

商事法における会計基準の受容(15)

—スウェーデン—

弥 永 真 生

- 1 会社法と簿記法
- 2 よい会計実務
- 3 1995年年度報告書法
- 4 会計基準設定主体の位置づけ
 - (1) スウェーデンにおける会計基準設定主体
 - (2) 会計「規範設定機関」の意義
- 5 会計基準の法的地位
 - (1) 私法上のよい会計実務にあたることの推定
 - (2) 税法上の「よい会計実務」と民事法上の「よい会計実務」との結びつき
 - (3) 政府機関としての会計基準審議会
 - (4) 会計基準の不遵守に対する制裁
 - 1) 裁導入に対する躊躇
 - 2) 証券取引所等によるエンフォースメント
 - 3) 監査人審査会によるエンフォースメント
 - 4) 注記による離脱の開示
 - 5) 罪刑法定主義との関係

1 会社法と簿記法

1848年10月6日株式会社法（Kunglig Förordning om lag om aktiebolag den 6 oktober 1848, SFS 1848, No 43）は社員の有限責任が認められる会社形態に関する北欧諸国における最初の法律であるが、1848年株式会社法にも¹⁾、1895年6月28日株式会社法（Lag om aktiebolag den 28 juni 1895, SFS 1895, N : r 65)）²⁾にも資産の評価などについての規定は設けられていなかった³⁾。1895年法にそのような規定が設けられなかったのは、諸外国における規制が効を奏し

ていないという評価に基づくものであった⁴⁾。これに対して、配当可能額は貸借対照表に基づいて算定されることに注目して、資産の過大計上を禁止する必要があるが、資産の真実の価値を確定することはきわめて困難であると考えられる、未実現利益の配当は避けるべきであるという発想に基づいて、1910年株式会社法 (Lag den 12 augusti 1910 om aktiebolag, SFS 1910, N : r 88)⁵⁾ の第56条は、資産は原価または真の価値のより低い額で評価されるべきであるとし (低価法)、また、価値が減少した固定資産は減額しなければならないと定めた (For details, see Glader, Bohman, Boter och Åke [1975] s.30)。

他方、1855年5月4日商業帳簿及び商業計算書類に関する法令 (Kunglig Förordning angående handelsböcker och handelsräkningar den 4 maj 1855, SFS 1855, No 66)⁶⁾ にも、営業開始時における財産目録はすべての資本について、その価値を含め、正確な情報を提供しなければならないという規定は設けられたものの、資産の評価に関する規定は設けられておらず、1929年5月31日簿

-
- 1) そして、最高裁判所は、貸借対照表上の資産の貸借対照表価額と実際の価値との間の対応関係を要求する規定は設けられていないとした。そして、資産ではない項目が資産として計上されたり、負債でない項目が負債として計上されるという事態が生じていた (See Nilsson [1995] p.225)。
 - 2) Prop. 1895 : 6 *Kungl. Maj : ts nädiga proposition till Riksdagen med förslag till lag om handelsbolag och enkla bolag...*
 - 3) 貸借対照表の公表義務が健全な実務をもたらすのに適切であると考えられ、政府提出法案では、貸借対照表を株主総会の終了後直ちに官報において公告することを求めることとしていたが、議会は、貸借対照表の公告が会社に対する根拠のない不信感を公衆に与えるおそれや競争者に有利な情報を与えかねないという理由で、当該条項を削除した。
 - 4) *Förslag till lag om aktiebolag m.m.*, 1908, Motiv, ss. 3-5 (published by Isaac Marcus Boktryckeri). 1905年株式委員会 (bolagskommitté) の報告書である。
 - 5) Prop. 1910 : 54 *Kungl. Maj : ts nädiga proposition till Riksdagen med förslag till lag om aktiebolag och till lag om vissa ändringar i lagen om handelsbolag och enkla bolag den 28 juni 1895*.
 - 6) 秩序正しく、目的にかなって記帳された会計帳簿は、商人の支払不能の適切な指標となるというのが立法趣旨であった。この法令の詳細については、たとえば、大野 [2003] 24-25頁参照。

記法 (Bokföringslag, SFS Nr 1929 : 117)) に初めて規定が設けられた。当初は、1910年株式会社法と同様の評価規定を設けること (5条3項) が提案されたが (Förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av Kungl. Förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar den 4 Maj 1855, 29 januari 1916)⁷⁾、簿記法第9条として、財産目録及び貸借対照表を作成するにあたって、資産について、その「真の価値 (verkiga värden)」を超える評価をしてはならない旨、永続的な利用を目的とした資産、とりわけ設備資産は、その真の価値が取得原価または製作原価を下回る場合であっても、取得原価・製作原価で評価してもよいが、当該資産の価値減少に相当する額を毎年 (減価) 償却するか貸方の価値減少勘定に計上しなければならない旨、不確実な (osäkra) 債権は支払がなされると見込まれる額で計上し、回収不能な債権は資産として計上すべきではない旨が規定された⁸⁾。そして、最終的には、一般に受け入れられた記帳の諸原則 (allmänna bokföringsgrunder) とよい商慣習 (god köpmannased) に従って、会計帳簿は記載されなければならないという、より一般的な規定 (3条) が設けられた (Prop. 1929 : 189, s.90)。

1944年株式会社法 (Lag den 14 september 1944 om aktiebolag, SFS 1944, Nr 705) の第100条前段は、簿記法の定めに加えて、株式会社の財産目録、貸借対照表及び損益計算書に適用されるべき規定を定めるものであった。すなわち、設備資産は最高調達原価または製造原価で計上すべきこと、設備資産に対する減価償却費は適切な (lämplig) 償却計画に従って毎年計上すべきこと、この

7) *Förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av Kungl. Förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar den 4 maj 1855 m.m., motiver, s.68-72 (published by Isaac Marcus Boktryckeri)*. そして、株式会社法56条はもはや評価について定めない改正案 (*Förslag till lag angående ändring i lagen den 12 augusti 1910 om aktiebolag*) を示していた。なお、この報告書では、ノルウェー、デンマーク、ドイツ、オーストリア、イングランド、フランス及びオランダを比較法の対象としていた。

8) すなわち、資産の過少評価は禁止されなかったが、資産の過大評価が禁止された。これは債権者保護という目的が重視されていたからである (Hemberg och Sillén [1970] ss.70-71)。

償却計画は、設備資産の耐用年数または使用その他これに相当する原因によって生ずる設備資産の減価を基礎として定められるべきこと、設備資産の「真の価値」は未償却残高を超えてはならないこと、設備資産の「真の価値」が一時的であるとは考えられない事由によって、適切な償却計画によって算定される帳簿価額よりも相当程度低くなっている場合には、簿価の切下げまたは減価償却費の増加をすべきことを規定していた。そして、同項後段は、このような会計処理は、一般に受け入れられた記帳の諸原則 (*allmänna bokföringsgrunder*) とよい商慣習 (*god köpmannased*) に合致しなければならず、そのようにして計上された減価償却が一般に受け入れられた記帳の諸原則とよい商慣習に照らして十分であるとはみなされないときには、特別償却をしなければならないと定めた (*For details see, e. g. Rodhe [1953] ss.135-148*)。そして、1944年株式会社法案の理由書⁹⁾では、年度貸借対照表の目的は、資産の換金時の価格を示すことではなく、継続企業の前提に基づいて、年度利益の決定が可能になるような方法で財政状態を表示することであるとされた。もっとも、債権者、従業員及び公衆は会社の存続に利害関係を有することから、資産の保守的評価が適当であるとされ、過大評価が行われないことを保障することが目指された。資産の著しい過少評価は、配当についての株主の利益を害するという事は認識されていたが、一般に受け入れられた記帳の諸原則とよい商慣習に反しない範囲では、資産の過少評価または負債の過大評価に起因する、いわゆる秘密準備金は認められると解されていた¹⁰⁾。

1929年簿記法第3条にいう「よい商慣習」の意義をめぐっては、さまざまな解釈が提示されたが (*See e.g. Tengström [1948]*)、*Sillén* は、ここでいう「慣習」とは、現実に存在する実務であり、一定程度、浸透しているものをいい、「一般に承認されている商慣習 (*allmänt verdertaget köpmannased*)」とは、お

9) Prop. 1944 : 5 *Förslag till lag om aktieföretag*. See also SOU 1941 : 9

Lagberedningens förslag till lag om aktieföretag m.m., II motiv, s.374 och SOU 1942 : 47 *Lagrådets utlände över lagberedningens förslag till lag om aktieföretag m.m.*, s.40.

10) もっとも、秘密準備金の減額との関連で透明性を高めることが意図された。

おむね、大部分の事業者 (näringsidkare) によって行われ、または代表的な産業部門で行われている実務をいうとした。また、「よい商慣習」とは簿記法の下で記帳義務を負う商人の健全な (sund) 慣習をいい、健全な慣習であるとは、それが信頼性を有する説明の可能性と正当性の承認及び影響力の有効性の証明可能性を有していることを意味すると論じた。そして、「よい商慣習」の内容は、時代の経済動向によって、変化・発展するものであり、優れた専門家の意見や法規が演繹的に「よい商慣習」の内容に影響を与えることもまれではないが、論理的な演繹よりも、実務に従事する者の「自由な判断と評価」がより重要であると主張した (Sillén [1944])。また、Sillénらは、第3条にいう「受け入れられた記帳の諸原則」については、記帳技術の発展と健全な商人的見解に注目すべきであり、限定的な逐語的解釈をすべきではないとしていた (Hemberg och Sillén [1970] s.25)。

1967年には、政府が設置した記帳義務に関する委員会が新たな簿記法の制定に関する報告書『記帳義務に関する法案：報告書 (SOU 1967:49 *Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m.m. : betänkande*)』を公表したが¹¹⁾、いくつかの点で厳しい批判にさらされ、法務省は、その報告書に基づいて、法案を作成・提出することを断念した。そして、1971年には、新たに、委員会が設置され、この委員会は、1973年に、新たな簿記法についての提案を内容とする報告書『簿記法案 (SOU 1973:57 *Förslag till bokföringslag : betänkande av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen*)』を提出した¹²⁾。他方、証券取引所に関する委員会も1971年に中間報告書『大会社の公表会計報告書 (SOU 1971:9 *Större företags offentliga redovisning : betänkande av fondbörsutredningen*)』

11) この報告書では、一般に受け入れられた記帳の諸原則とよい商慣習は一般原則として役立つほどの明確性を有していない、また、これらの概念が意味するところについては、商業会議所のわずかな意見書が存在するだけで、最高裁判所判例集 (Nytt juridiskt arkiv, NJA) の要旨を調べた限りでは、この概念の解釈に役立つような最高裁判所の裁判例はないと指摘されていた (s.40)。

12) これが、1976年簿記法 (Bokföringslag (SFS 1976:125)) に結実した。

を公表したが、この報告書は、『記帳義務に関する法案 (SOU 1967:49)』に対して寄せられたコメントをふまえて、公表される会計報告書の改善を促進することを任務とする「産業会計審議会 (Näringslivets redovisningsnämnd)」という会計事項に関する委員会の創設を提唱した (s.112)。この「産業会計審議会」は、経営科学の研究者、アナリスト、監査人、商業会議所、労働組合、スウェーデン経済団体連合会の代表者から成り、勧告を策定・公表するほか、その勧告の遵守状況をフォローアップし、遵守していない会社と協議を行うという提案がなされていた。

2 よい会計実務

1976年簿記法の第2条は、「記帳の義務はよい会計実務 (god redovisningssed) に従って履践されなければならない」と定めて、従来用いていた「一般に受け入れられた記帳の諸原則とよい商慣習」という表現に代えて、「よい会計実務 (god redovisningssed)」という表現を採用した。これは、『記帳義務に関する法案 (SOU 1967:49)』における提案を維持したものである。すなわち、『記帳義務に関する法案』では、たとえば、「よい会計実務 (god redovisningssed)」という表現が、たびたび用いられ、「よい商慣習」は過少評価を認めると指摘した上で (s.43)、「よい会計実務」と現金主義会計との不整合性についての誤解を防止するために、「よい会計実務」は発生主義会計を要求することを法文で明らかにすることが適切であると指摘されていた (s.44)。

現行の簿記法 (Bokföringslag (SFS 1999:1078)) の第4章第2条も「記帳の義務は、よい会計実務 (god redovisningssed) に従って履践されなければならない」と定め、年度報告書法 (Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)) の第2章第2条も、「年度報告書 (årsredovisning) は、明瞭に、かつ、よい会計実務に従って作成されなければならない」と定めている¹³⁾。

13) ただし、このような一般条項 (ramlagstiftning) を用いた規制には欠点もあると指摘されている (Johansson *et al.* [2004] ss.55-56, Kellgren [2004] ss.52 och 54ff.)。

このように、立法者が、「よい会計実務」に依拠しているのは、詳細な規定を置くことによって解釈と実務を制約することを避け、同時に、自ら、どのように開示するかを決定する余地を会社に認めることにあるといわれている(Lönnqvist [2002] s.25. *See also* Johansson *et al.* [2004] s.55)。また、「よい会計実務」に依拠することによって、たとえば、実務が明確でないため、または、発展が急速なために、法律に定められるルールが時代遅れになるため(Kellgren [2004] s.52)、詳細な法規定を設けることができなかった領域について、法令の間隙が補充されることになる(Artsberg [2003] s. 128, von Bahr [1991] p.748)。

ところで、「よい会計実務」の意義が問題となるが、簿記法の改正のための1971年委員会は、その報告書『簿記法案 (SOU 1973:57 *Förslag till bokföringslag*)』において、「よい会計実務」は、記帳義務を負っている、量的に代表的なサークル (kvalitativt representativ krets) において採用されているものであり、何が「よい (god)」のかの判断においては、会計の理論及び実務に精通した者によって公表される会計上の問題についての勧告が重要性を有するとして¹⁴⁾、経済団体証券取引所委員会 (Näringslivets börskommitté, NBK) と公認監査人協会 (Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR) とに言及していた (s.94)。政府草案 (Prop. 1975:104)¹⁵⁾ においても同じ指摘がなされ (s.148)、さらに、第2条については、法務省の提案は、法がどのような要求を課しているかについて、さまざまな会計上の状況に即して実務がより詳細に定める十分な余地を残すように組み立てられており、実務上のある状況において法の一般的な要求がどのように適用されるべきかはよい実務が規律し、また、例外的に、法に定めがない事項について、よい会計実務は指針を与えるが、明文の法令の規定から離脱した実務を認めるものと解することはできないと指摘

14) ただ、このような解釈には、ある会計実務が主要なスウェーデンの会社によって採用されると、その会計手続きが一般的な原則の一部を成すに至るという見方をもたらす可能性があるという点で問題がありうると指摘されていた (Cooke [1988] p.100)。

15) *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.*

されていた (s.205)。すなわち、中核をなす発想は、実務はよい会計実務の発展において決定的な役割を演じているということであり、勧告やステートメントは、よい会計実務を明文化するものであると考えられてきた。

そして、真実かつ公正な概観を示すことを求める EC 会社法第 4 号指令の国内法化にもかかわらず、よい会計実務という概念は堅持された。たとえば、政府草案中の年次報告書法第 2 章第 2 条に対する注釈では、「よい会計実務は、当然のことながら、会計原則が記されている法に従う義務を意味する。とりわけ、忠実な写像の要件は特筆される。よい会計実務の内容は、同時に、記帳義務を負っている、量的に代表的なサークルにおける実務という事実にも照らして判断される。したがって、会計基準審議会、会計評議会、金融機関については金融監督庁のような権威ある機関 (auktoritativa organ) の一般的助言と勧告に特別な重要性が認められなければならない。それゆえに、よい会計実務に対する言及は、ルールの欠缺を補充し、解釈するにあたって、発展してきた実務に順応する義務を、会社に対して課すことになる」と述べられていた (Prop. 1995/96 : 10, del. II, s. 181)。

このような経緯を背景として、「よい会計実務」とは、記帳義務を負う会社のうち代表的なものの中で確立された実務であると考えるのが通説的見解である (See Knutsson [1996] p.74, Norrman och Malmer [1987] p.261)。

なお、Jönsson は、「よい会計実務」について詳細な検討を加えているが (Jönsson [1988] pp.89-94)、そこでは、インタビューの結果に基づいて、「実務」とは多数の者が行っていることである、「実務」とは、所与の諸規範と抵触しない確立したパターンである、「実務」はゆっくりと変化する面はあるが、ある程度の長期にわたって安定的である、「実務」からの離脱の可能性がなければならない、「実務」は異なった者には異なった意義を有する、実務は多くの関与者の判断の集積の結果として確立する、などという示唆を行っている。他方、回答者の多くは、よい会計実務は受け入れられた規範と権威ある公表物による支持を受けていることに重点を置いていたと指摘している (Jönsson [1988] p.94)。

そして、1999年簿記法の政府草案（Prop. 1998/99：130 *Ny bokföringslag m.m.*, ss. 185-186）は、「よい会計実務である既存の実務に具体化されたアプローチと基準のみを受け入れることは適切ではない。他方、憲法の視点からは、ある規範設定主体（normgivande organ）によるステートメントがよい会計実務を形成するということが不可能である。そのようなアレンジメントは、事実上、その基準設定主体がそれ自身で規則を設定することになるからである。」とした上で、「われわれの意見によれば、何がよい会計実務であるかは、できる限り、この領域における法令のルール of 伝統的な解釈、そのルールの目的とそのルールによって立つ一般原則に照らしつつ、法令の文言に基づく解釈によって定められるべきである。伝統的な法解釈がある特定の問題に対する答えを得るために不十分な場合には、補充的解釈（utfyllande tolkning）を必要とする。そのような補充的解釈は、実際に行われている簿記または会計の実務、したがって、一定程度、記帳義務を負う者の間での会計実務に基礎を有することが望ましい。上述したことが妥当するので、われわれの意見によれば、現実に行なわれている実務にのみ依拠することは適当ではない。補充的（kompletterande）規範は、その時々に応じたもので、誤った実務の固定化であってはならない。実務がどのようなものであるか決定することも難しいことがある。実務には十分に反映されていないが、法律に定められ、または実務において受け入れられている会計方針の発展にあたる簿記または会計の実務を含めることに重要性が認められなければならない。しかし、法令のルールを補充するために用いることができる会計実務を定義するにあたっては、一定の一般的な品質要件（allmänna kvalitetskrav）をみたさなければならない。立法の基礎にある目的に照らして、それが適切であるかを評価しなければならない。この点では、簿記または会計の観点のみを考慮に入れるのではなく、私法及び財務の観点も考慮に入れられるべきである。同様に、会計領域における国際的発展—ヨーロッパ共同体内及び国際会計基準委員会の標準化は現在の重要な例としてここで言及することができる—にも重要性を認めなければならない。」と論じていた。

そして、ある場合には、これらの一般的考慮事項に基づいて、どのようにル

ールを解釈し、補充すべきか、何がよい会計実務にあたるかをきわめて容易に定めることができるが、他の多くの場合には、ステートメントの明確化が必要とされるとし、法令上のルールを補充するにあたって用いるべき規範を特定することができる、1つまたはそれ以上の基準設定主体を用いる必要があると指摘した。もっとも、そのような基準設定主体には、政治的意味における立法権は与えられていないし、何がよい会計実務にあたるのかは、究極的には、裁判所によって、独立した審査によって判断されるべきであるとされている。ただし、「われわれの意見によれば、何がよい会計実務にあたるかを検討する上で、適格性を有する (kvalificerat) 基準設定主体が作成したステートメントに非常に大きな重要性を認めることは自然である」とされていた。

このような解釈を示した上で、簿記法案においては、よい会計実務の概念は若干異なるものとして位置づけられている、すなわち、よい会計実務とは「記帳義務を負っている、量的に代表的なサークルにおいて現実に採用されているもの」という表現に表れている明確な定義から、適格性を有する基準設定主体のステートメントに非常に重要な重要性を認めるより複雑な定義へ変化しているとすると同時に、税に影響を与える事項におけるよい会計実務の意味は究極的には税務裁判所、及び、とりわけ行政最高裁判所 (Regeringsrätten) によって判断されることになるとも指摘していた¹⁶⁾。

また、会計基準審議会のホームページでは、「よい会計実務」には、会計基準委員会を含む規範設定機関 (normgivande organ) からの一般的助言・勧告、会計法規中のより具体的な規定を通常の法解釈の方法によって解釈した結果、及び、法または基準と整合的であり、かつよい品質を有する確立された商慣習

16) もっとも、*Artsberg* は、会計問題について指針を与える、行政最高裁判所の裁判例は必ずしも多くはなく、(民事) 最高裁判所 (Högsta domstolen) の裁判例はほとんどないため、企業及び民間の会計基準設定主体の見解が裁判例によって覆されることがなく、その結果、大企業及び民間の会計基準設定主体がよい会計実務の形成において主導的な役割を果たしてきたと指摘している (*Artsberg* [1996] p.806)。See also SOU 1971 : 9, *Artsberg* [1992] s.110.

(företagspraxis) が含まれると説明されている¹⁷⁾。そして、よい会計実務は企業のカテゴリーごとに異なりうるのであって、特定の事案において、何がよい会計実務であるかの答えは、大規模な会社にとってのそれと小規模な会社にとってのそれとが必ずしも同じである必要はないと指摘されている¹⁸⁾。

3 1995年年度報告書法

実務における会計原則と会計を規制する法律とのかい離を背景として、政府は委員会を設置し (see e.g. Artsberg [2010] p.204)、委員会には、どのような会計目的を会計法は目指すべきか、会計と税との結びつきを再考すべき合理的な理由があるか、会計法はどのような構成にすべきか、どの程度、会計法は、他の形態の基準設定によって補完されるべきか、枠組み法としての性格を有すべきか、専門的基準設定にとって根本的であるべき会計原則は何か、強制されるべきルールが遵守されなかった場合には、どのような制裁が与えられるべきかなどを検討するという任務が与えられた (『Dir 1991 : 71 会計法の規定の再検討 (Översyn av redovisningslagstiftningen)』)¹⁹⁾。ところが、ヨーロッパ貿易自由連合とヨーロッパ共同体との1992年の協定に基づき、スウェーデンもヨーロッパ共同体の指令を国内法化することとなり、1992年に、この委員会には、スウェーデンの会計規制法をヨーロッパ会社法指令に適用するためにはどのような変更が必要かを検討するという任務が追加された (『Dir 1992 : 19 会計法の規定の再検討—追加的指令 (Översyn av redovisningslagstiftningen - Tilläggsdirektive)』)。そのため、この委員会の検討の主眼は、1992年に与えられたより技術的なものに置かれることになり、委員会は、1994年に『SOU 1994 : 17 ヨーロッパ共同体指令に従った年度及びコンツェルン報告書 (Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv : sammanfattning)』を提出した。そし

17) <<http://www.bfn.se/fragor/fragor-bokforing.aspx>>.

18) <<http://www.bfn.se/fragor/fragor-bokforing.aspx>>. Dahlin, Lundén och Smitterberg [2001] s.200も同趣旨である。

19) See also e.g. Rundfeld [1992] p.35

て、これをふまえて、政府草案 (Prop. 1995/96:10 *Års- och koncernredovisning*) が作成され、1995年年度報告書法 (*Årsredovisningslag* (SFS 1995:1554)) が制定された。

4 会計基準設定主体の位置づけ

(1) スウェーデンにおける会計基準設定主体

スウェーデンにおいては、公認監査人協会が会計基準の設定を始めたが、経済団体証券取引所委員会 (NBK) も 1980年代半ばまでは重要な役割を果たした。また、1976年簿記法により、よい会計実務の開発を促進することを任務とする会計基準審議会 (*Bokföringsnämnden*, BFN) が創設された²⁰⁾。さらに、1989年には、上場会社のための会計基準設定主体として²¹⁾、会計評議会 (*Redovisningsrådet*, RR) が創設されたが²²⁾、2005年に会計基準の開発を中止するとし、2007年以後は、財務報告評議会 (*Rådet för finansiell rapportering*) がその役割を担っている。

公認監査人協会の勧告は、よい商人の会計慣習を標準化すること及び会計に

20) なお、公認監査人協会は、『記帳義務に関する法案 (SOU 1967 : 49)』における提案には、記帳におけるコンピューター技術の活用が十分に考慮されていないという問題意識の下に、1967年に、会計技術委員会を創設し、その委員会を、後の会計基準審議会と同様の委員構成とすることを提案し、1971年には会計手続委員会を創設し、1967年法案を改善するため、政府が設置した簿記法についての委員会に対してロビイングを行っていた。このこともあり、会計基準審議会の創設には反対した (Jönsson [1991] p.531)。

21) See Prop. 1998/1999:130 *Ny bokföringslag, m.m.*, s.180.

22) 会計基準審議会と会計評議会との間の役割が重複する可能性があり、コストの重複を避けるという観点から、会計基準審議会を廃止すべきか否かが検討の対象となったが (See Prop. 1991/92:100 *med förslag till statsbudget för budgetåret 1992/93, Bilaga 3 Justitiedepartementet (andra huvudtiteln)*, s.32, Betänkande 1991/92 : LU22 *Anslag till bokföringsnämnden, m.m.*, Dir 1992:19. See also Rundfeld [1992] s.35)、結局、存続させることとされた。そして、会計基準審議会は、会計評議会が対象としない、より技術的な会計問題や簿記の問題、税務の領域を対象とし、また、上場会社以外の会社の会計基準を対象とするほか、裁判所からの意見要請に応えるという機能を果たしてきた (See Jönsson and Marton [1994] p.197)。

適用される法令を解釈し、実効的な会計方針を推進することを目的としてきた (Jönsson and Marton [1994] p.192)。公認監査人協会は、1964年に会計委員会を設置し、勧告を公表した。しかし、1980年代になって、企業の中には公認監査人協会の勧告に必ずしも沿わない会計方針を採用するものがみられるようになり (Jönsson [1991] pp. 531-532)、公認監査人協会の会計委員会の権威に疑問が投げかけられるようになった。たとえば、セール・アンド・リースバック取引について、その実質に注目して金融取引として会計処理することを求める公開草案に対しては、多くの企業が反対し、結局、公認監査人協会の勧告第7号『設備資産の賃借及びリース契約 (リース) の会計 (*Redovisning av avtal om förhyrning- och uthyrning av anläggningstillgångar (leasing m.m.)*)』(1967年)では、売買取引として処理することが広く認められた (see Huldén [1980] ss. 8-10, Rundfelt [2001a] p.2359)。また、公認監査人協会の勧告第11号『連結会計の実施における問題点 (*Problem vid upprättande av koncernredovisning*)』(1971年)及び1976年簿記法17条は、のれんの償却期間を10年以内と定めていたが、アメリカの企業との競争上の不利益を避けるという理由で、アメリカの会計基準が認めている40年以内の償却を行う会社が現れてくるなど、公認監査人協会の勧告の影響力が低下した (Artsberg [1992] ss. 140-143, Artsberg [2003] ss.390-392, Artsberg [2010] p.202. See also Fridman och Hanner [1987] s.40)²³⁾。これらを契機として、公認監査人協会の基準設定権限についての議論がなされ (See e.g. Fridman och Hanner [1987] s.36, Jönsson and Marton [1994] pp.189-190, Jönsson [1996] p.444, Rundfelt [2001] pp.2359-2360)、公認監査人協会、経済団体連合会及び会計基準審議会によって、よい会計実務発展財団 (Stiftelsen för utvecklandet av god redovisningssed) が設けられ (For details, see e.g. Markland and Damberg [1989])、その下に会計

23) もっとも、上場会社の1985年の計算書類を対象とした調査において、即時償却をしていた1社を除き、5年から10年の期間で償却していたという結果も示されている (Cooke [1989] p.240)。Föreningen Auktoriserade Revisorer [1988]も同様の調査結果を示している。

評議会が設置され、1989年から会計基準の設定作業を開始し、1991年から会計基準を公表し始めた²⁴⁾。

当初、ストックホルム証券取引所は会計評議会の構成団体となることを見送ったが²⁵⁾、1998年に、会計評議会は、よい会計実務発展協会 (Föreningen för utvecklande av god redovisningssed) の下に位置づけられ、会計基準審議会が構成団体から離脱し、他方で、ストックホルム証券取引所、スウェーデン銀行協会、スウェーデン証券業協会、スウェーデン保険連盟などが協会の構成団体となった。会計評議会は、上場会社向けの²⁶⁾ 連結財務諸表用の会計基準設定に特化し、スウェーデンの法制の制約の下で、国際会計基準 (IAS) とのコンバージェンスをできる限り図ろうとした²⁷⁾。

財務報告評議会は、証券市場におけるよい実務協会 (Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden)²⁸⁾ に設けられ、産業界、金融界、監査人、証券取引所及びアナリストの代表から成っており、会計評議会と同様、国際財務報告基準を上場会社の (単体の) 計算書類に適用させるという方針を採用している。すなわち、規制市場に上場している会社単体の計算書類に関する財務報

24) 会計評議会の設置に伴い、公認監査人協会 (の会計委員会) は、会計評議会が会計基準のレビュー作業を終了するまでは、既に公表した会計基準のメンテナンスは行うものの、新たな会計基準の設定は行わないこととした。See Föreningen Auktoriserade Revisorer, 1991 Års samlingsvolym, s. 236.

25) Jönsson は、産業界からの圧力の圧力が原因であると指摘している (Jönsson [1994])。

26) Förord till Redovisningsrådet rekommendationer, 1998, in : FAR : s samlingsvolym 2002, ss. 613-614.

27) Förord till Redovisningsrådet rekommendationer, 1998, in : FAR : s samlingsvolym 2002, s. 614. See also Artsberg [2010] p.203, English Summary, The Panel for Monitoring Financial Reporting<http://www.overvakningspanelen.se/In_English.asp> (accessed on 10 May 2011).

28) この協会の運営資金は、上場会社に対する賦課金の形で調達されている。なお、会計評議会の財源をめぐっては、創設当初、3つの設立母体の拠出金は比較的少額であり、会計評議会の委員の報酬等は委員の勤務先が負担するという状況であり、産業界を代表する委員以外の委員にとっての経済的負担という問題が存在していた (Rundfelt [1993] pp.586 and 590)。

告評議会の勧告とステートメントは、スウェーデンにおける年度報告書法ならびに税と会計との強い結び付きを主たる理由として、国際財務報告基準を完全には適用できないという状況があることに鑑み、どのような場合に国際財務報告基準に従うべきではないか、または従うことを要しないか、及び、そのような場合に国際財務報告基準に代わって適用すべきルールについての指針を示すものとして位置づけられている。そして、会計評議会の勧告 (Redovisningsrådets recommendation, RR) 及びその緊急問題チームのステートメント (Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp, URA) のうち RR30 から RR32 までならびに URA5 から URA7 まで及び URA42 から URA47 までを改訂するという役割を引き受けている。これは、それら以外の RR 及び URA は国際財務報告基準を適用する会社には適用がないという前提によっている²⁹⁾。

経済団体証券取引所委員会は、ストックホルム商業会議所及びスウェーデン経済団体連合会 (Industriförbundet) によって、1966年に創設されたものであるが、1968年には、財務諸表の様式についての意見書を公表するなど、証券取引における投資判断の基礎としての財務報告の意義に注目して、いくつかの意見書を公表したが、1983年に繰延税金資産・負債について、全部配分法による会計処理を提案したこと (*Rekommendation om ändrad resultaträkning, nyckeltalsberäkning m.m.*) に対して、企業が否定的な反応を示した後 (*For details, see e.g. Artsberg [1996] pp.803-804*) は、会計についての意見書を公表しなくなった³⁰⁾。

他方、会計基準審議会が創設された1つの理由は、公認監査人協会は監査人のみから構成されており、私益を図る組織であるとみられ、プライベートセクターの団体よりもさまざまな利害関係者の間の調整を図るには国家が適切であ

29) Rådet för finansiell rapportering, *Förord till rekommendationer och uttalanden från för finansiell rapportering.*

30) なお、経済団体証券取引所委員会は、後に、証券市場におけるよい会計実務協会の傘下におかれ、2010年5月に、その任務はコーポレート・ガバナンス協会 (Kollegiet för svensk bolagsstyrning) に引き継がれ、消滅した。

ると考えられたことによるようである (See Jönsson and Marton [1994] p.187, Artsberg [2003] s.128)。実際、『大会社の公表会計報告書 (SOU 1971 : 9)』では、公認監査人協会はそれ自体の利害を有する専門職業人団体であり、その利害は、最後の分析において、プライベートセクターの情報ニーズをみたすものであるかどうかを検討するという委員会の利害とは一致しないと指摘されていた (s.112)。同時に、『大会社の公表会計報告書』は、証券取引所に関する1963年委員会の報告書において、証券取引所に上場しようとする会社に対してより厳格な財務報告の義務を課すことを提案したところ、それに対して強い抵抗があったことを指摘して、証券取引所の理事会は、会計基準を開発・公表するにはふさわしくないし、証券取引所の理事会にそのような権限を与えた場合に、会計基準の不遵守に対するサンクションの体制を整備することは難しいという見解を示した。さらに、経済団体証券取引所委員会はあまりに狭い母体に支えられており、財務アナリスト協会はまだ歴史が浅くて³¹⁾、設定主体の候補とはなりえないと指摘していた。そこで、産業のなかの異なる広範な利害関係者の参加を得て、新しい組織として、「産業会計審議会」を創設するのが適当であるとした。また、簿記法案 (Prop.1975 : 104) でも、よい会計実務という概念の意味の確定を私的 (enskilda) 利害関係者に完全に委ねるべきではなく、「この文脈において擁護されるべき主要な利害を有する公衆 (allmänna) もまたこの問題点に対して影響力を行使する機会を有するべきである」として、会計問題についての特別な審議会を設けるべきであるという見解が示された (s.148)。同様に、1975年会社法案 (Prop. 1975 : 130) は、何が「よい会計実務」であるとみなされるべきかを決定する権限は民間の主体にのみ委譲されることはできず、この領域について気を配ることに重要な利害を有する公衆の代表もこのことに影響を与えることができる可能性を有することが重要であると述べていた (s.152)³²⁾。

これらの提案を背景として、会計基準審議会が創設されたため³³⁾、会計基

31) 1970年に創設された。

準審議会は専門家により構成されると同時に重要な団体を適切に代表する者によって構成されるという性質をもつことになった (see Artsberg [2010] p.201)³⁴⁾。このこともあってか、会計基準審議会は、すべての委員が賛成しない限り、勧告を採択しないという方針を採っていたため、たとえば、1980年代には、為替取引の会計処理に関する勧告を出すことができないという状況に陥った (Jönsson [1988] pp.195-206, Jönsson and Marton [1994] pp.189, 210-213, Jönsson [1994])。これは、換算差益は収益として認識せず、換算差損は費用として認識するという保守主義的な会計処理を経済界は選好したのに対し、税務当局は対称的な会計処理を要求すべきであるとしたためである。

-
- 32) ただし、たとえば、簿記法改正法案 (Prop. 1998/1999:130) においては、会計基準審議会は、とりわけ、上場会社の計算書類及び連結計算書類についての会計基準の開発の実務的な作業は会計評議会に任せることができるとすべきであると指摘されていた (ss.185-187)。そして、1999年に、会計基準審議会は、非上場会社向けの会計基準の開発に着手したが、現実には、会計評議会の勧告に、会社規模を考慮に入れた修正を加えるという形で、基準を開発していたため、2004年に会計評議会が会計基準の開発を中止するとしたため、問題を抱えることになってしまったと指摘されている (Artsberg [2010] p.207)。
- 33) 法案では、審議会はサポートを行う十分なスタッフを有する専門的組織であるべきであり、その委員は、監査、商業、産業、農業の分野を代表する団体及び税務当局によって選定されるべきであり、国は4名の委員を指名できるとすることが提案されていた。この段階では、労働組合の代表者を加えることは提案されていなかったが、正式に組織された段階では、会計基準審議会には商業及び農業を代表する団体からの委員ではなく、ブルーカラーの労働組合 (Landsorganisationen i Sverige, LO) 及びホワイトカラーの労働組合 (Tjänstemännens centralorganisation, TCO) を代表する委員が加わっていた。国は国家税制審議会及び産業発展を所管する機関である国家産業審議会 (Statens Industriverk, SIND) から委員を指名した。なお、産業を代表する団体として、委員を選定しているのは、スウェーデン経済団体連合会 (現在は、スウェーデン使用者連盟 [Svenska Arbetsgivareföreningen] と合併して、スウェーデン産業連盟 [Svenskt Näringsliv] となっている) であった。
- 34) Jönsson [1988] pp.106-107は、委員の専門的能力は会計基準審議会に権威を与えたが、同時に、最も重要な組織を適切に代表していることが会計基準審議会の勧告書等に正統性を与えることになったとしている。

(2) 会計「規範設定機関」の意義

1999年法律第1112号による改正後年度報告書法第3条第2項は、規範設定機関 (normgivande organ) からの一般的助言または勧告に従わない場合には、その離脱及び離脱の理由についての情報を注記で提供しなければならないと定めている。そこで、「規範設定機関」に何が該当するのかが問題となるが、簿記法第8章第1条が、会計基準審議会は、よい会計実務を開発する責任を負っている (ansvarar för utvecklandet) と規定し、金融機関の監督権限を有する金融監督庁 (Finansinspektionen, FI) は、金融機関・保険会社が適用すべき会計基準を開発する責任を負っていると規定していることから、前者が「規範設定機関」に該当し、後者は金融機関・保険会社について「規範設定機関」に該当することは明確である。政府法案 (Prop. 1995/96 : 10, del I, s.182) は、会計基準審議会、会計評議会及び金融監督庁を主要な会計基準設定主体であると位置づけていた。

5 会計基準の法的地位

(1) 私法上のよい会計実務にあたることの推定

会計基準審議会の勧告も会計評議会・財務報告評議会の勧告も、厳密には法的な拘束力を有しないが (Jönsson [1988] p.108, Artsberg [2010] p.201)³⁵⁾、勧告が「よい会計実務」にあたる時には拘束力を有する³⁶⁾。何が「よい会計実務」であるかは、裁判所または監督当局が判断するが、その際に、会計基準審議会の勧告も会計評議会・財務報告評議会の勧告は、きわめて重要な意義

35) von Bahrは、会計基準審議会その他民間組織の見解の影響力は、その議論の説得力と構成員の権威に依存すると指摘している (von Bahr [1991] s.750)。なお、公認監査人協会は、任意加入の利益団体であり、公認監査人協会の会計委員会が広く外部者を拘束するような会計規範を策定することはできないと考えられていたし、また、会計委員会の勧告を遵守しなかった場合の制裁も存在しなかった。そして、勧告を作成するのは、会社がよい実務を行うよう影響を与えようとするものであるとされていた (See Artsberg [1992] p.115)。

を有する (Prop. 1975:104, s. 205, Prop. 1995/96:10, del I, s.179, Prop. 1998/99:30, s.180. *e.g.* Heijtz och Rydström [1977] s.14, Thorell [1996] s. 105, Svensson [2000] ss. 42 och 71-72, Lodin, Lindencrona, Melz och Silverberg [2003] s.253, Bjuvberg [2006] s. 124 ff., Norberg och Thorell [2007] s. 115 ff., Engström [2007] s.44, Hultqvist [2009] s.261)。また、簿記法改正法案 (Prop. 1998/1999:130) においては、会計評議会の勧告は、それが本来念頭に置いている上場会社のみならず、簿記法及び年度報告書法にいう「よい会計実務」に何があたるとかを検討するにあたってきわめて重要であると指摘されていた (s.183)。そして、たとえば、*Bjuvberg* は、認められた会計基準設定主体の勧告は「よい会計実務」であると (事実上) 推定されると論じている (*Bjuvberg* [2004] s. 40, *Bjuvberg* [2006] ss.131-132, *Thorell* [2008] ss.126-128. 会計基準審議会の見解について、*Hultqvist* [2009] P.261)。

ただし、「よい会計実務」という概念は企業において現実に採用されている実務を想定していることから、会計基準審議会や財務会計評議会の勧告のみならず、会計実務のその他の発展と趨勢は「よい会計実務」の内容となりうる (*Heurlin and Peterssohn* [2001])。また、*Sandin* は、裁判所が、たとえば、会計基準審議会あるいは会計評議会の勧告に他の主体の意見などよりも高い価値を認めるとは限らないと指摘している (*Sandin* [1996] s.30)³⁷⁾。

また、1995年年度報告書法の政府草案においては、個々の事案においては、真実かつ公正な概観 (rättvisande bild) を示すために、勧告、一般的助言及び受け入れられた実務から離脱する必要があることがあり、その場合であっても、

36) なお、会計基準に従うことによって、通常は、真実かつ公正な概観の要求をみたすものと解されている (*Knutsson* [1996] s.81)。たとえば、会計評議会の『RR22 財務報告の作成 (Utformning av finansiella rapporter)』(2001年)の第8項は、会計評議会の勧告を正しく適用し、要求されている場合にはさらに情報を追加すれば、実務上、すべてのケースにおいて (i praktiskt taget alla fall)、財務報告は真実かつ公正な概観を提供することになるとしている。

37) *See also* Engström [2007] s.44.

それは、「よい会計実務」であると指摘されている (Prop. 1995/96 : 10, del II, s.14)。

なお、「よい会計実務」との関連では、会計基準設定主体の勧告が実務で行われている会計処理等と異なるという問題がある (See Buisman [1998] s.34, Bjuvberg [2006] ss.53ff. och ss.64ff.)³⁸⁾。勧告は、その定義上、「よい会計実務」を反映しているはずであるが、同時に、「よい会計実務」を創設することを意図しているからである (Thorell [1996] p.105)。そこで、国際的な会計基準の調和化にむけた作業との関係では、「よい会計実務」という表現は不適切なのではないか、そして、「慣習」という側面は薄められていくのではないかと考えられている (See Kellgren [2004] s. 52, Prop. 1998/99 : 130 *Ny bokföringslag m.m.*, s. 187d)。そして、たとえば、*von Bahr*は、会計基準審議会が公表した見解と確立した会計実務とが異なる場合に、企業は前者に従わなければならないという見解を示している (*von Bahr* [1991] s.749)。

もっとも、*Jönsson*と*Marton*は、会計基準設定主体が公表しただけでは、「よい会計実務」とはならず、会計基準設定主体が公表した勧告が「よい会計実務」となるためには、他に何かが必要であり、その勧告に従うことが会社にとっての実務となる必要があると解しているようである (*Jönsson and Marton* [1994] p.198)。*Sandin*も、会計基準設定主体が公表したことによって、自動的に、「よい会計実務」となるわけではないとしている (*Sandin* [1996] s.30)。このように、ある勧告が「よい会計実務」にあたるとして、法的拘束力が認められるためには、その勧告に、記帳義務者・年度報告書作成義務者が従うという要素が必要であると解されている (*Sandin* [1996] s.28)。

38) *Ingblad*と*Lundqvist*は、かつては、会計基準審議会の一般的助言はよい会計実務を表現するものと考えることができたが、現在はそうではないと評価している (*Ingblad och Lundqvist* [2010] ss.5-6)。

(2) 税法上の「よい会計実務」と民事法上の「よい会計実務」との結びつき
 会計基準審議会の公式見解の多くは行政当局等からの問合せに対する回答であり、その内容が裁判あるいは行政庁の決定により、法的効力を有するに至ることがある (Jönsson [1988] p.108)。

とりわけ、所得税法 (Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)) 第14章2条は、別段の定めがない限り、損益は発生主義に基づき見積もられ、よい会計実務に従って定められる会計期間に、収益は益金として、費用は損金として認識されるべきものと定めている³⁹⁾。

たしかに、税務当局の解釈が商事法(民事法)の会計に関する考え方と異なるということはある、税務当局の見解に、納税者は従ってしまうという問題があり (Thorell [1989])、税務当局が私法の論理に敬意を払わないことに対しては、批判が加えられていた (e.g. Tidström och Hesselman [1991])。また、行政最高裁判所 (Högsta förvaltningsdomstolen) は、会計基準審議会に対して意見を求めることはまれであり、ましてや会計評議会に対して意見を求めることは少なかったし、意見を求めた場合にも、その意見は判決に影響を与えないことが少なくなかったという指摘もある (von Bahr [1991] ss.751-755. See also Norberg [1991] ss.161ff., Thorell [1989] ss.585-586)。たとえば、*Garantiserviceavtal* 事件判決 (RÅ 1987 not 533) において、会計基準審議会の意見 (BFN U87:1) とは全く反対の判断を示したということがある⁴⁰⁾。

しかし、1980年代においても、行政最高裁判所は会計基準審議会の見解を尊重することが多く (von Bahr [1991] s.752)、少なくとも、1990年以降は、行政最高裁判所は、会計基準審議会に対して意見を求め、それに依拠して、または、会計基準審議会が類似の会計事象に関して過去に表明した意見を踏まえ

39) そして、課税所得算定上の概念は私法上の概念と一致するように定義されている (Bergström [1978], Grosskopf och Grönfors [1990])。

40) この判決のほかに、行政最高裁判所が会計基準審議会とは異なる解釈を支持したものとしては、*Minkfallet* 事件判決 (RÅ 1986 ref 153 [会計基準審議会の通牒 [Cirkulär] 23/3 と異なる立場をとったもの]) のみしか、見出すことができなかった。

て、判決を下すことが通例である (*Tele2 Sverige AB* 事件判決 (nr 1784-08) <<http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se/Domstolar/regeringsratten/Avg%C3%B6randen/2010/Augusti/1784-08.pdf>>、*Karlshamn hamn AB* 事件判決 (RÅ 2003 not 127)、*Key Code Security AB* 事件判決 (RÅ 1999 ref. 32)、*Arvika Energi AB* 事件判決 (RÅ 1994 ref. 2) など。See e.g. Jönsson and Marton [1994] pp.193 and 201, Artsberg [1996] p.807)。この結果、会計基準審議会の公表した会計基準及び求めに応じて表明した見解は、税と会計との結びつきを背景として、課税所得計算に影響を与えるときには、決定的な影響力が認められる (Jönsson [1988] p.108)⁴¹⁾。

(3) 政府機関としての会計基準審議会

会計基準審議会は、財務省の下に設けられた行政庁 (myndighet)⁴²⁾ であり、政府機関としての規律に服する⁴³⁾。たとえば、政府機関に関する政府令 (Verksförordning (SFS 1995:1322)) は、影響評価を政府機関に求めているが、これは、会計基準審議会にも適用される。すなわち、政府機関に関する政府令第27条は、政府機関は、法令集政府令に従って、規則または一般的助言を決定する前に、①それが最も適切な手段であるかどうか慎重に検討し、②その規則または一般的助言に関連するコストその他引き起こされるであろう結果を調査した上で、影響評価を文書化し、③政府機関、コミューン、県評議会 (landsting)、機関その他コストの増加その他の影響を受ける者ならびにスウェ

41) 2011年3月11日に行った *Sigvard Heurlin* らに対するインタビューにおける *Catharina Pramhäll* からの教示。

42) 交告 [2001] においては、「公権力機関」と訳されており (801頁)、より正確な訳語であるが、会計基準審議会は、政府の下に置かれているので、便宜上、本稿では、「行政庁」という訳語を用いる。

43) 会計基準審議会への指示に係る政府令 (SFS 2007:783) によれば、会計基準審議会は11人以下の委員から成ることされ (4条)、会議体 (kansli) であるとされている (5条)。そして、会計基準審議会と金融監督庁との間の協定に基づき、金融監督庁が施設を提供し、事務局機能を遂行するとされている (6条)。

ーデン財政管理庁 (Ekonomistyrningsverket) にその事項及び影響評価についてコメントをする機会を与え、かつ、④かりに、影響を受ける者にとって無視できないコスト増をもたらすときには、その規則を発することについて、政府の許可を得なければならないと定めており、会計基準審議会の一般的助言にも①から③までの手続きが必要とされる。もっとも、会計基準審議会への指示に係る政府令 (Förordning med instruktion för Bokföringsnämnden (SFS 2007:783)) 第7条は、行政庁政府令 (Myndighetsförordningen (SFS 2007:515)) の第27条⁴⁴⁾ は、会計基準審議会には適用されないと定めている。

ところで、簿記法第8章第1条第1項第1文は、「会計基準審議会はよい会計実務の開発を担う。」と定め、会計基準審議会への指示に係る政府令第1条も、会計基準審議会は、企業の簿記及び公表会計 (offentliga redovisning) のためのよい会計実務の開発の促進 (främja) を担う」と規定している。そして、同政府令第2条は、会計基準審議会はその所管の範囲内で一般的助言 (allmänna råd) を策定すると規定している⁴⁵⁾。

そこで、「一般的助言」の法的効力が問題となるが、一般的助言は、法令集政府令 (Författningssamlingsförordning (SFS 1976:725)) においては、「ある特定の局面において、人がどのように行為することが許されるかまたは行為すべきかを特定する、法令の適用についての一般的な勧告 (generella rekommendationer)」⁴⁶⁾ と (1条)、『行政庁が定める規則 (Ds 1998:43 *Myndigheternas Föreskrifter : Handbok i författningsskrivning*)』でも「さまざまな局面において法令がどのように適用されうるかまたはされるべきかについての一般的な勧

44) 「行政庁は、その活動範囲内においては、裁判上、国を代表する。

国に対する損害賠償請求の手続きに関する政府令 (1995:1301) 及び国の団体協約 (statliga kollektivavtal) 等に関する政府令 (1976:1021) が国の行為について特則を定める。」

45) 一般的助言を発する権限は、行政執行機関 (förvaltningsmyndighet) の組織法上の位置づけに由来するため、法律上の根拠を要しないと解されている (Prop. 1983/84:119 *om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd*, s.24. See also Pahlsson [1995] s.42)。

告」と、それぞれ、定義されている (See also Ds Ju 1982:11 *Större klarhet i fråga om olika reglers rättsliga karaktär och syfte. PM om föreskrifter, anvisningar och råd*, s.7 and Prop. 1983/84:119, s.7)。

このような定義から明らかなように、一般的助言は、国民も裁判所も拘束しないばかりか、下位の行政執行機関をも拘束しない⁴⁷⁾と位置づけられている (Ds 1998:43, s.25. See also Pålsson [1995] s.44)⁴⁸⁾。すなわち、一般的助言にかかわらず、人は、望ましい結果を実現するために異なる途を自由に選択することができる⁴⁹⁾と解されているし、公式には、一般的助言が向けられた対象者を拘束するものではないとされている (Ds 1998:43, s.25)。

このように、会計基準審議会の見解 (法的には一般的助言の性質を有していることが一般的である。See Prop. 1998/99:30, s.180)⁴⁹⁾に法的拘束力を与えない⁵⁰⁾のは、政体法⁵¹⁾第8章の定めにより、企業会計についてのルールは法律

46) 一般的助言には、国民に対する情報提供のために、任意的・代替的な行為のパターンを示すものと、行政部内における統一的な法適用の促進や実務を一定方向に誘導することを目的とする、かつて指示 (anvisning) といわれていたものに相当するものがあるとされている (Ds 1998:43, s.25. See also Pålsson [1995] ss.87-88)。

47) 政体法 (Regeringsformen) 第11章第7条は「いかなる政府機関も、国会またはコミュニケーションの議決機関であっても、個人もしくはコミュニケーションに対する公権力の行使 (myndighetutövning) に係る事項または法律の適用に係る事項に関して、行政執行機関が特定の事案において、どのように決定すべきかを確定する (bestämna) ことはできない」と定めている (これは、行政執行機関の独立性の原則と呼ばれており、詳細については、たとえば、交告 [2001] 参照)。これは「大臣や政府職員は、行政執行機関に対して、政体法第11章第7条に掲げられた事項の処理に関して、行政執行機関が拘束されているのだと思いを込めるほどに影響力を行使してはならない」という趣旨であるという解釈が、ある政府委員会報告書 (SOU 1985:40 *Regeringen, myndigheterna och myndigheternas ledning*) では示されたことがある。他方、政体法第11章第7条に掲げられた事項以外の事項については、行政執行機関は政府に従属するため、政府は行政執行機関に対して「指示」を発することができ、行政執行機関はこれに拘束される (Strömberg [1997])。

48) もっとも、行政執行機関は、一般的助言を発出した場合には、印刷その他の方法で公衆にとって入手可能な状況におかなければならないものとされている (法令集政府令27条・28条)。

によって定めなければならないと解する余地が十分にあるからである。すなわち、第8章第2条第2項は、会社、社団、組合、財団等に関する規則(3号)は法律をもって定めなければならないものとし、第8章第3条は、公共団体が個人に対して義務を負わせる場合の規則、とりわけ、犯罪、犯罪に対する法的効果、その他の処分に関する規則は法律によって規定されると定めている。そこで、企業会計の規制は私法に属するものであるとすると、第8章第2条により法律により定めるべきことになり、国会は政府または政府機関にその制定を委任することはできないことになる(Prop. 1998/99: 30, ss. 183-184. *See also* Afsahi och Radic [2010] s.10)。たしかに、政体法第8章第13条第1項第1号は、政府は、法律の施行規則を政府令によって定めることができるものとし、同第3項は、政府は、さらに、法律の施行規則の制定を政府機関に委任することもできるものとしている。したがって、簿記・会計のルールが簿記法あるいは年度報告書法などの施行規則にすぎないのであれば、政府または会計基準審

49) 会計基準審議会はガイダンス (vägledning) や意見 (uttalanden) も発するが、ガイダンスや意見は、通常、会計基準審議会が決定した一般的助言の内容について発せられ、法的には、助言 (råd) と同じ位置付けになる。ガイダンスや助言に含まれるコメントや事例は法令の規定や一般的助言に追加したり、それらを変更するという趣旨を含まないし、ましてや、法律(たとえば、簿記法)の規定を変更するという意義は有しない(De allmänna rådens, vägledningarnas och uttalandenas status <<http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>>)。また、一般的助言は、1999年までは、(より一般的な会計上の問題についての) 勧告 (Rekommendationer) または (より限定された会計上の個別的問題についての) 意見 (uttalanden) という名称で公表されていた。現在でも、これらのうち、新たな一般的助言に置き換えられていないものは一般的助言と同じ意義を有している。なお、1996年までは、質問に対する回答として、会計基準審議会は連続通牒 (cirkulärserie) を公表していたが、2000年1月1日に、会計基準審議会の回答はすべて撤回された。*See* Äldre normgivning <<http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>>。

50) 会計基準審議会の見解には法的効力がないため (*See* De allmänna rådens, vägledningarnas och uttalandenas status <<http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>>)、会計基準審議会の見解自体を争うことができないと解されている (*See* Jönsson [1988] p.108)。

51) 日本語訳として、長野 [1976]、吉川 [1981]、坂田 [1994]、菱木 [1995]、平松 [2009] などがあるが、基本的には、菱木 [1995] の訳によった。

議会が定めることが政体法8章に違反するわけではない。しかし、施行規則が著しく新しいことを定めるようなことにならないほどに法律の規定は十分に詳細でなければならないと解されており (Prop. 1973 : 90 *med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.*, s.211)、これを根拠に、簿記・会計のルールを制定を会計基準審議会に委ねることができるという解釈は難しいようである⁵²⁾。

他方、企業等の簿記・会計に係る規制が私法的規制ではなく、公法的規制であるとすると、政体法第8章第7条の適用があり、政府は、税金以外の事項については、法律の委任がある場合には、政府令をもって、定めを設けることができ、また、国会の承認を得て、当該事項に関する規則の制定を政府機関またはコミューンに委任することができる (8章11条)。ところで、第8章第3条にいう「個人の身体、財産に対する侵害を伴う規則」には、個人的または経済的情報の開示を求める規則が含まれると解すると、年度決算書等の公開はそれにあたり、企業等の簿記・会計に係る規制は公法的規制という面を有すると考えられる。そして、金融監督庁が規制対象事業者に対して情報の提出・開示を求めることは公法的規制に属すると考えられてきたところ、金融監督庁は、規制対象事業者の簿記・会計に係る規制を行ってきたのであり、この点からも、企業等の簿記・会計に係る規制が公法的規制であると解する余地がないとはいえない (Prop. 1998/99 : 130, ss.183-184. *See also* Ask, Envall och Olsson [2004] ss.26-27)。しかし、政体法上、許容されている施行規則にあたるのであればともかく、私法的事項についての立法権の委任は許されないのであり、金融監督庁が規制対象事業者の簿記・会計について、拘束力を有するルールを定めることができることは憲法 (政体法) 上の問題を惹起すると指摘されている (Norberg [1991] ss. 149-151. *See also* Bjuvberg [2004] s. 40)。

もちろん、会計基準審議会の勧告 (一般的助言) がよい会計実務⁵³⁾を表現している場合には、法的拘束力が認められるが、そうでなければ、法的拘束力

52) 税務との関係で、同様の指摘をするものとして、たとえば、Pählsson [2006] s.630.

は認められない。これを前提として、会計基準審議会の一般的助言すべてがよい会計実務を示しているとして、それらに拘束力が認められるという見解も存在する⁵⁴⁾。税との関連においてであるが、会計基準審議会などの、公式には拘束力のない一般的助言であっても、実務上は、その主要な要素をあたかも拘束力があるかのように解して、適用しなければ、システムは機能しないという指摘もなされている (SOU 2008 : 80, ss. 181-182)。すなわち、よい会計実務がますます明文のルールを形をとるようになってきていることに照らすと、よい会計実務を参照することは、実際には、会計基準委員会などに対する立法権の事実上の (*de facto*) 委任であるという評価もある (SOU 2008 : 80, s. 181)。

なお、スウェーデンにおいても、基準などの法令あるいは一般的助言への (静態的) 組込み (*inkorporering/ införlivande*) は許されると解されており (Strömholm [1992] s.232, Strömberg [1989] s. 206。会計基準との関連では、Prop. 1998/99 : 130, ss.184 och 191)、その場合には、基準などがどこに公表されているかについての情報を提供し、基準などの入手可能性が確保される必要があるとされている。そして、外国語で書かれた基準を組み込む場合には、原則として、必ず、スウェーデン語への翻訳が入手可能でなければならない (Prop. 1975/76 : 112 *om kungörande av lagar och andra författningar*, s.73, Ds 1998 : 43, s.207)。したがって、法律において会計基準審議会の (一般的助言の性質を有する) 勧告を参照すること (*hänvisning*) は可能であるが、将来の改

53) なお、当然のことながら、会計基準審議会の一般的助言などは、法律の規定に劣後する (*See e.g. von Bahr [1991] s.748*)。ところが、近年の会計基準審議会の一般的助言は簿記法や年度報告書法の規定に反しているのではないかと、したがって、憲法違反の問題が生じているのではないかと主張がなされている (*See Engström [2009]*)。もっとも、*Thorell* は、補充的規範設定の任務を与えられた者には、簿記法や年度報告書法の枠内では、広範な裁量が認められており (*Thorell [2006] p.13*)、会計基準審議会の公表物は法律の規定に反していることはないと論じている (*Thorell [2006] pp.18-19*)。

54) *See Ingblad och Lundqvist [2010] ss.5-6*。ただし、*Ingblad* と *Lundqvist* は、そのような解釈は政体法第8章の規定に反すると指摘し、一般的助言においては“*ska*” (= *must, have to*) 及び“*bör*” (= *should*) という表現は用いるべきではないとする。

正を自動的に参照するような動的参照は許されていない (See Pålsson [2006] ss.631-632)。

(4) 会計基準の不遵守に対する制裁

1) 裁導入に対する躊躇

スウェーデンにおいては、長い間、民事法・商事法上、会計基準を遵守しないことについて、制裁が加えられるということはなかった (Norberg [1991], Artsberg [2010] p.208)。これは、自主規制を重んじる国民性を背景とするものであり (See SOU 2003:22)、会計評議会の創設にあたって、会計専門職業人も産業界も、会計基準の不遵守に対する制裁を定めることには強い躊躇を示した (Rundfelt [1993] p.589)。

もっとも、1986年には、*Rundfelt*が会計基準審議会及びストックホルム証券取引所の委託をうけて、大規模な会社の年度報告書をレビューし、その年以後、*Rundfeldt*が、その発見事項を公認監査人協会の機関誌である *Balans* 誌及び単行本⁵⁵⁾ の形で公表するようになり、よくない会計実務に対しては、一定の抑制効果があったと、*Artsberg*は評価している (*Artsberg* [2010] p.208)。

しかも、経済団体連合会を会計評議会の設立母体の1つに含めることによって、基準設定の過程に対する信頼性が高まり、制裁の必要性は減少すると期待された (*Rundfelt* [1993] pp.589-590)⁵⁶⁾。

2) 証券取引所等によるエンフォースメント

もっとも、ストックホルム証券取引所が、会計基準の遵守を確保するために、

55) たとえば、“*Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1987*” というように、*Tendenser i börsbolagens årsredovisningar*に調査対象年を付した書名が付されている。

56) このような会計基準設定主体の性格を背景として、たとえば、*Rundfelt*は、1993年の段階においてであるが、会計評議会の会計基準には意見の相違が生ずるような問題点 (のれんの償却や税効果会計における全部配分法) を取り上げたものが含まれているにもかかわらず、不遵守は重大な問題とはなっていないと評価していた (*Rundfelt* [1993] p.590)。

一定の役割を果たしてきた。すなわち、会計評議会を上場会社の基準設定主体であり、基本的な会計問題を取り扱う基準の設定主体であるとしてきた。より具体的には、1995年の改訂後、2001年改正前までの上場契約（Noteringsavtal）の付属文書1は、「年度報告書、決算短信及び中間報告書は、準拠すべき法律及び上場会社のためのよい会計実務（god redovisningssed）に従って、作成されなければならない。会計評議会の勧告からの重大な離脱は「会計原則」の表題の下で言及されなければならない。離脱は正当な理由に基づくものでなければならない」と定めていた（Stockholmsbörsen, *Noteringsavtal 2001-03-01*, s. 4）⁵⁷⁾。そして、ストックホルム証券取引所の情報モニタリング部門は、会計問題について自ら時間を費やすことはせず、会計上の問題について、上場会社が問い合わせたときには、監査人または会計評議会の緊急問題チーム（Akutgrupp）に付託するのが一般的であった（Törnqvist, Lumsden och Marton [2000] s.27）⁵⁸⁾。もっとも、上場会社の計算書類が会計評議会の勧告に基づくよい会計実務に従っているかどうかについて、ストックホルム証券取引所は調査を行っており、その欠陥については当該発行者に伝えられるという実務が存在した⁵⁹⁾。

ところで、金融監督庁は、ヨーロッパ証券規制当局委員会（CESR）のメンバーであり、会計のエンフォースメントの任務を負うのに最も適しているよう

57) なお、離脱に関する規定は、2003年の上場契約の改訂（2003年9月1日から適用）で削除され（Nr 2 i Stockholmsbörsens, Stockholmsbörsens skriftserie, *Börsregler 2003/2004, Handledning till noteringsavtal och noteringskrav*, 2003, p.3 [Förord]）、改訂後上場契約の付属文書の第8項は、「年度報告書、決算短信及び中間報告書は、準拠すべき法律及び上場会社のためのよい会計実務に従って、作成されなければならない。」とのみ定めるに至った（Stockholmsbörsen, *Noteringsavtal 2001-09-01*, s. 3）。もっとも、この改訂後も、「上場会社のためのよい会計実務（god redovisningssed）」とは会計評議会が開発・公表する勧告であることを、たとえば、『将来の金融監督（SOU 2003: 22）』も前提としていた（s.69）。

58) なお、ストックホルム証券取引所は、上場株式の外国人持株比率が高いことを背景として、会計評議会が国際会計基準をスウェーデンに適用することに積極的であった（Törnqvist, Lumsden och Marton [2000] s.27）。

59) 2011年3月11日に行ったインタビューにおける *Sigvard Heurlin* からの教示による。

にも思われたが、金融機関でない会社を監督した正式な経験がなく、また、多くの当事者が自主規制を望んだため、金融監督庁は、形式的には自らが所轄当局となるが、実際の監督は、監査人、会計評議会及び証券取引所に任せることを提案した。他方、政府委員会の報告書『将来の金融監督 (SOU 2003 : 22 Framtida finansiell tillsyn)』は、金融監督庁はこの種の任務に不慣れなので、会計のエンフォースメントは、会計基準審議会の任務とし (ss.107-109)、しかも、現実の業務は他の、しかも民間の主体 (会計評議会及びそのレビュー・パネル [review panel] を例として挙げた) に委ねることができるものとする (s.119) を提案した。

これを背景として、よい会計実務発展協会の傘下に会計評議会と並んで、財務報告モニタリングパネルが2003年4月に設けられ、2005年11月には、自主規制団体である証券市場におけるよい実務協会の傘下に入った。パネルは、経験豊富で、十分な能力を有する10人の個人から成るものとされ、証券取引所または公認市場に株式が上場され、または登録されているスウェーデンの有限責任会社を、その財務報告が会計評議会の勧告及び準拠すべき法令に従って作成されることを確保するために、モニターすることを任務としていた。そして、パネルは、気付いた不正確さと離脱に関する問題を調査し、それは原則として、公表されたものに基づくが、上場契約に基づいて、上場会社から入手した、明確化のための情報及び補足的な情報も用いることとされていた⁶⁰⁾。パネルは重要性とリスクに基づいて、どの問題を取り上げるかを決定し、会社には聴聞の機会が与えられるものとされていた。そして、会社の財務報告が不適切である場合には、パネルの報告書⁶¹⁾は公表され、パネルの報告書及び調査に基づ

60) *English Summary, The Panel for Monitoring Financial Reporting* <http://www.overvakningspanelen.se/In_English.asp> (accessed on 10 May 2011). なお、財務報告モニタリングパネルの活動については、2005年度報告書<<http://www.overvakningspanelen.se/files/arsrapport2005.pdf>> (accessed on 10 May 2011) 参照。

61) *Övervakningspanelens utlåtanden* <http://www.overvakningspanelen.se/Panelens_uttalanden.asp> (accessed on 10 May 2011).

いて、証券取引所または市場によって、会社に制裁が科されることもあり得た。

しかし、結局、有価証券市場に関する法律（Lag om värdepappersmarknaden（SFS 2007:528））により、上場会社の財務報告のモニターは証券取引所が行うべきものとされ（第16章第13条）、財務報告について法令違反があった場合には、発行者が直ちに訂正情報あるいは補足情報を開示した場合を除き、取引所は、金融監督庁に通知しなければならないものとされ（第16章第14条）、金融監督庁が制裁を科すことになったため、財務報告モニタリングパネルは2006年に廃止された。

なお、1990年代にも、会計評議会の勧告からの離脱、特に、連結会計領域について離脱が観察された（Törnqvist, Lumsden och Marton [2000] s.28）⁶²⁾。上場会社が会計評議会の勧告に違反したかどうかが不明確な場合には、証券取引所は、会計評議会の緊急問題チームに問い合わせることがあり、金融問題チームはそれに対して意見を述べることがあるとされていた（Rundfelt [2001b] s.10）。上場契約違反に対しては、上場廃止、課徴金（15年分〔かつては10年分〕の年間負担金を上限）及び戒告が定められており⁶³⁾、証券取引所は、規律審議会（Disciplinnämnd）における審議を経て、処分を行うこととされているが⁶⁴⁾、会計評議会の勧告に従わなかったことを直接の根拠として、ストックホルム証券取引所が制裁処分を加えた例⁶⁵⁾は存在しなかったようである⁶⁶⁾。

62) たとえば、Palmstedtは、証券取引所の規則に「よい会計実務」をエンフォースし、それに対する違反に対する制裁を定めるより厳しいルールを定めるべきであると論じていた（Palmstedt [1990]）。

63) 上場廃止については、Lag om börs och clearingverksamhet（SFS 1992:543）, 5.kap. 4 §（現在はLag om värdepappersmarknaden（SFS 2007:528）, 15.kap. 14 §）。課徴金及び戒告については、Stockholmsbörsen, Börsregler -Handledning till noteringsavtal och noteringskrav 2001, s.95ff.（現在は、NASDAQ OMX Stockholm, Regelverk för emittenter（1 januari 2011）, 5.（s.42））。

64) Lag om börs och clearingverksamhet（SFS 1992:543）, 4.kap. 8 §（現在はLag om värdepappersmarknaden（SFS 2007:528）, 13.kap. 14 §）。

ただし、企業結合において無形資産を認識し、その減損について、国際財務報告基準から離脱して会計処理を行った事案について、離脱が認められる条件をみたしていないとして、課徴金が課された事案 (Beslut 2008 : 5) が近年現れたし⁶⁷⁾、国際財務報告基準第3号の下で要求されている注記がなされてい

65) 適時の情報開示あるいは証券取引所への通告を怠ったことに対する制裁の事案は少ない (Olsson [2010] ss.162-166)。

66) Interview with Nils Liliedahl, 2002-05-13 (in : Andersson *et al.* [2002] s.42) によれば、その時点では、先例は全くなかったようである。ただし、*Sigvard Heurlin* からの教示 (2011年3月11日に行ったインタビュー) によると、会計基準への違反が根拠の1つとして挙げられているものとして、*Karolin Machine Tool* 事件 (Beslut 2005 : 2) <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/26/26964_2005_2_KMT_AB.pdf>がある。この事件では、上級経営者の報酬についての開示が経済団体証券取引所委員会の勧告 (regler om information om ledande befattningshavares förmåner) に沿っていなかったことに加え、のれんに関する会計法規に違反し、また、会計評議会の勧告のうち3つに違反していたことが認定された。また、半期報告書に含まれるプロフィール情報がよい会計実務に反し、過年度の半期報告書に誤謬が含まれていたことを根拠に課徴金を課した事案 (Beslut 2001 : 1 *Wilhelm Sonesson* <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/26/26996_2001_1_Wilhelm_Sonesson_AB.PDF>)、保険会社である *Skandia* が経営者報酬プログラムについての開示を行っていなかったことが、経済団体証券取引所委員会の勧告 (regler om information om ledande befattningshavares förmåner) に沿っておらず、よい会計実務に反するとして課徴金を課された事案 (Beslut 2004 : 4 <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/26/26979_2004_4_F_rs_krings_AB_Skandia.pdf>)、業績予想の変更に係る適時開示を行わなかった *Fastighets Balder/Enlight International* 事件 (Beslut 2005 : 7 <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/26/26972_2005_7_Fastighets_AB_Balder.pdf>) などのほか、1994年に *Frontec* が行った会計処理をめぐって、ストックホルム証券取引所の規律委員会が調査を行い、新たな会計処理方針の開示がなされていなかった点をとらえて、課徴金を課したという事案 (Beslut 1997 : 1 <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/27/27001_1997_1_Frontec_AB.pdf>) もある (See Rundfelt [2001] p.2414)。

67) なお、*Carnegie* 事件においては、資産の過大評価が問題となり、当初は、証券取引所の規律審議会で検討され (Beslut 2007 : 9 <http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/39/39326_2007_9_Carnegie_Stockholm_beslut_2007_SV.pdf>)、金融監督庁が処分を行った (FI Dnr 07-6125 *Carnegie Investment Bank* <http://www.fi.se/upload/20_Publicerat/40_FIsanktioner/2007/carnegie_beslut.pdf>)。金融監督庁が銀行・証券会社などの会計との関連で行った処分については、たとえば、Olsson [2010] ss.138-142を参照。

いことを理由として課徴金が課された事案 (Beslut 2009 : 1) があるほか、新興企業を主たる対象とする NGM (*Nordic Growth Market*) 証券取引所⁶⁸⁾ においては、会計問題について、その規律審議会が少なからぬ処分⁶⁹⁾ を決定している (Olsson [2010] ss.172-174)。

3) 監査人審査会によるエンフォースメント

監査人を監督する監査人審査会 (Revisorsnämnden) は、よい会計実務に従って作成されていない計算書類・連結計算書類につき、適正意見を表明した監査人などに対して処分を加えており (Olsson [2010] ss.121-132)、ここでは、簿記法あるいは年度報告書法、会計評議会あるいは会計基準審議会の勧告に従っていない計算書類・連結計算書類についての意見表明が処分の根拠とされた事案も少なくない (2002年から2007年の6年間で29件)。もっとも、処分の対象とされた監査上の失敗との関連で、よい会計基準からの離脱の重要性は高くなく、しかも、ほとんどの事案においては、簿記法あるいは年度報告書法違反が認められている。他方、簿記法あるいは年度報告書法違反もなく、会計評議会あるいは会計基準審議会の勧告からの離脱も認められないにもかかわらず、よい会計実務違反が認定されたのは、Dnr 2000-272 (商品が顧客に届けられていないにもかかわらず売掛金を計上した事案) と Dnr 2004-323 (現金主義会計がよい会計実務と整合的ではないとされた事案) の2つにとどまっている (See SOU 2008 : 80, Del 1, s.200)。このことは、明文化されていない (基準化されていない) 会計実務の法源性としての重要性が失われていることを示していると考えられる (Olsson [2010] s.134)。

68) <<http://www.ngm.se>>.

69) ただし、ほとんどが書面による警告という最も軽い処分であり、上場廃止の事案は、1つ (2009 : 2 *Hebi Health Care AB*) <[http://www.ngm.se/doc-archive/NGM-b % C3 % B6rsen/Marknads % C3 % B6vervakning/Disciplin % C3 % A4mnd_beslut/2009 % 202 % 20Hebi % 20Health % 20Care.pdf](http://www.ngm.se/doc-archive/NGM-b%C3%B6rsen/Marknads%C3%B6vervakning/Disciplin%C3%A4mnd_beslut/2009%2020Hebi%20Health%20Care.pdf)> しか存在しないようである。ただし、この事案は、計算書類等の虚偽記載のみが問題とされたものではない。

4) 注記による離脱の開示

前述したように、1991年政府委員会の任務の1つとして、強制されるべきルールが遵守されなかった場合には、どのような制裁が与えられるべきかなどを検討することが含まれていたが(『Dir 1991 : 71 会計法の規定の再検討』)、『SOU 1994 : 17 ヨーロッパ共同体指令に従った年度及びコンツェルン報告書』(1994年)では、この点について、十分な言及がなされなかった。もっとも、1999年改正後年度報告書法第3条第2項は、規範設定機関 (normgivande organ) からの一般的助言または勧告に従わない場合には、その離脱及び離脱の理由についての情報を注記で提供しなければならないと定めている⁷⁰⁾。

(5) 罪刑法定主義との関係

罪刑法定主義の観点からは明瞭性が求められ、この文脈では、「よい会計実務」が何を意味するかが理解可能であることが求められる。そこで、税と会計との強い結び付きを前提として、*Hultqvist*は、罪刑法定主義の観点から、税務上の規制権限を違法に会計基準審議会に委任するという結果を避けるために、簿記法及び年度報告書法の規定に合致し、かつ、真実かつ公正な概観 (rättvisande bild) を示すという目的を達成するためのさまざまな可能性を示す基準 (standard) としてのよい会計実務と、よい会計実務に合致するような、そして、それが最善の方法であるが、他の選択肢を排除しない、会計基準審議会による規則ベースで具体化されたものではない (icke föreskriftsbaserade konkretiserande) 「規範設定 (normgivningen)」とを明確に区別する必要があると指摘している (*Hultqvist* [2009] s.264)⁷¹⁾。

70) *Rundfelt*は、1991年政府委員会が提案する可能性のある緩やかな制裁は、会計評議会の基準に従った会計方針を採用しているか否かを、会社に記載させ、それに伴って、監査人が監査報告において、その離脱が適切か否かについて意見を表明することを求めることであるとしていた (*Rundfelt* [1993] p.590)。

Dnr	dokumentnummer
Ds	Departementsserien
Prop.	Regeringens proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

Bibliography

- Afsahi, S. och T. Radic [2010] *Bokföringsnämnden och den konstitutionella frågan, Höskolan i Borås*
- Agami, A. and N.Monsen [1995] An appraisal of efforts by the Nordic countries toward accounting standards harmonization, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol.4, no.2 : 185-203
- Aisbitt, S. [2002] Harmonisation of financial reporting before the European Company Directives : the Case of the Nordic Companies Act, *Accounting and Business Research*, vol.32, no. 2 : 105-117
- Aisbitt, S. [2008] Implementation of supra-national policies : lessons from the Nordic countries' experiences of European directives, *Accounting History*, vol.13, no.1 : 75-99
- Andersson, I., J. Eberhagen, M.Haraldsson och G.Sundström [2002] *Stockholmsbörsens sanktioner - dess bidrag till efterlevnaden av Redovisningsrådets rekommendationer*, Ekonomi Höskolan, Lunds Universitet
- Artsberg, K. [1992] *Normbildning och redovisningsförändring. Värderinger vid val an mätprinciper inom svensk redovining*, Lund University Press
- Artsberg, K. [1996] The link between commercial accounting and tax accounting in

71) *Frände* は、フィンランドにおける「よい会計実務」をめぐる、不明瞭性の禁止との関連での問題が生じないように解釈する余地があるとするが (*Frände* [1989] s. 257)、*Asp* は、フィンランドのルールはスウェーデンのルールとは異なる構造を有しており、罪刑法定主義における不明瞭性の禁止を根拠としては、刑法典 (SFS 1962:700) 第11章第5条 (会計犯罪) はスウェーデンのよい会計実務からの逸脱を含まないと必ずしも解することはできないという見解を示している (*Asp* [1999] ss. 36, 39, 40 och 43)。すなわち、*Asp* は、刑法典第11章第5条において用いられている刑法上の白紙委任技法 (blankettstraffbudsteknik) によって、簿記法及び (ひいては) よい会計実務が該当性の判断にあたって用いられると指摘している。

- Sweden, *European Accounting Review*, vol.5, Supplement : 795-814
- Artsberg, K. [2003] *Redovisningsteori - policy och -praxis*, Liber Ekonomi
- Artsberg, K. [2010] Sweden, in : Previts, G., P.Walton and P.Wolnizer (eds.), *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy : Europe*, Emerald : 191-216
- Ask, N., P. Envall och J. Olsson [2004] *IAS-redovisning : Förhållandet till det kopplade området och den svenska legalitetsprincipen*, Internationella Handelshögskolan, Högskolan i Jönköping
- Asp, P. [1999] Bokföringsbrott och legalitet, *Svensk Juristtidning*, Årgång 84, nr.1 : 16-47
- Asp, P. [2002] *EU & straffrätten : studier rörande den europeiska integrationens betydelse för den svenska straffrätten*, Iustus
- von Bahr, S. [1991] Beskattnings, god redovisningssed och domstolspraxis, *Skattenytt*, Årgång 41, nr.12 : 745-756
- von Bahr, S. och P. Thorell [1991] Inkomst av näringsverksamhet, *Skattenytt*, Årgång 41, nr. 6 : 343-351
- Bergström, S. [1978] *Skatter och civilrätt : En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber
- Bjuvberg, J. [2004] IAS-förordningen och internationaliseringen av svensk redovisningsrätt, *Skattenytt*, Årg. 54, nr 1-2 : 26-44
- Bjuvberg, J. [2006] *Redovisningens betydelse för beskattningen*, Mercurius
- Blake, J. et al. [1997] The relationship between tax and accounting rules - the Swedish case, *European Business Review*, vol.97, no. 2 : 85 - 91
- Blake, J. et al. [1998] International accounting harmonisation - a comparison of Spain, Sweden and Austria, *European Business Review*, vol.98, issue 3 : 144-150
- Buisman, J. [1998] God redovisningssed : Quo Vadis?, *Balans*, Årgång 24, nr.12 : 31-34
- Burrowes, A. and J.Nordstrom [1999] An alternate approach in implementing the 4th Directive - a territorial claim to financial reporting and auditing in Sweden, *Managerial Auditing Journal*, vol.14, no.6 : 302-307
- Cooke, T.E. [1988] *Financial reporting in Sweden*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- Cooke, T.E. [1989] *An empirical study of financial disclosure by Swedish companies*, Garland
- Dahlin, L., B.Lundén och A.Smitterberg [2001] *Bokslut och årsredovisning*, 3. uppl., BjörnLundén Information AB
- Edenholm, P. and M.Göransson [2006] Financial Accounting, Sweden, in : Fagerström, A, and S.Lundh (eds.), *Financial Accounting in the Nordic Countries*, LiU School of Management, Linköping University : 139-152
- Edlund, B. [1997] Den svenska normgivningen i ett internationellt perspektiv, in :

- Edenhammar, H. och I. Hägg (red.), *Makten över redovisningen*, SNS förlag/FAR : 40-54
- Engström, S. [2007] Från folkvandringstid till Bokföringsnämnden, *Balans*, Årgång 33, nr. 10 : 42-45
- Engström, S. [2009] Bokföringsnämnden och rättvisande bild - problem och motsägelser i K2 trots förenklingsambitioner, *Balans*, Årgång 35, nr. 8/9 : 40-44
- Eriksson, L. och S.-E.Ingblad [1986] *Redovisningsförfattningarna*, 6. uppl., Studentlitteratur
- Fagerstrom, A. and S.Lundh [2009] Accounting development in the Nordic countries : a comparative study, *Journal for Global Business Advancement*, vol.2, no.1-2 : 4-27
- Frände, D. [1989] *Den straffrättsliga legalitetsprincipen : Der strafrechtliche Gesetlichkeitsgrundsatz*, Juridiska föreningens i Finland
- Föreningen Auktoriserade Revisorer [1988] *Survey of Accounting Practices 1987*, Föreningen Auktoriserade Revisorer
- Föreningen Auktoriserade Revisorer [1998] *Swedish Accounting & Auditing 1998*, Föreningen Auktoriserade Revisorer
- Fridman, B. och P.V.A. Hanner [1987] Överväganden kring FARs rekommendation om koncernredovisning, *Balans*, Årgång 13, nr. 12 : 36-37, 39-40, 42, 44, 47
- Glader, M., H.Bohman, H.Boter och G. Åke [1975] *Företagsformer i teori och tillämpning : en studie med inriktning på mindre och medelstora företag*, LiberFörlag
- Grosskopf, G. och K. Grönfors [1990] Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget, *Skattenytt*, Årgång 40, nr.6 : 353-367
- Gustafson, A. [2006] *Normer och praxis : tre ideella föreningar och deras redovisning*, BAS
- Heijtz, S. och Rydström, E., [1977] *God redovisningssed*, Stig H. Larsson konsult
- Hemberg, W. och O.Sillén [1970] *Bokföringslagen av den 31 maj 1929*, 8. uppl., Norstedts & Söners Förlag
- Heurlin, S. and E.Peterssohn [2001] Sweden, in : Alexander, D. and S.Archer (eds.), *Miller European Accounting Guide*, 4th ed., Aspen Law & Business : 1202-1257
- Hindenburg, A.L. [1876] Om önskeligheten af förändringar i lovgivningen om actieselskaber, in : *Förhandlingar vid andra nordiska Juristmötet*, Svenska Lokalstzrelsens Försorg : 266-272
- Hindenburg, A.L. et al. [1876] Diskussion öfver frågen : Om önskeligheten af förändringar i lovgivningen om actieselskaber, in : *Förhandlingar vid andra nordiska Juristmötet*, Svenska Lokalstzrelsens Försorg : 49-82
- Huldén, L. [1980] Sale and leaseback m.m., *Balans*, Årgång 6, nr.4 : 8-10
- Huldén, L. [1991] Varulagevärdering efter skatte reformen - en kommentar till Christer Westermarks artikel - samt något om beskattning av valutakursvinster, *Svensk skattetidning*, Årgång 58, nr. 2 : 195-202
- Hultqvist, A. [2009] Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspek-

- tiv, *Svensk skattetidning*, Årgång 76, nr. 3 : 250-266
- Ingblad, S.-E. och P. Lundqvist [2010] Synpunkter på remiss avseende Bokföringsnämndens vägledning Upprättande av årsredovisning (K3)
- Jönsson, S. [1988] *Accounting Regulation and Elite Structures*, John Wiley & Sons
- Jönsson, S. [1991] Role making for accounting while the state is watching, *Accounting, Organizations and Society*, vol.16, no.5 : 521-546
- Jönsson, S. [1994] Changing accounting regulatory structures in the context of a strong state, *Critical Perspectives on Accounting*, vol.5, no.4 : 341-360
- Jönsson, S. [1996] Accounting and business economics traditions in Sweden, *European Accounting Review*, vol.5, no. 3 : 435-448
- Jönsson, S. and J.Marton [1994] Sweden, in : Flower, J. (ed.), *The Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries*, Fritzes : 181-230
- Jönsson Lundmark, B. [1989] Sverige behöver en redovisningslag, *Balans*, Årgång 15, nr. 10 : 4-5, 7-8
- Johansson, C., R.Johansson, J.Marton och G.Pautsch [2004] *Extern redovisning*, Bonnier
- Kellgren, J. [2003] Tolkning av redovisningsregler - om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden, *Skattenytt*, Årgång 53, nr. 5 : 325-344
- Kellgren, J. [2004] *Redovisning och beskattning - om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*, Studentlitteratur
- Knutsson, M. [1996] *Årsredovisningslagen : en kommentar*, Juristfölaget
- Lind, J. [1981] *Aktiebolagslagen - kommentar till 1975 års lagstiftning*, LiberFörlag
- Lodin, S.-O., G.Lindencrona, P.Melz och C.Silverberg [2003] *Inkomsskatt : en läro- och handbok i skatterätt*, 9. uppl., Studentlitteratur
- Lönnqvist, R. [2002] *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*, 3. uppl., Studentlitteratur
- Marcusson, L. [1989] *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, Iustus
- Markland, B. and M. Damberg [1989] Nu enas resurserna : Redovisningsråd till slut, *Balans*, Årgång 15, nr.8-9 : 70-73
- Nilsson, S.-A. and M.Smiciklas [1993] Sweden, *European Accounting Review*, vol.2, no.2 : 362-365
- Nilsson, S.-A. [1993] The history of financial reporting in Sweden, in : Walton, P. (ed.), *European Financial Reporting : a history*, Academic Press : 221-239
- Norberg, C. [1991] *Reglering och beskattning av banker : en skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker*, Iustus
- Norberg, C. och P. Thorell [2007] *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus
- Norrmann, G. och H.Malmer [1987] De svenska skattemyndigheternas syn på förhållandet mellan bokföring och beskattning, in : *Förhållandet mellan bokföring och beskattning : Rapporten och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Esbo oktober*

- ber* 1986, Nordisk skattevitenskapelig forskningsråd (Nordic Tax Research Council) : 251-264
- Östman, L. [1997] Normgivarna och makten, in : Edenhammar, H. och I. Hägg (red.), *Makten över redovisningen*, SNS förlag/FAR : 25-39
- Östman, L. och S.-E. Johansson [1985] Återvändsgränd för nya redovisningsstandards?, *Balans*, Årgång 11, nr. 4 : 16-22, 24, 26
- Olsson, S. [2010] *Sanktioner vid avvikelser från god redovisningssed*, Iustus
- Palmstedt, P. [1990] Sanktioner mot dålig redovisning?, *Balans*, Årgång 16, nr.1 : 7-8
- Påhlsson, R. [1995] *Riksskatteverkets rekommendationer - allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus
- Påhlsson, R. [2006] Utålande avseende sambandet mellan redovisning och beskattning i förhållande till riksdagens exklusiva normgivningskompetens på skatteområdet, *reproduced in* : SOU 2008 : 80 *Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, Del 2 : 621-653
- Rodhe, K. [1953] *Aktiebolagsrätt enligt 1944 års lag om aktiebolag*, 2.uppl., P.A. Norstedt & Söners Förlag
- Rundfelt, R. [1990] *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar* 1990, Stockholms Fondbörs och Bokföringsnämnden
- Rundfelt, R. [1992] *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar* 1992, Stockholms Fondbörs och Bokföringsnämnden
- Rundfelt, R. [1993] Standard setting in Sweden, *European Accounting Review*, vol.2, no.3 : 585-591
- Rundfelt, R. [2001a] Sweden-Individual Accounts, in : Ordelheide, D. and KPMG (eds.), *Transacc (Transnational Accounting)*, 2nd ed., Palgrave : 2345-2416
- Rundfelt, R. [2001b] *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar* 2000, OM Stockholmsbörsen AB
- Rydén, B. [1997] Självreglering i framtiden, in : Edenhammar, H. och I. Hägg (red.), *Makten över redovisningen*, SNS förlag/FAR : 55-65
- Sandin, A. [1996] *Externredovisning - anpassad till nya årsredovisningslagen*, Studentlitteratur
- Sillén, O. [1944] Om redovisningen av leveranskontrakt enligt god köpmannased, *Skandinaviska Banken Aktiebolag, Kvartalsskrift*, Årgång 25, nr.1 : 5-16
- Söderblom, T. [2008] Language as a barrier for accounting harmonization in Europe, in : Rogier, C. und N. Janich (hrsg.), *Interne Kommunikation von Unternehmen*, 2.Aufl., VS Verlag : 171-202
- Steffens, H., J.O.Damgaard, L.Jensen og J.-C.Nilsen [2007] *Årsrapporten - Kommentarer til årsregnskabsloven*, 5. udgave, Forlaget Thomson
- Strömberg, H. [1995] *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, 3 uppl.,

Juristförlaget i Lund

- Strömberg, H. [1997] *Allmän förvaltningsrätt*, 18 uppl., Liber
- Strömholm, S. [1992] *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 4 uppl., Norstedts Juridik
- Svensson, B. och H.Edenhammar [2000] *Årsredovisningslagen*, 2. uppl., Tholin och Larsson Förlag
- Swedish Institute of Authorised Public Accountants (FAR) [1998] *Swedish Accounting & Auditing*, FAR Förlag
- Tengström [1948] Allmänna bokföringsgrunder och god kopmannased enligt bokföringslagen i Finland, *Koutorsvärlden*, Årgång 1948, nr. 1
- Thorell, P. [1984a] *Skattelag och affärsed*, Norstedt och Söners Förlag
- Thorell, P. [1984b] Beskattning av pågående arbeten, *Svensk skattetidning*, Årgång 51, nr. 9 : 1195-1219
- Thorell, P. [1989] Skatterättens periodiseringsregler, *Skattenytt*, Årgång 39, nr. 11 : 577-596
- Thorell, P. [1996] *Årsredovisningslagen - lagkommentar*, Iustus
- Thorell, P. [2006] *Rätten att inskränka tillämpningen av uttryckliga lagregler i den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet*, 2006-07-05 <www.bfn.se/skrivelser/Ovrigt/perthorell.pdf>
- Thorell, P. [2008] *Redovisning och juridik*, Iustus
- Tidström, G. och A. Hasselman [1991] Beskattningen - ska den utgå från god redovisningssed?, *Balans*, Årgång 17, nr. 6-7 : 13-17
- Törnqvist, U., M. Lumsden och J. Marton [2000] *Svenska normsättare på redovisningsområdet. - institutionella och politiska aspekter* (FE-rapport 2000-377) <http://swoba.hhs.se/gunwba/papers/gunwba2000_377.pdf>
- Westermark, C. [1998] *Årsredovisningslagen - Kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, Studentlitteratur
- Westermark, C. [2000] *Den nya bokföringslagen m.m.*, Nordstedts Juridik
- Westermark, C. [2005] *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen*, Nordstedts Juridik
- 大野文子 [2003] 「スウェーデンにおける1929年会計法の現代的な意義」明大商學論叢 85巻2号 : 175-194
- 大野文子 [2004] 『スウェーデン近代会計の動向』(白桃書房)
- 交告尚史 [2001] 「スウェーデンにおける行政執行機関の独立性の原則について」『行政法の発展と変革(塩野宏先生古稀記念) 上巻』(有斐閣) : 799-819
- 坂田仁 [1994] 「スウェーデン統治組織法」法学研究 67巻8号 : 71-97
- 長野実 [1976] 「スウェーデン王国基本法」国立国会図書館調査立法考査局(編)『和訳各国憲法集(追加)』

菱木昭八朗 [1995] 「スウェーデン統治法の改正」 専修法学論集 64号 : 105-141

平松毅 [2009] 「スウェーデン」 阿部照哉=畑博之 (編) 『世界の憲法集』 (有信堂高文社)

吉川智 [1981] 「スウェーデンの憲法」 産大法学 15巻1号 : 167-197

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

(やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)