

商事法における会計基準の受容（２）—オランダ

弥永 真生

1. 会計基準の設定の必要性の認識

1.1. 司法大臣の期待

1968年5月に、年度計算書類法案が議会に提出される際に、司法大臣のPolakは、評価と所得の決定の原則について定める5条について、趣旨説明書の中で「事業者団体が監査人の団体と協力して、経済及び社会環境の中で用いられているこれらの原則の棚卸しを5条が想定しているように行い、彼らの意見によれば何が経済及び社会環境の中で受け入れられうるものであり、2条及び3条が要求していることを実現できると考えられるかに基づいて、それらの原則を評価することを自己の課題であると考え、これを私は期待する。受け入れられうる原則に関する成果物は、企業の経営者にとっての明白な必要をみだし、この問題が裁判所の判断を仰ぐことになった場合に企業部にとっても参照すべき対象となりうる」と述べた¹。

1.2. 三者協議会

司法大臣は、1971年8月19日に、被用者（労働組合協議会 [Overlegorgaan Vakcentrales]）の代表者を加え、被用者、使用者（オランダ使用者連盟評議会 [Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden]）及び監査人（NivRA）の代表から成る三者

1 *Memorie van Toelichting*, Tweede Kamer, 1967-1968, 9595, nr. 3, p.14. また、Polakは、「すでに、3条についての説明において言及したように、草案には評価の規準を定める規定は設けられていない。第1に、経営経済学の学術的実践はまだ法律に1つの方法を定めるには変動しすぎている。すなわち、取替価値に基づく評価は歴史的原価に基づく評価と同様に正当性を有する。しかも、ある会計基準は他のものに比べある会社にはより妥当する。最後に、将来の発展を阻害しないことが重要である。したがって、企業法委員会と同様、特に、一定の方法を選択せず、企業に一定の自由を残すということ同意する。その自由は無限定のものではない。評価基準は社会的関係において受け入れられうると思われる規範に沿わなければならない。「よい商人の実務 (goed koopmansgebruik) という規準は草案には組み込まなかった、なぜならばこれは実務において広範すぎる意味づけが与えられているからである。」とも述べていた。

協議会 (Tripartiete overleg) が組織されたが、三者協議会の公表するものは「検討された見解 (Beschouwingen)」と呼ぶこととされた。これは、「規則 (Regelen)」というのでは厳格すぎるという考え方に基づいていた (Zeff *et al.* [1992] p.201)。

1971年12月15日に、子会社・関連会社持分 (deelnemingen) その他の長期的保有証券、棚卸資産、長期及び短期の負債及び貸借対照表に計上されない負債について取り扱った「企業の年度計算書類に関する法律の帰結についての検討された見解の中間草案 (Voorontwerp van Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen)」という公開草案が公表された。「はじめに」では、三者協議会の任務、将来の作業の概要、法律の概要が示され、続いて、持分、利益、所有者持分の変動、時間の経過に伴う価値の変動、利益の決定の方法、何が資産・負債と考えられるかについて述べられていた。そして、ルールを定めることは三者協議会の任務ではないので、三者協議会の文書は規定 (voorschriften) であるとみるべきではないとされていた (Ia, パラグラフ 3)。そして、最終的な「検討された見解」案 (*Beschouwingen naar aanleiding van de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen*, May 1974) では、さらに、三者協議会は「これらの検討された見解によって、財務諸表が法律に定められた目的に対応するように実務上の指針を提供する」とし (Ia, パラグラフ 5)、「現在用いられている原則をすべて検討したわけではなく、検討されていない原則は受け容れられないとは結論付けられない」(Ia, パラグラフ 6) としていた。もっとも、三者協議会による経済・社会環境の中で何が生じているかの「評価が一定の状況の下でまたは現在の物事の流れにおいて、あるものが受け容れられないあるいはもはや受け容れられないという結論につながることはありうる」としていたし、どの選択肢も受け容れられないものではないとしても、ある選択肢が望ましいとされる可能性はあるとしていた (パラグラフ14)。

「検討された見解」という表現に対しては、三者協議会の背後にある団体の権威に照らせば、「勧告 (aanbevelingen)」というより強い表現の方が、その見解の性格を現しているのではないかと、また、「指針 (richtlijnen)」と位置づけるのが適当なのではないかという指摘もあった (Krens en Bulte [1972] p.198)²。

2 公開草案に対するコメントの中にも、三者協議会の成果は一種の準則であり、それに違反することは明確に非難されるべきものまたは許容されないものとすべきであると主張するものがあった (Moret & Limberg [Zeff *et al.* [1992] p.213に引用されたところによった])。

1.3. オランダ登録会計士協会による会員に対するガイドラインの遵守の要求

1980年6月に公表されたガイドライン案（TO [1980]）の前書きに、監査人団体（NivRA）が監査の任務を負う者が財務諸表の監査においてガイドラインの遵守を考慮に入れること、及び、ガイドラインからの逸脱に財務諸表の監査報告書において言及することを確保するよう努力することを三者協議会は期待するという文言が含められた³。

他方、オランダ登録会計士協会の専門性委員会（College voor Beroepsvraagstukken）は、もし、オランダ登録会計士協会が会員にガイドラインからの逸脱を報告することを実効的に義務付けるためには、登録会計士法19条に基づいて、規則（verordening）を発することによるしかないのではないかと考える一方で、そのような事項についてのオランダ登録会計士協会の権限の範囲は不明確であるとしていた（Zeff *et al.* [1992] p.311）。そして、検討に際しては、オランダにおいて「一般に受け入れられた」と理事会（bestuur）によって宣言された国際会計基準からの逸脱をオランダ登録会計士協会の会員に開示することを求める理事会の文書（NivRA [1976] p.616-617）との関連で1978年に法律顧問から得た助言を参考とした。国際会計基準の遵守を会員に義務付けようとすることは、司法大臣及び裁判所の目には会社にも義務付けようとするものと映るので、協会の権限を越える、財務諸表の内容に関する法的規制は会社に向けられたものであり、監査人に向けられたものではないと指摘した上で、監査人に対する義務付けは慎重に行なうことが適切であり、もし、会社に国際会計基準を遵守することを求めることを会員に奨励するのであれば、規則ではなく、理事会からの緊急の助言という形で行なう必要があると法律顧問は助言していた。そこで、理事会の部会は国際会計基準に関する監査人の義務についての1976年文書について意見の一致を見ないことを理由として、国際会計基準はそれが法律に明文化されるか、裁判所が認めない限り、「一般に受け入れられた」とは考えない旨を記載し、かつ、会員に対しては、国際会計基準及び三

3 Ballard は、三者協議会が公表したガイドラインは重要な役割を果たしており（Ballard [1974] p.23）、公式の拘束力はないが、それに対する違反は、オランダ登録会計士協会の規律手続きの対象となると指摘していた（p.24）。また、Klaassen は、三者協議会の公式見解は実務に影響を与えることを狙ったものであったが、会社がこれらに従うことが強制されるものではなく、会社が従わない場合に監査人が監査意見を限定しなければならないというのではなく、「影響力を有する私的なグループの権威ある意見」というのが最も適しているとしていた（Klaassen [1980] p.330）。さらに、Rutteman は、三者協議会の公表したガイドラインは強制的なものではなかったが、少なくとも強い説得力を有するものと考えられていると指摘していた（Rutteman [1985] p.336）。

者協議会のガイドラインからの逸脱に監査報告書において言及することを求めないこととすることが適当であると判断したが、ガイドラインの不遵守は忠実でない写像につながるから、理事会は会員に対してガイドラインからの逸脱を監査報告書に示すべきであると述べる権限を有しているという見解を役員会はとった (Zeff *et al.* [1992] p.311)。そこで、専門性委員会は諮問ワーキンググループが設けたが、そこでは、「一般に受け入れられている」という状況は法律において明文化されたか裁判所の判決によってのみ認められるから、1976年の国際会計基準に関するオランダ登録会計士協会の文書は行き過ぎている、三者協議会は法的に拘束力のあるルール (rechtsregelen) を公表することができない⁴、オランダ登録会計士協会は会員はガイドラインを遵守するよう努力しなければならないという「強い勧告」以上のことをすることはできない、したがって、三者協議会はオランダ登録会計士協会及び監査人によって果たされる役割について前書きにおいて期待を示すことによって行き過ぎた、ガイドラインが「財務諸表に求められていること」の構成要素となっている程度についての見解をオランダ登録会計士協会の理事会が述べる「意見書 (meningsuiting)」を発することはできる、意見書は特定のガイドラインについてのみ発せられるべきであって、すべてのガイドラインを白紙承認するようなものであってはならないという意見がまとまった (Zeff *et al.* [1992] p.312)。

しかし、専門性委員会においては、意見書を発すべきか否かについて結論を得ることができず、理事会において検討されたうえで、1982年1月にディスカッション・ドラフト (ontwerp ter discussie) 第15号「監査人の報告書にとっての三者評議会 (現在は年度報告評議会) のガイドラインの意義」が公表された。ここでは、「三者協議会の明確な公式見解 (stellige uitspraken) は、オランダ登録会計士協会の会員にとって、理事会及び専門性委員会の意見書と同様の意義を有する。いずれも専門職業人としての会員の行動の仕方について指針を与えることを目的としている。それらは一定の権威を有しており、逸脱は健全な根拠によって正当化されなければならない。三者協議会の明確な公式見解からの逸脱がある場合には、監査人はそれにもかかわらず財務諸表がそれに求められているものに合致するどうか、もし合致しない場合には、それがどのように監査人の報告書に表現されるべきかを十分に検討しなければならない。監査人がその逸脱を健全な根拠によって正当化できる

4 Beckman は、三者協議会はルールを作成する機関ではなく、正式な地位を有しないと指摘していた (Beckman [1980] p.60)。

と考えた場合には、監査人の報告書における記載は省略できる。」と述べられている（NIvRA [1982] p.7）。

その後、1984年1月に年度報告評議会（RJ）の年度報告ガイドライン（*Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving*）が公表され、その前書き（*voorwoord*）では「ガイドラインにおいて、（太字で書かれた）明確な公式見解と勧告とを区別することによって、RJは年度報告の実務にとってのガイドラインの重要性を正しく示そうとしている。いいかえるならば、太字で示された明確な公式見解にはさらにウェイトがある。RJは、」ガイドラインにおける明確な公式見解「が法律の条項のような拘束力を有することを主張するものではない。最終的に、裁判所に持ち込まれたそれぞれの事案において、その財務諸表にとっての経済的及び社会的環境において、どの原則が受け入れうるものであると考えられるかを判断するのは裁判所である。このことは、報告企業は自己の年度計算書類について自己責任を負うことを意味する。RJは、ガイドライン、とりわけそこに含まれる明確な公式見解はそれに本来備わっている価値によって一般的に法律によって要求されている財務状態と利益についての合理的な洞察を与えることに貢献すると考えている。このことは、明確な公式見解からの逸脱はそのようにする健全な理由がある場合にのみなされることが期待されうることを意味している。」とされた（*Raad voor Jaarverslaggeving* [1984]）⁵。

このように年度報告評議会は、「ガイドラインとそれに含まれる明確な公式見解を財務諸表の監査において考慮に入れること」をオランダ登録会計士協会が可能な限り促進することを期待しているにとどまり、明確な公式見解の監査報告書についての意味合いに関する期待が明示的にはガイドラインの前書きに含められなかったこと、及び、会員から十分な支持が得られるような最終的な意見を公表することはできないと考えられたことを理由として（NIvRA [1984] p.743）、ディスカッション・ドラフト第15号は撤回された。

このような経緯をたどったことなどから、オランダ登録会計士協会は会員に対してガイドラインに従うことを要求したことはなく（cf. *Klaassen* [1980] p.330）、より非公式な形でガイドラインを用いることを奨励してきたと評価されている（*Bollen and Lin-van Nuffel* [1997] p.64. *See also Rutteman* [1985] p.336）。実際、オランダ登録会計士協会は三者協議会の検討された見解は利害関係者にとって拘束

5 これは、現在でも同様である（*Raad voor de Jaarverslaggeving* [2007]）。

力を有するものとされるべきであるという意見を表明していた（NivRA [1978] p.151）。

また、*Klaassen* は、会計基準が法律上の地位を有していないことは、必ずしも監査人が会社の経営者に対して三者協議会の公式見解に従うことを促すべきではない、あるいは促さないということを意味していたわけではないと指摘していた（*Klaassen* [1980] pp.338-339）。そして、三者協議会の公式見解を自発的に遵守することには十分な理由があるとしていた。すなわち、会社にとってはこれらの会計基準を裁判において抗弁として用いることができる⁶、将来の事案に適用されうる裁判所の判決に示されているルールは対応する会計基準よりも緩やかなので、会計基準に従う会社は、おそらく裁判によって年度計算書類の訂正を命じられる（年度計算書類法34条。現在では民事訴訟法1002条）おそれが非常に低いことになる、財務報告に関する判例の数が少ないと、会計及び報告上の問題について包括的かつ一般的な取扱いが示されないため、判例のみに基づいて判断することは難しくなることをあげていた⁷。

2. 1986年上級規律委員会裁決前の判例の動向

当初、企業部の判事にはアムステルダム裁判所の税務部の判事経験者が就任したが、それらの判事は「健全な商人の実務」に照らして判断することに慣れており、判例においてはその見解の根拠を明示しないという傾向があった（van der Zanden [2004] p.168; *See also* Meeles [1979] p.145）。

会計士は、三者協議会の公式見解が企業部の判決によって支持されることを期待したが（*Burggraaff* [1977] p.275）、企業部は必ずしも三者協議会または財務報告評議会のガイドラインの見解を受け入れず、いくつかの事件ではガイドラインで示されていた見解とは異なる判決を下してきたし（*Klaassen* [1980] pp.330 and 340; *Bollen and Lin-van Nuffel* [1997] p.64）、ガイドラインに権威を認めることにも積

6 ただし、*Klaassen* は、三者協議会の公式見解は一般論として示されているため、争点がきわめて限定されている場合にはこのような抗弁は有効ではないため、三者協議会の公式見解を被告会社が援用することはこれまでのところ（1980年まで）少なかったと指摘している（*Klaassen* [1980] p.339）。

7 監査人は三者協議会の公式見解に従うよう関与先にある程度の影響力を行使していたようである。NivRA [1979] pp.13-15.

極的ではなかった。これは、三者協議会や年度報告評議会が私的な性質を有し、ガイドラインの起草過程に十分な透明性がないという理由に基づくものであった（van der Zanden [2004] p.168）。

3. 1986年上級規律委員会裁決前の学説の動向

EEC 会社第4号指令を国内法化する際に、ガイドラインの権威について議会において問題提起がなされたが⁸、司法大臣は、ガイドラインは強制的に適用されるものではないという見解を示した⁹。

そして、たとえば、*Klaassen* は、三者協議会は「私的なグループに過ぎず、裁判所が協議会の会計基準に従って判決を下さなければならないという理由はない。裁判所は法のみを適用すべきであり、会計基準は明らかに法よりも低い地位を有する」と指摘していたが（*Klaassen* [1980] p.338）、1986年の規律委員会決定前には、年度報告評議会のガイドラインの拘束力については、*Maeijer* が年度報告評議会のガイドラインは「疑いもなく、法的なルール、客観的な法則であるとは考えられない。むしろ、ガイドラインが、結局は法の中に含まれている根本規範と位置付けられ、還元される法的に意義を有する下位規範へと凝縮されていると裁判官が判断するときに、民事訴訟法48条のルールが適用される。」¹⁰と指摘していたほか（*Maeijer* [1981] pp.31-32）、*Nagelkerke* がかなり詳細に論じたことを除くと、ほとんど議論されていなかったようである。

Nagelkerke は、企業部、報告書作成法人またはその会計士その他の第三者を拘束するが、三者協議会の見解には法的な効力も正式な法的権威もないと主張していた（*Nagelkerke* [1982]）。すなわち、オランダ登録会計士協会がディスカッション・ドラフト第15号を撤回したとしても、1401条の違法な行為規範を媒介として、年度報告評議会の公式見解に対する明白な（flagrant）違反は社会的環境に適合した正確性（zorgvuldigheid）に反する行為であると解される結果、年度報告評議会の公式見解は反射的効力を有するルールであると考えられるとしていた。ただし、「明白

8 *Handelingen*, Tweede Kamer, 1982-1983, 4473 [Van Dis].

9 *Handelingen*, Tweede Kamer, 1982-1983, 4543 [Korthals Altes].

10 民事訴訟法48条は、「裁判官は、当事者が主張しなくとも、職権により、法的根拠（rechtsgronden）を補充しなければならない。」という規定であった。現在では、民事訴訟法25条がこれに相当する規定である。

な」という表現によって、*Nagelkerke* は、一定の範囲で選択の自由が存在することを前提とし、違反は自明（*evident*）でなければならないという考え方によっていた。すなわち、*Nagelkerke* の見解は、年度報告評議会の見解はそれからの逸脱が不適切である（*onjust*）場合を除き拘束力を有しないというものであったと理解する余地がある。合理的になされる企業経営からはガイドラインに示された会計処理方法以外のものは導かれられない場合に限り、ある逸脱は違法であるということになる。

4. 上級規律委員会の1986年裁決とそれに対する反応

4. 1. 上級規律委員会の1986年裁決

オランダ登録会計士協会の上級規律委員会（*Raad van Beroep*）¹¹は、その事案において、年度報告評議会のガイドラインを参照すべきであったし、明らかに従うべきであったとした（*Jurisprudentie Tuchtrechtspraak*, 1986-3）。*Burggraaff*は、これは、規律委員会がガイドラインについて下したはじめての判断であり、この裁決は無制約な自由の終焉を告げるものであり、これからは、すべての監査人はこの判断を考慮に入れる必要が生ずるという見方を示した（*Burggraaff* [1986] p.11）。

4. 2. 学説の対立

上級規律委員会の1986年裁決に対して、*van der Grinten* が反対の立場を表明したことから、年度報告評議会のガイドラインの拘束力をめぐる議論が活発化した。

4. 2. 1. *van der Grinten*

van der Grinten は、まず、ガイドラインは拘束力を有さず、専門家であるガイドラインの起草者の見解として以外の価値は有していない（*van der Grinten* [1986] p.153）とした。すなわち、年度報告評議会は法的な地位を有さず、法令によって権限を与えられたものではなく、その機構にも構成にも政府機関の関与はなく、公的な性質を有さない私法上の財団である。そして、年度報告評議会には立法的な権限はなく、ガイドラインは多くの専門家が有している意見にすぎず、他の専門家集団の意見と同様の価値しか有しないと論じた。そして、年度報告評議会は、年度計算書類の作成にあたってみだすべき基準や会計士が監査にあたって遵守すべき基準

11 オランダにおける登録会計士に対する懲戒処分についての詳細については、たとえば、*Blij et al.* [1998] 参照。

を制定する権限はなく、年度計算書類についての法的な規制の解釈について意見を述べる事ができるとどまり、そのような解釈は何者をも拘束しないと主張した。したがって、規律委員会は法律を遵守しているか否かだけに注目すべきであったと述べるとともに、この決定は当該裁決の対象となった監査人以外の監査人を拘束しない¹²と主張した。

そして、年度報告評議会（RJ）「は、その公式見解の性格を明確にしておけばよかった。RJは規範を作ることはできない。RJには財務諸表について法的拘束力を有する解釈をする権限は与えられていない。RJは助言を与え、勧告をすることができる。RJがそのガイドラインの性質について混乱をもたらさないことを期待する。ガイドラインという語を用いていること自体すでに不幸なことである。この語はRJの意見が企業及び監査人にとって多かれ少なかれ拘束力を有することを示唆する」と述べた（van der Grinten [1986] p.155）。

4. 2. 2. van der Wel

年度報告評議会のガイドラインは法的な拘束力を有しない¹³という点については、*van der Wel*も同じ理解を示していたが、ガイドラインは一般的な文献よりは意義を有すると主張した（van der Wel [1987] pp.74 en 76）。

4. 2. 3. Koning

*Koning*は、*Polak*大臣の発言を背景として、年度報告評議会が存在してきたが、——この場合には異なる利害を有する——組織による規範的なガイドラインは立法者による委任立法（*terugtrek*）によって正当化されているとする。年度報告評議会の見解はとりわけその制定の仕方によって権威を有することになると述べ、草案についてのパブリック・コメントの手続きがあることを指摘する。そして、ガイドラインは拘束力を有しないが、立法の必要性をもたらす余地があることは否定できないとする。そして、ガイドラインの権威が十分に大きい場合には、立法者が介入すると予想されるとする。この領域においては指導的原則の柔軟性が選好されるとする（*Koning* [1987] p.39）。

4. 2. 4. IJsselmuiden

*IJsselmuiden*は、ガイドラインには相当の権威が認められるべきであると主張し

12 もっとも、この先例が無視できない影響を及ぼす可能性はあると指摘している。

13 *Wessel* [1987]も同趣旨であり、*Burgert en Timmermans* [1971] I-55は、「ガイドラインは、その内的価値（*innerlijke waarde*）から借りた（*ontlenen*）……権威を有している」と指摘していた。

た。すなわち、国際的な慣行との一致によって推論される可能性がある、「経済的及び社会的環境の中で受け入れられると考えられる原則」にあたると考えられ、かつ、法律の文言、原則及び体系に反しないと考えられる部分については法的に要求されるものの一部を構成するので、そのようなガイドラインからの逸脱は法からの逸脱として監査報告書において言及されるべきであると論じた（*IJsselmuiden* [1989] pp.278-279）。

IJsselmuiden は、ウィーン売買条約（1980年4月10日国境を越えて行われる物品の売買に関する条約）9条2項が「別段の合意がない限り、当事者は、暗黙のうちに、両当事者が知り又は当然知るべきであった慣習で、国際貿易において関連する特定の取引分野で同じ種類の契約をする者に広く知られ、かつ、通常一般に遵守されているものを、当事者間の契約またはその成立に適用することにしたものとして扱う」としており、オランダ民事訴訟法典1054条1項（仲裁廷は、法規則に従って紛争を解決しなければならない）は国際的な取引に関する仲裁についてウィーン売買条約を参照していると解されることを指摘した上で、一般に受け入れられた会計原則は商慣習法（*lex mercatoria*）の一部を成すと論じた。すなわち、年度決算書は国際的な法律関係の道具であり、また、年度決算書の仕組みはその出自と性質が国際的であるルールによって定められているという、二重の意味において国際的な性質を有するものであるから、企業会計法（*jaarrekeningenrecht*）は、国際的な法秩序の一部を成すと主張した。そして、企業会計法は、きわめて簡略な法令上の規定を補完するものとして、主として、一般に受け入れられた慣行としてのルールから生じてきたものであるとした。

そして、年度報告評議会と国際会計基準委員会のガイドラインには2つの根拠に基づき拘束力があると論じた。第1に、法律上の根拠があるとする。民法典362条1項は、社会的関係において受け入れられうると考えられる規範に従って、年度決算書は洞察を与えなければならないとするが、ガイドラインに定められた規範は、原則として、社会的関係において受け入れられると考えられると解してよいとする。第2に、ガイドラインは、年度決算に際して、利害関係者によって拘束力を有するルールであると認識され、かつ、遵守されているという事実に基づいて拘束力を有するとする。

このような考察に基づいて、*IJsselmuiden* は、年度決算を行う法人の機関は、①ガイドラインが法律の文言、原則または体系に反せず、かつ、一般に受け入れられ

た会計原則の性格を有する場合には、そのガイドラインに従わなければならない、②無限定適正意見は年度決算書が法律上の規制に従っている場合に表明されるが、①の要件をみたすガイドラインは法律に含まれる、③会計士はガイドラインをそのまま適用しないとしても、ガイドラインが法律及び一般に受け入れられた会計原則と一致するかどうかを検討しなければならない、④民事訴訟法999条1項に基づき、企業部は年度決算及び年度報告が法律に従ってなされているかを評価しなければならないので、ガイドラインが一般に受け入れられた会計原則を形成するかを検証しなければならない、⑤ガイドラインが法的な規範に含まれるか否かは法律問題であり、企業部は、独立して、かつ、民事訴訟法48条に従って、職権で調査しなければならない、などと結論付けた。

5. 国際会計基準の導入に対応する改正の際の議論

1996年時点においても、ガイドラインからの「逸脱は年度計算書類においても監査報告書においても開示されないので、利用者はガイドラインへの遵守を確かめることができない」と指摘されていた（Hoogendoorn [1996] p.872）。

しかし、国際会計基準の利用に関する民法典第2編を改正する法律案28 220においては、年度計算書に年度報告評議会のガイドラインに従って作成されたか否かを記載しなければならないものとするのが提案されていた。すなわち、当初、議会に提出された法案では、民法典第2編362条10項として、「法人はその年度計算書類をどの基準に従って作成したかを説明において言及しなければならない。本章の第3節から第6節までの規定を適用したときは、年度報告評議会によって定められた年度報告ガイドラインに従って、その年度計算書類が作成されたか否かに言及しなければならない。」という条項を新設することが提案されていた（*Voorstel van Wet, Tweede Kamer, 2001-2002, 28 220, nr. 2, p.2*）。そして、年度報告評議会のガイドラインには法的効力はないが、「当面の間、ガイドラインに従わない会計処理をする法人は、社会通念に照らして特別な根拠を有しなければならない。また、株主総会または企業評議会において年度計算書類についての議論が議題となったときには、その妥当性を説明しなければならない」とも指摘されていた（*Memorie van Toeliching, Tweede Kamer, 2001-2002, 28 220, nr. 3, p.12*）。

しかし、法案審議の過程で、「行政の任務に対する制約のフレームワークの範囲

内で」、第2文を削除する修正案を司法大臣が提出し（*Derde Nota van Wijziging, Tweede Kamer, 2001–2002, 28 220, nr. 11, p.1*）、その後、この法案は撤回された¹⁴。

そして、改めて提出された法案29 737では、民法典第2編362条10項として「法人はその年度計算書類をどの基準に従って作成したかを説明において言及しなければならない。」と定めることのみが提案され（*Voorstel van Wet, Tweede Kamer, 2003–2004, 29 737, nr. 2, p.2*）¹⁵、現在の民法典第2編362条10項は、そのように規定している。

6. 2001年以降の裁判例の動向

6. 1. KPN/SOBI 事件中間判決

KPN/SOBI 事件中間判決¹⁶において、企業部は、永久的な減価を固定資産の評価にあたって考慮しなければならないとする第2編第9章387条4項との関係で KPN がどのような会計処理をすべきであったかとの関係で、年度報告評議会のガイドラインに権威を認めた。すなわち、「ガイドラインは法令上の規律の最近の発展についての一発展してきた—社会的観念（*maatschappelijke opvattingen*）—がそこに表現されている勧告（*aanbevelingen*）であると考えられる。」と述べ、民法典第2編362条1項¹⁷にいう、社会的関係（*maatschappelijk verkeer*）の中で受け入れられると解される規範に照らしてなす法発見に際して、企業部は、年度報告評議会のガイドラインに相当程度依拠した。

これについては、当時、下院で審議中であった国際会計基準の利用に関する民法

14 < <http://www.eerstekamer.nl/9324000/1/j9vvgh5ihkk7kof/vgxsn1p6smbj> >.

15 趣旨説明書は「今や法は明示的に2つの年度決算基準をそれぞれ許容しており、法人がその選択について明瞭に年度計算書類の利用者に知らせることはいっそう重要である。このような理由に基づき、第10項は、法人は、どの基準に基づいて年度計算書類を作成したかを注記において示すことを要求している。」とのみ述べている（*Memorie van Toeliching, Tweede Kamer, 2003–2004, 29 737, nr. 3, pp.17–18*）。

16 OK 7 november 2002, *JOR* 2003, 6. 企業部の終局判決（OK 8 juli 2004, *JOR* 2004, 233）は、KPN に対して追加的情報の開示を命じた。

17 「年度計算書類は、社会的関係において受け入れられうるものと考えられる規範に従って、法人の財産及び損益について、その年度計算書類の性質次第ではさらに支払能力ならびに流動性についての適切な判断を形成できるような洞察を与えなければならない。その企業集団の国際的展開が正当化される場合には、法人はヨーロッパ共同体の他の構成国の1つの社会的関係において受け入れられうると考えられ、かつ、第1文が定める洞察を与える規範に従って年度計算書類を作成することができる。」

典第2編を改正する法律案（28 220）において、年度報告評議会のガイドラインに従って作成されたか否かを年度計算書類に記載しなければならないものとするのが提案されていたこと（前掲5参照）を、企業部は先取りしたように見えると評価されていた（Koelemeijer [2004] p.269）。

6. 2. SOBI/Reed-Elsevier 事件判決

企業部は、続いて、SOBI/Reed - Elsevier 事件判決¹⁸においても、KPN/SOBI 事件判決と同様の一般論によることを明らかにした。この事件は、*Reed Elsevier* が年度計算書類との関係でどのような評価基準によるべきであったか、年度報告書における配当可能額についての情報の開示はどのようなものであるべきかが問題とされたものである¹⁹。

この事件においても、企業部は、「ガイドラインは一これらの条項 [民法典第2編386条—筆者注] についての解説 (uitleg) にとって—社会的関係において受け入れられうる検討された規範 (beschouwen normen) の権威ある源泉として重要である」と述べた。もっとも、ある法令の規定の説明として年度報告評議会のガイドラインにのみ重要性が認められるべきかどうか、また、その範囲はどうかはケースごとに検討されるべきであるとした。

なお、*Hoogendoom* は、この判決によって「ガイドラインは一定の法律上の基盤を得た。たしかに依然として逸脱は可能であるが、その正当化はより困難になった」と評価している（*Hoogendoom* [2004] p.6）。

6. 3. KPN/SOBI 事件最高裁判所判決

最高裁判所も、KPN/SOBI 事件について、2006年2月10日に判決を下した²⁰。この最高裁判所の判決及び上述した2つの企業部判決は、年度計算書類の作成におけるガイドラインの意義についての解釈を示すものとして重要な意義を有すると考え

18 OK 20 november 2003, *JOR* 2004, 10.

19 *SOBI* は、具体的には、のれんと無形資産の償却に関する会計処理を問題視した。すなわち、*SOBI* は、2001年の *Harcourt General* の買収との関連で償却費を損益計算書に計上すべきではなかったと主張し、また、*Reed Elsevier* が有するのれんと無形資産の一部についてその見積存続期間の20年から40年への変更が不適切かつ不十分に説明され、過年度の純資産の遡及修正が必要な会計方針の変更が不適切かつ不十分に表示されたと主張した。さらに、*SOBI* は、年次報告書の財務レビューの区分における配当可能額の表示が不適切であったと主張した。

20 HR 10 februari 2006, *NJ* 2006, 241.

られる。すなわち、最高裁判所は、「ガイドラインは社会的関係において受け入れられうると考えられる規範の決定において重要であるとし」、最高裁判所は、「具体的な事案において何が受け入れられうるのかを考察するにあたって、ガイドラインは重要な位置確認点 (oriëntatiepunt) であり、権威のある知識源 (kenbron) である」とした。そして、ガイドラインを適用することは年度計算書類が法律によって要求されている洞察を与えていること及びある項目の評価のためにする選択にあたって法人に合理的に残されている範囲を超えていないことの重要な徴候 (aanwijzing) であるとした (rov.5.5)²¹。

7. 近年の学説の動向

年度報告評議会のガイドラインは重要な影響を年度計算書類の作成実務に与えているが、公的な地位を有しておらず (Klaassen en Zevenboom [1997] pp.12 en 27)、年度報告評議会のガイドラインは拘束力を有しないと解するのが、現在でも、支配的な見解であると指摘されている (Koelemeijer [2004] p.268)。これは、民主主義的統制の下でなければ拘束力を有するルールを制定することはできないが、年度報告評議会は政府の組織ではないことを主たる根拠とする。したがって、上述したような企業部の判決に対しておおむね批判的である。

7. 1. Beckman

Beckman は、年度報告評議会のガイドラインには、選択をするという動機が欠けており、法律に反する記述が多く含まれていると述べていた (*Beckman* [2001] p.51)²²。そして、*Beckman* は、法案28 220 (5 参照) が「年度報告評議会によって定められた年度報告ガイドラインに従って、その年度計算書類が作成されたか否かに言及しなければならない。」という条項を設けることを提案したことに対して、批判的な見解を示した。すなわち、年度報告評議会のガイドラインへの言及はそのガイドラインが準公的な地位を有するとの印象を与えるが、年度報告評議会は民主

21 もっとも、原判決 (企業部の中間判決及び終局判決) を破棄し、企業部に差し戻した。

22 実際、ガイドラインは国際会計基準を取り込もうとしたため、たとえば、民法典第2編389条5項は負ののれんを分配不能再評価準備金とすることを要求していたのに対し、ガイドラインは負ののれんを償却し、償却額の年度の損益計算に反映させることを要求していた (ガイドライン500, 233-236)。

主義的なコントロールに服さず、政府による監督や影響力の行使もないし、年度報告評議会の構成も最適なものではないことなどに照らすと、どのような根拠に基づいて、年度報告評議会が委任を受けているという性格を有することになるのか不明であると主張する。しかも、外国の私法上の団体であり、民主主義的コントロールに服さないものに由来する国際会計基準をガイドラインに可能な限り盛り込む義務を年度報告評議会は引き受けていると指摘し、ガイドラインに権威を認めることはオランダ法の解釈に自主的に制約を加えるものであり、それに国民が従わなければならないということは受け入れがたいと論じる。そして、ガイドラインには負ののれんの会計処理や市場価値に影響を与える評価など法律及び EC 指令に正面から抵触するものが含まれていると指摘している。

7. 2. van der Zanden

van der Zanden は、企業部が KPN/SOBI 事件中間判決において、非政府機関である年度報告評議会に過剰な（コントロールされていない）権限を与えたと評価する（Van der Zanden [2003a] p.103; Van der Zanden [2003b] p.6）。そして、企業部の公式見解によって勧告（aanbevelingen）を超える意義がガイドラインに与えられたという印象が生ずることは望ましくないとする。

7. 3. Krol

Krol は、年度報告評議会のガイドラインは普遍的に拘束力を有する規定ではないとする。しかし、年度評議会の構成と基盤（draagvlak）及びガイドラインの開発方法と品質に照らすならば、ガイドラインは経済的及び社会的関係において受け入れられうると考えられる規範を含んでいると考えられ、実務においてガイドラインに従うということは驚くべきことではないと述べる。もっとも、このことは、ガイドラインが、法的に要求されている洞察との関係で、それから離脱することができないという意味における法的な拘束力を有することを意味するというではないとする（Krol [2004] p.144）。

7. 4. Maeijer

Maeijer は、「それらの（下位）規範及びルールを引き出すにあたって、……年度報告評議会の検討された見解とガイドラインは非常に重要である。それら

のガイドラインは拘束力を有さず、検討の対象となる法を超えるものではない。しかし、ガイドラインは結局は適用される正当に関連する下位規範（subnorm）となるようにまとめられ、法自体の中に定式化された基本的規範に転化する……ということ是可以する。法律の発展に目を向けるならば、企業部が下す判決に含まれる下位規範と大まかなルール（*vuistregels*）は、これに関して触発された意見が示されるよう、できる限り、顕在化させるべきであると私は考えている。下位規範または大まかなルールに訴訟原因が基礎を置くことができるような 実質的な法律上の申立てがあった場合でも、触発するような申立てがあった場合でも、裁判において、これは可能である。そして、最高裁判所は さらなる法発展に望ましいコントロールを及ぼすことができる。参審制（判決が当該事案の状況についての専門家による評価と高度に織り合わされている場合）においては事実と法のルールとの間には密接な相互作用があるので、公式見解が法についての誤った見解の徴候を示しているか否かという問題に最高裁判所はあまりに早く単純に限定すべきではないと私は考える。」と述べている（*Maeijer* [2000] nr. 417 (p.603)）。

なお、*Maeijer* は KPN/SOBI 事件最高裁判所判決の見解を基本的に支持している（*Maeijer* [2006]）。

7. 5. Hoogendoom

Hoogendoom は、「現在のところ、ガイドラインの公式の地位は制約されている。これは、十分な根拠のある理由なく、そして、年度計算書類からは逸脱が明らかにならずに、ガイドラインから逸脱する可能性をもたらししている。これに関しては法的なよりどころ（*verankering*）が必要とされている」と述べ、「国際財務報告基準を適用しない中小企業はガイドラインに従わなければならないことになるであろう」と指摘している（*Hoogendoom* [2001] p.153）。

7. 6. van Garderen

van Garderen は、4.2.4 で見た *IJsselmuiden* の見解を引用したうえで、監査を行う会計士は年度決算書が法律に従って作成されているかを（及び同時に年度報告評議会のガイドラインについての職業行動規則〔GBR〕に従って）レビューし、必要な場合には、その監査意見において年度決算書がどの点において法律に従っていないかを示す責任を負っているとする。そして、法律は主要な点についてのみ規定を

設けており、それを越えた部分については確定していない基準によることになり、法律がわずかな出発点を提供しているいくつか基本的な問題について、財務報告の領域における専門家は非常に異なる意見を異にし、しかも、ガイドラインが拘束力を有しないため、監査を行う会計士は、解釈が分かれる可能性がある場合には、ある年度報告の方法を拒絶する前に慎重に検討しなければならないと述べている（van Garderen [2000] pp.81-82）。

7. 7. 小括

このように見てみると、6で紹介した裁判例の見解に表れているように、ガイドラインの遵守は強制されていないが、ガイドラインに従わない場合には、法律が要求している洞察を年度計算書類が与えるように健全な動機が必要であると解するのが広く受け入れられた見解であると推測され²³、さらに積極的な意義を認める見解も少数説であるとはいえ、有力であるようである。

なお、年度報告評議会の「ガイドラインは法ではない。ガイドラインから逸脱して報告を行おうとする企業家は、社会的関係において受け入れられうると考えられる規範の範囲内であれば、その自由を有している。その規範は、定義上、ガイドラインの規定よりも広い」と指摘されており（Berk *et al.* [2005] p.16）、日本における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（慣行）」についての解釈とパラレルな解釈がなされていることがうかがえる。

8. オランダ登録会計士協会の現在の見解

オランダ登録会計士協会 は会員に対する2006年2月9日付通知（NivRA [2006a] sectie 2）において、ガイドラインは拘束力を有しないが、大きな権威を有していると指摘している。そこでは、この権威は年度報告評議会の構成及びガイドラインの作成の綿密な手続きに相当程度由来すると指摘し、裁判官が、結局、提起された訴訟に対する判決において、どの規範がその年度計算書類との関係で社会的関係において受け入れられうる規範（民法典第2編362条）なのかを判断するが、ガイドライン及びとりわけガイドラインがとっている明確な公式見解は法律によっ

23 Hoogendoorn [1996] p.872. Vergoossen [1992] p.247は、ガイドラインは影響力を有する私人のグループの権威ある見解であるというのが最も適切であると指摘する。

て要求されている財産及び損益の洞察と同一歩調をとるものであるとしている。このことは、合理的な根拠があり、かつ、その根拠が健全な動機に基づく場合のみ、明確な公式見解から逸脱することが可能であることを示唆する。そして、オランダ登録会計士協会は、一般論として、明確な公式見解から逸脱することが可能である合理的な根拠として、ガイドラインが洞察の要件をみたく法律上認められている選択肢を制約していること、洞察を与えるという要件をみたしていること（ただし、ガイドラインに従うことは、通常は、法律が要求している洞察を提供する義務を果たすことになり、したがって、逸脱はガイドラインに従うことはその具体的なケースにおいて要求されている洞察を与えないことになるという非常にしっかりした根拠に基づかなければならない）、及び、企業が実質的にはガイドラインに反していないこと、があげられている²⁴。

また、会計士監査のガイドライン (*Richtlijnen voor de Accountantscontrole*) は2000年版から、「オランダの法定年度決算はオランダにおいて一般に受け入れられた財務報告のための基礎 (*grondslagen*) に従ってなされなければならない」とした上で、そのような基礎は、民法典第2編第9節及びその立法の沿革、裁判例、「年度報告ガイドラインに織り込まれた公式見解」などによって形成されると指摘しており、年度報告評議会のガイドラインの意義を明示的に認めている（セクション120、パラグラフ3）。

[引用文献]

- Ballard, J.G. [1974] *Fiscal aspecten van leasing*, Kluwer
- Beckman, H. [1980] Het tripartiete overleg en jaarverslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en bedrijfs huishoudkunde*, 54^e Jaargang, nr. 2: 50-61
- Beckman, H. [2001] Het wettelijk kader van de jaarekening, in: van Hoogendoorn, M.N., J. Klaassen en F. Krens (red.), *Externe Verslaggeving in theorie en praktijk*, 3^e druk, deel I, Reed business: 125-179
- Berk, J.W., R. Lodewijk en S.A. Veerman [2005] De richtlijnen voor de jaarverslaggeving – Dutch GAAP, *Onderneming en Financiering*, nr. 66: 10-16
- Blij, I., H. Hassink, G. Mertens and R. Quick [1998] Disciplinary practices and auditors in Europe: a comparison between Germany and the Netherlands,

24 以上について、NivRA [2006b] も同様に述べている。

- European Accounting Review*, vol. 7, issue 3: 467-491
- Bollen, L.H.H. and L. Lin-van Nuffel [1997] Financial reporting regulation in Belgium and the Netherlands: a comparative study, in: Flower, J. and C. Lefebvre (eds.), *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Acco: 49-80
- Burgert, R. en C.W.A. Timmermans [1971] Inleiding, in: Burgert, R. en C.W.A. Timmermans (red.), *Jaarrekening van ondernemingen*, Samsom
- Burggraaff, J.A. [1986] Bundel Jurisprudentie Tuchtrechtspraak, *Jurisprudentie Tuchtrechtspraak*, 1986-3: 11
- van Garderen, E.J. [2000] Vertrouwen is goed, controle is beter? in: Niezen, G.J., M.J.G.C. Raaijmakers en A.J.S.M. Tervoort (red.), *Ongebonden recht bedrijven*, Kluwer: 73-89
- van der Grinten, W.C.L. [1986] De status van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, *De naamloze vennootschap* 64/5: 153-155
- Hoogendoorn, M.N. [1996] Accounting and taxation in the Netherlands, *European Accounting Review*, vol. 5, issue 1: 871-882
- Hoogendoorn, M.N. [2001] *Kwaliteit van externe financiële verslaggeving in Nederland*, Kluwer
- Hoogendoorn, M.N. [2004] *Regels over regels: hoe effectief is de International Accounting*, Kluwer
- Ijsselmuiden, Th. S. [1989] Bevatten de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving rechtens bindende regels?, *TVVS: maandblad voor ondernemingsrecht en rechtspersonen*, 32^e Jaargang, nr. 11: 277-279
- Klaassen, J. [1980] An accounting court: the impact of the Enterprise Chamber on financial reporting in the Netherlands, *Accounting Review*, vol. 55, no.2: 327-341
- Klaassen, J. en G.H. Zevenboom [1997] *De nieuwe jaarverslaggeving*, 7^e druk, Kluwer
- Koelemeijer, M. [2004] Naar een maatschappelijk bestuursverslag, *Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur* 2004/6: 266-272 (reproduced in: Antonius Hamers, J.J., C.A. Schwarz and B.T.M. Steins Bisschop [2005] *Noodzaak, plicht of wenselijkheid van maatschappelijk verantwoord ondernemen; een multidiscipli-*

- naire verkenning*, Boom: 193-205)
- Koning, S.C.H. [1987] De status van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving: een reactie, *De naamloze vennootschap*, 65/1: 39
- Krens, F. en J. Bulte [1972] Beschouwingen beschouwd (1), *TVVS: maandblad voor ondernemingsrecht*, 15^e Jaargang, nr. 7/8: 197-203
- Krol, A.N. [2004] Noot bij SOBI/Reed Elsevier, Ondernemingskamer 20 november 2003, *Ondernemingsrecht*, 2004-4: 141-145
- Maeijer, J.M.M. [1981] Rechtsvinding met betrekking tot de jaarrekening, in: Schoonderbeek, J.W., W. van Bruinessen, J.M.M. Maeijer, W.C.L. van der Grinten, W.J.M. Gitmans, *De Jaarrekening en de Vierde EEG-Richtlijn*, Kluwer: 21-33
- Maeijer, J.M.M. [2000] *De naamloze en de besloten vennootschap, Vertegenwoordiging en rechtspersoon* (Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, nr. 2-III), 2^e druk, Kluwer
- Maeijer, J.M.M. [2006] Noot bij KPN/SOBI, Hoge Raad 10 februari 2006, *Nederlandse Jurisprudentie*, 2006, 241: 2257-2258
- Meeles, D.A.M. [1979] Rechtspraak betreffende de jaarrekening, *De naamloze vennootschap*, 57/9: 144-153
- Nagelkerke, J.J. [1982] De stellige uitspraken van de Raad voor de Jaarslaggeving – Iets over hun juridische betekenis, *Maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde*, 56^e Jaargang, nr. 11: 526-541
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NivRA) [1976] NivRA-verplichtingen nopens Internationale Standaarden van het IASC, *De Accountant*, 82^e Jaargang, nr. 10: 616-617
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NivRA) [1978] Logboek van het bestuur, *De Accountant*, 85^e Jaargang, nr. 2: 151
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NivRA) [1979] *Onderzoek jaarverslagen 1977*
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NivRA) [1982] *ontwerp ter discussie 15: De betekenis van de richtlijnen van het Tripartiete Overleg (thans Raad voor de Jaarverslaggeving) voor de accountantsverklaring*

- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) [1984] Mededeling inzake OTD-15, *De Accountant*, 90^e Jaargang, nr. 10: 743.
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) [2006a] Notitie (Voor het boekjaar 2005 geldt een ingrijpende verandering in de jaarverslaggeving met betrekking tot de invoering van RJ 271 inzake personeelsbeloningen) (9 februari) <http://www.nivra.nl/Downloads/Externe_verslaggeving/Notitie_Status_RJ_271_gevolgen_voor_accountantsverklaring.pdf>
- Netherlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) [2006b] De status van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (4 mei) <http://www.nivra.nl/thema's/externe_verslaggeving/status_rj.htm>
- Raad voor Jaarverslaggeving [1984] *Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving*
- Raad voor Jaarverslaggeving [2007] *Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving*
- Rutteman, P.J. [1985] A Comparative View of Accounting Regulations, *Journal of Comparative Business and Capital Market Law*, vol. 7, issue 3 & 4: 333-347
- Tripartiete Overleg (TO) [1980] *Richtlijnen voor de Jaarrekening*
- Vergossen R.G.A. [1992] The classification of leases by lessees in the United States and the Netherlands: a comparative study, *The International Journal of Accounting*, vol. 27, no. 3: 241-254
- Wessel, P.A. [1987] Maatschappelijk aanvaardbaar, *TVVS: maandblad voor ondernemingsrecht*, 30^e Jaargang, nr. 4: 88
- van der Wel, P. [1987] De status van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, *De naamloze vennootschap*, 65/2: 73-77
- van der Zanden, P.M. [2003a] Toezicht op toepassing (enforcement) van verslaggevingsregels, in: Beckman, H., L.G. van der Tas en P.M. van der Zanden, *Jaarrekeningenrecht*, Kluwer: 89-116
- van der Zanden, P.M. [2003b] Noot bij KPN/SOBI, Ondernemingskamer 7 november 2002, *Jurisprudentie onderneming en recht*, 2003/6
- van der Zanden, P.M. [2004] Enforcement of reporting rules, in: Jitta, M.J. *et al.*, *The Companies and Business Court from a Comparative Law Perspective*, Kluwer: 145-180
- Zeff, S., F. van der Wel and K. Camfferman [1992] *Company Financial Reporting:*

A historical and comparative study of the Dutch regulatory process, Elsevier
Science Publishers

科学研究費補助金基盤研究 (B) 「商事法における会計基準の受容」 (平成19年度～平成20年度) (課題番号19330019) による研究成果の一部である。なお、フル・ペーパーは <http://www.sakura.cc.tsukuba.ac.jp/~kigyoho/netherlands.pdf> において公開している。

(ビジネス科学研究科教授)