記事項</p> <p>112. 諸外国の会計基準では、損益計算書上、過年度分も含めて、分離した事業に係る損益を非継続事業による損益として区分掲記することが求められている。我が国においては、財務諸表の開示が1年を単位として独立しており過年度の<u>修正再表示</u>の慣行はないこと等を考慮して、本会計基準では、当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額を注記するものとした(第28項(4)参照)。</p> <p>なお、本会計基準は、その適用範囲を超えて、事業分離前後の比較可能性を高める追加的な情報を任意で開示することを妨げるものではない。</p>
<p>資産の現物出資等における移転元の企業の会計処理</p> <p>114. 財を受け入れ自社の株式を引き渡す場合には、受け入れた財が資産であれば、のれん(又は負ののれん)は計上されないが、事業であれば企業結合となり、通常、のれん(又は負ののれん)が計上されることとなる。しかしながら、財を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合には、移転した財が資産か事業かの相違によって、移転元の企業の会計処理が大きく異なる理由は見当たらない。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>資産の現物出資等における移転元の企業の会計処理</p> <p>114. 財を受入れ自社の株式を引き渡す場合には、受入れた財が資産であれば、のれん(又は負ののれん)は計上されないが、事業であれば企業結合となり、通常、のれん(又は負ののれん)が計上されることとなる。しかしながら、財を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合には、移転した財が資産か事業かの相違によって、移転元の企業の会計処理が大きく異なる理由は見当たらない。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 被結合企業の株主に係る会計処理の基本的な考え方 交換損益を認識するかどうかの判定</p> <p>115. 本会計基準では、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継</p>	<p>結合当事企業の株主に係る会計処理 被結合企業の株主に係る会計処理の基本的な考え方 交換損益を認識するかどうかの判定</p> <p>115. 本会計基準では、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継</p>

改正後	改正前
<p>続・清算という概念に基づき、実現損益を認識するかどうかという観点から、分離元企業の会計処理（第 74 項参照）と同様に、被結合企業の株主に係る会計処理を考えている。したがって、企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、結合企業の株式などの財と引き換えられた場合に、その投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、被結合企業の株主に係る会計処理でも、一般的な売却や交換に伴う損益認識と同様に、交換損益が認識されない場合と認識される場合が考えられる（第 32 項参照）。</p> <p>なお、金融商品会計基準では、金融資産の交換について直接取り扱ってはいないが、金融資産の譲渡に係る消滅の認識は財務構成要素アプローチによること（金融商品会計基準第 58 項）とされている。株式は金融資産であることから、金融商品会計基準との関係も考慮する必要がある。</p>	<p>続・清算という概念に基づき、実現損益を認識するかどうかという観点から、分離元企業の会計処理（第 74 項参照）と同様に、被結合企業の株主に係る会計処理を考えている。したがって、企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、結合企業の株式などの財と引き換えられた場合に、その投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、被結合企業の株主に係る会計処理でも、一般的な売却や交換に伴う損益認識と同様に、交換損益が認識されない場合と認識される場合が考えられる（第 32 項参照）。</p> <p>なお、金融商品会計基準では、金融資産の交換について直接取り扱ってはいないが、金融資産の譲渡に係る消滅の認識は財務構成要素アプローチによること（金融商品会計基準第 57 項及び第 58 項）とされている。株式は金融資産であることから、金融商品会計基準との関係も考慮する必要がある。</p>
<p>被結合企業の株主において交換損益を認識する場合の時価</p> <p>116. 被結合企業の株主において、保有していた株式に関する投資が清算されたと考えられる場合、通常、企業結合日において交換損益を認識する。この際、受取対価の金額の算定は、一般的な交換取引における考え方と同様に、引き渡された被結合企業の株式の時価と<u>受け取った</u>結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で測定される（企業結合会計基準第 84 項）。</p> <p>117. 交換損益は企業結合日に認識するとしても、企業結合の合意公表日の時価で測定されるべきか、企業結合日の時価で測定されるべきかという論点がある。本会計基準では、結合企業や分離元企業の会計処理と同様にとらえ、原則として、企業結合日の時価に基づいて算定するものとした。</p>	<p>被結合企業の株主において交換損益を認識する場合の時価</p> <p>116. 被結合企業の株主において、保有していた株式に関する投資が清算されたと考えられる場合、通常、企業結合日において交換損益を認識する。この際、受取対価の金額の算定は、一般的な交換取引における考え方と同様に、引き渡された被結合企業の株式の時価と<u>取得した</u>結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で測定される（企業結合会計意見書 三 3. (2) ①）。</p> <p>117. 交換損益は企業結合日に認識するとしても、企業結合の合意公表日の時価で測定されるべきか、企業結合日の時価で測定されるべきかという論点がある。本会計基準では、結合企業や分離元企業の会計処理と同様にとらえ、原則として、企業結合の合意公表日の時価に基づいて算定するものとした。</p>
<p>受取対価が現金等の財産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>118. 事業分離における分離元企業の会計処理と同様に、当該株主が</p>	<p>受取対価が現金等の財産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>118. 事業分離における分離元企業の会計処理と同様に、当該株主が</p>

改正後	改正前
<p>保有していた被結合企業の株式がそれとは明らかに異なる現金等の財産と引き換えられた場合、通常、被結合企業の株主の投資が清算されたとみなされる（第 35 項から第 37 項参照）。</p> <p>また、株主が投資先から現金等の財産を受け取る場合には、投資の清算とみるか投資の継続とみた<u>上</u>で投資成果の分配とみるかという論点がある。企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、現金等の財産のみと引き換えられた場合には、投資先自体が企業結合により消滅し、被結合企業の株主は現金等の財産を受け取り、保有していた株式と引き換えられるものであるため、一般的には、投資が清算されたとみなされる。</p>	<p>保有していた被結合企業の株式がそれとは明らかに異なる現金等の財産と引き換えられた場合、通常、被結合企業の株主の投資が清算されたとみなされる（第 35 項から第 37 項参照）。</p> <p>また、株主が投資先から現金等の財産を受け取る場合には、投資の清算とみるか投資の継続とみた<u>うえ</u>で投資成果の分配とみるかという論点がある。企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、現金等の財産のみと引き換えられた場合には、投資先自体が企業結合により消滅し、被結合企業の株主は現金等の財産を受け取り、保有していた株式と引き換えられるものであるため、一般的には、投資が清算されたとみなされる。</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>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>129. また、現行の金融商品会計基準の適用においては、子会社株式又は関連会社株式の売却により持分比率が減少し、子会社株式又は関連会社株式に該当しなくなった場合（子会社株式又は関連会社株式からその他有価証券）には、帳簿価額をもって変更後の区分に振り替えることから、子会社又は関連会社である被結合企業の株式が当該被結合企業を含む結合後企業の株式と引き換えられたことによって、結合後企業が子会社や関連会社に該当しないこととなっても、交換損益は認識されないのではないかという意見がある。</p> <p>しかしながら、株主が同一の株式を売却し持分比率が減少した場合と、投資先の企業が他の企業又は事業を受け入れたことに伴い持分比率が減少した場合は、必ずしも同じ状況ではないため、同じ会計処理を行う必要はないものと考えられる。本会計基準では、子会社又は関連会社の企業結合により、被結合企業の株式が当該被結合企業を含む結合後企業の株式と引き換えられたことによって、子会社株式又は関連会社株式に該当しなくなった場合には、異種の資産と引き換えられたものとみなして、交換損益を認</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>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>129. また、現行の金融商品会計基準の適用においては、子会社株式又は関連会社株式の売却により持分比率が減少し、子会社株式又は関連会社株式に該当しなくなった場合（子会社株式又は関連会社株式からその他有価証券）には、帳簿価額をもって変更後の区分に振り替えることから、子会社又は関連会社である被結合企業の株式が当該被結合企業を含む結合後企業の株式と引き換えられたことによって、結合後企業が子会社や関連会社に該当しないこととなっても、交換損益は認識されないのではないかという意見がある。</p> <p>しかしながら、株主が同一の株式を売却し持分比率が減少した場合と、投資先の企業が他の企業又は事業を受入れたことに伴い持分比率が減少した場合は、必ずしも同じ状況ではないため、同じ会計処理を行う必要はないものと考えられる。本会計基準では、子会社又は関連会社の企業結合により、被結合企業の株式が当該被結合企業を含む結合後企業の株式と引き換えられたことによって、子会社株式又は関連会社株式に該当しなくなった場合には、異種の資産と引き換えられたものとみなして、交換損益を認</p>

改正後	改正前
識するものとした。	識するものとした。
<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</p> <p>130. 企業結合前に被結合企業の株主が結合企業の株式を有していないものとする、企業結合により、被結合企業の株主の結合後企業に対する持分比率は、従来の被結合企業に対する持分比率より減少する。このため、被結合企業がその株主の子会社や関連会社以外の投資先であった場合、当該株主にとって結合後企業の株式は、引き続き、子会社株式や関連会社株式に該当しないこととなる（<u>その他有価証券からその他有価証券</u>。なお、本項から第 135 項にあるその他有価証券には、売買目的有価証券の場合は含まないものとする。）。</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</p> <p>130. 企業結合前に被結合企業の株主が結合企業の株式を有していないものとする、企業結合により、被結合企業の株主の結合後企業に対する持分比率は、従来の被結合企業に対する持分比率より減少する。このため、被結合企業がその株主の子会社や関連会社以外の投資先であった場合、当該株主にとって結合後企業の株式は、引き続き、子会社株式や関連会社株式に該当しないこととなる（その他有価証券からその他有価証券）。</p>
<p>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、<u>連結会計基準</u>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 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。 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ととなる。</p> <p>(2) 結合企業の株主の連結財務諸表 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</p>	<p>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、<u>連結原則</u>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 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。 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ととなる。</p> <p>(2) 結合企業の株主の連結財務諸表 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</p>

改正後	改正前
<p>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少数株主持分に振り替わることから生じる差額は、持分変動差額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、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>持分の一部が少数株主持分に振り替わることから生ずる差額は、持分変動差額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、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ずる差額は、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>分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>141. 分割型の会社分割では、分割会社の株主が保有していた分割会社の株式は、新設会社又は承継会社の株式と直接引き換えられない。このため、当該分割会社の株主は、被結合企業の株主には該当しない。しかしながら、分割会社の株主が新たに<u>受け取った</u>新設会社又は承継会社の株式は、分割会社の事業が新設会社又は承継会社に移転されたことにより受け取るものと考えられる。したがって、被結合企業の株主に準じ、これまで保有していた分割会社の株式と実質的に引き換えられたものとみなすことが適当であると<u>考えられる</u>。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>141. 分割型の会社分割では、分割会社の株主が保有していた分割会社の株式は、新設会社又は承継会社の株式と直接引き換えられない。このため、当該分割会社の株主は、被結合企業の株主には該当しない。しかしながら、分割会社の株主が新たに<u>取得した</u>新設会社又は承継会社の株式は、分割会社の事業が新設会社又は承継会社に移転されたことにより受け取るものと考えられる。したがって、被結合企業の株主に準じ、これまで保有していた分割会社の株式と実質的に引き換えられたものとみなすことが適当であると<u>考えられる</u>。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>開示</p> <p>損益計算書における表示</p> <p>145. 交換損益は、通常、臨時的に<u>生じる</u>損益であるため、原則として、特別損益に計上する。</p>	<p>開示</p> <p>損益計算書における表示</p> <p>145. 交換損益は、通常、臨時的に<u>生ずる</u>損益であるため、原則として、特別損益に計上する。</p>
<p>適用時期等</p> <p>147. <u>平成 17 年</u>会計基準は、<u>平成 15 年</u>企業結合会計基準と合わせて適用することが適当であると<u>考えられる</u>ため、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。</p>	<p>適用時期</p> <p>147. <u>本</u>会計基準は、企業結合会計基準と合わせて適用することが適当であると<u>考えられる</u>ため、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。</p>

改正後	改正前
<p>148. <u>平成 20 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更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每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）。</u></p>	(新 設)
<p>149. <u>平成 20 年改正会計基準の適用初年度において、事業年度の事業分離等に関する会計処理が当該事業年度を構成する中間又は四半期会計期間における会計処理と異なることとなる場合であっても、いわゆる中間又は四半期・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当しない。</u> <u>ただし、平成 20 年改正会計基準の適用日の前後において、経済的に同一の事象と考えられる事業分離等が同一事業年度（又は同一中間若しくは四半期会計期間）内に行われており、かつ、適用される会計処理が異なる場合には、会計処理の相違が重要なものについて、その旨及びその内容を追加情報として財務諸表に注記することが適当である。</u></p>	(新 設)

以 上