

VII 国際会計基準の採択を巡る日韓の対応戦略比較

李 善馥¹

1. はじめに

ここ数年、国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards;IFRS)の導入問題が世界的に大きな争点となっている。会計基準の国際的調和(Harmonization)から始まった議論がその差異を具体的に縮小しようとするコンバージェンス(Convergence)問題へ発展し、それから IFRSそのものを各国の会計基準として採択(Adoption)するよう求める国際的な圧力が最も高まっているからである。周知のように、2011年には世界100カ国がIFRSを導入する予定であると言われている。日本でも、2010年からIFRSを任意適用し、2012年から強制適用を判断するロードマップが金融庁により提示されている。それから本日の講演で、私が日本と比較して取り上げたい韓国の場合も、IFRSを翻訳してそのまま自国の基準とする「韓国採択国際会計基準(K-IFRS)」が2007年12月に公表され、2011年からすべての上場企業の財務諸表に適用するものとなっている。すなわち、IFRSの導入はもはや避けられない国際的トレンドであり、世界標準の高品質の会計基準を開発して適用する問題こそ、いま各国の会計基準設定主体が抱えている最大の懸案であると思われる。

本稿の目的は、IFRSの導入をめぐる最近の国際的な動きを踏まえつつ、韓国と日本における国際会計基準へのアドプションに向けた取り組み戦略—その背景と現行基準との差異、タイミング、適用範囲と取り組み方法、影響などを比較・検討することにある。具体的には、次の順番で検討を進めたい。第一に、IFRSのアドプションをめぐる国際的な動きについて概括する。第二に、韓国におけるIFRSの採択に至る経緯と現行基準との差異を述べる。第三に、日本におけるASBJのコンバージェンス取り組みとアドプション状況について検討する。第四に、IFRSのアドプションに向けた韓国と日本の戦略の差異を探り、それがもつ意義を吟味したい。

¹ 韓国・東西大学校経営学部 副教授(sblee@dongseo.ac.kr)。本稿は、神奈川大学と東西大学校の国際交流の一環として行われた特別講演の内容を修正・補完したものであり、交流時には照屋行雄経営学部長をはじめ、関係者の皆様に大変にお世話になった。ここに記して改めて心より感謝のお礼を申し上げたい。

＜表1＞ IFRSの採択をめぐる世界の主な動き

2000	証券監督者国際機構(IOSCO)によるIFRSの指示表明
2001	国際会計基準審議会(IASB)の改組、IASからIFRSへ転換
2002	IASB、米国のFASBと会計基準のコンバージェンス合意
2002	米国、エンロン・ワールドコム社等の粉飾発生とサーペンズ・オクスリー(SOX)法案制定
2005	EU域内企業の連結財務諸表にIFRSと同等(equivalent)な基準の適用を義務づけ
2005	CESR(欧州証券規制当局委員会)、日本・米国・カナダの会計基準と同等性評価
2005	ASBJ、IASBと会計基準のコンバージェンス・プロジェクト開始
2007	オーストラリア、韓国がIFRS採用
2008	ニュージーランド、中国がIFRS採用、米国SEC、IFRS適用のロードマップを公表
2009	日本・金融庁、IFRS適用のロードマップを公表
2011	カナダ、インドを含めて世界140ヶ国がIFRSを採用する見込み

2. IFRSのアドプションをめぐる国際的な動き

IFRSは、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board; IASB)が設定する世界標準の会計基準である。IASBは、1973年に設立された国際会計基準委員会 (IASC) の役割と権限を強化するために2001年に改組された新組織であり、設立以降、従来の国際会計基準(IAS)に代えて、現在までIFRSとその解釈書であるIFRICを制定している。そして、各国においてIFRSとIFRICがより強力な世界共通の新国際会計基準として採択されるまでには主に次のような動きが展開されてきた(表1)。

第一に、IASBが2001年に証券監督者国際機構(IOSCO)の支持を得てより力のある世界会計基準の設定主体として改組されたことによって、国際会計基準への関心が急激に高まり、世界共通の会計基準で財務諸表の作成を求める動きが加速化した。まずEUが2000年に同域内で資金調達を行う上場企業について、2005年からIASの適用を義務づける方針を打ち出した。そして、米国では会計の信頼性を損なわれる巨額の粉飾会計事件(エンロン、ワールドコム社など)が次々と発生し、会計基準の透明性と改善を求める声が急速に高まった。そこで、IASBは2002年に米国の会計基準設定機関であるFASBと協議を行い、IFRSと米国基準との差異を縮小するコンバージェンス計画に合意を行った。また2005年には、米国のSEC議長が同市場で資金調達をする外国企業についても、IFRSに従って財務諸表を作成する場合には米国基準との「差異調整表」を別途に要求しない可能性があることを明確にした。まさにIFRSが世界各国の会計基準を支配する動きが始まったのである。

第二に、IFRSと各国の会計基準の内容が同等(equivalent)であるかという具体的な評価作業が行われ、アドプションを加速化させる要因として作用した。CESR(欧州証券規制当局委員会)が2005年に米国、カナダ及び日本の会計基準についてIFRSと同等であるかどうかを検討し、全体的には

同等であるが、一部の項目(特に日本の場合は26項目)について差異があるという限定付きの厳しい評価を出した。つまり、EU市場で資金調達を行う上記3国家の企業は財務諸表を作成する際に自国基準に従うのはもちろん、国際会計基準に合わせて追加的に修正作業をしなければならない。会計基準のコンバージェンスをめぐる戦争が始まったわけである。会計基準の差異が自国企業の開示コストを増加させたり、海外での資金調達を妨げる要因として作用する恐れはないか、各国が敏感に反応した。日本では金融庁と経団連が会計基準の国際的収斂を求めるなど、大きい関心を示した。そして、2005年に日本の会計基準設定主体であるASBJ(日本会計基準委員会)とIASBとの間に、日本の会計基準とIFRSとの差異を縮小するためのコンバージェンス・プロジェクトを開始する合意が行われた。

第三に、EUによる同等性評価、IFRSとのコンバージェンスをめぐる米国および日本など先進諸国の状況を踏まえつつ、次のように多くの発展途上国において国際会計基準のアドプションに向けた宣言が次々と公表された。2005年に、オーストラリアと南アフリカがIFRSを導入することを決定した。また2007年からはニュージーランドが適用を開始し、カナダと韓国も2011年を目標にIFRSへ移行する計画を宣言した。中国はIFRSと同じ基準を取り込んだ中国会計基準を公表して一部分を除き、2007年から適用することを明確にした。つまり、先進諸国の同等性評価などを見極めつつ、その次に到来する自国基準の評価結果を予想し、敢えて先行する形でIFRSのアドプションを宣言した国が増加したわけである。

3. 韓国におけるIFRSアドプションの状況と決定要因

それでは、IFRSのアドプションとは具体的に何を意味し、それに伴う影響は何が予測されるのだろうか。韓国では、金融監督院と韓国会計基準委員会(KASB)が2007年12月にIFRSをそのまま翻訳して自国の基準とする「韓国採択国際会計基準(K-IFRS)」を公表した。またそれに至る背景をみると、主に次の2つの要因が考えられる。

3.1 IFRSアドプションの背景

第一は、1997年末に生じた為替経済危機である。韓国経済は外貨不足状態が発生し、外国通貨基金(IMF)と世界銀行(IBRD)から140億ドルの緊急融資を受けなければならない苦しい状況に直面した。またHanBo、JinRo、DeNong、DaeWoo、Kia自動車、Donga建設など大手企業が倒産し、粉飾会計事件に襲われた。例えば、DaeWooグループ(1997)では東欧への過度な海外投資で資金繰りが悪化し、その事実を隠すために22兆ウォンにのぼる巨額の粉飾を行った。15兆ウォンの負債は過小計上しながら、棚卸資産は逆に過大表示し、また回収見込みのない売上債権の貸倒引当金を計上しない方法で利益を膨らました。その結果、役員21名が告発されるとともにグループ全体は破綻し、監査を担当したSanDong会計法人が清算された。

＜表2＞ 韓国におけるIFRS適用のロードマップ

区分	2008年まで	2009-2010年	2011年以降
IFRS選択企業(39社+@)	現行基準	K-IFRS(任意)	K-IFRS(強制)
上場会社(1,632社)			
非上場会社 (16,000社)			非上場基準

出所) 韓国・金融監督院 国際会計基準 <http://IFRS.fss.or.kr> により作成

韓国政府は、危機を克服する緊急対策を取った。IBRDから融資を得る条件として金融と財政、会計にわたる大幅な経済改革を行った。特に、会計では1999年に韓国会計基準院(KASB)を設立し、会計基準の設定権限を民間に委ねる改革が行われた。そして、KASBは設立以降2006年まで、国際会計基準とのコンバージェンスを第一目標として第25号に至る会計基準の改正を行った。すなわち、韓国内の経済危機と粉飾事件によって損なわれた会計への不信感を克服するために、政府の主導により国際会計基準を積極的に導入する戦略を取った。

第二は、IFRSの導入をめぐる更なる国際的な圧力と会計透明性への要求である。KASBは、設立後、国際会計基準との整合性を図る改正に全力を尽くした。しかし、IFRSの採択をめぐる急変する国際情勢は、前で検討したように一段と厳しくなった。米国とカナダ、日本の次には韓国についても同等性評価が要求されるのは当然である。しかし、IMD(International Institute for Management Development)やWEF(World Economic Forum)など国際競争力評価機関による競争力評価は極めて低い。世界第11位のGDP経済規模を持つ国であるにも拘わらず、2006年の国際競争力は61カ国のうち38位と低く、会計・監査の信頼度は58位と最低の水準となった。また会計への低い評価はコリア・ディスカウントの原因となり、韓国企業の国際競争力を損なうことが懸念された。国際競争力を高めるためには、どうすれば良いか。韓国政府機関である金融監督院とKASBは2006年に、IFRS導入準備団を発足した。個別的に会計基準を改正してはどうしてもIASBの要求に対応しきれない。KASBは戦略を変え、IFRS全体をそのまま翻訳して自国基準とする「韓国採択国際会計基準(K-IFRS)」を2007年12月に全面公表した。

K-IFRSは、2009年から任意適用され、2011年から強制適用するロードマップとなっている(表2)。またその対象は、すべての上場会社と一部金融機関を含む1900社となっている。

そして、現在のところ、IFRSを適用するためにその教育と広報を含めて法的体制のインフラ整備、企業の会計システム転換、早期適用企業の開示事例調査、非上場企業に適用される一般企業会計基準の改正など様々な点で研究と準備が行われている(表3)。

3.2 K-IFRSと現行基準の相違点

K-IFRSは、2009年6月現在、37個の会計基準書(IFRS:8,IAS:29)と21個の会計基準解釈書(IFRIC:11,SIC:10)から構成されている。その特徴は、今までのスタイルと違って、会計処理方法と勘定科

＜表3＞ 韓国におけるIFRSの導入と適用ロードマップ

2006	国際会計基準導入準備団の発足
2007	IFRS導入ロードマップ発表(3月) 国際会計基準財政委員会と著作権の契約締結(9月)
2007	K-IFRSの翻訳完了、IFRS適用指針の翻訳および発表(12月)
2008	IFRS国際諮問団の構成(1月)、会計先進化企画団の構成(4－6月) CESR、韓国会計基準のIFRS同等性を認める(12月) IFRS導入の影響に関する事前開示基準の準備(7月)
2009	IFRS導入関連企業及び会計法人に対する設問調査(1,6月) 関連法令(外監法、資本市場法)の制定・改正完了(2月) 非上場企業に適用する一般企業会計基準の制定(12月)
2010	早期適用企業、最初の財務諸表開示
2011	2011年義務適用企業(資産2兆ウォン以上の上場企業)、最初の財務諸表開示 非上場企業の一般企業会計基準の適用開始
2013	資産2兆ウォン未満上場企業の財務諸表開示

出所) 韓国・金融監督院 国際会計基準 <http://IFRS.fss.or.kr> により作成

目を詳細に規定する細則主義ではなく、会計情報として必要な有用性の確保を前提に多様な会計処理方法を認める原則主義をとっている点にある。また経済的実質を重視し、公正価値とリスクに関する情報など、高い水準の開示を求めている。K-IFRSと現行基準の差異は、次のようにまとめられる(表4)。

第一に、個別財務諸表中心であった開示システムが連結財務諸表(K-IFRS1027)の体制に転換された。連単の主従関係が逆転したわけである。また基本財務諸表の名称が貸借対照表、損益計算書、利益剰余金処分計算書、資本変動表、キャッシュ・フロー表から財務状態表、包括損益計算書、資本変動表、キャッシュ・フロー表へと変更された。特に損益計算書には包括利益という新概念が導入され、包括損益計算書として作成されるようになった。そして連結財務諸表の支配概念にも一部変更があり、30%以上の株式を所有しかつ最大株主である場合には連結範囲に含まれた子会社が除外される一方、小規模会社(資産70億ウォン以上の外部監査対象企業を含む)は連結範囲に含まれる。

第二は、外貨換算の問題であり、営業活動が行われる主な経済環境の通貨である機能通貨の概念が新しく導入された。貨幣性項目は決算日レート、歴史的原価の非貨幣性項目は取引日レート、公正価値の非貨幣性項目は公正価値決定日レートで換算し、海外事業の財務諸表も資産・負債は決算日レート、包括損益計算書の収益・費用は取引日レートを適用するように変更された。そして、海外事業純投資の貨幣性項目は、その他の包括損益として認識する。

第三に、有形資産と減価償却は、まず投資不動産などの有形資産(K-IFRS1016)について公正価

<表4> K-IFRSの構成と現行基準との差異

	論 点	韓国採択国際会計基準(K-IFRS)	現行の基準(K-GAAP)
	主財務諸表	連結財務諸表	個別財務諸表
1001	財務諸表	財務状態表、包括損益計算書、資本変動表、キャッシュ・フロー計算書	貸借対照表、損益計算書、利益剰余金処分計算書、資本変動表、キャッシュ・フロー計算書
	表示	(資本区分・営業損益定義・標準様式なし)	
1027	連結範囲	50%以上株所有会社 子会社に外務監査対象除外企業を含む	30%以上株所有会社の最大株主 子会社から外務監査対象除外企業を除く
1012	外貨換算	機能通貨概念の導入	海外事業投資の貨幣性項目: 当期損益
	機能通貨	海外事業投資の貨幣性項目: 資本調整	
1036	減価償却	資産減損額を会計推定変更とし、前進法処理	会計政策の変更し、遡及法処理
1012	法人税	繰延法人税の一時的差異に平均税率を適用	繰延法人税の一時的差異に限界税率適用
1016	有形資産	公正価値による再評価を認める	公正価値による再評価を認めない
1019	退職給与	予測給与債務の概念採択、保険数理で測定	全職員の一時的退職を仮定して算出
1032	償還優先株	契約実質により金融負債または資本に分類	資本分類
1039	金融商品の認識と測定	金融商品を包括的に分類し、金融負債も公正価値評価可能、リスクなど詳細な開示	派生商品は別途規定、有価証券は短期売買、売却可能、満期保有証券に分類
1040	投資不動産	別途の投資不動産表示(金融リスを含める)、公正価値評価可能、運用リス不動産規定あり	賃貸: 有形資産、時勢差益: 投資不動産 原価表示、
1103	事業結合	買収法のみ適用、営業権償却せず損傷処理	買収法・持分プリング法、営業権均等償却
		段階的取得: 段階法	段階的取得: 一括法

出所) 李善馥(2009) 「韓国における会計制度の改革と企業経営に与える影響」『実践経営』第46号より作成。

値による評価が選択可能となり、土地の再評価が可能になった。減価償却方法の変更(K-IFRS1036)は、資産の減損に伴う見積り額を「会計政策の変更」から「会計推定の変更」とし、それに伴う影響は「遡及法」から「前進法」に変更した。

第四に、金融商品の表示、認識及測定は、資本として分類してきた償還優先株(K-IFRS1032)が負債として計上可能である。金融資産と金融負債(K-IFRS1039)の分類は包括的に取り扱い、金融負債の公正価値による評価が可能なものと変った。また金融商品の帳簿価額と公正価値の差異など、リスクに関する詳細な開示が求められている。

第五に、事業結合(K-IFRS1103)は持分プーリングが禁止され、買収法のみ適用される。営業権の償却は20年以内に均等償却してきたが、それを廃止して減損処理に従うよう変更された。その他、従業員給与及び退職給与(K-IFRS1019)では、退職給与引当負債を保険数理方法を用いて計算する。

＜表5＞ 日本におけるIFRSのコンバージェンスとアドプションをめぐる主な展開

年 度	主な展開
2004	ASBJは、IASBとの共同プロジェクトの立ち上げ
2006	「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みについて－CESRの同等性評価に関する技術的助言を踏まえて－」公表
2007	IASBとのコンバージェンスを加速化するための「東京合意」公表： IFRSとの重要な差異（同等性評価の指摘項目）を 2008年までに解消し、残りは2011年6月30日までに解消
2008	IFRSとの差異を解消するため、コンバージェンスが完成された会計基準； 11号関連当事者の開示、12号四半期財務諸表、13号リース取引、14号退職給付、15号工事契約、16号持分法、17号セグメント情報、18号資産除去債務、20号賃貸等不動産の時価等の開示、21号企業結合、22号連結財務諸表、23号研究開発費等
	残された問題；プロジェクト中期項目、進行中の米国FASBとのMOU項目 企業結合（暖簾の償却）、過年度の遡及表示（会計方針の変更、減価償却方法、廃止事業）、 連結の範囲、財務諸表の表示、収益認識、負債と資本の区分、金融商品
2009	金融庁・企業会計審議会、アドプションに向けた中間報告を公表

出所）日本公認会計士協会(2009)『会計基準のコンバージェンス』税務経理協会, pp. 28-46をもとに作成。

法人税(K-IFRS1012)は、繰延資産と繰延負債の一時的な差異を計算する際に用いる法人税率を限界税率から平均税率へ変更する。

4. 日本におけるASBJのコンバージェンスとアドプション戦略

日本では、ASBJが2001年に新会計基準設定機関として設立され、IFRSとの差異を縮小するコンバージェンスに取り組んできた。そして、2009年6月に金融庁と企業会計審議会により「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」が公表され、2010年からIFRSを任意適用し、2012年から強制適用を判断する計画のロードマップが提示された。

4.1 IFRSのアドプションに至る日本の背景と決定要因

日本におけるIFRSのアドプションに至る背景は、概ね次のように3つでまとめられる。

第一は、1989年にピークとなったバブル経済が崩壊し、その後も「失われた10年」と言われるように長期的な経済の低迷がつづく間、これらを克服するために橋本首相によって「金融ビクバン(1996)」が宣言され、会計制度の改革が行われた。その内容は、特に国際会計基準との整合性と連結財務情報の開示の充実を図るものであった。すなわち、個別財務諸表中心の開示仕組みを連結

情報に変え、配当可能利益や課税所得の算定から比較的に分離されている連結情報を中心に財務諸表制度の改善(1996)が行われた。それから連結キャッシュフロー計算書の導入(1998)を含め、退職給与(1998)、税効果会計(1998)、研究開発費(1998)、金融商品(1999)、減損会計(2003)、企業結合(2003)が続いて改正され、投資意思決定により有用な情報の開示が行われるようになった。

第二は、ASBJが2001年に新しい民間の会計基準設定機関として設立され、IASBとのコンバージェンスを図る改正を行っている点にある。ASBJは、2004年にIASBとの共同プロジェクトの立ち上げを開始した。また2006年10月にCESRの同等性評価の結果を踏まえて、「我が国会計基準の開発に関するプロジェクト計画について－EUによる同等性評価等を視野に入れたコンバージェンスへの取組み－」を公表し、CESRから補完措置が提案されている26項目について2007年末までに計画を樹立し、2008年初にその達成状況の見通しを明らかにする「プロジェクト計画表」を示した。

そして、2007年8月にコンバージェンスを加速化するための「東京合意」を公表し、日本基準とIFRSとの間の重要な差異（同等性評価で指摘された項目）は2008年までに解消する成果をあげた(表5)。

第三は、金融庁と企業会計審議会が2009年6月に「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」を公表し、IFRSを適用するロードマップを提示してアドプシヨンの可能性を開いた点である。EUが域内上場企業の連結財務諸表にIFRS適用を義務付け、同等性評価を行ったことを契機に、IFRSを自国の基準としてアドプシヨンをする国が急速に増加したことは前述のとおりであり、米国でもSECが2007年11月にIFRSに準拠した外国企業の財務諸表を調整表なしで認めはじめた。そして、2008年には米国企業についてもIFRS適用の可能性を示すロードマップ案が公表された。つまり、ASBJのコンバージェンス・プロジェクトは別途に、日本もアドプシヨンをしなければならない国際的な変化が急速に展開されたのである。金融庁は、2008年に2回にわたり、「我が国企業会計のあり方に関する意見交換会」を開催した。またコンバージェンスが加速化する中で、連結財務諸表と個別財務諸表を分離して「連結先行」の形で、日本企業にIFRSの適用を認めることにした。またこの議論は、企業会計審議会企画調整部会の審議場に移り、2009年6月に「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」として公表された。中間報告の特徴は、2010年3月から上場企業にIFRSの任意適用を認めたとうえで、2012年を目途に強制適用を判断し、また連結財務諸表と個別財務諸表を分離して前者にのみ「連結先行」の考え方に立ってIFRSを適用する点にある。

4.2 ASBJによるコンバージェンスの特徴と現行基準との差異

IFRSが適用される企業は上場会社3,900社であり、金商法開示企業やその他会社法の影響を受ける企業は除かれる(表6)。なお、ASBJによるコンバージェンスの内容をより詳しく検討すると、次のようにまとめられる。

ASBJは、2009年末現在までに24個の会計基準書を改正・公表している。設立初期の1、2号の

<表 6> 日本企業の連結・個別財務諸表分離によるIFRS適用

		連結財務諸表	個別財務諸表	監査
① 上場企業	3,900社	IFRS	日本基準	監査義務あり
② 金商法開示企業	1,000社	日本基準		
③ 会社法大会社	10,000社	作成義務なし	中小企業指針	
④ 上記以外の会社	250万社			監査義務なし

出所)『会計基準』 2009.9 Vol.26, pp.30をもとに作成

制定に加えて、2005年6月から会社法の改正に対応して第3号から10号まで7つの基準を公表した。しかも、2004年に財務会計概念フレームワーク(conceptual framework)に関する討議資料を発表し、日本国内法との秩序を重視する「内的整合性(internal consistency)」の概念を提示するなど、必ずしも国際会計基準へのコンバージェンスに積極的ではなかった。ところが、このような姿勢はCESRによる2005年の同等性評価と2006年の東京合意を前後に急速に変化した。2006年10月から2008年12月まで2年弱の間に、ASBJはコンバージェンス観点から第11号から23号に至る14個の基準を公表した。特に、2008年まで完成された会計基準は、同等性評価で指摘された問題であり、ASBJが国際会計基準との差異を解消するために相当努力した結果を表すものと解される。

ASBJは、コンバージェンス・プロジェクトを短期(同等性に指摘された項目)、中期(既存の差異にかかわる項目)、中長期(FASBとIASBのMOUに関連する項目)に分けて、とりわけ短期項目を会計基準として2008年末まで完成した。完成された会計基準は、11号関連当事者の開示、12号四半期財務諸表、13号リース取引、14号退職給付、15号工事契約、16号持分法、17号セグメント情報、18号資産除去債務、20号賃貸等不動産の時価等の開示、21号企業結合、22号連結財務諸表、23号研究開発費等である。そして、このようなASBJの国際会計基準へのコンバージェンス取り込みと姿勢は国際的に認められつつ、2008年3月にCESRにより次のような同等性評価の最終的助言が出た。日本の会計基準は、ASBJとIASBにより「東京合意」で示されたコンバージェンスの作業が予定通り進捗されれば、IFRSと同等である。

ASBJは現在、第2段階のコンバージェンスに向かったプロジェクト作業を行っている。それは、FASBとIASBが2006年2月に合意したMOU (Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP 2006-2008)を見極めつつ、従来から中期のものと区分されたものであり、たとえば企業結合(暖簾の償却)、過年度の遡及表示(会計方針の変更、減価償却方法、廃止事業)、連結の範囲、財務諸表の表示、収益認識、負債と資本の区分、金融商品が含まれている。(表7)は、ASBJのコンバージェンス作業過程のうち、IFRSと現行基準との調整が追加的に必要とされる項目をまとめたものである。

＜表7＞ 日本におけるIFRSとのコンバージェスが追加的に必要な項目

	日本基準	今後（国際会計基準）
企業結合	パーチェス法と持分プーリングの選択適用	パーチェス法のみ適用
仕掛研究開発費	費用処理	資産計上
負ののれん	規則的償却	取得日の利益
少数株主持分	全面時価評価と部分時価評価の選択	全面時価評価
在外子会社のれん	発生時の為替相場	決算時の為替相場で換算
連結の範囲	SPEなど規定が不明	開示を継続検討
在外会社会計処理	原則統一、所在地国の基準のまま容認	親会社に統一
棚卸資産	原価法と低価法の選択適用	正味売却価額
棚卸資産	後入先出法も容認	後入先出法の廃止
固定資産の減損	簿価価額＞割引キャッシュフロー総額	未定（簿価＞回収可能額）
開発費	発生時点費用化	検討（一定要件場合に資産）
農業	なし	当面なし（農産物など規定）
工事契約	進行基準又は完成基準、選択	進行基準厳格化（進行基準）
投資不動産	原価評価	時価開示（時価評価）

出所）日本公認会計士協会(2009)『会計基準のコンバージェンス』税務経理協会, pp. 38-41もとに作成

5. 韓国と日本におけるIFRSのアドプションに向けた取り込みと戦略の比較

以上のように、本稿では、IFRSの導入をめぐる国際的な動きを踏まえつつ、韓国と日本における国際会計基準へのアドプションに向けた最近の状況とその背景、現行基準との差異などを検討してきた。IFRSの採択をめぐる国際的な圧力が最も著しいなか、世界標準の高品質の会計基準を求めて自国の基準として受け入れようとする点では両国ともに概ね共通している。ところが、IFRSのアドプションに向けた取り込みをより詳しく分析すると、次のように有意義な差異があることがわかる。

第一に、IFRSのアドプションに向けたタイミングの選択であるが、韓国が2007年末に韓国採択国際会計基準(K-IFRS)を公表して2011年からすべての上場企業の財務諸表作成に適用（任意適用は2009年）するのに比べて、日本では金融庁が2009年にロードマップを提示して2012年をメドに強制適用(2015年以降) することを判断している計画となっている。タイミングが早いから必ずしも良いとはいえないだろうが、ともかく韓国側のスピードのある決断と日本の慎重な姿勢には会計基準設定の取り込みを考える場合、明確な差異があることが読み取れる。

第二に、IFRSのアドプションに向けた背景であるが、韓国側が1997年末の為替経済危機と相継ぐ粉飾事件で、損なわれた会計制度への信頼性とコリア・ディスカウントを克服するために苦しい

＜表 8＞ IFRSのアドプシオンに向けた韓国と日本の戦略比較

	日本	韓国
アドプシオンの背景	<ul style="list-style-type: none"> ・バブル崩壊 ・国際的調和圧力 ・世界第2位の巨大資本市場 	<ul style="list-style-type: none"> ・IMF金融危機 ・粉飾会計増加 ・会計信頼度とコリア・ディスカウント回復
具体的な変化の契機	<ul style="list-style-type: none"> ・2006年同等性評価に対応するためのコンバージェンス加速化(2007東京合意) 	<ul style="list-style-type: none"> ・KASB、2006年まで25号に至る改正成果にも拘わらず、国際会計基準を使用しない国として判定
IFRSのアドプシオン宣言	<ul style="list-style-type: none"> ・2009年、金融庁がIFRSロードマップ公表 ・ASBJ、25号の会計基準書を公表、コンバージェンス進行中 	<ul style="list-style-type: none"> ・2007年、IFRSを翻訳して自国基準とする韓国採択国際会計基準 (K-IFRS)」を公表
IFRSの適用時期	<ul style="list-style-type: none"> ・2010年から上場企業の連結財務諸表に任意適用、2012年をメドに強制適用（2015年以降）を検討 	<ul style="list-style-type: none"> ・2011年からすべての上場企業の財務諸表作成に適用、 ・会計先進国TOP10入り目標
今後の取り込み戦略	<ul style="list-style-type: none"> ・米国、EUと対等な立場で、IFRS基準開発に積極的(資金支援、人)に参加、影響力は強い 	<ul style="list-style-type: none"> ・強い意思表示しているが、全体的にみてIFRS制定過程への影響力は弱い

状況で採択を決断したとすれば、日本ではバブル経済の崩壊と「失われた10年」のような金融危機はあったものの、以前として世界第2位の市場規模をもつ国という強い認識が関係者の間にあり、急進的な改革よりは漸進主義的な変化をもとめる傾向がみられる。すなわち、日本では日本の基準がIFRSと同等であるかというCESRの同等性評価が具体的なきっかけとなっており、2007年東京合議以降、国際会計基準との差異を縮小する作業が加速化された。

第三に、コンバージェンスとアドプシオンの選択問題であるが、韓国はKASBの設立以降、2006年まで第25号に至る会計基準が国際会計基準との整合性を目標に次々と改正されたにも拘わらず、国際会計基準に従う国として評価を得ることに失敗し、2007年にIFRSをそのものを一括して翻訳して自国基準として採択する戦略を選択したものと解される。ところが、日本では金融庁が2009年にIFRSへのロードマップは提示したものの、ASBJが同等性評価において問題になった内容を個別的に改正してコンバージェンス（収斂）を完了する状況が続くかぎり、IFRSそのものを全体的に自国基準として採択するようなアドプシオンの水準に来ているとはいえない状況にあった。もちろん、その点では米国も同じであり、この2大国が今後どのようなポジションを取るかは国際会計基準の行方に大きな影響を与えるはずである。

第四に、財務諸表への適用範囲であるが、韓国では連結財務諸表と個別財務諸表を区分せずにすべての上場会社に適用しているのに比べて、日本では「連結先行」の思考により、配当可能利益や課税所得の議論から分離できる連結財務諸表のみIFRSを適用している²。また具体的な会計処理の

² なお、IFRSではこれまではなかった別途連結財務諸表というを名称を使い、これは持分法を適用しなかった場合の個別財務諸表である。

＜表 9＞ IFRSのアドプションに向けた日本の国際対応会議構成と業務

委員会	委員長	事務局	主な業務
IASB対応検討委員会	日本経団連 企業会計部会長	日本経団連 ASBJ	IFRSの採用を前提にした重要な会計基準作り と戦略、具体的な行動検討
教育・研究委員会	日本公認会計士 協会専務理事	日本公認会 計士協会	会計実務者を対象としたIFRSの教育・研究
翻訳委員会	ASBJ委員	ASBJ	日本語版IFRSの作成と翻訳体制の確立
個別財務諸表開示 検討委員会	日本経団連 経済基盤本部長	日本経団連	個別基準のあり方と開示の簡略化の考え方を 整理
広報委員会	日本公認会計士 協会副会長	日本公認会 計士協会	一般投資家、マネジメント層、アナリスト、 メディアなどの幅広い広報活動と関係機関と の協力

出所)『会計基準』 2009.9 Vol.26, pp.16-26をもとに作成

方法の場合にも、企業結合における持分プーリングの選択禁止、研究活動費の資産計上、営業権の償却廃止、棚卸資産の原価仮定における後入先出法の廃止、固定資産の減損、投資不動産の時価表示など、改正のタイミングをめぐって差異があるが、ここでは省略したい。

最後は、今後の対応とこれに必要な仕組みである。韓国は、IFRSを自国基準として採択する改革を行い、2011年からより早く企業実務に適用する点には成功したが、今後IFRSが改正される場合にどう対応できるか十分な仕組みが整っていない。また自ら力を発揮して国際会計基準の開発にどれだけ貢献できるかも明確ではない。会計基準の開発をめぐっても世界の中心がEU、北米、アジアのように3極にブロック化される現象がみられている。すなわち、国家間の協力が要請されている。その点でも、韓国としては隣国である日本の役割に期待を掛けている。

日本は、IFRSをアドプションするタイミングでは韓国に比べて遅いものの、国際会計基準の導入を推進するために「国際対応会議」を2009年7月に新たに発足している(『会計基準』2009.9,pp.16-26)。ASBJの呼びかけにより金融庁、日本経団連、日本公認会計士協会を中心とし、次のように委員会から構成され、いずれも金融庁がオブザーバーとして参加している(表9)。すなわち、これまでの国際的対応が従来の企業会計審議会だけの体制では十分に対応できないという認識から民間機構であるASBJを設立し、コンバージェンスに取り込んできた。しかし、EUの同等性評価からも見られるように国際的な論争は、CESRの同等性評価にまで広げられ、国の政策に絡む政治的問題にまで発展した。そこで、金融庁は政府当局として、国際的状況を見極めつつ、国際会計基準を推し進める形でアドプションを検討し、さらに企業会計審議会のバックアップをしてもらった。日本は2009年現在、次のようにIASC財団(The International Accounting Standards Committee Foundation)の組織すべてに関わって人を派遣して貢献を図っている。

<表10> IASC財団の組織と日本の参加者

	メンバー	任期	日本の参加者（機関）
評議会	22名	3年	島崎憲明（住友商事）、藤沼亜起（元日本公認会計士協会会長）
IASB	14名	5年	山田辰己（公認会計士）
SAC	40名	3年	八木良樹（日立製作所）、辻山栄子（早稲田大学）
IFRIC	14名	3年	地隆継（住友商事）
Monitoring Board	5組織	—	金融庁

出所）日本公認会計士協会（2009）『会計基準のコンバージェンス』税務経理協会 p p.9-11 をもとに作成

評議会(Trustees) は、資金調達、IASB、SAC、IFRICのメンバーの選任、IASBの活動を監督する任務をもっており、日本では22名の評議員のうち、2名が参加している。IASBは、会計基準の設定を行い、日本からは14名のうち、山田辰己氏が参加している。基準諮問委員会(The Standards Advisory Council : SAC) は40名のメンバーのうち、2名が、オブザーバー3組織の中に金融庁が含まれている。解釈指針委員会(The International Financial Reporting Interpretations Committee : IFRIC) は14名のうち、1名が参加している。そして、2009年からはIASCFとIASBについてのガバナンスを強化したり各国の規制当局との連携をとるモニタリング・ボード(Monitoring Board)を設置しており、日本では5名のうち、金融庁長官がメンバーに入っている(表10)。その他、IASBとFASBのスタッフ(客員研究員)としてもASBJの研究員が派遣されている。そして、財政の資金支援においてもその金額を増やして2008年からは280万ドルの巨額をIASC財団に支払っている。

最後であるが、わたしは韓国のKASBはもちろん、日本もASBJをはじめ、各団体が頑張って国際会計基準の開発のために貢献し、またアジアの諸国家のためにも協力のリーダーシップをとって役割を果たしてもらいたい。最近の国際的動向をみるかぎり、しばらく続けてIFRS が世界の会計基準を支配することが予測される。IFRSに無知な人はグローバル企業活動はもちろん、国内の会計実務にも携われない時代になる。そういう意味でも、私は本日、この講演会に参加した皆さんすべてがより早くIFRSについて熱心に勉強し、今後世界をリードする会計専門家として活躍してほしいと思う。

参考文献

<韓国語>

- 金경호・鄭영기 (2007) 「国際会計基準の全面導入に伴う法的・制度的検討と影響分析」 韓国会計基院 KAI Forum
- 吳준환他 2人(2006) 「国際会計基準の受容方案に関する研究」 会計ジャーナル、第15巻第2号
- 李명곤・李화득(2004) 「会計失敗の原因と解決案」 会計ジャーナル、第13巻第2号
- 李善馥(2003) 「ASBJ設立以降の日本の会計変化と展望」 韓国会計基準院KAI Forum
- (2005) 「ASBJ設立以降の日本の会計変化(Ⅱ)」 韓国会計学会学術大会
- (2010) 「日本式会計モデルの構築とパラダイム変化」 韓日経商論集 (韓国経商学会)、第49巻
- (2010) 「福沢諭吉『帳合之法』が日本の近代複式簿記形成過程に与えた影響」 日本近代学研究 (韓国日本近代学会)、第30巻
- 李장규他 5人(2008) 『IFRS会計國境がなくなる』 教保文庫
- 李正浩他 3人(2002) 『韓国企業会計制度の発達とその展望』 金融監督院
- 鄭基淑他 2人(2002) 『会計思想と会計基準の発展』 経文社
- 鄭雲午他 2人(2007) 「会計基準制定機構の現況及び未来戦略」 韓国会計基院研究報告書
- 朱仁基他2人(2006) 「国際会計基準の最初適用に関する研究」 韓国会計基院 KAI Forum
- 崔種西(2004) 「アジア金融危機を前後にした韓国と日本会計制度改革の成果に関する比較研究」 会計ジャーナル第13巻1号
- 韓国・金融監督院(Financial Supervisory Service) 国際会計基準 <http://IFRS.fss.or.kr>
- 韓国会計基準院(2007) 「国際会計基準導入ロードマップの発表資料」
- (2008) 『韓国採択国際会計基準(K-IFRS)』 新英社
- 韓国会計基準委員会 (Korea Accounting Standards Board : KASB) <http://www.KASB.or.kr>
- 黃인태・崔種西 (2007) 「非上場企業会計基準の制定方向に関する研究」 KAI Forum

<日本語>

- 安藤英義(2009) 「IFRS導入と会計制度の展望」 企業会計Vol.61 No.5
- 李善馥(2009) 「韓国における会計制度の改革と企業経営に与える影響」 『実践経営』 第46号(日本実践経営学会)
- (2010) 「日本における会計基準設定メカニズムの変革—IFRSのアドプションに向けたASBJの基準設定プロセスを中心として—」 『産業経営研究』 第32号(日本大学)
- 今福愛志(2009) 『企業統治の会計学』 中央経済社
- 大塚成男(2009) 「ASBJによる会計基準設定活動の特徴と課題」 会計、第174巻4号
- 大日方隆(2005) 「会計情報の質的特性」 企業会計Vol.57 No.1
- 加藤厚(2000) 『新会計基準の完全解説』 中央経済社
- 斎藤静樹(2009) 「会計基準のグローバル化の展望と課題」 企業会計Vol.61 No.1
- (2009) 『会計基準の研究』 中央経済社
- 島和重(2007) 『戦後日本の会計制度形成と展開』 同文館
- 杉本徳栄(2009) 『アメリカSECの会計政策—高品質で国際的な会計基準の構築に向けて』 中央経済社
- 照屋行雄(2001) 『企業会計の構造』 税務経理協会
- 西川郁生(2008) 「EUによる同等性評価とASBJの対応」 企業会計Vol.60 No.11

西川郁生・新井武広(2009)「ASBJの役割と中間報告(案)への対応」企業会計Vol.61 No.5
 日本会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan : ASBJ) <http://www.fasf.jp>
 日本金融庁・企業会計審議会 http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyoku/top.html
 日本経済団体連合会 <http://www.keidanren.or.jp/indexj.html>
 日本公認会計士協会 (JICPA) <http://www.jicpa.or.jp>
 —— (2009)『会計基準のコンバージェンス—アドプション—に向けて』税務経理協会
 三井秀範(2009)「企業会計審議会企画調整部会の中間報告(案)の公表」企業会計Vol.61 No.5
 平松一夫(2007)『国際財務報告論—会計基準の収斂と新たな展開—』中央経済社
 —— (2009)「コンバージェンス後のわが国会計基準の展望」企業会計Vol.61 No.1
 山田辰巳(2009)「IFRS設定の現状と展望」企業会計Vol.61 No.1

Committee of European Securities Regulators, CONSULTATION PAPER, CESR's advice on the equivalence of Chinese, Japanese and US GAAPs, December,2007
 Committee of European Securities Regulators, Extract from EECS's database of enforcement decisions, 2007.12, CESR
 IASB(The International Accounting Standards Board) <http://www.iasb.org>
 U.S. Securities and Exchange Commission, Press Release, SEC Proposes Roadmap Toward Global Accounting Standards to Help Investors Compare Financial Information More Easily, 27 August, 2008.
 Saudagaran and Shahrokh N, International Accounting : A User Perspective, Thomson South-Western, a part of Thomson Corporation, 2004