

フランス会計基準とドイツ会計基準 国際会計基準(IFRS)導入の影響について

孔 炳 龍

はじめに

フランスにせよドイツにせよ、日本の今のIFRS導入と大きな違いはない。細かい違いはあるもののいずれの国においても、単体の個別財務諸表と連結財務諸表で区分して取り扱っているのである。かような取扱いになる理由としては、各国固有の会社法（または商法）や税法の影響があるからであると思われる。単体の個別財務諸表は、フランスとドイツにおいても、会社法（または商法）や税法の影響を受けることから、連結財務諸表に適用されるIFRSと一線を画していると考えられる。本稿は、かようなフランスとドイツの会計基準を中心に取り上げ、IFRSの影響がどのようなものであったかを明らかにする。

1. フランスとドイツの固有の会計基準とIFRS

(1) FGAAP

フランスは、成文法と中央集権の伝統が強い国である¹。会計基準も法律・政令・省令として公布されている。かようなフランスの会計基準では、個別財務諸表基準は、商法や税法との結びつきが強く、これらの影響を拭い去ることはできない。一方、連結財務諸表基準は、国際会計基準（以下、IFRSとする）を考慮して、個別基準では適用されていない会計処理を積極的に取り入れていることから、個別財務諸表と連結財務諸表を作成するさいに、同一の取引に対して一部異なる会計処理を採用する場合もある。

ここでは、フランス会計基準（以下、FGAAPとする）の個別財務諸表基準、連結財務諸表基準そしてIFRSの差異を明らかにしよう。

FGAAPの基本的な会計基準は、商法典の中に組み込まれており、一般勘定プラン²や個々の会計基準は、会計基準監督機関での決議を経た後に、法律やその施行令と比べて下位規定とされる省令として公布される。

①個別財務諸表基準と連結財務諸表基準の主な相違点

FGAAPでは、同一取引に対して、個別財務諸表基準と連結財務諸表基準とでは、会計処理が一部異なることがある。たとえば、税効果会計、ファイナンスリース、のれんの償却そして減損の会計処理などがあげられる。

税効果会計は、個別財務諸表基準では、ごく少数の特定取引に関するもの以外は計上しないのたに対して、連結財務諸表基準では、資産負債法により計上する。また、ファイナンス・リースの会計処理は、個別財務諸表基準では、資産計上せずに賃借料として費用計上する一方、連結財務諸表基準では、ファイナンス・リースは、資産計上することが標準的処理とされるが、賃借料として費用計上することも容認される。また、のれんの償却や減損は、個別財務諸表基準では、減損のみ認められており、連結財務諸表基準では、のれんは償却対象資産であり、規則的償却に加えて特別償却もある。その他、固定資産取得付随費用の資産計上では、個別財務諸表基準では、資産計上か費用処理かの選択可であり、連結財務諸表基準では、資産計上することになっている。また、社債発行費用は、個別財務諸表基準では、一

括費用計上か利息法による償却かの選択可である一方、連結財務諸表基準では、利息法による償却が標準処理とされるが、計上しないことも容認される。また、増資費用は、個別財務諸表基準では、税効果を考慮した発行差金の減額処理が標準処理とされるが、一括費用計上や創立費としての資産計上も容認される。一方、連結財務諸表基準では、発行差金の減額処理がなされる。

②個別財務諸表基準とIFRSの主な相違点

先ず、資産の定義と減価償却・減損についてであるが、2005年に上場企業の連結財務諸表作成・開示にIFRSが導入されたさいに、IFRSの定義や減価償却、そして減損の基本的な規定がFGAAPの中に組み入れられた。減損の兆候については、FGAAPとIFRSは同様の規定をしているが、使用価値の見積りとしての将来キャッシュ・フローの測定方法に関する細則は、FGAAPでは設けられなかった。ただし、減損の戻入れは、IFRSと同様にFGAAPでもおこなうことになっている³。次に、有形・無形固定資産の当初認識後であるが、IFRSでは、取得原価モデルと再評価モデルの選択ができる一方、FGAAPでは、取得原価モデルである。次に投資不動産であるが、IFRSでは、投資不動産に関する会計処理として、取得原価モデルか公正価値モデルかの選択ができる一方、FGAAPには投資不動産に関する特定の会計処理規定はない。次に売却可能有価証券の処理であるが、FGAAPには金融商品に関する包括的規定はなく、売却可能有価証券という区分もない。キャピタルゲインを得るために短期的に保有する有価証券以外は、財務固定資産の項目の中で、資本参加証券、長期的資産運用証券、そして担保差入証券のように長期的に保有すべき証券に3区分される。なお、有価証券には低価法が適用され、必要に応じて評価減引当金が計上される。一方、IFRSでは、次の2区分に分類する。①公正価値で測定する金融資産株式については公正価値で測定し、公正価値の変動は損益を通じて認識するか、当初認識時に公正価値の変動を「その他の包括利益（以下、OCIとする）」に計上することを選択（取消不能）することができる。この場合、その後の変動額は常にOCIに計上し、処分時等の売却損益もOCIに計上。ただし、受取配当金は損益計算書（以下、PLとする）に計上する。減損の対象外②償却原価で測定する金融資産当初認識時、公正価値で測定し、以後実効金利法による償却原価で測定する。損益はPLに計上する。次に金利費用の資産化であるが、IFRSでは、金利費用の資産化は棚卸資産を除き義務付けられている。一方、FGAAPでは、金利費用の資産化は任意である。なお、資産化を選択した場合、固定資産のみならず棚卸資産も含めてすべての場合に適用しなければならない。次に現在価値化であるが、IFRSでは、長期的な引当金に限らず、将来のキャッシュ・フローにもとづいて資産・負債を評価するさいにもその適用が義務とされるが、FGAAPには、現在価値化に関する規定はなく、義務でも標準処理とされているわけでもない。

(2) HGB

一般にドイツにおいて採用される会計基準には、ドイツ商法（以下、ドイツ会計基準、HGBとする）とIFRSがある。上場かつ連結財務諸表作成会社では、IFRSが適用され、非上場かつ連結財務諸表作成会社では、IFRSまたはHGBができようされる。また、単体財務諸表作成会社（上場、非上場共に）では、HGBが適用される。

EU域内で上場している会社の連結財務諸表にはIFRSが適用されることがEU全体で義務付けられている一方、単体の個別財務諸表では、配当可能利益の算定や税務上の課税所得算定の基礎とすることからHGBに準拠していると考えられる。

①HGBの特徴⁴

歴史的にドイツ企業の資金調達には銀行による融資が中心であったこともあり、ドイツ会計基準は投資者保護というよりも債権者保護を目的として発達している。現在においてもその影響からHGBには保

フランス会計基準とドイツ会計基準
国際会計基準（IFRS）導入の影響について

守主義を重視した考え方が色濃く残っていると同時に、取得原価主義かつ貸借対照表中心の会計基準としての色合いが強に残っている。また HGB では、現在でも保守的な会計処理は残ってる。保守主義とは予測される将来のリスクに備えて損失はより早期に計上する一方、収益はより遅めに計上あるまたは、評価損は計上するが評価益は計上しないといった会計思考であるが、HGB においては、たとえば、外貨建の一年超の長期金銭債権債務については為替差損になる場合のみ換算替えをおこなうことや、税効果会計においては、繰延税金負債は計上する必要がある一方、繰延税金資産の計上は任意であること、一般事業会社が保有する有価証券については1年基準にしたがって固定資産または流動資産として計上するが、短期投資については低価法により含み損のみを認識する（含み益は認識しない、ただし金融機関は除く）ことである。また、長期投資については時価評価の対象外だが減損の対象となるデリバティブについても期末時価評価時は含み損のみ認識し、含み益は認識しないことや、のれんについては定額法その他合理的な方法により見積経済耐用年数（不明な場合は10年）にて償却し、負ののれんは負債として認識し、発生原因（将来の損失）の実現に応じて取り崩すなどといった取り扱いが保守的な会計処理を具現化したものとして存在する。

②HGB と IFRS の主な相違⁵

先ず、棚卸資産であるが、HGB で認められる原価算定方式は、個別法、先入先出法、後入先出法、移動平均法で、IFRS では、個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法であることから若干異なる。また、HGB の棚卸資産の期末評価は、期末における取得原価、売却価値又は再調達価値のいずれか低い金額をもって貸借対照表価額としている一方、IFRS では、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額としている。また、IFRS では、親会社がIFRSを適用している場合に、原価算定方式をグループでどのように統一するかが論点となることがある。次に、有価証券の評価規定であるが、HGB では、有価証券評価区分を短期投資と長期投資の2つに区分し、短期投資有価証券の場合、低価法により市場価格まで簿価を切り下げ含み益は認識されない、一方、長期投資有価証券の場合、取得価額により処理され、価値の減少が一時的でないときは減損することになっている。一方、IFRS では、次の2区分に分類する。①公正価値で測定する金融資産株式については公正価値で測定し、公正価値の変動は損益を通じて認識するか、当初認識時に公正価値の変動を「OCI」に計上することを選択（取消不能）することができる。この場合、その後の変動額は常にOCIに計上し、処分時等の売却損益もOCIに計上する。ただし、受取配当金は損益に計上する。減損の対象外②償却原価で測定する金融資産当初認識時、公正価値で測定し、以後実効金利法による償却原価で測定する。損益はPLに計上する。次に有形固定資産の減価償却であるが、HGB では、合理的な経済的耐用年数、経済的便益の消費に応じた償却方法で、実務では、償却方法は、多くの企業で法人税法の規定に従っているのが現状であり、見積り耐用年数も多くの企業で法人税法の規定に従っているのが現状である。また、金額的重要性の低い費用処理することが多い。一方、IFRS では、償却方法は、資産の経済的便益の消費パターンを反映させる方法によっており、耐用年数は、利用可能と予想される期間かまたは当該資産から得られると予想される生産高もしくはこれに類似する単位数であり、減価償却単位は、資産の重要な構成要素ごとに区別し、耐用年数、残存価額、減価償却方法により減価償却される。次に有形固定資産の資産除去債務と減損であるが、HGB は、資産除去債務では、解体撤去費用等に係る法的債務の会計処理において、詳細な規定はなく一般的な負債性引当金の計上基準によっている。また引当金の認識時に費用処理される。また、減損会計では、詳細な基準はないが、通常はIFRSに準じて処理しており、割引後のキャッシュ・フローによる減損判定をおこない損失金額を測定する。また、翌事業年度以降における減損損失の戻入が認められる。一方、IFRS では、解体等にかかる法的

な債務の会計処理は、資産除去債務として、有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用によって発生した時に負債として計上し、同額を有形固定資産の取得価額に含め、減価償却を通じて耐用年数にわたって費用配分される。また、減損損失は割引後キャッシュ・フローによる減損判定をおこない、一定の状況において減損損失の戻入が要求される。次に研究開発費であるが、HGBは、自己創設無形資産として、研究開発費については、「研究」におけるコストはすべて発生時に費用処理され、「開発」以降におけるコストは、一定の要件を満たすものについて資産計上できるという容認規定である。また、自社利用ソフトウェア以外には個別の取扱いルールはない。一方、IFRSでは、「開発」以降におけるコストは、一定の要件を満たすものについて、資産計上しなければならないとしている。次にのれんであるが、HGBは、のれんの償却について、日本基準のように効果の及ぶ期間にわたって定額法その他の方法により償却とあるが、経済的耐用年数が合理的に算定できない場合は10年のみなし耐用年数を用いる。また償却期間について注記での説明が求められる。また、負ののれんについて、発生時に負債として認識し、発生原因（将来の収益悪化予測、特定の損失発生予定など）の実現に応じて取り崩しをおこなう。一方、IFRSは、のれんについて、規則的な償却はおこなわず、減損の兆候の有無によらず毎期必ず減損テストを実施し、負ののれんについてはのれんの発生時に収益に認識する。次に税効果会計であるが、先述にもあるように、HGBは、回収可能性が認められる繰延税金資産については計上が可能とされており、繰延税金負債の計上は義務付けている。一方、IFRSは、将来減算一時差異に関して将来税金が減額ないし還付される額を認識し、回収される可能性が高い範囲において繰延税金資産を認識する。また、回収可能性については毎期検討するとしている。なお、ドイツにおいては一般的には一時差異が少ないことからその影響は少ないものと想定される。次に退職給付に係る債務についてであるが、HGBは、退職給付債務を年金数理計算によれ算定し、現在価値への割引計算には、債務の支払期間に対応する、ドイツ中央銀行が公表する過去7年間の平均市場利子率を用いる。また、数理計算上の差異等の処理方法では発生した期に全額損益処理される。一方、IFRSは、数理計算上の差異については費用処理をおこなわず、割引率についても報告期間末日の優良社債の市場利回りをを用いる等、HGBと多くの点で異なる。次に、その他引当金であるが、HGBは、貸倒引当金は、日本基準と同様に売掛金と相殺表示し、過去の貸倒実績がない場合でも保守的に債権の一定割合を引当計上する実務慣行がある。また、有給休暇引当金については、詳細なルールはないが、法的な債務であることから引当計上される。一方、IFRSは、貸倒引当金についてはHGBと異なる定めがあるものの、結果は近似することが多い。また、有給休暇引当金の取扱いはHGBと異なり明確なルールが存在する。次に収益認識であるが、HGBは、収益の認識基準として、リスクと経済価値の移転、信頼性をもって収益金額が測定可能、経済的便益が流入する可能性が高い、等によって総合的に判断され、実務上は契約書の記載条件により判断される。また、工事契約は、長期工事契約は完成基準が原則であり、工事進行基準は原則認められない。一方、IFRSは、収益認識基準としてIFRS15号が存在し、工事契約については、一定の要件を満たした場合、工事の進捗に応じて収益を認識している。次に、外貨建項目の換算であるが、HGBは、金銭債権債務が替換算について、一年以内に決済される債権債務は、期末日のスポットレートで換算換えし、為替差益または為替差損が認識される。また、一年超の長期債権債務は、期末日のスポットレートによる換算が含み損になる場合には為替差損を認識するものの、含み益の場合には為替差益を認識していない。一方、IFRSは、財政状態計算書の外貨建債権債務を機能通貨に換算する場合、その財政状態計算書の日現在の決算日レート換算をおこない、その結果生じる為替差額は損益処理している。

最後に、その他として売上割引と仕入割引であるが、HGBは、販売関連のインセンティブであることから、売上値引、売上割戻、売上割引は売上高から控除している。また、仕入関連のインセンティブ

フランス会計基準とドイツ会計基準
国際会計基準（IFRS）導入の影響について

で、仕入値引、仕入割戻、仕入割引は、仕入高・購入原価から控除している。一方、IFRSは、HGBと同様である。

2. 原則主義導入の影響

(1) 原則主義の適用による問題

欧州各国の中でイギリスは2005年にIFRSを導入する以前から原則主義の会計基準を用いていた。一方、他の多くの国々では細則主義の会計基準を用いていた。このことから、IFRS導入前後にはさまざまな懸念が次のように表明された。しかしながら以下のとおり、今後更なる改善は必要であるが、原則主義に対する否定的な意見は限定的であった。

①原則主義に対するフランスの諸意見⁶

- (a) IFRSの原則主義の適用はフランス国内においては大変整合性がとれている。原則主義の会計基準を適用することで財務諸表がビジネスの実態を反映するよう、どのように原則を適用できるのか検討することが可能になる。
- (b) 細則主義は形式主義になることがある。形式か、実質か、といったときに実質をとるのであれば原則主義となる。
- (c) 細則主義の方が実務に一貫性をもたらすという意見もあるようだが、細則主義は画一化をもたらし、経済的実態としては似て非なる取引に同じ会計処理が適用される場合があり、結果として比較可能性の低下を招く。また、細則主義の会計基準では規則が作成されない領域が生じ、多様な会計処理がおこなわれることとなる。さらに、細則主義はより会計操作に使われやすい。
- (d) 原則主義のもとでは、基準書には一定のロジックしか記載されておらず、作成者はそれをもとに分析せざるを得ない。当該分析を通して取引の本質を理解することにつながり、財務報告の質を改善させたのみならず、管理会計及び内部統制の改善に結びついた。
- (e) 原則主義の会計基準の適用に国ごとのばらつきがあると考えられる分野もある。このため、IASBは財務報告の国際的な比較可能性を高めるという設立目的に従い、適用状況を分析し、実務の一貫性を持たせるための補完的なマテリアルを発行する必要もありうる。この点に関してはまだ改善の余地はある。但し、移行時においては円滑な導入のためのさまざまな工夫がおこなわれたことを指摘する意見も聞かれた。
- (f) IFRSを原則主義の会計基準だといってもさまざまなルールが含まれているためルールベースの会計基準と変わらない面もある。

②原則主義に対するドイツの諸意見⁷

- (a) 監査法人がそれ以前のIFRSの適用経験を活かし2004年から2005年に適用ガイダンスをすでに開発していた。また、ドイツ産業連盟（BDI）の下部組織にセクターごとの組織が会計ワーキング・グループを作りガイダンスを公表した例や、業界団体が監査法人と共同でガイダンスを出すケースもあった。
- (b) IFRSが原則のみとなっている部分について米国会計基準を参照するケースもあった。具体的には、IFRSにはソフトウェアの収益認識や保険契約について具体的な基準が無いため、ソフトウェア会社や保険会社は米国基準を参照した。なお、IFRSは原則主義といっても、さまざまなルールをも含むため、ルールベースの会計基準と変わらない面もあるという意見も聞かれた。
- (c) IFRSは原則主義と言われるが、米国基準とのコンバージェンスの結果、両者の違いは程度の差になってきている。すなわち、IFRSは米国基準に比べれば、若干原則主義の傾向が強い、といったも

のである。

(2) 原則主義に対応するための具体的取組：規制当局：欧州証券監督機構 (ESMA)

2011年1月、欧州各国の証券規制当局の監督を行う欧州証券監督機構（以下、ESMAとする）が欧州証券規制当局委員会（以下、CESRとする）を發展させる形で設立され、欧州全体でのIFRSのエンフォースメントの整合性等に関して寄与している。

(a) ガイダンスの公表

ESMAへと組織再編されてから具体的に公表されたガイダンスとしては、ギリシャ国債をはじめとする公的債務の評価・減損に関するIFRSの適用にばらつきがあるのではないかと懸念に対応して、2011年11月25日に公表されたステートメントがある。CESRは各国規制当局の緩やかな集まりだったが、ESMAは権限が与えられた当局であるためガイダンスを出すことができる。

(b) 執行事例データベース

EU域内におけるIFRSの統合的な適用に貢献するため、ESMAは、EU各国の規制当局が行った執行の決定とその決定の背景にある根拠を公表している。ESMAはIFRSの一貫した適用を担保するため、及び発行体、監査人、監査監督当局等に役立つように、エンフォースメントに関する決定をデータベース化し、定期的に概要を公表している。また、各国の執行当局が執行の決定をする前に各国レベルで判断が難しい問題をESMAで議論する場合もある。

ドイツでは、ESMAが公表する執行事例は重要な情報だと考えており、KPMGのガイダンスと齟齬が無いか確認している。

(c) ESMAから基準設定主体への意見発信

ESMAは執行経験を踏まえ、具体的な執行が困難な領域を中心にIASBに対して意見発信をおこなっている。ESMAのミーティングにIASB・IFRS ICのメンバーが年二回出席し、エンフォースメントが難しいもの等のトピックを選び議論する。ESMAが実施した導入後レビューによれば、エンフォースメント当局の視点からは、明確化の余地がある会計基準も存在する。例えば、IFRS8号のセグメント報告に関して、2011年2月にESMAはIASBにレターを送り改訂を提案した。このように、ESMAはエンフォースメント当局の視点から基準設定に対して意見発信をしている。

3. IFRS導入のコスト・ベネフィット

(1) IFRS導入のベネフィット

①IFRS導入のベネフィット（フランスでの諸意見）

(a) 市場全体で見た場合に、トータルのベネフィットはコストを上回ったという意見が聞かれた。

(b) フランス経済・フランス企業は、自国市場でグローバルな資本にアクセスできるようになった。

(c) 多くの企業が米国上場を廃止したことから分かりますとおり、欧州資本市場の競争力が高まった。

(d) IFRS導入に伴い資本コストが低下した。

(e) IFRSを導入してから、企業の経営者が戦略面で会計により関心を持つようになった。それはフランス企業、ヨーロッパ企業のカルチャーにとって非常に重要なことでプラスの影響をもたらした。企業は投資家のことを考えて開示をおこなうようになり、利用者に対する財務諸表の信頼性を高めることにつながった。

(f) 投資者として、IFRSの導入が市場全体にもたらしたベネフィットは企業等が負担したコストを上回っていたと感じている。株式市場に投資する投資家はグローバルな資本市場を対象に投資をおこなっており、国際的な企業間の比較を可能にする単一の会計基準が必要である。

フランス会計基準とドイツ会計基準
国際会計基準（IFRS）導入の影響について

- (g) IFRS の導入は比較可能性の向上をもたらした財務諸表利用者に非常に大きなベネフィットをもたらした。
- (h) 利用者は、フランス会計基準との比較においても、2005 年当時の IFRS の財務報告との比較においても、今日の IFRS による財務報告の質は改善されたと評価している。しかし経営者の主たる仮定や判断根拠の開示が不十分である等の理由により、まだ完全な比較可能性は達成されていない。
- (i) IFRS 導入のベネフィットとして、外部報告目的の会計と内部報告目的の会計を統合できるようになったことが広く聞かれた。また、作成者からは IFRS の導入は、経理部門の枠を超えた企業の内部管理の改善につながった、全ての子会社を本社と同一基準で管理することにつながったという意見も聞かれた。なお、このベネフィットを享受するため、親会社の単体財務諸表も内部管理目的では IFRS で作成され、自国基準による単体財務諸表は年度末に決算修正を加えることで作成されているということであった。
- (j) IFRS 導入前は、企業は外部報告（PCG）に調整を加えて内部報告をおこなっていたが、経済的実態を表す IFRS 導入後は、作成者は企業の内部報告と外部報告を IFRS で一本化できるようになった。
- (k) フランスの作成者からは、2005 年時点で米国会計基準を既に適用していた企業には IFRS 導入のメリットは無かったとの意見が聞かれた。これに対してドイツの作成者からは、米国基準に比べ IFRS にもとづく財務諸表の作成の方がコストがかからないという意見が聞かれた。
- (l) IFRS 導入のメリットは、各企業が米国会計基準を適用していたか否かにも依存する。米国に上場し、米国会計基準を適用していた仏大企業にとって、IFRS へのシフトにはメリットがなかった。他方、国際化していなかった仏企業にとって、IFRS の導入はメリットがあった。
- (m) IFRS 導入のベネフィットは EU 域内でも国により異なった。ベネフィットはスタート時点での位置（どの会計基準を使っていたか等）により異なった。
- (n) 米国市場に上場しなくても済むようになったことは大きなベネフィットである。IFRS は米国会計基準よりも適用しやすく、コストもかからない。
- ②IFRS 導入のベネフィット（ドイツでの諸意見）
- (a) IFRS は作成者にも大きなベネフィットをもたらした。IFRS 導入前は、企業は外部報告目的にはドイツ会計基準を用い、内部管理目的には別の会計を使用していた。しかし、IFRS 移行後、企業は外部報告目的と内部管理目的の会計を一本化できることとなった。
- (b) ほとんどのドイツの主たる企業では、IFRS が Leading GAAP として考えられており、日々の記帳は IFRS ベースで実施され、また、内部報告（そしてもちろん連結の外部報告も）も IFRS ベースでなされている。内部管理目的の基準として IFRS は使いやすい。
- (c) IFRS 導入に伴いシステムを見直したことで、業務が以前よりやりやすく、スピードアップし、クリアになった。以前は内部報告用、税金用、単体財務諸表公表用、該当があれば米国会計基準のレポート用と様々なレポートを作成していたが、現在は、Leading GAAP のベースにまとまった。
- (d) 企業は日々の記帳、各子会社からのレポート、内部管理目的の報告も全て IFRS でおこない、期末に IFRS から修正仕訳を入れることでドイツ商法典の財務諸表を作成している。
- (e) IFRS により、リスクコントロール、企業管理の見直しといった観点からの企業管理の現代化が図られた。
- (f) 海外子会社からの財務報告を理解することは IFRS 導入以前は作成者にとってより複雑で、負担の重い作業であったが、IFRS 導入後は、海外子会社の業績評価、管理を共通のベースにもとづきおこなえるようになり、マネジメントの理解、内部統制も向上することとなった。

- (g) IFRS を導入し、本社・全子会社の会計基準を統一したことによって子会社の管理がしやすくなった。各国がローカルな基準を適用していると子会社における会計処理に多様性が出てしまうが、子会社の会計基準・レポートングを標準化したことで各子会社レベルにおける判断の余地が狭まった。
- (h) IFRS 導入により海外の同業他社との比較可能性が向上したことは、作成者にとってもベネフィットをもたらしたとの意見が聞かれた。
- (i) 作成者は競争関係にある海外の同業他社と比較可能性を達成できるようになった。
- (j) 同業他社との比較可能性が高まった。HGB の注記の量は限定的であるが、IFRS の注記の量は豊富であるので、これも比較可能性の向上に資している。

(2) IFRS 導入に伴うコスト

IFRS 導入に伴うコストとして、会計基準対応のみならず、業務の見直しを含めたシステム投資を指摘する意見が作成者から聞かれた。また、この5年から10年の間、IT、システム、内部プロセス改善のために組織の再編の実施をした企業が多かった。また、外部報告目的の会計と内部報告目的の会計を統合するにあたり、それに伴うシステム投資もおこなわれているようであった。

4. 時価会計と取得原価主義会計

筆者は、日本の財務会計と米国の財務会計そしてIFRSの比較を通して、公正価値会計としての時価会計と、取得原価主義会計の延長上にある時価会計の考察をこれまでしてきた⁸⁾。

以下の図表1は、その類型である。

図表1 井上良二教授による財務会計の四つの類型⁹⁾

<p>第一類型：財産法\square損益法，故に損益法利益＝財産法利益 財産法の利益は損益法の利益に一致する 財務報告目的：損益計算と利害調整 計算体系：取得原価主義会計……企業会計審議会，ASBJ</p>	
<p>第二類型：損益法\square財産法，故に財産法利益\neq損益法利益 損益法の利益＋その他の包括利益＝財産法の利益 財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる一部の資産等の時価評価と取得原価測定） 計算体系：時価会計（公正価値会計）の(1) FASB & 同Exposure Draft，及びCon 8, IASB</p>	
<p>第三類型：損益法\square財産法，故に財産法利益＝損益法利益 損益法の利益は財産法の利益に一致する 財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる多くの資産等の時価評価。財務業績情報に関して第二類型と異なる。） 計算体系：時価会計（公正価値会計）の(2) ASB (UK) ……過去のIASB</p>	現在の方向
<p>第四類型：損益法\squareかつ\square財産法，故に財産法利益＝損益法利益 財産法と損益法の利益は一致する 財務報告目的：実体資本維持 計算体系：時価主義会計</p>	過去に指向されていた方向
再評価モデルはこの流れともいえる	
<p>類型に関しては市川紀子『米国における財務会計の現代的特質』千葉大学大学院社会文化科学研究科博士論文，2003年によって展開されたものである。ただし、本書では類型及び類型の規定方法に編者（井上）の考えを付加しているので若干の相違がある。</p>	

出所：井上良二（2014，p.7）

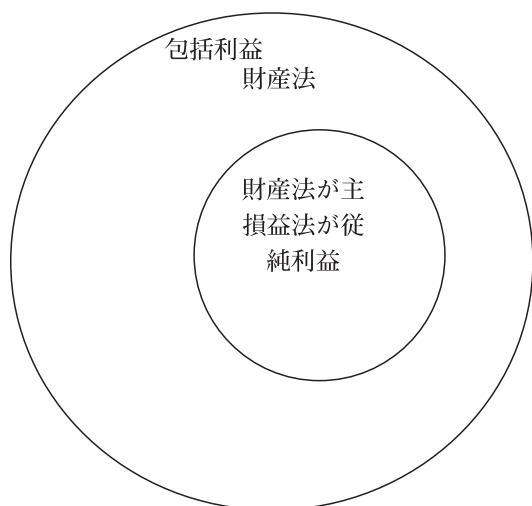
フランスとドイツの会計基準におけるIFRS導入の影響をみてきた中で、日本における財務会計の変化と同様の動きが両国（フランスとドイツ）においてあることに気づかされる。とりわけ、日本と同様

フランス会計基準とドイツ会計基準
国際会計基準（IFRS）導入の影響について

に自国の会計基準が早くから制定されてきた両国（フランスとドイツ）においては、従来からの会計である、取得原価主義会計の色合いが、単体の個別財務諸表の中に今なお残っていることを改めて確認することになった。

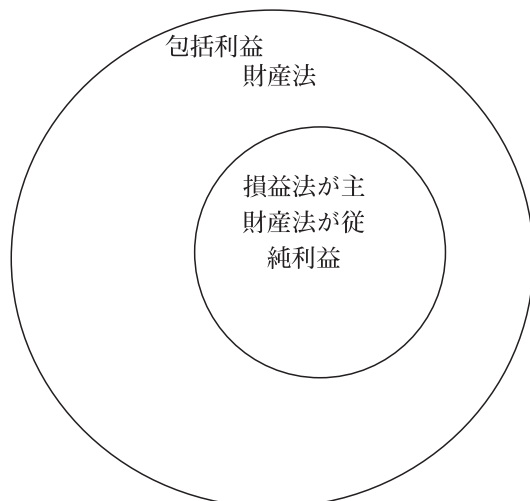
日本における財務会計は、筆者の見解では、制度会計における、会社法と税法の影響を受け今なお、取得原価主義会計の色合いが強く残っている。金融商品取引法会計においても、図表1にあるように、第二類型に近づいているものの、厳密には、取得原価主義会計の延長上にある時価会計から公正価値会計としての時価会計の理念型への途上であり、まだ取得原価主義会計の色合いが強いと思われる。公正価値会計としての時価会計と、取得原価主義会計の延長上にある時価会計の違いは、次の図表2と図表3で明らかになる。

図表2 公正価値会計としての時価会計の理念型



井上（2008）をもとに筆者が作成

図表3 取得原価主義会計の延長上にある時価会計

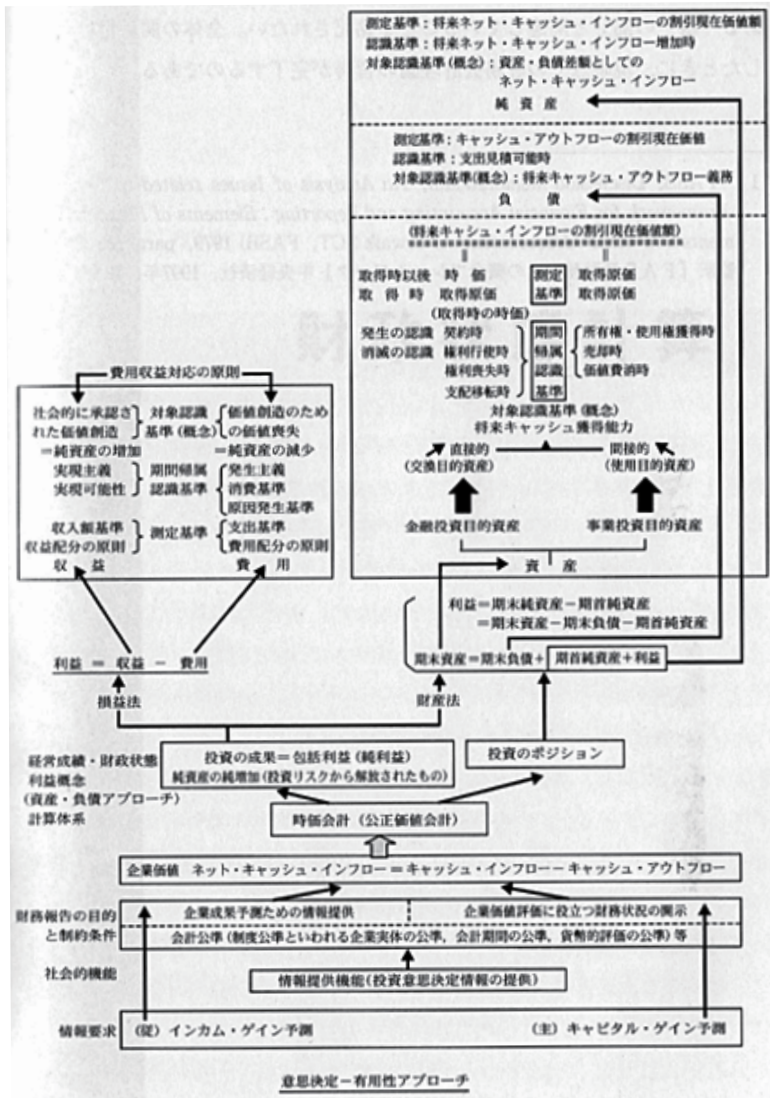


井上（2008）をもとに筆者が作成

取得原価主義会計の延長上にある時価会計には、厳密には2通り解釈できる。一つは、包括利益を導入する前の日本の会計で、売買目的有価証券に時価基準を採用した頃の会計あり、もう一つは、包括利益を導入した後の金融商品取引法会計そして、包括利益を導入したばかりの頃の米国の会計（包括利益導入当時の第二類型）である。取得原価主義会計の延長上にある時価会計では、どちらの解釈でも、当期純利益が、損益法を主とし、財産法を従とするもので、後者では、それを財産法が真部分集合で含むものである。

論理整合性を考えた場合、図表4の体系図からわかるように、取得原価主義会計の延長上にある時価会計は、その論理整合性に問題があるといえる。本来、財産法に真部分集合で含まれる当期純利益は、財産法を主とし、損益法を従とするものでなければ、論理整合しないのではないだろうか。第二類型が形成された段階では、論理整合しない形で、損益法を主とし、財産法を従とする当期純利益を真部分集合で財産法が含む形であった。

図表4 公正価値会計の時価会計の理念型の体系図



フランス会計基準とドイツ会計基準 国際会計基準（IFRS）導入の影響について

一方、第三類型である国際会計基準が、包括利益と当期純利益を並立し、第二類型に近づくことで、第二類型の理念型に近い会計基準が形成されたと筆者は考えている。なぜならば、第三類型では、財産法を主とし損益法を従とする当期純利益を財産法が、真部分集合で含むことになったからである。

近年の収益の認識基準のコンバージェンスは、取得原価主義会計の延長上にある時価会計を公正価値会計の時価会計、ひいていえば、第二類型の理念型に収束する動きとみることができる。

新しい収益の認識基準は、財産法を主とし、損益法を従とする資産負債アプローチを採用している。これは、損益計算書において、実現基準に変化をもたらしたものである。とりわけ、米国の会計基準と日本の上場企業の会計基準では、損益法を主とし、財産法を従とする当期純利益を、財産法を主として、損益法を従とする当期純利益に変えることを意味していた。したがって、第二類型に相当する、米国の会計基準と、日本の金融証券取引法会計は、第二類型の理念型に近づいたことになるのである。

取得原価主義会計の延長上にある時価会計は、貨幣動態に着目することから、減損会計ならば、減損損失の戻し入れをしない。これは、損益法を主とし、財産法を従とする当期純利益と整合する。しかしながら、第二類型の理念型である、財産法を主として損益法を従とする当期純利益の場合には、財貨動態に着目することから、戻し入れをする。

フランスとドイツの会計基準の場合、日本と同様に、単体の個別財務諸表では自国の会計基準の色合いが根強く残っており、連結財務諸表においては、IFRS とのコンバージェンスにより IFRS の公正価値会計としての時価会計の影響を受けている。しかるに、日本と同様に、会社法、商法、税法などの影響を受けており、公正価値会計としての時価会計の理念系には、どちらの国の会計基準も至っていないのが現状である。

おわりに

本稿では、フランスの会計基準とドイツの会計基準について概観を述べ、IFRS 導入の影響についてみてきた。かような考察の中で、日本の会計基準の置かれている現状と両国（フランスとドイツ）の置かれている状況が類似していることに気づかされる。とりわけ、両国（フランスとドイツ）の会計基準は、日本の会計基準に、第二次世界大戦前においては大きな影響を有していた伝統のある基準である。日本をはじめ、古くから会計基準のある国々では、今なお、取得原価主義会計の色合いが根強く残っており、IFRS のような公正価値会計としての時価会計を導入する中で、その変革を求められているのかもしれない。

注

¹ 鈴木（2010）。

² これは会計基準集である。

³ この場合、のれんは対象外となる。

⁴ 樋口他（2018）。

⁵ 「ドイツ会計の基礎」

<<https://www.japanclub-munich.de/wp/wpcontent/uploads/2016/09/20160913-deloitte-Seminar.pdf>>

⁶ 「IFRS に関する欧州調査出張（フランス・ドイツ・EFRAG）調査報告書」

<https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf>

⁷ 「IFRS に関する欧州調査出張（フランス・ドイツ・EFRAG）調査報告書」

<https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf>

⁸ 孔 (2021)。

⁹ 井上 (2014 年)。

(引用・参考文献)

井上良二『財務会計論』税務経理協会, 2014 年。

孔 炳龍『時価会計論 2つの時価会計』創成社, 2021 年。

鈴木正司「フランスの会計基準とIFRS」『AZInsight』Vol.40, Jul.2010年, pp.1-6。

樋口幹根・伊藤 剛「ドイツ会計制度の概要とその特徴」『KPMGInsight』Vol.28, Jan, 2018年, pp.1-4。

<インターネット参考文献>

「ドイツ会計の基礎」<<https://www.japanclub-munich.de/wp/wpcontent/uploads/2016/09/20160913-deloitte-Seminar.pdf>>

「IFRS に関する欧州調査出張 (フランス・ドイツ・EFRAG) 調査報告書」

<https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf>