

## 商事法における会計基準の受容(11) —イタリア(2)

弥永 真生

### 1 イタリアにおける会計基準の位置づけ

イタリアの会計基準は証券取引委員会が発した勧告による支持を受けてきた。しかし、これは、監査会社に対する勧告にとどまり、会計基準は外部に対する法的な価値を有するものではなく、限定された価値を有するにすぎないと考えられている。

ところで、適正な (*corretti*) 会計原則とは、必ずしも、作成者の多数派によって適用され、あるカテゴリーの組織によって支持されている必要はなく、むしろ、命令的な規定に含まれている会計に関する法的原則をよりよくみたすものをいうと考えられてきた (Caratozzolo [1984] p. 912, Troina [1989] p. 150. ただし、Marasco [1982] p. 389は反対)。しかも、法源の種類法定の原則 (*principio di tipicità*) に基づくと、「一般に受け入れられた」会計原則と「適正な」会計原則との間の選択は中立的ではありえない。*Caratozzolo* は、この違いは、会計原則の法律上の価値に関して一部異なる結論を導くことになるかと論じている。すなわち、会計の適正性を要求する規定を遵守しないことから生ずる効果と会計に関する規定により「法化 (*giuridicizzati*)」されているとは考えられない原則を遵守しない効果とは異なり、かつ、適正な会計原則は専門的規範 (*norme tecniche*)<sup>1</sup>ではなく、それ自体は法律上の価値を有しないと考えられる「専門的ルール (*regole tecniche*)」にすぎないとする (*Caratozzolo* [1984] pp. 912-913)。

*Fortunato* は、ルールの法化が立法者によって直接になされるのではない不確定法概念が企業会計法の領域では用いられていると指摘するが (*Fortunato* [2007] p. 279)、これは、法文に定められた明示的な委任 (*espresso rinvio*) に基礎を置く専

1 法源という概念の相対的な性質を認め、標準化の領域に含まれる行為または事柄の選択における完全な裁量性 (*Crisafulli* [1968] pp. 930ff., *Modugno* [1978] pp. 354ff.) を前提とする実証主義的理論を背景として、イタリアにおいては、「専門的規範」の規範性についての議論がなされている (*See e.g. Salmoni* [2001])。

門的ルールの特徴である。*Caratozzolo* は、この点につき、計算書類の適正な作成のためのイタリアのルールは会計原則ではなく市民法典が定める規範によって作り上げられていると述べ、会計原則は市民法典の規定と同じ領域を扱うが、それに劣後し、統合または解釈の機能を果たすという（*Caratozzolo* [1998] p. 63）。そして、市民法典2219条や1975年大統領令 4 条及び改正後の規定を背景とすれば、会計原則は、法的な効果を持ち、その結果、通常は、強制力を有する会計の専門的及び実務規範にあたるとする（*Caratozzolo* [1995] pp. 636-650, *Caratozzolo* [1998] pp. 65-67）<sup>2</sup>。

一般に受け入れられた会計原則の法的意義をめぐっては、直接的法源（*fonti dirette*）と対比される間接的法源（*fonti indirette*）の 1 つであるという捉え方も示されてきた。会計との関連では、裁判例、証券取引委員会の通牒・決定等、及び、とりわけ、税との関連での行政庁の通牒や決定と並んで、イタリアの会計原則及び国際的な会計原則が間接的法源にあたるというのである（*Bocchini* [1995] p. 6, *Balzarini* [2002] p. 10, *Racugono* [2002] pp. 5-6）。イタリアの会計原則は、市民法典においては、明示的には言及されていないが、2219条にいう「正規の会計の規範」や「真実かつ適正な表示」を要求する2423条 2 項の前提となっていると解されてきた。もっとも、規範性が明確に承認されていないため、会計原則は、その時々、慣行（*consuetudini*）や慣習法、法文の単なる解釈、不確定概念を含む法令上の規範によって参照される専門的ルールなどと性格づけられてきた。

1975年大統領令 4 条を背景として、証券取引委員会が発出した1983年 3 月24日通知第83/03583号は、監査会社の監査報告の様式を定めるものであったが、そこでは、監査人は、法令の規定への準拠性に言及することなく、計算書類が会計原則に準拠しているかどうかについての意見を記載すべきこととされていた。この要求事項を形式的に適用すると、市民法典の規定には完全に従って計算書類が作成されていても、会計原則からの逸脱を発見した場合には、監査人は監査意見を限定しなければならないことになると指摘されていた（*Bussoletti* [1993] p. 87）<sup>3</sup>。また、*Caratozzolo* は、離脱規定である市民法典2423条 4 項においては、ある会計方針が

2 市民法典2219条が有する意義について、*Bocchini* [1979] pp. 122ff., *Tomasin* [1982] pp. 175ff. なども参照。

3 *Bussoletti* は、証券取引委員会は、法に優先して、会計原則への準拠性を検証することを監査人に対して推奨したと評価した（*Bussoletti* [1993] p. 87）。ただし、*Libonati* [1979] p. 643は反対の立場をとっていた。

真実かつ公正な概観（*quadro fedele*）を示すために適切か否かを判断する規準は通常適用される法規定ではなく、会計原則であり、そこでは、会計基準について、通常適用される法規定に対する一種の優越性（*preminenza*）が認められていると解釈している（Caratozzolo [1995] p. 52）。そして、学説においては、会計原則は、法令の規定との関係で統合する効果を有する、法通則法 8 条にいう慣習法の性質を有するという見解が有力である（Clarizia [1978] pp. 82ff., Tomasin [1982b] p. 8）。そして、会計原則が慣習法に属するという解釈は、さらに、会計原則には「裁判所は法を知る（*curia iura novit*）」の原則が適用される可能性があり、かつ、裁判において、会計原則への違反が法律に対する違反であると演繹的に考えられる可能性（*deducibilità*）があるという解釈にもつながる（Bussoletti [1985] pp. 99ff., Bussoletti [1993] p. 87. *See also* Bocchini [1995] p. 10）。

もっとも、法通則法 8 条は、慣習法が法源として認められるのは、法律によって明示的に参照され、そのようなものであると性質決定されている場合であるとしている。また、適正性や会計の秩序という価値判断が内在していることは慣習という概念とは結びつきにくく、ある行為が統一的かつ安定的に反復されていることが慣習の特性であるという問題が会計原則との関連では存在する（Bocchini [1995] p. 12）。しかも、計算書類について法律上の規制が存在するという事実に照らすと、その範囲では、会計原則は「法律を補充する慣習法（*usi praeter legem*）」であるとはいえないという見解も示されている。

1975 年大統領令 4 条に含まれていた適正な会計原則を参照する規定が、1991 年立法命令第 127 号によって削除されたことによって、会計原則が法通則法 8 条にいう慣習法としての規範性を有することの論拠が失われたようにみえるが、そもそも、1991 年立法命令第 127 号に対する大臣の趣意書<sup>4</sup>においては、適正な概観を与える義務との関連で、「会計原則への黙示の委任（*implicito rinvio*）」が機能している。…そして、会計書類の作成と内容を規律する法令の規定を解釈し・統合する専門的規準としての役割が明確化された」と指摘されていたし、証券取引委員会は、1994 年 3 月 1 日通知第 94001751 号において、計算書類及び連結計算書類についての新しい規律（ヨーロッパ会社法第 4 号指令及び第 7 号指令を国内法化した市民法典の規定）では、企業の財産状態及び経営成績の真実かつ適正な概観を与えることを要求する法令上の規定を解釈し、統合する専門的ルール（会計原則）のサブシステムが

4 Relazione ministeriale al D. Lgs 127/91 (*reproduced in*: Caratozzolo [1995] pp. 833-861).

自然の理として前提とされていると指摘して、1982年4月8日決議第1079号で採用した方針を維持し、効力を有する法令上の規定と両立可能である限り、公認公共会計士全国評議会及び会計士全国評議会によって開発された会計原則書は「参照すべきもの（punto di riferimento）」であるとした。さらに、國務院の判決<sup>5</sup>は、1975年大統領令4条に含まれていた適正な会計原則を参照する規定が、1991年立法法令第127号によって削除されたことは、規律の実質を変更するものではないと判示した。

同様に、学説においては、市民法典の規律は会計のルールを参照していると解するのが確立した考え方であり（Bocchini [1975] p. 124, Colombo [1982] pp. 198ff., Fortunato [1985] pp. 177ff.）、会計原則は専門的かつ法外（extra-giuridiche）の規範（norme）、より正確にはルール（regole）であると考えられている。すなわち、会計原則それ自体は、慣習法の観点からは法的規範性を有しないと解しても、学説においては、会計原則は法的な価値を有すると解されてきた。

たとえば、市民法典2219条は、会計記録の作成方法について定めるものであるが、「正規の会計の規範」を参照し、会計記録と計算書類の作成を規律する「実体的な（sostanziali）」原則の総体を指示していると理解されてきた。たしかに、市民法典2219条は、直接的には会計記録についての規定であり、計算書類についての規定ではないし、市民法典2217条が「計算書類における評価について、企業者は、適用できる限り、株式会社の計算書類について定められた規準に従わなければならない」と定めていることからすれば、計算書類は、市民法典2219条の適用範囲外であるとみるのが自然である（Colombo [1982] p. 203, Colombo [1987] p. 145）。しかし、通説は、計算書類は会計帳簿に基づいて作成されること、及び、計算書類のための個別的な評価規定は通則の適用を排除するものではないことを根拠として、市民法典2219条は通則としての価値を有すると解している（Bocchini [1975] pp. 9-10, Nigro [1978] pp. 231ff., Tomasin [1982a] pp. 1ff., Caratozzolo [1984] p. 862, Fortunato [1985] p. 196）。

他方、市民法典2423条は計算書類との関係で「真実かつ適正な表示」を要求しているが、適正な会計という概念は会計の規則（ordine contabile）とは異なり、適正な会計に純粹に形式的な価値（valenza meramente formale）<sup>6</sup>を認めることは難しい

5 Consiglio di Stato, Sezione VI, n.572, 28 aprile 1998, *Guirispresidenza italiana*, 1998, 2178.

6 たとえば、Fortunato は、適正性は純粹に主観的な価値ではありえず、信義誠実（buona fede）という概念と同様、計算書類の「表示」に関する客観的要求であり、作成者の行為に対する要求ではないとする（Fortunato [1993] p. 205）。

と指摘されている。そして、学説においては、専門的意味における会計の適正性と法的意味における適正性とを区別して論じられることが少なくなく、会計原則に従って計算書類が作成されるという専門的意味における適正性は法的意味における適正性<sup>7</sup>につき反証可能な推定をもたらすという指摘がある (Sfameni [2001] p. 22)。

もっとも、いずれの条文との関連でも、市民法典の規定を、会計原則に実体的な委任 (rinvio)<sup>8</sup>を行っているとして解釈すべきか (Caratozzolo [1984] p. 911, Balzarini [1995] pp. 19-20)、それとも不確定法概念という「柔軟な (elastiche)」規範と解すべきか (Bocchini [1975] pp. 11ff., Tomasin [1982] pp. 1ff.) が問題となる。もし、これらの規定が専門的意味において実体的委任を行っているとするれば、会計原則が真の法的規範性を有することを認めなければならず、動態的委任 (rinvio mobile) の問題<sup>9</sup>が生じてくることになる<sup>10</sup>。他方、これらの規定は不確定法概念を取り込んだものであると解すると、会計原則は、計算書類に関する法的規範を統合するものまたは解釈するものと性質決定され、それ自体としては法的規範と解されず、それらは会計と計算書類に関する規範と両立する限りにおいて意義を有すると考えられることになる。そして、このような見解によると、会計専門家の団体、とりわけ、権威ある会計専門家の団体によって会計原則が承認され、公表されても、それに従うだけでは正規性は必ずしも保証されないことになり、計算書類の作成者、そして、裁判官は、その会計原則が強行法的な規範に適合しているか否かを確かめる義務を負うことになる。

後者が現在の通説であり (cf. Scognamiglio [2007])、まず、当該事案を規律するルールを法規範が定めていない場合には、会計原則が統合的機能を果たすと解さ

7 法的意味における正規性は会計原則が法的原則に対応している場合に認められる (Rordorf [1987] p. 257)。

8 本来、法律学の議論においては、参照 (richiamo) と委任 (rinvio) とは区別されているが (e.g. Mosconi e Campiglio [2007] p. 208)、会計原則の法的位置づけをめぐる学説においては、参照 (richiamo) と委任 (rinvio) とは、必ずしも厳格には使い分けられていないようである。たとえば、Giornetti は、法令上の規範が、正規の会計の原則、忠実、真実かつ公正な表示またはイタリアのもしくは国際的な「会計原則」を参照している (richiamare) という委任 (rinvio) によって、会計原則は、「最善実務 (regole dell'arte)」として、丸ごと、会社についての他の規律に受け入れられていると指摘している (Giornetti [2005] p. 19)。

9 動態的委任の憲法上の問題の詳細については、たとえば、Barile [1987] 参照。

10 このような捉え方の背景には、1942年民法典の下では、会計に関する規定がわずかしき設けられず、民法典中の会計に関する規定は専門的規範に、実質的に白紙委任するものであるという解釈が学説及び裁判例においてとられていたことがあると推測される (Ferri [1963] pp. 131-132)。

れている。さらに進んで、裁判所は、医学に関するものではあるが、ある専門的ルールの内容が、法令上の規範によって参照されているものである場合には、当該専門的ルールに対する違反から判決理由を導くことができるという立場を明示的に採用している<sup>11</sup>。

また、会計原則は、法令上の規範が不確定基準を用いている場合、すなわち、その時々に応じて適切な専門的ルールにその意味づけについての黙示的委任（*rinvio implicito*）を含んでいる場合には、解釈的機能を果たすと解釈されている（*For details, see e.g. Verna [2000] p. 147*）<sup>12</sup>。そして、多数説は、会社の状況について「適正な」概観を与える義務を明示的かつ一般的に定める市民法典2423条、とりわけ、真実かつ適正な概観を与えるために法令の規定が不十分である場合には補足情報の提供を求める2423条3項、法令の規定が企業の利益、財産及び金融の状況の真実かつ適正な概観と両立しない場合には離脱を求めている2423条4項は、計算書類についての他の規定に優先する効力を有していると解している（Sfameni [2001] pp. 14ff.）<sup>13</sup>。

11 Cass. 15 dicembre 1972, n.3616, *Foro italiano*, 1973, I, 1474.

12 ただし、Bocchini は、会計原則に対して白紙委任しているとみられる計算書類作成についての通則は、公正（*equità*）または信義誠実（*buona fede*）というような概念と異なり、真の不確定概念を含む規定ではなく、あらかじめ定められた、さもなくば特定可能であり（*individuabili*）、かつ、すべての場合に、すでに詳細で数多い法令上の規範と適合している場合に限り用いることができる専門的ルールを参照する（*riferimento*）規定であると指摘している（Bocchini [1995] p. 14）。

13 なお、前稿の注で紹介したように、金融仲介統合法（1998年2月24日立法命令第58号〔*Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria*〕）の117条2項は、法務大臣は、大蔵・予算担当及び経済計画大臣（現在は、経済・金融大臣）と共に、他のヨーロッパ連合加盟国またはそれ以外の国の規制市場に上場されている金融商品のイタリアの発行者が連結計算書類の作成に用いることができる、ヨーロッパ共同体の会計指令に定められた会計基準と両立可能な国際的に受け入れられた会計原則を、現行の規則からの離脱として、ヨーロッパ連合加盟国以外の国の市場で受け入れられていることを条件として、規則で定めるものとした（詳細については、たとえば、Giordano [1998], Rota [1998], Piscitello [2002] 参照）。また、2001年10月3日法律第366号（*Legge delega per la riforma del diritto societario italiano*）の6条1項d号は、会社がその国際的傾向及び金融上の性質に照らして、連結計算書類について国際的に受け入れられた会計原則を適用することができるための要件を定めるとした。このことは、連結計算書類に限定し、一定の条件の下ではあるが、国際的な会計原則の法化への動きを意味するものと評価することができる。ただし、2001年法律第366号に基づいて、2003年1月17日立法命令第6号（*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366*）によって民法典が改正されたが（*For details, see e.g. Abriani e Onesti [2004]*）、国際的な会計原則の適用については定められなかった。これは、EUの規則によって、少なくとも、上場会社の連結計算書類については国際会計基準の採用が要求されることが判明していたためである。

## 2 イタリア会計機構の創設

すでに前稿<sup>14</sup>で指摘したように、会計専門職業人団体によって策定されてきた会計原則書は、証券取引委員会によって（詳細については、たとえば、Marasco [1982] pp. 383ff. 参照）、商工業企業である上場会社にとっては計算書類の作成にあたって、監査会社にとっては計算書類の監査証明にあたって、それぞれ、参照すべきもの（punto di riferimento）と位置付けられてきたが<sup>15</sup>、銀行や保険会社の計算書類に適用される会計原則はイタリア銀行及び私保険監督管理機構（ISVAP）の命令で定められており（ただし、後者はイタリアの会計原則（*principi contabili italiani*）に言及している）、証券取引委員会も、必要であると認める場合には、イタリア及び国際的な会計原則についてその明確化や解釈を行うことができる。したがって、会計基準作成合同委員会は、権威を有し、広範な利害関係者の参加を得た真の基準設定主体であるとは考えられていなかった。実際、いくつかの団体・組織は会計原則を公表し、なかでも、イタリア株式会社協会は、会計原則を取りまとめたもの<sup>16</sup>を公表したことがある。

また、ヨーロッパ連合による国際会計基準の受容の動きを背景として、国際会計基準審議会（IASB）やヨーロッパ財務報告助言グループ（EFRAG）の活動に貢献するためイタリアを国際的に代表する会計基準設定主体の必要性や国際会計基準の適用指針の作成の要請が高まり、2001年11月にイタリア会計機構（*Organismo italiano di contabilità, OIC*）が創設された<sup>17</sup>。

すなわち、イタリア国内会計制度と前提条件が異なる会計制度へのコンバージェンスを主導する、会計専門家のみならず、財務報告の影響をうけるすべての潜在的な利害関係者を代表する、会計基準の設定過程において、より積極的な役割を演じ、世界に存在する国内会計基準設定主体の中での権威を高めるという目的で、2000年に、イタリア株式会社協会が「会計原則に関するイタリア株式会社協会

14 「商事法における会計基準の受容（10）—イタリア（1）」筑波ロー・ジャーナル 8号73-86頁（2010年）。

15 証券取引委員会は、1982年4月8日決議第1079号で、会計原則は、学説、裁判例及び企業を代表する団体と会計専門職業人を代表する団体の協働によって、一般に受け入れられるために絶えず進化し、アップデートされるように形成される原則であると指摘していた。

16 *Compendio di principi contabili per la redazione dei bilanci di esercizio* (ASSONIME [1982])。

17 創設の経緯の詳細については、たとえば、Venuti [2001] 参照。

フォーラム（Forum Assonime sui Principi Contabili）」を立ち上げた。このフォーラムは、3つの段階で、会計基準設定主体を創設しようとするもので、第1段階は、大規模企業間で会計原則について合意を形成するというもので、第2段階では、財務報告によって影響をうけるすべての利害関係者の参加が必要であるという観点から、法務省、財務省、通産省、イタリア銀行、証券取引委員会、私保険及び集団投資監督者協会（Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo）、会計事務所、会計関係組織及び研究者などをフォーラムに含めて、議論を行い、それらの者に意見を述べる十分な機会を与え<sup>18</sup>、第3段階が（イタリア）国内会計基準設定主体の創設とされていた（Forum Assonime sui Principi Contabili [2000a]）。

このフォーラムの初回の会合（2000年12月5日）では、将来の（イタリア）国内会計基準設定主体は、①ヨーロッパ財務報告助言グループ及び国際会計基準審議会と組織的に作業を行い、かつ、関連する国内の会計問題についての高品質の研究を促進する、②国内規制当局がEU指令と首尾一貫した法令を制定することを支援する、及び、③非上場会社、非営利組織及び政府組織部門が採用する国内の会計基準を設定するという役割を果たすべきであるとされたが（Forum Assonime sui Principi Contabili [2000b]）、さまざまな議論を経て、イタリア会計機構の原始定款では、イタリア会計機構の目的として、国際財務報告基準の適用を強制されない企業が適用する会計原則を開発すること、非営利組織及び政府組織部門が用いるイタリア会計基準を公表すること、国際財務報告解釈指針委員会の解釈指針を最大限考慮しつつ、イタリアにおける国際財務報告基準採用のための指針を提供すること<sup>19</sup>、イタリア会計基準を解釈し、その会計基準では取り扱われていない問題を、一般的に解決すること、EU指令及びEUの規則にイタリアの法令を一致させるために、イタリアの立法者が会計に関する法令を制定することを支援すること<sup>20</sup>、提案された基準や解釈に係る討議資料や公開草案にコメントを提出すること、イタリア国内の法令、EU指令及び国際財務報告基準の間に生ずる矛盾の指摘、国際的な基準設定

18 実際、国内会計基準設定主体の創設に関する問題に具体的に切り扱うために設けられた運営委員会は、議長のほか、財務諸表作成者8名、会計専門家（会計士）3名、財務諸表利用者（証券取引所を含む）3名、規制当局3名（さらに、法務省及び財務省からのオブザーバー2名）から成っていた（Forum Assonime sui Principi Contabili [2001a]）。

19 2001年7月4日開催の会合において、国際財務報告基準の適用のための指針の提供を国内会計基準設定主体の任務に含めるべきであるとされた（Forum Assonime sui Principi Contabili [2001b]）。そして、イタリア会計機構は、2005年に、指針として、『国際会計基準（IFRS）のアドプシンのためのガイドブック』（OIC [2005a]）を作成・公表した。

主体により討議されるべき会計問題の識別を通じて<sup>21</sup>、国際的な会計基準設定活動に貢献すること、及び、文書、研究、会合、会議及びワーキンググループなどの手段によるイタリアにおける会計文化の促進が掲げられた（3条）。

イタリア会計機構には、17人<sup>22</sup>から成る理事会（Consiglio di sorveglianza）、9人から成る執行委員会（Consiglio di gestione）及び9人から成る専門委員会（Comitato tecnico-scientifico）が設けられている（定款8条）。これは、イタリア会計機構のガバナンス構造と基準設定のメカニズムが、財務報告により影響をうけるすべての潜在的利害関係者がイタリア会計機構において代表されていること、専門的知見を有し、独立性を有する者が委員として指名されること、決定プロセスが透明であり、利害関係者にその見解と根拠を述べる十分な機会が提供されることが保証されてはじめて、イタリア会計機構はイタリア国内で正統性が認められ、かつ、イタリアを代表するものとしてヨーロッパ財務報告助言グループや国際会計基準審議会と共同でプロジェクトを推進できるという考え方を反映したものとなっている（Forum Assonime sui Principi Contabili [2001c]）。

まず、理事は、高潔で、信頼性を有し、有能であり、独立性があると認められる者の中から選任されるが（定款11条）、理事会の構成は、議長のほか、6名が会計専門家（イタリア会計監査人協会、公認公共会計士・会計専門士全国評議会 [Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili]）、5名が財務諸表作成者（銀行協会、経営・財務取締役協会、証券業協会、リース事業協会、イタリア株式会社協会、農業総同盟、中小産業同盟、小売業協会、産業協会）、2名が財務諸表利用者（財務アナリスト協会、資産管理協会、会社財務情報サービス株式会社 [Centrale dei Bilanci S.p.A.]<sup>23</sup>）、1名がイタリア証券取引所、1名が財務省、1名が会議所連合（Unioncamere）によって指名されることとされている

20 イタリア会計機構は、『国際会計基準（IFRS）のアドプションのためのガイドブック』（OIC [2005a]）において、企業間比較可能性を実現し、市場の効率性を確保するという観点から、上場会社の単体の計算書類についても国際財務報告基準のアドプションを強制することが適当であると指摘し、立法者は、2005年2月28日立法命令第38号（Decreto Legislativo 28 febbraio 2005, n.38: Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n.1606/2002 in materia di principi contabili internazionali）で、上場会社は、（EU版）IFRSに従って単体の計算書類も作成しなければならないと定めた（4条）。

21 See Forum Assonime sui Principi Contabili [2001a].

22 当初は15人であった。

23 ただし、会社財務情報サービス株式会社は、2009年9月に Cerved 有限会社に吸収合併された。See < [http://www.centraledeibilanci.it/refsecto/italia\\_presentazione\\_inglese.pdf](http://www.centraledeibilanci.it/refsecto/italia_presentazione_inglese.pdf) >

（定款11条）。このような構成は、理事会がその意見を聴取されるべき組織として位置づけられていることから<sup>24</sup>、財務諸表によって影響をうけるすべての潜在的利害関係者を代表するという観点から定められているものであるが、理事会の構成員は、指名した団体を代表することなく、その団体のために行動しない旨が定款に定められている（11条）。

執行委員会は、その会長の任命、専門委員会の委員長と構成員の任命、事務局長（Segretario Generale）の任命、イタリア会計機構の目標と計画の理事会への提出、専門委員会の作業計画の承認、イタリアの会計原則及びその解釈ならびに会計法令に関する意見の承認、国際的会計基準設定主体との共同作業に向けた専門委員会が策定した方針の承認、ヨーロッパ財務報告助言グループ、国際会計基準審議会その他の国際機関への代表候補者の提案、イタリア会計機構の予算と計算書類の承認、専門委員会の構成員の確保などを、その任務するが、その構成については、2名が会計専門家（会計士）でなければならないという制約のみが存在する（定款12条）。財務報告によって影響をうけるすべての潜在的利害関係者に意見表明の機会を与えるという観点から、執行委員会の重要な決定は、少なくとも6名以上の賛成によってなされなければならないものとされると同時に、オブザーバーであるイタリア銀行、証券取引委員会、私保険及び集団投資監督者協会、法務省及び財務省による事前の検討の後でなければ、決定することができないとされている（定款12条）。

他方、専門委員会の委員は、もっぱら専門的な職務を行なう専門家として任命される（定款14条）。

決定プロセスの透明性を確保し、決定プロセスへの潜在的利害関係者の参加を保障するために、専門委員会が適切であると考えた規則を適用することが認められているほか（定款14条）、専門委員会は特別ワーキンググループを設置することができる（定款14条）。専門委員会における決定についても、オブザーバーであるイタリア銀行、証券取引委員会、私保険及び集団投資監督者協会、法務省及び財務省の関与が定められている（定款14条）。

イタリア会計機構の運営財源については、創設当初は、創設時の基金の運用果実でまかなうことが想定されており（Forum Assonime sui Principi Contabili [2000b]）、現実には、財務諸表の作成者（23%）、監督規制当局（23%）、会計専門

---

24 理事会は、執行委員会の構成員を指名し、イタリア会計機構の戦略計画、予算及び計算書類を承認する（定款11条）。

家（会計士）団体（5%）、証券取引所（4%）及び政府（45%）が基金を拠出した（Forum Assonime sù Principi Contabili [2001d]）。しかし、想定したほどに基金の拠出がなかったため、イタリア会計機構の関連諸団体は、3年間にわたって拠出金を提供することを決定し、2005年11月段階では、財務諸表作成者が63.35%<sup>25</sup>、会計専門家（会計士）団体が24.99%<sup>26</sup>、証券取引所が10%、財務諸表利用者が1.66%の割合で拠出していた（OIC [2005b]）。なお、定款4条は、イタリア会計機構の運営資金は、基金の運用果実、明示的に用途が制限されていない寄付または遺贈、法律の規定に基づく拠出金、個人、公企業、私企業、イタリア・外国または超国家的機関からの明示的に基金に属するものとされた拠出金、創設者及び会員からの拠出金などから成ると定めており、現在は法令に基づき、計算書類作成会社からの拠出金が主要な資金源となっている。

このように、財務諸表作成者からの拠出に依拠するということは、イタリア会計機構の正統性を確保する上で、財務諸表作成者からの独立性を確保する必要性を高め、独立性を担保することができるガバナンス構造とメカニズムの必要性が高まることになる（Provasoli, Mazzora and Pozza [2007] p.122）。

### 3 イタリア会計機構のイタリア会計基準の法的位置づけ

イタリア会計機構は民間団体と位置づけられており、運営資金の拠出についての規定を除くと、市民法典や資本市場法制においては認知されていない。すなわち、法令上、明示的に、法的拘束力を有する会計基準の設定権限は認められておらず、会計基準作成合同委員会が公表していた会計原則と同様の法的位置づけが与えられると理解されている。イタリア会計機構の創設にあたっては、イタリア会計機構はその能力と独立性によって正統性が認められると指摘されていた（Forum Assonime sù Principi Contabili [2001e]）。そして、Provasoliらは、イタリア会計機構は、制度上の高い正統性を獲得してきていると評価している（Provasoli, Mazzora and Pozza [2007] p.127）

25 うち、銀行協会（Abi）及び産業協会（Confindustria）が、それぞれ、15.07%ずつ拠出していた。

26 イタリア会計監査人協会、公認公共会計士全国評議会、会計士全国評議会の3団体が8.33%ずつ拠出していた。

- Abriani, N. e T. Onesti (red.) [2004] *La riforma delle società di capitali. Aziendalisti e giuristi a confronto. Atti del Convegno (Foggia, 12-13 giugno 2003)*, Giuffrè
- Angelici, C. [1993] Principi di redazione del bilancio. Premessa, in: Bussoletti, M. (a cura di), *La nuova disciplina dei bilanci di società*, Giappichelli: 23-31
- Balzarini, P. [1995] La natura giuridica dei principi contabili in alcuni Paesi europei: Italia, Francia, Regno Unito, Germania, in: Provasoli, A. e A. Viganò (a cura di), *Processi di formazione dei principi contabili in alcuni Paesi europei*, Edizioni scientifiche italiane: 7-36
- Balzarini, P. [2002] Introduzione, in: Balzarini, P., O. Cagnasso, M. Irrera e L. Quattrocchio (a cura di), *Le società di capitali. Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato*, Giappichelli: 3-35
- Barile, G. [1987] *Costituzione e rinvio mobile a diritto straniero, diritto canonico, diritto comunitario e diritto internazionale*, CEDAM
- Bocchini, E. [1979] *Il Bilancio delle imprese*, Liguori
- Bocchini, E. [1995] *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, 2ª ed., UTET
- Bussoletti, M. [1985] *Le società di revisione*, Giuffrè
- Bussoletti, M. [1993] Principi e criteri di valutazione nel bilancio, in: Bussoletti, M. (a cura di), *La nuova disciplina dei bilanci di società*, Giappichelli: 83-112
- Caratozzolo, M. [1984] Principi contabili e bilanci straordinari, *Impresa*: 862ff.
- Caratozzolo, M. [1995] *Il bilancio d'esercizio negli aspetti contabili e civilistici*, Buffetti
- Caratozzolo, M. [1998] Gli standards internazionali e la professione contabile italiana, in: *Quaderni di Finanza*, n.31 (*La globalizzazione dei mercati e l'armonizzazione delle regole contabili*, Atti del convegno Palazzo Mezzanotte-Milano, 19 febbraio 1997): 63-72
- Clarizia, R. [1978] *L'attività di revisione e certificazione: aspetti giuridici*, Longanesi
- Colombo, G. E. [1982] Reddito di esercizio, principi contabili e norme giuridiche, in: AA.vv., *La determinazione del reddito nelle imprese del nostro tempo alla luce del pensiero di Gino Zappa, atti della giornata di studio nel centenario della nascita di Gino Zappa*: Ca' Foscari, 4 aprile 1981, CEDAM
- Colombo, G.E. [1987] *Il bilancio di esercizio. Strutture e valutazioni*, UTET
- Crisafulli, V. [1968] Fonti del diritto (diritto costituzionale), in: *Enciclopedia di diritto*, vol. XVII, Giuffrè: 925-966
- Ferri, G. [1963] Delle imprese commerciali e delle altre imprese soggette a registrazione, in: Scialoja, A. e G. Branca (a cura di), *Commentario del codice civile, Libro V del lavoro (artt. 2188-2246)*, 2ª ed., Nicola Zanichelli: 1-150
- Fortunato, S. [1985] *La certificazione del bilancio. Profili giuridici*, Jovene
- Fortunato, S. [1993] *Bilancio e contabilità d'impresa in Europa*, Cacucci
- Fortunato, S. [1999] Armonizzazione contabile fra sovranità nazionale e globalizzazione, *Rivista delle società*, anno 44, fasc. 2-3: 328-347
- Fortunato, S. [2007] Il diritto contabile e l'impresa, in: AA.vv., *Diritto commerciale*, 5ª ed., Monduzzi: 275-306
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2000a] *Principi contabili : situazione attuale e proposte*

*operative*

- Forum Assonime sui Principi Contabili [2000b] *Promemoria incontro del 5 dicembre 2000 in tema di Istituto Nazionale di Contabilità* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2001a] *Nota per le riunioni del 3 aprile 2001* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2001b] *Nota per le riunioni dello Steering Committee per la costituzione di un Organismo Italiano di Contabilità del 4 giugno 2001* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2001c] *Proposte in tema di compiti e governance dell' Organismo Italiano di Contabilità* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2001d] *La costituzione dell'Organismo Italiano di Contabilità* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Forum Assonime sui Principi Contabili [2001e] *Steering Committee per la costituzione di un Organismo Italiano di Contabilità. Verbale della seconda riunione dello Steering Committee* (quoted in: Provasoli, Mazzora and Pozza [2007])
- Giordano, G. [1998] Commento sub articolo 117, in: Alpa, G. e F. Capriglione (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria*, tomo II, CEDAM: 1089–1098
- Giornetti, A. [2005] *I principi IAS/IFRS in Italia*, Giuffrè
- Grassi, S. [2006] Introduzione, in: Grassi, S. e M. Cecchetti (a cura di), *Governo dell'ambiente e formazione delle norme tecniche*, Giuffrè: VII–IX
- Libonati, B. [1979] La revisione volontaria: effetti, *Giurisprudenza commerciale*, anno 6, I: 624–646
- Marasco, V. [1982] Delibera CONSOB sui principi contabili e di revisione: come si è originata e dove porta, *Rivista dei dottori commercialisti*, anno 33°, n.3: 383–392
- Mazziotti di Celso, M. [1990] Norma giuridica, *Enciclopedia Giuridica*, vol. XXI, Treccani: 1–15
- Modugno, F. [1978] Norma Giuridica. Norma (teoria generale), in: *Enciclopedia di diritto*, vol. XXVIII, Giuffrè: 328–392
- Mosconi, F. e C. Campiglio [2007] *Diritto internazionale privato e processuale* (Parte generale), 4° ed., UTET
- Nigro, A. [1978] *Le scritture contabili*, in: Galgano, F. (diretto da), *Trattato di Diritto commerciale e di Diritto pubblico dell'Economia*, vol. II: 213ff.
- Organismo italiano di contabilità (OIC) [2005a] *Guida Operativa per la Transizione ai principi contabili internazionali (IFRS)*
- Organismo italiano di contabilità (OIC) [2005b] *Contributi erogati dai soci*
- Piscitello, P. [2002] Commento sub articolo 117, in: Campobasso, G. (a cura di), *Commentario al Testo unico della Finanza*, vol.2, UTET: 966–968
- Potito, L. [1973] I «principi contabili generalmente accettati», in: AA.vv., *La certificazione professionale dei bilanci. Problemi generali e tecniche di esecuzione*, Giannini: 121–196
- Predieri, A. [1996a] Le norme tecniche nello Stato pluralista e prefederativo, *Il diritto dell'*

- economia*, 1996, fasc.2: 251ff.
- Predieri, A. [1996b] Le norme tecniche come fattore di erosione e di trasferimento della sovranità, in: AA.vv., *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, vol.4, Mucchi: 1413-1454
- Provasoli, A., P. Mazzora and L. Pozza [2007] The role of national standards setters in the standards developing process: the italian experience, in: Godfrey, J.M. and K. Chalmers (eds.), *Globalisation of accounting standards*, Edward Elgar: 110-129（石井明 = 五十嵐則夫 [監訳]・会計基準のグローバリゼーション（同文館、2009））
- Racugno, G. [2002] *L'ordinamento contabile delle imprese*, Giappichelli
- Rordorf, R. [1987] La deroga obbligatoria delle norme relative al bilancio, *Le Società*, anno6, n.3: 255-262
- Rota, R. [1998] Commento sub articolo 117, in: Bedogni, C.R. (a cura di), *Il Testo Unico della intermediazione finanziaria. Commentario al D.lgs. 24 febbraio 1998 n. 58*, Giuffrè: 631-636
- Salmoni, F. [2001] *Le norme tecniche*, Giuffrè
- Sandulli, A.M. [1974] Le norme tecniche nell'edilizia, *Rivista giuridica dell'edilizia*, anno 17°, II: 189-203
- Scognamiglio, G. [2007] L'adozione dei principi IAS/IFRS ed il sistema delle fonti del diritto contabile (Atti del Convegno "IAS/IFRS: la modernizzazione del diritto contabile in Italia", Roma 23-24 novembre 2006), IAS/IFRS La modernizzazione del diritto contabile in Italia: 29-72
- Sfameni, P. [2001] Le fonti della disciplina e del bilancio delle società, in: Bianchi, L.A. (a cura di), *La disciplina giuridica del bilancio d'esercizio*, Il Sole24 Ore: 3-37
- Tomasin, G. [1982a] I principi contabili: natura ed importanza per una corretta informazione contabile e per la soluzione di problemi giuridici, civilistici e tributari, in: AA.vv., *La determinazione del reddito nelle imprese del nostro tempo alla luce del pensiero di Gino Zappa, atti della giornata di studio nel centenario della nascita di Gino Zappa*: Ca' Foscari, 4 aprile 1981, CEDAM: 169-198
- Tomasin, G. [1982b] I principi contabili in Italia, *Rivista dei dottori commercialisti*, anno 33°, n.1: 1-17
- Troina, G. [1989] *Bilancio di esercizio: Obiettivi e revisioni*, Giappichelli
- de Valles, A. [1963] Norme giuridiche e norme tecniche, in: AA.vv., *Raccolta di scritti in onore di Arturo Carlo Jemolo*, vol. III, Giuffrè: 175ff.
- Venuti, M. [2001] I principi contabili in Italia, *Contabilità, Finanza e Controllo*, anno 24°, fasc.10: 954-975
- Verna, G. [2000] I principi contabili: norme tecniche d'integrazione e interpretazione della legge, *Giurisprudenza commerciale*, anno 27°, I: 147-154

（ビジネス科学研究科教授）