

わが国の IFRS 導入と法的な対応の可能性

「連単分離」と「複数会計基準」による円滑な受容を求めて

岩 井 恒太郎

はじめに

早ければ2015年にもわが国の一定の上場企業に強制適用されるとされた「国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS)」について、2011年6月21日に自見庄三郎金融担当大臣が、東日本大震災の影響を含む理由によってその適用を延期することをアナウンスした¹⁾。また、時をほぼ同じくして、米国証券取引委員会 (SEC) のキャサリン・ケイシー氏は、2011年6月29日にスピーチを行い²⁾、IFRSは導入するが、従来どおり米国会計基準 (US GAAP) の選択ができるようにもしておく (いわゆるオプト・アウト容認の) 必要があり、2つの会計基準の併存 (two GAAP world) という形に落ち着くとの見通しを述べている。

日米両国の動きに、やや歯止めがかかったとはいえ、IFRS普及は国際的な潮流である。わが国では、周知のとおり、「任意適用」という形ながら、将来のIFRS強制適用を見据えて、2010年3月期以降、IFRS (「指定国際会計基準」) による「連結財務諸表 (有価証券報告書)」の提出を実施したわが国企業³⁾も出現している。

このように導入がすすむ中、現在IFRS適用が行なわれていない上場企業の単体財務諸表や非上場企業の財務諸表に対して、今後どのような会計基準を用いていくのかが大きな課題のひ

1) 「少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であっても、その決定から5～7年程度の十分な準備期間の設定を行う」(<http://www.fsa.go.jp/common/conference/danwa/20110621-1.html>) とされる。

2) 米国財務会計基準審議会 (FASB) と国際会計基準審議会 (IASB) との覚書 (MOU) に示されるとされたコンバージェンス・プロジェクトが、SECが2011年にもIFRS導入の判断をする条件のひとつとなっていたが、IASBのリース、収益認識、金融商品等主要な草案がまとまらず、当初予定とされた2011年6月30日のMOU合意にいたらなかったことを受けて行なわれた。<http://www.sec.gov/news/speech/2011/spch062411klc.htm>

3) 10年3月期1社 (日本電波工業株)、11年3月期2社 (住友商事株、HOYA株)、12年3月期2社 (日本板硝子株、日本たばこ産業株) の計5社。

とつとなっている。IFRS がすべての企業の財務諸表に対して強制適用とする極端なケースを除外して、IFRS 導入の検討をすすめるにしても、わが国がこれまで行ってきた国際的なコミットメントや金融庁中間報告（09年6月）⁴⁾ に示された内容等政府方針等との整合性を考慮する必要がある。

今後IFRS 導入の検討をすすめていく上では、実務を考慮した円滑なIFRS 適用の方法を探り、いかにそのインパクトを減殺するかが重要な観点のひとつと考える。わが国会計基準（JP GAPP）には、企業経営や経済実態に合致した考え方や基準の数々が蓄積されており、特に会社法・税法との関係をもて、JP GAAP と配当可能利益・課税所得の算定方法とのリンケージは、わが国実務に深く組み込まれている⁵⁾。

金融庁中間報告公表以後のIFRS 適用を巡る国際的な動向や国内で行われてきた議論等を踏まえ、本稿は、わが国のIFRS 導入の仕方に関して複数の会計基準の存置の可能性を示唆し、会計基準間にどのような適用の切り分けができるのか検討を試みるものである。以下では、「報告企業別」、「報告書類別」の2つの視点を設けることによって複数の会計基準の適用を切り分ける方法を示した後、現行実務への適合性、特に配当計算や課税所得の計算実務等に及ぼす影響を考慮して、上記2つの視点から、会計基準の適用の切り分けをどのように行うことができるか具体的にみていくこととする。また、そのような切り分けによるIFRS 受容はわが国において現実的であるか、IFRS 導入に伴う複数会計基準の存置にかかる法的な対応の可能性⁶⁾について考えていきたい。

1. IFRS 導入の形態と実際

(1) 全面アドプションによる導入

IFRS 導入の形態そのものをみると、最もリジッドなものに、IFRS 全面アドプション（フル・アドプション）があげられ、端的には、「IFRS を唯一の会計基準とし、上場・非上場の違いを問わず、連結財務諸表にも単体財務諸表にも全ての企業にIFRS 適用を義務づける」といいあらわせる。導入の段取りとしては、ある時期に一度に導入する仕方や、任意適用から徐々に範囲を拡大していく仕方などが考えられるが、「全面アドプション」が目指すゴールはひとつ、すなわち、IFRS の“sole GAAP world”が、その最終目的地である。こうした導入

4) 金融庁中間報告は、2009年6月16日金融庁企業会計審議会/企画調整部会「わが国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」を指す。

5) 金融庁中間報告の公表を踏まえ、拙稿 [2010] は、財務諸表作成者の立場から当時想定されたIFRS 導入のインパクトをみたものであり、分配可能額・課税所得計算の面から適切な会計基準として、日本の会計基準（JP GAAP）存置の必要性に言及した（36～41頁）。

6) 対象とする法は「金融商品取引法」、「会社法（商法）」および「法人税法」であるが、各法律がIFRS をどう受けとめるかの検討は、あくまで現行法制を前提に行なう。

の仕方は、例えば、自国会計基準の発展をみないアジア、アフリカ等の新興国や後進国が先進国並みの会計制度を整え、地場の企業が国際的ビジネスに進出していくには、有力な方法といえる。

(2) 非・全面アドプション型の導入

上記 (1) 「全面アドプション」以外の導入の仕方は、「IFRS を導入するが、その対象を限定する」といいあらわすことができる。

ここに該当するのは、「部分的アドプション」や「コンバージェンス」による導入の仕方も含み、IFRS や自国会計基準が適用される対象の切り分けのバリエーションは様々である。

実務から発展を遂げこれまで確立した自国の会計基準を持つわが国、イギリス、フランス、ドイツ、韓国など主要な先進諸国を始め、多数の国々がこの範疇に含まれ、導入の仕方は、当然、国々の実情に応じて一様ではない。順を追って、各国の導入状況をみていくこととするが、その準備として、IFRS 基準がどの対象に導入されるか、自国会計基準が存置されるのはどの対象か、という切り口に触れる。

(3) 導入対象の切り分けの視点と会計基準の使い分けの現状

自国会計基準が既存する一方で、新たに加わる IFRS という会計基準がどこに導入されるのかといった適用対象のとり上げ方については、「機能別視点」、「チャンネル別視点」、「会計単位別視点」、「公開・非公開別視点」、「報告対象別視点」等の観点から区分して、併存する会計基準の適用対象の切り分けをみるのが有効な方法である⁷⁾。これらの視点は、それぞれ、個々に独立しているのではなく、他の視点同士と密接に結びつくこととなる。今、会社法が適用されるわが国株式会社について、「チャンネル別視点」、「会計単位別視点」、「公開・非公開別視点」の3つの視点を取り上げてみると、株式会社のほぼ100%近くが、

- a) 「金融商品取引法」(チャンネル別) 「連結財務諸表・個別(単体)財務諸表」(会計単位別) 「上場企業等」(公開・非公開別)(これには、「情報提供機能」(機能別) 「投資家向け」(報告対象別) が結びつこう)
- b) 「会社法」(チャンネル別) 「単体財務諸表(会社法では、単体計算書)」(会計単位別) 「非上場企業」(公開・非公開別)(同じく、「利害調整機能」(機能別) 「株主・債権者向け」(報告対象別) が結びつこう)

の2つの組み合わせにおさまる。この二分される状況をもとに、IFRS 任意適用を開始した現在のわが国の複数会計基準併存の現状を重ね合わせてみると、【表1】にまとめることができ

7) 各視点の別は、広瀬他 [2011] による。そこでは、他の視点として、「測定情報別視点」、「報告媒体別視点」、「報告期間別視点」、「情報の性質点別」および「セクション別」の各視点をあげ、合計10の視点から財務報告の果たす役割を析出している(33~60頁)。

〔表1〕 会計基準のマッピング表 ~現在の状況~

		連結財務諸表	単体財務諸表
上場企業	約3600社	(ア) 基準が併存	(ウ) JP-GAAP
金商法開示企業 (以外)	約600社	(イ) JP-GAAP	(エ) JP-GAAP
会社法上の大会社 (, 以外)	約12000社	(オ) 作成義務無し	(キ) JP-GAAP
~ 以外の株式会社	約260万社	(カ) 作成義務無し	(ク) 「指針」等

(筆者作成)

る(以下、同様な表形式を、「マッピング表」とする)。区分(各ボックス)の内容は次のとおりである。

- ・ は、金融商品取引法の対象となる上場企業であり、(ア)「連結」の会計基準は、JP GAAP(日本基準)、US GAAPおよびIFRSの3会計基準が併存する(大部分はJP GAAPであるが、US GAAPによる企業は30数社、IFRSは5社)。
- ・ は 以外の「金商法開示対象会社」にて、 , が、組み合わせa)に該当する。
- ・ は、有価証券報告書提出会社(,)以外の大会社(資本金5億円以上または負債総額200億円以上)にて、約12000社から , に含まれる数を除く。
- ・ の約260万社は、 , , に含まれるものの数を除く。(ク)会計基準の「指針」とは、「中小企業の会計に関する指針」⁸⁾を指すが、 は、JP GAAPや「指針」よりも簡便な方法(「税務申告」)による企業が多数ある(そのため「指針」等とした)。
- ・ , が、組み合わせb)に該当する。

8) 2005年以来、「中小企業の会計に関する指針作成検討委員会」(日本税理士連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会が主体)によって、毎年改正が重ねられている。これとは別に、中小企業のうち、さらに小規模・零細な規模の会社に相応しい新たな会計ルールの方向性や普及のため、中小企業庁と金融庁が共同して「中小企業の会計に関する検討会」を設置した(2011年5月 座長 万代勝信一橋大学大学院教授)。同検討会では、中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」中間報告書(10年9月 座長 江頭憲治郎 前法制審議会会社法部長)、金融庁「非上場会社の会計基準に関する懇談会」報告書(10年8月 座長 安藤英義企業会計審議会会長)の各内容を接受するかたちで具体的な検討がすすめられ、12年2月1日に「中小企業の会計に関する基本要領」(中小会計要領)が、次いで3月27日に同要領の普及・活用策が、各々、公表された。今後は、会社法第431条における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」たる会計ルールのひとつとして広く定着することが期待される。なお、本要領について、品川[2012]は、「その『総論』において、『本要領は、安定的に継続利用可能なものとする観点から、国際会計基準の影響を受けないものとする。』と宣明している。このような宣明は、『会計はひとつである』という考え方とは離別するものであり、IFRSを頂点とする会計基準作りとは趣を異にするものである。その点では、わが国において新たな会計ルール作りが始まったものとも評価でき、わが国全体の会計基準のあり方にも一石を投じたことになる」(1頁)と評している。

【表 1】は、IFRS 導入に際し、IFRS が適用できる対象を、作成主体（公開・非公開別）の視点から「適用できる対象を一定の上場企業」とし、作成書類（会計単位別）の視点から「適用できる対象を連結財務諸表」として、JP GAAP を各ボックスに存置するわが国の状況を簡潔にしめし得る（わが国は、作成主体と作成書類の別に分類した上で、IFRS 導入の仕方を設計したともいえる）。

上記(2)で、非・全面アドプション型の導入を「IFRS を導入するが、その対象を限定する」としたが、わが国の現状は「IFRS を任意適用という形で導入をして、その対象を、一定の要件を満たす上場企業（「特定会社⁹⁾」）、かつ、それが作成報告する「連結財務諸表」とする」となる。わが国の IFRS 導入の特長としては、IFRS 適用が未だ義務となっていないこと、任意適用の対象を、「特定会社」の「連結財務諸表」としていることがあげられる。

今後、IFRS 適用の範囲が拡大していくが、わが国には、上記 a)、b) の二区分にはおさまらない企業群も存在するものの¹⁰⁾、基本視点別分類をしめすマッピング表を利用することは、会計基準の適用の切り分けの現実的な制度設計を検討していくうえで、有効な手がかりのひとつとなる。

(4) フランス、ドイツ、イギリスの導入状況

マッピング表を用いて、フランス、ドイツおよびイギリスの3カ国における導入の現状をみていく。EU 諸国における会計基準の適用の仕方には、共通ルール¹¹⁾があるが、当然、各国の

9) IFRS（「指定国際会計基準」）によって連結財務諸表を作成・提出できる企業を指す（「連結財務諸表の用語、様式及び作成に関する規則」（以下、「連結財務諸表規則」、または「連結財規」と略。）の第1条第3項、第1条の2など）。

10) 【表 1】の に属す「上場企業」には子会社を有しない等のため作成する書類は「単体財務諸表」のみの企業、同表 に属する非上場企業には上場親会社の子会社や上場準備中の企業などが該当する。さらに、会計監査の視点も加えると、「非上場企業」「会社法」の組み合わせ b) の中に、「公開会社でない大会社」「会計監査人の必置」に該当する企業もあるなど、視点を増やしていく毎に組み合わせは多様化していこう。詳細は、本稿 5. 以下で述べていく。

11) EU の適用ルールは、以下のとおりまとめられる。

	(連結財務諸表)	(単体財務諸表)
<上場企業>	EU が採用した IFRS	IFRS * または各国会計基準
<非上場企業>	IFRS * または各国会計基準	IFRS * または各国会計基準

「上場」とは、規制市場 (Regulated market) への上場を指す。IASB (国際会計基準審議会) から公表された基準毎に所定のエンドース手続を経て承認されたものが、「EU が採用した IFRS」(IFRS * と表示) とされ、規制市場に上場の企業の連結財務諸表に対し強制適用される。IFRS 適用の際、「ローカル・エンドースメント」を行うべきではないが、IFRS に問題がある場合は IASB の適正な設定手続に従って修正を行うことも認められる。このことは、同時に、基準の一部にカーブ・アウトを認めることになるので、ひとつの事象に対して会計処理が複数混在する可能性があることにつながる。

【表2】 フランス、ドイツ ~会計/税のユニフォーム型：連単分離を措置済~

	連結財務諸表	単体財務諸表
<上場企業>	IFRS	各国国内基準
<非上場企業>	IFRSまたは各国国内基準	各国国内基準

フランスの自国会計基準 PCG：PLAN COMPTABLE GENERAL

ドイツの自国会計基準 HGB：商法 (Handelsgesetzbuch)

フランスの<上場市場>は、EURONEXT 市場をさす。

ドイツの<上場市場>は、ドイツ証券取引所をさす。

(筆者作成)

【表3】 イギリス ~会計/税のセパレート型：連単分離を内包~

	連結財務諸表	単体財務諸表
<ロンドン証券取引所 (AIM含む) 上場企業>	IFRS	IFRS (+FRSも公表可)
<非上場・PULS市場上場企業>		
・小規模企業以外	IFRSまたはFRS	IFRSまたはFRS
・小規模企業	IFRSまたはFRSまたはFRSSE	IFRSまたはFRSまたはFRSSE

イギリスの自国会計基準 FRS：Financial Reporting Standards

FRSSE：FRS for Small Entities

AIM (Alternative Investment Market)：規制市場ではないが自主規制により連結財務諸表に「EUが採用したIFRS」を強制適用とする。

PULS市場：小規模企業向けの市場。小規模企業とは、総資産2800千ポンド以下、売上高5600千ポンド以下、従業員50人以下の3つのうち、2つに該当する企業 (大企業と中規模企業のボーダーは、総資産11400千ポンド、売上高22800千ポンド、従業員250人)。

(筆者作成)

事情等を反映して、それぞれ導入の状況は一様ではない。

マッピング表は、作成主体別、書類別の観点に大別して、3カ国の現状につき、共通点がみられるフランスとドイツを【表2】に、イギリスを【表3】に掲げる。

会計基準を作成主体別/作成書類別から切り分けると、わが国と共通する点が多いが、フランス、ドイツの特長としては、ともに、

上場企業・「連結」に限られてIFRSが強制されること。

非上場・「連結」は自国会計基準との選択であること。

上場/非上場企業の違いを問わず、「単体」に自国会計基準が強制されること。

「単体」をIFRSによって作成・開示するにしても、IFRSによる単体情報(書類)はあくまで任意あるいは参考程度の位置づけであること。

があげられる。

イギリスの特長は、上場企業の「連結」以外自国会計基準との選択ができることにあるが、これは作成主体別、作成書類別問わずIFRSが導入されていることに他ならず、主体/書類別

という観点よりは、規制市場に焦点をあてた基準の切り分けが行われているといえる¹²⁾。

(5) 韓国の導入状況

IFRS の状況は【表 4】に示すが、韓国の会計基準は、1950年代以前からわが国の会計制度の影響を大きく受けたものであり、その後、アメリカの会計基準も反映しつつ生成されてきたが、国際的に定着しつつある IFRS 導入にメリットありとの判断のもと現在にいたったものである。すなわち、IFRS の全面適用を基本姿勢¹³⁾ にすえ、2006年 2月に、韓国内に専門チームを立ち上げ本格的な準備に着手¹⁴⁾、導入とその定着に向けた法律改正¹⁵⁾ など諸制度の整備を経て、2009年 1月 1日以降の会計年度から、一定の上場企業に対して IFRS の任意適用¹⁶⁾ を認めるにいたっている。その後、IFRS を強制適用するものとし、2011年 1月期からは資産 2兆ウォン以上の上場企業に対して、13年 1月期からは資産 2兆ウォン未満の上場企業に対して、

12) イギリスは、企業会計と税務会計が元々分離しており（税務会計が、その領域で独自の計算規定を有する）、自国会計基準を IFRS に置き換えることが実務上容易であることから、会計基準の切り分けは、主体や書類という観点を離れることができる。一方、配当計算や課税所得計算と企業会計が密接な関係にあるドイツ、フランスでは、IFRS を容易に配当・課税計算の基礎におくことができないため、作成者サイド（「公開・非公開別」および「会計単位別」）に立った切り分けがされる。

13) 最終的には IFRS をアドプションすることとなるが、勿論、韓国国内では様々な議論を経たうえで決定されたものである。この模様は、杉本【2011】1～24頁に詳しい。同書によると韓国は、1997年のアジア通貨危機により国際通貨基金（IMF）や世界銀行（IBRD）の借款を受けるに際し、経済構造調整の一環として会計制度改革、すなわち、自国の会計基準を国際会計基準（IAS）に合致させることが必要とされたことがあり、元々会計基準のグローバル・スタンダード化を受け入れる素地があったとされる。なお、本項（5）は、同書に負うところが多い。

14) 民間独立の会計基準設定主体である韓国会計研究院の設立は1998年10月に遡る（同院は、06年3月に、韓国会計基準院（KAI）と改称）が、IFRS 導入準備の一環として、07年7月、規制当局である金融委員会の委託を受けて、同院内に設置された「韓国会計基準委員会」（KASB）が基準設定主体となって「韓国採択国際会計基準」（K IFRS）の作成にあたった。危機以後の会計改革の中で、KASB は2001～06年にかけておよそ25個に及ぶ会計基準書の制定や改訂を精力的に行なったが、コンバージェンスへの国際的評価は低く、IFRS と異なる会計基準を使用する国として、国際資本市場における「コリア・ディスカウント」といった問題に悩まされていた。こうした局面を打開し、国際競争力を高めることが、IFRS アドプションを後押しする要因ともなって、07年3月に IFRS の全面適用を前提としたロードマップを公表、同年12月 IFRS を韓国語に翻訳（KAI と国際会計基準委員会財団（IASCF）との著作権契約（07年9月）に基づく基準を導入）してそのまま自国会計基準とする「K IFRS」の作成をみた。K IFRS は、IFRS の基準書と解釈指針の完全採用とされ、韓国内の会計基準の発効手続を経て、修正は一部の代替的な取扱いを最低限とすることから、09年7月、欧州委員会は、K IFRS に IFRS と同等性を付与している。

15) IFRS に関連する規定には、「資本市場と金融投資業に関する法律」と同施行令、「株式会社の外部監査に関する法律」と同施行令および「公共機関の運営に関する法律」と同施行令などがあり、IFRS の導入に合せ、集中的な改正が行なわれた。

16) 早期適用会社は、09年14社、10年47社（韓国金融監督院調べ）。

【表4】 韓国 ～2013年強制適用後～¹⁷⁾

	連結財務諸表	単体財務諸表 ¹⁸⁾
上場企業 金融機関 公企業・準政府機関	K - IFRS	K - IFRS
非上場企業	K-IFRS または K-GAAP	K-IFRS または K-GAAP

K IFRS : 「韓国採択国際会計基準」(07年11月 KAI作成)

K-GAAP : 「一般企業会計基準」(09年11月 KAI作成)

(筆者作成)

IFRS による財務諸表作成を義務づけることとした¹⁹⁾。

一方、非上場企業に対しては、長期的には IFRS for SMEs (中小企業向け IFRS) と一致を図るため、従来の自国会計基準に置き換わるものとして、非上場企業会計基準²⁰⁾ (「一般企業会計基準」: K GAAP) が新規に開発されている。非上場会社は、外部監査を受けない中小規模の会社や外部監査を受ける一定の株式会社など範囲が広く、原則 IFRS も選択できるものとされるが、「一般企業会計基準」(K GAAP) を準備することで、IFRS に従って会計処理を行わない企業の会計と監査人の監査に統一性と客観性の維持を保つ (一度、適用した基準は継続を要する) こととされる。

韓国の特長は、上場企業の「連単」に K IFRS を全面アドプションすること、非上場企業には K GAAP とするが漸次 IFRS へのコンバージェンスをすすめることである。

上場企業 (金融機関や一定の公企業・準政府機関含む) と非上場企業の間で K IFRS と K GAAP という2つの棲み分けが続く間にあっても、(非上場企業が敢えて IFRS を選択しない限り) 同じ上場・非上場の中にある企業間の企業会計と監査の一致を図るものとし、企業間業績比較も担保される。

17) 宋・梁・金 [2011] 27～56頁の所収に基づき、筆者作成。

18) IFRS では、親会社に対して単体財務諸表作成を義務づけていないが、その作成を妨げるものではない。このため、作成しようとする単体財務諸表は、IFRS (「IAS27」“Consolidated and Separate Financial Statements”) に従った “Separate Financial Statements” を作成することとなる。このことから、「韓国は、K IFRS 制定し、「連単統一」で IFRS の全面適用を基本姿勢としている。」(李・李 [2010] 122頁) とされている。

19) K IFRS 強制適用の対象は、金融機関については上場/非上場を問わず全てが、公共機関についても一定の公企業や準政府機関に及び、K IFRS が適用される韓国の会社/機関は、約1990社、公企業24社、準政府機関80機関あるとされる (杉本 [2011] 7頁および21頁)。K IFRS の影響が及ぶ企業としては、上場親会社のほか「上場企業の子会社及び関連会社は各々2500社と1000社あると推定され、最小限約5000社を越えたと予想される。」(李・崔 [2009] 95頁)。一方、「EU に株式や債券を上場している韓国企業は、09年6月末現在で40社程度である。」(李・崔 [2009] 92頁) とされる。

20) 2010年12月に公表され、2011年1月1日以後最初に開始する会計年度から適用される。現在、K IFRS と自国会計基準が併存する状況にあるが、「一般企業会計基準」はコンバージェンスの対象とされているため、絶えず IFRS の動向から影響を受けるものとなる。

一方、各企業の決算財務諸表をもとに課税所得を計算する韓国の法人税制²¹⁾のもとでは、計算の基礎とされる単体財務諸表は二元化することとなる。すなわち、上場企業は K IFRS を適用した決算書の企業利益が、(敢えて K IFRS を選択しない) 非上場企業は K GAAP を適用した決算書の企業利益が、それぞれの課税所得算定のベースになる²²⁾。

ただし、K GAAP のコンバージェンスが進んでいけば、IFRS による利益算定の考え方²³⁾により近づくこととなり、やがて、会計基準の相違に基因する課税所得の差異は解消されていくこととなる。

2. わが国における IFRS 導入の行方

(1) 強制適用の判断決定時期の到来

IFRS 強制適用の是非の決定をまだみていないわが国は、諸外国に遅れをとっている。当初、強制適用の判断を見極めるための検討時期とされた2012年を迎えた現在、担当大臣よって適用時期こそ延期のアナウンスがされたが、IFRS 強制後の状況を予め織り込み、導入に向けた予備的な検討を継続していくことは必要である。

21) 韓国の法人税法上の税務調整に関し、韓・崔 [2011] は、「法人税法上の税務調整は、企業会計基準上の財務諸表を税法上の財務諸表に変換する過程をいう。この過程において、法人税法では会計上決算された金額をいったんは信頼する。そのため、明らかに法人税法に違反する事項でない限り、まずは企業会計を尊重する(法人税法上第43条および法人税法施行令第79条)のために、会計基準の変更は法人税法上の税務調整に影響を及ぼす。」(249頁)とあり、わが国法人税法第22条4項(「公正処理基準」)にあたる規定がみられる。さらに、韓・崔 [2011] は、「法人税法は決算調整事項に関して、『内国法人が各事業年度にこれを損金として計上した場合に限り、……損金に算入する』という規定を設けている。このように、法人が決算を確定するにあたって、損費に計上した金額に限って損金を認める原則を確定決算主義という。法人が帳簿上の当該勘定科目に損費と記載した場合にのみ損金に算入する決算調整事項には、減価償却費の損金算入、退職給付引当金の損金算入、法人税法で規定する準備金、その他の減額損失のような内部的な計算項目」(271頁)があるとしていることから、わが国法人税法第2条25号(「損金経理要件」)にあたる規定もみられる。

22) K IFRS の導入が税務調整と課税所得に及ぼす影響について、韓・崔 [2011] は「現行の法人税法が、企業会計基準の資産、負債、損益項目の準用規定や企業会計の準拠性の原則と決算調整項目を含む状態から、K IFRS の適用を上場・非上場をもとに区分して適用すれば、上場企業と非上場企業との間の課税所得の差異が生じる。」(270頁)とし、企業会計基準が二元化する際、租税の水平的公平性に反するなどの問題点に触れている。韓・崔 [2011] が分析の対象とするのは K IFRS を採用した韓国の証券業と保険業であるが、「金融機関の場合、減価償却費や退職給付引当金などの決算調整項目よりも貸倒引当金の過小計上によって税負担が増加する効果が大きく、金額的な影響が大きな項目については申告調整を優先して認めることが必要である。」(277頁)とし、「損金経理要件」の緩和を述べている。

23) IFRS による利益算定方式が、従来の韓国の配当規制や税務申告とどの程度親和的であるのかが不明である。IFRS アドプションに踏み切った韓国であるが、特に、確定決算主義、損金経理要件などわが国と同様な特長をみる同国内の税務等がどのような措置で対応するのか、韓国のケースは大変興味深い。

(2) 金融庁中間報告書 (09年6月) にみる今後の行方

金融庁中間報告書 (以下、「中間報告書」という。) は、「連結先行」という考えのもと、現在の任意適用の次のステップとして、上場企業の連結財務諸表に IFRS 適用を義務づける検討 (当初2012年中に行う) をすることとした。すなわち、主体別分類：「IFRS を義務づける対象を上場企業とする」、書類別分類：「IFRS を義務づける対象を連結財務諸表とする」ことが検討事項である。

裏を返せば、検討事項ではない部分 (金融庁が直接所管しない、または他官庁の所管に関わるもの) である、以下、

主体別にあつては、非上場会社 (金融商品取引法の対象外)。

書類別にあつては、単体財務諸表 (会社法上の分配可能額の計算や、法人税法上の課税所得の計算においても利用され、これらは、関係官庁が他にあるため)。

と IFRS 強制適用の関係について、中間報告書は、様々な言い回し表現を用い関連性や論点を掲げるものの、強制適用と上記、との結びつき方について、直接的な言及を避けている。

そのため、中間報告書は、IFRS 強制適用とそれが非上場企業や単体財務諸表に与えるであろう影響や諸課題などの論点整理の参考にはなるが、内容の中から、IFRS と自国会計基準の適用の切り分け、すなわち、マッピング表に、単に会計基準を書き込むことはできても、IFRS と自国会計基準の関係 (両者の折り合い)²⁴⁾ を確定することができないため、マッピング表は、未完の状態にとどまる。

この未完の状態、すなわち、中間報告書の内容を踏まえた「上場・連結」に IFRS 強制適用

【表5】 中間報告書の内容 - 強制適用後 -²⁵⁾

	連結財務諸表	単体財務諸表
上場企業	(ア) IFRS へ	(ウ) IFRS, __JP GAAP
金商法開示企業 (以外)	(イ) IFRS か?	(エ) IFRS, __JP GAAP
(一定の) 会社法上の大会社	(オ) (IFRS?)	(キ) (IFRS) JP GAAP
(一定の) ~ 以外の株式会社	(カ) (IFRS?)	(ク) (IFRS) 「指針」等

(筆者作成)

24) IFRS と自国会計基準との折り合いとは、主体別、書類 (目的) 別に応じた両基準の関係であり、併存する会計基準について、いずれかが強制される、両者からひとつ選択できる、目的別に義務づけられるので効果として両者が強制される、などを明確にすることである。

25) 【表5】は、拙稿 [2010] 34頁に所収のものを転載。【表5】中、(ウ) (エ) (金商法対象企業の「単体」) 欄は、基準を併記するにとどまり、IFRS と JP GAAP の間 (__ アンダーバー) に接続詞 (「および」、「または」) を付す (「折り合いをつける」) ことは、当初2012年中に行なうとされた検討を待たねばならない。この他、主体別分類において「IFRS を義務づける対象に非上場企業も加わるか否か」、書類別分類において「IFRS を義務づける対象に単体財務諸表も加わるか否か」についても2011年中に行う検討に含めうるとされた。

後²⁶⁾の状態をマッピング表にすれば、【表5】のとおりとなる。

(3) 企業財務委員会（経産省 2010年4月）にみる今後の行方

さて、中間報告書が「連結先行」を唱えてから、約一年後、経済産業省・企業財務委員会報告書²⁷⁾（以下、「報告書」という。）は、「連単分離」を確立すべき旨を表明した。

そこでは、分離すべき主な理由として、

- ・「会計の国際化は上場企業の連結財務諸表に限定して議論されるのであって、単体（個別財務諸表）についてのコンパジェンスは国際的に要請されるものではない」（報告書6頁）。
- ・「非上場企業の財務情報について、わが国の主権が及ばず、絶えず変化をし続ける IFRS の影響を遮断すべき」（同6頁）。
- ・「非上場企業については会計の国際化の議論の範疇外であることを明確にする」（同6頁）。

をあげて、単体を主とする非上場企業の会計基準には IFRS の影響を排除するとする。

「連結先行」とは二項反律的な主張であるが、上場企業の単体に適用する会計基準についての明確な記述はこの報告書には見当たらず、「基軸となる会計思想の整理や、連結先行の明確化及び連結と単体を一旦分離した「連単分離」議論が必要」（同28頁）とするのみである。

このため、主体的分類こそ「IFRS を義務づける対象に非上場企業は加えない」こととするが、書類別分類である「IFRS を義務づける対象に上場企業の単体財務諸表も加わるか否か」については（「上場企業」の所管が金融庁「金商法」であるから）、問題を提起するにとどまるものとなっている²⁸⁾。

26) 「主体別」とは切り離して、「書類別」の視点から連結財務諸表にも JP GAAP を認める余地はないかという論点は存在する。ただし、特定会社の連結に IFRS 任意適用が既の実施中であり「主体別」の視点を外せないことから、この条件のもとで連結に JP GAAP を残す検討をするとすると、任意適用を継続する（＝特定会社を増やすだけにとどまる：任意適用継続案）、あるいは、強制適用する対象企業を限定する（：一部強制適用案）ことを論じるに通じる。勿論、前者がとれるのであれば、本稿のこれからの検討は不要であるし、また後者は対象企業の中から強制適用企業をどう選別するか線引きの問題となる。このため、本稿は、IFRS 任意適用が進行中であること、次いで「上場・連結」は IFRS 強制適用となり得るとの前提をおいて、検討をすすめていくものである。

27) 企業財務委員会「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」（2010年4月公表）。

28) すなわち、報告書は、「実際に各期末において生じる連単の差異の状態としての「連単分離」や会社法、税法を踏まえた国内制度をどう捉えるかについては避けて通れない議論である。」（8頁）とし「手続的な意味においての「連単分離」を確立することが必要ではないか。」（8頁）と総括的提起はするが具体的なアジェンダに踏み込んでいない。また、議論の場についても、「会計基準設定主体を始めとする幅広い利害関係者が一体となった国内制度の検討の場が設定されることを求める」（28頁）と別の検討機会に委ねるものとしている。もっとも、「2012年の適用判断の考慮要素として会計制度と密接な関係にある情報開示制度全体の再設計（監査対応、内部統制制度、非財務情報開示等）の視

【表6】 企業財務委員会の内容

	連結財務諸表	単体財務諸表
上場企業	(ア) IFRS	(ウ) IFRS, __JP GAAP
金商法開示企業 (以外)	(イ) IFRS	(エ) IFRS, __JP GAAP
(一定の) 会社法上の大会社	(オ) JP GAAP	(キ) JP GAAP
(一定の) ~ 以外の株式会社	(カ) JP GAAP	(ク) JP GAAP, 「指針」等

(筆者作成)

報告書の内容をまとめれば、【表6】のとおりとなる。

【表5】と見比べてみれば、非上場企業(,)の会計基準は、JP GAAP(「指針」等を含む)となるが、上場企業等の「単体財務諸表」欄(ウ), (エ)については、【表6】においても、IFRSとJP GAAPの間(__ アンダーパー)に、接続詞(「および」, 「または」)を付すことができないため、マッピング表でみる限り、中間報告書から一年経っても、わが国の検討はあまりすすんでいないことがわかる(【表6】中の、(オ), (カ)欄は、連結の作成義務はないがJP GAAPとした)。

報告書は、産業界からの意見を反映して、IFRS導入後の実務上の難点について数多くの指摘がみられる。そこでは特に、配当可能額や課税所得算定の前提となる単体にIFRSが適用されることに強い懸念も示されている²⁹⁾。

3. 「連結先行」と「連単分離」

(1) 2012年の課題

両報告書とも、「IFRSの強制適用判断の時期とされた2012年」(「2012年問題」)を次なる検討の機会とするが、この検討時期は、担当大臣アナウンスにより先送りされた感がある。ただ

点を盛り込むべき」(28頁)としていることから、検討会の構成や時期を、中間報告書で強制適用判断時期とされた2012年を意識したものと思われる。

29) 「IFRSとのコンバージェンスもしくはその導入に対し、配当にかかる計算規定や法人税法の規定に何ら改正がなされない場合には、課税所得等に評価損益が含まれ、キャッシュが存在しないにもかかわらず、法人税等の支払が求められ、支払いのための追加的な資金調達必要性」(報告書15頁)がでてくること、単体にIFRSを「採用する場合、上述のような問題が出てくることから、配当や課税所得の調整のため相当な実務負担や徴税コストを要する可能性がある」(同頁)とし、税との親和性が担保されているJP GAAPを維持することが、実務コスト面でも有効であり、かつ、制度の安定的な運用が図れることを示唆する。また、他の懸念事項として、非上場企業の大部分、すなわち、260万社ある中小企業向けにはJP GAAPを基に一層簡素化された会計基準が別途開発中であるのに、この上、IFRS導入をすることは、その事務負担を過重に増大させることになることも指摘している(報告書6~7頁など)。

し、両報告書を通じ、論点として、「連結先行」を継続していくのか、「連単分離」に方向を切り替えるか、以下、のように、方向が2つに別れることが分かった。

上場企業の「連結」に IFRS を適用する以上、その「単体」についても IFRS によって処理すべきとする（連結先行）。

上場企業の「連結」に IFRS を適用するが、「単体」には JP GAAP を適用する（連単分離）。

連結先行、連単分離の意味を考えていく。

(2) 連結先行の意味

連結先行は中間報告書がしめした³⁰⁾ものであるが、報告書が「基軸となる会計思想の整理や、連結先行の明確化及び連結と単体を一旦分離した「連単分離」議論が必要」（報告書28頁）とするとおり、解釈や内容が定まっているとはいえない。中間報告書公表直後の同庁担当課長の見解³¹⁾などから、連結先行の意味を考えてみると、

- ・まず、「連結」に対して IFRS を先行して適用し、そのコンバージェンスをすすめる。
- ・次に、「単体」について先行した「連結」に追いつくよう IFRS 適用を行なう。
- ・しかるに、「連単帯同」してムービング・ターゲットとしての IFRS にコンバージを続けていく。

ものと理解される。したがって、

- ・「単体」の進むベクトルは、常に、「IFRS」と「連結」と同じ方向であること。
- ・「連結」との間に生じる差異（それを「乖離」というというまいと）は、時間的なズレに過ぎないものである。

ということが、コンバージェンスの際の「連結先行」における「単体」の立ち位置であり、この意味で、中間報告書の「連結先行」とは、「連結先行+単体追随」を含意するものといえる³²⁾。

この「連結先行」にしたがって、IFRS が上場企業の「連結」に強制適用後のわが国の状況をみると、「連単帯同」して IFRS へとすすむことになるので、コンバージェンスが深化するほど、IFRS は「連結・単体」を作成する唯一の会計基準となっていく、すなわち、わが国の会計環境は、IFRS による“sole GAAP world”に接近することとなる。一方、フランス、

30) 「連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣習や伝統的な会計基準に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」（中間報告書3頁）とある。

31) 三井秀範 [2009] 8～11頁。

32) 拙稿 [2010] 36頁。

ドイツは、上記1.(4)でみたとおり「単体」には自国会計基準を強制する（「連単分離」の一形態）ことにより、IFRSによる“sole GAAP world”とは、一線を画していた。

(3) 連単分離の意味

報告書では、「連単関係」を巡る関係について、

- ・「単体」が、配当額算定・課税所得計算の基となっていること。
 - ・そこには現状JP GAAPが適用されていること。
 - ・IFRS導入にあたっては、単体に用いられるJP GAAPをどう扱うかが課題となること。
- としたうえで、IFRSと「単体」のリンケージを断ち切る決定をして、「連単関係」における財務情報の用途（機能面）の相違から、連結を情報開示用途とし、単体を分配可能額や課税所得算定のベースに用いることを「連単分離」とする。

この「連単分離」にしたがって、IFRSが上場企業の「連結」に強制適用後のわが国の状況をみると、次のようにあらわすことができる。

国際間比較を主眼として市場開示に目的をおく財務会計報告（特段の事情を除き、連結財務諸表による）には、既に措置された「指定国際会計基準」としてのIFRS基準の適用を義務づける。

分配可能配当額や課税所得等の算定の基となっている財務会計報告（通常、単体財務諸表による）については、従来どおり、わが国の会計基準（JP GAAP）に従う。

以上のもと、IFRSとJP GAAPは相互に独立させて、各々について、今後とも必要に応じ適切な会計処理のルール改善を図っていく。

以上の状況には、次の特長がある。

- ・上記 から、国際間企業比較の必要が認められる上場会社の「連結」についてIFRSを適用するものとし、同時に、IFRS導入という国際的なコミットメントをクリアすることができる。
- ・上記 から、分配可能額や課税所得の算定のためJP GAAPを存置させ、IFRS導入等国际的な動向の影響を予め遮断することにより、事務上の負担や国内制度の不安定化を抑える効果が生まれる。
- ・上記 から、わが国の主張が及びにくいIFRSの流動化のリスクなどが高まっても、独立してJP GAAPの品質保持を図ることができる³³⁾。

33) 「連単分離」は複数会計基準の存置を前提とするため、IFRSにコンバージする会計基準（現行の「指定国際会計基準」と、コンバージとは切り離される自国会計基準（JP GAAP）が併存することの合理性が明らかされる必要があるが、理論的な解明には困難が伴うし、そもそも2つの会計基準間の優劣が証明された訳ではない。

一方、報告書に基づく「連単分離」では、「連単関係」におけるもうひとつの側面である作成上（形式面：「単体は連結作成の構成要素とし同一会計基準による」）の課題、すなわち、「連単」が並行開示とされる現行のままに上場企業等が単体を IFRS で作成し開示をすることになると、IFRS は併存する JP GAAP とともに単体を作成開示する会計基準となりえるのではないか、という論点を残している。

このことは、IFRS が単体の作成基準のひとつとなり、それが分配可能額や課税所得の算定のベースとなりうることも意味するのであるが、以下、実務面から 4.において、法的な対応から 5.において、このことを検討していくこととする。

なお、フランス、ドイツは、上記 1.(4) でみたとおり、IFRS で作成した「単体」の開示は、上場企業を含めすべて任意あるいは参考的な追加情報との位置づけであった。

4. 連単分離の検討

上記 3.(3) でみた連単分離を受けて、実務可能性の観点から IFRS 強制導入のインパクトを極力減殺するように、どの主体別にどう IFRS を適用していくか、その状況をマッピング表をもとに、検討をすすめていく。

(1) 有効性からの検討

まず、連単分離の有効性が評価されなければならないが、このためには、次の 4 つの視点から分けて、検証をしていく必要がある。すなわち、

- 国際公約あるいはこれまで行ってきた国際的なコミットメントとの整合性
- 存置される自国会計基準の品質と「同等性評価」
- 併存する会計基準と企業間の業績比較性
- 実務への適合性

上記 については、IFRS 導入自体を否定するものではないので、これに反するところはない。

上記 については、2008年12月、既に JP GAAP は「同等性評価」を受けており、品質は保証されている。今後は、IFRS とは分離して、必要に応じて会計ルールを整備していくこととなる。

上記 については、業績を比較する意味のある企業同士が同じ土俵（会計基準）の上に立つ必要があるが、全ての企業にわたって IFRS を強制することに行き過ぎの感が否めない。その意味でも、主体別分類と書類別分類によるマッピング表による検討は、業績比較に意味のある企業群を明確にするためにも有効であろう。

上記 については、実務上の円滑な適用の仕方が工夫されねばならず、今後、連単分離の仕

【表7】 配当・税務欄を設けた連単分離

	連結財務諸表	単体財務諸表	配当・税務
上場企業	(ア) IFRS	(ウ) IFRS_JP GAAP	?
金商法開示企業 (以外)	(イ) IFRS	(エ) IFRS_JP GAAP	?
(一定の) 会社法上の大会社	(オ) JP GAAP	(キ) JP GAAP	?
(一定の) ~ 以外の株式会社	(カ) JP GAAP	(ク) JP GAAP, 「指針」等	?

(筆者作成)

方の検討を行う上で、実務の混乱と負担を極力回避する観点が重要と考える。

(2) マッピング表による検討

実務適合性を考慮すると、「連単分離」の焦点は、連単関係において、IFRS が「単体」に及ぼす影響を遮断するという選択が考えられる。上記3.(3)のとおり、機能面においてわが国の会社法（配当規制など）や法人税法（税務申告など）の分配可能額や課税所得の算定に従来どおり JP GAAP とするにしても、形式面において IFRS が「単体」作成の会計基準のひとつとなりうる可能性がある。もしそうであれば、会社法や法人税法において、IFRS 利益をベースとして配当規制や課税所得を算定していく新たな仕組みや措置、規定などを別に設けて、IFRS へ対応する必要が生じることとなる³⁴⁾。

このため、IFRS が上場企業の「連結」に強制適用後の連単分離のマッピング表に、新たに配当・税務の欄を追加したマッピング表（【表7】）を準備する必要がある。そして、その配当・税務の欄（【表7】の？（疑問符））に IFRS, JP GAAP 両基準を明記するためには、上場企業等（表ボックス , ）に対して、連単並行開示がこのまま要請されるのか、それともフランス、ドイツの事例のように単体作成任意 開示義務無しとするのか、すなわち、表ボックス(ウ)、(エ)欄における IFRS と JP GAAP の関係（「折り合い」）をどうするのかにかかわってくる。

5. IFRS 導入と連単分離に向けた法的な受容の可能性

(1) 法的検討の意義と問題の所在

上記1.(3)の「視点」でみたとおり、作成主体、作成書類、会計基準等の各視点にわたる検討すべき事柄は多々あり、わが国がどのように IFRS の適用を拡張していくのか、そして実務にどう定着させていくのか、それは社会全体を大きく左右する難問であるがゆえに、「2012

34) 配当規制や課税所得の算定ベースが、連結先行では IFRS 一元化にすすみ、連単分離では JP GAAP との2基準となる。本稿は、配当・税務の算定ベースを、JP GAAP に一元化することの可能性を論じている。

年問題」の検討開始が躊躇される原因につながっていると思われる。

一方、法の改正や条文化には時間がかかるので、IFRS 強制適用³⁵⁾を想定のうえ連単分離をすすめていくとすれば、会計基準適用の切り分けを主体別にどう行うかをなるべく早く明らかにしておく必要がある。それは上記4.(2)でみたとおり【表7】の配当・税務欄の計算にどの会計基準を置くのかを見極めることでもあり、それには、開示主体・対象や会計基準に関連する法的な対応の検討が必要である。

作成主体と配当・税務の会計処理基準をみていくため、本稿は、「一般に公正妥当と認められる会計基準」を巡る関係三法律（金融商品取引法、会社法、法人税法）をとりあげ、マッピング表を念頭におきつつ、複数会計基準が併存する状態にも着目して、「一般に公正妥当と認められる会計基準」と三法律の対応³⁶⁾について予備的な考察を行い、【表7】の配当・税務欄におく会計基準を明らかにすることによって、これを「2012年問題」検討開始に向けた準備材料のひとつとしていく。

具体的には、【表7】（ボックス ， の企業の「連結」にIFRSが義務化されたと仮定）において、配当・税務欄の会計基準にJP GAAP “のみ”を置こうと試みた場合、上記4.(2)で述べたように【表7】ボックス（ウ）、（エ）欄に置かれるJP GAAP/IFRS 両基準間の関係がどうなるか、例えば、上記3.(3)で述べた上場企業等の「単体」開示の扱いについて「連単」が並行開示とされるまま上場企業等が単体をIFRSで作成し開示するとIFRSは単体を作成開示する会計基準のひとつになりえるのかどうか、ということである。繰り返せば、

- ・上場企業等に「IFRS・連結」が義務化される前提のもと、上場企業等の「単体」が引き続き並行開示とされると³⁷⁾、「単体」もIFRSで作成し開示されていくので、
- ・このことは、IFRSが「単体」の会計ルールのひとつと認められ得るところとなり、
- ・さらに、「単体」をベースとする配当・税務欄の会計基準にIFRSが付け加わること。

を意味することに通じるのではないかと、ということである（もし、配当・税務欄の会計基準にIFRSが付け加わることとなれば、IFRS基準に対応した配当・税務計算の方法を新たに開発する必要が生じる³⁸⁾）。

35) 「金融取引法上、連結財務諸表との関係で、IFRSの適用を強制することが憲法に違反しないかという問題が存在する（かりに、会社法上も連結計算書類をIFRSに従って作成することが強制されるというような明文を設けると、パラレルな問題が生ずる。）」（弥永 [2011] 52～53頁）とされる。さりながら、ここで停止とはせず、上場企業等の「連結」にIFRS強制適用が成立した、という前提で本論をすすめている。

36) 勿論、「公正妥当な会計基準」以外にも、監査上の問題、内部統制制度など重要な課題は多々ある。

37) 産業界からは、IFRSは連結に絞るべき、との意見がある（(社)日本経済団体連合会「国際会計基準(IFRS)に関する調査結果の概要」12年2月29日公表）。また、連結のみの開示で足りるとし、金融商品取引法上、単体開示義務の見直しを求める要望もある（佐藤行弘「2012」58頁）。

38) IFRSで決算された純資産額や利益などが分配可能額や課税所得算定のベースとなっても、配当規制や課税の目的を達成する適切な措置を講じることによってIFRSの会計処理に正面から向き合うと

このような仮定を確かめ、さらに、配当・税務欄から IFRS を除外（これは、配当・税務欄の会計基準に JP GAAP のみとすることと同義）できる可能性について、以下、公正妥当な会計処理基準など関係する法的な事項を検討していく。

(2) 公正妥当な会計処理基準を巡る三法律の関係の確認

金融商品取引法上、有価証券報告書等に含まれる財務諸表について「一般に公正妥当と認められる会計基準」にしたがう必要がある（同法193条、財務諸表等規則第1条第1項）とされ、「一般に公正妥当と認められる会計基準」に該当するものは例示列举される（財務諸表等規則第1条第2項及び第3項³⁹⁾。

会社法上、会計規定は網羅的には規定されず、会社法第431条において「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」とし、会社計算規則第3条で「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」との包括的な規定がされている。会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の中には、金商法上「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と解されている企業会計審議会公表の企業会計原則や企業会計基準委員会（ASBJ）が開発・公表の企業会計基準が含まれるものと推定される（ただし、これらが、唯一の企業会計の慣行であるとは解釈されていない⁴⁰⁾。

法人税法上、課税所得は、別段の定めがなければ、「一般に公正妥当な会計処理基準」（公正処理基準）にしたがって計算される（法人税法22条4項）とされるが、公正処理基準とは、別段の定めを除き、会社法第431条「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に相当するものが念頭に置かれている。このように法人税法は、会社計算規則第3条「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行をしん酌しなければならない」にいう“公正なる会計慣行⁴¹⁾”とは、金商法に定める従来からの企業会計審議会が公表した「企業会計の基準」

いう方向性が決断されるのであれば、本稿がこれから扱う検討は不毛である。

39) 財務諸表等規則第1条第2項では、企業会計審議会（パブリック・セクター）が公表した会計基準が規定され、同条第3項では、一定の要件を満たした団体が公表した企業会計のうち、公正かつ適正な手続の下で作成公表されたものとして金融庁長官が定めたものが規定される。現状では、企業会計基準委員会が公表した会計基準が該当するとされているが、制定・改廃の権限は規制当局に留保されている。フランス、ドイツでは、単体財務諸表に適用される会計基準の制定・改廃は公的機関が担い（フランス：会計基準局、ドイツ：立法府）、韓国は、民間基準設定主体 KAI が規制当局の委託を受けて制定・改訂も行っている。

40) 任意適用の現状の会社法のもとでは、金商法上 IFRS（「指定国際会計基準」）にしたがって連結財務諸表を作成できる会社（「特定会社」）についてのみ、会社法上 IFRS にしたがった連結計算書類を作成することが認められていることから、IFRS は連結財務諸表を作成する「特定会社」のみの「企業会計の慣行」と解されよう。

41) 会社法上の「企業会計の慣行」は、金商法上の「企業会計の基準」を包含すると解されているため、法人税法は金商法と直接的なつながりはないが、会社法を介すること（「確定決算主義」）によって、法人税法上の課税所得と企業会計上の企業利益は共通の観念を有する（あるいは、法人所得課税は企

(企業会計原則、連結財務規則等)のほか、実務等で定着したものも含む⁴²⁾としている。さらに、法人税法は、別段の定めによって定められる処理(いわゆる「税法基準」)について、それが、公正なる慣行として行われる限り、会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当しうるとの幅の広い概念のもと、複数存在し得るものであるとして、具体的な「企業会計の慣行」について特段の規定は置かず、規定上その内容を顕名列挙していない。

法人税法と商法(会社法)とは、確定決算主義⁴³⁾によって結びついており、会社法の会計処理が課税所得の根本に据えられている。

(3) 任意適用における対応の確認

ごく例外的な取り扱いであったが、アメリカ SEC に連結財務諸表を提出しその日本語訳をもってわが国にも提出が許された企業(30数社)があり、また、2010年3月期からの任意適用で IFRS によって連結財務諸表を提出した「特定会社」は12年3月期まで5社を数える。

ただし、これまでの法的な対応は、あくまで「任意」というかたちで導入される会計基準(US GAAP, IFRS)に対応するに過ぎないものであった⁴⁴⁾。

業会計に基づくことが前提となっている)。

42) 次があげられる。会社法や計算規則の個別規定、企業会計審議会の「企業会計原則」含む企業会計の基準、企業会計基準委員会が開発・公表した企業会計の基準や適用方針、「中小企業の会計に関する指針」、規制産業について監督官庁が定めた会計の規則等(成文化諸基準)、成文化されていないが会計処理方法が少なくともある業種業態あるいは一定の規模の企業の間でならわしとなって反復的に採用されている企業会計慣行。

43) 法人税法は、法人の課税所得の計算に多くの規定をおき、法人税の課税所得は、確定した決算による会計利益を基礎として、これに課税目的に照らして必要な調整を加えて誘導的に算出される構造となっている。そして、「一般に公正妥当な会計処理基準」(公正処理基準)にしたがって計算すること(法人税法22条4項)、確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること(税法74条1項)、課税所得計算において、決算上、費用または損失として経理されること(損金経理要件(法法2条25号)の規定を総合して、(広義の)確定決算主義と称す。なお、税務会計とは、課税目的に沿って、税法の規定に従い、課税所得を計算するための会計領域である。

44) 金融商品取引法上の連結財務諸表の用語および様式に従って、会社法上の連結計算書類の作成を認めようという観点からの法文改訂が行われた。すなわち、US GAAP の受認の際には、平成21年改正前の会社計算規則第120条1項において、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(「連結財規」)第87条および同規則の一部を改正する内閣府令附則第3項の規定により、連結財務諸表の用語、様式及び作成方法について米国預託証券の発行等に関して要請されている用語、様式及び作成方法によることができるとされた株式会社の作成すべき連結計算書類は、米国預託証券の発行等に関して要請される用語、様式及び作成方法によることができるとされた。また、IFRS の任意適用の際にも、同様の観点から、平成21年法務省令第46号による改正後会社計算規則120条1項で、連結財規第93条の規定(同年12月11日内閣府令第73号による改正後のもの)により、指定国際会計基準に従うとされた株式会社の作成すべき連結計算書類は、指定国際会計基準に従って作成することができるものと定め、同61条2号により、同120条の規定に従い作成されるものも、連結計算書類であるとされた。16年3月期で使用終了とされている米国会計基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き

金商法上、ある会計基準が適用される場合、その基準が「一般に公正妥当と認められる会計基準」であることを通じて、その会計基準は「会社法」や「法人税法」における会計基準のひとつとなり得る。IFRS が強制的に採用されることは、これまでの US GAAP や IFRS 任意適用の局面とは違う、新たな課題に直面することとなるのである。各法律について、順次検討をおこなう。

(4) IFRS 強制適用と金商法

金商法においては、IFRS を強制適用する措置を講じるため、法律の目的（同法第1条）に照らすまでもなく、その法がおよぶ範囲について必要な改正を行なうこととなる。

したがって、IFRS 適用の対象は、有価証券報告書（継続開示）ないし有価証券届出書（発行開示）（以下、両書合わせて、「有価証券報告書等」という。）の提示が義務づけられる金商法適用会社（同法第5条、第24条等）に一致するものとし、有価証券報告書等に含まれる財務諸表に対して「一般に公正妥当と認められる会計基準」にしたがう基準として、IFRS が含まれることを明らかにすることとなる。

監査においては、「有価証券報告書等」に含まれる財務諸表の公認会計士または監査法人による監査を引き続き義務づけられるもの（同法第193条の2）とし、四半期財務諸表等（上場企業）などについても、これまでどおりレビューが行われる必要はある⁴⁵⁾と考える。

さて、有価証券報告書等の中の「財務計算に関する書類」はIFRSによって作成されることとなるが、単体財務諸表に関連するものを別扱いすることができるかが、大きなポイントである⁴⁶⁾。これは、フランスやドイツのように、IFRS 単体の作成を妨げないがあくまで補助的なものとの位置づけをより明確にすることなどによって、任意の作成・開示に任せることができ

使用可能とされる。

45) 直近では、2011年3月、企業会計審議会は「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改定について（意見書）」(http://www.fas.go.jp/singi/singi_kigyo/tosin20110330/01.pdf) を公表し、あわせて同年3月29日には「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための体制に関する内閣府令」の一部を改正する内閣府令及び改正ガイドラインも公表され、内部報告制度導入4年目となる内部統制の評価監査は、同4月1日以後開始する事業年度から上記実施基準および同8月10日改正の日本公認会計士協会「財務報告に係る内部統制の監査に関する実務上の取扱い」(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-8-82-3-20110810.pdf) によることとなった。「四半期報告書」や「内部統制報告書」の作成など、内部統制制度の充実を保つ一定の会計監査の継続は必要とされる。

46) 現状の任意適用下、IFRS は連結財務諸表を作成する「特定会社」のみの「企業会計の慣行」と解されるが、「特定会社」に該当するが連結財務諸表を作成しない企業に対して JP GAAP に加えて IFRS による作成を認める規定（財務諸表規則第1条の2、第127条2項）がみられる。単体に IFRS 適用がすすんでいくと、会社計算規則第3条のしん酌規定を通じ、会社法上、IFRS が「一般に公正妥当と認められる会計基準の慣行」となる可能性があり、それが課税所得計算にも影響を与えることにつながりはしないかと思われる。

るかにかかわってくる。

上記(2)の法律関係でみたとおり、金商法で連単分離に対処する措置をとらず、IFRSで作成される単体財務諸表の並行開示が続き、IFRSの「一般に公正妥当と認められる会計基準」化されれば、これをうける会社法では、IFRS利益に基づく配当規制の必要な措置を講じざるを得なくなろう⁴⁷⁾。会社法を介し、IFRSが公正処理基準のひとつに足り得るとされれば、法人税法でも、IFRSによる算定利益をベースにすえた新たな特段の定めを措置することになっていこう⁴⁸⁾。

したがって、このような事態を回避しようとするれば、金商法のみでの対応でよいかという問題はあるが、少なくとも、金商法上の段階で、IFRSが、会社法第431条、同計算規則第3条が指す企業会計の基準・会計慣行に当たらないように、「連単分離」を措置することなどが必要と思われる。

(5) 会社法上の対応

金商法がIFRSを強制適用とするならば、会社法上、「金商法上IFRSによって連結財務諸表を作成すべきとされる会社」が、「会社法上作成する連結計算書類についてIFRSにより作成すべき」とする趣旨で所要の法文の改正を行うこととなろう⁴⁹⁾。会社法上、これまでどおり、JP GAAPのみを分配可能額算定のベースとなしうるか該当する規定などを点検する必要がある。

なお、会社法上の大会社(会社法第2条第6号。[表7]のボックス〔表5〕、[表6]とも共通)に該当する企業)については、実態上、上場企業等と同じ会計基準が用いられているが、これは株主および債権者等の保護の観点から上場企業と同等の計算書類等の適正性を保つという趣旨によるものであり、上場企業等がIFRS基準によるからといって、会社法上の大会社が、従来のJP GAAPからIFRSに置き換える必然性はないと考える⁵⁰⁾。

47) 弥永 [2011] は、「IFRSの適用を計算書類との関係で許容する場合には、たとえば、公正価値オプションや投資不動産の時価評価などの関連では、会社法計算規則158条の見直しが必要となろう。」として対応すべき条文のひとつを例示するが、「そもそも、会社の純資産額を基礎とする配当規制がIFRSに従った会計処理と整合的であるか否かは重要な問題」(58頁)と指摘する。

48) 特段の定めをおくことの実務上の負担は、韓国に関する注22、報告書に関する注29にみとおりである。

49) 会社計算規則第3条のしん酌規定を通じて会社法でIFRSを認めるようなことになれば、会社法にしたがう企業の間でIFRS利用の制限を設けることは、運用の仕方によるが、一定の権利を侵すおそれなしとはしないであろう。

50) 計算書類等に会計監査人による監査が義務づけられている(会社法第328条、337条第1項、396条第5項)ことによる。また、監査との関係を付け加えると、大会社以外にも、定款の定めによって委員会設置を選択した会社も会計監査が義務づけられたり(会社法326条、327条第5項)、監査役の設定を条件に会計監査人をおくことが認められている(同法327条第3項)。このように、実態上、表が

(6) 法人税法上の対応

確定決算主義によって商法（会社法）と結ばれる法人税法においては、IFRSを会社法第431条・同計算規則第3条にあたらぬものと措置することができれば、法人税法がIFRSを「一般に公正妥当な会計処理基準」（公正処理基準）（法第22条4項）とする余地はなくなる⁵¹⁾。

こうしたことが成立しなければ、韓国で行われる実務などを参考に、IFRSで決算された会計利益が課税算定の出発点に相当する課税所得となっても課税目的を達成するようIFRSに適切に対応していく方向性をとることとなる⁵²⁾。

勿論、法人税法がこの方向性（会社法・配当規制も同様の方向性）をとるのであれば、上記(1)および注38にみるとおり、以下、本稿6.の検討にすすむ必要はない。

6. 「連単分離」（企業別・連結/単体別）の実現に向けて

(1) マッピング表による提示

これまでの検討を踏まえれば、【表7】配当・税務の欄全て（の作成者や申告者）の会計基準をJP GAAPのみとするためには、現行の「会社法」や「法人税法」の枠組みを前提とする限り、「金商法」において「連単分離」の対応を講じる必要があり、それは「単体」の作成基準にIFRSを加えない措置とすることを意味する。そのためには、“金商法の枠内”で上場企業等が開示すべき「財務に関する書類」から単体情報に関する書類を外すこと、例えば、上場企業等の「単体」を任意開示とする工夫が必要となろう。このようにして、配当・税務欄にJP GAAPのみ置くことが可能な状況をあらわせば、【表8】となろう。

【表8】上場企業等の（ウ）、（エ）欄における「JP GAAP」とは、配当・税務のため「単体」作成が必須という意味であり、同（ウ）、（エ）欄の（IFRS）とは、投資家のニーズ等によりIFRSによる単体の作成開示があるとしても、フランスやドイツの事例のように、あくまで任意や参考にとどまるという趣旨である。

ックスに属する会社の中に大会社と同じような会計基準が適用される会社はあると考えられるにしても、それらがIFRS基準に従わなければならないという根拠もまた乏しいものといえる。なお、以上とは別の問題であるが、会計基準がシングル・スタンダードと決別し複数基準化がすすむと、これに対応する会計監査人の力量向上も課題である。

51) 裏を返せば、上記(4)でみたとおり、会社法の「企業会計の慣行」にIFRSを認めうる場合にIFRSも税法の「公正処理基準」のひとつとなるのか、ということにかかわってこよう。

52) 税法がIFRSを受ければ、IFRSで作成した「単体」が税務申告に用いられ、IFRS利益が課税の算定ベースのひとつとなる。であれば、従来どおりJP GAAPによる決算を行ってそれを税務申告に利用する企業との間で課税上の公平を図るため、同様な効果をもつ課税所得となるようIFRSに対応する別段の定めなどの開発に向かうこととなるが、事務上対応が果たして可能か、実務界からの懸念はこれまで繰り返し指摘されてきたところである。なお、課税庁側が独自の措置により、IFRSを課税所得計算のベースとすることに制限ハードルを設ける方向性については本稿では触れない。

【表 8】 連単分離 ~ 配当・税務を JP GAAP ~

	連結財務諸表	単体財務諸表	配当・税務
上場企業	(ア) IFRS	(ウ) 「JP GAAP」, (IFRS)	JP GAAP
金商法開示企業 (以外)	(イ) IFRS	(エ) 「JP GAAP」, (IFRS)	JP GAAP
(一定の) 会社法上の大会社	(オ) JP GAAP	(キ) JP GAAP	JP GAAP
(一定の) ~ 以外の株式会社	(カ) JP GAAP	(ク) JP GAAP, 「指針」等	JP GAAP

(筆者作成)

(2) マッピング表の内容

IFRS と単体のリンケージを遮断するという「連単分離」には、配当・税務の会計基準の切り分けまで考慮すると、さらにその先、2つの別の方向性 A, B があることが分かった。今一度、整理をすれば、以下のとおり。

- A. JP GAAP は存置されるが、IFRS 決算も配当・税務の会計基準に入るので、IFRS 利益に対応した配当規制や課税所得の算定に規定を設置していく。
- B. そのような事態を回避するように、配当規制や課税所得算定のベースから IFRS 基準を除外する措置を講じる。

その選択には、広範かつ慎重な検討が待たれることはいうまでもない。

本稿では、以下、B. が指向する実務の状況を【表 8】に即して述べる。

- ア. 【表 8】 に属する企業の「連結」に IFRS を義務づけるにしても、配当規制や課税所得算定のため、「単体」については、これまでどおり JP GAAP により確定した決算を必要とする。「単体」を IFRS で作成することは排除しないが、作成開示はあくまで任意の扱いとする。開示・公表される書類に関する会計監査人による監査は引き続き義務づけられる。
- イ. 【表 8】 に属する企業についても、【表 8】 の企業と同様、「連結」に IFRS、「単体」に JP GAAP (IFRS による単体は任意) の扱いとする。監査についても、引き続き金商法上の会計監査人による監査が義務づけられる。
- ウ. 上場会社等に該当するが、連結子会社を有しないために連結財務諸表を作成することを要しない企業については、単体に適用される JP GAAP により単体を作成開示することとなる⁵³⁾。監査についても、引き続き金商法上の会計監査人による監査が義務づけられる。
- エ. 【表 8】 に属する、いわゆる会社法上の「大会社」が作成する計算書類は JP GAAP による。公表される書類には、会社法上の会計監査人による監査が引き続き義務づけられる。
- オ. 【表 8】 に属する非上場企業⁵⁴⁾については、中小企業会計指針等を尊重⁵⁵⁾しつつこれま

53) このような限られた上場企業と他の多くの上場企業とに、どれだけ比較の必要性が実務上生じるかによる。IFRS による単体の作成開示は行える (【表 8】 (ウ), (エ) 欄: IFRS 任意開示)。

54) 会計監査を義務づけられる企業も存在する (注50)。

55) 小規模・零細企業に適した簡潔な新会計ルール (「中小会計要領」) が公表された (注 8)。

でのとおり JP GAAP による。【表 8】 に属する企業を親会社にもつ非上場の子会社・関連会社にあっても、JP GAAP による決算は必要である（上場親会社の連結のため IFRS による単体作成があったとしても、それは連結グループの内部事情によるものであり、単体（IFRS）はあくまで追加的情報に過ぎない）。

(3) 企業に及ぶ影響

上記 (2) ア.～オ.が企業に与える影響として、以下のようなことが考えられる。

金商法対象会社には、IFRS による作成業務の追加増が生じる。情報開示目的の「連結」に IFRS を用いるコストはこうした会社自らがチャージすることとなるが、その数多くとも 4 千社程度にとどめおくことができる。金商法対象会社の開示対象は、原則、IFRS が本旨とする「連結」に限定されるものとし、「単体」の並行開示義務から解放される。

配当規制や税務申告のため「単体」には、全ての企業が従来どおり JP GAAP に基づく決算を利用することができる。税務上の申告調整はこれまでどおり行われ、「損金経理要件」は維持される。IFRS 導入を直接の契機とした法人税を始めとする関連税制の改訂やそれに伴う事務コストは最低限にとどまり、その分、行政コストを他の政策に振り向けることができる。

会社法上の大会社および非上場企業は、「連結」・「単体」の別を問わず、JP GAAP 基準によることとなる（260 万社を数えるわが国の法人の会計は、これまでと変わらず、IFRS 影響を受けることはない）。原則、金商法対象会社を除く大多数の企業にとって、IFRS 導入による直接的な負担増の影響は及ばず、特に中小・零細企業など耐性が脆弱な報告者に対してセーフティー・ネットが働く効果をもたらす。

上場親会社を持つ非上場子会社・関連会社や上場待機中の企業が、経営上の理由等により IFRS で決算書を作成したとしても、配当や税務に利用されるのは JP GAAP のみでありこれまでの実務は維持される（単体（IFRS）は、あくまで任意の扱い）。

(4) 問題点

新たな制度の導入に負担が生じれば、当然、負担する当事者に不満は生じる⁵⁶⁾。上記 (2)、(3) の内容では、例えば、上場企業等にあつては、IFRS による「連結財務諸表」の提出を新

56) 本稿は、配当・税務欄から IFRS を除外することによって、配当規制や税務に関する新たな対応を不要とし、企業数にして大部分を占める非上場企業等の決算が配当規制や税務申告に共有される現状の維持、すなわち、JP GAAP 一本の作成で済む簡便さを強調している。上場企業等にしても、配当・税務用に JP GAAP による「単体」は従来より作成してきたものであり、単体情報が市場から求められる場合には、任意とされる単体（IFRS）開示で対応することのほか、連結の注記を活用するなど、公表に付す手立てはいろいろ考えられよう。

たに義務づけられ、税務申告等のために「単体」は従来どおり JP GAAP で作成するという二重負担を蒙ることに不公平感を抱くかもしれない。このため、金商法上その開示対象会社には、単体開示義務を解除することのほか、できる範囲で負担軽減措置を図ることが求められる。

では、逆に、上記 6.(2) の A. の方向をとるのであればどうか。繰り返しになるが、この場合、IFRS 決算が配当可能額・課税所得算定の基礎として利用できるよう、IFRS に対応した配当規制における分配可能額算規定や課税所得における別段の定めのような規定を適切に条文文化できるか、それをいかに使いこなすことができるか、実務の円滑化が実現できるかにかかわってくる。勿論、税執行を含む実務上の混乱などのコスト増を一時的なものにとらえ、IFRS 全面適用後の将来見込まれるメリットがあるとすれば、比較考量されるべきであることを否定するものではない。

7. おわりに

わが国において、IFRS 強制適用の判断如何にかかわらず、フランス・ドイツあるいは韓国⁵⁷⁾などの事例フォローとともに、法的な対応を含め予備的な検討を行うことは無駄ではあるまい。

連単分離が前提とする複数会計基準の併存に関しては、透明性や比較可能性の向上を制限し、追加的な社会コストの発生などにより効率的な資源配分が行われないばかりか、併存する質の低い会計処理を容認するような「底辺への競争 (race to bottom)」を招くとの批判を受けがちである。これには、企業主体別・報告書類別等の別に応じたより適切な会計基準の使い分けを講じるなど、複数会計基準の存置に伴うマイナス面を減じるような工夫によって現実的に対処していくことが肝要である。

一方、IFRS 全面アドプションした国の経験や IFRS のカーブ・アウトの状況などにより、IFRS の国際的普及にブレーキがかかることも予想される。IFRS のメリットが強調されるばかりではなく、そのデメリットが今後徐々に明らかになれば、IFRS そのものが流動化する可能性も否定できない。

会計基準間の品質の優劣が分かっていない以上、まずは複数会計基準を併存させる工夫をして受容をすすめる、そのように基準間競争が展開されていけば、実用性に乏しく質の低い会計基

57) 上場企業に K IFRS の強制適用に踏み切った韓国 (非上場企業は K IFRS と K GAAP の選択適用) は、K IFRS の決算書から配当可能額や課税所得を導き出すことになる (K GAAP によったとしてもそれ自体が IFRS とのコンバージェンスの対象)。その意味で、わが国が上記 6.(2) の A. の方向によれば、韓国と同方向をすすむこととなる。そうなれば、資産の評価損益項目を含む「包括利益」を出発点として配当可能額や課税所得の計算を行っていくこととなるが、どのような規定を置きこれに対応するのか、どこまで対応することができるのかなどを想定しておかなければならないので、今後の韓国の動向が注目される (注23参照)。

準は、やがて、自ずと質の高い会計基準に淘汰・吸収されていくものとなろう。

それが、資金調達コストの削減のみならず、会計情報作成コストの相対的な負担の削減にもつながるものと思うのである。

以上

<引用文献>

- ・韓承穆・崔元硯 [2011] 「IFRS の導入に伴う証券業と保険業の税務上の影響分析事例」 杉本徳英・趙盛豹編著 『事例分析 韓国企業のIFRS 導入』 中央経済社。
- ・佐藤行弘 [2012] 「国際対応を踏まえた今後のわが国会計制度の展望」 『企業会計』 Vol. 64, No. 4。
- ・品川芳宣 [2012] 「『中小企業会計要領』の制定と今後の中小企業会計」 『企業会計』 Vol. 64, No. 4。
- ・杉本徳栄 [2011] 「韓国のIFRS 導入と会計制度」 杉本徳英・趙盛豹編著 『事例分析 韓国企業のIFRS 導入』 中央経済社。
- ・宋寅萬・梁東勲・金仁淑 [2011] 「IFRS 早期導入の主たる特徴と財務諸表への影響」 杉本・趙編著 前掲書。
- ・広瀬義州他 [2011] 「第2章 制度の視点からの財務報告の棚卸しと現状分析」 広瀬義州編著 『財務報告の変革』 中央経済社。
- ・三井秀範 [2009] 「我が国企業への国際会計基準の適用について」 『別冊企業会計 IFRS 導入の論点』 中央経済社。
- ・弥永真生 [2011] 「会社法会計の現状と課題」 安藤英義・古賀智敏・田中建二編集 『体系現代会計学 第5巻 企業会計と法制度』 中央経済社。
- ・李相和・崔鐘允 [2009] 「日韓におけるIFRS 適用の状況と問題点の検討」 『埼玉学園大学紀要 (経営学部篇)』 第9号。
- ・李相和・李善複 [2010] 「日韓におけるIFRS 適用とその影響」 『埼玉学園大学紀要 (経営学部篇)』 第10号。
- ・拙稿 [2010] 「IFRS 導入と税務会計への影響 自国会計基準の存置について」 『立教経済学研究』 第63巻第4号。