

# 国際会計基準アドプシヨンによる会計基準への影響 オーストラリア会計と韓国会計との比較について

孔 炳 龍

## 序

現在では、国際会計基準（IFRS）をアドプシヨンした国々は多く、けっして珍しいことではない。しかしながら、IFRSをアドプシヨンした国によって、その影響には大きな相違点がある。本稿でとりあげる、オーストラリアと韓国では、その影響は著しく異なっている。かように異なる背景として、IFRSアドプシヨン時における、コンバージェンス（収斂）の度合いの違いをあげることができるであろう。当然のことであるが、IFRSをアドプシヨンする時点において、IFRSとのコンバージェンスが進んでいる国では、IFRSアドプシヨンの影響はあまりみられない一方、IFRSとのコンバージェンスが進んでいない国では大きな影響がみられることになる。本稿でとりあげるオーストラリアと韓国では、IFRSをアドプシヨンした時点で時間のズレがみられるものの、IFRSアドプシヨン時のIFRSとのコンバージェンスの度合いにおいて著しい違いがある。かようなことから、IFRSのアドプシヨンの影響について、両国を比較することで、本来のIFRSアドプシヨン時の影響の意味内容について考察していきたいと思う。

## 1. 国際会計基準の特徴

IFRSのアドプシヨンにおける影響を論じるにあたり、先ず、IFRSの特徴を述べることにしたい。IFRSでは、以下の5つが主な基本概念になっている。

- a. 演繹的アプローチ
- b. 原則主義
- c. 資産負債アプローチ
- d. 公正価値による評価
- e. 経済的単一体説

### (1) 演繹的アプローチ

IFRSでは、概念フレームワークが明文化されており、会計の基本的な定義や理論的概念が規定されている。IFRSの会計基準は、このフレームワークにもとづいて制定され、また、財務諸表の作成者が会計処理の解釈をするときに共通の基本概念として利用することになっている。また、個別の会計基準が規定されていない場合には、このフレームワークの基本的概念を根拠にして、経営者が個別の会計処理を判断することになっている。すなわち、演繹的アプローチがとられているのである。

### (2) 原則主義

IFRSでは、原則主義がとられており、原則的な会計基準を明示するが、詳細な規定を定めていない。一方、会計基準のほかに詳細な解釈指針や実務指針、また、数値基準などを明文化する細則主義をとっている国もある。

原則主義では、企業は、どのような会計基準を採用し、どのように金額を測定し、何をもとに評価し、どのように見積もったのかを注記で明らかにする必要がある。したがって、注記のページ数は膨大にな

る恐れがある。

### (3) 資産負債アプローチ

資産負債アプローチと収益費用アプローチに関して桜井教授が次のように述べている「(a) 収益と費用を会計の中心概念として理解し、両者の差額をもって利益を測定する収益費用アプローチ（収益費用観）と (b) 資産と負債を中心的な基礎概念として位置づけ、両者の差額として導出される純資産額の期中変化分が利益であるとする資産負債アプローチ（資産負債観）がそれぞれである<sup>1)</sup>」。

ここでは、井上良二教授の見解を以下述べることにしよう。井上良二教授は、2014年において、現代の財務会計を4つに類型化している。

第一の類型は、「財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎりで存在する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より、正確には、財産法の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組みられている<sup>2)</sup>」。

日本の企業会計審議会とASBJの会計は、2014年の段階では、この第一類型にもとづいており、収益費用アプローチと考えられていた。この第一類型は、財務報告目的は損益計算と利害調整であり、計算体系は取得原価主義会計である。したがって、井上良二教授によると、日本の会計は、2014年の段階ではこの第一類型にもとづくものと考えられていた。

一方、IASB（のIFRS）は、過去においては第三類型であったが、現段階では、第二類型に歩み寄っていると考えられており、資産負債アプローチをとっている。なお、第二類型は、米国の会計基準が該当するが、井上教授は次のように述べている。

「・・・(前略)・・・第二類型は、損益法が財産法の真部分集合であるから、財産法で計算される利益（包括利益）の一部の計算（純損益の計算）をする方法であり、財産法の利益と一致するためには、その他の要素（その他の包括利益）を加算する必要がある計算構造である。注意しなければならないことはその他の要素は利益を構成する要素であって、わが国において過去に採用されていて現在は過渡的に個別財務諸表で認められている評価・換算差額等のような純資産直入項目はそれではないということである。連結財務諸表での評価・換算差額等は『その他の包括利益累計額』と読み替えられ、包括利益計算書にその他の包括利益として計上される。個別財務諸表での当面の措置が解かれれば評価・換算差額等はその他の包括利益となる<sup>3)</sup>」。

### (4) 公正価値による評価

IFRSでは、固定資産の取得時には取得原価で資産計上するものの、当初認識後の測定方法には、原価モデルの他に再評価モデルを選択適用できることになる。この再評価モデルでは、より公正価値での評価が可能になるため、仮に、これからIFRSをアドプションし、再評価モデルを適用するならば、少なからず、影響がでてくることになる。

また、投資不動産の場合、IFRSでは、当初認識後の測定として原価モデルと公正価値モデルの選択適用が認められている。この場合も、これからIFRSをアドプションすることで、公正価値モデルを採用するならば、少なからず、影響がでてくることになる。

### (5) 経済的単一体説

IFRSでは、連結企業グループ全体の経済的実体を認識し、企業グループを一つの単一経済実体として連結財務諸表を作成する、経済的単一体説を採用している。

もし、経済的単一体説でない場合、IFRSをアドプションすることによって、経済的単一体説に変更することは、少なからず影響がでてくるであろう。

国際会計基準アドプシヨンによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

2. オーストラリア会計基準における IFRS アドプシヨンの影響

2002年7月に、The Financial Reporting Council は、2005年1月以降に IFRS を自国の会計基準にアドプシヨンすることを公式に発表した。これを受けて Australian Accounting Standards Board (AASB: オーストラリア財務会計基準審議会) は、オーストラリア基準を IFRS に沿った形で改定している。したがって、IFRS アドプシヨンによる本来の影響は、かような改定にこそあるといっても過言でないであろう。しかしながら、ここでは先ず、改定後の会計基準における IFRS アドプシヨンの影響をみてみよう。

かような改定を総称して、一般に、Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards (A-IFRS とする) という。

A-IFRS は、原則として IFRS をそのまま採用するとしたものの、実際には IFRS で容認されている会計処理方法の削除や開示事項の追加要求等が生じている。かようなことから、基本的には、A-IFRS に準拠していれば、IFRS に準拠しているが、逆に IFRS に準拠していても A-IFRS に準拠しているとは必ずしも限らない状況になっていた。

以下に、オーストラリア基準と IFRS の主な差異を比較しているが、A-IFRS と IFRS との比較になるので、ほとんど相違はない。

先ず、会社法にもとづく非公開会社の分類と法定監査の有無であるが、図表1のとおりである。現地会社法制度では、決算書は、開示内容及び様式を規定している会社法と会計基準などに従って作成されることになっている。会計基準については、AASB によって発行された A-IFRS が適用されている。

図表1 会社法にもとづく非公開会社の分類と法定監査の有無

	大会社	小会社
定義	決算期末において、以下の2つ以上の条件を満たす会社 ①年間売上高：10百万豪ドル以上 ②総資産：5百万豪ドル以上 ③従業員：50人以上	左記以外の非公開会社
法定監査の有無	あり。 決算日から4か月以内に Australian Securities & Investment Commission に対し監査済決算書の提出が要求されている。	原則：なし。 ただし、外国支配会社（一般的に50%超の持分が外国会社所有）は大会社と同様の決算報告義務がある。大会社グループに属さない小会社であれば、年度開始日前3か月以内に Australian Securities & Investment Commission に対して決算報告免除申請をおこなうことで監査および決算書の提出が免除される。

出所：「オーストラリアの税制と投資 2006」(2006)

現地会社法にもとづく非公開会社のうち、大会社および外国支配会社は A-IFRS にもとづく財務諸表を作成して法定監査を受けている。

注意すべき点は、公開会社、非公開会社を問わず、A-IFRS にもとづき法定決算書を作成する必要があることである。かようなことから、IFRS に準拠した財務諸表は、現地法制度上、法定決算書とは認められていない。ゆえに、現地税法においても基本的にこれを認めていないと解される。

ここでは、主に「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（企業会計基準委員会実務対応報告 18 号）に記載されている 6 項目をみることにしたい。

図表 2 から図表 8 までに、それらの内容を示している。

図表 2 のれんの償却

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	減損テストによる費用化をおこなう。償却は認められない。	減損テストによる費用化をおこなう。償却は認められない。
財務諸表をIFRSに修正するさいに必要な会計処理	ローカル基準からIFRSsへの修正はない。	

出所：望月（2007, p.26）

図表 3 退職給付会計における数理計算上の差異の処理方法

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	未償却累計額のうち、年金債務と年金資産のいずれか大きい方の10%以内に収まる部分は償却しなくても良い（回廊方式）。回廊を超過した額は、平均残存勤務期間より早い期間で償却をおこなう。ただし合理的な償却方法を継続適用することにより、回廊方式によらない償却（10%以内も償却される）の採用も可能である。また剰余金直入方式も認められる。	未償却累計額のうち、年金債務と年金資産のいずれか大きい方の10%以内に収まる部分は償却しなくても良い（回廊方式）。回廊を超過した額は、平均残存勤務期間より早い期間で償却をおこなう。ただし合理的な償却方法を継続適用することにより、回廊方式によらない償却（10%以内も償却される）の採用も可能である。 また前記によらず、剰余金直入方式による全額負債計上も可能である。
財務諸表をIFRSに修正するさいに必要な会計処理	ローカル基準からIFRSsへの修正はない。	

出所：望月（2007, p.26）

国際会計基準アドプションによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

図表 4 研究開発費の支出時費用処理

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	研究費は支出時費用処理する。将来の回収可能性ある開発費は資産に計上し、規則的に償却を実施する。	研究費は支出時費用処理する。将来の回収可能性ある開発費は資産に計上し、規則的に償却を実施する。
財務諸表をIFRSに修正するさいに必要な会計処理	ローカル基準からIFRSsへの修正はない。	

出所：望月（2007, p.26）

図表 5 投資不動産の時価評価および固定資産の再評価

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	<p>①投資不動産の時価評価 公正価値にて毎期測定（評価差額はP/L），または取得原価ベースにて測定し（減損の認識は要求）公正価値に関する注記を要求</p> <p>②固定資産の再評価 測定基準は取得原価ベース（減価償却）または再評価ベースの選択適用可能。ただし、当該方針は同一種類の資産に対してはすべての有形固定資産に一律適用しなければならない。 測定基準として再評価を選択した場合、定期的に公正価値により再評価をおこない、評価差額は資本の部に計上。</p>	<p>①投資不動産の時価評価 賃貸料を得たり、資産価値を目的に保有する土地建物。公正価値にて毎期測定（評価差額はP/L），または取得原価ベースにて測定し（減損の認識要求）公正価値に関する注記を要求。</p> <p>②固定資産の再評価 測定基準は取得原価ベース（減価償却）または再評価ベースの選択適用可能。ただし、当該方針は同一種類の資産に対してはすべての有形固定資産に一律適用しなければならない。 測定基準として再評価を選択した場合、定期的に公正価値により再評価をおこない、評価差額は資本の部に計上。</p>
財務諸表をIFRSに修正するさいに必要な会計処理	<p>①投資不動産 ローカル基準からIFRSsへの修正はない。</p> <p>②固定資産の再評価 ローカル基準からIFRSsへの修正はない。</p>	

出所：望月（2007, pp.26-27）

図表6 会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及修正

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	会計方針の自発的な変更による影響は変更後の会計方針を過去に遡って適用し、過年度財務諸表を修正表示する。	会計方針の自発的な変更による影響は変更後の会計方針を過去に遡って適用し、過年度財務諸表を修正表示する。
財務諸表をIFRSに修正するさいに必要な会計処理	ローカル基準からIFRSsへの修正はない。	

国際会計基準アドプションによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

図表7 その他：天然資源の探査と評価

	オーストラリア基準	IFRSs
会計処理および根拠規定	<p>天然資源の探査に関連する調査費用は無形資産として資産計上されない。また、天然資源の開発に係る資産認識に関してはAASB138の無形資産の基準が参考とされる。</p> <p>ただし、オーストラリア基準では無形資産の認識に関して以下のような独自の規定を洩り込んでいる。「Area-of-Intrestと呼ばれる鉱区毎に探鉱及び評価活動にかかわるその支出に関して、費用計上もしくは」その一部または全部に関して「資産計上の選択を与えている。ただし、資産計上する場合には保有する鉱区権が現在有効であること、更に、ア) 当該支出額が将来において当該鉱区の開発の開発および採鉱または売却により回収されることが見込まれている、もしくはイ) 当該鉱区の探鉱評価活動がいまだに合理的な判断を下す段階に至っていない、のいずれかの要件を満たす必要がある。」</p>	<p>天然資源の探査に関連する調査費用は無形資産として資産計上されない。また、天然資源の開発に係る資産認識に関してはIAS38の無形資産の基準が参考とされる。</p>
財務諸表をIFRSに修正する さいに必要な会計処理	<p>オーストラリア基準の原則的な取扱いはIFRSsと一致している。ただし、無形資産の認識に関しては必ずしもIFRSsと考え方が一致していないと考えられる。すなわち、IFRSsでは天然資源の開発に係る資産認識に関してはIAS38の無形資産の基準が参考とされるため一定の要件を充足した時に資産計上される。これに対してオーストラリア基準では調査段階から資産計上する余地があり、IAS38の一定要件よりも早いタイミングで資産計上が可能である点でIFRSと大きく異なる。</p>	

限られた内容であるが、著しく類似しており、オーストラリア会計基準にIFRSアドプシヨンの影響はほとんどみられないことがわかるであろう。オーストラリアの会計基準はもともと原則主義であり、IFRSアドプシヨ以前からIFRSとの調和を取っていたため、IFRSへの移行は基本的にスムーズにおこなわれたといえる。また、オーストラリアは英国と法制度が類似しており、言語も同じ(英語)であることも、スムーズなアドプシヨを可能とした理由であると考えられる<sup>4</sup>。

### 3. 国際会計基準アドプシヨによる韓国会計への影響

ここでは、IFRSアドプシヨによる影響について、韓国の企業を例にみていくことにしよう。まず、以下の内容についてみていくことにしよう。

- ①財務諸表
- ②財政状態と経営成績
- ③機能通貨
- ④のれん
- ⑤連結会計

#### ①財務諸表

韓国におけるIFRSのアドプシヨによって財務諸表に与えた影響として、財務諸表本体への表示項目の減少と、注記量の増加が指摘できる。

図表8から明らかなように、財政状態計算書に関わる勘定科目数は資産が61%、負債が21%、資本が48%にそれぞれ減少し、全体として50%減少している。また、包括利益計算書では、60%減少している。一方、注記量は、188%と大幅に増加している。そのため、半期報告書の総ページ数は従来よりも46%増加している<sup>5</sup>。

図表8 財務諸表の勘定科目数とページ数などの比較

区 分	資産	負債	資本	合計	包括利益計算書 (損益計算書)	注記の ページ数	半期報告書 のページ数	
連結平均	2008年6月	50	20	18	88	63	22	75
	2009年6月	20	16	10	46	31	61	110
	増減額	-30	-4	-9	-42	-32	39	35
	増減率	-59%	-18%	-47%	-48%	-51%	179%	47%
個別平均	2008年6月	49	17	14	80	68	20	71
	2009年6月	18	12	7	35	18	62	103
	増減額	-32	-5	-7	-45	-50	42	32
	増減率	-64%	-27%	-49%	-56%	-74%	205%	45%
全体平均	2008年6月	50	19	17	85	65	21	73
	2009年6月	19	15	9	42	26	61	107
	増減額	-30	-4	-8	-43	-39	40	34
	増減率	-61%	-21%	-48%	-50%	-60%	188%	46%

出所：杉本他 (2011, p.42)

#### ②財政状態と経営成績

韓国におけるIFRSをアドプシヨすることによる財務的影響についてみてみよう。図表9のように、企業全体の総資産は9,172億ウォン(8.7%)増加し、負債は8,958億ウォン(24.7%)増加している。また、資本は1,037億ウォン(1.5%)増加しており、財政状態計算書項目はすべて増加していることがわかる。



国際会計基準アドプションによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

一方、当期純利益は 235 億ウォン（1.7%）減少している。

これらの結果は、連結対象の子会社数が増加したこと起因すると考えられ、資産と負債が全般的に増加したのはそのためである<sup>6</sup>。

図表 9 財政状態と経営成績の変化

(単位：億ウォン)

区 分		総資産	総負債	総資本	当期純利益
連結対象の合計	K-GAAP	99,869	33,349	66,519	14,653
	K-IFRS	108,931	42,227	67,527	14,395
	増減額	9,062	8,878	1,008	-258
	増減率	9.1%	26.6%	1.5%	-1.8%
個別対象の合計	K-GAAP	6,136	2,868	3,268	-656
	K-IFRS	6,246	2,948	3,297	-633
	増減額	110	80	29	23
	増減率	1.8%	2.8%	0.9%	3.5%
全体の合計	K-GAAP	106,005	36,217	69,787	13,997
	K-IFRS	115,177	45,175	70,824	13,762
	増減額	9,172	8,958	1,037	-235
	増減率	8.7%	24.7%	1.5%	-1.7%

出所：杉本他（2011, p.43）

韓国では、2011年1月からIFRSをアドプションしている。しかしながら、韓国では2011年度以前の2009年度からIFRSをアドプションしている企業があり、その影響が分析されている。韓国の企業が、IFRSをアドプションすることによって、どのような影響が生じたかを、杉本教授他を中心にみていくことにしよう。

### ③機能的通貨

IFRSアドプション前の韓国は、今の日本と同様に、機能通貨という概念はなかった。したがって、韓国の企業がIFRSをアドプションすることによる、機能通貨や表示通貨という概念による影響は、そのまま、日本の企業が、IFRSをアドプションすることによっても生じ得ると考えられる。そこで、以下では、杉本教授他で分析されている、D海運企業を例に、そのIFRSアドプションの影響をみていくことにしよう。

D海運企業であるが、これは、POSCO、韓国電力、韓国ガス公社などに石炭、鉄鉱石やLNGを輸送することで主たる売上を実現するエネルギー資源専門の輸送船会社である<sup>7</sup>。

D海運企業の2006年の財政状態と経営成績を示す要約財務諸表は、次の図表10のとおりである。なお、これは、当時の韓国の企業会計基準であるK-GAAPにしたがって作成された財務諸表である。

D海運企業の総資産は、貸借対照表からわかるように、約1兆3,757億ウォンであり、総負債は8,611億ウォンであり、自己資本は5,146億ウォンである。

また、損益計算書からわかるように、D海運企業の2006年度の営業収益は1兆1,501億ウォンであり、当期純利益は1,104億ウォンで、外貨建ての営業収益が1兆781億ウォンに達しており、営業収益全体の94%を占めている<sup>8</sup>。また、外貨建ての営業費用も営業費用全体の88%を占めており、D海運企業の主たる収益と費用の大部分が外貨建てで生じていることは明らかである。

図表 10 2006年のD海運企業の財務諸表

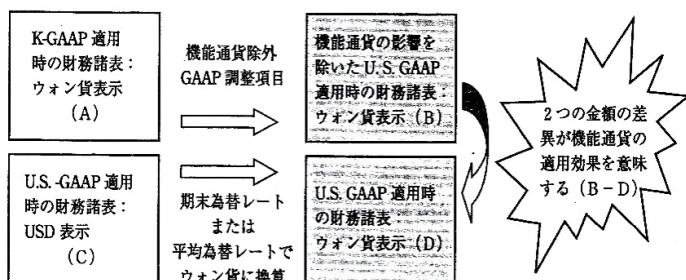
(単位：億ウォン)

貸借対照表			損益計算書		
流動資産	2,105 (15%)	負債		営業収益	
		ウォン貨	1,974 (14%)	外貨	10,781 (94%)
非流動資産		外貨	6,637 (48%)	ウォン貨	720 (6%)
船舶	10,291 (75%)				11,501
その他	1,361 (10%)	資本	5,146 (37%)	営業費用	
				外貨	9,367 (88%)
				ウォン貨	1,242 (12%)
					10,609
				営業利益	892
				営業外損益	
				外貨換算差損益	506
				支払利息	(476)
				その他	182
計	13,757 (100%)	計	13,757 (100%)	当期純利益	1,104

出所：杉本他 (2011, p.72)

次の図表 11 は、機能通貨の適用効果を抽出するための概念図である。

図表 11 機能通貨適用の効果の抽出方法



出所：杉本他 (2011, p.77)

図表 12 は、2006年の貸借対照表での機能通貨の適用効果を表わしている。

図表 12 2006年のD海運企業の貸借対照表での機能通貨の適用効果

勘定科目	K-GAAP (A)*	機能通貨未適用の U.S. GAAP (B)	U.S. GAAP (C)	U.S. GAAP ウォン貨換算 (D)	機能通貨の適用効果 (B-D)
金額単位	億ウォン	億ウォン	十万 USD	億ウォン	億ウォン
流動資産	2,105	2,376	2,556	2,376	(0)
非流動資産	11,653	13,588	13,874	12,888	700
有形資産	11,262	11,053	11,140	10,356	698
船舶	10,291	9,542	9,502	8,833	709**
その他	390	2,535	2,734	2,532	3
資産総額	13,757	15,964	16,430	15,264	700
流動負債	1,672	3,942	4,240	3,942	(0)
非流動負債	6,940	7,325	7,854	7,302	23
負債総額	8,611	11,267	12,094	11,244	23
資本金	500	500	565	525	(25)
資本剰余金	501	281	317	294	(13)
利益剰余金	4,164	3,938	3,464	3,220	718
その他の包括損益累計額等	(19)	(22)	(10)	(18)	(4)
資本総額 (自己資本)	5,146	4,698	4,336	4,021	677
負債と資本総額	13,757	15,964	16,430	15,264	700

出所：杉本他 (2011, p.78)

国際会計基準アドプションによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

図表 12 からわかるように、2006 年末現在の D 海運企業の U.S.GAAP による貸借対照表と K-GAAP による貸借対照表を利用して、機能通貨の適用効果を勘定科目別に抽出している。表 12-11 からわかるように、貨幣性資産と貨幣性負債が多く含まれている流動資産と流動負債は、(B) と (D) の金額にほとんど差異がない一方、非貨幣性項目である船舶のような有形資産と資本項目は、その金額の差異が著しく大きい。

船舶は、外航海運企業にとって代表的な有形資産であり、機能通貨の適用効果は 709 億ウォンになっている。

次に損益計算書の影響をみてみよう。

図表 13 2006 年の D 海運企業の損益計算書での機能通貨の適用効果

勘定項目	K-GAAP (A)*	機能通貨未適用の U.S. GAAP (B)	U.S. GAPP (C)	U.S. GAAP ウォン貨換算 (D)	機能通貨の 適用効果 (B-D)
金額単位	億ウォン	億ウォン	十万 USD	億ウォン	億ウォン
売上高	11,501	11,787	12,350	11,808	(22)
営業損益	892	940	998	954	(15)
営業外損益	287	450	(51)	(49)	499
受取利息	32	126	132	126	0
支払利息	(477)	(457)	(479)	(458)	1
外貨換算差損益	506	540	43	41	499
その他	225	240	253	241	(1)
法人税控除前純利益	1,180	1,389	948	905	484
当期純利益	1,104	1,359	918	878	481

出所：杉本他（2011, p.81）

図表 13 は、2006 年末の D 海運企業の U.S.GAAP による損益計算書と K-GAAP による損益計算書を利用して、機能通貨の適用効果を勘定科目別に表わしている。B-D は、機能通貨の適用効果を示している。

結果は、外貨換算差損益の勘定科目で機能通貨の適用効果が 499 億ウォンと最も大きなものとなっており、当期純利益に反映された機能通貨の適用効果は 481 ウォンに及んでいる<sup>9</sup>。

④のれん

のれんに関して韓国の場合、IFRS をアドプションする以前は、のれんについて 20 年以内の耐用年数で定額法により償却することが求められていた。下記の表 14 は、A 社（証券会社）が IFRS をアドプションすると、それまで償却していたのれんが、非償却になり、減損処理のみの対応になることによる影響を表わしている。

韓国において IFRS アドプション後は、のれんの償却を認めておらずに、毎会計年度末に減損処理による評価だけおこなう。「A 社は、外部評価機関ののれんの評価結果に従ってこれまでの税法上（5 年、定額法）の金額よりも小さい金額を減損差損として認識し、償却費限度額の減少部分だけ税負担が増加する効果が生じるものと予想される<sup>10</sup>」。

図表 14 A社のIFRSアドプシヨンののれんへの影響

区分	課税標準の変化 (税引前純利益との対 比)	税務調整	税額の影響 (法人税負担額との対比)
のれん	7.64%	税務調整なし (決算調整事項)	4.20%

杉本他 (2011, p.262)

⑤連結会計

K-GAAPとIFRSアドプシヨンの連結範囲の相違点を支配力基準と連結除外対象にわけると、図表15のようになる。

図表 15 連結対象子会社

区分	K-GAAP	IFRSアドプシヨンの後
連結範囲	<ul style="list-style-type: none"> <li>・持分割合基準 (①+②)</li> <li>①50%超過の保有</li> <li>②30%超過の最大株主</li> <li>・実質支配力基準</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>持分割合基準 (①+②)</li> <li>①50%超過の所有</li> <li>②30%基準なし</li> <li>(ただし、持分比率50%未満でも実質的状况 (Facto Control) による支配概念の導入を検討中)</li> <li>・実質支配力基準 (現行の基準と大きな差異はない)</li> </ul>
連結除外の対象	<ul style="list-style-type: none"> <li>・外監法施行令で資産100億ウォン未満、一時的取引停止会社、清算・休業中の会社などを除く規定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資産規模、法人格に関わりなく、すべての子会社が連結除外の連結範囲に含まれる。資産100億ウォン未満、法人格のない組合、パートナーシップ、特別目的会社 (SPE) なども連結。</li> </ul>

出所：杉本他 (2011, p.38)

連結範囲の変化をみると、IFRSをアドプシヨンのすることで、連結対象の子会社が減少したケースはみられない。一方、資産規模や法人格とは関わりなくすべての子会社がIFRSでは連結範囲に含まれるため、連結子会社が大幅に増加している<sup>11</sup>。

図表16にみられるように、2008年末の調査では、分析対象の企業の子会社は全体で、27社(国内：16社、海外：11社)で、平均4.5社であったが、韓国におけるIFRSのアドプシヨンの後は、国内11社、海外18社の計29社増加し、全体で56社になっている。連結対象の子会社が平均で9.3社となっている。

国際会計基準アドプションによる会計基準への影響  
オーストラリア会計と韓国会計との比較について

図表 16 連結対象の子会社数の変化

区 分	K-GAAP			増 加			K-IFRS		
	国内	海外	小計	国内	海外	小計	国内	海外	小計
KT & G	3	2	5	1	3	4	4	5	9
STX Pan Ocean	—	4	4	—	9	9	—	13	13
PULMUONE Holdings	12	2	14	6	1	7	18	3	21
EAGON 産業	—	2	2	1	2	3	1	4	5
INSUN NET	1	—	1	3	—	3	4	—	4
DASTEK	—	1	1	—	3	3	—	4	4
合 計	16	11	27	11	18	29	27	29	56

杉本他 (2011, p.38)

K-GAAP では当時、ほとんどの開示を個別企業中心の個別財務諸表を原則とし、連結財務諸表は付随的に年次報告書でのみ開示してきていた<sup>12</sup>。一方、韓国における IFRS アドプション後では、連結財務諸表を基本とし、事業報告書 (年次報告書)、四半期・半期報告書などのすべての開示書類を連結会社全体についての連結財務諸表の基準で作成・開示するように規定している。

STX PanOcean は、K-GAAP による連結範囲の子会社が 4 社あり、韓国における IFRS の適用後には、連結範囲の拡大によってそれが 16 社に増加した。

図表 17 は、STX PanOcean の連結の範囲の拡大を表わしている。

図表 17 STX PanOcean の連結範囲の拡大

区分	K-GAAP	IFRS アドプション後
連結範囲	持分割合基準 (①+②) —①50%超過の所有 —②30%超過の最大株主	持分割合基準 (①+②) —①50%超過の所有 —②30%基準なし (ただし、実質支配力の有無について判断して決定)
四半期・半期報告書の開示 (連結基準)	連結財務諸表は1年に一度作成	上場企業は、K-IFRSの導入時に資本市場統合法によって四半期・半期開示の義務化

杉本他 (2011, p.137)

#### 4. IFRS アドプション導入のメリット・デメリット

オーストラリアでは、2002年にIFRSアドプションが決定され、2005年から強制適用されている。IFRSの適用対象は、全てのentityであり、単一の基準が採用されている。非営利企業や豪州政府等の公的機関にも、IFRSが適用されている<sup>13</sup>。

オーストラリアでは、AASB (豪州会計基準委員会) が会計基準を設定し、FRC (財務報告審議会) がその活動を監督している。かようにオーストラリアでは、企業によるIFRSの適用状況は、ASIC (豪州証券投資委員会) によって、監視されている。IFRSを全面的に導入した現在、会計基準設定主体としてのAASBの主要な役割は、IASBに対して積極的に意見発信をおこない、IFRS設定のプロセスに

関与し貢献することであるといえよう。

オーストラリアの会計基準はもともと原則主義であり、IFRS アドプション以前から IFRS との調和を取っていたため、IFRS への移行は基本的にスムーズにおこなわれたと考えられる。また、オーストラリアは英国と法制度が類似しており、言語も同じ(英語)であることも、スムーズなアドプションを可能とした理由であると考えられる。

それではオーストラリアにおける IFRS アドプションのメリットは何かをみてみよう<sup>14</sup>。まず、財務諸表の比較可能性の向上や、海外からの資本流入の増大、資金調達コストの低減をあげることができる。ただし、これを裏付ける統計的数値はない。

次に、グローバル企業においては、各国の拠点が共通の基準を持つことで、連結作業が軽減され、また、従業員の異動が容易になったことがあげられる。また、監査人にとって IFRS のみを教育すればよいので負担は減少したと考えられる(従前は複数の基準を教育する必要があった)。

それでは、デメリットは何かみてみよう。まず、アドプションコストの発生をあげることができる。金融商品会計の一部についてオーストラリア基準と IFRS との差異が大きいため、特に金融機関は影響が大きく、システム関連でコストがかさんだ(APRA によると 20～100 百万豪ドル。NAB では 150 百万豪ドル)。一方、金融機関以外では、年間の外部費用としては、概ね平年の 20～25% 増とのことである。ただし、アドプションコストについての網羅的な統計データはない。その他に、オーストラリア基準の適用指針(従業員給付など)の喪失、自国にあった基準開発の権限の喪失、開示の増加も、デメリットとしてあげられる。

一方、韓国における IFRS アドプションのメリットとデメリットを次にみてみよう<sup>15</sup>。

韓国における IFRS アドプションによる具体的なメリットとして、当局(金融委員会・金融監督院)からは、会計の信認度の向上、会計基準の統一による作成負担の軽減、比較可能性の向上、資本調達コストの低下などがあげられている。また、投資者からは、比較可能性の向上等のメリットをあげる意見がある一方で、海外の投資者は会計の信認度が特別に高まったという印象は持っていないとの指摘も聞かれた。また、次のようなメリットもあげられる。

- ①内外の会計に対する信認度の向上(コリア・ディスカウントの主な原因である会計基準の不十分性の要因を取り除き、会計の透明性を向上)、
- ②韓国のグローバル企業の財務諸表作成負担の軽減、
- ③投資判断が容易になる(公正価値評価などを通じて、企業の正確な状態の把握が可能)、
- ④財務諸表の国際的な比較可能性が向上され、海外資本市場への参入がより容易になるとともに、投資誘致を活性化できる、などがある(金融委員会、金融監督院)

さらに、企業の経営者(財務諸表作成者)におけるメリットとして次のようなメリットがあげられる。それは、IFRS のアドプションによって、すべての国の財務諸表が共通のものになっている点である。財務諸表の有用性からみて、必要な情報が開示されているかという観点からは、アドプションした意義もある。そして、海外の子会社の経営や資金公募をするときにも使い勝手がよい(上場企業(海運業))。また、韓国における IFRS のアドプションにより、現在は単一の基準をすべての子会社に適用することができ、これが最大のメリットであると考えられる。

次に、投資者におけるメリットとして次のようなメリットがあげられる。

- ①比較可能性が向上し(グローバルな企業との比較可能性の向上)、
- ②資産の適正な価値が正しく把握でき、
- ③原則ベースの基準のため、企業が自らの実態に合った会計方針を選択するという柔軟性がある。

## 国際会計基準アドプションによる会計基準への影響 オーストラリア会計と韓国会計との比較について

- ④IFRS のアドプションにより注記が増えたことは画期的である。財務諸表自体の量には大きな違いはないが、連結中心となったことで内訳は詳細になった。一方、韓国における IFRS アドプションに伴うデメリットとして次のようなデメリットがあげられる。
- ①IFRS のアドプションにより、企業にコンサルティングやシステム構築などのコストが発生した。また、韓国では、IFRS アドプションと同時に、単体中心から連結中心への移行に伴い、四半期・中間期の連結財務諸表のアドプションや開示期間の短縮がおこなわれており、大きな負担となっている。
- ②原則主義への対応負担がある。

両国を比較するならば、オーストラリアに比べて、韓国では、IFRS アドプションにおいて多くの影響を受けているといえよう。韓国基準は IFRS とのコンバージェンスが進んでいたことから、韓国での調査では、IFRS アドプションはあまり負担ではないとの意見が聞かれるが、オーストラリアと比較するならば、やはり、IFRS アドプションの影響は大きかったといわざるをえない。とりわけ、オーストラリア基準でははじめから IFRS と同じ原則主義がとられていた一方、韓国では IFRS アドプション以前に細則主義がとられていた点は大きいと筆者は考える。

### 結び

IFRS 導入による各国における会計基準への影響を考察する場合、IFRS 導入が、アドプションなのか、それとも選択肢の1つに過ぎないかによって異なることになる。また、IFRS アドプション以前の各国の会計基準がどれくらい IFRS とコンバージェンスしていたかによっても違いがでてくるであろう。また、IFRS アドプション以前に自国に確固たる会計基準がある場合、それが、IFRS とどれ程近いかによって、その影響が違ってくるであろう。

IFRS アドプションによる、オーストラリアの会計基準と韓国の会計基準の影響の比較は、かような IFRS アドプションの影響をみる場合に、大きな含意を有しているといえよう。

IFRS アドプションの影響といった場合、IFRS のアドプション時における影響のみをとりあげる場合が多いが、本来の影響をみるならば、アドプション以前のコンバージェンスの段階においても少しずつ影響がでており、それが積み重なってきていることがわかる。

日本では、2016 年から修正国際基準 (JMIS) が選択肢の1つに加えられた。また、IFRS そのものも選択肢にある。日本では、主に「のれん」の償却・非償却の問題から、IFRS を採用する企業が増加してきているが、アドプションには至っていない。

IFRS を日本で今後、アドプションする可能性がないわけではない。また、日本で、IFRS をアドプションしなくても、昨今の収益認識基準のコンバージェンスにみられるように、IFRS の色合いに日本基準がさらに近づいていくことは十分に考えられる。

### 注

<sup>1</sup> 桜井 (2014, p.71)。

<sup>2</sup> 井上 (2014, p.7)。

<sup>3</sup> 井上 (2014, pp.11-12)。

<sup>4</sup> 望月 (2007, p.53)。

<sup>5</sup> 杉本他 (2011, p.42)。

<sup>6</sup> 杉本他 (2011, p.43)。

<sup>7</sup> 杉本他 (2011, pp.71-72)。

<sup>8</sup> 杉本他 (2011, pp.72-73)。

<sup>9</sup> 杉本他 (2011, p.81)。なお、杉本教授他は、この分析について次のように限界を述べている。「D 海運企業は、報告企業である G-Limited 社の在外営業活動体とみなされ、USD を機能通貨として適用し、報告企業の財務諸表に適用される表示通貨も USD であり、持分法を通じて D 海運企業の財務諸表が G-Limited 社の財務諸表に反映される過程で、表示通貨を USD のまま維持した。そのため、機能通貨の概念とその適用方法を全般的に理解する目的からすれば、この D 海運企業の事例は必ずしも十分なものではない。というのも、K-IFRS の機能通貨会計制度の主たる内容は、機能通貨の決定、機能通貨を利用した外貨建て取引の報告、そして機能通貨から表示通貨への換算の 3 つに分類することができるが、機能通貨と表示通貨をすべて USD で決定した D 海運企業の事例では、機能通貨から表示通貨への換算については分析できないからである」(杉本他, 2011, p.84)。

<sup>10</sup> 杉本他 (2011, p.262)。

<sup>11</sup> 杉本他 (2011, p.38)。

<sup>12</sup> 杉本他 (2011, p.137)。

<sup>13</sup> 日本経団連企業会計部会他 (2009)。

<sup>14</sup> 金融庁 (2012)。

<sup>15</sup> 金融庁 (2012)。

## 引用・参考文献

井上良二編『財務会計論 改訂版』税務経理協会, 2014 年。

金融庁「IFRS に関するアジア調査出張 (韓国) 調査報告書」『企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議の資料』2012 年。

孔 炳龍「IFRS アドプシヨンの影響 : 韓国の事例を参考に」『経理研究』第 58 号, 2015 年, pp.291-308。

桜井久勝『財務会計講義 第 15 版』税務経理協会, 2014 年。

杉本徳栄・趙盛豹『韓国企業の IFRS 導入』中央経済社, 2011 年。

日本経団連企業会計部会・日本公認会計士協会・財務会計基準機構企業会計基準委員会「国際会計基準 (IFRS) に関する豪州調査報告」『会計・監査ジャーナル』第 21 巻第 12 号, pp. 2009 年, pp.53-57。

望月威秀「オーストラリア会計基準と IFRS との差異比較」『旬刊経理情報』第 1153 号, 2007 年, pp. 34-37。