

本コメントは、下記の公開草案に対するものです。ご検討いただければ幸いです。

公開草案第 26 号：『企業会計基準公開草案第 26 号 企業結合に関する会計基準（案）』

公開草案第 27 号：『企業会計基準公開草案第 27 号 連結財務諸表に関する会計基準（案）』

公開草案第 29 号：『企業会計基準公開草案第 29 号 事業分離等に関する会計基準（案）』

「企業」「事業」「会社」について

「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。（公開草案第 27 号，par.5）

「取得企業」とは、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業をいい、当該取得される企業を「被取得企業」という。（公開草案第 26 号，par.10）

「親会社」とは、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主總會その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している企業をいい、

「子会社」とは、当該他の企業をいう。（公開草案第 27 号,par.6）

他の企業（更生会社、破産会社その他これらに準ずる企業であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる企業を除く。下記(2)及び(3)においても同じ。）の議決権の過半数を自己の計算において所有している企業（公開草案第 27 号,par.7）

「連結会社」とは、親会社及び連結される子会社をいう。（公開草案第 27 号,par.8）

「企業」を「会社及び会社に準ずる事業体」に限定してしまうと、他の会計用語との混同が生じやすい。たとえば、会計計算の単位を意味する公準として用いられる場合の「企業」(entity, 企業実体)には、法人格を基礎とした「会社」すなわち「法的実体」のみならず、単一の指揮下にある親会社と子会社を統合した「経済的実体」を含むのが一般的である。また「取得企業」や「被取得企業」を「会社」に限定してしまうので、たとえば複数の会社から構成される企業集団や事業部の取得を定義に含めることができない。さらに「親会社」や「更正会社」の定義に「企業」が含まれるなど、会計基準のなかに「企業」と「会社」が混在して用いられることになる。

とすれば、改めて「企業」を「会社」と定義する必要はなく、従来どおり、「親会社」などの定義では「会社」で統一して用いた方が明確でわかりやすい。

「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。（公開草案第 26 号，par.4）

「事業」とは、企業活動を行うために組織化され、有機的一体として機能する経営資源をいう。（公開草案第 26 号，par.6）

「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが 1 つの報告単位に統合されることをいう。（公開草案第 26 号，par.5）

「事業分離」とは、ある企業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。（公開草案第 29 号，par.4）

「企業結合」の定義に「会社」に相当する「企業」を入れると、上記で示したように、他の用語の定義がかえって煩雑になる。また IFRS3（2004,par.A）における‘business combination’の定義‘The bringing together of separate entities or businesses into one reporting entity’の訳（企業会計基準委員会監修『国際財務報告基準 2007』レクシスネクシス・ジャパン社）でも、「企業」に相当するのは、‘entity’すなわち会計単位である。他の会計基準でも、「企業」は‘entity’の訳語として用いられている。

そこで、「企業」は改めて定義せずに、「会社」を従来そのまま用いるべきである。以下では、その改善案を示している。ただし、「事業」の定義は、IFRS3 でも活発に議論されているので、今後の国際的動向に応じて変えていく必要がある。

「取得企業」とは、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業をいい、当該取得される企業（事業）を「被取得企業（事業）」という。（公開草案第 26 号，par.10）

「親会社」とは、他の企業の財務及び営業又は事業の方針を決定する機関（株主総会その他これに準ずる機関をいう。以下「意思決定機関」という。）を支配している会社をいい、「子会社」とは、当該他の会社をいう。（公開草案第 27 号,par.6）

他の会社（更生会社、破産会社その他これらに準ずる会社であって、かつ、有効な支配従属関係が存在しないと認められる会社を除く。下記(2)及び(3)においても同じ。）の議決権の過半数を自己の計算において所有している会社（公開草案第 27 号,par.7）

「連結会社」とは、親会社及び連結される子会社をいう。（公開草案第 27 号,par.8）

「事業」とは、一定の事業目的のために組織化され、有機的一体として機能する経営資

源をいう。(公開草案第 26 号, par.6)

「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位(企業)に統合されることをいう。(公開草案第 26 号, par.5)

「事業分離」とは、ある企業を構成する事業を他の企業に移転することをいう。(公開草案第 29 号, par.4)

「株主資本」「資本」「持分」について

子会社の資本は、子会社の個別貸借対照表上の純資産の部における株主資本及び評価・換算差額等と評価差額からなる。(公開草案第 27 号, par.23)

資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている。(公開草案第 27 号, par.50)

前段の公開草案第 27 号 (par.23) では、評価・換算差額等が子会社の「資本」に含まれるのに対し、新株予約権が「資本」から除かれる理由が問題となる。企業会計基準第 5 号における「株主資本」の考え方からすると、いずれも、株主に帰属するものとは認められていない。新株予約権が排除される理由(企業会計基準適用指針第 8 号, pars.20-21)と同様に、評価・換算差額等が含まれる理由の説明が必要である。

また後段の連結基礎概念を示した公開草案第 27 号 (par.50) における「資本」および「持分」は、決算貸借対照表を前提としており、資本連結手続における「資本」とは含まれる項目の範囲が異なると考えられる。仮に連結基礎概念における「資本」および「持分」が決算貸借対照表における「株主資本」と異なるのであれば、その理由を明確にする必要がある。

持分の継続と会計処理

1. 支配の主語

まず「取得」に対しては、ある企業が他の企業の支配を獲得することになるという経済的実態を重視し、パーチェス法により会計処理することになる。これは、企業結合の多くは、実質的にはいずれかの結合当事企業による新規の投資と同じであり、交付する現金及び株式等の投資額を取得価額として他の結合当事企業から受け入れる資産及び負債を評価することが、現行の一般的な会計処理と整合するからである。

他方、企業結合の中には、いずれの結合当事企業も他の結合当事企業に対する支配を獲得したとは合理的に判断できない「持分の結合」がある。「持分の結合」とは、いずれの企業（又は事業）の株主（又は持分保有者）も他の企業（又は事業）を支配したとは認められず、結合後企業のリスクや便益を引き続き相互に共有することを達成するため、それぞれの事業のすべて又は事実上のすべてを統合して1つの報告単位となることをいい、この「持分の結合」に対する会計処理としては、対応する資産及び負債を帳簿価額で引き継ぐ会計処理が適用される。（公開草案第26号,pars.65-66）

前の二つの下線部では、「ある企業が…支配を獲得」あるいは「いずれの結合当事企業も…支配を獲得した」となっているのに対して、後の二重線部では「いずれの企業の株主も…支配した」となっている。前者は「企業」、後者は「株主」ということで主語が一致していない。二重線部の主語を「いずれの結合当事企業も…」として前二者と合わせるか、従来どおり、「『持分の結合』とは、…適用される。」という記述を省略すべきである。

2. 持分と実現

この考え方は、いずれの結合当事企業の持分も継続が断たれておらず、いずれの結合当事企業も支配を獲得していないと判断される限り、企業結合によって投資のリスクが変質しても、その変質によっては個々の投資のリターンは実現していないとみるものであり、現在、ある種の非貨幣財同士の交換を会計処理する際にも適用されている実現概念に通ずる基本的な考え方でもある。（公開草案第26号,par.66）

近年の日本基準あるいは概念フレームワーク（討議資料）において、「持分」や「実現」は用いられていない。なぜ企業結合会計基準でのみ、そういった概念を適用するのかを明

らかにすべきである。日本基準の内的整合性という視点からみても、看過できない課題といえる。また「持分の継続」「結合当事企業の支配」「実現」の関係を、公開草案の文章だけで十分に理解することは難しい。明確な説明が望まれる。

3. 投資家の清算・再投資の擬制

このような相違が生じるのは、持分の継続が断たれた側では、投資家はそこで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のに対して、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からに他ならない。取得の場合には、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を断たれたとみなされている。他方、持分の結合の場合には、すべての結合当事企業の持分は継続しているとみなされている。このように、持分の継続・非継続により取得と持分の結合は識別され、それぞれに対して異なる会計処理が使い分けられてきた。

これを企業の損益計算の観点からいえば、次のようになる。持分の継続が断たれてしまえば、そこで投資家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い、それを取得企業に現物で出資したと考えられる。したがって、再投資額が結合後企業にとっての新たな投資原価となるが、それは企業結合時点での資産及び負債の時価に他ならない。(公開草案第26号,pars.71-72)

「持分の非継続」から資産・負債を時価で測定するパーチェス法を導くために、「投資家の清算と再投資」を擬制している。しかし、これは子会社取得の場合には当てはまらない擬制である。たとえば、ある会社(P社)が他の会社(S社)の株式を取得して子会社化したとしよう(現金を対価とする)。会計上は、資本連結手続によりパーチェス法が適用され、S社の資産・負債が時価によって測定される。一方、旧S社株主(投資家)は、企業結合時にP社に株式を譲渡(投資を清算)するが、P社を親会社とする企業グループには参加していないので、現物出資(再投資)を擬制することはできない。子会社取得におけるパーチェス法の適用は、投資家の再投資ではなく、P社という会計単位ないし企業(entity)が、S社の事業の支配を獲得したと説明せざるをえない。

また、持分が継続している場合にも、「投資家の清算と再投資がないこと」を前提として、資産・負債の帳簿価額の引き継ぎを主張している。しかし、そもそも投資家の行動と

資産・負債の再評価の可否が必然的に結びつくのかが明らかではない。通常の株式会社では、企業結合以外にも市場において自らの株式が売買され、たえず投資家の清算と再投資が行われているはずであるが、それに合わせて資産・負債が再評価されているわけではない。なぜ企業結合時に限って、投資家の清算と再投資が資産・負債の再評価の契機になりうるのか、理論的に明らかにする必要がある。

4. 株主の観点の必要性

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。

しかしながら、企業結合においては、企業と外部者との間の取引ではなく、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。（公開草案第 29 号,par.67）

一般的な会計処理と企業結合の相違をことさら強調する根拠とは何か。先に示したとおり、子会社取得の処理は、P 社という企業（entity）と S 社株主という外部者との取引として一般的な処理による説明が可能である。また合併の場合であっても、当事会社のいずれかが会計記録の主体（会計単位）となって「支配の獲得」を判断しているはずであり、これは「株主」ではなく「企業」の観点に他ならない。

唯一、「株主」の観点といいうるのは、平成 15 年企業結合会計基準にあった「議決権比率」による持分の結合の識別規準である。しかし、証券市場において個々の意思決定により行動する投資家を「総体としての株主」とみることが、果たして理論的に妥当といえるのかどうかについては、複数のテキスト・論稿で指摘されているとおり、大いに議論のあるところである。さらに、今回の公開草案ではこの識別規準すらも規定されていない以上、「総体としての株主」の観点をことさら「結論の背景」に掲げる必要はないと考えられる。

5. 事業分離における損益認識

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を考えている。これは、企業結合の会計処理を一般的な会計処理と整合させるために考えられた「持分の継続・非継続」という概念の根底にある考え方である（公開草案第 29 号,par.74）

…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。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…（公開草案第 29 号,par.75）

…それ以外に、分離元企業の継続的関与がある場合には、移転損益の認識にあたり、実現概念や投資のリスクからの解放という考え方（第 71 項参照）に照らして実質的に判断する必要がある。この結果、重要な継続的関与によって、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と考えられる場合には、移転損益を認識することはできないこととなる（公開草案第 29 号,par.76）

事業分離における収益認識の考え方を示した「実現」や「リスクからの解放」という概念は、「総体としての株主」や「持分の継続」の観点ではなく、「企業」の観点からでも十分に成立する一般的な基準と考えられる。したがって、上記で引用した公開草案第 29 号（par.74）で指摘されているように、「持分の継続・非継続」が「実現」の根底となる理由がわからない。両者の関係を明確に説明する必要がある。

6. 持分の継続による使い分け

これは、取得企業を識別できない場合を持分の結合と判定する方法とは異なり、異なる経済的実態を有する取得と持分の結合のうち、持分の結合を積極的に識別し、それ以外の企業結合を取得と判定するアプローチであった。

「取得」又は「持分の結合」のいずれの経済的実態を有するかどうかという観点から、

すべての企業結合の会計処理方法を平成 15 年会計基準において整理したことの意義は、平成 XX 年改正会計基準においても尊重している。しかしながら、「持分の結合」に該当する場合の会計処理方法の 1 つである持分プーリング法については、我が国の会計基準と国際的な会計基準の間の差異の象徴的な存在として取り上げられることが多く、我が国の会計基準に対する国際的な評価の面で大きな障害になっているともいわれている。我が国の会計基準に対する国際的な評価のいかんは、直接海外市場で資金調達をする企業のみならず、広く我が国の資本市場や日本企業に影響を及ぼすと考えられることから、平成 XX 年改正会計基準ではそれらの影響も比較衡量して、会計基準のコンバージェンスを推進する観点から持分プーリング法を廃止することとした。（公開草案第 26 号，pars.67-68）

「持分の結合を積極的に識別し、それ以外の企業結合を取得と判定するアプローチ」を尊重したとあるが、今回公表された公開草案のどの箇所から読み取れるのか。取得の定義や取得企業の識別、さらには共同支配企業の形成でも「支配」が前提とされており、「持分の結合」が積極的に識別されているわけではない。さらに、「投資家の清算・再投資」を前提とした「持分の継続」という概念は、先に述べたように、パーチェス法や事業分離の処理を十分に包摂する概念とはいえない。

IFRS3 の「結論の背景」(basis for conclusions) によって示された概念や考え方を議論するわけでもなく、単に「コンバージェンス」のみで基準改正を行ったとあっては、(理論的根拠が十分に示されなかったという意味において) 会計実務や会計教育、ひいては今後の日本基準の設定に悪影響を及ぼす危険もある。「結論の背景」においては、自国基準の主張のみを取り上げるのではなく、IASB の議論をも相対化したうえで理論的な分析を深化させる姿勢が必要と考えられる。

のれんの会計処理

1. 規則的償却法の根拠

のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な償却を行う」方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる。「規則的な償却を行う」方法によれば、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能になる。また、のれんは投

資産価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。(公開草案第26号, par.101)

のれんを含む固定資産の規則的な償却は、価値の減少に関する一定の仮定に基づくものであり、売上原価と売上のような直接的な対応ではなく、あくまで間接的ないし期間的な対応にすぎない。一方、減損処理は、価値の減少を忠実に示しているとも考えられるので、期間的な対応という点で不合理とはいえない。また「規則的な償却を行う方法」でも、「減損処理のみの方法」でも、いずれも投資原価の枠内で費用化を行う点では変わりがなく、期間費用の帰属だけが異なる。つまり、規則的償却を行う方法のみが、「投資原価を超えて回収された超過額を利益とみる考え方」と一貫するとは限らない。「対応」および「投資原価の回収」という観点から、規則的償却が減損処理に優る根拠をより詳細に説明すべきである。

2. 自己創設のれん

さらに、企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、企業結合により計上したのれんの非償却による自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。(公開草案第26号, par.101)

また、超過収益力が維持されている場合においても、それは企業結合後の追加的な投資や企業の追加的努力によって補完されているにもかかわらず、のれんを償却しないことは、上述のとおり追加投資による自己創設のれんを計上することと実質的に等しくなるという問題点がある。(公開草案第26号, par.102)

わが国の会計基準では、すでに自己創設のれんの計上の可能性があるとされる「使用価値を用いた減損処理」が認められている。それゆえ自己創設のれんの計上禁止規定との整合性をもって、規則的な償却を主張するのは、会計基準間の整合性という点で問題がある。減損基準で認められている使用価値の位置付けを明確にしたうえで、規則的償却の根拠を明確にする必要がある。

3. のれんを超過収益力とみなす考え方

一方、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法は、のれんが超過収益力を表わすとみると、競争の進展によって通常はその価値が減価するにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになる。
(公開草案第26号, par.102)

「超過収益力」は、特定の企業評価モデルを想定したものである。たとえば、取得企業がDCF法や株価基準法などを用いていれば、超過収益力が被取得企業の評価に反映するとは限らない。IFRS3やSFAS141で前提とされる「のれんの構成要素」(たとえばシナジーなど)とも一致しない。会計基準では、企業結合一般を対象としている以上、超過収益力を前提とした議論は回避すべきと考えられる。前提を同じにするか、少なくとも超過収益力が一般的な前提として受け入れられる根拠を明確にしなければ、国際的な場で議論をかみ合わせるのは困難になるのではないか。

4. 負ののれん

一方、現行の国際的な会計基準では、負ののれんは発生原因が特定できないものを含む算定上の差額としてすべて一時に利益認識することとしている。これは、のれんは資産として計上されるべき要件を満たしているものの、負ののれんは負債として計上されるべき要件を満たしていないことによる帰結と考えられる。...取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合には、当該不足額を発生した事業年度の利益として処理することとした (公開草案第26号, par.107)

確かに、負ののれんを償却した場合に生じる項目は、現行の概念フレームワークで示された「義務」とはいえないので、負債として計上することはできない。しかし、全額を発生年度の利益として処理できるかどうかについては、さらに検討の余地がある。なぜなら、ある事業の支配を獲得した段階では、「事業投資のリスクから解放」されたとみなすのは困難であるからである。日本基準の内的整合性という観点からすれば、評価・換算差額等と同様に純資産直入項目とすることも考えられる。発生年度の利益とするにしても、概念フ

レームワークや他の会計基準で適用されている「リスクからの解放」という概念との関係をより明確に説明すべきである。

5. 全部のれん

…のれん(又は負ののれん)の計上に関しては、少数株主持分に相当する部分についても、親会社の持分について計上した額から推定した額を計上すべきであるとする考え方(全部のれん方式)もあるが、推定計算により少数株主持分についてのれん(又は負ののれん)を計上することにはなお問題が残されているため、平成9年連結原則では、のれん(又は負ののれん)の計上は有償取得に限るべきであるという立場(購入のれん方式)から、この考え方は採用していない。本会計基準においても、この立場を踏襲することとしている。(公開草案第26号, par.94)

まず一番目の下線部では、「親会社の持分について計上した額から推定した額」による方法を全部のれん方式としている。しかし、IFRS3(2008)やSFAS141(2007)で主張された「全部のれん方式」(full goodwill method)では、少数株主持分(非支配持分)自体の公正価値測定によりのれんを計算するので、上記の公開草案第26号とは方法が異なる。国際的コンバージェンスが契機となった公開草案である以上、IFRS3(2008)などで主張された「全部のれん方式」を議論の前提としたうえで、その優劣を論じるべきである。

また二番目の下線部の「購入のれん方式」というのは、すでにテキスト等でも広く定着している「買入のれん方式」(purchased goodwill)と同じと考えてよいか。もし異なるのであれば、相違点を明らかにしてほしい。

「取得原価」「取得」について

1. 取得原価という用語法

被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得時点における取得の対価(支払対価)となる財の時価で算定する。(公開草案第26号, par.23)

国際的な会計基準では、企業結合の経済的実態に応じてパーチェス法(被結合企業から

受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価（公正価値）とする方法）（公開草案第 26 号，par.61）

取得とされた企業結合における取得原価の算定は、一般的な交換取引において資産の取得原価を算定する際に適用されている一般的な考え方によることが整合的である。一般的な交換取引においては、その交換のために支払った対価となる財の時価は、通常、受け入れた資産の時価と等価であると考えられており、取得原価は対価の形態にかかわらず、支払対価となる財の時価で算定される。（公開草案第 26 号，par.82）

負ののれんの発生は、パーチェス法の適用時における識別可能資産の取得原価を決定する上での不備によるものとみなし、この過程で測定を誤る可能性の高い資産から比例的に控除することが妥当であるとみるものがある。（公開草案第 26 号，par.106）

貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。（「企業会計原則」貸借対照表原則五）

取得原価とは、資産取得の際に支払われた現金もしくは現金同等物の金額、または取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額をいう。これを特に原始取得原価と呼ぶこともある。原始取得原価の一部を費用に配分した結果の資産の残高は、未償却原価と呼ばれる。原始取得原価を基礎としていることから、未償却原価も広義にとらえた取得原価の範疇に含まれる。（企業会計基準委員会「討議資料 概念フレームワーク 第 4 章」，par.8）

わが国では、伝統的に「取得原価」は資産一般の測定属性を示す用語として用いられてきた。一方、公開草案第 26 号では、パーチェス法適用時に生じる被取得企業全体の対価ないし取引額を「取得原価」としている。英語圏では、前者は‘ historical cost ’，後者は‘ cost of acquisition ’ないし‘ cost of the acquired entity ’に該当し、別の表現が用いられている。しかし、上記の引用では、公開草案第 26 号（pars.61,106）・「企業会計原則」貸借対照表原則五・「概念フレームワーク」における「取得原価」は前者として、公開草案

第 26 号 (par.23) の「取得原価」は後者として用いられており、さらに公開草案第 26 号 (par.82) では同じ文章中で両者が混合して用いられている。つまり、レベルの異なる概念が同じ用語で表現されているのである。両者を区別せずに同じ用語を使うと、たとえば「買入のれんの取得原価 = 取得原価 - 識別可能純資産額」となってしまう、かなり紛らわしい。一般的に「acquisition」の邦語訳は「買収」とされてきたので、それに従って「cost of acquisition」の意味では「買収原価」や「買収価額」を用いるべきと考えられる。

2. 取得という用語法

「取得」とは、ある企業が他の企業又は企業を構成する事業に対する支配を獲得することをいう。(公開草案第 26 号,par.9)

全面時価評価法においては、取得日ごとの子会社の資本を用いて相殺消去を行わず、配獲得日における子会社の資本を用いて一括して相殺消去を行う(第 23 項参照)。(公開草案第 27 号,par.62)

子会社株式 (子会社出資金を含む。以下同じ。) を追加取得した場合には、追加取得した株式 (出資金を含む。以下同じ。) に対応する持分を少数株主持分から減額し、追加取得により増加した親会社の持分 (以下「追加取得持分」という。) を追加投資額と相殺消去する。(公開草案第 27 号,par.28)

一つ目の「取得」は「支配を獲得すること」と定義されているのに対し、後の二つは「株式を購入すること」という意味で用いられている。「取得原価」と同様に、会計基準のなかで、意味の異なる会計用語を同じ語句で表現することは回避すべきである。そこで、前者の「ある企業が他の事業の支配を獲得すること」を示す場合には、会計上は「買収」という用語で表現することが考えられる。

ただし、「買収」という用語法については、他分野における用語法との重複が危惧されるかもしれない。しかし、平成 15 年企業結合会計基準の適用以降に有価証券報告書で実際に開示されている用例 (「企業結合等」の「法的形式」の項目) にしても、「株式取得」「吸収合併」「株式交換」「事業譲渡」等となっており、法律用語としての「買収」と重複

する可能性は低い。また一般的な経済用語としても、先に示した用語法に近い例が見受けられる。たとえば、『広辞苑 第6版』(岩波書店, 2008年)では、「企業買収」を「合併, 吸収分割, 株式交換, 事業譲渡, 支配株式の取得などにより, 他企業の支配権を獲得すること。」としている。

以上の点からすると、「買収」を会計用語として確立することは十分に可能と考えられる。最近のIASBやFASBの議論をみると、ますます「取得」と「買収」の区別が重要になりつつあるが、コンバージェンスを契機とした今回の公開草案で用語法を転換すべきではないだろうか。