

機関番号：12102

研究種目：基盤研究（B）

研究期間：2007～2010

課題番号：19330019

研究課題名（和文） 商事法における会計基準の受容

研究課題名（英文） Legal Status of Accounting Standards in Companies Legislation

研究代表者

弥永 真生（YANAGA MASAO）

筑波大学・大学院ビジネス科学研究科・教授

研究者番号：60191144

研究成果の概要（和文）：

会計基準の設定主体は、国によって異なるが、その会計基準が会社法・証券取引法上どのように受け入れられているかは千差万別である。法令で明示的に認知されている国、立法過程において認知されている国、判例上、商慣習法その他の形で認知されている国、取引所の規則によってエンフォースされている国などが存在し、民主主義的正統性と専門的正統性との調和の図り方からわが国への示唆を得た。

研究成果の概要（英文）：

The nature of the accounting standards setting bodies varies from countries to countries. In the same way, the legal backing given to the accounting standards differs as well: explicit recognition of the accounting standards, explicit recognition in the preparatory legislative documents, comply-or-explain approach, recognized as a custom or customary law, etc.. In all countries surveyed, there have been discussions over the tension between democratic legitimacy and expertise legitimacy.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2007年度	2,400,000	720,000	3,120,000
2008年度	4,100,000	1,230,000	5,330,000
2009年度	4,700,000	1,410,000	6,110,000
2010年度	3,000,000	900,000	3,900,000
年度			
総計	14,200,000	4,260,000	18,460,000

研究分野：商事法・会計学

科研費の分科・細目：法学・民事法学

キーワード：会計基準/会社法/金融商品取引法/ソフト・ロー/商慣習法/私人によるルール設定

## 1. 研究開始当初の背景

従来から、日本の証券取引法は、有価証券報告書提出会社などに対して、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うことを求めてきた。他方、会社法・商法は、会計基準に対して受容の方向に動いているが、それでも、会社法は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に株式会社・持分会社は従うものと定めており（432条・614条）、

会計基準そのものに法的規範性を認めているわけではない。そこで、会計基準が会社法・商法においてどのような位置付けが与えられているのか、また、与えられるべきなのかについては、検討の余地が広く存在するものと考えられた。これに対して、従来、諸外国の状況のある程度広く調査し、かつ、日本における議論を渉猟して、「会計基準の法における受容」を検討した研究成果は公表されて

いないようであり、断片的な紹介あるいは分析にとどまっていると考えられた。

## 2. 研究の目的

第1に、主要工業国における会計基準の会社法・商法・証券取引法における受容の歴史と現状を包括的に調査する。

第2に、法制審議会に設けられた部会あるいはその下に設けられた小委員会の議事録などに基づいて、現在の法文がどのようなプロセスを経て形成されたのかを、可能な限り明らかにする。

第3に、諸外国において、会計基準を法が受容している、あるいは、受容していない理由を明らかにし、わが国に対する示唆を得る。

## 3. 研究の方法

### (1) 諸外国における沿革と現状の調査

アングロ・サクソン系の国として、アメリカ、イギリス、オーストラリア及びカナダを、大陸法系の国として、ドイツ、フランス、オランダ、ベルギー、スペインを対象とし、さらに、EUと北欧諸国をも対象に含め、それらの国などにおける沿革と現状を、憲法・行政法上の議論も対象としつつ、調査し、分析する。

### (2) 日本における立法及びその過程における議論の調査

日本における昭和初期からの会計慣行あるいは会計基準に対する商法・会社法及び証券取引法・金融商品取引法の対応を、法制審議会あるいはその小委員会・部会における議論などを中心として調査する

### (3) 日本における判例・学説の状況の把握・分析

「公正ナル会計慣行」、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」または「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」をめぐる判例・学説の状況を把握し・分析する。

## 4. 研究成果

(1) カナダを除く先進国においては、民間の会計基準設定主体が開発した会計基準には法律上、当然には拘束力がないというのが原則であり、パブリック・セクターである会計基準設定主体が開発した会計基準の法的拘束力も認められていない国(ベルギーなど)が存在する。また、イタリアでは、法令により、私的会計基準設定主体であるイタリア会計機構(ひいては国際会計基準審議会への拠出金)の運営資金について、計算書類の登録義務を有する会社に対する賦課が定められているが、イタリア会計機構が開発した会計基準の法的効果は法令の明文上は全く認知されていない。

(2) カナダを含む、いずれの国においても、会計基準の設定における民主主義的統制が問題とされており、EUにおける国際会計基準の受容においても、この点に対する十分な配慮が払われている。また、たとえば、オーストラリアにおいては、立法的文書として、議会在会計基準の効力を否定する余地も法令上は認められている。さらに、アメリカ、カナダ及びEU諸国においては、数は少ないものの裁判上争われた事案もみられる。学説上、とりわけ、ドイツでは、多くの議論がなされており、多くの示唆を得ることができる。

アメリカにおいては、従来から、議会在会計基準の設定過程や内容に対して介入を試みており(これを会計の政治化と呼んで否定的にみることもできるが、民主主義的統制が及んでいると積極的に評価することもできる)、また、証券取引委員会から財務会計基準審議会へのルール設定権限の委譲は憲法にも証券諸法にも反するのではないかという議論がなされてきた。後者の問題については、サーベインズ・オックスリー法により、明示的に、一部、解決されたが、そもそも、サーベインズ・オックスリー法の会計基準設定についての規定の合憲性という問題は残っている。証券取引委員会は、財務会計基準審議会の開発した会計基準を認知するのは、方針にすぎないと、会計連続通牒第150号をめぐる*Arthur Andersen v SEC*以来、主張しており、行政手続法の適用はないとしており、サーベインズ・オックスリー法の下で、財務会計基準委員会の位置づけを再確認した際にも方針にすぎないとしている。

しかも、アメリカにおいては、財務会計基準審議会が開発した会計基準を一般に認められた会計原則として、証券取引委員会が扱うことが、作成者等の民事責任や刑事罰に直ちにつながるという構造にはないという点は強調されてよい。

なお、民間の会計基準設定主体が開発した会計基準に明確な法令上の裏づけを与えているカナダにおいては、ルールの設定権限の委譲ではなく、組込み(incorporation)にすぎないと下級審裁判例においては位置づけられており、法令上認知することをめぐってなされた議会における討論の過程では、課なら勅許会計士協会の会計基準委員会が公表した会計基準が不適切であると考えた場合には、しかるべき行政機関がそれをオーバーライドするような会計基準を作成することができるから、深刻な問題はないという回答がなされていた。

(3) 法律上、当然に会計基準の拘束力が認められていない状況の下で、会計基準は、外部監査人による監査を通じてエンフォース

されることが多く、会計基準は、商慣習(法)という形で、法的な位置づけが与えられていることが一般的である。とりわけ、北欧諸国においては、「よい会計実務」を指し示すものとして会計基準が位置づけられており、年度決算書法や簿記法などの制定や改正の際に、会計基準設定主体に明示的に言及されることは一般的である。

もっとも、近年のように、新しい取引や商品についての会計基準の設定がなされ、または、実務から帰納的に会計基準が設定されるのではなく、明示または黙示の概念フレームワークを背景として、演繹的かつ創設的に(既存の実務の存在を前提とせず、または、既存の実務とは異なる会計処理を要求する)会計基準設定がなされることとなると、商慣習あるいは慣習法という位置づけを与えることはできないという指摘が複数の国でなされている。

(4) 他方、フランスやスペインなど、会計基準設定主体がパブリック・セクターであり、かつ、会計基準が省令などの形で公告される場合には、法的拘束力が認められ、かつ、監査人によるエンフォースメントも強い。もっとも、スペインにおいては、会計基準設定主体に対する会計基準設定権限の付与との関連で、会計基準設定主体がその委任の範囲を超えて、リース資産をめぐる会計基準(決議という形式であり、省令などの形で公告されるものではないタイプのもの)を行なったのではないかということが裁判所において争われ、控訴裁判所においては、授權の範囲(プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの解釈・発展)を超えており、当該会計基準は効力を有しないとの判断がなされた。もっとも、最高裁判所は、この判断を覆し、結局は、当該会計基準の効力は認められるとされた(その後、新たなプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダが制定され、現在では解釈・発展の範囲外と評価されることはない)。

(5) 日本においても、会計基準の法的拘束力は法令上、明示的には定められておらず、公表裁判例の範囲では、これまで、純然たる会計基準違反を理由として民事責任あるいは刑事責任が認められたと評価できる事件はきわめて少ない。むしろ、裁判所は、許容される会計処理方法を広く認める傾向があり、実務がどのようなものであるかに重点が置かれていると評価することができる(もっとも、国際会計基準とのコンバージェンスを背景として、今後、方向性が変わる可能性がないとはいえない)。

他方、立案・立法過程を分析すると、会計基準の拘束力を認めることに対しては、慎重な態度がとられてきており、諸外国のように、

正面から憲法あるいは行政法との関連での議論はなされていないものの、結果的には、大きな違いは生じていないと評価できそうである。

なお、調査対象国における会計基準の受容の状況をやや単純化して整理すると以下のようなになる (S:強い、M:中程度、W:弱い)。

	拘束力	認知のされ方	監査人によるエンフォースメント
アメリカ	かなり S	法令及びSEC	S
イギリス	かなり S	comply-or-explain (中小会社を除く)	S
カナダ	S	法令	S
オーストラリア	S	法令	S
フランス	S	法令	S
ドイツ	W	連結計算書類との関連では、商法典上、連邦司法省が公告すると正規の簿記の諸原則に合致するとの推定/判例	M~W
ベルギー	M	設定主体のみ認知	M~W
スペイン	S	法令	S
イタリア	W	設定主体の財源のみ法令において認知/一種の慣習法というところもある	W
オランダ	M	判例	M
デンマーク	S	証券取引所	S~M
ノルウェー	M~S	立法資料	M

スウェーデン	M~S	comply-or-explain/立法資料	M (税法を考慮に入れるとS)
--------	-----	------------------------	-----------------

国によって、会計基準の実質的拘束力の強弱はあるものの、法令と同レベルの拘束力が与えられているわけではなく、たとえば、拘束力が強いと考えられている、カナダ、オーストラリア及びアメリカなどにおいては、証券取引委員会などが、会計基準の適用を免除すること等が、制度上、可能であることには注意を払う必要がある。専門的正統性が会計基準においては重要であるが、同時に、各国において、民主主義的正統性との兼ね合いが意識されていることは重要である。

なお、国内の会計基準の商事法における地位ではないが、EUにおいては、上場会社の連結財務諸表はエンドースメント手続きを経て認知された国際会計基準に従って作成することが要求されているが、EUにおいては、エンドースメント手続きが強化され、また、現実にも、国際財務報告基準第9号は現時点ではカーブアウトされている。会計基準は単に技術的・専門的なものではなく、経済的影響(economic consequence)を有しており、かつ、ある会計処理方法を要求することは作成主体にとっての作成費用等の増加を招き、作成者主体や監査人にとっての訴訟リスクを高めるといふ面も有している。このことから、法令の形式をとらない、会計基準を会社法・証券取引法(金融商品取引法)において認知することとの関連で、民主主義的統制をどのように及ぼすべきなのかは重要な争点となっている。

#### 5. 主な発表論文等

[雑誌論文] (計 17 件)

##### ① 弥永真生

商事法における会計基準の受容(12)  
筑波ロー・ジャーナル (9) 155-197 2011年3月、査読なし

##### ② 弥永真生

商事法における会計基準の受容(11)  
筑波法政 (50) 73-86 2011年2月、査読なし

##### ③ 弥永真生

商事法における会計基準の受容—ベルギー(2)  
會計 178(6) 111-121 2010年12月、査読なし

##### ④ 弥永真生

商事法における会計基準の受容—ベルギー(1)

會計 178(5) 1-13 2010年11月、査読なし

##### ⑤ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(10)  
筑波ロー・ジャーナル (8) 73-86 2010年9月、査読なし

##### ⑥ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(9)  
筑波法政 (49) 23-43 2010年9月、査読なし

##### ⑦ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(7)  
筑波ロー・ジャーナル (7) 51-78 2010年3月、査読なし

##### ⑧ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(8)  
筑波法政 (48) 9-24 2010年2月、査読なし

##### ⑨ 弥永真生

会計基準の商事法における受容—デンマーク  
會計 176(6) 763-772 2009年12月、査読なし

##### ⑩ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(6)  
筑波法政 (47) 27-41 2009年9月、査読なし

##### ⑪ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(5)  
筑波ロー・ジャーナル (6) 77-98 2009年9月、査読なし

##### ⑫ 弥永真生

証券取引法と会計基準(2・完)  
會計 174(2) 283-294 2008年8月、査読なし

##### ⑬ 弥永真生

証券取引法と会計基準(1)  
會計 174(1) 1-15 2008年7月、査読なし

##### ⑭ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(4)  
筑波法政 (46) 107-128 2009年3月、査読なし

##### ⑮ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(3)  
筑波ロー・ジャーナル (5) 193-219 2009年3月、査読なし

##### ⑯ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(2)  
筑波法政 (45) 71-92 2008年9月、査読なし

⑰ 弥永真生

商事法における会計基準の受容(1)

筑波ロー・ジャーナル (4) 1-33 2008年9月、  
査読なし

[その他]

ホームページ等

<http://www.sakura.cc.tsukuba.ac.jp/~kigyoho>

<http://researchmap.jp/yanaga/>資料公開/

6. 研究組織

(1) 研究代表者

弥永 真生 (YANAGA MASAO)

筑波大学・大学院ビジネス科学研究科・教授

研究者番号：60191144