

企業会計基準のグローバル化に関する考察

—標準化スキームを使って—

李 悠*・馬 場 芳**

A Study on the Globalization of Corporate Financial Reporting Standards

—Using Standard Schemes for International Accounting Standards—

Yu YI, Kaori BAMBA

キーワード：国際会計基準，コンバージェンス，グローバル化，受容方案，適合性

Key Words：Adoption Methods, Convergence, Globalization, IFRS, international compatibility of accounting standards

1. はじめに

経済環境のグローバル化に伴い企業の経営活動も分化と統合という複雑な段階をひとまず終え、金融・証券取引などの国際化につれて、資金の移動、証券投資、貿易取引などが活潑になされるようになってきている。こうした経営環境の変化は、会計と関連する利害関係を複雑かつ多様な形で推進させるだけでなく、通常の会計思考の変化を促進させる契機となった。特に、EUに続く NAFTA の結成は、南アメリカ等その他の地域の経済ブロック化を加速させることになった。世界経済が地域経済ブロック化による安定を図りつつ、多国籍企業領域の拡張、地域間競争の激化など、地域的近接性という利点を持つ諸国家が、一つのカテゴリーにおいて協調と同時に競争をなすものになりつつあるというのが現状である。

ASEAN も域内関税の完全撤廃に向かう動きを速めている実情にあり、日本企業にとって無税になるという恵まれたケースが大幅に増えつつあるが、遂には域外とも FTA 協定を通じた経済活動の活性化を模索する状況に至っている。

ところが、アジア地域のなかで近接する日本、中国と韓国といった国々がこうした経済ブロック化の趨勢に対して遅れをとっている状態なのである。新政権の誕生により今後、3ヶ国が他に遅れをとらない大きな経済圏を形成できることを期待したい。

しかも、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：以下 IFRS）が全世界的に導入されているという趨勢にあり、この国際的統合化の流れの中にいるという事実も認識

* 江原大学経営学部経営観光会計学科

** 鳥取大学地域学部地域政策学科

しなければならない。現状において、自国の慣行と企業に及ぼす影響等を考慮しなければならない段階に達したとみられる。

幸い会計分野においては、国際財務報告基準(IFRS)と世界各国の国家別会計基準とのコンバージェンス(Convergence¹⁾)が重要な案件としてその検討に時間が費やされているという実情である。こうした活動が成功的に行われるならば、日・中・韓国の経済活動が一層活性化され、北東アジア地域における相互の経済を促進させることに多大に貢献するであろう。

このような視点から、本稿ではIFRSの導入の必要性和、世界的な統合化の流れがどのような経緯で現在に至ったのかを整理し、日・中・韓の3国間の考察も交えて国際基準統合化へ向けての会計処理の認定やグローバル企業にとっての費用問題など、諸事情の解決へ向けてのいくばくかの構想を提示する。

2. 国際会計基準の導入

2-1 導入の現況

2005年末の全世界資本市場の時価総額36兆USドルのうち、主要会計基準別に見ると、アメリカのGAAP²⁾が17兆USドル(47%)、IFRSが11兆USドル(31%)、日本の会計基準は4兆USドル(11%)である。

『Fortune』の500企業を対象に見ると、アメリカのGAAPは200社(40%)、IFRSは176社(35%)、日本が81社(16%)で、依然としてアメリカGAAPを中心とするアメリカ資本市場の規模が最も大きい。IFRSの比重が次第に高まりつつあることがうかがえる。(Prada Michel,2006.)

IFRS導入の現況を調査すると、すでに100余りの国家でIFRSを導入しているが、より一層拡充されると見られる。PWC(Price Waterhouse Coopers)²⁾調査結果によると、上場企業に対して全世界中で約75%の国家がIFRSを導入しており、このうち64%の国家でIFRSの適用を義務づけている。

非上場企業のそれについては全世界中約68%が導入しており、このうち45%の国家でIFRSの適用の「容認」という形態をとっている。

つまり上場・非上場企業ともに、IFRSの適用を義務付けている国家は約23%程度となっており、主要国家中では、アメリカ、カナダ、中国等が2006年から2011年の間にIFRSと自国の会計基準を内容面で整合させる、という計画案を発表した。

2-2 導入の必要性

2-2-1 資本市場の成熟による国際会計基準の必要性

国内における資本市場の成長と外国人投資家らの増加は、クリアな会計情報の開示要求を増大させる。韓国の多くの企業はすでにさまざまな目的により、IFRSまたはアメリカGAAPによる財務諸表を作成して投資家に提供しているが、こうした状況はより一層拡大するであろう。

国内企業がMulti GAAPで財務諸表を作成するのにかかる費用と時間の負担は非常に大きく、また財務諸表の会計情報が異なる立場の投資家に対し混乱を与える³⁾。

現在EU域内で資金調達をしている日本企業は約220社、資金調達額は年間約3兆円近いが、日本

基準による開示が EU で国際会計基準と同等と判断されない場合、日本企業の国際会計基準に依拠した財務諸表を作成しようとも EU 域内での資金調達に、もしくは上場廃止に追い込まれるという圧迫を受ける。これは結局追加コストがかかり、企業運営に悪影響を及ぼすこととなる。

このような負担を回避するために、EU 域内の日本の証券会社が撤退する事態も見られ、撤退企業数は年間約21社に達し、撤退申請あるいは予定している企業の中には松下電器産業と日立製作所のような大企業も含まれている⁴⁾。

2-2-2 国内会計基準の国際的信頼度の高まり

2009年以降、EU は国際会計基準に準拠した財務諸表の作成を義務化する法規を採択した。EU 区域内での経済活動が自由になって資金調達の重要性が高まり、各国で財務諸表の比較可能性を有することが重要になり、これに照準を合わせなければすべての活動が困難で、当然のように自国の会計基準を国際会計基準に合わせなければならなくなった。

結局、国際化の中で外国人投資家等の利害関係者らに有益な情報を提供出来なければ、国内会計基準に対して信頼度を低下させ、外国人の投資を引き出せなくなる。

2-3 中国、日本、韓国の IFRS 導入の現況

2-3-1 中国の現況

- 1) 建国から70年代末までは、高度に集中した計画経済の時代であった。企業の所有権と経営権は、すべて国家に属していた。
会計情報は国家の需要を満足させるためのもので、旧ソ連の経験を基礎に、所有制、類型別、分野別、部門別に全て統一された会計制度を制定し、主に国家の経済政策の必要にもとづいて決定された。
- 2) ①70年代末から92年までは対外開放経済政策を実施して企業の投資主体と会計情報利用者が多元化するようにすすめた。
②1979年末から“中外合資経営企業会計制度”の制定をはじめ、83年3月4日に、正式に“中外合資経営企業会計制度”と、“中外合資経営企業会計目録と財務報告書”を発表した。これは過去のものとは全く異なるもので、中国の市場経済体制において企業会計基準を改革する最初の試みであった。
③87年から、会計基準および基本理論チームを構成し、中国の会計基準を組織的で体系的な研究段階に発展させた。
④92年の下半期に、財政部は“企業会計基準”と“企業財務通則”、および13分野の財務制度と会計制度を発表して、国際会計基準を考慮した企業の自由選択権を増大させ、企業会計資料が企業の経済活動状況がより一層正確に反映されるよう試みた。
⑤2000年には、企業の会計処理作業を規範化して、会計情報の質を向上させるために財政部は“企業会計制度”を発表して、2001年1月1日から株式会社の範囲内で執行した。
⑥2006年2月15日に、迅速な市場経済の発達によって会計情報需要者が多様化し、経済グローバル化によって会計基準も国際化する趨勢に合わせて、新しい企業会計基準体系を発表し、2007年からは上場企業に適用される会計基準は IFRS の基本原則を遵守するようにしている。

2-3-2 日本の現況

1) 日本においても、会計基準を国際基準と統合させるべく、会計ビッグバンと呼ばれる一連の会計基準の再評価が行われている。これは主に、従来の個別決算から連結決算を中心とする情報開示制度への変更と、時価を基準とする会計処理の採用(金融商品、退職給与、税効果に関する会計基準)といった変更を意味する。これによって、日本における会計基準が国際的な水準に大きく接近することとなったが、この大規模な制度変更と前後して、レジェンド問題と国際会計基準との同等性評価が問題視されている。

2) これに対応するため、日本では①2005年から ASBJ と IASB とのコンバージェンスのための合同プロジェクトを通して、統合化を目指す動きがみられる。②会計基準の国際的統合化と関連した内部統制報告実務の制度化、監査基準の改訂など、さまざまな制度が改正または新設されている。

特に、2007年4月5日企業会計基準委員会の13名中7名を実務型に交替する新しい体制を大幅刷新した。この新体制で、日本は会計基準と国際会計基準の共通化を加速させようとしている。共通化を推進する会計基準の主要項目で、すでに完了した事項には、2006年5月に基準を公表した在外子会社の会計方針の統一と、2005年12月のストック・オプションの行使価格、発行条件等の基準の公表などがある。

今回の合同プロジェクトチームは、年度末までに次の項目を検討しなければならない。①企業合併におけるプーリング法を検討する際、実態調査後に必要な論点を整理、②SPCの連結範囲で論点を整理、③在庫資産の評価法を後入先出し法(LIFO)の検討で一定の方向性で検討、④工事契約の会計基準を公表、⑤資産償却債務における会計基準の公表、⑥退職給与等の場合において内部プロジェクトチームで検討。

3) 会計基準の国際的統一化への動きの中で、自国の会計基準設定の主体を有する日本は、IASB、FASB への対応や、自国の会計基準を国際会計基準と同水準にしようとする積極的な活動を行っている。現在 IASCF に2名、IASB に1名が参与しており、IASCF に対する財政支援が最も活発である。

2-3-3 韓国の現況

1) 1990年以後、諸企業の国際活動が急速に進捗し、資本市場の自由化が進行するに伴って、各国ごとの会計基準に従って財務諸表を作成し公示する企業が増加している。2005年末現在、資本市場の規模は720兆ウォンと世界15位に成長し、外国人投資家の比重が40%を越えており、国際会計基準に対する必要性が増大している。

2) 1999年に設立された民間会計基準制定機構である韓国会計基準院は、既存の条文式‘企業会計基準’のかわりに、IFRS と類似した手続きと内容に従った‘会計基準書’を発表することによって、韓国の会計基準をアップグレードさせた。

3) しかし、短期間に多くの基準書を量産する過程で、社会的な意見収斂の過程を十分に経ることができず、IFRS を一部修正して、既存の国内規定およびアメリカ GAAP を一部反映させる等、混乱をきたした。それにより、国際的整合性に欠けるという諸外国からの非難と、韓国の実情に合わない国際会計基準を一部そのまま使用したという批判を受けた。

4) このような問題点は、IMF プログラム等の社会的要求に合わせたために短期間に多くの基準書を量産する過程で(韓国会計基準研究院は2001年に業務を開始し年平均4度会計基準を制

定した。これは年に1度会計基準を制定する日本会計基準と対照的に制定しすぎるとみられる。)、国内の概念体系と個別会計基準書が基本的にIFRSを根幹とし、既存国内規定とアメリカGAAPの一部が混合しているためである。

- 5) また会計制度の運営過程で、金融監督院と会計基準研究院の多様な解説書や意見書、質疑応答などが加わって、概念体系から個別の会計処理基準までの一貫性が失われている。
- 6) 韓国会計基準は、非上場企業および上場企業全てに適用される単一基準となっており、このことは、専門的な会計人が不足する非上場企業には過度な負担となっている。

3 国際会計基準の受容方案

IFRSが各国で適用されるためには、国家別に国内法規において認定される手続きが必要であり、国家別の特性を反映するために、IFRSの一部条項を修正する水準に従い、多様な導入方式が実現している。これをいくつかの類型に分類すると次の通りとなる。

3-1 法規手続きにともなう類型

- 1) IFRSを自国の法規で採択する手続きを経て認定する方法
 - ①国内法規の会計基準関連条項にIFRSを会計基準で認定する。
 - ②IFRS全体を採択する方法と、IFRS各々の基準書および解説書を個別に採択する。
 - ③IFRSを自国の基準による法規で認定することになるので、IFRSとの内的整合性に対する疑問の念が払拭され、国際的にも信頼度が向上する。
 - ④翻訳および解釈でIASBの承認を得なければならないという、わずらわしい手続きの段階を経ることになる。
- 2) IFRSを国家別会計基準で転換し認定する方法
 - ①会計基準に対し、法規体系をそのまま維持しながらIFRSを国内基準に転換し国内法規体系の会計基準で認定する方式である。
 - ②IFRSが導入されるには、IFRSを国内基準で代替する手続きを経なければならない。
 - ③こういう手続きで採択となったIFRSは、自国の会計基準であるから、IASBとの協議なしで解釈および翻訳手続きが可能となる。
- 3) IFRSを認定せずにその内容だけ参照する方法
IFRSの概念体系と会計原則が可能な限り充実するよう、国家別会計基準を制定する方式としてIFRSを導入していく過程の中で現れる。

3-2 IFRS内容の修正方法にともなう類型

- 1) 完全受容
 - ①国内の会計関連基準をIAS/IFRSに完全に代替する。この場合の大きなメリットは、IFRSを自国の基準で法規・認定できるようになるので、IFRSとの内的整合性に関して国際的に信頼度が向上する。しかし、自国の特性を反映するのは難しく、国家の自尊心の問題もあり適用するのは難しい。

- ②翻訳(非英語圏国家)をただで基本的な完全代替と変わらない。ただし、一部の用語と内容の中で、準拠する法規だけを自国の法規に代替する。
- ③すべて国際会計基準を受容するが、自国の特徴ある状況等を、指針や解説書等に別途規定する。
- 2) 大幅受容
- ①全般的な体系および内容を、IAS/IFRS に準拠させる。
- ②会計基準の全体総括および個別内容において、IAS/IFRS と 2/3 以上合致させる。
- ③過半数または細分化 ($50% < \text{大部分} < \frac{2}{3}$, $\frac{1}{3} < \text{部分} < 50\%$)
- 3) 部分受容
- ①全般的な体系および内容を自国の会計基準に準拠させる。
- ②会計基準の全体総括および個別内容の2/3未満をIAS/IFRS と合致させる。
- ③IAS/IFRS と 1/3 未満合致するが、合致させる努力のない場合、非受容。
- 以上から、IFRS 導入方式において下記のような6タイプの類型を導き出すことができ、各国においては、概ね表1のような戦略的選択が可能になるであろう。

表1 IFRS 導入方式による選択類型

法規認定 \ 修正方法	A (修正しない)	B (範囲内 修正)	C (範囲外 修正)
1 (そのまま 認定)	1-A	1-B	1-C
2 (転換して認定)	2-A	2-B	2-C

4 導入へ向けて

IFRS の導入は、国内会計基準の国際的整合性を高め、対外的信頼度を確保するという点で極めて重要であり、これは日本、中国、韓国いずれにとっても同じ実情にある。2007年末まで、特にEUに進出した企業の問題と関連して、戦略的差異はあるがEUに照準を合わせるという立場にある。しかも、三か国が北東アジアにおいて重要な役割を果たし、他のブロックより企業活動が一層繁栄するためには、国家別コンバージェンスの努力だけでなく、3国の共助方案を模索することがさらに重要と考える。

このような認識から我々は、江原大学校経営研究所で2006年8月21日、各国の実態と国家間国際会計基準と北東アジア地域の会計基準のコンバージェンスに関するシンポジウムを開催した。北陸地域の公認会計士会代表4名と中国青島大学の会計学部教授2名、そして韓国の税務学会会長、次期会計学会会長ら3名と専門家達が参加した。

韓国会計基準院は、韓国会計基準の国際的整合性を目標として企業会計基準書の改訂作業と質疑返信業務などを忠実に履行してきた。2006年8月31日に、韓国会計基準院が主催するシンポジウムでは、日・中・韓の三か国の国際会計基準コンバージェンス活動について論議し、関連問題とこれを解決するための方案を共同で模索することを掲げているが、日本と中国の会計基準委員会委員長、国際会計基準委員会(IASB)の副委員長、そして香港とマカオの代表を含む多数の外国人賓客が参加した。

一方、日本も国際会計機構と韓国等各国の代表らが会計基準の国際的整合性へ向けて持続的に努

力しており、去る4月5日企業会計基準委員会の13名の委員中、7名を実務型で交替するなどの新しい体制を大幅刷新した。新体制により、自国の会計基準と国際会計基準の共通化を加速させようとする積極的な姿勢のあらわれである。

その他にも同等性評価に対する流動性などIASBへの働きかけなどが必要となってくるが、ガバナンスの低さや人材不足、国際基準とのズレをいかに解消するか、国際性と信頼性の向上を目指した共同プロジェクトの動向が注目されている。

注

- (1) Digital Convergence がさまざまな情報器機へと融合していく現象を現すように、会計基準の“Convergence”とは、一つの財務諸表で、国際会計基準と各国の会計基準を融合させるという構図を意味する。
- (2) 『Financial News』2006.4.
- (3) Price Waterhouse Coopers：アメリカの会計法人
- (4) 北山浩之「会計基準の国際的統合化の流れと日本の動向」(2006.8.21.日・韓・中国際会計シンポジウム：於江原大学)

References

- AASB. 2005., The Role of Accounting Standard Setters and their relationships with the IASB.
- Accounting Standards Board. 2006., ASB's Convergence Strategy, Public meeting January.
- Barney Jopson, 2005. Japan pressed over accounts, Financial Times(Apr.28)
- BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young , Grant Thomton, KPMG, and Price waterhouse Coopers , 2003. GAAP Convergence 2002.
- Choi, F.D.S.,and G.G. Mueller, 1993. Globalization of Financial Accounting and Reporting , Financial Executives Research Foundation.
- FASB, 1999. The IASC – U.S. Comparison Project : A Report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP.
- Fletcher , Greg, 2002. International Standards : Past, Present, and Future. AFP Exchange (Vol 22 Issue 4).
- Floyd Norris , 2005. EU eye on foreign accounting rules, International Herald Tribune (April 28).
- JICPA, EU の国際会計基準の導入について , Journal.2003.2.
- JICPA, JASB のコンバージェンスに向けた取組みの現状とその具体的な活動をめぐって , Journal.2006.6&7.
- JICPA, 会計基準 のコンバージェンスの取組み , Journal.2006.6.
- JICPA, “財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準のあり方について” の公表を受けて , Journal.2006.6.
- JASB, 2003, 日中韓三カ国会計基準設定主体会議報告（第3回）.
- 橋上 徹, EU 上場日系企業2007年問題研究 , 経営財務 .2005.1.31.
- Nobes, Christopher and Robert Parker, 2002. Comparative International Accounting 7th ed.
- Oh, Joon Whan, 2006. A Policy Dilemma for Adopting IFRS in Korea , 3rd Symposium of KNU IMA.
- Prada Michel, 2006. 2.16., 「Technical Committee of IOSCO at the Financial Stability Forum」
- Radebaugh, Lee H and Sidney J. Gray, 2002. International Accounting & Multinational Enterprises.
- United Nations Conferences on Trade and Development, 2005. Review of Prectical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards.

- ▣ Woolfe, J, 2004. New EU members face accounts struggle, *Accountancy*(8).
- ▣ Zeff, Stephen A., 2002. Political Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB . *Accounting Horizons* (Vol 16, No.1)
- ▣ Zhou Yongmei , The Establishment of China Accounting Standard Framework , 3rd Symposium of KNU IMA.
- ▣ 北山浩之, 2006. 会計基準の国際的統合化の流れと日本の動向, 3rd Symposium of KNU IMA.
- ▣ 木村幾也, 2005., グループ企業の管理会計, 税務経理協会
- ▣ 榊原英夫, 2000., 国際会計論, 同文館 .
- ▣ 四十物政憲, 日本の法人実効税率, 韓国, 中国と比較考察並びに日本のタックスヘイブン対策税制, 3rd Symposium of KNU IMA.
- ▣ 馬場 芳, 李 悠, 2006. 企業活動活性化のための企業会計基準のグローバル化, 7th International Symposium of Osaka Commercial University.
- ▣ 吉川満, 2004, 企業会計の2005年問題, 大和総研
- ▣ 横山明, 2007, 国際会計基準審議会のホームページに見る動向, 会計基準・財務情報開示の総合情報サイト
- ▣ 企業会計基準委員会 HP (<http://www.asb.or.jp/>)
- ▣ Financial Reporting (Council <http://www.frc.org.uk/>)
- ▣ Korea Accounting Institute (<http://www.kasb.or.kr/korHome.nsf>)

ABSTRACT

As the business environment has become globalized, business itself has become more diversified and difficult. However, exchange transactions, stock investments, and international trade have increased. In addition, financing and stock exchanges have become internationalized. These changes have led to complexity and difficulty in dealing with conflicting interests related to accounting. They are also changing existing views of accounting.

One of the recent hot issues in the international study of accounting is the research theme of how to make accounting standards internationally compatible. The reason is that the IASC (*International Accounting Standard Committee*), which leads this movement, reformed its structure in April, 2001 to become the IASB (*International Accounting Standards Board*). The purpose of this restructuring was to converge the domestic accounting standards of each country into a set of international accounting standards (*IAS*) and international financial reporting standards (*IFRS*).

These issues can be classified into the international compatibility of accounting standards and the convergence of international accounting standards. International compatibility recognizes the differences in accounting systems among the pertinent countries and acknowledges the existence of feasible alternatives for dealing with accounting problems. Convergence, on the other hand, aims to establish unified international accounting standards by eliminating the different feasible accounting methods of the pertinent countries.

The purpose of this paper is to suggest alternative policies by reviewing the key issues. The content of our research method of as follows :

- A. to suggest the background and contents of both passive and active logic regarding the

international convergence

- B. To review the papers on convergence in order to provide logical basis
- C. to suggest our main opinions and perspectives

To cope with the trend of adopting international convergence of accounting standards, each country needs to select one of the following three alternatives: (1) to correspond with IAS/IFRS, (2) to compromise between domestic standards and IAS/IFRS, or (3) to use both domestic and international accounting standards depending on the purpose of each case. Recently, the global adoption of IFRS is expected to enhance the reliability and usefulness of financial statements, reducing the costs of international financial reporting.

The IASB and standard setters across nations, both pursuing the convergence of IFRS and national standards, disagree with the detailed accounting treatments of individual standards but support the standardization from the viewpoint of promoting the globalization of capital markets.

Establishing a country's accounting standards should be done at its own discretion. But one thing that should seriously be considered is that which choice would be the best for his country by regarding its past and present, and looking out to the future.

Keywords: adoption methods, convergence, globalization, IFRS, international compatibility of accounting standards

(2007年5月11日受付, 2007年5月18日受理)