

商事法における会計基準の受容（8）—スペイン（1）

弥永 真生

1 商法典と会社法

1829年商法典は、商人、日記帳、元帳、財産目録及び貸借対照表の作成を義務付けたが（32条・36条）¹、資産の評価規定などは設けられていなかった²。そして、評価規定などが設けられなかったのは、その当時は、計算書類は営業秘密であると考えられていたからであるという指摘がなされている（Gonzalo and Gallizo [1992] p.74）。

他方、1848年商事株式会社法（Ley de 28 de enero de 1848, sobre las compañías mercantiles por acciones）を施行するための1848年2月17日規則（Reglamento para la ejecución de la Ley de 28 de enero de 1848, sobre las compañías mercantiles por acciones（17 de febrero de 1848））は、貸借対照表のみならず損益計算書を含む計算書類（balance general）を、毎年作成することを株式会社に求め、それを株主総会の承認を得た上で³、地方公報（Boletín Oficial de la Provincia）に公表する前に、地方総督（jefe político de la provincia）に送付しなければならないもの⁴とした（34条）⁵。

その後、1885年商法典が制定され⁶、そこでは、商人は法人であるか否かを問わ

1 1829年商法典の計算規定の詳細については、たとえば、Bernal Lloréns [1998] を、1829年商法典以前の沿革については、たとえば、Giner Inchausti [1995] を、それぞれ参照。

2 Giner Inchausti [1993b] p.380. ただし、Giner Inchausti [1995] p.210.

3 1869年会社法（Ley de 19 de octubre de 1869 sobre libertad de creación de sociedades mercantiles e Industriales）の4条も同様の要求を定めていた。

4 なお、1957年12月12日規則（Reglamento de las funciones que debe ejercer los gobernadores de provincia y delegados especiales del Gobierno cerca de las sociedades des mercantiles por acciones, al inspeccionar estas sociedades（Real Orden de 12 de diciembre de 1857））の14条は、3ヶ月に1回、計算書類を作成するごとに、それを地方総督に提出することを株式会社に義務付けた。

5 なお、1868年10月28日命令（Decreto de 28 de octubre de 1868 derogando la ley y reglamento sobre sociedades anónimas）によって、1848年商事株式会社法及び1848年2月17日規則は廃止された。

ず、正確な年度計算書類を作成することが要求され (37条)、株式会社は月次計算書類⁷を公報 (Gaceta de Madrid) で公告することが要求された。もっとも、どのような会計処理をすべきかについて詳細な規定は設けられず、資産の真の価値を示すことが求められるにとどまっていた。そして、資産の真の価値とは、「それが古すぎない限り、取得原価」であると解されていた (Gay de Montella [1936] p.184)。

また、1951年株式会社法 (Ley de 17 de julio de 1951, sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas) は、資産の評価規定 (104条)、貸借対照表及び損益計算書における開示事項 (103条及び105条) なども定めるにいたった⁸。

1973年の商法典の改正 (Ley 16/1973, de 21 de julio (Jefatura del Estado), sobre reforma de los Titulos II y III del Libro primero del Código de Comercio (B.O.E. núm. 176, 24 julio 1973, página 15047)) では、貸借対照表及び損益計算書は、一般に受け入れられた会計規準 (criterios contables generalmente admitidos) に従って作成されなければならない旨の規定が新設された (37条2項)。

さらに、1989年7月25日法律第19号 (Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de sociedades (B.O.E. núm. 178, 27 julio 19, página 24085)) により、EC会社法第4号指令の国内法化が一部図られ、改正後商法典34条2項及び株式会社法102条2項は真実な概観 (imagen fiel) を示すことを要求し、改正後商法典38条は一般に受け入れられた会計原則 (principios de contabilidad generalmente aceptados) に従って評価を行なうことを要求しつつ、その具体的内容を示した (改正後株式会社法102条2項は商法典の規定に従うことを要求した)。また、1989年法律第19号は、新会社法と整合するようにプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダを王令で定めることなどを政府に委任した (8条)。

6 1885年商法典の計算規定の詳細については、たとえば、Bernal Lloréns [2000] を参照。

7 この規定は遵守されなかったため、1908年6月25日法律 (Ley de 25 de junio de 1908 de la obligación legal de los bancos y sociedades mercantiles de publicar mensualmente de forma oficial sus balances y estado de situación y otros anuncio) によって、年1回の公告義務に変更された。Cf. Vioque [2001] p. 287-288 (nota 10) .

8 有限会社法 (Ley de 17 de julio de 1953, sobre régimen jurídico de las sociedades de responsabilidad limitada) にも同様の規定が設けられた。

2 プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ⁹

（1）1973年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ

1965年2月24日大蔵省令（Orden de 24 de febrero de 1965 por la que se crean Comisiones de trabajo y una Comisión central en la Dirección General de Impuestos Directos para estudio de balances-tipo en las empresas (B.O.E. núm. 56, 6 marzo 1965, página 3480)）により、当時の大蔵省に、会計計画中央委員会（Comisión Central de Planificación Contable）が設置されたが、1969年8月9日大蔵省令（Orden de 9 de agosto de 1969 por la que se reestructura la Comisión Central de Planificación Contable, creada por Orden de 24 de febrero de 1965 (Disposicion 320) (B.O.E. núm. 237, 3 octubre 1969, página 15503)）¹⁰によって構成が変更され、また、1971年9月25日大蔵省令（Orden de 25 de septiembre de 1971 por la que se adapta la Comisión Central de Planificación Contable a la reorganizacion del Ministerio, establecida por el Decreto 407/1971, de 11 de marzo (Disposicion 352) (B.O.E. núm. 235, 1 octubre 1971, página 15858)）が構成、任務及び財源について新たな定めを設けた。

会計計画中央委員会は、1973年にプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ（Plan General de Contabilidad）を公表したが、これは、フランスの1957年プラン・コンターブル・ジェネラルをほぼそのまま引き写したものであった（*See Chauveau [1995] p.125, Blake, Amat, Gowthorpe and Pilkington [1998] p.12*）¹¹。

1973年2月22日デクレト第530号（Decreto 530/1973, de 22 de febrero (Hacienda) , por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 79, 2 abril 1973, página 6459)）によって承認された1973年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの適用は、政府が他の定めをするまで、任意とされていたが（1973年デクレト第530号2条）、強制的・漸次的適用という発想を内包しており（1990年12月20日王令第1643号の前文（B.O.E. núm. 310, 27 diciembre 1990, página 38532）参照）、1977年2月25日政令法（Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas

9 もっとも、スペイン勅許会計士協会は、1962年に『スペイン企業のためのプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ』（Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Plan General de Contabilidad para la Empresa Española）と題する文書を公表していた。

10 Corrección de errores, in: B.O.E. núm 249, 17 octubre 1969, página 16207.

11 このプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダは、税法の影響を強く受けていたが、スペインの法制における会計規制の統一化にとって重要な意義を有していたと指摘されている（Cubillo [1973]）。

fiscales, financieras y de inversión pública (B.O.E. núm. 50, 28 febrero 1977, página 4760)) の41条は、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダに漸次的な形で義務的な性格を与えることを内閣に授権していた。しかも、多くの企業にとっては、貸借対照表の修正 (regularización de balance) に関する税制上の恩典を受けるためには、1973年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの適用が要求されていた (Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre, sobre Medidas Coyunturales de Política Económica (B.O.E. núm. 288, 1 diciembre 1973, página 23255) , 20条 a))。

(2) 1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ

1989年法律第19号の委任に基づいて策定された1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダは1990年12月20日王令第1643号 (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 310, 27 diciembre 1990, página 38531)) によって承認された。1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダは、単体の計算書類との関係ですべての企業に対して、その適用が強制され (1990年王令第1643号2条)、連結計算書類の作成については、1991年12月20日王令第1815号 (Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas (B.O.E. núm. 310, 27 diciembre 1991, página 41638)) が作成基準を定めた。

(3) 2007年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ

2007年11月16日王令第1514号 (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (B.O.E. núm. 278, 20 noviembre 2007, página 47402)) によって承認された2007年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダも、中小企業向けプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ (Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas) を適用しない、すべての企業に対して、適用が強制されている (2007年王令第1514号2条)。

2007年王令第1514号は、2007年7月4日法律第16号 (Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (B.O.E. núm. 160, 5 julio 2007, página 29016)) の最終規定の1条1項が、政府に、王令の形式で、2007年法律第16号に含まれている方向を発展させるために、プラン・ヘネラ

ル・デ・コンタビリダならびにその改正及び補充的規範¹²を承認することを委任していることをうけて制定されたものである。そして、王令1514/2007の前文では、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダは商事法における単体の計算書類に関する規律を構成するものであると位置づけられている。また、2007年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの第1部である会計概念フレームワーク (Marco Conceptual de la Contabilidad) は、商事会計法の解釈指針となり、商法典34条以下の規定を発展させる作業にあたって必要な法的な安全性と安定性 (el necesario amparo y seguridad jurídica) を与えるとも指摘されている。

3 企業会計監査委員会

(1) 会計計画委員会

会計計画中央委員会は、1976年王令第1982号 (Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, de creación del Instituto de Planificación Contable) により、会計計画委員会 (Instituto de planificación contable) に改組されたが、これは、経済産業大臣の直接のコントロールの下にあった。

(2) 企業会計監査委員会の創設

1988年には、会計監査法 (Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (B.O.E. núm. 169, 15 julio 1988, página 21874)) により、会計計画委員会が廃止され、会計監査人に対する規律を目的として設立された企業会計監査委員会 (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) にその任務が委ねられた (附則2条)。すなわち、会計監査人の職務執行を規制し、監督するほか (22条)、計算書類及び連結計算書類の作成に適用される強行的な会計基準を公表することを任務とする企業会計監査委員会は経済産業省 (Ministerio de Economía y Hacienda) の独立行政組織 (organismo autónomo de carácter administrativo) と位置づけられた¹³。企

12 2007年王令第1514号の前文では、これは、短期的には、1991年王令第1815号によって承認された連結計算書類の作成に関する規範の改正を想定していると指摘されている。

13 組織等については、1989年3月17日王令第302号 (Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el estatuto y la estructura organica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (B.O.E. núm. 77, 31 marzo 1989, página 9363)) に詳細な定めが設けられた。

業会計監査委員会の委員長は、経済産業大臣の提案に基づき、内閣が定める王令によって任命され、また罷免されるものとされていたことに加え、経済産業大臣は、企業会計監査委員会の諮問委員会（Comité Consultivo）の委員を11名まで指名するという形で、企業会計監査委員会に強い影響を及ぼすことができた。企業会計監査委員会の諮問委員会には、企業会計監査委員会の委員長のほか、経済産業省からの6名の公務員である委員に加えて¹⁴、会計専門家団体（スペイン企業会計経営協会 [Asociación Española de contabilidad y administración de empresas]、スペイン勅計士協会 [Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España]、経済監査人会 [Registro de Economistas Auditores] 及び金融経済監査人会 [Registro de Titulares Mercantiles Auditores]）が推薦する6名の委員が選任されていた。

また、諮問委員会には、会計委員会（Comisión de Contabilidad）と監査委員会（Comisión de Auditoría）とが設けられており、いずれも、24名の委員からなっていたが、会計委員会は、諮問委員会における比率と同様、経済産業省からの公務員である委員12名と会計専門家団体が推薦する委員12名から成っていた。諮問委員会とは異なり、会計委員会の委員は企業会計についての十分な能力を有することが要求されていた。

しかし、企業会計監査委員会の委員長を別とすれば、諮問委員会の委員も会計委員会の委員も無報酬とされ、委員の出席状況も必ずしも良好ではなかったこともあり、個々のトピックまたは基準書ごとに設けられた、基準及び解釈を起草するためのワーキング・グループ¹⁵が会計原則及び会計基準の開発においては重要な役割を果たしていた。ワーキング・グループは、（フルタイムの）企業会計監査委員会のテクニカル・オフィサーのほか、会計専門家、大学、一定の行政機関からの、通常は6-10名の委員から構成されていた（Cañibano y Cea [1999] pp.323-324）。

（3） 2003年法律第62号による企業会計監査委員会の改革

2001年3月16日に、経済産業省は、国際会計審議会の基準にスペイン法制がどの

14 さらに、企業会計監査委員会の事務総長が諮問委員会に議決権を有しない委員として加わっていた。

15 ワーキング・グループの構成員は、通常、企業会計監査委員会の委員長が選定していたが、諮問委員会に通知しなければならないこととされていた。会計専門家団体はワーキング・グループにも委員を送っていた（Lande [1997] p.168）。もっとも、di Pietra [1997] p.269は、企業会計監査委員会はその規則の有効性の基礎を利用者による広範な合意においていないと指摘していた。

ように対応すべきかの検討のための専門家委員会を設置し、専門家委員会は、2002年6月に白書(*Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma* (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)) (ICAC [2002])を経済産業省に提出した¹⁶。この白書では、EUの規則1606/2002の内容と指令2001/65/ECによって取り入れられた公正価値測定システムをスペイン法制においても許容すること、非上場企業の連結計算書類も国際会計基準/国際財務報告基準によって作成することを要求すること、国際会計基準/国際財務報告基準の要求事項をプラン・ヘネラル・デ・コンタビリダに取り入れること、キャッシュ・フロー計算書及び株主持分変動計算書を基本財務諸表として位置付けることを検討すること、連結の範囲を支配力基準によって決すること、包括利益の概念を採用すること、会計基準設定主体を1つに統合すること、会計についてのエンフォースメントの仕組みを設けること、会計と税との分離を維持することなどが提言された。このような提言の一部を実現するため、2003年12月30日法律第62号(Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. núm. 313, 31 diciembre 2003, página 46970))によって、企業会計に関連する法律の改正がなされたが、そこでは、企業会計監査委員会の組織について大きな変更が加えられた。

2003年法律第62号104条による改正後会計監査法の下では、企業会計監査委員会には委員長、会計監査委員会(Comité de Auditoría de Cuentas)¹⁷及び会計審議会(Consejo de Contabilidad)が設けられ(改正後追加規定第7条)、委員長は、経済産業大臣の提案に基づき、内閣が定める王令によって任命され、また罷免される(改正後追加規定第7条第2項a号)。委員長は企業会計監査委員会が有する権限を代表して行使し、企業会計監査委員会の決議が適法に定められるためには、委員長が企業会計監査委員会の決議を承認することが必要とされている。

会計審議会は、会計基準を定める権限を有する行政機関が複数存在することに鑑みて設けられたものであり、商法典に定められた会計概念フレームワークに照らして、基準の提案、草案及び解釈の有用性及び適切性を評価するものである。会計審議会は、企業会計監査委員会の委員長がその議長を務め、スペイン中央銀行

16 これを紹介した英語文献としては、たとえば、Cañibano and Uceda [2005] pp.22-23参照。

17 会計監査委員会は企業会計監査委員会に対して監査に関して助言を与えるもので、企業会計監査委員会の議長が委員長を務め、13名以内の委員から成るものとされている。

（Banco de España）、証券取引委員会（Comisión Nacional del Mercado de Valores）及び保険年金監督局（Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones）からの、それぞれ1名の委員に加えて、オブザーバーとして、経済産業省及び（書記として）企業会計監査委員会からの公務員がそれぞれ1名参加するものとされている。

そして、基準についてのすべての提案、草案及び解釈について、会計審議会を助けるため、会計諮問委員会（Comité Consultivo de Contabilidad）が設けられている。会計諮問委員会は、行政機関から9名及び会計専門職業人団体から6名の、会計及び財務報告の専門家から成り、企業会計監査委員会の議長は、5名まで委員を選定することができる。

なお、以前と同様に、ワーキング・グループも設置されており（ただし、最近では、15-20名の委員から構成されるのが一般的である）、作成した案は企業会計監査委員会の議長に提出される。

（4）企業会計監査委員会の会計基準設定権限

1）1990年王令第1643号

1990年王令第1643号の最終規定は、「企業会計監査委員会は、その決議によって、評価規範及び計算書類の作成に関する規範について、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ及び業種別プラン・デ・コンタビリダを発展させる強行的に適用される規範を承認することができる」と定めた。

また、1989年立法政令第1564号（Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas（B.O.E. núm. 310, 27 diciembre 1989, página 40012））によって定められた株式会社法の最終規定の第1は、政府に、王令の形で、EC指令に対応するなどのために、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダ及びその改正を行なうことを委任した。

さらに、会計監査法2条2項bは、監査人は、企業会計監査委員会が定めた会計の原則と規範に従って、計算書類が作成され表示されているか否かについて、意見を表明しなければならないと定めている。

このように、企業会計監査委員会の制定した会計規則が強行的な性質を有するものと位置づけられたことについて、Landeは、制定法の国においては、国民を代表する機関によって採択されたもののみが強制力を有するという考え方に基づくもの

であると指摘していた（Lande [1997] p.175）。

2）控訴裁判所1994年1月19日判決

スペイン・リース協会が、企業会計監査委員会の（リース取引により取得した物品の会計処理を定める）1992年1月21日付決議の無効確認を求めて、訴えを提起した（recurso contencioso administrativo nº 959/92-03）。すなわち、憲法97条（内閣は憲法及び法律に従い、執行機能及び規則制定権を有する）及び国家行政法（Ley de Régimen jurídico de la Administración del Estado, texto refundido aprobado por Decreto de 26 de julio de 1957(B.O.E. 31 julio 1957)）¹⁸の14条3項¹⁹及び23条²⁰の下では、企業会計監査委員会の権限として定められた権限を越えて、内閣または大臣はその権限を委譲することができず、企業会計監査委員会は外部的な権限を行使することができないこと、一般的性格を有する規定を設ける場合には委任が許されないこと、憲法105条a号²¹との関連で、行政手続法（Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento administrativo (B.O.E. núm. 171, 18 julio 1958, página 1275)）²²91条が定める聴聞の手続きが踏まれておらず、また、Secretaría General Técnicaの報告書が欠けており、同103条1項が定める一般的規定を設ける場合の手続きに違背したこと、法令上要求されている国務院（Consejo de Estado）²³の意見を得ていないこと、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの導入にあたって前提とされた法的概念とかけ離れており、また、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの他の規定との整合性を欠くなど、法令の階層性の原則に反したことなどを原告は主張した。

18 1992年11月26日 法律 第30号（Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (B.O.E. núm. 285, 27 noviembre 1992, página 40300)）によって廃止。

19 大臣及び部局（Departamento）の長は、「その部局に所管事項について定められた権限を行使すること」の権限を有するという規定。

20 いかなる行政的規定も他の上位のルールを損なうことはできない（第1項）。一般的性格を有する行政的規定は以下の規範の序列による：第1 立法政令・政令法（Decreto）；第2 政府から授権された委員会の命令；第3 省令；第4 それぞれの序列の順序に従って、下位の当局及び機関が定めた規定（第2項）。

21 「市民に影響を及ぼす行政法規の制定手続において、市民に対し、直接的に、または法律で認める組織及び団体を通じて、聴聞を行うこと」を法律事項として定める規定。

22 1997年4月14日 法律 第6号（Ley 6 /1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (B.O.E. núm. 90, 15 abril 1997, página 11755)）によって廃止。

23 「内閣の最高諮問機関」（憲法107条）であるが、フランスのコンセイユ・デタと異なり、行政裁判管轄権をもたない。

これに対して、1994年1月19日に、控訴裁判所（Tribunal Superior de Justicia）は、行政手続法47.1条 a 及び c の定めに基づき、企業会計監査委員会の当該決議は無効である旨の判決を下した。すなわち、まず、当該決議が定める会計規則は1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダを発展させるものというよりは、1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダが定める枠組みを超えた会計ルールを定めるものであるが、企業会計監査委員会の決議によっては1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの規定を発展させることしかできないから、そのような会計規範は決議によって採択することはできないとした。また、1990年王令第1643号の最終規定は、委任の範囲を超えた規定であると評価した²⁴。さらに、かりに、そのような会計規範が1990年プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの発展にあたるとしても、憲法97条に照らして、単なる行政機関である企業会計監査委員会は、その適用が強制される規定を定めることはできないとした。

3) 最高裁判所1997年10月27日判決

これに対して、最高裁判所は、1997年10月27日に、破棄自判して、企業会計監査委員会が強行的規範を定める権限を有することを認めた（RJ\1997\7758）。すなわち、まず、憲法97条は、内閣に直接的または本来的な規則制定権を与えているが、これは、下位の序列に属する大臣、当局及び機関が規則制定権限を有することが認められないという趣旨ではなく、このことは、国家行政法の14条3項から明らかに推論することができるとうえで、そのような独立した権限は、内部的事項に関するもの、すなわち、「その部局の所管事項」に関するものに限定されたとした。そして、内部的事項には、その部局の組織に関するものと特に権限事項とされた関係に関するものが通常は含まれ、このように純粹に内部的なもの以外には、市民の権利義務に、一般的に、影響を与えるような外部的に（*ad extra*）規範を定める権限を当局や機関は有しないという判断を示した。そのうえで、たしかに会計監査委員会の当該決議は純粹に内部的あるいは組織に関するものとはいえないかもしれないが、序文に示されているように、その主要な目的は会社の財産の評価の基準、とりわけ、研究開発費、工業所有権、営業権、ソフトウェア、ファイナンス・リース契約の下でのリース物件の利用権などの無形固定資産の評価基準を示すことにあり、それは、1990年王令第1643号の2条が、プラン・ヘネラル・デ・コンタビリダの

24 もっとも、控訴裁判所は、当該規定自体の無効は宣言しなかった。

適用を供したのと同様、単なる内在的な事項（lo simplemente intrínseco）を会社の会計制度に拡張したものにすぎないとした。また、専門性が認められるとき、または、時期を失すると手遅れになるような場合に対応するためには、法律による規制によって、組織的限界の外側であっても規定を設けることができると判示した。さらに、1988年法律第19号の2条2項b項は、監査人は、監査報告書において、計算書類が会計監査委員会が定めた会計の原則及び規範に従って、作成・表示されているか否かについて意見を表明しなければならないとしており、これは、1990年王令第1643号の最終規定が定める規範の設定権限の付与を裏付けるものであり、ヨーロッパ会社法第4号指令の国内法化にあたって、計算書類における評価は一般に受け入れられた会計原則に従ってなされなければならないとされていたことに対応するものであるとした。国務院は、「会計監査委員会に与えられた権限は、まさに、会計実務において、商法典38条1項において用いられている包括的な概念に含められることが正当化されるほどの一般性の程度をもって受け入れられているものを承認する行為」であると述べていたことをふまえ、最高裁判所は、当該決議を会計監査委員会がなす権限を有するとは、経済産業省に対して提案を行ったり、商事法をヨーロッパ会社法指令に適合させることを、それらは互いに排他的ではないので、妨げるものではないと判示した。そして、1990年王令第1643号は、一定の制限の下では、規範の序列性の原則に反するものではないと結論付けた²⁵。

なお、企業会計監査委員会の規範制定権限は絶対的なものではなく、その限界と法令の序列に服するものであると指摘されているが、当該規定の対象事項の専門性に鑑みると、一定の裁量の幅が認められると指摘されている（Cruz Padial [1998] p.316）。他方、Gota Losada は、1990年王令第1643号の最終規定の第3が定める企業会計監査委員会への授権の合法性は疑いを超えている（más que dudosa）と指摘

25 スペインリース協会に対する聴聞を欠いたという主張に対しては、最高裁判所の判例（1992年5月8日判決 [RJ 1992\10675]、1995年10月11日判決、同16日判決及び同17日判決 [RJ 1995\7262, RJ 1995\7276 y RJ 1995\7283]）に照らして、行政手続法が要求する聴聞は、任意的ではない性格を有し、一般的または共同的な性格の利益を代表する専門家団体・組織に対するものについてのみ要求されており、任意的な団体に対するものは要求されていないとした。Secretaría General Técnicaの報告書及び国務院の意見が欠けていた点については、当該規定は、独立した規範を設定するものではなく、1990年王令第1643号に基づく規範の連続の一部をなすものであり、当該王令の制定にあたって必要な手続きが履践されており、最高裁判所の判例を引用しつつ（1994年4月12日判決 [RJ 1994\3116]）及び1997年3月13日判決 [RJ 1997\2226]）、改めて要求されると解すべきではないとした。

していた (Gota Losada [2003] p.20)。

4) 憲法97条の解釈

憲法97条は、より下位の機関に権限を委任することを、それが当該下位機関の内部的範囲にとどまる限り、禁止していないと解されている。

さらに進んで、憲法裁判所は、たとえば、1992年10月5日判決 (STC 135/1992) (定められた権限の分散は正式に可能であり、かつ、多くの場合に、その規範の内容に照らして必要である。実際、……その活動の範囲で、明示的に権限を与えている憲法97条に含まれる国の政府の権限を厳格な規準をもって、文言どおり、理解することはできず、特定の合議機関である内閣、その構成員及び内閣の助言者であり金融及び信用政策……の直接的な執行者であるスペイン中央銀行のような機関 (institucion) への権限の付与 (advocación) は制限されない)²⁶ 及び1995年12月14日判決 (STC 185/1995) (検討されたルールが憲法97条に違反すると解することはできない。定められた規制権限は原則として政府に帰属するが、それは、法律によって、その権限の行使を制限し、または命じて、大臣に、派生的な性格をもった、この権限を行使することを授権し、具体的な規則の規定を示す権限を与えることを禁止するものではない。そして、公共の料率及び料金に関する1989年4月13日法律第8号 (La Ley 8 /1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos) の26条1項a) が、特定の事項を規制するための特定された法律上の授権の結果として、公共料金の決定と変更という派生する定められた権限を所轄行政庁の権限者である大臣に帰属させることは、まさにこれである) において、対象事項の専門性またはその時機への対応性が認められる場合に、機関は内部的範囲を超えて、外部者を拘束する規定を設けることができるとしてきた。

Bibliography

- Albiñana García-Quintana, C. [1958] Consideraciones generales sobre la reforma (Ley de 26 de diciembre de 1957), *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 29 : 9-30
- Albiñana García-Quintana, C. [1994] La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, *Partida Doble*, núm. 50 : 27-33
- Bernal Lloréns, M. [1998] En torno a la regulación contable en el Código Comercio de 1829, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 97 : 887-912

26 1997年7月16日憲法裁判所判決 (STC133/1997) はこれを引用している。

- Bernal Lloréns, M. [2000] Cambio en la regulación contable: el Código Comercio de 1885 a través de sus proyectos, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 103 : 171-201
- Blake, J., O.Amat, C.Gowthorpe and C. Pilkington [1998] International accounting harmonisation – a comparison of Spain, Sweden and Austria, *European Business Review*, vol. 98, issue 3 : 144-150
- Blanco Campaña, J. [1983] *El derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda
- Blasco Lang, J.J. y E. Corona Romero [1998] Las normas del ICAC en el sistema de fuentes del derecho contable (Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997), *Técnica Contable*, vol. 50, núm. 589 : 1-14
- Bolufer Nieto, R. [1992a] Funciones actuales y perspectivas de desarrollo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, in: Montesinos Julve V. (ed.), *La auditoría en España, homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, Universitat de València: 19-30
- Bolufer Nieto, R. [1992b] Official regulation: The accounting and audit institute and the standard national chart of accounts, in: Gonzalo, J.A. (coordinator), *Accounting in Spain 1992*, Asociación Española de contabilidad y administración de empresas: 75-82
- Cañibano, L. [1992] Professional Standards: AECA accounting principles, in: Gonzalo, J.A. (coordinator), *Accounting in Spain 1992*, Asociación Española de contabilidad y administración de empresas : 85-99
- Cañibano, L. [1986] *Present situation of accounting regulation in Spain*, Documento IADE 86/3, Universidad autonoma de Madrid
- Cañibano, L. [1995] Principios de contabilidad generalmente aceptados en España: La regulación profesional de AECA, *Partida Doble*, núm. 59 : 5-14
- Cañibano, L. [1996] Principios de contabilidad generalmente aceptados en España, *Novedades Legales y Profesionales, Ensayos sobre Contabilidad y Economía, homenaje a Sáez Torrecillas, tomo I, Contabilidad Financiera*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas : 13-28
- Cañibano, L. y J.L. Cea [1999] Spain, in: McLeay, S. (ed.), *Accounting Regulation in Europe*, MacMillan: 300-335
- Cañibano Calvo, L. y J.L. Uceda Arcas [2005] *Accounting and financial reporting in Spain* <http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/jlucieda/sci/canibano_ucedo_2005.pdf> (originally published in: Mora Enguñados, A. y L. Cañibano Calvo (eds.), *Lecturas sobre contabilidad europea*, AECA : 19-56)
- Carretero Pérez, A. [1992] El Plan General de Contabilidad y el Derecho Contable, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm.218 : 267-298
- Cea, J.L. [1989] *Lecturas sobre Principios Contables*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
- Chauveau, B. [1995] The Spanish Plan General de Contabilidad: Agent of development and innovation?, *European Accounting Review*, vol. 4, no.1 : 125-138
- Cruz Padial, I. [1998] Valor normativo de las resoluciones del ICAC: Puntualizaciones sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997, *Cuadernos de Estudios Empresariales*,

vol. 8 : 314-318

- Cubillo, C. [1973] Gestación, estructura y características del Plan General de Contabilidad, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 2 : 4 : 33-57
- Cubillo, C. [1983] Prólogo, in: Tua Pereda, J., *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*, Instituto de planificación contable: 27-38
- Falcón y Tella, R. [1997] El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing, *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, núm. 22: 5-10
- Fernández Pirla, J.M. [1986] *Una aportación a la construcción del derecho contable*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda
- Gabas, F. et al. [1991] *Estudios sobre la implementación de los Principios Contables de AECA*, AECA
- Gabas, F. et al. [1996] *Implantación de los Principios Contables de AECA en el nuevo marco normativo*, AECA
- García de Enterría, E. [2008] *Curso de derecho administrativo*, 14ª edición, tomo I, Civitas
- Garrido Falla, F. [2001] *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Civitas
- Gay de Montella, R. [1936] *Código de comercio español: comentado*, Bosch
- Giner Inchausti, B. [1991] De los principios contables generalmente aceptados a los legalmente establecidos, *Técnica Contable*, núm. 507: 125-138
- Giner Inchausti, B. [1992] Principios contables y auditoría, in: Montesinos Julve V. (ed.), *La auditoría en España, homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, Universitat de València : 173-192
- Giner Inchausti, B. [1993a] Spain, *European Accounting Review*, vol.2 : 353-361
- Giner Inchausti, B. [1993b] The Spanish accounting framework, *European Accounting Review*, vol.2: 379-386
- Giner Inchausti, B. [1995] The history of financial reporting in Spain, in: Walton, P. (ed.), *European Financial Reporting : A history*, Academic Press : 203-219
- Gomez Ciria, A. [1997] La normalización contable en España, in: Corona Romero, E. y J.L. Rodríguez García (eds.), *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 1*, Ed. Recoletos: 9-15
- Gomez Mourelo, C. [1998] Eficacia normativa de las resoluciones del ICAC y contabilización del Impuesto sobre Sociedades, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 4 : 119-129
- Gonzalo, J.A. and J.L.Gallizo [1992] *European Financial Reporting, Spain*, Routledge
- Gota Losada, A. [2003] *La base imponible del impuesto sobre sociedades. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias.*(Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS), Documentos N.º 29/03, Instituto de Estudios Fiscales (fue publicado por *Expansión*, en sus *Manuales del Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*, 1997)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) [2002] *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*
- Jané Bonet, J. [1995] *Análisis jurídico de la auditoría de cuentas. Estudio particular de la figura del*

- auditor*, Ed. Bosch
- Láinez, J.A. [1994] Accounting and reporting in Spain, *Advances in international accounting*, vol.6 : 45-116
- Láinez, J.A., J.I. Jarne and S.Callao [1999] The Spanish accounting system and international accounting harmonization, *European Accounting Review*, vol.8, no.1 : 93-113
- Lande, E. [1997] A comparative study of the normalization process in France and Spain, in: Flower, J. and C.Lefebvre (eds.), *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Acco : 159-196
- Martín Zamora, M.P. y L.A. Malvárez Pascual [1998] El poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, 1998 ABR (núm. 181) : 171-208
- Martínez, F.J. [2001] Spain, in: Alexander, D. and S.Archer (eds.), *European Accounting Guide*, 4th ed., Aspen Law & Business : 1112-1201
- Malvárez Pascual, L.A. [1998] El método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: la posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182 : 29-81
- Navarro Faure, A. [2007] *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, La Ley
- Norverto Laborda, M.C. [1992] Comentarios a la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por lo que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, *Actualidad Financiera*, núm. 35 : 473-487
- Omeñaica García, J. [1999a] Las resoluciones del ICAC : su eficacia mercantil y su trascendencia tributaria, *Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad*, núm. 29 : 78-80
- Omeñaica García, J. [1999b] *Las resoluciones del ICAC sobre contabilidad*, 3ª edición, Ediciones Deusto
- Parejo Alfonso, L. [1991] La potestad normativa de las llamadas administraciones independientes; apuntes para un estudio del fenómeno, in: Pérez Moreno, A. (ed.), *La administración Instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Tomo I, Ed. Civitas: 635-652
- Pedreira Pérez, R. [2000] Cincuenta años al servicio de la contabilidad. Evolución de esta ciencia, in: *Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez*, Universidad de Oviedo : 13-35
- Peregrina Barranquero, J. [1992] El Instituto de Censores Jurados de Cuentas y el futuro de la Auditoría en el context actual, in: Montesinos Julve V. (ed.), *La auditoría en España, homenaje a D. Manuel Vela Pastor*, Universitat de València : 31-36
- Picazo González, P. [1998] Las normas constables del ICAC según el Tribunal Supremo, *Partida Doble*, núm. 80 : 40-41
- di Pietra, R. [1997] Accounting regulation models in Italy, France and Spain, in: Flower, J. and C.Lefebvre (eds.), *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Acco : 265-286
- Poch y Torres, R. [1994] *Manual de derecho contable*, Escuela de Administracion de Empresas de Barcelona
- PricewaterhouseCoopers [2001] Accounting Principles and Requirements, in: Kettaneh, N. (ed.), *Doing Business with Spain*, 2nd ed., GMB Publishing
- Santamaría Pastor, J.A. [1993] *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 3ª edición, Ed. Centro de

Estudios Ramón Areces

- Sanz Gadea, E. [1998] El resultado contable en el marco del derecho contable, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 189 : 137-211
- Sociás Salvá, A. [1991] *La normalización contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
- Tua Pereda, J. [1983] *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*, Instituto de planificación contable
- Tua Pereda, J. [1988] La evolución del derecho contable en España. La aportación de Técnica Contable, *Técnica Contable*, volumen extraordinario cuarenta aniversario : 24-47
- Tua Pereda, J. [1998] Como decíamos ayer: algunas reflexiones adicionales en torno al Derecho Contable. Diez años después, *Técnica Contable*, volumen extraordinario cincuenta aniversario: 199-236
- Tua Pereda, J. [1990] El Plan Genaral de Contabilidad y el derecho contable, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 19, núm 65 : 823-837
- Tua Pereda, J. [1992] The legal framework of accounting, in: Gonzalo, J.A. (coordinator), *Accounting in Spain 1992*, Asociación Española de contabilidad y administración de empresas : 59-73
- Vicent Chuliá, F. [1987] *Las cuentas anuales. La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, Ed. Civitas
- Vicent Chuliá, F. [1996] En torno al concepto y fuentes del Derecho contable, in: *Estudios en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, Tome I, Ed. Civitas : 605-649
- Vicent Chuliá, F. [1997] Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, *Revista General de Derecho*, núm 628-629 : 453-507
- Vicent Chuliá, F. [1998] Reconocimiento al ICAC de la potestad reglamentaria en materia contable, *Revista General de Derecho*, núm 640-641 : 725-728
- Vioque, R.G. [2001] De la teoría a la realidad de la responsabilidad del Estado legislador, *Revista de Administración Pública*, núm. 155 : 285-329

本稿は、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21年度) (課題番号19330019) による研究成果の一部である。

なお、調査研究にあたっては、Jóse Antonio Gonzalo Angulo 教授 (Presidente, ICAC)、Leandro Cañibano Calvo 教授 (Presidente, AECA)、Ana Maria Martínez-Pina García 氏 (Subdirección general de normalización y técnica contable, ICAC)、José Luiz Lizdano Álvarez 氏 (Director gerente, AECA) 及び Juan Izaga García 氏 (AECA) に、ご教示を賜り、また、研究遂行上の便宜を図っていただいた。

(ビジネス科学研究科教授)