

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 28 年 6 月 3 日現在

機関番号：17102

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2015

課題番号：25380609

研究課題名(和文) EUおよびドイツにおけるIFRSアドプションに伴う制度内コンフリクトに関する研究

研究課題名(英文) A study of institutional conflicts in adopting the IFRS in the EU and Germany

研究代表者

潮崎 智美 (Shiosaki, Tomomi)

九州大学・経済学研究科(研究院)・准教授

研究者番号：70336072

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、EUにおける国際財務報告基準(IFRS)のアドプション後の制度内調整に伴う諸問題を、中小企業版IFRSへの対応および国際監査基準(ISA)への対応を対象として分析するものであり、本研究の意義・重要性は日本へのIFRSの強制適用に伴う政策的含意を得るという点にある。本研究を通じて、強制適用の範囲を限定し、複数の会計基準・会計処理方法の選択権を制度レベルで与え、企業レベルで弾力的に対応できる措置を制度に組み込んでおくことが、IFRS適用への適応に際しても有効であるということが明らかになった。

研究成果の概要(英文)：This study investigates institutional conflicts which have occurred since adopting the International Financial Reporting Standards (IFRS) in European and German accounting systems. The purpose is to find the reason why each jurisdiction has difficulty adopting the IFRS and other related global standards, especially the IFRS for Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) and the International Standards of Auditing (ISA). It was concluded that local endemism still exists after adopting the IFRS, and that flexibility of institutional settings enables adaption to the dynamic global circumstance. From case studies in the EU and Germany, it was observed as an effective system that allows firms some options with accounting standards or accounting treatments at the institutional level.

研究分野：会計学

キーワード：IFRS EU会計 ドイツ会計

1. 研究開始当初の背景

2005年、規制市場の上場企業の連結財務諸表に対する国際財務報告基準(IFRS)強制適用を完了し、EUにおいてはIFRS適用に関する新たな問題、すなわち 中小企業向けIFRS (IFRS for SMEs) および 国際監査基準 (ISA) への対応が生じてきた。 に関しては、すでに2012年6月のEU指令(2012/6/EU)、そしてそれをドイツ国内法化した2012年12月の「マイクロ企業指令変換法」が公表済である。しかしながら、EUやドイツがそもそも中小企業への国際基準の導入に消極的であったこともあり、それらの法律はIFRSや中小企業向けIFRSに接近するというよりはむしろ乖離する傾向にある。また、 の問題に関しては、EUで承認される国際的監査基準としてISA適用の方向性が2007年に決定されたものの、いまだEU域内においてエンドース(承認)されてはいない。このように、研究開始当初の2013年には、ドイツ経済の中心を担う中小企業のための会計がIFRSや中小企業向けIFRSとは乖離する形で規制緩和された時期であるとともに、IFRS強制適用されたもののISAは強制適用されないという状況の続く時期でもあり、2つの国際基準とEU法・ドイツ法との2つのコンフリクトが存在していた。また、日本においては当時なお上場企業のIFRS強制適用に焦点を当てた議論が続いており、IFRS適用企業もごくわずかであった。

2. 研究の目的

本研究の目的は、2005年のEU規制市場におけるIFRS強制適用後の制度内調整に伴い生じたコンフリクトを、中小企業向けIFRSやISAといった関連領域との関連において、政治、法、会計といった視点から分析することによって、IFRS強制適用に際して日本が取

り得る政策上のインプリケーションを抽出することであった。具体的には、次のとおりである。

(1) 中小企業向けIFRSとEU会計法、ドイツ商法典との間のコンフリクト

中小企業向けIFRSの欧州・ドイツへの適用に際しては、会計・財務報告の主な機能(情報提供機能と利害調整機能)、法目的(投資家保護と債権者保護)、測定属性(取得原価と公正価値)、重視される利益(当期純利益と包括利益)との関連において分析する。

(2) ISAのEU域内へのアドプションに伴うコンフリクト

監査基準に関わる分析では、ISA適用に伴う国際監査・保証基準審議会(IAASB)、欧州委員会、欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)などのグローバル・地域レベルのアクターの相互関係、EUにおける会計・監査基準のエンドースメント・プロセスなどについて、IFRS強制適用の際に生じた問題がISAの強制適用に際しても同じく生じるかという点から分析を行う。

3. 研究の方法

EUにおけるIFRS強制適用後の制度内調整に伴う諸問題はグローバル/地域/国といった3層レベルで生じている。地域・国レベルへの中小企業向けIFRSの導入が、EU法・ドイツ法における制度変化でもあることから、法と会計に焦点を当て、とりわけ法社会学にもとづく分析フレームワークを用いて分析する。さらに、グローバル・レベルでの政治と会計の問題については、国際政治学のグローバル・ガバナンス論の分析フレームワークで対象と捉える。それによって、IFRS強制適用後のEUおよびドイツの制度変化とそこに生じているコンフリクトを動的・構造的に明らかにする。本研究は、主として文献調査およびグローバル/地域/国それぞれ

のアクターへのヒアリング調査をもとに分析を行うグローバリゼーション研究、国際学研究、地域研究（欧州・ドイツ研究）、比較研究、規範研究でもある。

4. 研究成果

(1) 中小企業向け IFRS と EU 会計法、ドイツ商法典との間のコンフリクトについては、法と会計に焦点を当て、中小企業向け IFRS と EU 会計法・ドイツ商法典とコンバージェンスに関わるコンフリクトに関する先行研究の整理し、収集した情報を整理して定性的分析を行った。

中小企業向け IFRS のドイツ法への適用については、Haller and Eierle (2007) のようなフィールド・スタディや Eierle (2009) や稲見 (2015) といった先行研究において、その困難性が示されてきた。また、中小企業向け IFRS と EU 会計法については、EFRAG (2009), EU Directorate General for Internal Market (2010) で示されたような議論がなされ、これらの議論を経て 2013 年に第 4 号指令と第 7 号指令を統合した新会計指令 (2013/34/EU) が公表され、これは 2015 年 12 月「会計指令転換法 (BilRUG)」としてドイツ国内法化されている。

そこでの一連の議論において問題とされた会計・財務報告の主な機能（情報提供機能と分配裁定機能）、法目的（投資家保護と債権者保護）に関するコンフリクトについては、拙稿 (2013a) (2014a) (2014b) (2015a) (2015b) および学会報告 (2015a) において取り扱った。また、新たな論点としてそこで議論された種類別報告 (differential reporting) については、現在論文を執筆中である。

(2) ISA の EU 域内への適用に伴うコンフリクトについては、Köhler (2007) などの EU への ISA 適用に伴い生じるコスト・ベネフィ

ットを取り扱う先行研究において取り扱われ、その結果、ISA 導入のベネフィットが強調されてきた。しかしながら、制度的には、2016 年となってもなお、EU に ISA のエンドースメントや強制適用は行われていない。

この問題については、拙稿 (2015a) において取り扱ったほか、平成 28 年度中を目途として論文を公表する予定である。

研究が終了した 2016 年 3 月においても、ドイツの中小企業のための会計は市場向けの会計から独立しており、IFRS や中小企業向け IFRS とは乖離する形で規制緩和の方向に動いている。一方の ISA は、IFRS 強制適用後も強制適用されておらず、その議論は 2009 年より凍結した状態にある。このように、2 つの国際基準と EU 法・ドイツ法との 2 つのコンフリクトが今なお存在しているのである。

本研究における分析を通じて、複数の会計基準・会計処理方法の選択権を制度レベルで与え、企業レベルで弾力的に対応できる措置を制度に組み込んでおくこと、基準執行のタイミングや強制力についても制度に弾力性をもたせておくことが、IFRS 適用だけでなく中小企業向け IFRS や ISA への対応に際しても有効であるということが明らかになった。

今後の課題として、これらの議論を、Dye and Sunder (2001), Sunder (2011), Kvaal and Nobes (2010) などの会計基準選択や各国会計の固有性に関する国際会計理論との関連において再整理する必要がある。また一方で、「利害調整機能」という会計の機能および「債権者保護」という法目的のもとでドイツ会計制度の本質的特徴を形作っている「慎重性」の原則を、英米にいう「保守主義」との関連において再検討する必要もある。これらの問題については、本研究課題をさらに発展させた形で、研究を継続していきたい。

5. 主な発表論文等
(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 6件)

潮崎智美 (2015b) 「EU・ドイツにおける国際財務報告基準(IFRS)導入の影響」『九州 EU 研究会ニュースレター』第 29 号、3 頁。査読無。

潮崎智美 (2015a) 「IFRS 適用の影響に関する海外調査報告 ドイツ—会計監査人の見方」『企業会計』第 67 巻第 6 号、102-105 頁。査読無。

潮崎智美 (2014b) 「EU における会計基準設定と学術研究」『企業会計』第 66 巻第 8 号、102-103 頁。査読無。

潮崎智美 (2014a) 「ドイツへの IFRS 導入に伴う影響」『企業会計』第 66 巻第 7 号、102-103 頁。査読無。

Shiosaki, T. (2013b) “Global Standard Setting and the Adoption of International Financial Accounting Standards,” *Hiroshima City University Working Paper Series Economics and Management No. 16*, June 2013, pp. 1-20. 査読無。

潮崎智美 (2013a) 「IFRSs の歴史における利益観の変容 概念整理と論点整理」『広島市立大学ワーキング・ペーパー・シリーズ』経済経営研究 No. 15、2013 年 3 月、1-23 頁。査読無。

[学会発表](計 2件)

潮崎智美 (2015) 「欧州資本市場における local GAAP の適用 - ドイツの事例を中心として - 」国際会計研究学会第 32 回研究学会、於専修大学(東京都千代田区) 平成 27 年 10 月 4 日。

SHIOSAKI, T. (2013) “Global Standard Setting and the Adoption of International Financial Reporting Standards,” 14th Annual Conference of the Asian Academic Accounting Association, 29. October 2013, Penang (Malaysia).

[図書](計 1件)

柴健次編著 (2013) 『IFRS 教育の実践研究』創成社。

角ヶ谷典幸・潮崎智美 「第 2 章 提案：新・企業会計原則試案 (IFRS 版)」(2(1)、3)

36-39、59-72 頁。

潮崎智美 「第 3 章 事例:IASB および IAAER による IFRS 教材の分析」(1、2(2)、4)、74-76、79-82、93-104 頁。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

潮崎智美 (SHIOSAKI, Tomomi)

九州大学・大学院経済学研究院・准教授

研究者番号：70336072